

AUDIENCIA NACIONAL
Sentencia de 18 de junio de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 440/2020

SUMARIO:

IS. Base imponible. Provisión por responsabilidades. La cuestión a dilucidar es si las provisiones por otras responsabilidades practicadas por las recurrentes son o no deducibles. No existe controversia sobre los hechos que dieron lugar a dicha provisión. En cumplimiento del requerimiento del Auto del Juzgado Central de Instrucción N°2 de la Audiencia Nacional se procedió a prestar la consiguiente fianza mediante la suscripción de un contrato de fianza por las sociedades del grupo con la entidad bancaria belga. Dichas provisiones fueron dotadas oportunamente en los correspondientes estados financieros de acuerdo con lo dispuesto en la norma 15 de registro y valoración y en la cuenta 142 "Provisión por otras responsabilidades" del Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1514/2007. A continuación, las mercantiles recurrentes procedieron a provisionar por responsabilidades los importes requeridos en el Auto y a presentar las correspondientes autoliquidaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades. En el presente caso, la obligación de afianzar viene impuesta como consecuencia de una resolución derivada de un procedimiento penal por el que se declara a las recurrentes responsables civiles subsidiarias y se les obliga a afianzar en el plazo de veinticuatro horas los importes establecidos en la misma. Si bien la responsabilidad civil, dado el carácter de subsidiaria, solo tendrá lugar en el caso de que los acusados en el procedimiento penal fueran insolventes, la obligación de afianzar es obligatoria. Tiene su origen en el carácter obligatorio de la resolución penal que lo impone, y además, se establece un plazo de veinticuatro horas para cumplir la misma. Por ello, debemos estar, a los efectos de determinar la deducibilidad de la provisión, no si llegará a nacer o no dicha responsabilidad civil subsidiaria como consecuencia de la insolvencia de los responsables directos, sino al momento en que nace la obligación de afianzar, la cual viene impuesta por la autoridad judicial y se da un plazo determinado para su realización, sin que quepa opción para las mercantiles recurrentes. El art. 13 TR Ley IS en su redacción vigente no incluye entre las provisiones que no son deducibles la provisión por responsabilidades derivadas de litigios, pero antes comprendía expresamente las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso como deducibles. Esta previsión quedó eliminada con la reforma llevada a cabo por la disp. adic. 8.1.3 de la Ley 16/2007, de 4 de julio, y aunque tampoco se contempla como deducible en la vigente redacción de dicho precepto, no se encuentra entre las provisiones que expresamente se mencionan como no deducibles, por lo que debemos entender que dicha provisión sigue siendo deducible.

AUDIENCIA NACIONAL

SENTENCIA

AUDIENCIA NACIONAL
Sala de lo Contencioso-Administrativo
SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000440/2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01859/2020

Demandante: PRICEWATERHOUSECOOPERS ASESORES DE NEGOCIOS S.L,
PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDITORES S.L. y
LANDWELLPRICEWATERHOUSECOOPERS TAX & LEGAL SERVICES S.L

Procurador: RAMON RODRIGUEZ NOGUEIRA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Síguenos en...



Ponente Ilmo. Sr.: D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

S E N T E N C I A N º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

Madrid, a dieciocho de junio de dos mil veinticinco.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo 440/2020, promovido por las mercantiles **PRICEWATERHOUSECOOPERS ASESORES DE NEGOCIOS S.L., PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDITORES S.L. y LANDWELLPRICEWATERHOUSECOOPERS TAX & LEGAL SERVICES S.L.**, representadas por el Procurador D. **RAMÓN RODRIGUEZ NOGUEIRA**, contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 3 de septiembre de 2019, por la que se desestimó la reclamación interpuesta frente a los Acuerdos de liquidación, de fecha 5 de enero de 2018, dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto Impuesto sobre Sociedades. Siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Por la parte recurrente expresada se interpuso recurso contencioso administrativo mediante escrito presentado en fecha 14 de febrero de 2020, contra la resolución antes mencionada, fue admitido a trámite por decreto de 28 de febrero de 2020, con reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.-Una vez recibido el expediente administrativo y en el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó demanda, mediante escrito presentado el 23 de septiembre de 2021, en el cual, alegó los hechos y fundamentos oportunos y terminó suplicando la estimación del presente recurso.

TERCERO.-La Abogacía del Estado contestó a la demanda, mediante escrito presentado en fecha 27 de enero de 2022, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso.

CUARTO.-Fijada la cuantía y presentadas por las partes las conclusiones sucintas quedaron los autos conclusos y pendientes de señalamiento para votación y fallo cuando por turno correspondiera.

QUINTO.-Se señaló para votación y fallo el día 21 de mayo de 2025, fecha en que tuvo lugar.

SEXTO. -La cuantía del recurso se fijó en 4.955.790,36 euros.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Marcial Viñoly Palop, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Por la representación de las mercantiles **PRICEWATERHOUSECOOPERS ASESORES DE NEGOCIOS S.L., PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDITORES S.L. y LANDWELLPRICEWATERHOUSECOOPERS TAX & LEGAL SERVICES S.L.** se recurre la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de diciembre de septiembre de 2019 por la que se desestimó la reclamación interpuesta frente a los Acuerdos de liquidación, de fecha 5 de enero de 2018, dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto Impuesto sobre Sociedades.

SEGUNDO.-Son antecedentes a tener en cuenta al objeto de resolución del presente recurso y que constan en la resolución del TEAC:

Síguenos en...

- En fecha 5 de enero de 2018, la Jefa de la Oficina Técnica de la T S Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes S I Contribuyentes de la AEAT dictó tres acuerdos de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2012 y 2013 de los resultaba una deuda a ingresar por los importes recogidos en dichos acuerdos.

- Las tres sociedades recurrentes dedujeron, en el periodo comprobado, gastos en concepto de provisiones para otras responsabilidades. En todos los casos, la provisión tenía la misma etiología: las sociedades tuvieron que afrontar, en esos ejercicios, unas fianzas impuestas por el Juzgado Central de Instrucción N°2 de la Audiencia Nacional en el marco del Procedimiento 11/2008 para afrontar las posibles responsabilidades subsidiarias que podrían derivarse para ellas de dicho litigio, seguido por posibles delitos contra la Hacienda Pública.

La Inspección consideró que tales provisiones no eran fiscalmente deducibles porque la responsabilidad futura, aunque se confirmase, sería una responsabilidad subsidiaria y, en ningún caso, daría lugar a un gasto deducible, toda vez que al configurarse la responsabilidad con dicha naturaleza (subsidiaria), las interesadas tendrían derecho de repetición. En caso de no ejercerse el derecho de repetición, se trataría de una liberalidad.

- Se razona por el TEAC que en el momento en que, como consecuencia del auto del juez penal los interesados se vieron en la obligación de prestar, al ser considerados posibles responsables civiles subsidiarios, las fianzas establecidas por el juez, éstos contribuyentes podían esperar dos situaciones posibles: que los presuntos autores de los delitos (responsables principales) fueran absueltos, con lo que obtendrían el derecho a la devolución de la fianza o bien que se dictara sentencia condenatoria que confirmase la existencia de delito, con lo que, una vez dispuestas las fianzas para cubrir la responsabilidad que se acordara por el delito cometido, se consolidaría el derecho de repetición de las entidades que fiaron frente al responsable principal o directo, acusado en el proceso penal.

Los dos posibles resultados no determinarían para la entidad, en ningún caso, un gasto deducible.

- En todo caso, de considerar que se cumplían los requisitos para reconocer una provisión para otras responsabilidades por la fianza que se tuvo que afrontar para cubrir las posibles responsabilidades subsidiarias que se pudieran derivar del proceso penal, resultaría de aplicación el párrafo segundo del apartado 2 de la norma de registro y valoración 15^o del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, por lo que el crédito a reconocer equivaldría a la deuda a satisfacer, por lo que no surgirá gasto contable alguno.

TERCERO.-Se alega en la demanda:

- La procedencia de la dotación contable de la provisión por responsabilidades por la obligación personal de prestar de fianza.

Se afirma que el hecho de que la Inspección tributaria y el TEAC identifiquen las provisiones objeto de controversia con el pago de una responsabilidad civil subsidiaria está lejos de la realidad existente en diciembre de 2013, ya que diciembre de 2013 resultaba imposible registrar contablemente un activo correspondiente al derecho de crédito pretendido por el TEAC, ya que la prestación de fianza no originó un derecho de repetición.

Se alega, igualmente, que las mercantiles recurrentes cumplieron en tiempo y forma con esta inexcusable obligación de prestar fianza ya que, en ningún caso la obligación era compartida solidariamente, ni subsidiariamente con otras personas físicas o jurídicas.

Dicha obligación directa de afianzar conlleva un riesgo de salida de caja que debe ser reconocido contablemente, como no puede ser de otra manera, lo cual justifica que en los estados financieros de la empresa se registre una provisión por responsabilidades al tratarse de una obligación procedente de un litigio en curso y su deducción fiscal a efectos del IS sólo está condicionada a que la responsabilidad sea cierta, exigible y determinada.

- la deducibilidad fiscal de la provisión por responsabilidades.

Se afirma que el artículo 13 del TRLIS, define las dotaciones a provisiones que no tienen la naturaleza de deducibles, sin que las provisiones por responsabilidades objeto del presente recurso se encuentren entre ellas.

Además se cumplen todos los requisitos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencia de 21 de mayo de 2015 (rec. 2167/2013) para la deducción de la provisión, a saber:

a) La obligación de prestar fianza es cierta, pues resulta de un Auto judicial firme dictado en un litigio en curso en el que son parte mis representadas; b) Su importe está debidamente justificado, ya que viene determinado por el mencionado Auto; c) Es una responsabilidad próxima y exigible, ya que el Auto concedió a mis representadas un plazo de 24 horas para proceder al pago de la

fianza so pena de proceder al embargo de bienes conforme a los preceptos de la LECrim anteriormente citados. OBLIGACIÓN DE PRESTAR FIANZA, NO DE PAGAR.
Por último, no concurre ninguno de los supuestos de no deducibilidad regulados en el artículo 14 TRLIS.

CUARTO.-El Abogado del Estado interesa la desestimación del presente recurso por entender que el tratamiento contable otorgado por la actora a las cantidades objeto de fianza no implica per se que nos encontremos ante un gasto fiscalmente deducible siendo esta cuestión, precisamente, y no otra, la que debe dirimirse en el seno del presente procedimiento.

Primero, porque la condición de la actora en el procedimiento penal era la de responsable civil subsidiaria, de modo que únicamente en caso de insolvencia acreditada de los responsables civiles directos respondería por éstos pero con el derecho a repetir frente a los mismos.

En segundo lugar, porque si la exigencia efectiva de la responsabilidad civil subsidiaria no puede generar en un futuro gasto deducible para la entidad, en modo alguno cabe apreciar la existencia de un gasto deducible cuando se anticipa la eventual exigencia futura de tal responsabilidad mediante la contabilización de una provisión.

En tercer lugar, la actora está confundiendo la obligación de prestar fianza derivada del Auto judicial, por un lado, con la responsabilidad que se cubría con la referida fianza que estaba, desde el mismo momento en que nació la mera previsión de su existencia, automáticamente cubierta por el correlativo nacimiento de un derecho de crédito contra el responsable principal (los acusados que fueran condenados) lo que impide su consideración como gasto deducible.

QUINTO.-La cuestión a dilucidar se limita a determinar si la provisión por otras responsabilidades practicadas por las recurrentes son o no deducibles.

No existe controversia sobre los hechos que dieron lugar a dicha provisión.

Por Auto del Juzgado Central de Instrucción N°2 de la Audiencia Nacional de fecha 10 de diciembre de 2013, dictado en el Procedimiento 11/2008, se acordó:

(...)

(...)

En cumplimiento de dicho requerimiento se procedió a prestar la consiguiente fianza mediante la suscripción de un contrato de fianza por las sociedades del grupo PRICEWATERHOUSECOOPERS con la entidad belga ING BANK NV. Dichas provisiones fueron dotadas oportunamente en los correspondientes estados financieros de acuerdo con lo dispuesto en la norma 15 de registro y valoración y en la cuenta 142 "Provisión por otras responsabilidades" del Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1514/2007.

A continuación, las mercantiles recurrentes procedieron a provisionar por responsabilidades los importes requeridos en el Auto antes citado y a presentar las correspondientes autoliquidaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades.

SEXTO.-El único argumento expuesto, para entender que dichas provisiones no son susceptibles de deducción es que el Auto del Juzgado Central de Instrucción establecía para dichas mercantiles una responsabilidad civil subsidiaria dentro de un procedimiento penal que finalizaría, bien con una sentencia absolutoria que daría lugar a la devolución de la fianza, bien con el nacimiento de un derecho de crédito contra el responsable directo en el proceso penal, para el caso de una sentencia condenatoria, si este fuera declarado insolvente.

Ahora bien, dicha argumentación olvida que no se está ante una actuación voluntaria de las actoras por las que deciden afianzar o avalar futuras responsabilidades derivadas de obligaciones que pudieran surgir del tráfico mercantil, en las que, de acuerdo con lo dispuesto por esta Sala, habría que esperar a que naciera la obligación de pagar para poder provisionar dichas responsabilidades y que dichas provisiones fueran consideradas deducibles fiscalmente (entre otras, sentencia de 26/04/2012, recurso: 295/2009; sentencia de 16/01/2003, recurso 452/2000).

En el presente caso, la obligación de afianzar viene impuesta como consecuencia de una resolución derivada de un procedimiento penal por el que se declara a las recurrentes responsables civiles subsidiarias y se les obliga a afianzar en el plazo de veinticuatro horas los importes establecidos en la misma.

Si bien la responsabilidad civil, dado el carácter de subsidiaria, solo tendrá lugar en el caso de que los acusados en el procedimiento penal fueran insolventes, la obligación de afianzar es obligatoria. Tiene su origen en el carácter obligatorio de la resolución penal que lo impone, y además, se establece un plazo de veinticuatro horas para cumplir la misma. Por ello, debemos

estar, a los efectos de determinar la deducibilidad de la provisión, no si llegará a nacer o no dicha responsabilidad civil subsidiaria como consecuencia de la insolvencia de los responsables directos, sino al momento en que nace la obligación de afianzar, la cual viene impuesta por la autoridad judicial y se da un plazo determinado para su realización, sin que quepa opción para las mercantiles recurrentes.

SEPTIMO.-Por último, debemos tener en cuenta que el art. 13 del Texto 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 redacción vigente no incluye entre las provisiones que no son deducibles la provisión por responsabilidades derivadas de litigios.

Si bien el art. 13 del Texto Refundido comprendía expresamente las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso como deducibles, dicha provisión quedó eliminada con la reforma llevada a cabo por la disposición adicional 8.1.3 de la Ley 16/2007, de 4 de julio, y aunque tampoco se contempla como deducible en la vigente redacción de dicho precepto, no se encuentra entre las provisiones que expresamente se mencionan como no deducibles, por lo que debemos entender que dicha provisión sigue siendo deducible.

Todo ello conlleva la estimación del presente recurso.

OCTAVO.-Se imponen a la Administración demandada las costas causadas en esta instancia al haber visto rechazadas todas sus pretensiones y no apreciar la existencia de serias dudas de hecho ni de derecho (art. 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa).

FALLO

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de las mercantiles PRICEWATERHOUSECOOPERS ASESORES DE NEGOCIOS S.L, PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDITORES S.L. y LANDWELLPRICEWATERHOUSECOOPERS TAX & LEGAL SERVICES S.L. contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de diciembre de septiembre de 2019, y en consecuencia:

PRIMERO.-Anulamos la resolución impugnada y las liquidaciones de las que trae causa.

SEGUNDO.-Se imponen a la Administración demandada las costas causadas en esta instancia. Una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.-La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

