

**AUDIENCIA NACIONAL****Sentencia de 21 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 886/2020****SUMARIO:****IS. Base imponible. Valoración de existencias. Principio de íntegra regularización.**

*Imputación de costes.* La Inspección sustituyó la valoración de existencias realizada por la entidad recurrente al entender inadecuada la imputación de costes en los tres momentos de transformación del vino (obtención, embotellado y etiquetado), y en su lugar, aceptando el método de valoración del coste de producción empleado por la recurrente, estableció que la incorporación de costes debió hacerse al final de cada ejercicio, y, en fin, recalculó los costes incorporados. La demanda rechaza esta valoración partiendo de una premisa errónea, cual es que obvió las diferencias de valoración entre la uva propia y la adquirida a terceros, pero lo cierto es que, como se recoge en la liquidación, y no se ha desvirtuado por la demanda, la Inspección partió de la valoración dada por la recurrente a la uva propia y la comprada a terceros (la misma) y rechaza la valoración, -esta es realmente la controversia aflorada por la demanda -, porque no computó las diferencias de valor entre el inicio y el final del periodo inspeccionado. La demanda hace hincapié en la necesidad de trasladar a los ejercicios posteriores (2012, etc) la valoración final de existencias del ejercicio 2011, según resulta de la liquidación y del acuerdo de ejecución de la resolución del TEAR, en virtud de la figura de la íntegra regularización, englobando en esta cuestión los restantes motivos impugnatorios, como enriquecimiento injusto, actos propios, etc. No le falta razón, pero esto no es motivo de anulación de la liquidación. Una vez entablada contienda revisora frente a la liquidación, primero en la vía económico-administrativa, y después ante este Tribunal, no procedía el traslado de la valoración final de existencias de 2011 al 2012, es decir la íntegra regularización, sino cuando la liquidación fuera firme, es decir, cuando concluya la vía judicial que, en su caso, confirme aquella liquidación. Por tanto, la liquidación fue ajustada a derecho y no pudo proceder en la forma que pretende la demanda. Confirmada la liquidación por esta sentencia, si fuera firme, a partir de ese momento ciertamente habrá de revisarse la valoración inicial de existencias del ejercicio inmediatamente posterior (2012), y, en su caso, eventualmente el de los ejercicios posteriores, aplicando la misma doctrina y metodología que el acuerdo de ejecución de la resolución del TEAR, bien de oficio por parte de la Inspección, bien a solicitud de la recurrente, incluso a través de la rectificación de la autoliquidación; no sin antes advertir una evidente contradicción interna en la posición procesal de la demanda que, por una parte, pide que no se haga la valoración de las existencias en cada ejercicio, como hizo la liquidación, sino al final de cada fase, como hizo la recurrente, y por otra parte, pide que al ejercicio 2012 se le extienda el método de valoración de la liquidación, lo que ciertamente puede dificultar llevar a cabo esa íntegra regularización. Finalmente, el informe pericial aportado junto con la demanda no tiene ninguna relevancia como soporte de la pretensión actora puesto que no combate ni el método de valoración ni la norma contable NRV 10ª que regula la forma de determinar el coste de producción, y además, parte de la premisa de que es incorrecto que la Inspección otorgue el mismo valor a la uva producida por la recurrente que a la adquirida de terceros, pero lo cierto es que fue la recurrente la que le dio el mismo valor, por lo que, de ser irregular, no es imputable a la Inspección si esto supone una contravención de la norma contable.

**AUDIENCIA NACIONAL****SENTENCIA****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN SEGUNDA****Núm. de Recurso: 0000886/2020****Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Síguenos en...



**Núm. Registro General:** 06482/2020  
**Demandante:** Sobreño, S.A  
**Procurador:** SRA. BUENO RAMÍREZ  
**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL  
**Abogado Del Estado**  
**Ponente Ilmo. Sr.:** D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
**S E N T E N C I A N º:**  
**Ilmo. Sr. Presidente:**  
D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
**Ilmos. Sres. Magistrados:**  
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA  
D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

Madrid, a veintiuno de marzo de dos mil veinticinco.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 886/2020, promovido por la Procuradora Sra. Bueno Ramírez en nombre y representación de la Entidad Sobreño, S.A, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), -R.G.4123/2017-, de 1/6/2020, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León, de 28/4/2017, que estimó en parte la reclamación 753/15, interpuesta contra la liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación especial en Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de 27/2/2015, correspondiente a los ejercicios 2010 y 2011 por el Impuesto sobre Sociedades, y la sanción anudada a las mismas.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**-Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, -R.G.4123/2017-, de 1/6/2020, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León, de 28/4/2017, que estimó en parte la reclamación 753/15, interpuesta contra la liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación especial en Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de 27/2/2015, correspondiente a los ejercicios 2010 y 2011 por el Impuesto sobre Sociedades, y la sanción anudada a las mismas.

**SEGUNDO.**-Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad recurrente, identificada más arriba, mediante escrito presentado en plazo legal en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

**TERCERO.**-Evacuando el traslado conferido, la Procuradora Sra. Bueno Ramírez, presentó escrito de demanda el 15/12/2020, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que declare la nulidad de pleno derecho de la resolución del TEAC, y de los actos de los que trae causa, y subsidiariamente su anulabilidad, con expresa imposición de costas.

**CUARTO.**-El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 22/6/2021, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor.

**QUINTO.**-Contestada la demanda y habiéndose solicitado el recibimiento del juicio a prueba, por auto de fecha 2/7/2021, se acordó recibir el presente recurso a prueba, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 60 de la L.J.C.A.

Síguenos en...



Practicados los medios de prueba, se presentó por las partes sus respectivos escritos de conclusiones; se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 19/3/2025, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sección.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **PRIMERO.- Objeto del recurso y contenido de la regularización.**

1. Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, -R.G.4123/2017-, de 1/6/2020, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León, de 28/4/2017, que estimó en parte la reclamación 753/15, interpuesta contra la liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación especial en Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de 27/2/2015, derivada del acta de disconformidad A0272469400 correspondiente a los ejercicios 2010 y 2011 por el Impuesto sobre Sociedades, y la sanción anudada a las mismas.

2. La resolución del TEAR estimó en parte la reclamación y anuló la liquidación y la sanción que "deberán ser calculados conforme a las consideraciones de esa resolución" (sic).

3. Consta que en ejecución de esta resolución, la Dependencia Regional de Inspección, autora de los actos recurridos, dictó acuerdo de ejecución, de 2/12/2020, por el que minoró la base imponible del ejercicio 2011 en 171.208,43€, que se tradujo en una menor cuota a ingresar. Esta minoración obedece, por una parte, a la ejecución del pronunciamiento del fundamento de derecho tercero de la resolución del TEAR referido a los activos no contabilizados por importe de 24.105 €, y, por otra, la ejecución del fundamento de derecho cuarto, según el cual "...por tanto, debemos dar por buenos los razonamientos hechos por la inspección, así como los cálculos efectuados para valorar adecuadamente las existencias de vino en cada uno de los periodos comprobados, si bien debe puntualizarse que el valor de las existencias finales del ejercicio 2010 así determinado ha de considerarse igualmente como valor de las existencias iniciales del ejercicio 2011, lo que debe ser tenido en cuenta a la hora de practicar las liquidaciones"; y teniendo en cuenta que la liquidación cuantifica el incremento de las existencias del ejercicio 2010 en 147.103,43€, que se considera correcto, este mismo incremento debe disminuirse como existencia inicial del periodo siguiente, lo que determina que ha de restarse de 372.891,39€ que la liquidación cuantificó como incremento de 2011 la suma incrementada del año 2010, es decir, ha de restarse de esta última suma la de 147.103,43€, dando un resultado de disminución de la variación de existencias en 2011 de 225.787,96€.

Sumando ambas estimaciones, el órgano ejecutor disminuyó la base imponible del ejercicio 2011 en 171.208,43€ (147.103,43, más 24.105€), resultando una cuota y una deuda a ingresar inferior.

4. No consta si esta resolución fue recurrida, y sobre ella no nos pronunciamos porque no forma parte de este proceso, pero, en buena medida, resuelve la controversia no tanto en cuanto a la legalidad de la liquidación, sino en la necesidad de no detenerse en ella, y extender sus efectos a los ejercicios posteriores, que, como veremos, constituye una buena parte de la pretensión actora.

5. Conviene contextualizar la controversia de fondo que no es otra que la valoración de las existencias del vino, producido como actividad económica por la empresa recurrente, con incidencia en la base imponible del impuesto sobre sociedades (IS) de los ejercicios regularizados.

6. Se parte de que, a efectos contables y fiscales, los criterios de valoración de las existencias se fundamentan en el precio de adquisición o coste de producción. El coste de producción se obtiene añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles los demás costes directamente imputables a los bienes fabricados, así como la parte razonable de ellos costes indirectos imputables a los bienes fabricados que correspondan al periodo de fabricación.

7. La recurrente empleó este método de valoración de forma diferente a como entendió la Inspección.

La inspección comprueba que para determinar el coste de producción del vino se parte del precio de compra de la uva a terceros, dándose idéntica valoración a la uva propia. Relata cómo se incorporan los diferentes costes, de manera incorrecta, porque se va haciendo por fases que se denomina "cambio de estado", valor inicial del vino de la cosecha en depósito o bodega, embotellado y etiquetado, entendiéndose que se han de valorar las existencias al menos cada fin de ejercicio, determinando en tal momento los costes en que se ha incurrido en la elaboración de las mismas, sin diferir de forma arbitraria esa actuación del valor al momento del embotellado

y del etiquetado. Considera la Inspección que el valor dado al vino por la recurrente en cada momento de cambio de estado puede ser considerado correcto; pero al vino a granel habrá de incorporarse los costes sumidos desde el 31 de diciembre del año de la cosecha hasta el día 31 de diciembre de los ejercicios siguientes previos a su embotellado; y al vino embotellado los costes producidos entre este embotellado y los finales de ejercicio siguiente previo a su etiquetado; tales costes ya se han producido en el ejercicio y no puede dilatarse su incorporación a las existencias a ejercicios siguientes.

### **SEGUNDO.- Sobre la abstención del Presidente del TEAC.**

8. Se aduce como primer motivo impugnatorio la nulidad de la resolución del TEAC por no haberse abstenido su presidente que también participó, como presidente del TEAR de Castilla y León, en el dictado de la resolución recurrida en alzada, lo que supondría haber incurrido la resolución del TEAC en causa de nulidad radical, del artículo 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, -Ley 39/2015, de 1/10-, por vulnerar las normas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.

Se alega dos causas de abstención; la prevista en el artículo 219.11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (haber participado en la instrucción de la causa penal o haber resuelto el pleito o causa en anterior instancia), y la contenida en el artículo 23.2 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, -Ley 40/2015, de 1/10-, por tener interés personal en el asunto.

9. Este motivo ha de ser desestimado porque la primera causa de abstención que propugna la demanda se refiere al proceso judicial (LOPJ) y no es aplicable al procedimiento administrativo seguido ante los órganos de revisión, que tienen su propio régimen, el previsto en la Ley General Tributaria y en el Reglamento que la desarrolla (R.D. 520/2005, y en normas generales del procedimiento administrativo, que no contemplan esta causa de abstención propia de ellos órganos judiciales.

Por otra parte, la causa de abstención prevista en el artículo 23.2 de la Ley 40/2015 de tener interés directo no pasa de ser una mera conjetura, sin prueba alguna; por el contrario, el presidente del TEAC es un funcionario al que se le presume la objetividad y profesionalidad necesaria para incorporarse y mantenerse en ese puesto, y no existe razón alguna para dudar de ello.

Se desestima.

### **TERCERO.- Sobre la valoración de existencias.**

10. Como hemos dicho, la Inspección sustituyó la valoración de existencias realizada por la entidad recurrente al entender inadecuada la imputación de costes en los tres momentos de transformación del vino (obtención, embotellado y etiquetado), y en su lugar, aceptando el método de valoración del coste de producción empleado por la recurrente, estableció que la incorporación de costes debió hacerse al final de cada ejercicio, y, en fin, recalculó los costes incorporados.

11. La demanda rechaza esta valoración partiendo de una premisa errónea, cual es que obvió las diferencias de valoración entre la uva propia y la adquirida a terceros, pero lo cierto es que, como se recoge en la liquidación, y no se ha desvirtuado por la demanda, la Inspección partió de la valoración dada por la recurrente a la uva propia y la comprada a terceros (la misma).

12. En segundo lugar rechaza la valoración, -esta es realmente la controversia aflorada por la demanda, máxime tras el acuerdo de ejecución antes aludido-, porque no computó las diferencias de valor entre el inicio y el final del periodo inspeccionado.

Con ser esto cierto, ha sido corregido por la resolución del TEAR y el acuerdo de ejecución al que antes nos hemos referido, para los dos ejercicios que examinamos, por lo que, habiendo sido estimado este argumento por la resolución del TEAR, carece ya de sentido reiterarlo ante nosotros, porque en vía administrativa finalmente ha conseguido este aspecto de su pretensión.

13. Presupuesto lo anterior, la demanda hace hincapié en la necesidad de trasladar a los ejercicios posteriores (2012, etc) la valoración final de existencias del ejercicio 2011, según resulta de la liquidación y del acuerdo de ejecución de la resolución del TEAR, en virtud de la figura de la íntegra regularización, englobando en esta cuestión los restantes motivos impugnatorios, como enriquecimiento injusto, actos propios, etc.

14. No le falta razón, pero esto no es motivo de anulación de la liquidación.

15. Una vez entablada contienda revisora frente a la liquidación, primero en la vía económico-administrativa, y después ante este Tribunal, no procedía el traslado de la valoración final de existencias de 2011 al 2012, es decir la íntegra regularización, sino cuando la liquidación fuera firme, es decir, cuando concluya la vía judicial que, en su caso, confirme aquella liquidación.

16. Por tanto, la liquidación fue ajustada a derecho y no pudo proceder en la forma que pretende la demanda.

17. Confirmada la liquidación por esta sentencia, si fuera firme, a partir de ese momento ciertamente habrá de revisarse la valoración inicial de existencias del ejercicio inmediatamente posterior (2012), y, en su caso, eventualmente el de los ejercicios posteriores, aplicando la misma doctrina y metodología que el acuerdo de ejecución de la resolución del TEAR, bien de oficio por parte de la Inspección, bien a solicitud de la recurrente, incluso a través de la rectificación de la autoliquidación; no sin antes advertir una evidente contradicción interna en la posición procesal de la demanda que, por una parte, pide que no se haga la valoración de las existencias en cada ejercicio, como hizo la liquidación, sino al final de cada fase, como hizo la recurrente, y por otra parte, pide que al ejercicio 2012 se le extienda el método de valoración de la liquidación, lo que ciertamente puede dificultar llevar a cabo esa íntegra regularización.

18. Sobre los restantes motivos anudados a esta cuestión no es necesario pronunciarse, una vez que hemos reconocido esta necesidad de, en su caso, proceder a la íntegra regularización.

19. No podemos concluir esta sentencia sin hacer alguna alusión al informe pericial aportada junto con la demanda, que no tiene ninguna relevancia como soporte de la pretensión actora puesto que no combate ni el método de valoración ni la norma contable NRV 10ª que regula la forma de determinar el coste de producción. Además, parte de la premisa de que es incorrecto que la Inspección otorgue el mismo valor a la uva producida por la recurrente que a la adquirida de terceros, pero lo cierto es que fue la recurrente la que le dio el mismo valor, por lo que, de ser irregular, no es imputable a la Inspección si esto supone una contravención de la norma contable (página 15 y siguientes del informe pericial).

Se desestima.

#### **CUARTO.-Costas procesales.**

En cuanto a las costas, de acuerdo con el artículo 139.1º LJCA, al desestimarse la pretensión actora, procede imponer las costas del recurso a la entidad recurrente.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

#### **FALLAMOS**

Desestimar el recurso el recurso contencioso-administrativo nº 886/2020, promovido por la Procuradora Sra. Bueno Ramírez en nombre y representación de la Entidad Sobreño, S.A, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), -R.G.4123/2017-, de 1/6/2020, y contra las resoluciones de las que trae causa, por ser ajustadas a derecho, imponiendo las costas del recurso a la entidad recurrente.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...



Síguenos en...

