

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

Referencia: NFJ090473

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1096/2023, de 25 de julio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6934/2020

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Incrementos no justificados de patrimonio. Deudas inexistentes. Imputación.** En el presente caso, la regularización tributaria en el IS fue motivada por rentas no declaradas, a partir de la constatación en contabilidad de deudas inexistentes. La sentencia recurrida señaló que la prueba de generación de la renta ocultada es independiente del momento en el que se registraron las deudas inexistentes, pues tal registro no determina el origen de la renta ocultada, sin que puede inferirse que la referida renta ocultada se genera en el ejercicio en el que se registran las deudas inexistentes por primera vez. La Audiencia Nacional explica que la Administración requirió a la recurrente para que presentara justificación de los movimientos de las cuentas bancarias y que, ante la falta de justificantes documentales, «en aplicación de lo dispuesto en el art. 134.4 TR Ley IS estima la inspección que estamos en presencia de rentas presuntas no declaradas al haber sido registradas en los libros de contabilidad de la entidad deudas inexistentes e imputa su importe al periodo impositivo comprendido entre 01-01-2008 y 30-09-2008 al no haberse aportado prueba por la entidad de que corresponde a otro u otros periodos». Esta Sala considera que, si la propia ley establece la presunción de una renta no declarada a partir del mero registro de deudas inexistentes en los libros de contabilidad nada impide que, a los efectos del referido art. 134.5 TR Ley IS, la prueba en contrario consista en acreditar su registro en la contabilidad de ejercicios prescritos, coyuntura que ha demostrado la entidad recurrente, como reconoce la propia sentencia de instancia. La STS, de 5 de octubre de 2012, recurso n.º 259/2010 (NFJ048688), resuelve un recurso de casación para unificación de doctrina y al hilo del supuesto de «deudas inexistentes» o «pasivo ficticio», reconoce que la Ley no exige una prueba extracontable a efectos de la imputación de la renta bien en un periodo anterior prescrito, bien a otro más moderno, aun cuando no estuviere prescrito, por lo que resulta válido cualquier medio de prueba admitido en Derecho, incluidos los libros de contabilidad, a la hora de fijar el momento en que se generó la renta así como el periodo impositivo al que resulte imputable. Por tanto, la justificación dada para excluir la documentación contable, relativa a que los libros de los empresarios no reflejan la imagen fiel de la entidad, puede tener sentido a la hora de determinar si una deuda contabilizada responde o no a un pasivo ficticio, pero una vez apreciada por la Inspección que se trata de una deuda inexistente, es precisamente la contabilidad, si se encuentra legalizada, la que puede dar luz, entre otros medios, de la fecha del registro de la deuda que no se considera por la falta del debido soporte documental. Sin perjuicio de que la Administración y la sentencia recurrida cargan al contribuyente con la obligación de demostrar un hecho negativo -esto es, que la deuda no existía desde un determinado momento, en concreto, desde que se contabilizó-, dicha obligación no se infiere en modo alguno del art. 134.4 TR Ley IS. Cabe la posibilidad de que el contribuyente demuestre que se trata de una deuda existente, es decir, de pasivos reales si bien, en tal caso, dejaría de aplicarse la presunción y, por tanto, la propia excepción contenida en el art. 134.5 TR Ley IS. La Sala declara que cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes, a los efectos de la presunción de la existencia de rentas no declaradas, el registro contable no controvertido es un medio de prueba válido para que el contribuyente pueda demostrar que la renta, consecuencia de tal presunción, deba imputarse a un período impositivo, distinto al más antiguo de entre los no prescritos. [Vid., ATS de 3 de junio de 2021, recurso n.º 6934/2020 (NFJ082521) y SAN, de 15 de junio de 2020, recurso n.º 626/2016 (NFJ079249) que se casa y anula].

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 134 y 135.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 140.

**PONENTE:***Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.096/2023

Fecha de sentencia: 25/07/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6934/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/07/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6934/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1096/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís  
D. Rafael Toledano Cantero  
D. Dimitry Berberoff Ayuda  
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6934/2020, interpuesto por Nova Carreres, S.L., representado por el procurador de los Tribunales don Francisco García Crespo, bajo la dirección letrada de don

Juan José Arribas Guzmán, contra la sentencia dictada el 15 de junio de 2020 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 626/2016.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **Primero.** *Resolución recurrida en casación*

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de junio de 2020, que desestimó el recurso núm. 626/2016, interpuesto por la representación procesal de Nova Carreres, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 8 de septiembre de 2016, desestimatoria de su reclamación relativa a Impuesto de Sociedades, ejercicios 2008 y 2009.

### **Segundo.** *Tramitación del recurso de casación*

**1.** Preparación del recurso. El procurador don Francisco García Crespo, en representación de Nova Carreres, S.L., mediante escrito de 1 de septiembre de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 15 de junio de 2020.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 28 de octubre de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

**2.** Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 3 de junio de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar, a la vista de la sentencia de esta Sala Tercera de 5 de octubre de 2012 (RC 259/2010), si en el supuesto de "deudas inexistentes" registradas contablemente, la imputación temporal de la renta ha de verificarse -de conformidad con el apartado 4 del artículo 134 del TRLIS- respecto del ejercicio del registro contable o bien resulta de aplicación, en todo caso, la regla del apartado 5 de dicho precepto, de tal manera que pese a la prueba contable no controvertida, la renta deba imputarse al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, exigiendo para eludir dicho criterio temporal que sea, en su caso, el contribuyente quien aporte pruebas sobre el origen temporal de la renta a regularizar.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, el artículo 134, apartados 4 y 5, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo."

**3.** Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Francisco García Crespo, en representación de Nova Carreres, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 19 de julio de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación del artículo 134, apartados 4 y 5, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ("TRLIS"), "BOE" núm. 61, de 11 de marzo.

Afirma que, en los asientos de apertura de su contabilidad constaban contabilizadas las siguientes deudas a 1 de enero de 2018 (debe entenderse 2008): 228.000 €, 927.482,98 €, 411.452,63 €, 525.482,76 € y 459.823,07 € y que la Inspección consideró que se trataba de la contabilización de deudas inexistentes por lo que, de conformidad con los apartados 4 y 5 del artículo 134 del TRLIS, apreció la existencia de rentas ocultas que imputó al ejercicio 2008.

La recurrente mantuvo que eran pasivos contabilizados a 31 de diciembre de 2007, por lo que la eventual imputación de una renta lo sería en todo caso al ejercicio 2007, de conformidad con el artículo 134 del TRLIS, apartado 4, con relación al apartado 5.

Para la Inspección y el TEAC era una cuestión de prueba, jurídicamente no controvertida. Admitían que procedía imputar las rentas al ejercicio 2007 si se acreditaba el registro contable en ese año 2007, lo que a juicio de tales órganos administrativos no tuvo lugar. Defiende, en consecuencia, que para todas las partes, si tal prueba del registro contable existía en 2007, entonces, de conformidad con el artículo 134, apartados 4 y 5 del TRLIS, la imputación de la renta habría correspondido al ejercicio 2007.

Explica que, ante la Sala de instancia insistió en la prueba del registro contable, con fecha 31 de diciembre de 2007, de las deudas consideradas inexistentes y la consiguiente imputación temporal a dicho ejercicio 2007, sobre la base de una serie de pruebas como el Libro Diario de 2007; el Balance de situación de 2007 y el Libro Balance de Sumas y Saldos Legalizado, de 2007; los certificados de las entidades prestamistas; un primer informe pericial económico aportado en fase de recurso de reposición; otro informe pericial de auditoría y económico que aportó con la demanda; y el informe correspondiente a la prueba pericial judicial practicada, emitido por perito insaculado.

La entidad recurrente pone de manifiesto que, de la prueba practicada, la Audiencia Nacional consideró acreditado el registro contable de tales deudas controvertidas a 31 de diciembre de 2007, lo que, a su juicio, debió determinar la estimación del recurso, y la consiguiente anulación de la liquidación. Sin embargo, la sentencia recurrida transforma la cuestión de naturaleza probatoria en una cuestión estrictamente jurídica. A su juicio, introduce sorprendentemente una cuestión jurídica nueva en su razonamiento que lleva a la desestimación del recurso: que el registro contable acreditado en 2007 no impide imputar la renta presunta resultante del artículo 134.4 del TRLIS, al ejercicio 2008, en aplicación del artículo 134.5 del TRLIS, lo que el escrito de interposición considera una clara desviación procesal.

Sostiene que, cuando una deuda contabilizada es inexistente y se imputa una renta presunta por la vía del artículo 134.4 del TRLIS, la prueba contable, el registro contable de dicha deuda (probado y no controvertido), en un ejercicio distinto y anterior al último no prescrito, excluye la imputación temporal resultante del primer inciso del artículo 134.5 del TRLIS que impone estar al último período no prescrito. La contabilidad es una prueba válida y suficiente para aplicar el segundo inciso del artículo 134.5 del TRLIS: "excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros" períodos impositivos, de modo que, acreditado dicho registro contable de la deuda en un ejercicio anterior al último no prescrito, no cabe la exigencia de otras pruebas extracontables para aplicar el segundo inciso del artículo 134.5 del TRLIS.

Recuerda algunas de las reglas generales en el ámbito del Impuesto de Sociedades y resalta, en cuanto a la imputación temporal de las rentas, que debe estarse a su registro contable y que, sobre dicho resultado contable, el legislador cuantifica la base imponible del Impuesto de Sociedades.

Y, cualquiera que sea la aplicación de las normas tributarias que se realice, no ha de soslayar la prescripción de las deudas tributarias, en el plazo de 4 años ex artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, que el artículo 59 establece como mecanismo de extinción de la deuda tributaria.

Sostiene que el apartado 4 del artículo 134 del TRLIS contiene una ficción legal, la presunción legal de haberse obtenido una renta cuando concurren dos circunstancias: i) el registro contable de una deuda, de un pasivo; y ii) que la Administración concluya que dicha deuda es inexistente.

Por su parte, el apartado 5 del artículo 134 del TRLIS contiene una regla de imputación temporal de las rentas presuntas resultantes de los apartados 1 a 4 de ese mismo precepto. Se imputa, dice el precepto, la renta presunta, "al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros".

Interpretando esos apartados 4 y 5 del artículo 134 del TRLIS, a la luz del principio de inscripción contable concluye que, si media una prueba (acreditada y no controvertida) consistente en el registro contable de la deuda que se considera inexistente (renta presunta), esa prueba contable será válida y suficiente para excluir, en su caso, la ficticia imputación temporal que resulta del primer inciso del artículo 134.5 del TRLIS, cumpliendo el contribuyente, con dicha prueba contable, con el segundo inciso del artículo 134.5 del TRLIS.

Que la prueba contable, acreditada y no controvertida, sea un medio válido para imputar la renta presunta a un ejercicio distinto y anterior al último no prescrito por la vía del segundo inciso del artículo 134.5 del TRLIS resulta, en su opinión, de la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2012 (recurso de casación número 259/2010, ECLI:ES:TS:2012:6369), dictada con relación al artículo 140 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, antecesor del referido artículo 134 del TRLIS.

Alude a que ese criterio es igualmente defendido en el voto particular de la sentencia recurrida, afirmando lo siguiente: "La mencionada sentencia del TS de 5.10.2012 deja claro que la prueba de la contabilización en un ejercicio prescrito de una deuda inexistente impide el juego de la presunción del art.140.5 de la Ley 43/1995, antecedente del art.134.5 del RDL 4/2004, por expresa previsión de dicho precepto, siendo válida como prueba la mencionada contabilización de la misma sin que sea necesario acudir a una prueba extracontable [...] lo que no

cabe es dar por acreditado conforme a la pericial practicada que se ha contabilizado una deuda inexistente en 2007 y después aplicar el juego de la presunción del art.134.5 del RDL 4/2004, aplicándola al primer ejercicio no prescrito. Ello contradice la Jurisprudencia invocada del Tribunal Supremo."

Invoca también las sentencias del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2010 (recurso de casación 11408/2004, ECLI:ES:TS:2010:1203); y la de 31 de enero de 2017 (recurso de casación 2346/2015, ECLI:ES:TS:2017:269), caso este último en que se resuelve el problema de la imputación temporal de las rentas presuntas por pasivos ficticios, en aplicación de la normativa foral de Bizkaia, equivalente al enjuiciado y afirma que la solución es idéntica a la ya expuesta. Aduce también la sentencia Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2019 (recurso de casación número 6296/2017, ECLI:ES:TS:2019:959), en la que se analiza la imputación temporal de determinadas ganancias de patrimonio no justificadas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), en aplicación del artículo 37 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, "BOE" núm. 295, de 10 de diciembre.

Solicita la estimación del recurso de casación siguiendo el criterio de la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2012 (recurso de casación 259/2010), de modo que se entienda cumplida la excepción del artículo 134.5 del TRLIS (imputación al último período impositivo no prescrito), si se acredita el registro contable de aquella deuda en un período distinto, en su caso anterior y prescrito, al último período impositivo no prescrito.

A su juicio, por tanto, en esos casos del artículo 134.4 del TRLIS, la prueba del registro contable es válida y suficiente para aplicar el segundo inciso del artículo 134.5 del TRLIS, no siendo necesaria la aportación de otras pruebas extracontables.

**4. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación).** El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 11 de octubre de 2021.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, considera que la sentencia de instancia es ajustada a derecho y no contradice la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2012.

Estima que esa doctrina no puede aplicarse aquí porque, si bien la Sala de la Audiencia Nacional considera acreditado que los saldos discutidos constaban en la contabilidad a 31 de diciembre de 2007, esto es, antes del inicio del ejercicio objeto de regularización, no está acreditado que a dicha fecha o con anterioridad, los pasivos afectados tuvieran el carácter de pasivos ficticios. No se admite por la Inspección, sobre la base de la falta de acreditación de la constancia en contabilidad, ni se admite por la Sala de instancia, que considera insuficiente a esos efectos el mero registro de deudas inexistentes.

Señala que en el momento de la contabilización de la deuda es posible que aún no pueda calificarse de inexistente, pues dicha inexistencia, puede ser sobrevenida. Por ello, si el obligado tributario hubiera podido acreditar que la contabilidad del ejercicio 2007 reflejaba los pasivos ficticios, la sentencia del Tribunal Supremo invocada por el recurrente sería aplicable cuando esa contabilidad del ejercicio 2007 reflejara o hubiera permitido deducir que la renta oculta debió imputarse cuando se registró la deuda.

Pero si de la contabilidad del sujeto pasivo no pudiera demostrarse que la renta oculta se obtuvo en el período impositivo en que se registró el pasivo ficticio, sería aplicable la presunción establecida en el artículo 134.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades e imputar la renta presunta al período impositivo más antiguo de los no prescritos.

Así, señala, una deuda reflejada en los libros contables puede resultar inexistente desde el mismo momento de su registro o en un momento posterior (por ejemplo, operaciones reales que son pagadas con fondos no declarados por lo que, al no darse de baja de los libros contables, devienen, desde su pago, en inexistentes). Por tanto, considerar que la renta se ha obtenido en el período impositivo en que se registró la deuda inexistente puede ser razonable, pero no debe aceptarse sin más.

Entiende que el supuesto más habitual en el que la contabilidad refleja deudas inexistentes es el de la deducción de gastos no reales y el sujeto pasivo debería demostrar, para desvirtuar las presunciones de los apartados 4 y 5 del artículo 134 del TRLIS, que mediante la contabilización de deudas inexistentes se dedujo un gasto no real en un período impositivo distinto del último no prescrito (anterior o posterior).

Es decir, se debía haber demostrado que en la contabilidad del año 2007 se registró un gasto no real para considerar que la renta oculta se produjo en ese ejercicio. Señala que la simple aportación de un balance de un ejercicio prescrito en la que ya estuviera reflejada la deuda no debería ser suficiente para considerar que la renta oculta procede de un ejercicio prescrito, sino que el sujeto pasivo debe aportar la prueba de que en ese período prescrito fue cuando se dedujo el gasto vinculado con el pasivo ficticio.

Concluye que, para que la Inspección no hubiera podido aplicar la presunción del artículo 134 del TRLIS, el obligado tributario debería haber probado que esos pasivos ficticios generaron una renta oculta en ese período o en los anteriores mediante el registro de un gasto no real, circunstancia que tampoco se ha producido.

Considera, por las razones expuestas, que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y que procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación, propugnando como doctrina correcta la de que, a los efectos de lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del art. 134 TRLIS, la renta deba imputarse al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, salvo si el contribuyente aporta pruebas sobre el origen temporal de la deuda ficticia de la que deriva la renta a regularizar.

**5. Deliberación, votación y fallo del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 14 de octubre de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 3 de octubre de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 29 de noviembre de 2022, señalamiento que, por necesidades del servicio, se dejó sin efecto por providencia de la misma fecha.

Por providencia de fecha 17 de mayo de 2023, se señaló para votación y fallo de este recurso el día 4 de julio de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** *La controversia jurídica*

En el presente caso, la regularización tributaria en el Impuesto sobre Sociedades fue motivada por rentas no declaradas, a partir de la constatación en contabilidad de deudas inexistentes.

En particular, la liquidación incrementó la base imponible del impuesto declarado por la recurrente por importes de 228.000,00 € y 927.482,98 € (apartado 1 del acuerdo de liquidación), 411.452,63 € (apartado 2 del referido acuerdo), 525.482,76 € (apartado 3) y 459.823,07 € (apartado 4).

Ahora bien, la peculiaridad del presente caso reside en que esa misma deuda, determinante de la regularización tributaria y, por tanto, del incremento de la base imponible, aparecía reflejada en la contabilidad correspondiente a un ejercicio prescrito (2007) y también en subsiguientes ejercicios no prescritos (2008 y 2009).

En el particular escenario descrito se trata de indagar cómo se aplican las normas especiales de imputación temporal de rentas derivadas de deudas inexistentes, teniendo en consideración que a tenor del apartado 4 del artículo 134 TRLIS "se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes" y, por otro lado, conforme al apartado 5 del artículo 134 TRLIS "el importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros", preceptos ambos, reflejados en los apartados 4 y 5 del vigente artículo 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("LIS"), "BOE" núm. 288, de 28 de noviembre, sin más variación que la sustitución del término sujeto pasivo por contribuyente.

De esta manera, emerge de forma nítida la controversia, consistente en determinar el período al que ha de imputarse la renta derivada de la presunción, cuando la deuda inexistente se refleja contablemente en un ejercicio prescrito y en otro no prescrito.

Mientras que la Administración Tributaria y la sentencia recurrida consideran que, en la medida que la deuda inexistente y, por ende, la presunción de renta se refleja en la contabilidad de un período no prescrito, es a este al que debe imputarse, si el contribuyente no demuestra el origen temporal de esa deuda ficticia por cuanto -mantienen-, que la contabilidad no es suficiente para considerar que la renta oculta procede de un ejercicio prescrito.

Por el contrario, la entidad recurrente pone el acento en que dicha deuda se contabilizó previamente en un ejercicio prescrito, lo que a su juicio comporta la imposibilidad de regularizar, al entrar en escena la excepción prevista en el apartado 5 del artículo 134 TRLIS, por entender que el sujeto pasivo está ya probando -por la propia constancia contable- que la renta corresponde a dicho período impositivo prescrito.

### **Segundo.** *Argumentación de la sentencia de instancia*

Contra la resolución del TEAC, se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, cuya ratio decidendi para desestimar el recurso, reside, en síntesis -conforme apunta el auto de Admisión-, en que la prueba de generación de la renta ocultada es independiente del momento en el que se registraron las deudas inexistentes, pues tal registro no determina el origen de la renta ocultada, sin que puede inferirse que la referida renta ocultada se genera en el ejercicio en el que se registran las deudas inexistentes por primera vez.

En particular, el Fundamento de Derecho Segundo de la sentencia expresa:

"Por lo tanto, aun cuando las deudas inexistentes se hayan reflejado en la contabilidad de ejercicios anteriores, también se han reflejado en la contabilidad del ejercicio comprobado.

En estas circunstancias, la presunción del artículo 134.4 antes citado, es de aplicación al ejercicio comprobado, 2009, pues existe el reflejo de deudas inexistentes en la contabilidad de tal ejercicio.

Respecto del ejercicio al que debemos imputar la obtención de la renta ocultada, el artículo 134.5 del RDL 4/2004, en su redacción original, señala:

"El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros"

Es clara la regla de imputación temporal:

1. la renta consecuencia de las presunciones, se imputa al ejercicio más antiguo de los no prescritos; 2. salvo que el sujeto pasivo pruebe que la renta ocultada corresponde a otro ejercicio.

En la exegesis de este precepto debemos considerar: 1. Existe una regla de imputación temporal especial, que se aplica con preferencia a la general contenida en el artículo 19 del RDL 4/2004. 2. Lo que el sujeto pasivo debe acreditar, para evitar la imputación contenida en la norma a la que nos venimos refiriendo, es que la renta ocultada se generó en un concreto ejercicio. 3. La prueba de generación de la renta ocultada es independiente del momento en el que se registraron las deudas inexistentes, pues tal registro no determina el origen de la renta ocultada. 4. No podemos entender que la renta ocultada se genera en el ejercicio en el que se registran las deudas inexistentes por primera vez, que es lo que parece entender la recurrente, porque, de realizar esa interpretación, el precepto que analizamos perdería su lógica interna, ya que, en tal caso, nunca sería posible aplicar la renta al ejercicio más antiguo de los no prescritos, pues la generación de la renta coincidiría con el primer registro de las deudas inexistentes. No puede interpretarse una norma jurídica de forma que pierda su sentido y lógica interna.

Y el planteamiento expuesto, coincide con lo declarado en la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2012, RC 259/2010, citada por la actora. Esta sentencia tiene por objeto central el análisis de la validez de los libros de contabilidad para imputar la generación de la renta ocultada a un ejercicio concreto, declarando que la Ley no exige una prueba extracontable. Este aspecto no se debate en autos.

Pero, al analizar el problema que constituye la controversia que se somete al Alto Tribunal, éste declara:

"El art. 140 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, ante la eventualidad de que el obligado tributario no reflejase en contabilidad su situación patrimonial, con la consiguiente ocultación, estableció una serie de presunciones "iuris tantum" dirigidas a hacer tributar rentas ocultas o no declaradas y ello tanto cuando se tratase de supuestos de infravaloración del activo (apartados 1, 2 y 3) como de deudas inexistentes (apartado 4), recogiendo, a continuación, en el apartado 5, una norma para la liquidación del impuesto en estos casos, al determinar que "El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros".

Por lo que respecta a esta regla, la ley no alude expresamente a la prescripción al señalar sólo que el sujeto pasivo puede probar que la renta corresponde a otro u otros periodos impositivos distintos del más antiguo no prescrito, pero resulta patente, si esta prueba permite al sujeto pasivo acreditar que los activos ocultos o pasivos ficticios se han financiado con rentas no declaradas, pero obtenidas en un periodo distinto, que la prescripción debe desplegar sus efectos. El art. 140 no era una norma dirigida a evitar los efectos de la prescripción, ante una ocultación del contribuyente, sino una norma de liquidación del impuesto mediante una serie de presunciones legales para facilitar esa liquidación en estos casos, sin perjuicio de la prescripción cuando ésta se probase por el sujeto pasivo."

Lo que el sujeto pasivo debe probar es que la renta ocultada corresponde a otro u otros periodos impositivos distintos del más antiguo no prescrito, y lo puede hacer, con datos que resulten de la propia contabilidad, aunque esta no refleje la imagen fiel de la entidad, o con datos extracontables, pero en ningún caso se afirma en la repetida sentencia, que el registro de deudas inexistentes, por si mismo, suponga la generación de la renta ocultada.

Así las cosas, debemos concluir que el artículo 19 del RDL 4/2004, no es aplicable al supuesto de autos porque existe una regla de imputación temporal especial, que se aplica con preferencia a la general.

En conclusión, el supuesto de presunción del artículo 134.4 del RDL 4/2004, determina:

1. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas,
2. cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes.

El que las deudas inexistentes procedan de otros ejercicios es irrelevante, pues si las deudas inexistentes tienen reflejo en ejercicios posteriores, a tales ejercicios debe aplicarse la presunción del artículo 134.4 del RDL 4/2004. Y la imputación temporal de renta oculta, lo es, conforme al artículo 134.5 del RDL 4/2004, al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que dicha renta se obtuvo en otro u otros ejercicios, prueba que no se ha realizados en el supuesto de autos.

De lo expuesto resulta la desestimación del presente recurso"

### **Tercero.** *El juicio de la Sala*

Para la Sala de la Audiencia Nacional, el registro contable acreditado en 2007 no impide imputar la renta presunta, resultante del artículo 134.4 del TRLIS, al ejercicio 2008, en aplicación del artículo 134.5 del TRLIS.

Sin embargo, debemos discrepar de la sentencia por cuanto interpreta incorrectamente los referidos apartados del artículo 134 TRLIS.

1. La regularización se basó en la contabilización de pasivos ficticios (deudas inexistentes) por el contribuyente, que dieron lugar a que la Administración entendiera que se trataba de rentas no declaradas. Es decir, la Administración simplemente aplicó la presunción del apartado 4 del artículo 134 TRLIS: "Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes."

2. En el caso enjuiciado, la Administración no aceptó el reflejo de dicho pasivo en la contabilidad de 2007. Y no lo hizo porque el fichero con el Libro Diario del ejercicio 2007 en el que figuraban las deudas a fecha 31 de diciembre de 2007 no se correspondía con el legalizado en el Registro Mercantil.

Requerido el contribuyente para que aportara legalizada la documentación necesaria, llegó a presentar un pdf que estaba defectuoso y que no pudo abrirse. Según la entidad recurrente "el archivo que contenía el Libro Diario de 2007 y que fue objeto de legalización en el Registro Mercantil, se dañó por razones desconocidas, no habiendo sido posible recuperar su información a pesar de que esta parte lo ha intentado a través de diversos expertos en la materia."

3. Por tanto, en vía administrativa, la recurrente no llegó a demostrar que el pasivo se encontraba contabilizado en el año 2007. Por eso, para evidenciar dicha circunstancia, instó la correspondiente prueba ante la sala de instancia, que, finalmente, la dio por acreditada.

Así, la sentencia impugnada reconoce que "[l]a recurrente, para dar debida respuesta a la carga probatoria que pesaba sobre ella, presentó Informe Pericial en fase de Recurso de Reposición, en el que se concluye que los saldos de las cinco subcuentas que, en opinión de la Inspección suponen rentas no declaradas y que figuran contabilizadas en el asiento de apertura de fecha 1 de enero de 2008 de los registros contables y libros oficiales de contabilidad de Nova Carreres, S.L. de dicho ejercicio anual, provienen sin variación ni modificación alguna de ejercicios anteriores a dicha fecha y no tienen su origen en operaciones registradas en el ejercicio 2008...." En este punto la sentencia se refiere a un primer informe pericial, presentado en vía administrativa.

Continúa aludiendo a un segundo informe pericial: "Con la demanda presentada ante esta Sala, el obligado tributario aporta otro informe, firmado por D. Mariano, de fecha 3 de abril de 2017...."

Y, finalmente, entra a valorar la prueba pericial (se trata ya del tercer informe pericial), acordada en el seno del recurso contencioso-administrativo de instancia:

"A efectos de contrastar este informe pericial, sustancialmente idéntico al presentado por la actora en su recurso de reposición, y a solicitud de dicha parte, la Sala acordó practicar prueba pericial mediante perito insaculado [...]"

En el informe presentado por el perito designado por esta Sala, se contienen las siguientes conclusiones:

Como primera conclusión de mi informe pericial puedo afirmar que los datos contables, financieros y fiscales aportados al Informe de Don Mariano como anexos contienen información relevante y fiable de la contabilidad de Nova Carreres SL de los ejercicios 2007 y 2008, a los efectos de extraer conclusiones sobre los mismos.

Como segunda conclusión de mí informe pericial puedo afirmar que los comprobaciones realizadas por Don Mariano en su informe son correctas y pertinentes para llegar a la conclusión que alcanza en su dictamen "Consecuentemente se evidencia que los saldos de las cinco subcuentas objeto de análisis que figuran contabilizadas en el asiento número 1 de apertura de fecha 1 de enero de 2008 de los registros contables y libros oficiales de contabilidad de Nova Carreres, SL de dicho ejercicio anual, provienen sin variación ni modificación alguna de ejercicios anteriores a 1 de enero de 2008 y no tienen su origen en operaciones registradas en el ejercicio 2008..."

Por tanto, la entidad contribuyente no permaneció inactiva y, en definitiva, demostró aquello que la Administración cuestionaba, esto es, que dichos pasivos ficticios estaban contabilizados en el año 2007.

En efecto, así lo entiende la sentencia impugnada que, tras la oportuna valoración de la prueba, confirma la contabilización de las deudas inexistentes en el año 2007, expresando que, "[a] la vista de las comprobaciones y

apreciaciones realizadas por el perito insaculado, debemos concluir que los datos reflejados en su informe son ciertos y proceden de documentos legalizados en el Registro Mercantil.

Por tal razón, y tal como sostiene la recurrente en su escrito de conclusiones, las rentas imputadas constaban ya en la contabilidad desde, al menos, el ejercicio 2007, por lo que, extendiéndose la comprobación tributaria a los ejercicios 2008 y 2009, estas rentas, del ejercicio 2007, no pueden ser objeto de regularización en los citados ejercicios y, como expresamente reconoce la demandada en conclusiones, el ejercicio de 2007 se encuentra prescrito."

En suma, a partir de la sentencia de instancia, como refiere el propio auto de Admisión, la contabilidad de 2007 pasa a ser ya una prueba no controvertida.

**4.** Ahora bien, aunque ese párrafo de la sentencia al que acabamos de aludir, permitía augurar la estimación del recurso contencioso administrativo, sin embargo, no ocurrió así.

En efecto, pese a lo que se acaba de exponer, la sentencia recurrida atiende a una alegación puesta de manifiesto por el abogado del Estado en conclusiones, esto es, que no debe estarse al momento de la contabilización de la deuda, por cuanto la inexistencia puede ser sobrevenida.

Este nuevo reparo, introducido en conclusiones, es asumido por la sentencia de instancia: "...es cierta la afirmación de la demandada en orden a que la simple aportación de un balance de un ejercicio prescrito en la que ya estuviera reflejada la deuda no es suficiente para considerar que la renta oculta procede de un ejercicio prescrito. Ello es cierto, porque la presunción del artículo 134.4 del RDL 4/2004, se produce cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes, pero la prueba de la generación de la renta ocultada, no deriva, como veremos más adelante, del momento en que se registran en la contabilidad deudas inexistentes."

Por otra parte, la Sala de la Audiencia Nacional explica que la Administración requirió a la recurrente para que presentara justificación de los movimientos de las cuentas bancarias y que, ante la falta de justificantes documentales, "en aplicación de lo dispuesto en el artículo 134.4 del TRLIS estima la inspección que estamos en presencia de rentas presuntas no declaradas al haber sido registradas en los libros de contabilidad de la entidad deudas inexistentes e imputa su importe al periodo impositivo comprendido entre 01-01-2008 y 30-09-2008 al no haberse aportado prueba por la entidad de que corresponde a otro u otros periodos."

Y la conclusión a la que llega es que, aun cuando las deudas inexistentes se hayan reflejado en la contabilidad de ejercicios anteriores, también se han reflejado en la contabilidad del ejercicio comprobado, circunstancias en las que considera de aplicación la presunción del artículo 134.4 TRLIS respecto del ejercicio comprobado, 2009, al reflejarse las deudas inexistentes en la contabilidad de ese ejercicio.

**5.** De entrada, resulta equívoca la sentencia al expresar " que las deudas inexistentes procedan de otros ejercicios irrelevantes", afirmación que no cabe mantener por cuanto, precisamente, dicha circunstancia está en la base de la excepción que desactiva la regla de imputación de la renta al más antiguo de los ejercicios no prescritos.

Y, si bien es cierto que la sentencia enfatiza que la deuda se reflejó también contablemente en un ejercicio no prescrito, como veremos, parece relativizar hasta el extremo, que se trataba de la misma deuda.

**6.** Importa contemplar en su conjunto, la regulación que contiene el artículo 134 TRLIS, respecto de los Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas:

"1. Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.

La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición.

2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del sujeto pasivo cuando éste ostente la posesión sobre ellos.

3. Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo.

La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de ésta o, si no fuera posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la Ley General Tributaria.

4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes.

5. El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros.

6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el sujeto pasivo acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de sujeto pasivo de este Impuesto.

7. El valor de los elementos patrimoniales a que se refieren los apartados 1 y 6, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales."

Es evidente que el art 134 TRLIS establece una serie de presunciones de obtención de rentas sobre la base de determinados elementos patrimoniales, bienes o derechos, no registrados en los libros de contabilidad (los 3 primeros apartados) o sobre la base de deudas inexistentes, registradas en los libros de contabilidad (apartado 4).

Por tanto, para abordar la cuestión de cómo opera la excepción del apartado 5 del art 134 TRLIS -y el tipo de prueba exigible-, en cuya virtud el contribuyente puede imputar la renta no declarada a ejercicios distintos del último no prescrito, debe acometerse una interpretación coherente e integral del precepto.

En los supuestos de los 3 primeros apartados, el contribuyente cumpliría con aportar la prueba relativa al origen, fuente o medio de adquisición de tales elementos patrimoniales, bienes o derechos; en definitiva, tendría que probar algo que existe y que no ha sido contabilizado. Incluso, el apartado 3 se refiere a la demostración de la cuantía del valor de adquisición, a través de los documentos justificativos de la adquisición.

Sin embargo, el apartado 4 no admite la misma conclusión pues, de entrada, aquí tendría que probar algo que no existe que ha sido contabilizado, esto es, un pasivo inexistente.

En este sentido, sin perjuicio de que la Administración y la sentencia recurrida cargan al contribuyente con la obligación de demostrar un hecho negativo -esto es, que la deuda no existía desde un determinado momento, en concreto, desde que se contabilizó-, dicha obligación no se infiere en modo alguno del precepto.

Por otro lado, cabe la posibilidad de que el contribuyente demuestre que se trata de una deuda existente, es decir, de pasivos reales si bien, en tal caso, dejaría de aplicarse la presunción y, por tanto, la propia excepción contenida en el apartado 5.

Pero es que, en el presente caso no se niega que los pasivos fueran ficticios y, precisamente, sobre la base de dicha circunstancia, la entidad recurrente pretende acogerse al derecho que le otorga el apartado 5, con la finalidad de demostrar que dicha renta (aflorada por la deuda inexistente) se corresponde con otro u otros períodos impositivos, distintos al más antiguo de los no prescritos.

7. Esta Sala considera que, si la propia ley establece la presunción de una renta no declarada a partir del mero registro de deudas inexistentes en los libros de contabilidad nada impide que, a los efectos del referido apartado 5 del art 134 del TRLIS, la prueba en contrario consista en acreditar su registro en la contabilidad de ejercicios prescritos, coyuntura que ha demostrado la entidad recurrente, como reconoce la propia sentencia de instancia.

Que, a estos efectos, resulte suficiente la prueba contable es algo que corrobora también nuestra jurisprudencia.

Así, en el asunto resuelto por la citada sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2012 (recurso de casación de unificación de doctrina 259/2010, ECLI:ES:TS:2012:6369) el contribuyente aducía que la deuda era real, a cuyo efecto, la Sala de instancia entendió que "no es de recibo la existencia de unos saldos de tal magnitud económica sin justificación documental alguna ni razón de su existencia por tan largo periodo de tiempo" de modo que "si no se ha aportado es porque la deuda es inexistente".

Sin embargo, a continuación, aquella Sala rechazaba la invocada prescripción, ante la regularización de ejercicios no afectados por la misma "aunque los hechos, operaciones o datos de relevancia tributaria provengan de ejercicios anteriores, ya prescritos, en cuanto a los efectos posteriores de tales actos o negocios, si bien este criterio, que limita temporalmente la prescripción, impidiendo que se menoscabe el derecho de la Administración a liquidar los ejercicios en que no debe regir ésta, debe quedar constreñido a los supuestos de incorporación de hechos o datos propios de la comprobación del ejercicio de que se trata, sin extenderse a la verificación de las bases imponibles, pero quedando incólume la obligación de la recurrente de conservar los soportes contables..."

La respuesta del Tribunal Supremo en aquella ocasión fue la siguiente (el énfasis del texto es nuestro):

"Contra la sentencia se interpone recurso de casación para la unificación de doctrina, aportándose como sentencia de contraste la dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 4 de febrero de 2009, que en un supuesto en el que se aplicó también dispuesto en el art. 140.4 de la Ley 43/1995, no dando por bueno el criterio de la Administración de la existencia de un pasivo ficticio o deuda inexistente, atribuye valor probatorio a los libros de contabilidad debidamente legalizados a efectos de la imputación de la renta presunta acogiendo el instituto de la prescripción al considerar probado que el importe controvertido correspondía a un ejercicio anterior ya prescrito, a diferencia de lo que mantiene la sentencia recurrida, que no acepta la prescripción a pesar de que las partidas regularizadas estaban contabilizadas con anterioridad al periodo prescrito más antiguo.

Conviene recordar que en el caso litigioso la interesada alegó que las partidas regularizadas fueron deudas que, aun siendo desconocido su origen, estaban contabilizadas con anterioridad al periodo prescrito más antiguo, aportando como medio de prueba documentos contables y un informe del Auditor [...]

El Abogado del Estado no cuestiona la contradicción entre las sentencias comparadas, al limitarse a señalar, en relación con la sentencia recurrida, que nos encontramos ante diferentes partidas de deudas, sin que la interesada acreditase su origen, no constando tampoco las pertinentes facturas para poder imputar, por su fecha, la renta presunta a un periodo prescrito, por lo que las deudas eran inexistentes durante los periodos comprobados, constituyendo su contabilización un mero acto formal sin soporte material.

[...] El art. 140 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, ante la eventualidad de que el obligado tributario no reflejase en contabilidad su situación patrimonial, con la consiguiente ocultación, estableció una serie de presunciones "iuris tantum" dirigidas a hacer tributar rentas ocultas o no declaradas y ello tanto cuando se tratase de supuestos de infravaloración del activo (apartados 1, 2 y 3) como de deudas inexistentes (apartado 4), recogiendo, a continuación, en el apartado 5, una norma para la liquidación del impuesto en estos casos, al determinar que "El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros".

Por lo que respecta a esta regla, la ley no alude expresamente a la prescripción al señalar sólo que el sujeto pasivo puede probar que la renta corresponde a otro u otros periodos impositivos distintos del más antiguo no prescrito, pero resulta patente, si esta prueba permite al sujeto pasivo acreditar que los activos ocultos o pasivos ficticios se han financiado con rentas no declaradas, pero obtenidas en un periodo distinto, que la prescripción debe desplegar sus efectos. El art. 140 no era una norma dirigida a evitar los efectos de la prescripción, ante una ocultación del contribuyente, sino una norma de liquidación del impuesto mediante una serie de presunciones legales para facilitar esa liquidación en estos casos, sin perjuicio de la prescripción cuando ésta se probase por el sujeto pasivo.

QUINTO. Los casos comparados se refieren al supuesto de "deudas inexistentes" o "pasivo ficticio", coincidiendo las sentencias comparadas en que la contabilidad reflejaba deudas inexistentes.

La discrepancia surge, sin embargo, a la hora de dar o no validez a los libros de contabilidad, no a efectos de la presunción de la generación de la renta, sino para la prueba del origen de la deuda y su imputación a un periodo anterior prescrito.

En contra del criterio de la Inspección y que viene a confirmar la Sala, aunque con un argumento que no se correspondía con lo debatido, hay que reconocer que la Ley no exige una prueba extracontable a efectos de la imputación de la renta bien en un periodo anterior prescrito, bien a otro más moderno, aún cuando no estuviere prescrito, por lo que resulta válido cualquier medio de prueba admitido en Derecho, incluidos los libros de contabilidad, a la hora de fijar el momento en que se generó la renta así como el periodo impositivo al que resulte imputable.

Por tanto, la justificación dada para excluir la documentación contable, relativa a que los libros de los empresarios no reflejan la imagen fiel de la entidad, puede tener sentido a la hora de determinar si una deuda contabilizada responde o no a un pasivo ficticio, pero una vez apreciada por la Inspección que se trata de una deuda inexistente, es precisamente la contabilidad, si se encuentra legalizada, la que puede dar luz, entre otros medios, de la fecha del registro de la deuda que no se considera por la falta del debido soporte documental."

Por tanto, el Tribunal Supremo, en la sentencia referida dio carta de naturaleza -como prueba suficiente- a la propia contabilidad, sin que esta sentencia de 5 de octubre de 2012, en particular, los párrafos que hemos enfatizado mediante subrayado, puedan avalar la lectura que de la misma obtiene la sentencia de la Audiencia Nacional aquí recurrida, para la que "[l]o que el sujeto pasivo debe probar es que la renta ocultada corresponde a otro u otros periodos impositivos distintos del más antiguo no prescrito, y lo puede hacer, con datos que resulten de la propia contabilidad, aunque esta no refleje la imagen fiel de la entidad, o con datos extracontables, pero en ningún caso se afirma en la repetida sentencia, que el registro de deudas inexistentes, por sí mismo, suponga la generación de la renta ocultada."

Cabe citar también la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017 (recurso de casación 2346/2015, ECLI:ES:TS:2017:269), en la que, sobre la base de la anterior doctrina jurisprudencial, apreciamos "la prescripción alegada, pues reflejado el pasivo fáctico en la contabilidad de 2004, no podía imputarse la renta presunta a los ejercicios posteriores, sino en el ejercicio en que se produjo."

8. Finalmente, debe resaltarse, una vez más, que la suficiencia de la prueba del registro contable deriva de la propia existencia de la presunción.

Si la regularización se ha establecido sobre la base de una presunción, atendiendo exclusivamente al registro contable en un determinado ejercicio no prescrito (2008 y 2009), el registro contable debe servir también para demostrar la inexistencia de la deuda en un ejercicio prescrito (2007). Dicho de otra forma, la presunción legal no puede operar a geometría variable, de modo que su anverso y el reverso debe proyectarse por igual respecto de la Administración y del contribuyente.

Ante la eventualidad de que ese reflejo contable, año tras año, pueda facilitar el refugio de deudas inexistentes en periodos prescritos, lo cierto es que también comporta una mayor exhibición a los efectos de posibilitar la regularización administrativa de un tributo, en el que, como oportunamente advierte la parte recurrente, la base imponible se calcula precisamente a partir del resultado contable, en el método de estimación directa ( art. 10 TRLIS y art 10 LIS).

#### **Cuarto.** *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso*

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

Cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes, a los efectos de la presunción de la existencia de rentas no declaradas, el registro contable no controvertido es un medio de prueba válido para que el contribuyente pueda demostrar que la renta, consecuencia de tal presunción, deba imputarse a un período impositivo, distinto al más antiguo de entre los no prescritos.

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior doctrina.

Asimismo, con estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Nova Carreres, S.L. anulamos la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de septiembre de 2016, así como aquellos actos de los que trae causa, en particular, el acuerdo de liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 a 2010.

#### **Quinto.** *Costas*

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

### **F A L L O**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1. Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al Fundamento de Derecho Cuarto de esta sentencia.
2. Estimar el recurso de casación 6934/2020 interpuesto por la representación procesal de Nova Carreres, S.L. contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de junio de 2020, sentencia que se casa y anula.
3. Estimar el recurso contencioso-administrativo (núm. 626/2016), interpuesto por la representación procesal de Nova Carreres, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de septiembre de 2016, resolución que anulamos, así como aquellos actos de los que trae causa, en particular, el acuerdo de liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 a 2010.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.