

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091146

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 728/2023, de 13 de septiembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 696/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos financieros. Afirma la Sala que para la rectificación solicitada no basta la simple justificación no haber aplicado la deducción de los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros, sino que es necesario presentar los documentos necesarios que justifiquen la procedencia de dicha deducción de los gastos financieros que se pretende. Lo que ocurre en el presente caso es que lo que pretende la recurrente es aplicar una provisión por unos intereses del préstamo con garantía hipotecaria constituido con fecha de 18 de diciembre de 2007. Pero, como se razona por la Administración, hay que tener en cuenta que de los documentos aportados por la demandante se desprende que el plazo de vencimiento pactado era el 18 de diciembre de 2011, por lo que, en los ejercicios de 2013, 2013, 2015 y 2016 no podía haber una provisión de intereses que se fueran devengando por el contrato de préstamo, ya que el préstamo ya estaba vencido, lo que imposibilitaba la práctica de la provisión por dicho concepto. Es decir, de la prueba aportada por la demandante, no puede deducirse con certeza que exista deuda con entidad financiera por haber sido objeto de ejecución y no consta un registro con periodificación anual correspondiente a cada uno de los ejercicios objeto del litigio de los intereses que devenga el préstamo a partir de su vencimiento, pues los datos que se han declarado corresponden a una provisión no sustentada en documentos que acrediten el devengo cada ejercicio de 2013, 2014, 2015 y 2016 y no a datos reales de gastos financieros soportados en los distintos ejercicios. Por todo lo expresado, procede la desestimación del recurso contencioso administrativo.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 20.

Ley 58/2003 (LGT), art. 120.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 16.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 126.

PONENTE:

Don José Alberto Gallego Laguna.

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA

Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO

Doña MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ

Doña MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS

Doña ANA RUFZ REY

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2021/0010612

Procedimiento Ordinario 696/2021

Demandante: AREA LOGISTICA OESTE, S.L.

PROCURADOR D. JOSE CARLOS GARCIA RODRIGUEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA Nº 728/2023

RECURSO NÚM.: 696/2021

PROCURADOR D. JOSE CARLOS GARCIA RODRIGUEZ

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo
Dña. María Rosario Ornosá Fernández
Dña. María Antonia de la Peña Elías
Dña. Ana Ruz Rey

En la villa de Madrid, a trece de septiembre de dos mil veintitrés.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 696-2021, interpuesto por la entidad AREA LOGISTICA OESTE, S.L, representado por el Procurador D. JOSE CARLOS GARCIA RODRIGUEZ, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 21 de diciembre de 2020, por la que se resuelven las reclamaciones económico-administrativas número 28-12506-2019, 28-25917-2019, 28-25918-2019 y 28-25919-2019, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicios 2013 a 2016, contra el acuerdo de liquidación, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

Segundo:

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

Tercero:

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada, el 12/09/2023, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero:**

Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 21 de diciembre de 2020, en la que acuerda desestimar las reclamaciones económico-administrativas números 28-12506-2019, 28-25917-2019, 28-25918-2019 y 28-25919-2019, interpuestas contra los siguientes actos administrativos:

- En fecha 13/07/2019 se presentó escrito de interposición de reclamación económico administrativa frente al acuerdo de la AEAT que resuelve acumuladamente varias solicitudes de rectificación de autoliquidación previamente instadas y relativas al concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios de 2013 a 2016, lo que determinó la apertura por el TEAR de las reclamaciones económico administrativas nº 28-12506-2019 por el ejercicio 2013, nº 28-25917- 2019 por el ejercicio 2014, nº 28- 25918-2019 por el ejercicio 2015 y nº 28-25919- 2019 por el ejercicio 2016, dictadas por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Administración de Guzmán el Bueno de la AEAT en Madrid, siendo la cuantía de la reclamación de cero euros.

Segundo:

La entidad recurrente solicita en su demanda que se anule la resolución económico administrativa objeto del mismo, por todos y cada uno de los motivos contenidos en la demanda, así como también contra acuerdos de desestimación de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los años 2013, 2014, 2015 y 2016.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que los gastos financieros contabilizados por la entidad en la cuenta 662 corresponden a deudas con terceros y, corresponden a los intereses moratorios de un préstamo hipotecario concedido el 18/12/2007, mediante escritura otorgada ante el notario don Juan Gómez Rodulfo, por importe principal de 20.500.000 euros, y con intereses moratorios a partir de su vencimiento de 6 puntos adicionales al tipo de interés pactado. Por falta de pago del principal, la entidad acreedora inició procedimiento ejecutivo, habiéndose dictado diferentes resoluciones judiciales, que fueron fijando el importe de la misma. Así, el auto de 21/9/2011 del Juzgado de Instrucción nº 9 de Salamanca cifró en 20.867.691,21 euros el principal e intereses vencidos a esa fecha [documento 6.1.3.1.1.3.1.1 del expediente]. Hecha oposición a la ejecución, la Audiencia Provincial de Salamanca dictó auto nº 173/2016, de 28/11/2016, en el que consta que el Juzgado de 1ª Instancia nº 7 de Salamanca había cifrado en 23.379.523,16 euros el principal e intereses vencidos a 11/02/2015, más otros 2.337.952,32 euros de liquidación provisional de intereses que pudieran devengarse durante la ejecución.

Advertido error cometido en el aumento al resultado contable realizado en cada una de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de dichos años, instó su rectificación a la Agencia Tributaria, al amparo de lo dispuesto en el artículo 120 de la Ley General Tributaria. El error consistió en eliminar completamente la deducción de los gastos financieros anuales, aumentando el resultado contable en el importe total de los mismos, en aplicación de la limitación del 30% del beneficio operativo (negativo en todos los años), establecida en el artículo 20.1 del R.D. Legislativo 4/2004, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto vigente para 2013 y 2014, y 16.1 de la Ley 27/2014 del Impuesto vigente para 2015 y 2016, pero sin tener en cuenta lo establecido en dichos preceptos: "En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros". Por tanto, la rectificación solicitada era la debida aplicación de los precitados artículos, reduciendo en un millón de euros el aumento consignado en las autoliquidaciones modelo 200.

Manifiesta que no hay duda alguna de que AOLSL obtuvo un préstamo hipotecario el 18/12/2007, por importe de 20.500.000 euros. Dado que, llegado el término establecido, no se había pagado el capital del préstamo, la entidad bancaria acreedora inició en 2011 procedimiento judicial de ejecución de la garantía, por importe del principal, de los intereses y de las costas. Los intereses exigidos son los ordinarios del plazo de duración del

préstamo y los moratorios devengados desde el vencimiento, fijándose el tipo de estos intereses de mora en 6 puntos porcentuales sobre el interés ordinario pactado en el contrato de préstamo. Que contabilizó a partir de 2011 los intereses moratorios del capital pendiente de pago, cargándolos a cuentas de Gastos Financieros, con abono a la cuenta acreedora del préstamo. En 2013 entró en vigor el Real Decreto Ley 12/2012, que modificó el artículo 20 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, vigente para los ejercicios 2013 y 2014, que establecían en su artículo 20 una limitación a la deducción de los gastos financieros, equivalente al 30% del beneficio operativo. Dicha limitación se reproduciría en el artículo 16.1 de la Ley 27/2014, vigente para 2015 y 2016. Por ello, ALOSL, al no tener beneficio, a partir de 2013 consideró que los gastos financieros contabilizados no eran deducibles fiscalmente, por lo cual aumentó el resultado contable en la totalidad de los gastos financieros del ejercicio. La autoliquidación así practicada era contraria a los preceptos citados, que establecen taxativamente que serán deducibles, en todo caso, los gastos financieros por un millón de euros. Advertido el error en la aplicación de la norma, se pidió la rectificación de las autoliquidaciones en este sentido.

Considera que la Agencia Tributaria, primero, y el TEAR de Madrid, posteriormente, desenfocaron la rectificación pedida, poniendo en cuestión, no la aplicación de los artículos 20 del RD Legislativo 4/2004 y 16 de la Ley 27/2014, que era el objeto de la solicitud, sino la realidad de los gastos financieros contabilizados en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, requiriendo la justificación documental de los gastos financieros, así como la acreditación de los pagos realizados por este concepto. En el curso del procedimiento, la demandante aportó la documentación que acredita realidad de la deuda generadora de la deuda, un préstamo hipotecario impagado, cuya copia consta en el expediente, y la situación judicial de la deuda antes y después de los ejercicios 2013 y 2016, reflejada en los autos judiciales del procedimiento ejecutivo de 21/9/2011 del Juzgado de 1ª Instancia nº 9 de Salamanca y de 28/11/2016 de la Audiencia Provincial de Salamanca. En el primero se fijaba la deuda pendiente por principal e intereses en 20.867.691,21 euros y en la segunda figura que el principal pendiente a 11/02/2015 era de 23.379.523,16 euros, más otros 2.337.952,32 euros de liquidación provisional de intereses que pudieran devengarse durante la ejecución. Incurre la Agencia Tributaria en manifiesto error, porque no puede inferirse que el importe del préstamo haya sido satisfecho antes de 2016, cuando el citado auto de 28/11/2016 de la AP de Salamanca deja claro que a esa fecha no ha finalizado el procedimiento de ejecución y no ha sido satisfecho el importe. Tal error, derivado de la existencia de un auto de 31/7/2013 que "despacha" ejecución, le lleva a afirmar a la Agencia Tributaria que el préstamo ha sido ejecutado y que la deuda es inexistente y que no puede generar gastos financieros en el futuro, pero un auto que despacha ejecución (art. 551 LEC) se dicta en una fase incipiente del proceso y no supone en modo alguno la finalización del procedimiento ejecutivo, que sólo termina con la completa satisfacción del acreedor ejecutante. En los ejercicios 2013 a 2016, ALOSL sigue siendo deudora del préstamo hipotecario, de que en esos años ha aumentado el importe de la deuda pendiente por los intereses moratorios y que, a 11/02/2015, se fijan provisionalmente intereses moratorios futuros que pudieran devengarse por la ejecución, tal y como relata el reiteradamente mencionado auto nº 173/2016 en su antecedente de hecho 1º.

Alega que los gastos financieros que deben contabilizarse incluyen tanto los intereses ordinarios del préstamo, como los intereses de mora, pues unos y otros se devengan por el préstamo a que hace referencia la cuenta 662 del Plan General Contable. Que en cada ejercicio han de periodificarse los intereses imputables al mismo, sin tener en cuenta la fecha que, en su caso, se haya fijado para su liquidación. En el caso que nos ocupa, un préstamo impagado con cláusula de devengo de intereses moratorios, los gastos financieros imputables a cada ejercicio serán los resultantes de la aplicación de esa cláusula. Si no se contabilizasen esos gastos financieros, las cuentas anuales no recogerían la verdadera situación patrimonial de la empresa y se estaría incumpliendo la normativa mercantil y contable. Por tanto, el hecho de que se haga una previsión de los intereses anuales a pagar por la demora en la devolución del capital prestado, es decir, se realice un cálculo periodificado de los mismos, es algo absolutamente necesario para su contabilización. Y así lo ha hecho ALOSL, según se acreditó en su momento a la Agencia Tributaria, calculando los intereses anuales al tipo del 10% del importe pendiente de pago en cada año. Al contabilizar la periodificación anual de los intereses moratorios como gastos financieros, cumplió con el principio del devengo establecido en el Plan General de Contabilidad, y con la regla de imputación temporal establecida en los artículos 19.1 del RD Legislativo 4/2004 y 11.1 de la Ley 27/2014.

Tercero:

El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, que los gastos financieros que se han contabilizado y declarado en el Impuesto sobre Sociedades no cumplen con el criterio de deducibilidad en cuanto a que no están suficientemente justificados, ya que se corresponden con una previsión de gastos que no admite deducibilidad, al no estar devengados como se recoge en el artículo 16 de la LIS. De dicho precepto resulta que únicamente son deducibles los gastos financieros relacionado con deudas vivas de la entidad, que registren su devengo en cuentas del subgrupo 662 del Plan General Contable.

El préstamo suscrito por la parte actora fue objeto de ejecución por parte de la entidad financiera, por lo que realmente dichos gastos financieros no llegaron a devengarse, sino que era una mera previsión que la entidad actora realizó, por lo que no procede su deducibilidad. No se sabe cómo finalizó dicho procedimiento judicial y si la actora

realmente llegó a pagar dichos intereses o fueron condonados por la entidad financiera o llegaron a un acuerdo de dación en pago y dichos intereses nunca llegaron a devengarse, por lo que no procede su deducibilidad. La única prueba que realmente habría acreditado el devengo y pago de dichos intereses, serían las transferencias bancarias donde conste el pago de los mismos o un certificado de la entidad bancaria en el que reconozca que realmente fueron abonados en dichos ejercicios fiscales indicando la forma de pago y las fechas en las que fueron abonados. No obstante lo anterior, la actora ha declarado de forma incorrecta los gastos financieros, porque en cualquier caso lo máximo que se podría deducir es el importe de 1.000.000 de euros, siendo posible que el exceso que no se pueda compensar por operar el límite se deducirán en los ejercicios sucesivos.

Cuarto:

En el análisis de la cuestión controvertida en este litigio se debe partir de que en el acuerdo desestimatorio de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones, en resumen, se expresa:

"ANTECEDENTES

El contribuyente ha presentado la/las siguientes solicitudes de rectificación de autoliquidación:

De los impuestos sobre Sociedades de los ejercicios mencionados, ya que por error ajustaron la totalidad de los gastos financieros sin tener en cuenta el mínimo permitido de deducción de 1.000.000,00 de euros. Como consecuencia de la aplicación de este mínimo se generarían bases imponibles negativas superiores a las declaradas.

El día 29/07/2018 se notifica un requerimiento para que aportara la justificación de los gastos financieros así como la acreditación de los pagos realizados por este concepto.

El 6/08/2018 la entidad presenta los modelos 200 de los ejercicios en cuestión, una hoja donde calcula los intereses que desea aplicarse y un hard-copy de una pantalla de ordenador.

El 14/09/2018 se notifica propuesta desestimatoria de las rectificaciones solicitadas a las que presenta alegaciones el día 05/10/2018, aportando una hoja Word donde aparece la concesión de un préstamo así como un Auto de la Audiencia Provincial de Salamanca. Y reitera la documentación aportada tras el requerimiento.

ACUERDO

PRIMERO. Considerando que este órgano es competente para conocer y resolver las cuestiones planteadas en estos procedimientos.

SEGUNDO. De acuerdo con:

El artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece en su primer párrafo que "Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente".

Por tanto, en aplicación de lo establecido por la Ley General Tributaria en materia de rectificación de autoliquidaciones, así como el RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, se inicia, a instancia del interesado, un procedimiento de rectificación de autoliquidación.

El artículo 108.4 de la Ley General Tributaria establece que "los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario". El artículo 105.1 de la misma Ley establece, a su vez, que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

En el caso que nos ocupa la entidad alega que dichos intereses se tratan de previsiones de intereses, financieros y de demora mientras la situación de impago del préstamo se mantenga. Dichas previsiones deben ser ajustadas en su totalidad ya que no son fiscalmente deducibles. En cuanto a los gastos financieros netos deducibles a que hace referencia el art. 16 de la Ley 27/2014 (art. 20 de la anterior LIS) deben estar devengados en el período impositivo cuya rectificación se insta. No obstante, examinada la documentación aportada, ésta no permite acreditar que en estos ejercicios se hayan devengado intereses exigibles por la entidad concesionaria del préstamo.

TERCERO. Se acuerda desestimar las solicitudes presentadas.

El alcance del presente procedimiento se ha limitado a la comprobación de los datos y documentos aportados por el contribuyente con su escrito y al examen de la normativa aplicable y los antecedentes disponibles

a esta fecha en nuestras Bases de Datos, sin que se haya examinado documentación alguna al margen de la indicada."

Por su parte, en la resolución del recurso de reposición, de fecha 06 de junio de 2019, en síntesis, se argumenta:

"SEGUNDO. De acuerdo con:

El Capítulo III del Título V (arts.222 y siguientes) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , que regula el recurso de reposición; así como el Título III (arts. 21 y siguientes) del Real Decreto 520/2005 , por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria.

En referencia al procedimiento de rectificación, el artículo 108.4 de la Ley General Tributaria establece que "los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario". El artículo 105.1 de la misma Ley establece, a su vez, que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

En coherencia con estas previsiones legales, al regular el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, el artículo 126.5 del Reglamento General aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, fija la necesidad de que el obligado acompañe a la solicitud de rectificación los documentos y justificantes en que la misma ha de basarse.

Lo que estas referencias normativas significan es que los obligados crean una presunción de veracidad en la presentación de sus autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados, y tal presunción corresponde en su caso deshacerla a los propios obligados aportando las pruebas válidas en derecho que procedan.

En su escrito de interposición del recurso la entidad manifiesta que en fecha 18/12/2007 firmó un contrato de préstamo hipotecario con la entidad Caja Castilla la Mancha y que a fecha 18/12/2011 adeudaba 21.633.841,60 euros y que mientras se mantenía la situación de impago tanto del principal como de los intereses, la empresa "ha recogido una previsión de intereses financieros y de demora". Esta previsión de intereses ha sido consignada y ajustada como gastos financieros no deducibles. No obstante, la entidad entiende que no debió ajustar la totalidad del importe si no que tuvo que haber descontado el mínimo deducible de un millón de euro.

En este sentido las previsiones de unos posibles intereses generados después de la fecha de vencimiento del préstamo (18/12/2011), no deben ser considerados como gastos financieros deducibles ya que éstos son únicamente los relacionados con el endeudamiento empresarial y que se encuentran recogidos en las cuentas del grupo 6 del Plan general Contable, en concreto la cuenta 662.

La documentación aportada por el contribuyente carece de orden cronológico que permita determinar la situación del préstamo y los posibles intereses devengados en cada uno de los ejercicios cuya rectificación se ha solicitado.

En cuanto al contrato de préstamo aportado tras haber sido requerido para ello carece de toda validez ya que puede modificarse en cualquier momento y sus datos no coinciden con los datos contenidos en la ESCRITURA DE NOVACION DE PLAZO DE CUOTA UNICA CON MODIFICACIÓN DEL LIMITE INFERIOR de fecha 28/06/2010 y que fue aportada el 29/11/2018, como documentación complementaria al recurso de reposición presentado.

Por otro lado, el auto173/2016 de la Audiencia Provincial sección número 1 de Salamanca menciona en los antecedentes de hecho la existencia de un auto de ejecución del préstamo dictado el 31/07/2013, que despacha ejecución contra la deudora principal, Área Logística del Oeste SL y las entidades fiadoras mancomunadas hasta los límites establecidos para cada una de ellas en la escritura de NOVACIÓN DEL PRÉSTAMO HIPOTECARIO. Es necesario precisar que la entidad no ha aportado este auto de ejecución del préstamo.

Por tanto, si el préstamo hipotecario ya ha sido ejecutado no procede hacer previsiones de los gastos financieros que se pudieran generar en un futuro de una deuda inexistente, ya que de la documentación aportada se infiere que el préstamo ya ha sido ejecutado y su importe satisfecho tanto por la recurrente como por las mercantiles que son fiadoras de forma mancomunada del préstamo y a las que también ha afectado el auto de ejecución en determinados porcentajes.

En último lugar señalar que las rectificaciones fueron presentadas con posterioridad a que la empresa conociera todas las circunstancias referidas tanto al principal del préstamo como a los posibles intereses devengados que ya son ciertos.

Por todo lo anteriormente expuesto

TERCERO. Se acuerda desestimar los recursos presentados."

Finalmente, en la resolución recurrida del TEAR, en resumen, se razona lo siguiente:

"QUINTO. Por otro lado, la carga de la prueba se contiene en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT), que dispone que: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"~ Por lo tanto, recae sobre el propio obligado tributario y no sobre la Administración la carga de probar que los gastos cuestionados resultan deducibles, de acuerdo con la normativa aplicable.

Centrándonos en el caso concreto, los gastos financieros que se han contabilizado y declarado en el Impuesto sobre Sociedades no cumplen con el criterio de deducibilidad en cuanto a que no están suficientemente justificados, ya que se corresponden con una previsión de gastos que no admite deducibilidad al no estar devengados como se recoge en el artículo 16 de la LIS .

Artículo 16. *Limitación en la deducibilidad de gastos financieros.*

1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio. A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15 de esta Ley.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta Ley.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

El contribuyente aporta el contrato del préstamo del cual no se admite validez ya que su contenido puede ser susceptible de modificación, con fecha de vencimiento en 2011 y que ha sido objeto de ejecución del cual se aporta auto judicial. Por tanto no procede calcular una previsión de intereses de una deuda de la que no se puede acreditar que exista en realidad en aras de los documentos aportados, sino que únicamente serán deducibles los gastos financieros relacionado con deudas vivas de la entidad que registren su devengo en cuentas del subgrupo 662 del Plan General Contable.

SEXTO. El contribuyente presentó declaraciones correspondientes en los ejercicios 2013-2016 en las que consignó por gastos financieros la previsión citada de 2.412.684,35 euros en 2013; 2.617.695,93 euros en 2014; 2.879.464,32 euros en 2015 y 3.167.410,75 euros para 2016. Posteriormente se evidencia el error en las partidas declaradas y se insta la rectificación minorando en un millón cada una de las partidas citadas y con ello aumentando el saldo de las bases imponibles negativas pendientes de aplicar en el futuro.

Por tanto el contribuyente minorando los gastos financieros que compensa en cada ejercicio, aumenta los créditos tributarios por bases imponibles negativas pendientes de aplicar en el futuro y considerando que se han visto perjudicados sus intereses insta la rectificación procediendo según el artículo 120 LGT , a lo cual deben acompañar documentos y justificantes que avalen la modificación indicada: Artículo 120. Autoliquidaciones.

1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.

3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

El contribuyente no ha aportado documentación acreditativa de la realidad que manifiesta ya que no hay certeza de que exista deuda con entidad financiera por haber sido objeto de ejecución y no consta un registro de los intereses que devenga el préstamo. Los datos que se han declarado corresponden a una previsión y no a datos reales de gastos financieros soportados en los distintos ejercicios.

No obstante lo anterior el contribuyente ha declarado de forma incorrecta los gastos financieros porque en cualquier caso lo máximo que se podría deducir es el importe de 1.000.000 de euros, siendo posible que el exceso que no se pueda compensar por operar el límite se deducirán en los ejercicios sucesivos. Por ello recae en el contribuyente y no en la Administración la carga de la prueba tanto de la documentación que permite acreditar la realidad de una cesión de capitales propios a terceros, como la existencia de un gasto financiero real y devengado en el ejercicio en cuestión.

Artículo 105. Carga de la prueba.

1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.

En conclusión se desestiman las pretensiones de rectificación al no admitir la deducibilidad de gastos financieros por no estar suficientemente justificada la existencia de una deuda que los origine y por tratarse de un dato derivado de una previsión que no se corresponde con un devengo cierto de la carga financiera."

Quinto:

Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, es preciso tener en cuenta que el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en su art. 20 apartados 1 y 2, aplicable a los ejercicios de 2013 y 2014, establecía:

"1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refiere la letra h) del apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

2. En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia"

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, aplicable a los ejercicios de 2015 y 2016, en su art. 16 apartados 1 y 2, determina:

"1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos no deducibles a que se refieren las letras g) y h) del artículo 15 y el artículo 15 bis de esta ley.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta ley. En ningún caso, formarán parte del beneficio operativo los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

2. En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia."

Pues bien, en el presente caso, la recurrente pretende la rectificación de sus autoliquidaciones por no haber aplicado en ellas la deducción de los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros que se recoge en los preceptos transcritos.

La Administración reconoce que la recurrente no aplicó dicha deducción con el indicado límite, pero deniega la rectificación por considerar, en síntesis, que por la demandante no se ha probado la procedencia de la provisión realizada en cada ejercicio.

A estos efectos, es necesario tener en cuenta, como se razona por la Administración, que el art. 120.3 párrafo primero de la Ley General Tributaria establece que "Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.", es decir, remite a la regulación reglamentaria del procedimiento. Regulación que se produce en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa y en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que en su art. 126.5 del determina que "La solicitud deberá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario."

Por tanto, no basta la simple justificación no haber aplicado la deducción de los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros, sino que es necesario presentar los documentos necesarios que justifiquen la procedencia de dicha deducción de los gastos financieros que se pretende.

Lo que ocurre en el presente caso es que lo que pretende la recurrente es aplicar una provisión por unos intereses del préstamo con garantía hipotecaria constituido con fecha de 18 de diciembre de 2007.

Pero, como se razona por la Administración, hay que tener en cuenta que de los documentos aportados por la demandante se desprende que el plazo de vencimiento pactado era el 18 de diciembre de 2011, por lo que, en los ejercicios de 2013, 2013, 2015 y 2016 no podía haber una provisión de intereses que se fueran devengando por el contrato de préstamo, ya que el préstamo ya estaba vencido, lo que imposibilitaba la práctica de la provisión por dicho concepto.

Por otra parte, en el Auto del Juzgado de Primera Instancia nº 9 de Salamanca de 21 de septiembre de 2011, por el que se acuerda que se ejecute el título escritura de préstamo hipotecario, se acuerda despachar ejecución y requerir a los ejecutados de pago a fin de que efectúe el pago de las cantidades reclamadas, pone de manifiesto que se inició la ejecución por el incumplimiento del pago del préstamo y sus intereses, y, por ello, ya no procedía provisión por gastos financieros, sino justificación de las cantidades efectivamente abonadas en dicha ejecución.

Es más, en el Auto de la Sección 1ª de la Audiencia Provincial de Salamanca, de 28 de noviembre de 2016, aportado por la demandante al expediente administrativo, se alude a que se dictó auto despachando ejecución dictado el 31 de julio de 2013, lo que evidencia que ya no existía cantidad alguna susceptible de provisionar como gastos financieros deducibles, porque, como se razona por la Administración, las provisiones de unos posibles intereses generados después de la fecha de vencimiento del préstamo (18/12/2011), no deben ser considerados como gastos financieros deducibles ya que éstos son únicamente los relacionados con el endeudamiento empresarial y que se encuentran recogidos en las cuentas del grupo 6 del Plan general Contable, en concreto la cuenta 662.

Debe destacarse que las provisiones pretendidas, no se prueba por la recurrente que se correspondan con el devengo previsible de los intereses a que se alude en cada ejercicio, pues no aporta documento alguno de lo que se ha practicado en la referida ejecución, teniendo en cuenta que en el presente recurso no solicita el recibimiento a prueba, por lo que no acredita que dichas provisiones se correspondan con intereses pagados efectivamente ni que correspondiese el devengo a esos precisos ejercicios.

Es decir, de la prueba aportada por la demandante, no puede deducirse con certeza que exista deuda con entidad financiera por haber sido objeto de ejecución y no consta un registro con periodificación anual correspondiente a cada uno de los ejercicios objeto del litigio de los intereses que devenga el préstamo a partir de su vencimiento, pues los datos que se han declarado corresponden a una previsión no sustentada en documentos que acrediten el devengo cada ejercicio de 2013, 2014, 2015 y 2016 y no a datos reales de gastos financieros soportados en los distintos ejercicios.

Hay que tener en cuenta que los intereses que en las indicadas resoluciones del Juzgado y Audiencia Provincial de Salamanca que se fijan en concepto de intereses que se fijan provisionalmente en concepto de intereses que, en su caso, puedan devengarse durante la ejecución, no queda acreditado que su devengo se produjera en los citados ejercicios, y, en cuanto a los intereses moratorios del capital pendiente de pago, los mismos ya constituían una cantidad líquida y exigible en el momento del vencimiento del préstamo, por lo que no cabe considerar una provisión periodificándolos en los ejercicios de 2013, 2014, 2015 y 2016.

Por todo lo expresado, procede la desestimación del recurso contencioso administrativo, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo regional de Madrid.

Sexto:

En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/2011, procede la imposición de costas al recurrente al ser rechazadas todas sus pretensiones, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.4 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala limita el alcance cuantitativo de la condena en costas, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, atendida la facultad de moderación que el artículo 139.4 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, importe al que se deberá sumar el I.V.A. si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

F A L L A M O S

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad AREA LOGISTICA OESTE, S.L., (en liquidación), contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 21 de diciembre de 2020, sobre solicitudes de rectificación de autoliquidación relativas al concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios de 2013 a 2016, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid. Con imposición de costas a la recurrente, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, al que se deberá sumar el I.V.A., si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0696-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0696-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.