

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ071929

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 6 de noviembre de 2018

Vocalía 10.<sup>a</sup>

R.G. 6419/2016

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Provisiones. Insolvencias.** En el caso que se analiza, son objeto de controversia únicamente aquellas provisiones que no han sido reclamadas al cobro por la contribuyente. Se trata de provisiones para insolvencias que corresponden a facturas respecto de las que se desconocen las condiciones del incumplimiento del pago, sin que la interesada haya aportado documentos justificativos o hayan sido reclamadas o exigidas de forma fehaciente al cliente correspondiente. Así, considera la Inspección que las provisiones realizadas por la entidad no se sustentaron en la concurrencia de los requisitos exigidos fiscalmente: los deudores no están en situación de concurso de acreedores, ni ninguna de las especificadas fiscalmente para su dotación y deducibilidad fiscal; y el obligado tributario, no ha aportado ningún documento acreditativo de la situación de impago, ni de la reclamación ni administrativa ni judicial de la reclamación del mismo. De esta manera concluye la Inspección señalando que no es suficiente para admitir la deducibilidad fiscal del gasto que genera la dotación a la provisión su contabilización y que los créditos pendientes de pago estén vencidos, sino que se requiere por parte de la entidad que procede a la dotación una conducta tendente a la exigencia de dicha deuda, transcurrido el año desde su vencimiento, lo cual no ha sido acreditado en ningún momento por parte del obligado tributario. Es decir, el argumento de la Inspección para no admitir la deducibilidad del gasto por la dotación de dichas provisiones es el hecho de que no haya habido ninguna conducta tendente a la exigencia de dicha deuda.

Pues bien, el no haber acreditado la insolvencia no puede erigirse como motivo para denegar el cómputo de la pérdida, toda vez que para dotar la correspondiente provisión no se exigía tal insolvencia declarada sino solo el transcurso del tiempo previsto, como indicio de una posible insolvencia. Así, en el art. 12.2.a) del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) no exige tal circunstancia a diferencia de lo que ocurre en los casos de entidades vinculadas, según prevé el último párrafo de ese mismo apdo. 2 del precepto. Por otro lado, el hecho de que un acreedor no realice acciones dirigidas al cobro efectivo de los créditos que pudieran acreditar la imposibilidad de cobro, puede significar una renuncia de sus derechos, que a efectos fiscales debe considerarse como una liberalidad en los términos establecidos en el art. 14.1.e) del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), pero esta afirmación no puede hacerse de modo absoluto e indiscriminado, habida cuenta que la norma no lo menciona y, por ende, ha de ponderarse en función de las circunstancias concurrentes en cada caso, debiendo aparecer ciertos indicios, en función de las relaciones entre las entidades, dición de los contratos, etc que avalen tal conclusión de renuncia de derechos y consiguiente liberalidad.

En el presente caso, la entidad ha indicado que en relación con algunos clientes las gestiones se han realizado telefónicamente, y si bien no ha acreditado demandas judiciales, manifiesta que en la mayoría de los casos ello hubiera conllevado mayores costes que el importe de la deuda a reclamar. En consecuencia, ha de estimarse la pretensión de la entidad y aceptar la deducibilidad de los gastos asociados a las provisiones dotadas. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 12 y 14.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 179, 183, 191 y 210.  
Código Civil, art. 1.227.

En la Villa de Madrid, a la fecha arriba indicada, vistas las RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS que, en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovidas por Don **Px...**, actuando en nombre y representación de **X... SL**, con NIF ..., y domicilio a efectos

de notificaciones en ..., contra el Acuerdo de liquidación de fecha 29 de septiembre de 2016 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, referido al IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 2012 y 2013, y contra la correlativa sanción tributaria impuesta por el mismo concepto y periodo.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 28 de septiembre de 2015 mediante notificación de la comunicación de inicio, en relación al Impuesto sobre Sociedades, periodos 2012-2013.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se instruyeron dos actas. Una en conformidad nº **A01-...**, y otra en disconformidad nº **A02- ...**, siendo esta última confirmada por Inspector Coordinador en acuerdo de liquidación de fecha 29 de septiembre de 2016, notificado el día 30 de septiembre de 2016 y objeto de la presente reclamación económico-administrativa.

En cuanto a los motivos de la regularización, la Inspección consideró, por una parte, que no eran deducibles los gastos contabilizados por el pago de las facturas recibidas de **ARQUITECTOS Ax... SL** al no estar presupuestados ni suficientemente documentados los servicios de asesoramiento, ni los gastos asociados a las facturas abonadas a **Z... SL** y **K**, por cuanto los trabajos realizados no han sido detallados o son descritos de manera muy genérica, tratándose además de servicios que perfectamente habrían podido ser realizados por la entidad **X... .** Por otra parte, la Inspección no admitió la deducibilidad de las provisiones dotadas respecto de los clientes **G SL, BANCO W SA, CAJA Q... SCC, M** y **B... SL**, al no apreciar en la recurrente una conducta tendente a la exigencia de dicha deuda a los clientes morosos.

#### **Segundo.**

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación, fue iniciado expediente sancionador que finalizó con acuerdo de imposición de sanción por importe de 134.448,17 euros por la infracción tributaria consistente en dejar de ingresar parte de la cuota del impuesto (artículo 191 LGT), que fue notificado el día 28 de octubre de 2016.

#### **Tercero.**

Disconforme el interesado con el acuerdo de liquidación y la sanción, fueron interpuestas sendas reclamaciones económico-administrativas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 28 de octubre de 2016 y 14 de noviembre de 2016, respectivamente, que fueron objeto de acumulación por Acuerdo de la Abogado del Estado-Secretaría, solicitando la anulación de las citadas Resoluciones y formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, las siguientes alegaciones:

Primera: Deducibilidad del gasto contabilizado por **X...** por el pago de las facturas recibidas de **ARQUITECTOS Ax... SL**.

Segunda: Deducibilidad del gasto contabilizado por **X...** por el importe facturado por **Z... SL** y **K**.

Tercera: Deducibilidad del gasto contabilizado por **X...** en concepto de provisión para insolvencias.

Cuarta: Y en relación con la sanción, ausencia de elemento objetivo y subjetivo, invocando asimismo la existencia de un expediente incompleto.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones económico-administrativas en el que las cuestiones a resolver son las enumeradas en el Antecedente de Hecho TERCERO.

## Segundo.

Comenzaremos analizando la primera de las cuestiones relativa a la deducibilidad de los gastos facturados por ARQUITECTOS Ax... SL, por la prestación de servicios de asesoramiento.

La actividad desarrollada por la entidad recurrente en los períodos comprobados fue la clasificada en el epígrafe 5.011 “*Construcción completa, reparación y conservación.*”

Según consta en el expediente administrativo, la interesada se dedujo el gasto correspondiente a una factura nº.../12 de fecha 23/11/2012 por importe de 183.000 euros más IVA de 38.430 euros, en concepto de revisión del proyecto de ejecución de viviendas sitas en C/..., C/... y C/..., en ... .

La Inspección entiende que no ha quedado suficientemente acreditado en qué consistió la mencionada prestación de servicios, ni que la recurrente tuviera que abonar dicho pago al arquitecto de la promoción pues se trataba de un gasto que no estaba presupuestado, coincidiendo las certificaciones con el presupuesto, y además se trataba de un gasto que venía facturando a la promotora **V**, sociedad que se encuentra en concurso de acreedores y de la que el Arquitecto **JAx...** es administrador.

Frente a esta regularización, la recurrente manifiesta no conocer el motivo concreto por el que la Inspección determina la no deducibilidad del gasto, de manera que aprecia una patente falta de motivación al no señalarse por la Inspección el concreto precepto legislativo que ampara la regularización.

Por otra parte, el gasto cumple todos los requisitos para poder ser considerado como deducible al corresponderse con una necesidad de la empresa para poder cumplir con el contrato suscrito. Entiende que la Inspección parece sugerir que aunque el gasto fuera real, debería haber sido asumido por la promotora de la obra y no por la recurrente, y este actuar no se corresponde con la realidad. El tipo de trabajos encomendados al despacho de arquitectura precisamente se corresponden con la revisión del proyecto de ejecución que corresponde realizar al constructor. El hecho de que ese despacho de arquitectura hubiera prestado servicios a la promotora por los proyectos de construcción o que la promotora se hubiera declarado en concurso no supone ningún tipo de obstáculo para que se contratara a esos profesionales para la ejecución de los servicios señalados en el contrato.

Tampoco se entiende qué motivo para negar la deducibilidad es señalar que ese coste no estaba presupuestado. La supervisión de obra (evitando el desvío o incremento de costes de ejecución) no constituye base para las liquidaciones de licencias e impuestos locales por lo que no tiene que constar en los presupuestos de ejecución material que son los indicados por la Inspección.

Pues bien, comenzaremos pues enunciando cuáles son los requisitos a los que la normativa vigente somete la deducibilidad de un gasto en el Impuesto sobre Sociedades.

Este Tribunal en reiteradas ocasiones ha señalado que, al margen de la contabilización y del cumplimiento de las reglas de imputación temporal (con carácter general, la regla del devengo), se requiere que se acredite su efectividad; que se justifique por cualquier medio de prueba (no sólo a través de la factura); y, finalmente, que el gasto no se encuentre comprendido en la enumeración que realiza el artículo 14 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) respecto de los “Gastos no deducibles”, al margen de otros supuestos de no deducibilidad que se contemplan de modo disperso por el articulado del citado cuerpo legal.

El artículo 14.1 e) del TRLIS establece que no tendrán la consideración de gastos deducibles “los donativos y las liberalidades”, señalando a continuación:

“No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos”.

Es decir, un gasto será deducible siempre que se encuentre correlacionado con los ingresos.

Por tanto, para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, aparte de tener que cumplir el requisito de estar relacionado con los ingresos, debe cumplir, asimismo, el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se haya producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. La Sentencia del Tribunal Supremo de 25-10-2012 (recurso de casación nº 4159/2009) (Fundamento de Derecho Segundo):

*"... En primer lugar, no puede existir duda alguna de que la realidad de la prestación del servicio es presupuesto indispensable de la deducción del gasto que suponga la contraprestación del mismo. Resulta evidente que paso previo a la calificación de un gasto como "necesario" para la obtención de los ingresos, es que el mismo resulte contraprestación de un servicio prestado a la actividad empresarial. Precisamente por ello, la reciente Sentencia de esta Sala de 12 de julio de 2012 (recurso de casación número 1356/2009) se ha pronunciado sobre un caso de irrealidad de compra de determinados productos, pero ya con anterioridad se habían dictado otras en relación con la misma cuestión y en el mismo sentido. Así las de 27 de mayo de 2010 (rec.cas. 1090/05) y de 8 de marzo de 2012 (rec.cas. 3780/08)."*

Por lo que respecta a la existencia de factura como medio de prueba, este Tribunal Central se ha pronunciado, entre otras, en las resoluciones de 13 de mayo de 2009, 30 de septiembre de 2010 y 3 de febrero de 2010, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, en la que se establecía como criterio que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su realidad.

La factura y contabilización son requisitos en principio necesarios para justificar un importe a efectos de su deducción como gasto pero la Inspección puede exigir a los sujetos pasivos la aportación de otras pruebas complementarias. Es decir, la aportación de la factura y su contabilización como gasto supone la acreditación formal, pero tal acreditación ante la Inspección, que es en principio necesaria, no es suficiente si no va acompañada de otras pruebas que justifiquen la correlación del importe en cuestión con los ingresos de la entidad.

Por otro lado, la carga de la prueba se contiene en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone que *"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."*

En el mismo sentido se pronuncia la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que afirma que en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen, tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos...

En el presente caso, nos encontramos con que la recurrente pretende deducirse fiscalmente unos gastos, es decir, pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, por lo que con arreglo a los preceptos anteriores, la carga de probar que los correspondientes importes cumplen los requisitos normativamente establecidos para que puedan ser considerados como gastos fiscalmente deducibles, incumbe a la recurrente.

En cuanto a las alegaciones presentadas por la interesada, ésta manifiesta no conocer el motivo concreto ni el precepto específico por el que no se le admite la deducción del gasto asociado a la factura recibida de **ARQUITECTOS Ax... SL**.

Pues bien, en el acuerdo de liquidación se recoge expresamente que el motivo de la no admisibilidad de la deducción de los gastos asociados a la factura controvertida deriva precisamente del incumplimiento de los requisitos exigidos por numerosa jurisprudencia y doctrina para que un gasto en el Impuesto sobre Sociedades goce de la deducibilidad correspondiente, requisitos que han sido perfectamente recogidos, descritos y desarrollados en el acuerdo de liquidación y en concreto, el relativo a la correlación con los ingresos.

En la página 11 del acuerdo de liquidación se establece:

"De todo lo anterior se concluye que no ha quedado suficientemente justificado que **X**, tuviera que tener como gasto un importe de 183.000€ por pagos al arquitecto de la promoción, ya que no estaba presupuestado y las certificaciones coinciden con los importes presupuestados salvo en el pago de 183.000€. De los datos anteriormente expuestos el arquitecto, como parece lo habitual, venía facturando a la promotora y no se comprende porque del pago de esa factura se hace cargo **X**, por tanto se considera no deducible el gasto contabilizado por estos servicios de arquitectura por el importe de la factura recibida de 183.000€.

En la página 50 del acuerdo de liquidación se menciona lo siguiente:

"La inspección actuaria entiende que no ha quedado suficientemente justificado que el obligado tributario tuviera que abonar dicho pago al arquitecto de la promoción pues se trata de un gasto que no estaba presupuestado,

coincidiendo las certificaciones con el presupuesto, y se trata de un gasto que venía facturando a la promotora **V**, sociedad que se encuentra en concurso de acreedores y de la que el Arquitecto **JAx...** es administrador”.

De esta manera, la Inspección considera que se trata de un gasto no correlacionado con los ingresos en cuanto que no lo estima necesario en el ejercicio de su actividad, unido a que la recurrente tampoco ha podido probar que dicho gasto tuviera que ser asumido por ella y no por el promotor, como venía siendo lo habitual.

Por tanto, considera este Tribunal que el acuerdo de liquidación se encuentra perfectamente motivado y es claro en cuanto a los motivos por los que no se admite la deducibilidad del gasto asociado a la factura emitida por el despacho de arquitectos.

Por otra parte, la interesada manifiesta no entender por qué la Inspección no acepta el hecho de que el gasto ha podido ser asumido por la recurrente y no por la promotora cuando los servicios que se prestan son diferentes. Así, hay que diferenciar los servicios de diseño del proyecto que se le hayan podido prestar al promotor de los de supervisión del proyecto de ejecución que recaen en el constructor.

En apoyo de sus pretensiones, aporta la interesada, el día de la firma de las actas, un Contrato de ejecución de obra entre **V** (promotora) y **X...**, donde se indica, según la recurrente, que tiene que ser **X...** quién asuma los honorarios profesionales del modificado del proyecto y de la dirección facultativa.

Sin embargo, a juicio del presente tribunal, dicha documentación no acredita que la supervisión de la ejecución del proyecto recaiga en nuestra recurrente.

Pues bien, en el articulado del citado contrato, página 3, se establece que *“Dado que existe un modificado del Proyecto de ejecución inicial, será la Contratista la que asuma los honorarios profesionales de dicho modificado, así como de los honorarios de dirección facultativa”*.

Sin embargo, la recurrente no ha justificado en qué consistió dicha modificación, ni los trabajos efectuados en base a la misma.

Pero además, recordamos a la interesada que el contrato aportado es un documento privado, y como tal, no puede dar por sí mismo fe de su fecha frente a terceros, tal y como se desprende del artículo 1227 del Código Civil: *“La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio”*.

Por tanto, a juicio del presente Tribunal, existen en el expediente indicios suficientes para concluir que el obligado tributario no ha acreditado las operaciones efectuadas.

Ni en las certificaciones, ni en el presupuesto de ejecución, ni en los planos, planos de final de obra y valoración final de la obra ni en los documentos básicos de ahorro de energía aparece ninguna mención a **X...**, sólo **V** (propietario/ promotor) y Arquitecto.

Tampoco se ha podido localizar por la Inspección ningún dato del fin de la citada obra en ..., ni en **X...**, ni en **V** ni en **Arquitectos Ax...**

El contrato privado aportado por la interesada no prueba fehacientemente su fecha respecto a terceros, ni tampoco ha justificado la interesada de qué manera se ha modificado el Proyecto inicial y en qué han consistido los trabajos de supervisión de la ejecución del proyecto.

En base a todo ello, este Tribunal considera que del examen de los datos aportados por la Inspección resulta más que razonable cuestionar la realidad de las operaciones facturadas y, por otra parte, la reclamante no ha aportado ningún otro elemento de prueba aparte de los señalados, que por los razonamientos expuestos no resultan en este caso prueba suficiente, por lo que no podemos sino desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto y considerar los gastos como no deducibles.

### Tercero.

La siguiente cuestión a analizar es la relativa a la deducibilidad de los gastos asociados a las facturas recibidas de los proveedores **Z... SL y K.**

Según afirma la Inspección, las entidades **R, N, Z y K**, que prestan servicios de albañilería, se encuentran concatenadas y relacionadas por administradores, facturación a **X...**, trabajadores contratados y situaciones de impagos o insolvencias, al menos con la AEAT, siendo que la inactividad o baja de una va unida al surgimiento de la siguiente con características similares. De esta manera, considera la Inspección que la operativa que siguen es

la de una sucesión de empresas que se van dando de baja y de alta para evitar el pago de las cantidades que les quedan pendientes.

En nuestro caso concreto facturan a la interesada por otros conceptos, distintos a la actividad de albañilería, que no han sido detallados ni aclarados por la recurrente y sin que se llegase tampoco a clarificar en qué diferían esas funciones de las que podría realizar **X** con personal propio.

Así, en relación a la entidad **Z... SL**, la interesada se deduce en 2012 y 2013 gastos por importes de 209.272,93 euros y 7.431,41 euros respectivamente, facturados por el concepto "Trabajos de organización y de documentación y complementación".

Respecto de estos gastos, la Inspección entiende que no son deducibles por numerosos indicios. Entre otros, porque **X** no ha llegado a detallar los trabajos concretos realizados por este concepto, ni a que obras se referían, ni la descripción del trabajo realizado. La entidad **Z** no había facturado por este concepto a **X** con anterioridad al 2012, ni se corresponde con su IAE. Además, la entidad interesada dispone de personal suficiente para desarrollar esos trabajos e incluso aumenta su personal en el ejercicio 2012. Por otra parte, ni **Z** ni su administradora atienden a los requerimientos de información realizados por la Inspección, por lo que es imposible concretar los concretos trabajos realizados.

Por lo que respecta a la entidad **K**, la interesada se deduce en 2013 gastos por importe de 124.792,00 euros, que se refieren a trabajos de "gestión administrativa". Dichas facturas son de carácter muy genérico, no habiéndose justificado y detallado los conceptos facturados como tampoco en que diferían dichas tareas administrativas de las que podría hacer **X** con personal propio.

Frente a estos hechos, la interesada alega que resulta inconcebible que la AEAT considere que una persona queda incapacitada para administrar eficazmente una sociedad por el mero hecho de tener un hijo.

Pero es que, además, los servicios recibidos no consistieron en labores de administración sino en los trabajos de organización, documentación y complementación que aparecen profusamente descritos en la página 18 del Acuerdo de Liquidación. En realidad parece que el único motivo de regularización consistiera en la dudosa reputación fiscal de los dueños de la sociedad.

Que, en definitiva, recibió unos servicios que están directamente relacionados con la actividad, fueron necesarios para la obtención de los ingresos, se abonaron conforme a los requisitos señalados por la Ley y cumplen todas y cada uno de los requisitos que fija la norma para amparar la deducción de un gasto.

Pues bien, de acuerdo con lo señalado en el Fundamento de Derecho anterior, resulta fundamental para poder deducirse el gasto en el Impuesto sobre Sociedades la efectiva prestación del servicio, cuya justificación recae en la recurrente, al ser un derecho que le beneficia.

La interesada señala que los servicios realizados fueron descritos profusamente, tal y como aparece en la página 18 del acuerdo de liquidación.

Pues bien, en el acuerdo de liquidación se recoge, efectivamente, una extensa enumeración de los servicios realizados, pero que a juicio del presente Tribunal no es suficiente para acreditar la efectiva prestación de los trabajos por cuanto no se especifica a qué obra se refieren. Se trata simplemente de una enumeración de trabajos que no va asociada a una obra concreta de tal manera que permita a este Tribunal llegar a entender qué tipo de servicio se estaba prestando y en relación a qué obra.

Ha de advertirse que doña **Ox...** figura como administradora de la entidad **Z... SL** desde su inicio en el ejercicio 2009. Anteriormente percibió retribuciones del trabajo personal de la entidad **R**, y posteriormente de **L** (empresa de limpiezas).

La Inspección considera que la entrada de **Ox...** como administradora de **Z... SL** viene a corroborar la existencia de una sucesión de empresas que tiene como finalidad evitar el pago de las cantidades que tienen pendientes. Considera más que cuestionable la posibilidad de que doña **Ox...** gestione y dirija ella sola la entidad. Así, un trabajador de la entidad manifestó que "los contratos y la dirección de trabajo donde tenía que realizar los mismos los recibía de los dos hermanos **Ymx...** y **Wmx...**, y también había una secretaria llamada **Ox...**, que aparece su firma en el contrato suscrito con **Z**".

Además se tiene en cuenta que, además de las actividades controvertidas de gestión, la entidad **Z... SL** realiza otro tipo de trabajos consistentes en obras, respecto de las cuales, ya se ha visto que se relacionaban con los trabajadores otras dos personas. Y todo ello viene a poner de manifiesto un entramado de empresas que va dejando deudas pendientes, dándose de baja una al tiempo que se da de alta otra.

En base a todo ello tenemos que confirmar el criterio de la Inspección por cuanto pese a haberse intentando realizar diversos requerimientos a dichas entidades y a su administradores para que aclarasen los concretos trabajos

prestados, ha sido imposible localizarlos. Tampoco se ha logrado aclarar en qué difieren los trabajos de gestión prestados por **Z** y **K** de los que la entidad recurrente realiza a través de su propio personal. Además, resulta llamativo que ambas entidades empiecen a facturar por servicios de gestión cuando no habían sido prestados previamente ni se trata de la actividad propia de dichas entidades.

En definitiva, este Tribunal considera que no se ha acreditado la efectiva prestación del servicio, por lo que debe confirmarse la regularización de la Inspección.

#### Cuarto.

Por lo que respecta a las Provisiones, la interesada manifiesta su conformidad con la Provisión **U** por impago y la Provisión **M** por insolvencias de tráfico, siendo objeto de controversia únicamente aquellas provisiones que no han sido reclamadas al cobro por la recurrente.

Se trata de provisiones para insolvencias que corresponden a facturas respecto de las que se desconocen las condiciones del incumplimiento del pago, sin que la interesada haya aportado documentos justificativos o hayan sido reclamadas o exigidas de forma fehaciente al cliente correspondiente.

Así, considera la Inspección que las provisiones realizadas por la entidad no se sustentaron en la concurrencia de los requisitos exigidos fiscalmente:

- Los deudores no están en situación de concurso de acreedores, ni ninguna de las especificadas fiscalmente para su dotación y deducibilidad fiscal.

- Y el obligado tributario, no ha aportado ningún documento acreditativo de la situación de impago, ni de la reclamación ni administrativa ni judicial de la reclamación del mismo.

De esta manera concluye la Inspección señalando que no es suficiente para admitir la deducibilidad fiscal del gasto que genera la dotación a la provisión su contabilización y que los créditos pendientes de pago estén vencidos, sino que se requiere por parte de la entidad que procede a la dotación una conducta tendente a la exigencia de dicha deuda, transcurrido el año desde su vencimiento, lo cual no ha sido acreditado en ningún momento por parte del obligado tributario.

Frente a esta regularización manifiesta la recurrente que lo que se le está exigiendo es una reclamación judicial, esto es, un comportamiento activo tendente al cobro superior a las meras reclamaciones de cobro a través del personal de la empresa. Esta interpretación de la AEAT avocaría a muchas empresas a no poder deducir jamás las pérdidas por deterioro de créditos incobrables porque para aquellas empresas que tienen créditos comerciales medios con clientes de pequeña cuantía la exigencia de una reclamación judicial o notarial supone costes mayores que el crédito a recuperar.

Pues bien, en el presente caso nos encontramos con que la entidad recurrente tiene contabilizadas a 31 de diciembre de 2013 provisiones para insolvencias de los clientes **G SL, BANCO W SA, CAJA Q... SCC, M y B... SL.**

El argumento de la Inspección para no admitir la deducibilidad del gasto por la dotación de dichas provisiones es el hecho de que no haya habido ninguna conducta tendente a la exigencia de dicha deuda.

A los efectos de resolver la controversia debemos traer a colación el **artículo 12.2 del TRLIS**, que en la redacción aplicable al ejercicio de referencia dispone:

“2. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las pérdidas respecto de los créditos que seguidamente se citan, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:

- 1.º Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público.
- 2.º Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- 3.º Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
- 4.º Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
- 5.º Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

No serán deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las pérdidas basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.”

Este Tribunal Central ha manifestado ya en **Resolución de 04/04/2017** que a la vista de dicho artículo podemos concluir que el no haber acreditado la insolvencia no puede erigirse como motivo para denegar el cómputo de la pérdida, toda vez que para dotar la correspondiente provisión no se exigía tal insolvencia declarada sino solo el transcurso del tiempo previsto, como indicio de una posible insolvencia. Así, en el artículo 12.2 cuya letra a) no exige tal circunstancia a diferencia de lo que ocurre en los casos de entidades vinculadas, según prevé el último párrafo de ese mismo apartado 2 del precepto.

Por otra parte, la letra a) es un supuesto diferente del de la letra d) de ese mismo apartado, “Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro”, por lo que exigir esta circunstancia en el ámbito del supuesto de la letra a), sin que se prevea expresamente o sin establecerse con carácter general al inicio del enunciado del precepto, antes de la enumeración de supuestos, impide que pueda exigirse.

El hecho de que un acreedor no realice acciones dirigidas al cobro efectivo de los créditos que pudieran acreditar la imposibilidad de cobro, puede significar una renuncia de sus derechos, que a efectos fiscales debe considerarse como una liberalidad en los términos establecidos en el artículo 14.1.e del TRLIS, pero esta afirmación no puede hacerse de modo absoluto e indiscriminado, habida cuenta que la norma no lo menciona y, por ende, ha de ponderarse en función de las circunstancias concurrentes en cada caso, debiendo aparecer ciertos indicios, en función de las relaciones entre las entidades, dicción de los contratos, etc que avalen tal conclusión de renuncia de derechos y consiguiente liberalidad.

En el presente caso la entidad ha indicado que en relación con algunos clientes las gestiones se han realizado telefónicamente, y si bien no ha acreditado demandas judiciales, manifiesta que en la mayoría de los casos ello hubiera conllevado mayores costes que el importe de la deuda a reclamar.

En consecuencia, conforme al criterio expuesto, ha de estimarse la pretensión de la entidad y aceptar la deducibilidad de los gastos asociados a la provisiones dotadas.

#### Quinto.

En relación al acuerdo sancionador, invoca la interesada la falta de elemento objetivo, la ausencia de culpabilidad y la nulidad del acuerdo sancionador por estar el expediente incompleto.

Así, alega la entidad que en el expediente administrativo no consta el acuerdo de inicio del expediente sancionador, siendo un documento esencial en la instrucción del procedimiento.

Dispone el artículo 210 de la Ley 58/2003 General Tributaria:

“Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

De acuerdo con dicho precepto, el día 29 de julio de 2016 se comunica al sujeto infractor la apertura del expediente sancionador por la infracción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT, mediante la tramitación abreviada, dejando constancia de la incorporación al expediente de los datos, pruebas y demás circunstancias obrantes en el expediente y tenidos en cuenta para la instrucción de las actuaciones de comprobación e

investigación. Además, añade dicho acuerdo, que considerando que se encuentran en poder de ese órgano todos los elementos que permiten formular la propuesta de imposición de sanción, resulta procedente la aplicación de la tramitación abreviada.

Por tanto, no aprecia el presente Tribunal la supuesta omisión del acuerdo de inicio del expediente sancionador.

Entrando ya a resolver el fondo del asunto, lo primero que debemos señalar es que al haberse estimado las pretensiones de la interesada en cuanto a la deducibilidad de los gastos correspondientes a las provisiones por insolvencias de deudores, dicha conducta no puede ser sancionada.

En cuanto al resto de conductas, la sanción impuesta a la entidad reclamante es consecuencia de haber dejado de ingresar dentro del plazo voluntario determinado por la normativa del tributo una parte de la cuota correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2012 y 2013, al haberse deducido importes que no eran fiscalmente deducibles (en concepto de facturas recibidas de los proveedores **ARQUITECTOS Ax..., SL, Z Y K**).

Dicha conducta ha dado lugar a la comisión de una infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, por lo que al haber sido confirmadas dichas regularizaciones por el presente Tribunal, a excepción de los gastos relativos a las provisiones por insolvencias que sí se consideran deducibles y por tanto no sancionables, no cabe duda que se ha producido el elemento objetivo de la infracción establecido en la Ley.

Sin embargo, es cierto que en nuestro ordenamiento jurídico sancionador no tiene cabida una responsabilidad objetiva, lo que implica que para que la conducta realizada sea constitutiva de infracción tributaria debe apreciarse la existencia de culpabilidad en la misma, exigencia recogida por el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, según el cual *“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”*, debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 179, que establece que

1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de la infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.”

Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes, y que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles, teniendo en cuenta que la norma delimita el mínimo respecto del cual ante la simple negligencia puede darse por existente una infracción sancionable.

La esencia de este concepto de negligencia, como ha dicho este Tribunal Central en diversas resoluciones, radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma

Respecto a la motivación de este elemento subjetivo en el acuerdo sancionador, este TEAC ha perfilado, siguiendo a la jurisprudencia, la obligación de motivación de las sanciones en el sentido de que no puede el órgano gestor tributario fundar la existencia de infracción tributaria en la mera referencia al resultado de la regularización

practicada (como es la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria) porque el mero resultado no constituye per se infracción tributaria, no siendo posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. (Res. de 23/01/2014, RG. 2318/2011).

En esa misma línea, la Resolución en unificación de criterio de 18-02-2016 (RG. 7036/2015) se pronuncia sobre la improcedencia de la utilización de la fórmula generalizada *“analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad”*.

E igualmente, en Resolución de 21-05-2015 (RG 1564/2012) se ha sostenido la insuficiencia de la descripción de los hechos como motivación de la culpabilidad.

Aplicando lo expuesto al caso concreto, este Tribunal, a la vista del acuerdo de imposición de sanción considera que el mismo no adolece de falta de motivación en cuanto a la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria, estimando concurrente una culpabilidad *“razonada”* y *“suficientemente explicada”*.

Así, se observa en el Fundamento Segundo, relativo a la culpabilidad, en el que, tras unas alusiones genéricas al concepto y jurisprudencia acerca de la culpabilidad, procede a señalar que *“el obligado tributario es una sociedad que realiza una actividad de la que se derivan relaciones jurídicas y operaciones económico-financieras de una complejidad suficiente como para presuponer en ella un conocimiento elevado de la normativa contable y tributaria y por ende, de las obligaciones que le incumben respecto de los tributos a los que está sujeto”*, indicando que no ha puesto la diligencia necesaria para la confección correcta de sus declaraciones de IS correspondiente al período 2012 y 2013 y ello por cuanto que se dedujo gastos que no eran fiscalmente deducibles, todo ello sustentado en una serie de pronunciamientos judiciales, los cuales se consideran perfectamente válidos como motivación de este caso particular en tanto que hacen referencia a supuestos similares, sin que ello implique una insuficiencia de motivación en su caso concreto sino todo lo contrario, al ser una postura respaldada por diversos pronunciamientos judiciales, que le otorgan un mayor valor.

Por tanto, procede desestimar las alegaciones de la interesada en este punto y confirmar el acuerdo sancionador, excepto en lo relativo a la deducción de las dotaciones a la provisión por insolvencias, que ha de excluirse de sanción.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en **SALA**, en las presentes reclamaciones económico-administrativas,

#### **ACUERDA:**

**ESTIMARLAS EN PARTE**, reconociendo el derecho a la deducción de las dotaciones a la provisión por insolvencias, de conformidad con lo establecido en el Fundamento de Derecho CUARTO, confirmando el acuerdo de liquidación en lo restante y, respecto a la sanción impuesta, estimarla en parte, reconociendo la no sancionabilidad de la conducta relativa a la deducción de las dotaciones a la provisión por insolvencias, confirmándola en lo restante.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.