

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090960

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de septiembre de 2023

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 1269/2022

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Reglas de valoración. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Reglas especiales. Incrementos no justificados. Activos ocultos y deudas inexistentes.** En este caso, en virtud de las pruebas aportadas, la Inspección concluyó, y así lo recoge en el acuerdo de liquidación impugnado, que las deudas tenían su origen en ejercicios anteriores a 2010 por lo que se debía de presumir que eran pasivos contabilizados que, ahora, debían considerarse ficticios por no haberse probado, por la entidad, su realidad.

Disconforme con tal conclusión, la entidad alega que las deudas citadas no se corresponderían con un pasivo ficticio, en los términos del art. 121 Ley 27/2014 (Ley IS) en la medida en que la AEAT no ha probado el carácter inexistente de la deuda, sino que simplemente les presume tal carácter.

Confirmada la calificación de las deudas como ficticias a efectos del IS, se plantea la cuestión de su imputación a un determinado ejercicio.

En virtud del art. 121.5 de la Ley 27/2014 (Ley IS), la Inspección procedió a integrar las rentas correspondientes en el último ejercicio no prescrito, esto es, en el IS del ejercicio 2017.

Al respecto, alega la entidad que el periodo de imputación de la renta presunta debería ser el ejercicio 2010 -ejercicio que estaría ya prescrito al tiempo de iniciarse las actuaciones de comprobación-, aportando la acreditación del trámite en el Registro Mercantil de la legalización de los libros de contabilidad de la entidad de todos los ejercicios anteriores a los comprobados, lo que, a su juicio, resulta prueba válida para ubicar el origen de la renta no declarada y determinar su imputación temporal.

Pues bien, cuando nos encontramos ante la consideración de pasivos ficticios por deudas inexistentes registradas en contabilidad, es al sujeto pasivo al que le corresponde probar su origen/realidad para evitar que entre en juego la presunción de existencia de rentas no declaradas.

En cuanto a la imputación temporal de dicha renta, el contribuyente puede emplear, para acreditar que la renta presunta corresponde a un determinado período distinto del que se ha referido en la liquidación, cualquier medio de prueba admitido en Derecho, incluidos los libros de contabilidad de los empresarios debidamente legalizados.

No obstante, asumiendo que la contabilidad, debidamente legalizada, es prueba suficiente de la existencia de los pasivos, la aportación de una contabilidad legalizada correspondiente a un ejercicio prescrito en la que consten esos pasivos supone la prueba de su existencia en esos ejercicios, lo que impide su imputación a un ejercicio posterior no prescrito salvo la labor de prueba, al respecto, que pueda hacer la Inspección demostrando que esos pasivos que figuraban en la contabilidad de un ejercicio prescrito han pasado a tener la consideración de «inexistentes» en un ejercicio posterior. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 121.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 134.

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

RD 1514/2007 (PGC), NV 15.<sup>a</sup>

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106, 179, 183, 191 y 229.

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 han visto las presentes reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los acuerdos, de liquidación y sancionador, dictados con fecha 19/01/2022 y 07/04/2022 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de Galicia, contra la entidad XZ SL, con NIF ..., por el Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2017.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

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

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-01269-2022	17/02/2022	18/02/2022
00-03830-2022	13/05/2022	13/05/2022

A continuación se exponen los hitos más relevantes del expediente.

### Segundo.

Con fecha 03/08/2020 se iniciaron, mediante notificación en la Dirección Electrónica habilitada de la comunicación de inicio, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia, actuaciones de comprobación frente a la entidad **XZ SL**, en relación al IS del ejercicio 2017 e IVA de los periodos 1T/2017 a 4T/2017. Las citadas actuaciones tuvieron alcance general.

Las actividades desarrolladas por la entidad en el periodo comprobado fueron las siguientes:

Sección	Grupo/Epígrafe	Denominación de la actividad	Fecha inicio
Empresarial	742.1	Tte. Aéreo Nacional Viajeros	01-02-1998
Empresarial	753.9	Otros Serv. Anexos Al Tte. Aéreo Ncop.	02-02-1998
Empresarial	844	Servicios Publicidad, Relaciones Public.	02-02-1998
Empresarial	861.1	Alquiler	08-09-2010

Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, la entidad había presentado declaración-liquidación del periodo comprobado con el siguiente detalle:

	Ejercicio 2017
Base Imponible	429.457,55
Cuota del ejercicio	71.999,61
Líquido a ingresar	69.950,13

Tras el desarrollo de las actuaciones referidas, con fecha 29/10/2021 se formalizó el acta de disconformidad A02-...4, en la que el actuario encargado del procedimiento recogió la propuesta de regularización que estimó procedente, en cuanto al tributo comprobado. En la misma se entendió que procedía regularizar la situación tributaria de la entidad por su IS de 2017, incrementando la base imponible declarada por la entidad en el ejercicio en un importe de 1.062.473,20 euros, como consecuencia de los siguientes ajustes:

Ajuste por pasivos ficticios: 806.446,16 euros

Ajuste por no deducibilidad de ciertas provisiones dotadas: 228.000 euros

Ajuste por no deducibilidad de amortizaciones de inmuebles dotadas: 28.027,04 euros

Finalmente, tras la presentación de las correspondientes alegaciones por el sujeto pasivo, con fecha 19/01/2022 la Dependencia Regional de Inspección dicto el preceptivo acuerdo de liquidación, confirmando la propuesta contenida en el acta. El citado acuerdo fue notificado a la entidad el día 21/01/2022, resultando de él una deuda total a ingresar por importe de 301.178,63 euros, de los cuales, 266.368,30 corresponden a la cuota del acta y 34.810,33 euros a intereses de demora.

### Tercero.

Además, la Inspección consideró que la conducta de la obligada tributaria, regularizada en el referido acuerdo de liquidación, podía ser constitutiva de infracción tributaria, por lo que, con fecha 01/02/2022 se inició la

tramitación del correspondiente expediente sancionador en relación con el IS del ejercicio 2017. La Dependencia de Inspección determinó que, efectivamente, la entidad había cometido, en cuanto a ese tributo y ejercicio, la infracción tributaria tipificada en el artículo 191.1 LGT, que se calificó como grave.

En consecuencia, mediante acuerdo dictado el día 07/04/2022 y notificado a la entidad en fecha 13/04/2022 se le impuso sanción por importe de 199.776,23 euros.

#### **Cuarto.**

Disconforme la entidad con esos actos administrativos descritos - acuerdos de liquidación y sanción - interpuso, con fecha 17/02/2022 y 13/05/2022, ante este TEAC, sendas reclamaciones económico-administrativas, tramitadas con RG núm 1269/2022 y 3830/2022, las cuales han sido objeto de acumulación para su resolución conjunta por este TEAC. En los escritos de alegaciones presentados, la entidad solicita la declaración de nulidad de los actos impugnados por los siguientes motivos:

Que la provisión dotada por litigios resultantes de un siniestro aéreo resultaría fiscalmente deducible en el ejercicio comprobado.

Que no procede la calificación del pasivo como ficticio por la AEAT. Además, que procedería su imputación en el ejercicio 2010, ejercicio que ya había prescrito al tiempo de iniciarse las actuaciones de comprobación a las que se refiere el expediente.

Que procedería reconocer la deducibilidad de las amortizaciones dotadas para determinados inmuebles, siendo improcedente el ajuste que, al efecto, ha practicado la Inspección.

En relación con la sanción, se señala que resulta improcedente por estar basada en una presunción y por no existir culpabilidad en su actuación.

### **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:

Determinar la conformidad o no a Derecho de los acuerdos impugnados, atendiendo a las alegaciones en contra de la misma expuestas por la entidad en el recurso.

#### **Cuarto.**

La PRIMERA CUESTIÓN alegada por el reclamante se refiere a la procedencia de considerar fiscalmente deducible la dotación efectuada, en el ejercicio comprobado, por el concepto de "provisión por indemnización por siniestros" por importe de 200.000 euros.

Según resulta de los hechos que constan en el expediente, con fecha 02/08/2012 una de las naves explotadas por la entidad aquí reclamante sufrió un siniestro aéreo en las inmediaciones del aeropuerto de ... (...), resultando que dos pilotos fallecieron. El citado suceso determinó el inicio de unas actuaciones judiciales para depurar responsabilidades cuyos hitos, según consta en el expediente y conforme ha sido manifestado por la reclamante en los distintos documentos aportados, pueden sintetizarse en:

Se abrieron Diligencias Previas nº .../2012 seguidas por el Juzgado de Instrucción nº ...de .... Este hecho determinó que la entidad registrase una provisión, en el ejercicio 2013, por importe de 230.000 según consta en las

cuentas anuales del citado ejercicio "para hacer frente a la indemnización que tendrá que pagar a los familiares de dos pilotos fallecidos en un siniestro".

El día 11/01/2016 se procedió por parte del citado Juzgado al archivo y sobreseimiento provisional.

Con fecha 30/06/2017 se acordó, por la Audiencia Provincial de A Coruña, estimar los recursos de apelación presentados por parte de las familias de los pilotos fallecidos personadas, ordenando proseguir la tramitación de las Diligencias Previas, llamando a declarar, como investigados, tanto al administrador de la compañía como al ingeniero de la misma.

El día 15/07/2019 se archivaron, por la Audiencia Provincial de A Coruña, las diligencias aperturadas.

En vía laboral se reclamó, por D<sup>a</sup> **Axy**, en concepto de daños la cantidad de 130.035,29 euros más intereses que, aproximadamente, podrían alcanzar la suma de 18.878,71 euros. La reclamación se sigue en Procedimiento Ordinario nº .../2020 ante el Juzgado de lo Social nº...de ..., estando señalados los autos para el día 15/04/2021.

Con fecha 16/06/2021 la entidad recibió demanda de la reclamación laboral por parte del resto de los herederos de los fallecidos, D<sup>a</sup> **Bts** y D<sup>a</sup> **Cpp**, en el Juzgado de lo Social nº... por importe de 267.884.81 euros. En virtud de los hechos expuestos, la entidad reclamante procedió a dotar, en el ejercicio 2017, una provisión para cubrir la posible indemnización del siniestro en un importe de 200.000 euros. No constan en las cuentas anuales del ejercicio comprobado referencia alguna con el detalle de la cuantificación de la estimación y acerca del motivo concreto para la dotación de la provisión señalada por la entidad.

Como resultado de las actuaciones de comprobación desarrolladas y, a partir de los hechos expuestos, la Inspección, y así lo recogió en el acuerdo impugnado, denegó la procedencia de deducibilidad de esa dotación de provisión por considerar no acreditados los motivos de la misma.

En la presente instancia, oponiéndose a esa conclusión de la Inspección, la reclamante vuelve a insistir en la procedencia de admitir la consideración fiscal, como gasto deducible, de la dotación de la provisión realizada en el ejercicio comprobado, alegando que la misma estaba justificada por haberse probado que habían aumentado exponencialmente las posibilidades de condena y de, por tanto, tener que incurrir en la obligación de satisfacer la indemnización señalada, al existir tres procedimientos en curso en ese año: el procedimiento penal de diligencias previas, y las demandas laborales interpuestas por D<sup>a</sup> **Axy**, D<sup>a</sup> **Bts** y D<sup>a</sup> **Cpp**, familiares de los pilotos fallecidos. Señala, además, que resultaría plenamente justificado el aumento de la provisión dotada por estos litigios por el hecho de que ambas demandas sumarían en total un importe de 447.920,10 euros.

## Quinto.

A la hora de dar contestación a esta cuestión, en primer lugar, debemos hacer un breve resumen de la normativa que regula, desde el punto de vista contable, las provisiones; así el RD 1514/2007 de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (y el RD 1515/2007 para PYMES), recogen en la Norma de Valoración 15<sup>a</sup>.- Provisiones y contingencias que:

*"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 (...)"*

Asimismo, el Plan General Contable establece, en la Tercera parte, Cuentas Anuales, las normas de elaboración estableciendo en particular respecto al contenido de la memoria, lo siguiente:

"CONTENIDO DE LA MEMORIA

(...;)

**4. Normas de registro y valoración.**

*Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:*

(...;)

*12. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración, así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación.*

*En particular, en relación con las provisiones **deberá realizarse una descripción general del método de estimación y cálculo** de cada uno de los riesgos."*

Por otra parte, deben tenerse en cuenta también las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), en particular la NIC 37 de provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes, que establece entre otros, en el punto 14, cuándo debe reconocerse una provisión, así como detalle de los términos "estimación fiable" y "mejor estimación", en particular:

*"14. Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:*

- a) la entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;
- b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación, y
- c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

25. La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que estos deben tener. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que son más inciertas por su naturaleza que el resto de partidas en el estado de situación financiera. Excepto en casos extremadamente raros, la entidad será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta y podrá, por tanto, realizar una estimación para el importe de la obligación lo suficientemente fiable como para ser utilizado en el reconocimiento de la provisión.

36. El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, **en el final del ejercicio sobre el que se informa**, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente.

37. La mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente vendrá constituida por el importe, **evaluado de forma racional, que la entidad tendría que pagar para cancelar la obligación en el final del ejercicio sobre el que se informa** o para transferirla a un tercero en esa fecha."

En virtud de lo expuesto, resulta que tanto el PGC como la NIC 37 establecen que, las estimaciones para la valoración y cuantificación de una provisión, deben realizarse atendiendo a la información de la que se dispone al cierre de cada ejercicio y cuyo detalle, método de estimación y cálculo deberá hacerse constar en la memoria de las cuentas anuales del ejercicio en el cual se contabiliza la provisión.

En el presente caso, y atendiendo a las condiciones y características expuestas, por tanto, sería la información que existía al cierre del ejercicio 2017 la que debería servir de base para admitir la procedencia de la dotación de la provisión, así como la cuantificación de la misma, siendo evidente que debería ser una información que, al margen de existir, en un caso como este, debería haberse aportado a la Inspección por parte de la entidad, incluyendo una estimación del importe dotado como tal, evaluado de forma racional, con arreglo a las circunstancias que se producen en dicho ejercicio, y cuyo detalle debería hacerse constar en la memoria.

Por otra parte, los criterios sentados por el Tribunal Supremo (STS 17-05-2008, rec. nº. 22/2008 y STS de 27-06-2012, rec. nº. 797/2009) en cuanto a los requisitos requeridos para la dotación de un provisión para responsabilidades procedentes de litigios en curso no hacen mención, en absoluto, a la existencia de un análisis probabilístico del resultado del concreto litigio que haga depender de la libre interpretación del obligado tributario el momento en que concurren dichos requisitos. Así, en la sentencia de 17 de mayo de 2012, recurso de Casación núm. 22/2008, el Alto Tribunal sostiene:

*"Por ello, ante todo, debemos poner de manifiesto que el legislador parte de la regla general de que lo previsible o probable no admite provisión con el carácter de deducible. Lo expresa muy claramente afirmando que no son deducibles <las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsible, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables>.*

*Frente a esa regla general, se prevén como excepciones, dos supuestos: las responsabilidades procedentes de litigios en curso y las correspondientes a indemnizaciones o pagos pendientes, cuya cuantía no esté definitivamente establecida.*

*Se trata de supuestos unidos por el nexo común de que el importe de la responsabilidad está indeterminado. Pero así como en el primero se fundamenta en un hecho no producido, el segundo tiene por base la existencia de un hecho ya producido.*

*En efecto, el primero de los supuestos exige la existencia de un conflicto entre partes proyectado ya hacia un proceso en curso, del que a través de la correspondiente sentencia puedan derivarse para una de ellas, la demandada, responsabilidades, debiendo entenderse éste último término como la consecuencia jurídica de la lesión de derechos que obliguen a la reparación del daño causado. Y es para la cobertura de los gastos o pérdidas derivadas de la satisfacción de esta responsabilidad, para lo que procede dotar la provisión correspondiente".*

En los mismos términos se pronuncia, como decimos, el Alto Tribunal en sentencia de 27 de junio de 2012, recurso de casación núm. 797/2009.

Se objetiviza así la situación en la que procedería la dotación de la provisión: existencia de un conflicto en curso del que pueden derivarse responsabilidades para quien, por ello, procede a dotar dicha provisión. No se introduce, por lo tanto, como elemento determinante de la posibilidad de dotar de una provisión, si el riesgo es alto o bajo: o existe litigio del que pueden derivarse responsabilidades o no existe.

**Sexto.**

En el caso que nos ocupa, a la vista de los hechos y documentos que constan en el expediente, sin que se haya aportado elemento de prueba alguno adicional a los ya presentados en el curso del procedimiento inspector, ha quedado probado que ya en el ejercicio 2013 la entidad dotó una provisión por las posibles indemnizaciones derivadas del siniestro señalado con ocasión de la apertura de las Diligencias Previas en vía penal.

En el ejercicio ahora comprobado, como hito relevante, tuvo lugar la estimación, por la Audiencia Provincial de A Coruña, de los recursos de apelación presentados por la parte afectada, por el que se ordena proseguir con la tramitación de esas Diligencias Previas, que, recordemos, ya se habían iniciado en el ejercicio 2013 (lo que fue el motivo por el cual la reclamante dotó la provisión). De lo anterior resulta que el litigio con posibles responsabilidades pecuniarias existe desde el ejercicio 2013 (desde la apertura de Diligencias Previas), sin que en el ejercicio 2017 se produjese ninguna alteración de las circunstancias que determinarían la procedencia de dotar o actualizar la provisión ya dotada, sino que simplemente se produjo la continuación de las actuaciones ya iniciadas en el ejercicio 2013 con las mismas personas reclamantes y perjudicadas, sin cambios relevantes (o sin que estos, al menos, se hayan acreditado de forma fehaciente).

Además, otro aspecto a tener en cuenta es que, en las cuentas anuales del ejercicio 2017 no se especifica cómo se estima el importe por el que se consideró procedente incrementar la provisión ya dotada en un ejercicio anterior (2013), y que supuso casi doblar el importe que estaba dotado, ni cuáles fueron las evaluaciones racionales que más allá de la simple reapertura de las Diligencias Previas, llevaron a la entidad cuantificar tal incremento. Recordemos que los argumentos que utiliza la reclamante para defender la procedencia del incremento de la dotación de la provisión se basan en la existencia de tres procedimientos en curso: el procedimiento penal de diligencias previas, y las demandas interpuestas por D<sup>a</sup> **Axy**, D<sup>a</sup> **Bts** y D<sup>a</sup> **Cpp**, familiares de los pilotos fallecidos.

Este argumento debe ser del todo desestimado por este TEAC en la medida en que, como ya señalamos al citar la normativa aplicable a las provisiones, las estimaciones para la valoración y cuantificación de una provisión deben realizarse atendiendo a la información de la que se dispone al cierre de cada ejercicio y, en este caso, al cierre del ejercicio 2017 el único procedimiento existente era el de naturaleza penal (con la reapertura de las diligencias previas que ya habían originado la dotación inicial). La presentación de las demandas laborales se produjo en ejercicios posteriores (2020 y 2021), por lo que la valoración de la provisión, siguiendo la norma de valoración 15<sup>a</sup> del PGC, debió efectuarse con la información disponible en ese momento, en el cual no existían tales demandas.

Por último, respecto de las alegaciones relativas al desistimiento de la demanda contra **QR**, cabe remitirnos a lo ya expuesto por la Inspección al respecto, que señala en el acuerdo impugnado que *"no incide en la regularización, puesto que la regularización practicada no viene motivada por la existencia o no de un seguro, sino por la ausencia de justificación de la cuantificación del incremento en la provisión, y en cualquier caso, tal desistimiento se produce en la demanda presentada en el año 2021, con posterioridad al ejercicio en el cual se dotó la provisión."*

Por todo lo expuesto hasta aquí, debemos desestimar esta primera alegación y confirmar la regularización practicada por la Inspección en este punto, basada en negar la deducibilidad, en 2017, de la dotación de la provisión por importe de 200.000 euros para cubrir la obligación que pudiera surgir de indemnizaciones por siniestro, al no quedar demostrado la procedencia tal dotación, en tal importe, en ese ejercicio objeto de la comprobación.

### Séptimo.

La SEGUNDA CUESTIÓN planteada se refiere a la procedencia de calificar como "ficticias", procediendo a regularizar en consecuencia, una serie de deudas registradas por la entidad en relación a varios proveedores, y que estarían pendientes de pago a fecha 31/12/2017. En concreto, según consta en el expediente, en el curso de las actuaciones inspectoras se requirió, reiteradamente, a la entidad, según consta en diligencias de fecha 29/10/2020, 12/03/2021, 05/05/2021 y 25/08/2021, documentación justificación y aclaraciones de los siguientes saldos de cuentas que figuraban registrado en diario de apertura del ejercicio comprobado:

Concepto	Documento	Cuenta	Descripción de la cuenta	Importe haber
NP.	Apertura	...95	NP	83.800,61
LM	Apertura	...97	LM, INC.	273.773,90
JK	Apertura	...14	JK	162.500,00
GH	Apertura	...25	GH	108.423,30
CCD	Apertura	...36	CCD	35.815,02
DDF	Apertura	...46	DDF	124.833,33

FFG	Apertura	...30	FFG	17.300,00
-----	----------	-------	-----	-----------

Como resultado de las actuaciones, y en virtud de las pruebas aportadas, la Inspección concluyó, y así lo recoge en el acuerdo de liquidación impugnado, que las citadas deudas tenían todas su origen en ejercicios anteriores a 2010 por lo que se debía de presumir que eran pasivos contabilizados que, ahora, debían considerarse ficticios por no haberse probado, por la entidad, su realidad. Señala la Inspección que tal circunstancia no se produce con la simple aportación de unos correos electrónicos, sino que debería ir acompañada de los justificantes de los correspondientes movimientos financieros que permitieran verificar y justificar el importe satisfecho, el destinatario del pago y, en su caso, la fecha de su pago por el obligado tributario. En consecuencia, se entiende que procedía su regularización en el último ejercicio no prescrito. En concreto, las consideraciones expuestas, al respecto, por la Inspección fueron las siguientes

*"Según los mayores de las cuentas aportadas, estas deudas tienen su origen en ejercicios anteriores al 2010 y todas ellas (a excepción de FFG SAU) se generan con sociedades extranjeras, de las cuales no aportan la totalidad de las facturas, no se indica el tipo de cambio en el momento de su contabilización, no se realizan anotaciones contables por diferencias de cambio y, dado el elevado importe de estas cantidades pendientes de pago, parece evidente que estas debieran haber sido reclamadas por esos proveedores/acreadores, pues han transcurrido más de 10 años (en muchos casos) desde su generación. Tampoco parece que el motivo del impago sea la falta de liquidez, pues según la información aportada, la sociedad dispondría de fondos para poder realizar esos pagos.*

*Aportó el 03/08/201, por sede electrónica documentación y manifestaciones en relación a estos saldos de pasivos registrados. Aporta extractos contables de las citadas cuentas de ejercicios anteriores y facturas. Reitera lo manifestado en diligencia de fecha 02/06/2021, "Nosotros entendemos que existe la prescripción, pues existen procedimientos judiciales que avalan esa prescripción, es decir que las pruebas contables permiten anclar el origen del pasivo presuntamente ficticio como dice la Agencia Tributaria, en un ejercicio ya prescrito."*

*En diligencia de fecha 05/05/2021, la Inspección comunicó al obligado "Se reitera pues la petición de documentación acreditativa de las deudas contabilizadas, un medio de prueba sería la declaración o certificación de las sociedades mercantiles de la existencia de la deuda y que, a tenor de la legislación vigente en el país correspondiente, esta fue reclamada y no está prescrita.", volviendo a comunicar lo mismo en diligencias de fecha 25/08/2021 y 24/09/2021. También en estas diligencias la Inspección puso en conocimiento del obligado tributario:*

*"Que esté registrada contablemente y se aporte la factura, no determina que el saldo siga pendiente de pago, pues la Inspección ha argumentado los motivos por los que existen dudas más que razonables de que esas importantes cuantías de dinero estén pendientes de pago a fecha 31/12/2017, así pues, se debe poder acreditar y justificar el saldo registrado pendiente de pago, al objeto de poder acreditar la existencia de ese pasivo.*

*El obligado tributario, está en disposición de poder probar la realidad de que esa facturación registrada está pendiente de pago, o que haya sido pagada a fecha de hoy. Resulta tan simple solicitar de los proveedores comunicación de reconocimiento de esa deuda y, facilitar a la Inspección identificación del proveedor y datos de contacto para poder refrendar los datos, o solicitar la certificación o existencia de esa deuda a los proveedores de que fue reclamada y no está prescrita. Al tratarse de empresas extranjeras la Inspección se ve limitada para poder realizar la citada comprobación, dado que en muchas de las facturas aportadas no se identifica correctamente el emisor y forma de contacto, resultando mucho más eficiente y fiable la aportación de prueba por parte del obligado tributario.*

*En relación al proveedor **GGH INC**, en base a la documentación aportada, parece indicativa de que no existe un reconocimiento de esa deuda por parte del obligado tributario, aunque no se ha acreditado como se ha finiquitado.*

*La no justificación documental y acreditación de que los saldos registrados estén pendientes de pago a fecha 31/12/2017, implica que la Inspección pueda presumir que los pasivos contabilizados se puedan considerar pasivos ficticios y proceda su regularización en el último ejercicio no prescrito."*

*Transcurridos los plazos comunicados al obligado tributario para la aportación de la documentación y acreditación justificativa de los saldos relacionados, lo aportado y manifestado no justifica que esos pasivos estén pendientes de pago a fecha de hoy.*

*La Inspección requirió información a la mercantil española **FFG**, solicitando extracto contable del mayor de la cuenta que pudiera existir con **XZ SL** ... y de los saldos pendiente de cobro a fecha de hoy; en su contestación manifiestan que "no tiene saldos pendientes ni relaciones comerciales con el obligado tributario **XZ**, S.L. con CIF ...".*

Como conclusión, la Inspección señaló en el acuerdo impugnado lo siguiente:

*"Considera esta Dependencia que la aportación en las alegaciones de correos electrónicos, no supone una prueba fehaciente que acredite el momento de su posible cancelación, toda vez que sólo dejan constancia de una dirección electrónica al cual se remiten y en su caso se contestan (señalar además, que existe fallo de entrega en las direcciones ...; ...; ...). Además, las actas notariales no hacen prueba de la veracidad intrínseca de los correos protocolizados.*

*En este sentido, la mera aportación de correos electrónicos no permite apreciar la concreta identificación de la persona a quien se emiten ni la cual contesta ni que a través de los mismos se desprenda o se justifique una voluntad o manifestación de las diferentes entidades que habían emitido las facturas a través de sus órganos de Administración o de las personas que ostenten la representación legal de las mismas, ni con firma legitimada que puedan vincular a las entidades.*

*En cualquier caso, la entidad comprobada, no aporta, al margen de dichos correos, documentación adicional que pueda acreditar fehacientemente cuándo se ha producido el supuesto pago de las facturas. De esta manera, y conforme al artículo 121 de la LIS, corresponde al obligado tributario la acreditación fehaciente del pago de las facturas que originan los saldos contabilizados, y tal circunstancia no se produce con la simple aportación de unos correos electrónicos, sino que debería ir acompañada de los justificantes de los correspondientes movimientos financieros, que permitan verificar y justificar el importe satisfecho, el destinatario del pago y la fecha de su pago por el obligado tributario.*

*No se han aportado ni extractos bancarios ni documentación alguna sobre el pago fehaciente de tales facturas. Cabe señalar que con la supuesta información que dispone la sociedad tras los correos recibidos, debería estar en disposición de contrastar, localizar y aportar a la Inspección, la documentación financiera en su poder que le permita acreditar la fecha del pago. Asimismo, debería estar en disposición de aportar información sobre el reflejo que dichos pagos, de haberse producido, tendrían en su contabilidad puesto que, si efectivamente se hubiese producido en los ejercicios a los que pretende imputar los pagos, tal salida de tesorería debería tener otra cuenta de contrapartida, como puede ser la prevista en el PGC de "partidas pendientes de aplicación", si se desconociese en el momento del pago el concepto por el cual se produce tal salida de tesorería.*

*En el presente caso, no ha resultado acreditada de forma fehaciente por el obligado tributario que las deudas hubiesen devenido inexistentes con su pago en ejercicios prescritos por lo que, confirmándose en el presente acuerdo el ajuste practicado en la liquidación."*

Disconforme con tal conclusión, la reclamante alega, en esta vía económico-administrativa, que las deudas citadas no se corresponderían con un pasivo ficticio, en los términos del artículo 121 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, por la que se aprueba la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) en la medida en que la AEAT no ha probado el carácter inexistente de la deuda, sino que simplemente les presume tal carácter.

En definitiva, la cuestión que cabe determinar, y sobre la que se debe pronunciar este TEAC, se circunscribe a una cuestión de índole probatoria en cuanto a si es la entidad reclamante la que debe probar la existencia y realidad de las deudas señaladas (o acreditar fehacientemente su pago).

## **Octavo.**

Pues bien, en relación a esta cuestión, debe mencionarse el ya referido artículo 121 de la LIS.

*"1. Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente 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 contribuyente 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 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

**4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente 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 contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros.*

6. *El valor de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 1, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales."*

Del precepto anterior se desprende el hecho de que se nos encontramos ante una "presunción legal", en tanto que se señala que se "presumirá" la existencia de rentas no declaradas cuando figuren en la contabilidad deudas que, sin embargo, deban considerarse inexistentes, por no haberse acreditado su realidad y vigencia. Y es que, en base al citado artículo 121 de la LIS, se delimitan dos hechos que, si son demostrados por la Administración tributaria, en el seno del procedimiento de aplicación de los tributos correspondiente, le habilitan para aplicar la presunción referida, regularizando, en consecuencia, el importe procedente como renta del ejercicio no declarada. Se trata, en todo caso, de una presunción "iuris tantum", es decir, que admite prueba en contrario por lo que, una vez constatado el hecho base (que en la contabilidad del sujeto pasivo aparecen registradas deudas y que las mismas no se han justificado debidamente por aquel, bien en cuanto a su vigencia y a su origen, bien en cuanto a su pago), corresponde al obligado tributario desvirtuarla probando, a través de cualquier medio de prueba existente y admitido en derecho, que las mismas sí tienen un carácter real.

En definitiva, es, efectivamente, el sujeto pasivo, es decir, la entidad aquí reclamante, quien, en un caso como este, debe probar la realidad de las deudas señaladas para evitar que la Administración, a la hora de practicar la regularización, entienda de aplicación la presunción prevista en el artículo 121 de la LIS, en contra de lo alegado por la entidad.

Y, en este punto, es importante resaltar lo que dispone el siguiente apartado del precepto, el 5, señalando que el importe de la renta consecuencia de la presunción anterior, cuanto aquella entra en juego, se debe imputar al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros; es decir, en este punto la carga de la prueba también le corresponde al obligado tributario, teniendo en cuenta, al respecto, además, la regla general de distribución de la carga de la prueba contenida en el artículo 105.1 de la LGT que dice que " *quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo*".

Por su parte el artículo 106 de la LGT establece las normas sobre medios y valoración de la prueba:

*"1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.*

*2. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda.*

*3. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.*

*4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria. Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundamentalmente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones."*

Son reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr. STS 16-11-1977; STS 30-09- 1988; STS 27-02-1989; STS 25-01-1995; STS 01-10-1997) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota etc.

En este mismo sentido se manifiesta la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de noviembre de 2007, número 1227/2007 al señalar que:

*"Ha de ser la Administración tributaria la que por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, forma prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, verificado lo cual la carga probatoria a tenor del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera que sean las consecuencias tributarias que se deriven*

(...) "Ahora bien, obviamente los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extremada sencillez la demostración de los hechos controvertidos", como así lo ha declarado la Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 14-06-1989. En la vía Económico-Administrativa rige el principio de "interés" de la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de prueba irán a cargo de la parte a la que favorecía la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi"."

De este modo el Tribunal Supremo en su Sentencia de 11 de junio de 1984 dispone que:

"Ahora bien, la regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998, 26 de julio de 1999 o de 22 de Enero de 2000, 19 de marzo de 2007 y 14 de enero de 2010 entre otras), de modo que compete a cada parte la carga de probar sus pretensiones, pero entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de "normalidad", "disponibilidad" y "facilidad probatoria". Además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, "para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio"."

Sobre esta cuestión cabe traer aquí a colación la resolución de este TEAC de 02/02/2017, con RG 3961/2016 resultado de un procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio, previsto en el artículo 229.1.d) de la LGT, desarrolla esta regla al indicar que:

"Partiendo pues de lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT, la prueba de la existencia del hecho imponible y de los elementos positivos que sirvan para cuantificarlo (esto es, del valor de transmisión en el caso de ganancias y pérdidas patrimoniales, o el importe de los ingresos tratándose de rendimientos de actividades económicas) son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como la existencia y realidad de los gastos y el cumplimiento de los requisitos para su deducibilidad y la existencia y el cumplimiento de los requisitos para aplicarse exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota o regímenes fiscales especiales."

(...)

Sin perjuicio de lo que se acaba de señalar, en algunos casos, como en el que aquí examinamos, se pone de manifiesto además al menos un mínimo esfuerzo probatorio del obligado tributario aportando documentación y datos que facilitan a la Administración formular esos requerimientos de información a terceros para obtener el valor de adquisición a determinar. Así, por ejemplo, en la escritura de préstamo hipotecario aportada por el contribuyente se identifican las fechas de las escrituras de adquisición del terreno y de declaración de obra nueva, así como los notarios autorizantes y los números de protocolo, datos que habrían permitido a la Administración formular los oportunos requerimientos a dichos notarios y obtener información relevante sobre el valor de adquisición del inmueble. Pues bien, a ese esfuerzo probatorio no puede responder la Administración con una actitud pasiva que se desentiende por completo de obtener una información que estaría razonablemente a su alcance.

## SEXTO

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, se trata de determinar si ante la falta de aportación por el contribuyente de la documentación que permita a juicio de la oficina gestora calcular el valor de adquisición del inmueble, resulta admisible el criterio de en tales casos asignar un valor de adquisición de 0 euros.

A juicio de este Tribunal Central, la respuesta será negativa en la generalidad de los supuestos, por las razones siguientes:

(...)

Si, por el contrario, **consta que la Administración sí ha utilizado los medios de prueba que razonablemente estaban a su disposición, no se le podría hacer ese reproche de infracción del artículo 35 de la LIRPF**, pudiendo incluso quedar abocada en algún supuesto a la utilización de valor de adquisición de cero

euros (pensemos, por ejemplo, en el caso de adquisición de bienes, generalmente no inmuebles, mediante documento privado que por lo tanto no haya tenido acceso a Registro público)."

Por tanto, de acuerdo con la referida doctrina sobre la distribución de la carga de la prueba en el ámbito tributario, demostrar realmente el origen, correlación e importe de tales operaciones, por facilidad probatoria y disponibilidad de los datos que obran en poder del reclamante, así como por mención expresa en el artículo 121 de la LIS, es una obligación que pesa sobre el contribuyente, siendo éste quien, obviamente, es el mejor conocedor de la realidad económica servida y además, como en este caso concreto, al tener contabilizadas determinadas operaciones como señala, debería disponer de la documentación justificativa en base a las cuales se realizaron aquellas registrándose, en consecuencia, los asientos contables que han supuesto la entrada en juego de la presunción del artículo 121.4 LIS.

Según resulta de la comprobación realizada por la Inspección, es claro que la reclamante no ha probado la existencia/realidad/origen de las citadas deudas en la medida en que, a pesar de haber sido requerido en diversas ocasiones por la Inspección, incluso manifestando la misma en diligencia de fecha 05/05/2021 las pruebas a aportar para poder concluir que las deudas eran reales y existían, no aportó prueba alguna que acreditase, por ejemplo, cuándo se habría producido el supuesto pago de las facturas relativas a las mismas. Es decir, no se ha aportado elemento probatorio alguno que permita verificar y justificar los importes en cuestión, identificando, por ejemplo, el destinatario del pago y la fecha en que tuvo lugar el mismo por la entidad. Pero es que, además, es también un dato relevante en este punto que la única entidad española existente entre las entidades con las que aparentemente se generaron las citadas deudas reconoció a la Inspección *"no tener saldos pendientes ni relaciones comerciales con el obligado tributario"*

En definitiva, no habiendo presentado en la presente instancia elemento de prueba adicional que permita acreditar la realidad de tales operaciones correspondientes a las deudas señaladas, este TEAC debe considerar correcto lo realizado por la Inspección en cuanto a la determinación de la existencia de pasivos ficticios, entrando en juego la presunción contenida en el apartado 4 del artículo 121, en virtud del cual:

*"Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes".*

## Noveno.

Como consecuencia de la calificación, confirmada, como ficticias, de las deudas señaladas a efectos del IS, procede, a efectos de su imputación a un determinado ejercicio, que es otra de las cuestiones que se plantea en el expediente, acudir a lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 121 de la LIS:

*"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 contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros."*

En virtud de tal artículo, la Inspección procedió a integrar las rentas correspondientes en el último ejercicio no prescrito, esto es, en el IS del ejercicio 2017.

Al respecto, alega la reclamante que el periodo de imputación de la renta presunta debería ser el ejercicio 2010 (ejercicio que estaría ya prescrito al tiempo de iniciarse las actuaciones de comprobación), aportando la acreditación del trámite en el Registro Mercantil de la legalización de los libros de contabilidad de la entidad de todos los ejercicios anteriores a los comprobados, lo que, a su juicio, resulta prueba válida para ubicar el origen de la renta no declarada y determinar su imputación temporal.

Resulta relevante traer a colación la Resolución del Tribunal Económico Central del 21/03/2013 por la que se resolvió un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, tramitado con RG 00/07722/2012/00/00**, referente a la aportación de la contabilidad a efectos de acreditar la contabilización de operaciones en ejercicios prescritos así como para verificar si una deuda contabilizada se corresponde o no con un pasivo ficticio:

*"TERCERO: Admitido, pues, a trámite el recurso, la cuestión controvertida consiste en determinar si una vez presumida la existencia de una renta no declarada - en los términos del apartado 4 del artículo 140 de la Ley 43/1995- por haberse registrado en contabilidad una deuda cuya existencia no ha sido justificada, puede utilizarse o no la documentación contable como medio de prueba para acreditar que dicha deuda tiene su origen en un período prescrito, evitando así, en consecuencia, la imputación al más antiguo de los períodos no prescritos que prevé el apartado 5 de dicho precepto.*

El artículo 140 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, dispone lo siguiente:

En el caso enjuiciado por la resolución del TEAR, la Inspección, por aplicación de la presunción contenida en el artículo 140.4 de la Ley 43/1995, determinó la existencia de una renta no declarada a partir de la constatación en la contabilidad de una deuda de determinada sociedad por un préstamo concedido por su administrador cuya existencia consideró no justificada por la entidad. Por aplicación del apartado 5 del citado artículo la imputó fiscalmente al más antiguo de los períodos no prescritos, que era el ejercicio 2002.

El TEAR considera innecesario para resolver la reclamación interpuesta por la entidad- pronunciarse sobre si el hecho base (registro en contabilidad de una deuda inexistente) determinante de la presunción (obtención de una renta no declarada) se ha producido realmente. Llega incluso a afirmar, por un lado, que la Inspección no ha probado que la deuda fuese ficticia y, por otro, que la reclamante tampoco ha justificado la existencia del préstamo y su saldo. Fundamenta el TEAR que no resulta preciso pronunciarse sobre dicha cuestión porque a la vista del elemento de prueba aportado en vía económico-administrativa por la entidad mercantil -certificación del Registro Mercantil de las cuentas correspondientes al ejercicio 2001 en las que se constata la existencia de la deuda a 31 de diciembre- queda acreditado que la presunta renta no declarada tendría su origen y habría de imputarse a un ejercicio prescrito, el año 2001, razón por la cual debe en todo caso anularse la liquidación administrativa.

El Director General de Tributos discrepa de la resolución del TEAR, que considera gravemente dañosa y errónea por la aptitud que confiere a la documentación contable como medio de prueba para acreditar que la renta no declarada presuntamente obtenida como consecuencia del registro en contabilidad de una deuda inexistente ha tenido su origen y debe imputarse a un ejercicio prescrito. Considera, por el contrario, el órgano recurrente, con fundamento en una contestación del propio Centro Directivo a la consulta nº 1241-99, de 17 de julio, que no cabe atribuir a la documentación contable dicha fuerza probatoria, pues si bien como medios de prueba son válidos cualesquiera admitidos en Derecho y en principio los libros de contabilidad se reconocen como medio de prueba válido, en los casos como el analizado en la resolución del TEAR, los libros no reflejan la imagen fiel del patrimonio de la entidad puesto que recogen deudas inexistentes, de manera que su falta de veracidad condiciona su valor a efectos probatorios.

Así, dice literalmente la contestación a la consulta:

"El artículo 140.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (B.O.E. de 28 de diciembre), presume la existencia de rentas no declaradas sujetas al impuesto y que deben integrarse en la base imponible cuando figuren en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes.

El apartado cinco de dicho precepto dispone que la renta presunta, en el importe de la deuda, se impute al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros.

En cuanto a los medios de prueba, es válido cualquiera admitido en Derecho. En principio, los libros de contabilidad se reconocen como medio de prueba válido. El artículo 31 del Código de Comercio dispone que el valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho. Sin embargo, en el caso planteado, los libros no reflejan la imagen fiel del patrimonio de la entidad como consecuencia de recoger deudas inexistentes. Su falta de veracidad condiciona su valor a estos efectos, por lo que el contribuyente tendrá que acudir a otros medios alternativos con el objeto de acreditar el origen de las partidas referidas".

Pues bien, debe señalarse, en primer término, que de conformidad con el artículo 89 de la LGT la contestación a las consultas tributarias en ningún caso tiene efectos vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos.

En segundo lugar, este Tribunal Central no puede sino discrepar de la conclusión formulada por la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta señalada, por las razones que seguidamente se exponen.

El artículo 105.1 de la LGT señala que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo" y el artículo 106.1 de la misma ley indica que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de la prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa". **Esta remisión supone el establecimiento del principio de libertad de prueba, de manera que los medios de prueba son los admitidos generalmente en Derecho salvo las especialidades que pueda establecer la normativa tributaria.**

Pues bien, el artículo 140.5 de la Ley 43/1995, cuando determina que "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", **no establece limitación alguna respecto de los medios de prueba que el contribuyente puede emplear para acreditar que la renta presunta corresponde a un período distinto del más antiguo entre los no prescritos, esto es, no exige**

**necesariamente una prueba extracontable, por lo que resultará válido cualquier medio de prueba admitido en Derecho, incluidos los libros de contabilidad de los empresarios debidamente legalizados.**

Respecto del rechazo a la validez probatoria de tales libros contables formulado por el órgano recurrente sobre la base de que al registrar deudas inexistentes no reflejarían la imagen fiel del patrimonio de la entidad, tal afirmación no puede ser aceptada por este Tribunal. Así, el Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de octubre de 2012 por la que se estima recurso de casación para unificación de doctrina num. 259/2010 en el que se planteaba una cuestión similar a la considerada aquí y que había sido resuelta de modo diferente por la sentencia de instancia y la de contraste, admite los libros de contabilidad debidamente legalizados como medio de prueba para acreditar el período impositivo al que debe resultar imputable la renta presunta derivada de deudas inexistentes registradas en contabilidad, rechazando que puedan ser excluidos bajo el argumento de que no reflejan la imagen fiel de la entidad. Así, dice la sentencia en su Fundamento de Derecho quinto [1]:

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 período 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 período 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 período 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.**

En el mismo sentido que la presente Resolución, ya se ha pronunciado este Tribunal Central en su Resolución 184/2011 de 28 de febrero de 2013."

Teniendo en cuenta esa doctrina, vinculante para todos los órganos de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía conforme al artículo 239.8 de la LGT, y que consistía en concluir que la normativa del IS no exige una prueba extracontable a efectos de la imputación de la renta, bien en un período anterior prescrito, bien a otro más moderno, aún cuando no estuviere prescrito, por lo que resultaría 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 período impositivo al que resulte imputable, convenía, en este punto, recoger lo que se señalaba en la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 15/06/2020, Rec. 626/2016, refiriéndose al artículo 134.5 del RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), precepto que es sustancialmente idéntico al 140.5 Ley 43/1995 al que se refería este TEAC en la resolución anteriormente transcrita y al 121.5 LIS al que nos estamos refiriendo ahora (el resaltado es nuestro):

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.

Ahora bien, la demandada en conclusiones señala:

"Con independencia de lo expuesto, 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, es perfectamente 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, una deuda reflejada en los libros contables puede resultar inexistente o bien desde el mismo momento de su registro, o bien 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. (...)

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."

Ahora bien, recordando la presunción contenida en el artículo 134.4 del RDL 4/2004, este precepto dispone:

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

**Pues bien, 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.** Pues bien, tal como se recoge en la Resolución impugnada, se requirió a la recurrente justificación de los movimientos que nos ocupan (...)

(...)

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 periodo 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 realizado en el supuesto de autos.

No obstante, esta SAN ha sido recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, el cual dictó, el 03/06/2021, auto de admisión del Rec. Casación 6934/2020, señalando como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia:

**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**

Pues bien, recientemente el Alto Tribunal ha resuelto dicho recurso, cuya controversia central era que, ante una regularización tributaria en el IS motivada por considerar la existencia de rentas no declaradas a partir de la constatación en contabilidad de deudas inexistentes si bien esas deudas aparecían reflejada tanto en la contabilidad correspondiente a un ejercicio prescrito como en la de subsiguientes ejercicios no prescritos, a través de su Sentencia de 25 de julio de 2023 en la que se señala (el subrayado es nuestro):

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.

(...)

TERCERO.- (...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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 es irrelevante", 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: (...)

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.

(...)

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).

En consecuencia de todo ello, el TS casa la referida sentencia de la AN, anulándola, y sentando como criterio jurisprudencial 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.

Y, en base a ello, procede estimar la pretensión de la entidad y considerar que todas aquellas deudas consideradas inexistentes por la Inspección que aparecían debidamente contabilizadas por la entidad en ejercicios ya prescritos al tiempo de iniciarse las actuaciones de comprobación, no pueden regularizarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 121 LIS ya que, aportando esa contabilidad de ejercicios prescritos en la que constan dichas deudas, el obligado tributario ha cumplido con la carga de probar que se trata de rentas que, en su caso, corresponderían a ese ejercicio ya prescrito, de acuerdo con el artículo 121.5 LIS.

Décimo.

La última cuestión alegada por la entidad respecto de la liquidación impugnada se refiere al criterio de la Inspección sobre la deducibilidad de la dotación a la amortización de determinados inmuebles efectuada en el ejercicio comprobado. En concreto, en el curso de las actuaciones inspectoras, y en lo que se refiere a esta cuestión de la amortización de inmuebles, la Inspección requirió a la entidad la valoración de la compra de algunos de ellos (... , ... , ... , ... , ... , ... y piso ...) los cuales habían sido objeto de amortización, así como el motivo por el que, a esos efectos, se había fijado un valor residual de "cero euros". La amortización total dotada por la entidad en el ejercicio comprobado para tales inmuebles ascendía a 28.027,04 euros.

La entidad, ante tal petición, es cierto que no aportó escrituras de compraventa de los citados inmuebles y tampoco justificó que el valor residual de los mismos estimado para el cálculo de la dotación de la amortización fuera igual a cero euros, por lo que la Inspección concluyó que *"no podía admitir como fiscalmente deducible que el gasto contabilizado como dotación a la amortización en el ejercicio 2017, por importe de 28.027,04 euros, dado que, el gasto contabilizado y fiscalmente deducido en ejercicios anteriores a fecha 01/01/2017 excede del que correspondería contabilizar y deducir, para esos inmuebles."*

Disconforme con la regularización practicada, en la presente instancia, la entidad reclamante enfatiza que los cálculos de las cuotas de amortización de esos pisos se realizaron de acuerdo con los coeficientes de amortización fijados en las tablas oficiales de amortización aprobadas en la normativa del IS. En concreto, señala que en la Memoria del ejercicio 2017, el ejercicio comprobado, se detalla que las amortizaciones de los edificios y construcciones se calcularon siguiendo el coeficiente del 2%, fijado en esas tablas a las que alude el artículo 12.1 LIS.

Pues bien, sirva indicar que la cuestión ahora debatida, esto es, la necesidad de tener o no en cuenta el valor residual de construcción de edificaciones cuando éstas se amortizan conforme a las tablas fiscales previstas en la normativa del IS, es una cuestión que ha sido resuelta por este TEAC en la resolución de fecha 23/11/2021, RG 1135/2019, citada por la reclamante en el escrito de alegaciones. En la misma, se discutía semejante cuestión a la que debemos discernir en el caso que ahora nos ocupa, siendo el expediente referido a un acuerdo de liquidación dictado por la Inspección Regional de Galicia, atinente a la tributación de un Grupo Fiscal por el Impuesto sobre Sociedades.

En la resolución señalada fijamos el siguiente criterio, que ha sido reiterado posteriormente en resolución de 24/10/2022, RG 1820/2021:

*"Cuando se aplica el método de amortización según las tablas oficialmente aprobadas a efectos del IS (incluso, aunque se aplique el régimen previsto para "bienes usados", que permite duplicar el porcentaje máximo de amortización), no se debe considerar, en la base de cálculo, valor residual alguno de la construcción; los sistemas de amortización previstos en la normativa reguladora del IS presuponen que las cantidades a dotar que resulten de su aplicación responden a la "depreciación efectiva" del bien en cuestión, y, en este caso, el sistema - aplicar al valor de la construcción el porcentaje que le corresponda según las tablas de amortización oficialmente aprobadas - prevé que se agota la amortización de la construcción íntegramente (el valor de la construcción), sin que deba considerarse valor residual alguno."*

Este TEAC, en el FUNDAMENTO DE DERECHO NOVENO de esa resolución de 23/11/2021, resolviendo el recurso de alzada promovido, al analizar si, en la cuantificación de las amortizaciones fiscalmente deducibles del valor de la construcción de inmuebles que la entidad tenía, había de haber tenido en cuenta el valor residual de la construcción de cada uno de esos inmuebles, determina que:

*<<... la tendencia en materia de amortizaciones fiscales es a la simplificación de su regulación y del funcionamiento de las mismas, como se plasma en la actual Ley del Impuesto (la Ley 27/2014) en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho quinto.*

*Este Tribunal considera que lo dispuesto en el artículo 1.2 del Reglamento del Impuesto (R.D. 1777/2004) de que:*

*"2. Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual. Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación."*

*Y en las Tablas de amortización anexas a ese R.D. 1777/2004, según las que los "Edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas", o partes de los mismos, debían amortizarse con un coeficiente lineal máximo del 2% y en un período máximo de 100 años.*

*Debe interpretarse en el sentido de que, cuando el "valor de la construcción" de un edificio administrativo, comercial, de servicios y vivienda, o una parte de los mismos, es decir su precio de adquisición excluida la parte del*

mismo correspondiente al valor del suelo, se amortice en un plazo de 100 años, esa amortización agotará íntegramente ese "valor de la construcción", sin que deba tenerse en cuenta "valor residual" alguno al respecto.

Que, dicho de otra manera, supone que, a los efectos de amortizar correctamente el "valor de la construcción" de los edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas, o partes de los mismos, debe considerarse que ese "valor de la construcción" no va a tener "valor residual" alguno una vez que haya transcurrido su período máximo de amortización de 100 años.

Lo que supone que, si una entidad amortiza sus edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas con los coeficientes de Tablas, las amortizaciones que resulten de aplicar esos porcentajes al valor de la construcción de los mismos responderá a su "depreciación efectiva" y, por tanto, serán unos importes deducibles en su integridad en el ejercicio en cuestión; sin que tal conclusión pueda verse perjudicada porque deba aplicarse, si es que es del caso, el régimen previsto para bienes usados en el artículo 2.4 del Reglamento del Impuesto (R.D. 1777/2004).>>

Tal como manifiesta ahora la entidad reclamante en su escrito de alegaciones será de aplicación la doctrina fijada por este órgano revisor en la resolución transcrita, puesto que la reclamante también aplicó, para calcular la amortización a dotar de los inmuebles señalados, los coeficientes lineales de amortización fiscal previstos en la tabla de amortización fiscal de la Ley del IS, aplicando en concreto la entidad un coeficiente de amortización del 2%.

En dicho escenario, hemos de concluir, de nuevo, que la normativa del IS reguladora de la amortización fiscal ha de interpretarse en el sentido de que el valor de construcción de las edificaciones, no tiene valor residual alguno una vez transcurrido su periodo máximo de amortización.

Es por ello que este TEAC no puede sino estimar el presente la pretensión formulada, declarando improcedente la liquidación dictada por la Inspección en lo que a este extremo se refiere.

## **Décimo primero.**

Por último, cabe atender a las alegaciones formuladas por la entidad reclamante contra el acuerdo sancionador impugnado, resultado del acuerdo de liquidación relativo al IS del ejercicio 2017.

Con carácter previo, cabe señalar que, a continuación, valoraremos la conformidad a Derecho del acuerdo sancionador respecto de los ajustes que, conforme a lo ya expuesto en esta Resolución, han quedado confirmados por este TEAC; es decir, teniendo en cuenta que se han anulado, en la liquidación, tanto el ajuste practicado en base a la presunción de rentas ocultas por deudas inexistentes prevista en el artículo 121.4 de la LIS como el referido a la amortización de los inmuebles, es evidente que debe anularse, directamente, el acuerdo sancionador en cuanto incluye, dentro de la base de la sanción, esos ajustes que se han concluido como improcedentes por este TEAC.

En el presente caso, respecto del ajuste del acuerdo de liquidación que, por el contrario, ha sido confirmado por este TEAC, ha quedado probado que la entidad dejó de ingresar parte de la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2017 por contabilizar y deducir en el IS del citado ejercicio un gasto en concepto de provisión por indemnización por siniestro cuyo origen y cuya cuantificación no ha resultado acreditada al no haber variado, en el ejercicio comprobado, la situación existente con anterioridad por la que ya se había dotado la provisión de esta naturaleza; es decir, hemos concluido que, efectivamente, se dedujo improcedentemente un gasto, en concepto de provisión por litigio.

En definitiva, acreditada la conducta señalada, ésta encuentra su calificación en el artículo 191.1 de la LGT, en virtud del cual:

*"1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.*

*(...)*

*La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.*

*La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción."*

## **Décimo segundo.**

Dicho lo anterior, en segundo lugar alega la entidad la improcedencia de la sanción por falta de motivación y acreditación de la culpabilidad. A este respecto hay que indicar que de acuerdo con el art. 183.1 de la LGT:

*"son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en ésta u otra ley".*

Esto es, la culpabilidad y tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción tributaria, siendo necesario, para poder sancionar la conducta de un obligado tributario, que concurran en ella tanto el elemento subjetivo como el elemento objetivo.

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 Tribunales 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).

Respecto a la concurrencia o no del elemento subjetivo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo está totalmente consolidada, y respaldada por el Tribunal Constitucional, declarando que, en materia tributaria, resulta aplicable el principio de culpabilidad, que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, principios que se recogen, de forma expresa, en el artículo 179 de la vigente Ley General Tributaria, Ley 58/2003:

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

Exigiéndose la concurrencia de, al menos, una conducta negligente, la intencionalidad y el grado o la intensidad en que ésta se produce en cada caso ha de ser tenida en cuenta como elemento determinante en la aplicación de las normas que conforman el derecho administrativo sancionador, una de cuyas parcelas es, precisamente, el derecho tributario sancionador, en cuyo ámbito nos estamos moviendo. En efecto, tanto la doctrina del Tribunal Constitucional como la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, por reflejo, la doctrina y jurisprudencia administrativas, han venido desechando de forma reiterada, la implantación de este principio de responsabilidad objetiva en el ámbito tributario. Así, el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 8 de julio de 1991, dejó sentado que "los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo Sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado". Pues bien, si los principios del Derecho Penal son aplicables al Administrativo Sancionador, la responsabilidad objetiva ha de ser rechazada. En otras palabras, sin dolo ni culpa no cabe infracción tributaria alguna.

En la misma línea se ha venido pronunciando reiteradamente el Tribunal Supremo, desechando la posibilidad de que la conducta del sujeto pasivo pueda ser constitutiva de infracción tributaria cuando no se aprecie el concurso de un actuar negligente.

Profundizando en este concepto de negligencia, como ha dicho este Tribunal Central en diversas resoluciones, su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma, en este caso los intereses de la Hacienda Pública. Hemos señalado, reiteradamente además, que la negligencia no exige, como elemento determinante, un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo por la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Es, en definitiva el resultado del incumplimiento del deber general de cuidado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a lo que se atiende, lo que a su vez exige indudablemente una valoración de la conducta respecto de la que se pudiera considerar como razonable atendiendo a las circunstancias concretas del caso.

La cuestión, por tanto, es determinar si la entidad interesada puso, como alega, la diligencia necesaria en la confección de su declaración y, por tanto, si fue, o no, responsable de la infracción tributaria producida y que se le ha imputado.

A estos efectos, y como resumen de lo expuesto hasta ahora, conviene tener presente el criterio de este Tribunal Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva y presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto, en no pocas ocasiones hemos expuesto que sólo un error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor.

Por lo que se refiere a la necesidad de motivación suficiente del elemento subjetivo, la más sólida jurisprudencia del Tribunal Supremo ha confirmado que dicha prueba, que como bien alega la reclamante, corresponde a la Administración, y debe realizarse mediante la valoración de la concreta conducta del sujeto pasivo más que en función de su resultado, haciendo mención a los elementos de la conducta de los que pueda inferirse el dolo o la culpa (STS de 20-12-2012, en recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 210/2009). En los mismos términos, debemos citar la STS de la misma fecha (rec. cas. 4320/2011), en la que se determina que la Administración debe hacer

*"explícitos los motivos en un acuerdo por el que se imponen las sanciones, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción"*

En resumen, que no resulta suficiente que la Administración se limite a describir la conducta constitutiva del incumplimiento de la norma constatando la existencia del mismo, sino que debe probar que dicho resultado contrario a la norma es consecuencia de una conducta que no pueda calificarse como diligente, haciendo explícitos los motivos que le llevan a considerar la ausencia de diligencia. Y para ello, tal y como establece la STS de 07-02-2013 (rec. cas. 5897/2010), debe justificar dicha ausencia de diligencia y cuidado necesario aportando *"el proceso lógico deductivo que le lleva a dicha conclusión"*.

A estos efectos, hemos de tener en cuenta que, a la hora de probar la motivación de una conducta, y más concretamente, si en ella concurrió o no un elemento intencional o, de no haberlo, si en ella se puso o no la diligencia debida, no se pueden aportar los mismos elementos probatorios que cuando se está en presencia de hechos directamente observables. Por ello, la prueba de la motivación debe realizarse dentro de la esfera de la denominada prueba indiciaria, plenamente admitida en nuestro Derecho; es decir, ha de resultar del conjunto de las circunstancias del caso concreto por aplicación de las reglas de la sana crítica.

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010, recaída en el recurso 480/2007, el Alto Tribunal dispone:

*"En esta coyuntura, mal puede sostenerse, como se defiende en los dos motivos de casación, que la Administración Tributaria no haya justificado la culpabilidad del XXX, S.A. y, por ende, motivado en la medida en que resultaba exigible la imposición de la sanción. Cabe recordar que nuestra jurisprudencia, de la que hemos dejado constancia en el fundamento anterior, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria. A la vista de todo ello, debe concluirse que el acuerdo adoptado por la Oficina Nacional de Inspección da cumplimiento a las exigencias de motivación que se reclaman a la imposición de sanciones, que, no debe olvidarse, pueden ser aplicadas por conductas meramente negligentes"*

En el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia nacional de 22-02-2018 (rec.314/2016) hace una compilación de la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo, en sentencias recientes: SSTS de 18 de julio de 2013 (RJ 2013, 6195), (RC 2424/2010 , FJ 4º), 1 de julio de 2013 (RJ 2013, 5663) (RC 713/2012 , FJ 5º), 30 de mayo de 2013 (RJ 2013, 4720) (RC 4065/2010 , FJ 4º), 7 de febrero de 2013 (RJ 2013, 2062) (RC 5897/2010, FJ 8º), 28 de enero de 2013 (RCUD 539/2009, FJ 4º), 20 de diciembre de 2012 (RCUD 210/2009, FJ 6º), 13 de diciembre de 2012 (RC 3437/2010, FJ 4º), 10 de diciembre de 2012 (RC 4320/2011, FJ 4º), 2 de julio de 2012 (RJ 2012, 7602) (RC 4852/2009, FJ 3 º) y 28 de junio de 2012 (RJ 2012, 7573) (RC 904/2009, FJ 4º). Y la resume de la siguiente forma:

*"La existencia de culpabilidad debe aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, de tal forma que, desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1, lo que debe analizarse es si la resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor. Ni los Tribunales Económico - Administrativos ni los Tribunales contencioso-administrativos pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción. SSTS de 20-12-2013 (rec. 1537/2010, FJ 4º) y de 10-12-2012 (rec. 563/2010, FJ 3º y rec. 4320/2011, FJ 4º). Determinación de la culpabilidad a través de las circunstancias descritas en el acuerdo sancionador. STS de 28-04-2014 (Rec. 1994/2012)."*

Del examen del acuerdo sancionador resulta que en el mismo la Inspección recoge la valoración y motivación de la concurrencia de culpabilidad en el Fundamento de Derecho CUARTO, de las páginas 24 a 29 del citado acuerdo, transcribimos a continuación los pronunciamientos recogidos:

*"Pues bien, en el marco del presente procedimiento sancionador ha de examinarse si se puede considerar que **XZ, S.L.** ha actuado con la debida diligencia, y respecto a ello debe indicarse que, para apreciar lo anterior, es preciso analizar los ajustes que se han efectuado en el acta de disconformidad y que se confirman en el acuerdo de liquidación que se traducen en la impropcedente deducción de un gasto en concepto de provisión por indemnización por siniestro cuyo origen y cuantificación no ha resultado acreditado al no haber variado en el ejercicio 2017 la situación existente con anterioridad por la que ya había dotado una provisión; en la deducción de gasto en concepto de provisión por litigio correspondiente a una infracción; en la contabilización de deudas que han devenido inexistentes en algún momento posterior a su contabilización inicial y para las cuales no ha resultado acreditado que su extinción por el pago se hubiese producido en un ejercicio ya prescrito y por la impropcedente deducción de amortización de inmuebles.*

(...)

*En el presente caso, la entidad ya había dotado y cuantificado en el ejercicio 2013 una cuantía en concepto de provisión por importe de 200.000 euros cuyo origen fue la apertura de Diligencias Previas en las cuales ejercían la acusación particular los perjudicados doña **Bts**, doña **Cpp**, y doña **Dmv**, produciéndose en el ejercicio 2017, tras el archivo y sobreseimiento anterior, una estimación de los recursos de apelación de dichas personas ordenándose proseguir con las Diligencias previas. De esta manera, no existe en el ejercicio 2017, ninguna alteración de las circunstancias inicialmente determinadas por la entidad cuando había dotado una provisión causada por la apertura de Diligencias Previas y que ya habría estimado en el momento de la dotación inicial que puedan justificar el incremento dotado en el año 2017 al suponer simplemente una continuación en su tramitación, con las mismas personas reclamantes como perjudicadas. No se aporta, ni tampoco consta en la memoria del ejercicio 2017, cómo se ha estimado el importe en el cual se incrementa la provisión, importe que supone casi doblar la ya inicialmente dotada, ni cuáles fueron las evaluaciones racionales que la simple reapertura de las Diligencias Previas, llevaron a la entidad cuantificar tal incremento.*

*Por otra parte, la relación directa de la base imponible con el resultado contable, implica que su determinación se realiza por diferencia entre las partidas de ingresos y gastos, y sobre los que la normativa fiscal, en este caso la LIS, establecen normas específicas en el tratamiento de los gastos fiscalmente deducibles, recogiendo requisitos y limitaciones a la deducibilidad de determinadas partidas de gastos no deducibles (artículo 15), en particular los derivados de multas y sanciones penales y administrativas.*

(...)

*En el presente caso, el obligado tributario deduce una dotación a provisión por litigio derivada de una infracción que la norma considera expresamente como gasto no deducible.*

(...)

*De lo expuesto hasta el presente momento se concluye que es evidente que las conductas examinadas, en la medida en que representan un quebrantamiento de la normativa fiscal vigente con resultado perjudicial para la Hacienda Pública, ponen en evidencia la concurrencia, en relación con las mismas, de una cierta negligencia merecedora del reproche en que consiste la sanción.*

*Para entender qué tal negligencia no se ha producido en el presente supuesto, sería necesario, a juicio de esta Oficina Técnica, que existiese, bien un error invencible, lo que nos situaría en el campo de la fuerza mayor, bien un error de Derecho, motivado porque el obligado haya realizado una interpretación incorrecta de la norma aplicable, debido a una discrepancia razonable respecto del criterio interpretativo que en ese punto tenga la Administración; y no se aprecia que, en el caso que nos ocupa, haya ocurrido ninguna de esas dos circunstancias para cada uno de los motivos de regularización.*

#### *- Ajustes por provisión de indemnización por siniestro*

*En el presente caso, no se aprecia laguna normativa alguna, ni deficiencia u oscuridad de la norma, ni especial complejidad de la misma por lo que se refiere a la obligación para la sociedad de llevar una contabilidad siguiendo las normas de valoración procedentes para cada partida, en particular para las provisiones, que deberán responder a una estimación atendiendo a las circunstancias existentes a la fecha de cierre de cada ejercicio y cuyo detalle, método de estimación y cálculo debe dejarse constancia en la memoria.*

*Estos hechos son conocidos por el obligado tributario puesto que ya había dotado en ejercicios anteriores un importe de provisión cuyo origen fue la apertura de Diligencias previas, que tras el archivo fueron objeto de nueva apertura y por tanto debe conocer que no se produce en el año 2017 ninguna alteración de las circunstancias inicialmente determinadas que sirvieron de base para la dotación anterior, sino una simple continuación en la tramitación, apreciándose en la conducta de deducción de una nueva provisión una falta de diligencia a la hora de*

elaborar su contabilidad registrando un gasto que se aparta de los criterios contables y para el cual no dispone de ninguna estimación racional.

- Ajustes provisión por litigio derivada de una infracción

*La exclusión del derecho a deducir gastos derivados de multas y sanciones penales y administrativas viene expresamente regulada en la normativa del Impuesto (artículos 15.1 c), sin que de su redacción quepa apreciar dificultad en su interpretación.*

*Se considera que concurre en la deducción provisión por conceptos expresamente excluidos de deducción, cuanto menos una conducta negligente puesto que está en disposición de conocer el origen y concepto del que deriva la provisión, al ser parte la entidad de un procedimiento abreviado en el ámbito judicial, contencioso administrativo por una infracción impuesta por la Agencia Estatal de Seguridad Aérea.*

*(...)*

*Por último, señalar que no se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad, previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley General Tributaria. En el presente expediente, es clara e inequívoca la vulneración de la obligación que incumbe a todo sujeto pasivo a llevar una contabilidad que refleje la verdadera situación de la empresa y el resultado correcto derivado de su ejercicio y a declarar las rentas correspondientes en el Impuesto sobre Sociedades, por lo que esta Dependencia entiende probada la culpabilidad del sujeto infractor, confirmando la propuesta de imposición de sanción."*

Analizado el acuerdo sancionador, este TEAC aprecia la concurrencia, en el mismo, de los elementos exigidos por la doctrina administrativa y por la jurisprudencia en orden a apreciar, con suficiente precisión, la existencia del grado de culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo considerado infractor. En concreto, la Inspección ha efectuado un proceso lógico deductivo sobre la conducta de la entidad, ha especificado las conductas sancionadas indicando los hechos que fueron su causa y ha apreciado, en consecuencia, la existencia de culpabilidad que, como mínimo a título de simple negligencia, se requiere para poder sancionar tales conductas típicas y explica el porqué de dicha apreciación.

En definitiva, a juicio de este TEAC, lo recogido en el acuerdo sancionador permite conocer las razones que conducen a la decisión adoptada y que justifican la actuación administrativa, en este caso, considerando, como infracción tributaria, la conducta desarrollada por la entidad interesada.

A partir de lo anteriormente analizado, este TEAC debe desestimar la alegación presentada por la reclamante basada en la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador y confirmar la sanción impuesta en relación a los ajustes practicados por la Inspección y confirmados por este Tribunal (los relativos a la no deducibilidad de la dotación por provisiones por siniestro y por litigio).

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

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