

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ053718

**AUDIENCIA NACIONAL***Sentencia de 23 de enero de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 84/2011***SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Provisión para responsabilidades. Momento de reversión de la provisión.** La entidad dotó en su día una provisión en relación con un pleito sobre la adjudicación en subasta de un terreno que en 1999 fue anulada por el TSJ, si bien se presentó recurso de casación ante el TS. La Administración entiende que en ese mismo año de 1999 procede el cómputo de un ingreso por reversión de la provisión. Sin embargo, la sentencia de instancia susceptible de casación no enerva la incertidumbre, por lo que es correcto el criterio que siguió la entidad que registró el ingreso en 2002 cuando le fue notificado el auto que inadmitió el recurso de casación ante el TS. Lo mismo es aplicable a la provisión dotada por la reclamación de honorarios del abogado en relación con un pleito, pues el fallo de 1999 del Juzgado de Primera Instancia fijando la cantidad a abonar, aunque diera lugar a la ejecución forzosa, no supone la determinación definitiva de la deuda por honorarios, al no haberse fijado aun los intereses de demora, que lo fueron en 2001, por lo que es en este último ejercicio en el que se devenga el ingreso por reversión de la provisión.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT) arts. 157, 179 y 183.

RD 939/1986 (RGIT) art. 33 ter.

Ley 43/1995 (Ley IS) arts. 13 y 19.

RDLeg 1564/1989 (TR LSA) art. 188.

**PONENTE:***Don Francisco José Navarro Sanchis*

Magistrados:

Don FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

Don JOSE GUERRERO ZAPLANA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**SENTENCIA**

Madrid, a veintitres de enero de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 84/11 , que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ( Sección Segunda ) ha promovido el Procurador Don Francisco Velasco Muñoz-Cuéllar, en nombre y representación de la entidad mercantil GENERAL DE GALERÍAS COMERCIALES, S.A., frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico-Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía litigiosa asciende, globalmente considerada, a 1.941.560,50 euros, si bien únicamente la cuota correspondiente al ejercicio 1999 supera, individualmente considerada, la suma de 600.000 euros necesaria para el recurso de casación. Es ponente el Ilmo. Sr. Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS, quien expresa el criterio de la Sala.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Por la mercantil recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo, por escrito de 30 de marzo de 2011, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2011, desestimatoria del recurso de alzada nº R.G. 3448/09, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 30 de enero de 2009, a su vez desestimatoria de la reclamaciones acumuladas nº NUM000 y NUM001 , deducidas contra los acuerdos de liquidación y sanción practicados en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998 a 2000. Se acordó la admisión a trámite del recurso por 25 de abril de 2011, en que igualmente se reclamó el expediente administrativo.

### **Segundo.**

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda mediante escrito de 15 de septiembre de 2011, en el que, tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso, con anulación del acuerdo del TEAC recurrido, así como de la liquidación y sanción que en dicho recurso fue impugnada.

### **Tercero.**

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el día 31 de enero de 2011, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, suplica la desestimación del recurso contencioso- administrativo, por ser ajustadas a Derecho las resoluciones impugnadas.

### **Cuarto.**

Recibido el proceso a prueba, únicamente para la incorporación de documentos judiciales acreditativos de la firmeza de las sentencias y autos relacionados con la provisión para responsabilidades controvertida, se dio traslado a las partes para conclusiones, que evacuaron mediante la presentación de sendos escritos en los que se ratificaron en sus respectivas pretensiones.

### **Quinto.**

La Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 16 de enero de 2014 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

### **Sexto.**

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo establecido en la LJCA para dictar sentencia.

## **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

### **Primero.**

Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2011, desestimatoria del recurso de alzada nº R.G. 3448/09, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 30 de enero de 2009, a su vez desestimatoria de la reclamaciones acumuladas nº NUM000 y NUM001 , deducidas contra los acuerdos de liquidación y sanción practicados en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998 a 2000.

### **Segundo.**

Para una mejor comprensión de las cuestiones planteadas en el presente litigio conviene reseñar los datos de hecho relevantes sobre las vicisitudes de los procedimientos inspector y sancionador y la vía económico-administrativa:

a) El 2 de diciembre de 2004, la Inspección de los Tributos de la AEAT incoó acta de disconformidad nº NUM002 , en relación con el expresado contribuyente, por el concepto del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998 a 2000; La actividad desarrollada por la sociedad comprobada, en los periodos inspeccionados, fue la de

construcción y promoción inmobiliaria. En la misma fecha se instruyó acta de conformidad por el mismo concepto impositivo y ejercicios, que regularizaba los restantes ajustes a los que la empresa manifestaba su conformidad.

Como consecuencia de tales actuaciones de comprobación e investigación, se extendió el acta mencionada, en la cual se proponían modificaciones en la base imponible por los siguientes hechos y motivos de regularización:

1º) Provisión para responsabilidades: La empresa GENERAL DE GALERÍAS COMERCIALES, S.A., entidad aquí recurrente -en lo sucesivo GGC- dotó el 31 de diciembre de 1997 una provisión de 690.000.000 pesetas, con abono a la cuenta 1420000000, por el concepto de provisión para responsabilidades, que se deriva del pleito sustentado relativo a la adjudicación mediante subasta de la denominada PARCELA NUM003 Toledo, seguido ante el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha.

Procede, a juicio de la Inspección actuante, incorporar como provisión aplicada a su finalidad el citado importe de 690.000.000 pesetas como mayor base en el ejercicio en que se comunica la nulidad de la subasta realizada, es decir, en el ejercicio 1999. El obligado tributario, por su parte, recogió la aplicación de la citada provisión como mayor ingreso en el ejercicio 2002, fecha en que se notificó el auto de inadmisión del recurso de casación.

2º) Provisión para responsabilidades: la empresa dotó también otra provisión para responsabilidades, por un importe de 141.508.887 pesetas, conjuntamente con otros importes objeto de dotación, en relación con un pleito contra PRYCA, que se incluyeron en la cuenta 1420000000, de provisión para responsabilidades. Se hace constar por la Inspección que la cantidad de 141.508.887 pesetas se corresponde con la cifra de los honorarios reclamados por D. Alfredo , que había actuado como abogado en el citado litigio. Concluye la Inspección que habiéndose dictado fallo del Juzgado de 1ª Instancia condenando a GGC al pago de 90.321.420 pesetas más IVA, han desaparecido las causas que motivaron la dotación a la provisión, por lo que el resto de la dotación debe incorporarse a beneficios en el ejercicio 1999.

3º) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 157 LGT , en relación con el artículo 33 ter RGIT , mediante diligencia de 25 de noviembre de 2004 se comunicó a la empresa la puesta de manifiesto del expediente y la apertura del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución, sin que en el trámite conferido se formularan alegaciones.

b) El 15 de febrero de 2005 se dicta acuerdo de liquidación por el Inspector Jefe, dejando constancia de la falta de alegaciones del interesado y confirmando la propuesta inspectora sobre las provisiones regularizadas. En particular, se hace constar lo siguiente:

1º) Respecto de la primera provisión a que se ha hecho mención -provisión para responsabilidades que se deriva del pleito seguido en relación con la adjudicación mediante subasta de la denominada PARCELA NUM003 TOLEDO- por importe de 690.000.000 pesetas, la Inspección considera que la provisión fue dotada por la posible pérdida que se podría producir si la sociedad se hubiera visto obligada a adquirir la parcela en litigio por el precio fijado teniendo en cuenta que el uso era de carácter comercial (990 millones de pesetas), mientras que si a la parcela no se le otorgaba dicho uso, su valor sería de sólo 300 millones de pesetas.

A tal respecto, la Inspección hace constar que la citada reclamación quedó resuelta el 1 de octubre de 1999 por la sentencia judicial que consideraba que la adjudicación debió considerarse nula de pleno derecho, por lo que las cantidades entregadas tenían que ser objeto de devolución, desapareciendo por tanto el riesgo por el que la provisión fue dotada, y siendo ese momento cuando se tuvo que incorporar a la base imponible el importe de dicha provisión.

2º) Respecto de la segunda provisión planteada, la Inspección actuante hace constar que por GGC se dotó una provisión por responsabilidades, por un importe de 141.508.887 pesetas, la cual se correspondía con la cifra de los honorarios reclamados judicialmente por Don Alfredo , que intervino como abogado en dicho litigio entablado contra PRYCA, y que formalizó judicialmente un procedimiento de jura de cuentas por un importe de 121.990.420 pesetas, más el 16 por 100 de IVA, lo que totaliza la expresada suma de 141.508.887 pesetas objeto de la dotación. A tal respecto, se atribuye relevancia al fallo del Juzgado de Primera Instancia condenando a GGC al pago de 90.321.420 pesetas, por lo que habrían desaparecido las causas que motivaron la dotación a la provisión, razón por la que el resto de la dotación debe incorporarse a beneficios.

3º) Consecuencia de lo anterior, el Inspector Jefe dictó acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998 a 2000, resultando una cuota total de 1.559.119,20 euros, rectificándose el cálculo de los intereses de demora a 382.441,30 euros, con una deuda tributaria total de 1.941.560,50 euros, acuerdo que fue notificado el 2 de marzo de 2005.

c) El relación con el expediente sancionador, los hechos determinantes del procedimiento son la omisión, por parte del obligado tributario, del deber de ingresar los importes reflejados en el acta. El procedimiento culmina

con el acto de imposición de sanción dictado el 15 de febrero de 2005, sin que el expedientado hubiera presentado oportunamente alegaciones frente a la propuesta comunicada.

Se indica que la primera de las provisiones a que se ha hecho mención, por importe de 690 millones de pesetas, no determina responsabilidad sancionadora, por considerar que concurren las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en los artículos 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, pero sí es merecedora de sanción la conducta que afecta a los demás conceptos regularizados, en concreto la provisión para responsabilidades consistentes en el pago de honorarios a letrado, donde no hay, según la opinión de la Inspección, una diferencia de criterio razonable que excluya la responsabilidad. Por ello se estima que concurre culpabilidad en la conducta del obligado, reputándose voluntaria, en el sentido de que "...se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, apreciándose el concurso de dolo, culpa, o cuando menos negligencia..." , a efectos de lo dispuesto en el artículo 77.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, y en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Se establece una sanción de multa proporcional del 50% de las cantidades dejadas de ingresar, por el concepto indicado, equivalente a la cantidad de 53.837,49 euros en que se cuantifica la sanción. Dicho acuerdo fue notificado el 2 de febrero de 2005.

d) El 21 de diciembre de 2006, la entidad ahora recurrente interpuso sendas reclamaciones en primera instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, contra los expresados acuerdos de liquidación tributaria y sanción, dando lugar a las reclamaciones con nº de expediente NUM000 y NUM001, respectivamente.

El TEAR dictó resolución el 30 de enero de 2009, desestimando ambas reclamaciones acumuladas y declarando que los actos impugnados se ajustaban a Derecho, razonando a propósito del incremento de la base imponible correspondiente a la provisión dotada por importe de 690.000.000 pesetas, relativa a la adjudicación mediante subasta de la denominada PARCELA NUM003 TOLEDO, que el Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha, en su sentencia de 1 de octubre de 1999, dictada en el litigio que motivó la citada provisión, anuló la adjudicación a la entidad aquí demandante, precisamente por reconocer la existencia de una condición impuesta por el sujeto pasivo y que no había sido establecida en el pliego de condiciones, por virtud de la cual sólo adquiriría la parcela si se le asignase un uso comercial. Ello lleva a la conclusión, a juicio del TEAR, de que la Inspección había considerado que el riesgo determinante de la provisión desapareció en 1999, ejercicio al que debió imputarse como ingreso la dotación no aplicada a su finalidad, según lo establecido por el artículo 19.9 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La mencionada resolución fue notificada a GGC el 2 de marzo de 2009.

e) Contra la expresada resolución del TEAC, el 2 de abril dedujo la sociedad reclamante recurso de alzada ante el TEAC, formulando al efecto las oportunas alegaciones, reiteración en lo básico de las aducidas en la instancia previa, por virtud de las cuales interesaba la estimación del recurso y la anulación de los acuerdos de liquidación y sanción objeto del recurso.

El TEAC, mediante acuerdo de 2 de marzo de 2011, que es el que se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo, desestimó el recurso de alzada y confirmó la resolución del TEAR y los acuerdos allí objeto de impugnación.

### **Tercero.**

Según dispone el artículo 13 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, bajo el epígrafe "Provisión para riesgos y gastos":

"1. No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, serán deducibles:

a) Las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida".

La previsión establecida en dicho precepto debe complementarse, en cuanto a su dimensión cronológica o temporal, con lo que previene al respecto el artículo 19 de la propia Ley, que señala que:

"Los ingresos y gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismo representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. La eficacia fiscal de los criterio de imputación temporal de ingresos y gastos distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34-4 y 38-2 del

Código de Comercio , estará supeditada a la aprobación por la Administración Tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

3. Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores".

Desde un punto de vista societario, la provisión que nos ocupa, para riesgos o gastos, esto es, para cubrir gastos por pérdidas o deudas ciertos en cuanto a su existencia pero inciertos en cuanto al importe o momento de su acaecimiento o exigibilidad, se define en el artículo 188 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, bajo la rúbrica de "Provisiones para riesgos y gastos":

"1. Las provisiones para riesgos y gastos tendrán por objeto cubrir gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, pérdidas o deudas que estén claramente especificados en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del balance, sean probables o ciertos y estén indeterminados en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha en que se producirán.

2. Las provisiones para riesgos y gastos no podrán utilizarse para corregir el valor de los elementos del activo".

Debe señalarse que, en este asunto, la provisión dotada por la sociedad es considerada correcta por la Administración, tanto en su procedencia conceptual como en su cuantía, en la medida en que se aprecia la existencia de un riesgo comprensivo de una deuda, la relativa al pago del precio del terreno adjudicado por la Administración en un procedimiento competitivo, que pendía en la incertidumbre como consecuencia del litigio entablado por otros concurrentes frente al Ayuntamiento de Toledo, como Administración actuante, litigio en que GGC intervino en calidad de codemandada. De ahí que fuera procedente -y aceptada como tal, originariamente- la provisión dotada para la cobertura de ese riesgo de afrontar el precio de adjudicación en su totalidad -990 millones de pesetas-, así como el quantum de la provisión, 690.000.000 pesetas, resultado de restar al precio de adjudicación de la parcela en la subasta el previsible pero incierto de medir su valor teórico en caso de que se considerase, en ese litigio, la inviabilidad de que la condición pactada fuera ilícita y, por ende, fuera necesario adquirirla para un uso no comercial, sino residencial, en cuya hipótesis su valor sería de 300.000.000 pesetas. Es la diferencia entre uno y otro precio la que determina el importe de la suma dotada a la provisión.

El criterio de la Inspección no puede ser removido en cuanto a los aspectos de la dotación que han sido aceptados como pertinentes, como son la provisión misma para responsabilidades, así como su cuantía, por lo que el problema que origina la discrepancia debe trasladarse al momento en que se entiende disipada la incertidumbre en cuanto a la determinación del importe de la deuda, que la Administración sitúa en la fecha de la sentencia dictada por la Sala de este mismo orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 1 de octubre de 1999 , en tanto en ella se determina que la adjudicación es nula de pleno derecho, lo que lleva a la Inspección a la opinión de que, por esa misma razón, en modo alguno se va a producir la contingencia que motivó la dotación a la provisión, lo que significa que es en 1999, año en que la citada sentencia se dictó y notificó, cuando habría desaparecido la causa justificadora de la provisión para riesgos o gastos, de suerte que es en este mismo año cuando debió imputarse a ingresos del citado ejercicio la cantidad objeto de la provisión, con el necesario incremento de la base imponible, siendo de destacar que, en la argumentación del Abogado del Estado, en su escrito de contestación, se trata de motivar que es justamente con la sentencia de instancia, susceptible de casación, cuando desaparece la incertidumbre en cuanto al precio que habilita la dotación objeto de polémica, en tanto en el fundamento noveno de dicha sentencia se indica, con reproducción del Decreto de la Alcaldía de Toledo de 12 de diciembre de 1996, la falta de interés de la entidad adjudicataria de mantenerse en la titularidad de la finca si desaparecía la condición atinente al uso comercial que exigió como condición y, por el contrario, se le asignaba a ésta un uso residencial, que minusvaloraba su precio, lo que hace argumentar en el escrito de contestación, que "...en definitiva, de no serle concedido el uso (comercial), nunca mantendría la compra de la parcela como sostiene, sino que pediría la resolución del contrato y la devolución de lo pagado..." .

Sin embargo, aun admitiendo como sustrato fáctico necesario para la resolución de este motivo invalidatorio que la entidad recurrente, en función de su objeto social y, por ende, de sus intereses empresariales legítimos, no tuviera interés alguno en la adjudicación del terreno litigioso si no lo era bajo la condición -tuviera

ésta la calificación jurídica final que los Tribunales le asignasen- del otorgamiento posterior de la licencia de construcción para un centro comercial, con la autorización pertinente para su uso, así como la asignación de la parcela colindante para utilización como aparcamiento, no llegamos a comprender cómo desde un punto de vista del ejercicio de la acción procesal, que es lo que aquí cuenta, la Administración parte de la conclusión, errónea desde luego, de que una sentencia de instancia, susceptible de casación por razón de la concurrencia de los requisitos objetivos de impugnabilidad de la sentencia, es la que determina la enervación de la incertidumbre en cuanto a la cuantía o exigibilidad del pago del importe de la parcela.

A tal respecto, cabe señalar, en primer lugar, que esa supuesta falta de interés por mantener la compra de la parcela si cambiaban las condiciones esenciales que animaron a la recurrente a adquirirla en la subasta administrativa parece ciertamente inconciliable con el hecho de haber formulado, contra la sentencia que anula la adjudicación, recurso de casación ante el Tribunal Supremo, acto procesal dirigido de forma directa, conforme a su naturaleza, a que se revocase la sentencia de instancia y se mantuviera, en consecuencia, la validez y eficacia del acto de adjudicación llevado a cabo por el Ayuntamiento de Toledo, pero que no excluye, obviamente, pretensiones de orden intermedio, que pueden ser hechas valer con carácter subsidiario, tanto en la instancia como en la casación, de suerte que sería admisible propugnar, como efectivamente se hizo, la nulidad parcial del acto administrativo allí enjuiciado y la adjudicación en otros términos distintos de los originarios.

En cualquier caso, lo que sí parece evidente es que una sentencia dictada por un juzgado o tribunal contencioso-administrativo, como aquí la de 1 de octubre de 1999, del Tribunal Superior de Castilla-La Mancha , susceptible de recurso de casación, no puede entenderse como momento de cese de todas las dudas y factores de incertidumbre, en cuanto al precio del contrato y su exigibilidad, por el mero hecho de los fundamentos sustentadores de dicha sentencia y, en particular, que el acto de adjudicación fuera declarado nulo de pleno derecho por dicho Tribunal, pues lo relevante no es el criterio que se establezca, esto es, el contenido de la sentencia o los razonamientos que den lugar al fallo, sino el hecho de que ese criterio sea susceptible de eventual modificación como consecuencia de los recursos procesalmente procedentes contra la sentencia dictada. De lo contrario, se llegaría al absurdo de que si el órgano de instancia declara la nulidad de pleno derecho de un acto, esa declaración, por su gravedad o por razones no precisadas, sería determinante de la definitiva concreción y certeza de las situaciones jurídicas enjuiciadas, al margen de la eventualidad de que, por virtud del recurso de casación contra ella, dicha calificación pudiera ser mantenida, revocada íntegramente o modificada en alguno de sus extremos, con la sola limitación de las pretensiones de las partes.

En definitiva, debe entenderse como correcta y adecuada la reversión de la provisión para responsabilidades efectuada por la recurrente en 2002, como consecuencia de haberle sido notificado el auto de la Sala Tercera, Sección Primera, del Tribunal Supremo, de 21 de diciembre de 2001 , que inadmitió los recursos de casación respectivamente interpuestos por el Ayuntamiento de Toledo y por General de Galerías Comerciales -recurso nº 8617/1999- contra la sentencia de 1 de octubre de 1999, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2ª) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso nº 1971/96 , sobre enajenación de bienes de las Corporaciones locales, cuya causa de inadmisión no era la irrecurribilidad de la sentencia, sino la defectuosa preparación de los recursos de casación.

Ello significa que se desdotoó la provisión, precisamente, en el ejercicio fiscal en que la cuantía de la deuda quedó definitivamente establecida, pues la firmeza de la sentencia de instancia es el momento en que sí desaparecen de forma definitiva e irrevocable todos los factores de incertidumbre que se proyectaban sobre el contrato y sobre las responsabilidades inherentes a su cumplimiento, no antes como de forma ciertamente inmotivada sugiere la Administración, en que parece pesar cierto desconocimiento de las normas, efectos y principios procesales, pues no de otro modo cabe concebir que se asigne valor de certeza definitivo a una sentencia contra la que pende un recurso jurisdiccional que, por su propia índole es susceptible de revocarla y, por ende, de mantener en situación provisional o de incerteza el importe de la deuda o el momento en que puede exigirla la Administración que en el caso examinado intervino como vendedora.

Sentado lo anterior, procede estimar la demanda en cuanto a la procedencia de la provisión y a la consiguiente improcedencia de incrementar la base imponible del ejercicio 1999 sobre la hipótesis que no puede compartirse de que la sentencia de instancia disipó cualquier elemento de incertidumbre en cuanto al importe de la parcela litigiosa, haciendo en consecuencia innecesario cualquier examen y pronunciamiento en relación con el motivo alegado sobre el enriquecimiento injusto en favor de la Administración por razón del ajuste efectuado en 1999 respecto de una provisión que la propia entidad demandante revirtió en 2002, antes de la regularización, llevando a la base imponible el ingreso correspondiente a la reversión de dicha dotación, lo que parece ciertamente incompatible con el hecho de que la Inspección, sin modificar tales actuaciones, haya exigido la misma cantidad en 1999 y 2002, sin limitar, matizar o efectuar reserva alguna en relación con la actitud de la sociedad llevada a cabo como consecuencia de la notificación recibida del auto de inadmisión del recurso de casación.

#### **Cuarto.**

El mismo criterio que hemos mantenido en relación con la provisión dotada en cobertura del riesgo derivado del litigio a que se ha hecho referencia, es decir, la adjudicación de la parcela NUM003 TOLEDO debe ser mantenido por lo que respecta a la otra provisión, dotada por importe de 141.508.887 pesetas, que se correspondía, como hemos señalado anteriormente, con la cifra de los honorarios reclamados judicialmente por Don Alfredo, como pago de los servicios prestados como abogado en el litigio entablado contra PRYCA, y que dio lugar a que se instase judicialmente un procedimiento de jura de cuentas por un importe de 121.990.420 pesetas, más el 16 por 100 de IVA, lo que totaliza la expresada suma de 141.508.887 pesetas objeto de la dotación.

A tal respecto, es de recordar que la Inspección atribuye una relevancia decisiva, a efectos de concretar el carácter definitivo de la deuda por tales servicios, al fallo (así inconcretamente llamado) del Juzgado de Primera Instancia -de Marbella- condenando a GGC al pago de 90.321.420 pesetas, más IVA, por lo que habrían desaparecido las causas que motivaron la dotación a la provisión, y razón señalada para que el resto de la dotación debiera incorporarse a beneficios, a criterio de la Inspección, tomando como base que la fecha de la citada resolución es de 1 de septiembre de 1999.

Pues bien, vuelve aquí la Inspección a atribuir efectos definitivos e intangibles a resoluciones judiciales no firmes y, por ende, susceptibles de ulterior recurso, lo que resulta inconciliable con la índole misma de las provisiones que nos ocupan y, en esencia, sobre el elemento parcial de incertidumbre que justifica su mantenimiento y procedencia, de suerte que el auto de 1 de septiembre de 1999, no fue el momento final de la cuantificación de la jura de cuentas, ni de determinación definitiva de la deuda exigida por el Abogado.

El hecho de que el mencionado auto del Juzgado de Marbella diera lugar a la ejecución forzosa de la deuda tampoco significa que dicha actividad judicial fuera definitiva, esto es, de ejecución de un auto firme, que es lo que importa a los fines de la provisión para responsabilidades que nos ocupa, toda vez que ha de estarse a los preceptos de las leyes procesales aplicables a los litigios en curso para asimilar en su verdadera dimensión la naturaleza, elementos y efectos de las provisiones basadas en ellos.

En este caso, tanto la liquidación como las resoluciones sucesivamente recaídas en la vía económico-administrativa, por parte del TEAR de Andalucía y del TEAC, han prescindido total y absolutamente de exteriorizar las razones por virtud de las cuales el mero dictado de un auto judicial susceptible de recurso jerárquico se considera, sin más explicación, como el momento determinante de la desaparición de las causas que motivaron la dotación a la provisión, para lo cual se vuelve de nuevo a incurrir en el mismo error jurídico de comprensión, basado en la confusión entre el contenido resolutorio de una decisión judicial y su irreversibilidad, atendidas las normas procesales.

En otras palabras, lo relevante no es que el auto de 1 de septiembre de 1999, tan inconcretamente citado por la Inspección, redujese la cuantía de la cantidad reclamada por el Abogado Sr. Alfredo hasta la suma de 90.321.420 pesetas más el IVA sobre dicha base imponible, sino que la deuda de honorarios no estaba definitivamente cuantificada en dicho auto, al quedar pendiente, de modo necesariamente concatenado a dicho procedimiento, la cuantificación de los intereses de demora, que forman parte indisoluble de la deuda y que no habían sido aun liquidados, ni podían serlo obviamente, de suerte que el resto de la cantidad dotada sobre la reconocida al acreedor de los honorarios no necesariamente había de ser considerada como exceso de dotación y objeto de ajuste en el propio ejercicio 1999 por la diferencia, incorporándola a beneficios, puesto que, como acertadamente señala la demanda, no fue hasta el 24 de enero de 2001 cuando se fijaron de forma definitiva los intereses de demora derivados del pago extemporáneo de los honorarios al letrado, por el Juzgado de Primera Instancia nº 4 de Marbella, mediante auto que los fijaba en 6.774.106 pesetas, vicisitudes todas ellas que, debidamente relatadas en el escrito de demanda, no son objeto de refutación por parte de la Administración en su escrito rector, basado para ello en que en el acta de conformidad relativa al periodo 1996, extendida el 30 de abril de 1999, parece reconocerse que la cantidad de 141.508.870 pesetas correspondían con la minuta de honorarios, afirmación que pretende excluir que el exceso sobre lo reconocido por el auto recaído en el procedimiento de jura de cuentas pueda ser atribuido a la atención de gastos vinculados a dicha deuda pero que no fueran en rigor honorarios, como sucede con los intereses de demora.

Siendo ello cierto, la demanda invoca al respecto el régimen contable de la provisión en el punto 142 del Plan general de Contabilidad de 1990, relativo a la provisión para responsabilidades, que se definen a los efectos contables como "Importe estimado para hacer frente a responsabilidades probables o ciertas, procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones pendientes de cuantía indeterminada, como es el caso de avales u otras garantías similares a cargo de la empresa", deuda accesorio que, pese a no figurar aparentemente entre las partidas o subconceptos integrantes de la provisión, no es ajena a ella, pues se trata de un débito que debe seguir la misma suerte que el principal, teniendo en cuenta que la definitiva concreción de los intereses es significativamente posterior a la concreción de la deuda principal, de suerte que cabe considerar desacertado el criterio de la Inspección, puesto que actuó partiendo de la base de que es el auto de 1 de septiembre de 1999 el que cierra definitivamente la incertidumbre sobre el importe de la deuda de honorarios, lo que no es del todo cierto si se atiende a los que los intereses moratorios derivados de su pago tardía forman parte de la misma deuda.

#### **Quinto.**

Por lo que respecta a la sanción impuesta, es evidente que la nulidad de la liquidación impugnada -en este caso por la improcedencia de efectuar ajustes con la finalidad de llevar a beneficios las provisiones dotadas tras su supuesta pérdida sobrevenida de razón de ser- trae consigo ipso iure la de la sanción, pues decae por completo el presupuesto de hecho que la justifica conceptualmente, cual es la omisión de un deber de declaración e ingreso de la deuda tributaria, puesto que inexistente ésta, debido a los efectos jurídicos de su ilicitud, mal puede incumplirse obligación alguna respecto de ella ni castigarse ese incumplimiento. Quiere ello decir que la nulidad de la regularización trae consigo, sin necesidad de ningún otro razonamiento al respecto, la de la sanción.

Al margen de dicha causa de nulidad, la Sala considera, además, que la sanción adolece de vicios propios determinantes de su nulidad autónoma, esto es, al margen de la derivada de la nulidad de la liquidación cuyo incumplimiento operaba como elemento normativo de su tipicidad, toda vez que, de una parte, la explicación acerca de porqué la primera de las provisiones a que se ha hecho referencia estaba amparada en una interpretación razonable de la norma y la segunda de ellas no podía acogerse a la misma calificación jurídica está, cuando menos, ayuna de toda justificación formal y material, máxime cuando lo que se ha regularizado no es una provisión improcedente ni excesiva, sino el hecho de haberla mantenido más allá del momento que la Inspección consideraba como pertinente, lo que al margen de toda otra consideración, es debate jurídico dudoso que no puede dirimirse por la Administración haciendo uso de la potestad sancionadora.

Además, la motivación acerca de la culpabilidad expresada en el acuerdo sancionador es genérica e inconcreta, y se exterioriza en un enunciado que no sólo no atiende a la realidad del caso concreto enjuiciado sino que es similar a otras fórmulas estereotipadas utilizadas como modelo virtualmente universal para asentar el juicio de culpabilidad, carácter genérico que desmiente abiertamente su idoneidad como motivación ad casum, pues en la resolución que ahora analizamos, el acuerdo sancionador señala lo siguiente, recogido de forma literal: "...se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, apreciándose el concurso de dolo, culpa o cuando menos negligencia..." , fórmula con que se pretende dispensar al órgano sancionador del exigible esfuerzo de valorar y calificar, con precisión jurídica, la culpabilidad y su grado; y que, dado su carácter absolutamente genérico, equivale a la falta total de justificación de la culpabilidad y, por ende, determina la nulidad de la sanción.

#### **Sexto.**

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, no se aprecian méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

### **FALLAMOS**

Que estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don Francisco Velasco Muñoz-Cuéllar, en nombre y representación de la entidad mercantil GENERAL DE GALERÍAS COMERCIALES, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2011, desestimatoria del recurso de alzada nº R.G. 3448/09, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 30 de enero de 2009, a su vez desestimatoria de la reclamaciones acumuladas nº NUM000 y NUM001, deducidas contra los acuerdos de liquidación y sanción practicados en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998 a 2000, debemos declarar y declaramos la nulidad de las expresadas resoluciones, por ser contrarias al ordenamiento jurídico, sin que proceda hacer mención especial en relación con las costas procesales devengadas en este litigio, al no haber méritos para su imposición.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

#### **PUBLICACIÓN:**

Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.