

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074164

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LAS ISLAS BALEARES*Sentencia 264/2019, de 30 de mayo de 2019**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 362/2017***SUMARIO:**

IS. Base imponible. Provisión por insolvencias. Facturas impagadas con más de 6 meses. La Inspección no admitió la deducción de la provisión por facturas impagadas, considerando que se trataba de una liberalidad pues los deudores eran compañías aéreas con los que tenía una facturación elevada, no se habían reclamado judicialmente y la relación no se había interrumpido. La empresa tiene una política comercial de relaciones públicas que favorece con regalos importantes a ciertos clientes. Aunque no se exige que se reclamen las facturas no es razonable ni lógico que quién tiene relaciones normales con empresas solventes no haya reclamado por ningún medio amistoso o judicial.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR. Ley IS), arts. 12 y 14.
Ley 58/2003 (LGT), art. 108.

PONENTE:

Doña María Carmen Frigola Castellón.

Magistrados:

Don GABRIEL FIOG GOMILA
Don PABLO DELFONT MAZA
Doña MARIA CARMEN FRIGOLA CASTILLON

T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD

PALMA DE MALLORCA

SENTENCIA: 00264/2019

SENTENCIA N° 264

En Palma de Mallorca a 30 de mayo de 2019.

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE

D. Gabriel Fiol Gomila

MAGISTRADOS

D. Pablo Delfont Maza
Dª: Carmen Frigola Castellón

VISTOS por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de les Illes Balears el presente procedimiento nº 362/2017 seguido a instancia de la entidad mercantil EMPTY LEG, S.L., representada por la Procuradora Sra. D^a. Concepción Zaforteza Guasp y defendida por el Letrado Sr. D. Jorge Fuster Rosselló contra la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO representada y defendida por el Abogado del Estado Letrado Sr. D. Luis Miguel Castán Martínez.

El acto administrativo es la Resolución del Tribunal Económico Administrativo en Illes Balears, de fecha 30 de junio de 2017, en expediente 537/14 y acumulado 538/14 que desestimó las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra la liquidación que confirmó la propuesta contenida en el Acta de disconformidad nº 72318742 y sanción derivada de la anterior liquidación, ambas dictadas por el Sr. Inspector Regional de la Delegación Especial de la AEAT, por el concepto de Impuesto sobre sociedades ejercicios 2009 y 2010.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. Carmen Frigola Castellón, que expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO:

Primero:

La mercantil recurrente interpuso recurso contencioso el 6 de octubre de 2017 que se registró al nº 362/2017 que tras requerimiento de subsanación se admitió a trámite el 12 de enero de 2018.

Segundo:

Recibido el expediente la Procuradora Sra. Zaforteza Guasp formalizó la demanda en fecha 25 de julio de 2018 solicitando en el suplico que en su día se dictara sentencia por la que se declarara la validez de la deducción por pérdidas por deterioro de los créditos a consecuencia del impago de las facturas emitidas por mi mandante y descritas en el apartado previo de los hechos de la presente demanda. En consecuencia, se anulará el Acuerdo de Liquidación dictado por el Inspector Regional y se anulara el procedimiento sancionador derivado del meritado Acuerdo de Liquidación y se reembolsara el coste por la garantía depositada para evitar la ejecución de la sanción por importe de 45.493,61 Euros hasta el dictado de la Sentencia con abono de intereses legales desde la fecha en que fueron realizados hasta la fecha en que sea dictada Sentencia y expresa imposición de costas a parte demandada. No solicitó práctica de prueba.

Tercero:

El Sr. Abogado del Estado presentó su escrito de contestación y oposición a la demanda el 25 de octubre de 2018 y solicitó se dictara sentencia desestimando la demanda, con imposición de costas al recurrente. Tampoco solicitó práctica de prueba

Cuarto:

Sin más trámite es declarada conclusa la discusión escrita, se ordenó traer los autos a la vista con citación de las partes para sentencia, y se señaló para la votación y fallo el día 30 de mayo de 2019.

FUNDAMENTOS DE DERECHO:

Primero:

La Administración inspectora de la AEAT realizó actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la mercantil EMPTY LEG SL, con NIF: B07633753, en su calidad de representante del Grupo 94/09, que tributa en régimen de consolidación fiscal, actuaciones que finalizaron con la incoación de Acta

de Inspección nº 72318742, de la que se derivó la liquidación tributaria de 18 de febrero de 2014 por el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2009 y 2010, dictada por el Inspector Regional en Illes Balears que confirmó la propuesta de liquidación obrante en el Acta, cuya cuota a ingresar ascendió a 39.939,90 euros. Además y derivada de esa liquidación y en esa misma fecha, se dictó Acuerdo sancionador al considerar que la recurrente era autora de una infracción grave de la LGT del artículo 191 -1, imponiéndole una sanción por cuantía total de 28.241'36 euros. El TEARIB en su resolución de 30 de junio de 2017 ha confirmado ambos actos administrativos.

En efecto, a lo largo de la actuación inspectora ésta comprobó la existencia de una serie de gastos soportados por la hoy recurrente en el ejercicio de su actividad que, de acuerdo con la normativa del impuesto, no tenían la consideración de gastos fiscalmente deducibles. Por ello se extendió Acta de conformidad en relación a los gastos siguientes:

. Gastos soportados en concepto de seguros, impuesto municipal de circulación y amortizaciones por un importe total de 7.859€ en el 2009 y 11.435,87€ en el 2010, referidos a un vehículo adquirido el 22/04/2009, marca "Audi", modelo Q5, matrículaRWD .

. Gastos de amortización, seguro y amarre en un Club náutico de la embarcación denominada "Gabia IV", marca Fairline Phantom 38, matrícula WT-....-....-.... , adquirida el 11/07/2005, de 11,73 metros de eslora, por importe de 26.357,56 € y 27.683,17€ en los ejercicios 2009 y 2010 respectivamente.

. Gastos contabilizados en el ejercicio 2010 por importe de 8.254,40€ en concepto de "relaciones públicas" derivado de la adquisición de dos relojes marca "Rolex" para regalar, según manifestaciones del representante, a un potencial cliente chileno.

Pero la parte se mostró disconforme con la no deducibilidad de la dotación a la provisión para insolvencias efectuada respecto de los créditos ostentados frente a las entidades ROYAL AIR MARROC y AEROBALEAR SA. Y ello motivó la redacción de Acta de disconformidad, de la que deriva la propuesta de liquidación confirmada por el Acuerdo del Inspector Regional de la AEAT de 18 de febrero de 2014, cuya reclamación económico administrativa interpuesta en su contra, ha sido desestimada por el TEAR y que es el acto impugnado en autos.

Por lo tanto, el debate de autos se circunscribe a determinar si el impago de las cuatro facturas giradas por la recurrente contra Aerobalelear SA por importes de 52.000€ y 58.168€, y contra Royal Air Marroc por importes de 13.748'32 € y 14.729'68 € cumple con los requisitos previstos por la legislación contable y fiscal para ser consideradas como facturas deducibles por pérdidas. No es discutido en autos que la actora emitió esas cuatro facturas, que transcurrido el plazo de seis meses no fueron abonadas por las obligadas al pago, y que la actora las contabilizó como crédito de dudoso cobro en tiempo y forma en su contabilidad.

Ocurre que la Inspección consideró que existía liberalidad por parte de la empresa en relación a la renuncia al cobro de esas cantidades por lo que consideró no justificadas esas pérdidas, y prueba de ello es que no fueron objeto de reclamación judicial o extrajudicial por la recurrente.

En efecto, la Inspección comprobó que durante los ejercicios 2009 y 2010 la recurrente mantuvo relaciones comerciales con ambas sociedades habiendo alcanzado un nivel de facturación, que, para Royal Marroc ascendió a 9.300.000 euros para el año 2009, y a 2.300.000 euros para el ejercicio 2010. Y en relación a Eurobalelear SA la suma de facturación ascendió a 800.000 euros. Todas esas cantidades son expresamente admitidas por la actora en su demanda. Pues bien, el TEARIB en su resolución sostiene que no se han justificado adecuadamente las dotaciones efectuadas y que "...las operaciones comerciales con las referidas entidades han transcurrido, con posterioridad al impago, con total normalidad, no se admite su deducibilidad fiscal de las provisiones por insolvencia debiendo en consecuencia calificarse las mismas como liberalidad puesto que resulta evidente que el obligado tributario condonó graciamente las deudas que se incluyen como dotaciones a la provisión por insolvencias.

En este sentido, el artículo 14 de la LIS relativo a la consideración de gastos fiscalmente no deducibles, menciona, entre otros, en la letra e), los donativos y liberalidades, precisando que no se entenderán comprendidos en los mismos " los gastos por relaciones publicas 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 los bienes y prestaciones de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos".

Lo cierto es que, la continuación, tras el impago de las facturas referenciadas, de las operaciones comerciales entre el obligado tributario y las entidades deudoras, la existencia de pagos que durante los ejercicios

siguientes han venido realizando éstas de forma continua, así como la inexistencia de reclamaciones judiciales de las deudas, son circunstancias que ponen de manifiesto que se trata de una renuncia voluntaria a recuperar el importe de dichas cantidades por lo que se considera procedente calificar los citados gastos contabilizados de liberalidad a efectos fiscales, lo que determina, de acuerdo con lo señalado en el artículo 14.1 de la LIS , su consideración como gasto no deducible."

La recurrente disconforme con esa tesis interpone recurso contencioso donde sostiene que no es exigible como elemento justificador la reclamación judicial o extrajudicial y en su opinión, el artículo 12-2 del RD Legislativo 4/2004 de 5 de marzo se limita a prever únicamente el transcurso de un periodo de tiempo de seis meses desde el vencimiento para justificar ese impago. Cita la sentencia del TS de 19 de octubre de 2011 (RC 4478/2007).

Se opone la Abogacía del Estado que solicita la desestimación del recurso y la confirmación del acto impugnado.

Segundo:

Dispone el artículo 12-2 del RD Legislativo 4/2004 de 5 de marzo :

"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:

- 1º Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público.
- 2º Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- 3º 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.
- 4º Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
- 5º 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.

Reglamentariamente se establecerán las normas relativas a las circunstancias determinantes del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras y las concernientes al importe de las pérdidas para la cobertura del citado riesgo, así como las normas relativas a la deducibilidad de las correcciones valorativas por deterioro de valor de los instrumentos de deuda valorados por su coste amortizado que posean los fondos de titulación hipotecaria y los fondos de titulación de activos a que se refieren las letras g) y h), respectivamente, del apartado 1 del artículo 7 de la presente Ley."

Pues bien, a la vista de ese artículo la deducibilidad por pérdidas de créditos que ostente el obligado tributario derivadas de las posibles insolvencias de deudores exige la concurrencia de "alguna de esas circunstancias". O sea, que pueden concurrir sólo una de esas circunstancias, o varias de ellas. Pero no es exigible ni necesario que concurren dos o más de esas circunstancias, en concreto y aplicado ello al caso, que se dé un impago por plazo de seis meses y además necesariamente que deba haberse requerido de pago al deudor judicial o extrajudicialmente. Basta pues que concorra la circunstancia a) del apartado 2º de ese artículo para poder deducir esas facturas por pérdidas.

Ahora bien, también la ley prevé en el artículo 14 -1 apartado e) que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los donativos y las liberalidades. Por lo tanto, si el acreedor voluntariamente renuncia a ese cobro, esa actuación puede obedecer a un acto de liberalidad, y en ese caso, ya no será posible la deducibilidad fiscal de ese impago por pérdidas. Por lo tanto, ese debate nos lleva a un tema de prueba en torno a si el impago obedece a razones de liberalidad del acreedor obligado tributario.

A la parte actora le incumbe acreditar la circunstancia que con arreglo al artículo 12 del RD Legislativo 4/2004 quiere hacer valer para proceder la deducibilidad por pérdidas, en este caso en concreto, sería el transcurso de más de seis meses de impago, y naturalmente claro está, también la dotación de esos servicios prestados y su documentación correspondiente. Todo ello está correctamente y debidamente justificado por esa parte actora.

Y la carga probatoria de que ese proceder obedece a razones de liberalidad del acreedor corresponde a la Administración, que no admite como deducibles por pérdidas tales gastos, con arreglo al artículo 105 de la LGT .

Tercero:

Obviamente, la prueba de la liberalidad de esa actuación se obtendrá por la vía de presunciones. Como señala el TS en su sentencia de 5/5/2014 (ECLI:ES:TS:2014:1880 RC 1511/2013):

"No obstante, conviene recordar, como ya hemos hecho en dicho pronunciamiento, que la prueba indiciaria o de presunciones, admitida en el ámbito tributario por los artículos 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963 y 108.2 de la Ley homónima 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), puede ser válidamente utilizada si concurren los siguientes requisitos: (a) que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; (b) que exista una relación lógica entre tales hechos y la consecuencia extraída; y (c) que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica, como, para el ámbito jurisdiccional, exige de manera expresa el artículo 386.1, párrafo segundo , de la Ley 1/2000, de 7 de enero de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), al señalar que "en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción". Dicho, en otros términos, la prueba de presunciones consta de un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, del que parte la inferencia, esto es, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Puede hablarse, en tal sentido, de rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba [véanse, por todas, las sentencias emanadas de esta misma Sección los días 10 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 2118) (casación 331/09 , FJ 6 º), 17 de noviembre de 2011 (casación 3979/07 , FJ 3 º), 8 de octubre de 2012 (casación 7067/10, FJ 2 º) y 18 de marzo de 2013 (casación 392/11 , FJ 2º)."

La Sala comparte la conclusión a la que llega la Administración de considerar que con arreglo al artículo 14-1 e) de la LGT esos gastos no son fiscalmente deducibles y existe un comportamiento de la actora del que se deduce que existe liberalidad en su proceder frente a los impagos de esas cuatro facturas.

En efecto, son hechos indiscutidos y pacíficos en el debate los siguientes:

a) La recurrente ha mantenido antes y después de la expedición de esas cuatro facturas relaciones comerciales con las dos sociedades deudoras sin que se haya constatado la existencia de ningún problema de solvencia en esas dos empresas, ni tampoco de más impagos a la recurrente tanto anteriores como posteriores a la expedición de esas facturas

b) El nivel de facturación mantenido en esos dos ejercicios fiscales ha sido ciertamente importante pues asciende para ROYAL AIR MARROC los 9.300.000€ en el año 2009 y 2.300.000€ en el 2010 y 800.000€ respecto a la entidad AEROBALEAR SA.

c) La actora no ha reclamado ni judicial ni extrajudicialmente esos impagos.

d) La actora admitió como gasto no deducible el regalo por importe de 8.254,40€ en concepto de "relaciones públicas" derivado de la adquisición de dos relojes marca "Rólex" para regalar a un potencial cliente chileno.

El hecho de mantener relaciones comerciales con esas dos empresas por un volumen de facturación importante en ambos ejercicios fiscales, unido al hecho de que se ha demostrado que la actora tiene una política comercial de relaciones públicas que favorece con regalos importantes a clientes, permite inferir que se da el supuesto de liberalidad que excluye la posibilidad de deducción por pérdidas.

No se trata de que se exija a la parte para obtener la deducibilidad que necesariamente haya reclamado esas facturas: Pero ocurre que ese silencio y aceptación del impago es un elemento de presunción que juega en contra de la recurrente, porque no es razonable ni lógico pensar que quien tiene relaciones comerciales habituales con empresas en términos de perfecta y absoluta normalidad, siendo esas empresas claramente solventes, no reclame por ningún medio, bien amistoso o bien judicial, los servicios prestados que esa empresa le ha dejado de abonar, y no defienda sus propios intereses de querer cobrar los servicios que efectivamente ha prestado. De forma que el silencio ante ese impago, unido a la acreditada solvencia de esos deudores y a la demostración de una gestión de política comercial de relaciones públicas desarrollada por la actora que favorece a clientes con importantes regalos, permite inferir que a la recurrente le interesaba más mejorar o intensificar sus relaciones con aquellas empresas que nunca se interrumpieron, que pretender el cobro de tales facturas, aceptando al fin esos impagos, de forma que esa aceptación se traduce y constituye un acto de liberalidad frente a aquellas deudoras. Y por ello ese proceder convierte a esos gastos en no deducibles fiscalmente con arreglo al artículo 14-1 e) del RD Legislativo 4/2004 .

Cuarto:

En cuanto a la sanción impuesta. En la demanda si bien solicita la actora su anulación en el suplico, sin embargo, no expone ninguna argumentación contra la sanción, concentrándose toda la alegación contra la liquidación girada y la deducibilidad por pérdida de esas facturas, por lo que ese proceder impide a este Tribunal conocer qué argumentos específicos pudiere tener la parte contra la sanción, si no es la improcedencia de esta por prosperar la tesis de la deducibilidad que ya hemos visto que no aceptamos. Y ello conduce a la desestimación de la anulación de la sanción.

Añadiremos también que la resolución sancionadora examina la culpabilidad de la recurrente y declara:

Pues bien, en el presente supuesto concurre la imprescindible culpabilidad, pues la existencia de interpretaciones razonables de las normas presupone, como inexcusable condición previa, la presentación de una declaración veraz y completa. De ahí que la inclusión de gastos no deducibles fiscalmente no tenga su causa en interpretación razonable alguna de las normas, sino en una intención de ocultación de los rendimientos y en una negligencia inexcusable en el cumplimiento de los exigibles deberes al no apreciarse laguna normativa alguna, ni deficiencia u oscuridad de la norma, ni especial complejidad de la misma que provoque una duda razonable que pueda conducir al obligado tributario al incumplimiento de sus deberes fiscales.

Llegados a este punto desestimamos el recurso y confirmamos el acto impugnado.

Quinto:

En materia de costas la desestimación del recurso, determina, con arreglo al artículo 139 de la Ley Jurisdiccional la imposición de costas a la parte actora, limitándolas a un máximo total de 2.000 euros.

VISTOS los preceptos legales citados y demás de general aplicación

FALLAMOS:

Primero:

DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por Empty Leg S.L. contra la Resolución del TEARIB de 30 de Junio de 2.017.

Segundo:

DECLARAMOS el acto administrativo impugnado ajustado a derecho.

Tercero:

Todo ello con imposición de las costas causadas en esta única instancia a la parte recurrente y hasta un máximo total de 2.000 euros.

Contra esta sentencia y de acuerdo con la modificación introducida por la Ley 7/2015 en la Ley 19/1998, caben los siguientes recursos:

1. Recurso de casación a preparar ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears y para la Sala Tercera del Tribunal Supremo, según lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 29/1998, en el plazo de 30 días a partir de la notificación, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea. Téngase en cuenta Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo -BOE nº 162 de 6 de julio de 2016-.

2. Recurso de casación a preparar ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears y para la Sección de casación esta misma Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears, según lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 29/1998, en el plazo de 30 días a partir de la notificación, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma de Illes Balears. Se tendrá en cuenta también el Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación -BOE nº 162 de 6 de julio de 2016-.

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

PUBLICACION. Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia por la Magistrado de esta Sala Ilma. Sra. Dña. Carmen Frigola Castillón, que ha sido Ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. El Secretario, rubricado

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.