

BASE DE DATOS DE Norma

Referencia: NFJ075197

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de julio de 2019

Sala 1.^a

R.G. 1088/2018

SUMARIO:

IS. Base imponible. Otros gastos deducibles. Provisiones. Otras provisiones. *No deducibilidad de la provisión por terminación de obra.* Aunque sí que nos encontramos con una provisión correctamente dotada desde el punto de vista contable -ya que, la provisión por terminación de obra, encaja en la cuenta 497 del plan contable de las empresas inmobiliarias, recogiendo un gasto cierto pero indeterminado en su cuantía- sin embargo, como señala la Inspección, no puede ser considerada como fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el art. 13.1.a) del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) al tratarse una obligación implícita o tácita. En este caso, el obligado se limita a señalar que no es una obligación implícita, ya que cuando se le adjudica a la UTE la construcción del Pabellón, el adjudicatario se obliga a la entrega del mismo en las condiciones que permitan su uso y, por tanto, se obliga a la retirada de los medios materiales utilizados para la obra y a la conservación en perfecto estado hasta su entrega. Sin embargo, no cabe admitir esta alegación, ya que es obvio que la referida obligación de retirada y conservación de la construcción es una obligación implícita de acuerdo a lo ya manifestado por la Inspección. El argumento del obligado sería aplicable a cualquier tipo y condición de gasto que, de cualquier manera, pudiera afectar a la entrega en perfectas condiciones de la obra adjudicada, resultando en la práctica ilimitada la referida provisión. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Orden de 27 de enero de 1993 (Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras), cuenta 497.

RD 1514/2007 (PGC), NRV 15.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 13, 48, 50 y 51.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179, 183, 191 y 196.

Constitución Española, art. 24.

Ley 40/2015 (Régimen jurídico del sector público), art. 29.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 2012/2013 y contra la sanción tributaria correlativa impuesta por el mencionado impuesto y períodos.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-01088-2018	23/02/2018	28/02/2018
00-01093-2018	23/02/2018	28/02/2018

Segundo.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 14 de octubre de 2016 mediante la notificación de la comunicación de inicio a la entidad XXX, siendo el alcance de las mismas de carácter general respecto a los conceptos y períodos tributarios siguientes:

CONCEPTO/s	PERIODOS
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	2012/2013
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	01/2012 a 12/2013

Tercero.

XXX es una entidad dedicada al desarrollo y ejecución de proyectos, sobre todo de obra civil, infraestructuras ferroviarias, obras medioambientales y prestación de servicios relacionados con estas actividades. La entidad realiza su actividad directamente o mediante la participación en UTEs. En los ejercicios comprobados la entidad participaba en 13 UTEs cuyos datos constan en la página 85 del Acuerdo de liquidación. Respecto de tres de ellas (UTE ZZB, UTE KG Y UTE HP) se desarrollaron actuaciones inspectoras de carácter general por el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2012 y 2013, que finalizaron mediante Actas de disconformidad.

Cuarto.

La integración del resultado de las UTEs en el resultado de XXX se realiza siguiendo la Norma de Registro y Valoración 20ª "Negocios conjuntos" del Plan General de Contabilidad. En cuanto a la aplicación del régimen de tributación de los rendimientos obtenidos a través de la participación en las UTEs, el sujeto pasivo se acoge en el ejercicio 2010 a la opción establecida en el artículo 51.2.b) del TRLIS ("2. La imputación se efectuará: [...] b) En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de cierre del ejercicio de la entidad sometida a este régimen. La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años").

Por tanto, en el ejercicio 2012 incluye en la base imponible del período impositivo, los resultados obtenidos por las UTEs, sin realizar ningún ajuste extracontable al resultado determinado en la contabilidad.

En cuanto al ejercicio 2013, una vez transcurrido el plazo de 3 años de aplicación de la opción ejercida por el sujeto pasivo, se aplica la regla general prevista en el artículo 51.2.b) del TRLIS según el cual "2. La imputación se efectuará: [...] b) En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo [...]", de forma que si bien en el resultado contable del ejercicio se encuentran recogidos los resultados obtenidos por las UTEs, se realiza un ajuste extracontable negativo por dicho resultado.

Quinto.-

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se instruyó el 20 de octubre de 2017 Acta de disconformidad A02 ... por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2012 y 2013.

Sexto.-

El 13 de febrero se dictó por el Inspector Coordinador Acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2012 y 2013, que es notificado al obligado tributario en esa misma fecha, en la que se procede a regularizar la situación de XXX en relación con las siguientes cuestiones:

* Imputación de bases imponibles regularizadas por la Inspección a las tres UTEs anteriormente mencionadas, en las que participa el obligado tributario.

* Provisión por despidos

* Bases imponibles negativas compensadas en el ejercicio 2012. La regularización de la provisión por terminación de obra tiene como efecto la minoración de la base imponible negativa del ejercicio 2011 que fue objeto de compensación en el ejercicio 2012.

* Provisión para terminación de obra

* Rectificación de ingresos realizada por el obligado tributario en el ejercicio 2013

Séptimo.

La Inspección consideró que la actuación del obligado tributario era constitutiva de la infracción tributaria recogida en el artículo 191 de la Ley General Tributaria, por lo que se tramita el correspondiente procedimiento sancionador, cuya Resolución A23 ... es notificada al obligado tributario con fecha 13 de febrero de 2018, en la que acuerda la imposición de la sanción tributaria correspondiente, habiéndose calificado la infracción cometida como leve.

Octavo.-

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 23 de febrero de 2018, que fueron objeto de acumulación por Acuerdo del Abogado del Estado-Secretario. En los escritos de alegaciones presentados con fecha 19 de julio de 2018 y 20 de febrero de 2019 se solicita la anulación del Acuerdo de Liquidación nº ... y del Acuerdo de Resolución de Procedimiento Sancionador nº ... en base a las siguientes consideraciones:

* En relación con la provisión por terminación de obra, procede la deducibilidad de la misma por no tratarse de un pasivo contingente, ya que la misma representa una obligación actual que debe asumir la entidad por la retirada de la maquinaria de obra e instalaciones y por los gastos de liquidación y fianzas. Alega, asimismo, la reclamante que no se trata de una provisión global, sino que procede dotarla por cada una de las obras que realiza.

* Sobre la provisión por despido alega la reclamante que no procede la regularización efectuada por la Inspección, pues ésta se basa en la consideración de la misma como provisión para reestructuraciones, sin que merezca tal calificación a juicio de la reclamante, sino que el trato que procede aplicarse al caso es el de provisión para responsabilidades, lo que implica la plena deducibilidad de la misma.

* Respecto a la rectificación de los ingresos realizada en el ejercicio 2013 no procede la misma pues dichos ingresos corresponden a obra certificada por anticipado y pendiente de ejecución, debiendo contabilizarse los ingresos en función de la obra realmente ejecutada.

* Finalmente, el acuerdo sancionador debe ser anulado por la inexistencia de los elementos objetivo y subjetivo de la infracción, la ausencia total y absoluta de motivación de la concurrencia del elemento subjetivo e infracción del principio de proporcionalidad.

En relación con los ajustes derivados de la regularización practicada en las tres UTEs mencionadas en el Antecedente Tercero no se efectúan alegaciones por entender que la procedencia de los mismos debe dilucidarse en los procedimientos de revisión iniciados frente a los acuerdos de liquidación que efectúan tales regularizaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.-

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto

520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.-

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.-

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a derecho de los actos impugnados a la vista de las alegaciones planteadas. En concreto: - La deducibilidad de la provisión por terminación de obra y, derivado de la misma, la minoración de la base imponible negativa del ejercicio 2011 compensada en 2012. - La deducibilidad de la provisión por despido - La procedencia de la rectificación de los ingresos realizada en el ejercicio 2013 - La existencia de infracción tributaria y la procedencia de la sanción impuesta

Cuarto.-

Corresponde analizar en primer lugar la regularización efectuada por la Inspección de la provisión por terminación de obra. Señala el Acuerdo de liquidación:

"El obligado tributario dota, al inicio de la obra, una provisión global, calculada aplicando un porcentaje sobre las ventas. De esta forma de cálculo se desprende que no se trata de una provisión de gastos bien definidos en cuanto a su concepto (que no en cuanto a su cuantía que, en efecto, es indeterminada) en función de la obligación concreta y específica que suponga. Además, hay que señalar que se dota la provisión al inicio de la obra, cuando por su propia definición "497. Provisión para terminación de obra" se trata de una obligación que nacerá para hacer cubrir el buen funcionamiento de la obra cuanto ésta esté terminada e incluso entregada y hacer frente a posibles contingencias que pudieran surgir contra el normal funcionamiento de la misma, lo cual surgirá al finalizar la obra, pero nunca antes.

Concretando todo lo anterior, en el presente caso el obligado tributario se dota una provisión global desde el inicio de la obra sobre posibles contingencias futuras globales que puedan surgir desde la terminación de la obra hasta la devolución del aval. Tal y como hemos comentado anteriormente, para que una provisión se pueda dotar contablemente según el PGC y sea fiscalmente deducible, en primer lugar se debe referir a conceptos de gastos bien definidos, individualizados y claramente especificados en cuanto a su naturaleza, sin que pueda estimarse de forma global o general sin definir la causa o contingencia específica, y en segundo lugar, como su propio nombre indica se trata de una provisión para hacer frente a posibles contingencias una vez finalizada la obra, por lo que, en su caso, debería dotarse o reconocerse al finalizar la obra. En virtud de todo lo anterior, el gasto correspondiente a la dotación a la provisión por fin de obra declarada por el obligado tributario no es fiscalmente deducible.

No obstante, dado que tanto en el ejercicio 2012 como en 2013 el sujeto pasivo procede a aplicar determinadas provisiones, la regularización consiste en no admitir la provisión dotada (gasto) en cada ejercicio para cada obra concreta y en disminuir los ingresos en el importe de la provisión aplicada que corresponda a dotaciones que no hayan sido admitidas como gasto".

El objeto de esta provisión es cubrir los gastos que se produzcan hasta la devolución de los avales que garantizan la buena ejecución de la obra. Su dotación, como señala la Inspección, está prevista en la Orden de 27 de enero de 1993 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas constructoras de la siguiente forma:

"497. Provisión para terminación de obra (+).

Provisiones para hacer frente a los gastos de conservación de la obra durante el período de garantía, retirada de obra y levante de instalaciones y gastos de liquidación y fianzas hasta su devolución.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6955.
- b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior, con abono a la cuenta 7955".

Se trata, por tanto, de una provisión que recoge gastos definidos o ciertos pero de cuantía indeterminada. La Inspección ha considerado que procede la regularización de la provisión por tratarse de una obligación implícita o tácita, lo que determina la no deducibilidad de la misma con base en el artículo 13 del TRLIS, que establece:

"1. No serán deducibles los siguientes gastos:

- a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas".

A este respecto, justifica la Inspección la calificación de la provisión dotada como obligación implícita o tácita de la siguiente manera:

"El PGC considera como tales las que su nacimiento se sitúa en una expectativa válida creada por la empresa frente a terceros de asumir tales obligaciones. En estas obligaciones hay un cierto carácter subjetivo y unilateral en la generación del riesgo cubierto por la provisión, ya que en las mismas no existe una correlación con un derecho de un tercero que pueda exigir su cumplimiento, por lo que la normativa del IS entiende que esa obligación asumida por la empresa no es un hecho lo suficientemente cierto que determine la asunción fiscal del gasto asociado a esa provisión, bastando con una mención en la memoria de las cuentas anuales.

La Doctrina Administrativa así lo aplica, en un contrato de mantenimiento de una planta, donde existe el compromiso de sustituir los elementos que originan salida de recursos cuando sea imposible su reparación o el coste de esta sea superior al de sustitución, si el servicio de mantenimiento funciona con normalidad, no es probable sustituir los activos hasta el fin de su vida útil, por lo que no hay una obligación, sino un pasivo contingente (DGT CV 17-2-14).

Es decir, el reconocimiento contable de esta provisión debe cumplir con los requisitos establecidos en la Norma de Registro y Valoración 15ª del PGC y por tanto debe estar en conceptos de gastos definidos. No pueden estimarse provisiones de forma global sin definir su causa específica. Además en el caso concreto de la provisión por terminación de obra de las empresas constructoras, debe reconocerse al terminar la obra.

Según ha manifestado el sujeto pasivo, "el procedimiento que se sigue por todos los contratistas es dotar una provisión durante la ejecución del contrato, con el objetivo de que se produzca una prudente correlación de ingresos y gastos, provisión que será aplicada posteriormente con los gastos que se hubiesen producido hasta el momento de la devolución de los avales hasta su total cancelación en el momento de recibir los avales que garantizaban la buena ejecución del proyecto".

De esta manera, la argumentación manifestada por el obligado tributario respecto a su dotación durante la ejecución del contrato sin una causa concreta y determinada, no puede considerarse correcta para su deducibilidad fiscal porque el PGC, como se exponía anteriormente no permite la dotación de provisiones de forma global, sino que tiene que tratarse de obligaciones futuras que lleven a la empresa a desprenderse de recursos".

En relación con esta provisión para finalización de obra que dotan las empresas constructoras, este Tribunal ya manifestó en su Resolución de 16 de enero de 2019 (RG 14/2016) el criterio de que la misma no pueda ser considerada fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1.a) del TRLIS, al tratarse de una obligación implícita o tácita, señalando:

Pues bien, procede, también ahora, confirmar la regularización realizada por la Inspección ya que, en este caso, aunque sí que nos encontramos con una provisión correctamente dotada desde el punto de vista contable (ya que, como se ha señalado en el apartado anterior, encaja en la cuenta 497 del plan contable de las empresas inmobiliarias, recogiendo un gasto cierto pero indeterminado en su cuantía) sin embargo, como señala la

Inspección, no puede ser considerada como fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13. 1 a) del RDLeg 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la ley sobre el Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) al tratarse una obligación implícita o tácita. Pues bien, procede, también ahora, confirmar la regularización realizada por la Inspección ya que, en este caso, aunque sí que nos encontramos con una provisión correctamente dotada desde el punto de vista contable (ya que, como se ha señalado en el apartado anterior, encaja en la cuenta 497 del plan contable de las empresas inmobiliarias, recogiendo un gasto cierto pero indeterminado en su cuantía) sin embargo, como señala la Inspección, no puede ser considerada como fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13. 1 a) del RDLeg 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la ley sobre el Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) al tratarse una obligación implícita o tácita.

El referido artículo 13 del TRLIS establece:

"Artículo 13 *Provisiones*

1. No serán deducibles los siguientes gastos:

a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.

(...)

El obligado se limita a señalar que no es una obligación implícita, ya que cuando se le adjudica a la UTE la construcción del Pabellón, el adjudicatario se obliga a la entrega del mismo en las condiciones que permitan su uso y, por tanto, se obliga a la retirada de los medios materiales utilizados para la obra y a la conservación en perfecto estado hasta su entrega.

No cabe admitir la alegación del obligado ya que es obvio que la referida obligación de retirada y conservación de la construcción es una obligación implícita de acuerdo a lo ya manifestado por la Inspección. El argumento del obligado sería aplicable a cualquier tipo y condición de gasto que, de cualquier manera, pudiera afectar a la entrega en perfectas condiciones de la obra adjudicada, resultando en la práctica ilimitada la referida provisión.

Por tanto, deben desestimarse las alegaciones del obligado tributario, confirmando en este punto la regularización efectuada por la Inspección.

Quinto.-

Con base en la regularización anterior la Inspección procede también a regularizar el importe de la base imponible negativa procedente del ejercicio 2011 compensada en el ejercicio 2012. No habiéndose admitido las alegaciones de la reclamante en relación con la provisión por terminación de obra, de la que trae su causa la minoración en la compensación de bases imponibles negativas, debe confirmarse por este Tribunal la regularización practicada por la Inspección, que determina una base imponible negativa procedente del ejercicio 2011 pendiente de compensación de 113.685,35 euros, que es la cantidad en la que se ha minorado la compensación de bases imponibles negativas en el ejercicio 2012.

Sexto.-

Siguiendo con las regularizaciones practicadas por la Inspección, corresponde analizar a continuación la deducibilidad de la provisión por despido. En el ejercicio 2013 XXX contabilizó un gasto por importe de 912.000,00 euros para la dotación de una provisión para despidos de los trabajadores, justificándola a la Inspección en la crisis existente en el sector de la construcción, lo que obligaría a la empresa a la finalización de un cantidad elevada de los contratos existentes con sus trabajadores. La dotación se realizó a la cuenta 496 prevista en la Orden de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas constructoras de la siguiente forma:

"496. Provisión para indemnizaciones del personal (+).

Provisiones para indemnizaciones al personal, por obras.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6954.
- b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior, con abono a la cuenta 7954".

Consideró la Inspección que correspondía calificar tal provisión como "gastos de reestructuración", no deducibles de acuerdo con el artículo 13.1.d) del TRLIS, que señala:

"1. No serán deducibles los siguientes gastos:

d) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas".

El Acuerdo de liquidación expone:

"El obligado tributario manifiesta que la dotación de dicha provisión tiene su fundamento en que dada la crisis del sector de la construcción, prevé resolver un elevado número de contratos, si bien dicha justificación no obedece a criterios fiscales en cuanto a su deducción, por cuanto que en el momento de su dotación en el ejercicio 2013 no existe una obligación cierta de indemnizar a los posibles trabajadores despedidos, sino una mera expectativa basada en sus propios criterios fuera de obligaciones legales, contractuales o no meramente tácitas y por tanto el gasto contable correspondiente a su dotación por importe de 912.000 euros en 2013 no es fiscalmente deducible en virtud del artículo 13 TRLIS, todo ello sin perjuicio de que, si se hubiera revertido en el ejercicio 2014, como se alega, pueda solicitarse la correspondiente rectificación de la autoliquidación".

Para fundamentar la regularización, además de en el artículo 13.1.d) del TRLIS, la Inspección se basa en la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V225/2009, de 9 de febrero, que establece:

"la provisión no responde a una obligación actual, legal o contractual, sino que tiene por finalidad cubrir el posible riesgo derivado de una posible indemnización futura en caso de despido del trabajador, la provisión no será gasto fiscalmente deducible en el período impositivo en que se hubiere dotado, puesto que, en el momento en que la consultante pretende llevar a cabo dicha dotación, no existe la obligación cierta de indemnizar a los trabajadores sino una simple expectativa de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 13.1 d) del TRLIS.

No obstante, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 13 del TRLIS, "los gastos que, de conformidad con los dos apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad". Por tanto, la dotación a la provisión practicada por la consultante tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el período impositivo en que, finalmente, la provisión se aplique a su finalidad, no en el período en que se hubiese practicado su dotación".

La reclamante alega que no procede calificar la provisión que ha dotado como "provisión para reestructuraciones" sino que encaja más en el concepto de "provisión para responsabilidades", no siendo aplicable la consulta tributaria anteriormente referida, por no guardar analogía con la situación de XXX.

En primer lugar procede hacer referencia a la regulación que establece el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, de las provisiones. La Norma de Registro y Valoración 15ª señala:

"15.ª Provisiones y contingencias

1. Reconocimiento

La empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.

En la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la empresa relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas en el párrafo anterior.

2. Valoración

De acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año, y el efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.

La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración del importe de la deuda, sin perjuicio del reconocimiento en el activo de la empresa del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido. El importe por el que se registrará el citado activo no podrá exceder del importe de la obligación registrada contablemente. Sólo cuando exista un vínculo legal o contractual, por el que se haya exteriorizado parte del riesgo, y en virtud del cual la empresa no esté obligada a responder, se tendrá en cuenta para estimar el importe por el que, en su caso, figurará la provisión".

Respecto a las provisiones para responsabilidades y para reestructuraciones, el PGC recoge lo siguiente:

142. Provisión para otras responsabilidades

Pasivos no financieros surgidos por obligaciones de cuantía indeterminada no incluidas en ninguna de las restantes cuentas de este subgrupo; entre otras, las procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivados de avales y otras garantías similares a cargo de la empresa.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a1) Al nacimiento de la obligación que determina la indemnización o pago, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, a las cuentas del grupo 6 que correspondan.

a2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b1) A la resolución firme del litigio, o cuando se conozca el importe definitivo de la indemnización o el pago, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b2) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7952.

146. Provisión para reestructuraciones

Importe estimado de los costes que surjan directamente de una reestructuración, siempre y cuando se cumplan las dos condiciones siguientes:

- Estén necesariamente impuestos por la reestructuración.
- No estén asociados con las actividades que continúan en la empresa.

A estos efectos, se entiende por reestructuración un programa de actuación planificado y controlado por la empresa, que produzca un cambio significativo en:

- El alcance de la actividad llevado a cabo por la empresa, o
- La manera de llevar la gestión de su actividad.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

- a1) Al nacimiento de la obligación o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 62 y 64.
- a2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

- b1) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- b2) Por el exceso de la provisión, con abono a la cuenta 7956.

Por tanto, en primer lugar debe determinarse que tipo de provisión es la que ha dotado la empresa. La cuenta contable utilizada es una cuenta propia establecida por la adaptación del PGC para las empresas constructoras. Teniendo en cuenta las obligaciones a las que pretende hacer frente tal provisión, este Tribunal entiende que la misma se corresponde con la provisión para reestructuraciones y no con la provisión para responsabilidades, como alega la reclamante, por las siguientes razones:

* A la vista de la definición de reestructuración que contiene el PGC, en caso de que se produzca un despido de una parte significativa del personal de la empresa no cabe duda de que lo que se va a llevar a cabo es una reestructuración, que responderá a una actuación planificada que ocasionará un cambio significativo.

* Su dotación se establece con cargo a cuentas del subgrupo 64 "gastos de personal". Aunque la reclamante en este caso dotó la provisión con cargo a la cuenta 655 "otros gastos varios", no cabe duda de que la misma pretende hacer frente a gastos de personal futuros.

* La provisión para responsabilidades se utilizará para obligaciones no incluidas en el resto de cuentas del subgrupo. En este caso, hay una provisión que define mejor el pasivo indeterminado que dota la empresa.

Por tanto, este Tribunal entiende, como ya hizo la Inspección, que estamos ante una provisión para reestructuraciones. Desde el punto de vista mercantil y contable el principio de prudencia obliga a recoger en el Balance todos los riesgos previsibles o pérdidas eventuales. Por tanto, su contabilización se entiende perfectamente válida. Ahora bien, desde el punto de vista fiscal, el artículo 13 TRLIS viene a delimitar con criterios objetivos la deducibilidad o no de determinadas provisiones para riesgos y gastos. Como hemos señalado anteriormente, el artículo 13.1.d) del TRLIS no permite la deducibilidad de los gastos derivados de reestructuraciones que no se correspondan con obligaciones legales o contractuales.

En el presente caso, la reclamante lo que hizo al dotar la provisión por despidos fue un cálculo respecto a las indemnizaciones que tendría que satisfacer en caso de despido de un determinado número de trabajadores. Por tanto, se trata de una provisión, no ha nacido ninguna obligación en el momento de dotar tal provisión. En función de los datos de los que dispone la entidad ha previsto realizar un determinado número de despidos, que conllevarán la obligación de indemnizar a los trabajadores e, incluso, podrían producirse eventuales reclamaciones judiciales de los mismos respecto a dichos despidos. Pero lo cierto es que en el momento de dotarse tal provisión no existe ninguna obligación legal ni contractual para la entidad, pues dicha obligación surgirá efectivamente en el momento en que se produzcan los despidos. Tal y como señaló la DGT en la consulta referenciada la provisión que ha dotado la empresa tiene como finalidad cubrir un riesgo previsible derivado de una posible indemnización futura en caso de despido del trabajador.

Por todo lo expuesto cabe confirmar la regularización realizada por la Inspección, desestimando las alegaciones de la reclamante, pues la provisión dotada no puede calificarse como provisión para

responsabilidades sino como provisión para reestructuraciones y no responde a ninguna obligación legal ni contractual.

Séptimo.-

En el ejercicio 2013 XXX realizó una anotación contable para disminuir los ingresos del ejercicio en 2.067.500,00 euros. El contribuyente señaló a la Inspección que la causa del asiento contable realizado era una minoración en los ingresos por exceso de obra certificada en la UTE ZZB en 4.135.000,00 euros, de los que a la reclamante le correspondían el 50%. La UTE ZZB había sido objeto de comprobación inspectora por el mismo equipo que realizaba la inspección a la reclamante sin que en la contabilidad del ejercicio 2013 aportada por la UTE constase ninguna rectificación de los ingresos por obra certificada. A este respecto señala el Acuerdo de liquidación:

La UTE ZZB ha sido objeto de comprobación, obteniendo en el ejercicio 2.013 un resultado contable comprobado de 6.621.365,66 euros, correspondiendo a XXX el 50%, 3.310.682,83 euros. Si como manifiesta el obligado tributario existía un exceso de obra certificada, la rectificación debería haberse hecho en la contabilidad de la UTE, y en la contabilidad aportada a la Inspección en dicho procedimiento, no consta ninguna rectificación de los ingresos por obra certificada. De haberse hecho esta corrección en la contabilidad de la UTE habría tenido su efecto en XXX en el momento de la imputación de la renta de la UTE y no en el ejercicio 2013 en el que lo ha contabilizado el obligado tributario, es decir, la imputación, en cualquier caso, debe hacerse en el ejercicio 2014, de acuerdo con el criterio de imputación expuesto en apartados anteriores. Se da por tanto la paradoja de que el obligado tributario está rectificando (disminución) unos ingresos en 2013, que según manifiesta viene motivado por su participación en la UTE ZZB, sin que en ese ejercicio se haya imputado la renta de la citada UTE, imputación que procede realizar en 2014.

En el expediente administrativo consta el Acta de Aprobación de Cuentas del año 2013 de la UTE ZZB, de fecha 31 de enero de 2014. En la misma se establece que el balance de la UTE presenta un resultado positivo en el año 2013 de 6.335.476,72 euros y un resultado positivo acumulado de 5.114.723,05 euros. Dicho resultado acumulado es la diferencia entre el importe de los ingresos totales de 26.344.087,59 euros (entre los que se encuentran 4.135.000,00 de valoración de exceso de obra certificada) y los gastos total de 21.229.364,54 euros. En dicha Acta constan las siguientes manifestaciones de las empresas participantes (BB es la denominación con la que aparece en esta UTE la reclamante):

a) BB:

Propone que los ingresos se minoren en la parte de Obra Certificada por Obra Ejecutada que todavía no se encuentra totalmente consolidada con el Cliente por un importe de 4.135.000,00 euros. La Certificación a origen contiene unidades de obra ejecutadas por la UTE, que habiendo sido certificadas, no están documentadas mediante un nuevo proyecto modificado de la obra, el cual se encuentra en tramitación. En los momentos actuales existe el riesgo de que si no se aprueba el proyecto modificado en un plazo de tiempo razonable, dicha Obra Certificada se tenga que reducir en la certificación en los próximos meses, lo que automáticamente produciría un resultado negativo para la Ute en la cuantía anteriormente mencionada.

b) R:

Está totalmente de acuerdo con los argumentos expuestos por BB, pero al estar dicha obra ejecutada ya certificada por el cliente, no se pueden reducir los ingresos contables, por lo que se tiene que cerrar el Balance con el resultado contable que ahora mismo refleja la contabilidad.

Como solución alternativa y por un principio de prudencia razonable, los representantes de las empresas trasladarán a sus respectivas empresas la propuesta de ajustar el exceso de resultado contable de la UTE por importe de 4.135.000,00 euros en la obra nodriza/espejo de las correspondientes empresas, al objeto de neutralizar el impacto que produciría en las cuentas de las respectivas empresas un resultado positivo que todavía no está totalmente documentado.

De lo anteriormente expuesto se desprende que en las cuentas aprobadas de la UTE correspondientes a 2013 no se efectúa corrección alguna en el resultado, estando incluido dentro del mismo el importe

correspondiente al denominado "exceso de obra certificada". El régimen de imputación de resultados de las UTEs viene recogido en los artículos 48 y siguientes del TRLIS, que disponen:

Artículo 50. Uniones temporales de empresas.

1. Las uniones temporales de empresas reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda, así como sus empresas miembros, tributarán con arreglo a lo establecido en el artículo 48 de esta ley.(...)

Artículo 48. Agrupaciones de interés económico españolas.

1. A las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, se aplicarán las normas generales de este impuesto con las siguientes especialidades:

a) No tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.

En el supuesto de que la entidad opte por la modalidad de pagos fraccionados regulada en el apartado 3 del artículo 45 de esta ley, la base de cálculo no incluirá la parte de la base imponible atribuible a los socios que deban soportar la imputación de la base imponible. En ningún caso procederá la devolución a que se refiere el artículo 46 de esta ley en relación con esa misma parte.

b) Se imputarán a sus socios residentes en territorio español:

1.º Los gastos financieros netos que, de acuerdo con el artículo 20 de esta Ley, no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo. Los gastos financieros netos que se imputen a sus socios no serán deducibles por la entidad.

2.º Las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo.

3.º Las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas de este impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4.º Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.

(...)

Artículo 51. Criterios de imputación.

1. Las imputaciones a que se refiere el presente capítulo se efectuarán a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio o de empresa miembro el día de la conclusión del período impositivo de la entidad sometida al presente régimen, en la proporción que resulte de la escritura de constitución de la entidad y, en su defecto, por partes iguales.

2. La imputación se efectuará:

a) Cuando los socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha del cierre del ejercicio de la entidad sometida a este régimen.

b) En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de cierre del ejercicio de la entidad sometida a este régimen.

La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.

Como señalamos en el Antecedente Cuarto, en el ejercicio 2013 la imputación de resultados de la UTE a la entidad participante XXX debe realizarse en el ejercicio 2014.

Por tanto, conforme a lo anteriormente expuesto, no cabe integrar en la base imponible de la reclamante en el ejercicio 2013 resultado alguno procedente de la UTE, lo que significa que, aún en el caso de que fuese procedente, que no lo es, la corrección de los ingresos por obra pendiente de certificación, la misma debería haberse registrado en 2014.

Pero es que el régimen previsto para las UTEs es de imputación de resultados a las entidades partícipes. Por tanto, lo que corresponde imputar a la reclamante es el 50% de los resultados obtenidos por la UTE en cada ejercicio, pues tal es el porcentaje de su participación. Si se considera que 4.135.000,00 euros de obra pendiente de certificación no debían forma parte de los ingresos, debió producirse tal corrección por parte de la UTE y no de cada uno de los partícipes, pues a ellos sólo les corresponde la imputación del resultado. No habiéndose producido tal modificación en las cuentas de la UTE no resulta procedente la misma en las cuentas de las partícipes.

Respecto a la alegación de la reclamante relativa a que la Inspección debió realizar el ajuste señalado en las cuentas de la UTE, se trata de una alegación que corresponde realizar al procedimiento de comprobación realizado a la UTE. La propia reclamante en la página 3 de su escrito de alegaciones señala respecto a las correcciones efectuadas por la Inspección derivadas de los procedimientos de comprobación seguidos a las UTEs:

"Asimismo, a resultas de la regularización practicada sobre las tres UTEs mencionadas en el apartado anterior, la Inspección también ha corregido el importe de las imputaciones en la base imponible de mi representada de las bases imponibles de las UTEs. Sobre esta parte de la regularización nada se va a alegar en el presente expediente, pues se entiende que la procedencia de la corrección de las imputaciones de bases imponibles de las UTEs debe dilucidarse en los procedimientos de revisión iniciados frente a los acuerdos de liquidación que las regularizan".

Este Tribunal entiende que la situación en este caso es similar, es decir, los ajustes que derivan de los resultados de la UTE deben dilucidarse en los procedimientos de revisión relativos a las actuaciones de comprobación sobre las mismas. Si los ingresos de la UTE ZZB estaban sobrevalorados debió determinarse en dicho procedimiento. Y esto no se realizó en el mismo. Lo que aquí se analiza es un apunte contable hecho de motu proprio por la reclamante para corregir los resultados de la UTE. Como el régimen previsto para las UTEs es el de imputación de resultados a las partícipes, esto es lo que debe registrar en su contabilidad la reclamante, la parte del resultado que corresponda a su participación, por lo que no procedía efectuar minoración alguna de los ingresos en 2.067.500,00 euros.

En definitiva, se desestiman las alegaciones de la reclamante, confirmando la regularización practicada por la Inspección.

Octavo.-

Corresponde, por último, analizar la procedencia de la sanción. En el Acuerdo de Resolución del Procedimiento Sancionador se establece:

Considerando que el sujeto pasivo contabilizó y declaró una provisión por terminación de obra, siendo tanto la Norma de Registro y Valoración 15ª del Plan General de Contabilidad (PGC), relativa a provisiones y contingencias, como las normas de adaptación sectorial del PGC a las empresas constructoras, claras, en cuanto a la definición de provisiones, su tipología y valoración y que la normativa del Impuesto sobre Sociedades se remite al resultado contable para la determinación de la base imponible; que contabilizó y declaró una provisión por despido de trabajadores que, de acuerdo con la norma y la doctrina administrativa, no tiene el carácter de deducible en el período en el que el sujeto pasivo procede a su deducción; que disminuyó la cifra de ingresos del ejercicio 2013 siendo el motivo alegado no propio de su actividad sino de una UTE (entidad en régimen de imputación de rentas) en la que participa, estableciéndose por la norma de forma clara el tratamiento fiscal de estas entidades, y no habiendo alegado en ningún momento esta circunstancia cuando la UTE fue objeto de un procedimiento inspector; dando lugar con todo lo anterior a una disminución en la base imponible declarada del Impuesto sobre Sociedades, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de culpa, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT.

Se considera cometida la infracción tributaria recogida en el artículo 191 de la LGT, habiendo sido calificada como leve al no existir ocultación. Para el cálculo de la sanción se tuvo en cuenta lo establecido en el artículo 196.1 de la LGT, ya que en el ejercicio 2012 la base imponible comprobada incluye la imputación de resultados de tres UTEs en las que participa el obligado tributario y tales hecho fueron ya sancionados en las propias entidades en régimen de atribución de rentas, no considerándose, por tanto, infracción por parte de la reclamante.

En el ámbito del procedimiento sancionador la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción tributaria, siendo necesario para poder sancionar la conducta de un obligado tributario que concurren tanto el elemento subjetivo como el elemento objetivo.

La reclamante alega que no se ha producido el tipo objetivo al considerar que no resultaba procedente la regularización efectuada por la Inspección. Este Tribunal ha confirmado todos los elementos regularizados por la Inspección que han sido objeto de alegaciones por la reclamante. Por tanto, en el presente caso ha quedado acreditado el elemento objetivo en la conducta del obligado tributario, dado que en la declaraciones de los ejercicios 2012 y 2013 el obligado tributario dejó de ingresar 177.332,15 euros y 867.720,01 euros, respectivamente.

Para que dicha conducta sea sancionable debe darse también el elemento subjetivo, es decir, la existencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario. Es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que recayendo la potestad sancionadora en el órgano competente para sancionar, es a éste al que corresponde motivar la imposición de la sanción, no pudiendo, ni los órganos económico administrativos ni los Tribunal de Justicia, suplir a aquellos en el ejercicio de dicha potestad, ni subsanar una posible falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador. En este sentido se pronuncia el Alto Tribunal, entre otras, en sentencias de fecha 13 de abril de 2016 (recurso casación 2071/2014) y de 14 de diciembre de 2016 (recurso casación 3942/2015).

Como consecuencia de ello, se debe estar a los términos en que se pronunció el órgano sancionador en el acuerdo de imposición de sanción impugnado, recordando que también es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que la carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración Tributaria, sin que exista una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el obligado tributario sino, todo lo contrario, una presunción de buena fe, que debe ser desvirtuada por la Administración. Además de las anteriormente citadas sentencias, el Alto Tribunal recoge este criterio, entre otras, en sentencia de fecha 28 de abril de 2016 (recurso casación 894/2015). La Inspección apreció negligencia por la falta del deber de cuidado mínimamente exigible a la entidad. Señala para fundamentar dicha falta de negligencia:

En el presente caso se aprecia el necesario elemento subjetivo, en cuanto que la entidad XXX SA, debía conocer la normativa aplicable y el alcance de sus obligaciones fiscales. Este conocimiento se deduce de su condición de empresario, tal y como la jurisprudencia ha señalado reiteradamente: "la profesionalidad del autor excluye la posibilidad de error en razón a su obligación de no equivocarse" (entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo de 25/04/1956, 12/03/1975, 22/04/1992, 30/11/1981...). La sentencia del Tribunal Supremo de 08/05/1987 señaló: "por las circunstancias del contribuyente, cuya condición (...) de profesional le hace especial conocedor de los requisitos y obligaciones" de toda índole inherentes al sector de actividad en el que opera.

Es decir, por la naturaleza de la actividad económica que realizaba, el sujeto infractor debía haber puesto la diligencia necesaria para conocer la normativa aplicable, y el alcance de sus obligaciones fiscales, entre las que se encuentra la de presentar correctamente las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades 2012-2013, debiendo determinar la deuda correspondiente, e ingresarla en el lugar y forma que determina el Ministerio de Economía y Hacienda.

La apreciación de culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras.

En el presente caso, de acuerdo con los datos comprobados que consta en el acta del que deriva el presente Acuerdo sancionador, se deduce que el obligado tributario no solo no ha puesto la diligencia necesaria para la confección correcta de sus autoliquidaciones de IS 2012-2013, sino que se aprecia su voluntariedad e intencionalidad de disminuir la base imponible del impuesto sobre sociedades de dichos ejercicios por las provisiones dotadas indebidamente deducidas y los ingresos indebidamente rectificadas, y así disminuir la carga tributaria.

Posteriormente señala también el Acuerdo de Resolución del Procedimiento Sancionador:

Hay que señalar, como también declara la STS de 19/10/92, que no existe vulneración de la presunción de inocencia, consagrada en el artículo 24 de la Constitución, cuando media una actividad probatoria suficiente para desvirtuarla, dado su carácter de "iuris tantum", y en el presente caso, la Inspección en el ejercicio de sus funciones y tras un análisis del conjunto de los hechos comprobados, ha descubierto que el obligado tributario, no puso la diligencia necesaria para la presentación correcta de sus autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades , períodos 2012-2013, puesto que se ha deducido gastos que no eran fiscalmente deducibles y ha contabilizado indebidamente una disminución de sus ingresos, por las cantidades anteriormente señaladas. Todo ello ha dado como resultado una disminución de su base imponible en el IS en el ejercicio 2012-2013 con el correspondiente perjuicio económico para la Hacienda Pública. Este proceder incorrecto del sujeto infractor no hubiera sido descubierto sin una actuación inspectora y que ha supuesto el levamiento de la correspondiente Acta de IS 2012-2013. Ello nos lleva a la conclusión de que su conducta fue al menos negligente y por tanto se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria y culpable, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, como es la de haberse deducido exclusivamente los gastos que reunían los requisitos para ser considerados como fiscalmente deducibles, así como haber declarado correctamente los ingresos, tal y como marca la legislación vigente, y concretamente la normativa contable del PGC y fiscal de los artículos 10 y siguientes del TRLIS .

En el presente caso, no se aprecia 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, puesto que la normativa aplicable resulta absolutamente clara expresa e interpretable en un solo sentido.

En este punto, el obligado tributario alega la inexistencia de culpabilidad al haber actuado basándose en disposiciones contables y fiscales que resultan específicamente de aplicación. En este sentido, volvemos a insistir que el obligado tributario, como persona jurídica que es, debe conocer y aplicar con carácter imperativo las normas fiscales del TRLIS en sus artículos 10 y siguientes; así como las contables generales del PGC y las específicas contenidas en las normas de adaptación del PGC a las empresas constructoras (NV 15º) (OM 27/01/1993), las cuales no permiten la dotación de provisiones de manera global, ni las que no respondan a una obligación actual, legal o contractual (art. 13 TRLIS), y de la misma manera, la rectificación de las certificaciones de obra, en su caso, deberían imputarse en el ejercicio siguiente al que han tenido lugar, dado el régimen de tributación de los rendimientos obtenidos a través de su participación en las UTEs al que se ha acogido el sujeto infractor en el ejercicio 2013 (art. 51.2.b) TRLIS).

En consecuencia, el obligado tributario minoró de forma voluntaria, consciente y cuando menos, negligente, las bases imponibles del IS 2012 y 2013. Dicha minoración es consecuencia del incumplimiento de las normas contables que determinan de forma clara e imperativa las condiciones para la dotación de las provisiones, su momento y cuantía, así como la declaración correcta de los ingresos, debiendo el obligado tributario conocer y aplicar dichas normas, cuyo incumplimiento tiene repercusión en su tributación por el IS, ya que declara como deducible un gasto que ni siquiera tiene respaldo en la normativa contable y minoró ingresos computables, y que dan como resultado, una minoración de la base imponible del IS, a los efectos de su tributación, con el consecuente perjuicio para la Hacienda Pública en beneficio del sujeto infractor y en detrimento de los intereses generales.

En conclusión, considerando que el sujeto pasivo contabilizó y declaró una provisión por terminación de obra, siendo tanto la Norma de Registro y Valoración 15ª del Plan General de Contabilidad (PGC), relativa a provisiones y contingencias, como las normas de adaptación sectorial del PGC a las empresas constructoras, claras, en cuanto a la definición de provisiones, su tipología y valoración y que la normativa del Impuesto sobre Sociedades se remite al resultado contable para la determinación de la base imponible; que contabilizó y declaró una provisión por despido de trabajadores que, de acuerdo con la norma y la doctrina administrativa, no tiene el carácter de deducible en el período en el que el sujeto pasivo procede a su deducción; que disminuyó la cifra de ingresos del ejercicio 2013 siendo el motivo alegado no propio de su actividad sino de una UTE (entidad en régimen de imputación de rentas) en la que participa, estableciéndose por la norma de forma clara el tratamiento fiscal de estas entidades, y no habiendo alegado en ningún momento esta circunstancia cuando la UTE fue objeto de un procedimiento inspector; dando lugar con todo lo anterior a una disminución en la base imponible declarada del Impuesto sobre Sociedades, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, ya que se

entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de culpa, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT.

La claridad y evidencia de los hechos no dejan margen a la interpretación, sin que la diferencia entre lo declarado por el obligado tributario y lo comprobado por la Inspección se justifique en la aplicación razonable de la normativa tributaria. Por tanto, debe estimarse que la conducta del interesado fue voluntaria, no pudiendo apreciar buena fe en su proceder en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Alega la reclamante la ausencia de culpabilidad en su proceder por dos razones: que no ha existido ánimo defraudatorio y que su conducta se ha basado en una interpretación razonable de la norma.

En cuanto a la primera de las cuestiones, esto es, la falta de ánimo defraudatorio, este Tribunal no puede apreciar la existencia de tal circunstancia, pues la conducta de la reclamante tuvo como resultado la minoración artificiosa de su base imponible mediante la deducción de las dotaciones a provisiones no deducibles fiscalmente y la minoración improcedente de los ingresos. La puesta de manifiesto de tales circunstancias se ha realizado en el seno de un procedimiento de comprobación, en el que, como bien dice la reclamante, la Inspección ha tenido acceso a todos los datos, lo que ha sido tenido en cuenta para la calificación como leve de la infracción cometida, pero ello no determina la ausencia de infracción tributaria ni la falta del ánimo de defraudar.

Respecto a la interpretación razonable de la norma se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.

A estos efectos, en el citado artículo 179.2 LGT, se recogen una serie de supuestos en los que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria y, entre ellos:

"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".

En el presente caso no cabe hablar de interpretación razonable de la norma pues lo que hizo la reclamante fue, como señala la Inspección en el acuerdo sancinador, por un lado, deducirse gastos en concepto de provisiones cuya deducibilidad fiscal no está prevista en el artículo 13 del TRLIS y, por otro lado, minorar el importe de los ingresos procedentes de la UTE, modificando, por tanto, el importe de los ingresos imputables a la entidad y, al mismo tiempo, realizando tal minoración en un período impositivo distinto al que correspondería realizar tal anotación contable en caso de haber resultado procedente.

Alega también la reclamante de manera subsidiaria la infracción del principio de proporcionalidad, pues el artículo 29 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público exige valorar la necesidad e idoneidad de la sanción impuesta y la naturaleza de los perjuicios causados. En este sentido cabe señalar que la Inspección se ha limitado a aplicar la sanción prevista en el artículo 191 de la LGT para la conducta infractora tipificada en el mismo artículo y, habiéndose aplicado la sanción cuantitativamente inferior, no entiende este Tribunal que pueda plantearse la infracción del principio de proporcionalidad.

Señala al respecto el Tribunal Supremo, en su sentencia de 11 de diciembre de 2014 (rec. cas. 2742/2013), lo siguiente:

"(...) No existe quiebra alguna del principio de proporcionalidad en la cuantificación de la sanción, no por la mayor o menor intencionalidad apreciada en la conducta de la parte actora o por la cuantía del perjuicio

económico que dicha conducta entraña para la recaudación, sino por el contenido concreto que se ha venido atribuyendo al principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador y por los términos específicos en los que el legislador tributario ha establecido las sanciones y la aplicación de los criterios de graduación de las mismas en la vigente LGT de 2003.

Como viene señalando reiteradamente el Tribunal Constitucional (en una doctrina que, aunque sentada para el ámbito penal, resulta plenamente aplicable al administrativo-sancionador), corresponde al legislador la potestad exclusiva «para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo» (por todas, SSTC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 9; y 136/1999, de 20 de julio, FJ 23). Y, en tanto que la cuestión de la proporcionalidad entre pena y delito o, en su caso, infracción y sanción, constituye un juicio de oportunidad que es competencia exclusiva del legislador, a «los Tribunales de justicia sólo les corresponde, según la Constitución, la aplicación de las Leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos son o no adecuados a dicha finalidad, o si son o no proporcionados en abstracto», conclusión ésta que se deduce del art. 117 CE (STC 65/1986, de 22 de mayo, FJ 3, in fine). En consecuencia, «no cabe deducir del artículo 25.1 de la Constitución Española un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la pena con la gravedad del delito» (STC 65/1986, de 22 de mayo, FJ 3, in fine) y en los supuestos en que «una condena penal pueda ser razonablemente entendida como aplicación de la ley, la eventual lesión que esa aplicación pueda producir», «será imputable al legislador y no al Juez» (STC 136/1999, de 20 de julio, FJ 21, in fine). De esta doctrina jurisprudencial se ha hecho eco, asimismo, esta Sala en nuestras Sentencias de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 1398/2004), FD Sexto B) y de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009), FD Quinto D). Ahora bien, sin perjuicio de que conforme a esta jurisprudencia constitucional la adecuación o proporción de las condenas o sanciones a las conductas ilícitas ha sido una decisión que ha correspondido siempre al legislador, durante la vigencia de la LGT de 1963 esta Sala había reconocido expresamente que el principio de proporcionalidad en su vertiente aplicativa había servido en la jurisprudencia «como un importante mecanismo de control por parte de los Tribunales del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, cuando la norma establece para una infracción varias sanciones posibles o señala un margen cuantitativo para la fijación de la sanción pecuniaria; y, así, se viene insistiendo en que el mencionado principio de proporcionalidad o de la individualización de la sanción para adaptarla a la gravedad del hecho, hacen de la determinación de la sanción una actividad reglada y, desde luego, resulta posible en sede jurisdiccional no sólo la confirmación o eliminación de la sanción impuesta sino su modificación o reducción» [Sentencia de 24 de mayo de 2004 (rec. cas. núm. 7600/2000); doctrina jurisprudencial reiterada en la posterior Sentencia de 14 de enero de 2013 (rec. cas. núm. 1040/2011)].

Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero ¿y es aquí donde queremos poner el acento-, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003, pues como señalábamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009), «en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada» no ha dejado «a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar» [FD Quinto D) a)](...)"

En definitiva, se considera que la sanción impuesta es ajustada a Derecho por lo que procede desestimar las alegaciones de la reclamante.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

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