

## **Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 8 Oct. 2019, Rec. 2506/2017**

**Nº de Recurso: 2506/2017**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Imputación temporal de ingresos y gastos. Deducción de pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores. Sólo cabe la posibilidad de imputarse fiscalmente a un ejercicio posterior al que corresponde de un gasto contabilizado en un ejercicio anterior, si ello no conlleva una menor tributación. En el caso, no procede la imputación del gasto controvertido al ejercicio 2009, en lugar del 2008 al que correspondía por suponer la ampliación del plazo para compensar bases negativas, y dar lugar por tanto a una menor tributación.

*El TEAC desestima reclamación económico-administrativa previamente interpuesta por la obligada tributaria contra resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra, a su vez, la desestimación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2009 y confirma la resolución impugnada.*

*RDLeg. 4/2004 de 5 Mar. (TR Ley del Impuesto sobre Sociedades) art. 19*

Requisitos para el diferimiento de la imputación temporal del gasto y deducibilidad

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 8 de octubre de 2019

RECURSO: 00-02506-2017

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECORRENTE: **X SA** - NIF ...

REPRESENTANTE: **Mx...**- NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Central, por D. **Mx...** con NIF ..., en nombre y representación de la entidad ... con NIF ...(en adelante la entidad), frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Málaga, el 29 de septiembre de 2016, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa (RG 29/3572/2015) previamente interpuesta por ... contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición en su día interpuesto contra, a su vez, la desestimación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2009 dictada por la Administración de la AEAT de ...

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El día 18/05/2017 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 06/04/2017 contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, descrita en el encabezamiento.

**SEGUNDO.-** El 24 de julio de 2014, se solicita por parte del obligado tributario, la rectificación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2009 presentada, en su día, dentro del plazo señalado al efecto. La entidad presentó dicha IS 2009, en su condición de GRAN EMPRESA, de la que resultaba una BI de 0 euros tras aplicar BINs de ejercicios anteriores con las que compensa el resultado declarado del ejercicio (5.699.032,61 euros). Se solicitaba, por ello, una devolución de 3.177,25 euros.

La solicitud de rectificación traía causa, esencialmente, en considerar los efectos para el IS de 2009 de la regularización practicada por los órganos de Inspección en el mismo IS pero del ejercicio 2007, en la que se había eliminado, como partida deducible, una provisión por insolvencia del cliente **Z**, por importe de 3.398.599,80 euros, por no haber transcurrido seis meses desde el vencimiento de la obligación, no cumpliendo los requisitos legales para su deducibilidad. Entiende la entidad, y por eso formula la solicitud de rectificación, que ese plazo, de SEIS MESES, sí se había superado ya para el ejercicio 2009, por lo que sería un importe deducible en ese ejercicio.

**TERCERO.-** El 6 de abril de 2015, se dicta, por la Administración Tributaria de ..., acuerdo desestimando la solicitud de rectificación, el cual es notificado a la entidad interesada el 13 del mismo mes y año.

**X** interpone, contra dicho acuerdo desestimatorio, recurso de reposición el 12 de mayo de 2015. Dicho recurso de reposición es desestimado por la propia Administración Tributaria de ... de la AEAT mediante resolución de 11 de junio de 2015, notificada el 22 de junio de 2015.

**CUARTO.-** El 15 de julio de 2015 se interpone, por la entidad, contra dicha desestimación, reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Andalucía, tramitándose con RG 29/3572/2015.

**QUINTO.-** El 29 de septiembre de 2016 el TEAR de Andalucía, Sala de Málaga desestima la reclamación interpuesta porque considera que el gasto objeto de la rectificación correspondería ser imputado, en su caso, al ejercicio 2008, y no al ejercicio 2009 como se pretende por el sujeto pasivo. Se notifica dicha resolución a la entidad el 27 de octubre de 2016.

Contra dicha resolución se interpone, por la entidad, recurso de anulación el 18 de noviembre de 2016, pues se entiende que el órgano revisor no había atendido las alegaciones que se habían formulado, dándolas por no presentadas.

El 26 de enero de 2017 el TEAR de Andalucía desestima el recurso, manteniendo su resolución original, al estimar que no se aporta nada nuevo en relación con el objeto contrvertido, y confirmando, con ello, la desestimación de las pretensiones de la reclamante.

**SEXTO.-** Contra la desestimación del TEAR se interpone el presente recurso de alzada ante este Tribunal Central, solicitando

Se dicte acuerdo en el que se anule la citada resolución con todos los pronunciamientos favorables a esta parte y se reduzca la base imponible del impuesto de sociedades en la cantidad de 3.398.599,80 euros en el ejercicio 2009 o en su defecto en el ejercicio 2008.

## 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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

**SEGUNDO.-** Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a derecho de la resolución recurrida lo que, particularmente, conlleva analizar la procedencia de rectificar la autoliquidación por el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2009, imputando en ese ejercicio, como pretende la entidad, el gasto correspondiente a una provisión por insolvencias referida al cliente **Z**, dotada en el ejercicio 2007, pero que, fruto de una regularización practicada en relación a ese ejercicio, se había considerado no deducible en ese período.

**TERCERO.-** La cuestión a dilucidar, en el supuesto que nos ocupa, se centra, por tanto, en la posibilidad de imputar a un ejercicio concreto - en este caso, 2009 - un gasto que está reconocido contablemente en un ejercicio anterior - en este caso, 2007; es decir, se trata de valorar en qué condiciones puede imputarse fiscalmente a un ejercicio posterior un gasto contabilizado en un ejercicio anterior. La entidad reclamante en su escrito de interposición manifiesta, a este respecto, lo siguiente:

Entendemos que con respecto a la disminución de la base imponible de las provisiones por insolvencia, por importe de 3.398.599,80 euros, a que hace referencia el acta A01 ..., está justificada ya que está contabilizada en el ejercicio 2007, tal y como reconoce el acta A01 ... en su página 3 apartado 3º, que dice "Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando: Haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación", situación que si ha ocurrido a 31 de diciembre de 2009, ya que habían pasado más de 6 meses desde que se produjo el fallido. Además la propia Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V0984-11 de fecha 13 de abril de 2014 establece "Por último, tratándose de un gasto devengado en el ejercicio 1999, no prescrito con arreglo a lo dispuesto en el punto 1 de la presente contestación, dicho gasto registrado, en el ejercicio 2010, con cargo a una cuenta de Reservas, tendrá la consideración de fiscalmente deducible, en virtud de lo dispuesto en el artículo 19.3 del TRLIS, por lo que la imputación contable de dicho gasto se integrará en la base imponible del ejercicio 2010, a través de un ajuste extracontable negativo, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la norma general de imputación temporal, en cuyo caso, el mencionado gasto debería imputarse, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.1 del TRLIS, al ejercicio de su devengo (1999)", reconociendo así que se puede reducir la base imponible en un ejercicio posterior al de su devengo mediante un ajuste extracontable negativo, que precisamente lo que se pretende mediante esta rectificación. Se cumple también la condición de que dicha rectificación no supone una tributación inferior a la que hubiera correspondido en el caso de haberla declarado en el año 2008, al tener en los años 2008 y 2009 bases imponibles negativas suficientes para compensar dichas diferencias.

Visto lo anterior, resulta llamativo que la recurrente pretenda imputar el gasto vinculado a la provisión que ha resultado no procedente, como gasto deducible, en 2007, en el ejercicio 2009, cuando ya en 2008 podría aplicarse, y dicho ejercicio no se encontraba prescrito en el momento de solicitar la rectificación. Si la única razón por la que, en la regularización que se practicó a cargo de la entidad por su IS de 2007, se consideró que se trataba de un gasto no deducible era que no había transcurrido el tiempo mínimo necesario desde el vencimiento para reconocer efecto fiscal a la provisión (seis meses según el artículo 12 TRLIS), parece claro que dicho tiempo ya habría transcurrido, con creces, al cierre del ejercicio 2008. Se trataría, por tanto, de un gasto deducible en ese ejercicio.

De hecho, hemos de remarcar, y por eso confirmamos que no estaba prescrito el ejercicio 2008, que la entidad ya solicitó la rectificación de su autoliquidación del IS del ejercicio 2008, y que la misma fue desestimada, llegando a ser recurrida ante este Tribunal Central, siendo resuelta el 2 de junio de 2016, mediante resolución (RG 5089/2014), en cuyo FD Tercero se resuelve:

TERCERO: En el presente caso la reclamante plantea la rectificación de la autoliquidación presentada por el IS del ejercicio 2008 porque la auditoria de la empresa realizada en octubre de 2009 (la declaración se presentó en julio de 2009) modifica la contabilidad; según dice todas las modificaciones se refieren a criterios contables que están explicados en la memoria de las cuentas anuales.

La entidad pretende incrementar las pérdidas declaradas en la autoliquidación inicial y, por tanto, incrementar la base imponible negativa a compensar en ejercicios futuros de 481.496,22 euros a 6.185.096,00 euros.

En el escrito presentado el 2-12-2010 ante la Administración (por el que interpone recurso de reposición) especifica las partidas que son objeto de modificación; estas partidas son las siguientes:

- Casilla 256 (Ventas); se incrementan en 10.577.599,02 euros que corresponden a obra ejecutada al 31-12-2008 y no certificada y a la imputación como ventas del resto de las viviendas de dos promociones por ajustes del nuevo plan general de contabilidad.
- Casilla 258 (Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación); se disminuyen en 17.333.706,89 euros.
- Casilla 259 (Trabajos realizados por la empresa para su activo); se incluye un importe de 3.460.234 euros correspondiente a un aparcamiento realizado por la empresa para su incorporación como concesión administrativa.
- Casilla 280 (servicios exteriores); se incrementan en 120.000 euros por honorarios profesionales devengados y pagados en el año 2008 y pendientes de recibir la factura.
- Casilla 282 (pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales); se incorporan 1.079.100,46 euros correspondientes a la entidad **Z SA**
- Casilla 302 (De empresas del Grupo y asociadas); se incrementan en 96.200 euros los ingresos financieros correspondientes a los intereses devengados por un préstamo a la entidad **XA SL**, empresa del Grupo.

Casilla 307 (Por deudas con terceros); se incrementan en 768,76 euros los gastos financieros al haberse omitido dicha cantidad en la declaración inicial.

- Casilla 316 (Deterioros, otras empresas); se incrementan en 1.304.058 euros correspondientes a la dotación para la provisión por participación en el capital a largo plazo de **XA SL**.

Como justificantes solo aporta los asientos contables que afirma haber realizado como consecuencia de las indicaciones de los auditores y se remite a las notas que figuran en la Memoria.

Pues bien, la cuestión de fondo que se discute en la presente reclamación se reduce a un tema de prueba.

En este sentido, hay que precisar que al obligado tributario en el primer acuerdo desestimatorio ya se le indicaba que la documentación aportada en su día era insuficiente a los efectos de admitir la rectificación solicitada, cosa que tampoco hizo a la hora de la interposición del recurso de reposición que fue desestimado también por documentación insuficiente.

La rectificación de una autoliquidación requiere una prueba cualificada por parte del obligado tributario, máxime cuando lo que pretende es, la minoración de los ingresos declarados, concretamente mediante la rectificación a la baja de la variación de existencias (incrementa las

ventas y los trabajos realizados por la empresa pero disminuye en una proporción superior la variación de existencias de productos terminados y en curso), y el incremento de los gastos declarados. En este sentido tiene dicho el Tribunal Supremo (S. de 26 de julio de 1.994) "la declaración de ingresos tiene una trascendencia fiscal positiva, porque el contribuyente no va a declarar ingresos que no percibe. Es por ello aceptable sin reservas, cualquiera que sea el vehículo en que se formule, sin perjuicio de su eventual comprobación al alza. Los gastos deducibles en cambio, de signo contrario al incremento de la deuda tributaria, requieren para su aceptación que se acrediten en forma fehaciente por cuanto comprometen de otro modo un interés público"; por eso, "la incumbencia probatoria recae sobre quien pretende ver disminuido el importe de la deuda tributaria a través de una relación de gastos deducibles.

La aportación en este caso de unos apuntes contables (hojas sueltas) que dice haber realizado como consecuencia de las indicaciones de los auditores difícilmente pueden considerarse prueba suficiente para acreditar una disminución tan importante de las ventas y un aumento tan considerable de los gastos, respecto de lo declarado, si no va acompañada de otra documentación como pudieran ser las facturas, certificados de obra, escrituras publicas, inventario de existencias, etc.. El Tribunal Supremo en diversas sentencias ha establecido que los apuntes contables, por sí mismos, no son prueba de la realidad de los hechos que refleja, debiendo estar respaldados por los justificantes legales establecidos para probar dicha realidad.

Respecto al valor probatorio de la contabilidad este TEAC en resolución de 11-09-2014 (RG 288/2014) ha dicho (FD Quinto):

"Y acerca del valor probatorio de la contabilidad y demás documentación contable tiene dicho el Tribunal Supremo en el fundamento segundo de su Sentencia de 30-04-1986 que:

"...al prevenir el Código de Comercio expresamente que «el valor probatorio de los libros de los comerciantes y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho», claramente está poniendo de manifiesto que no existe un precepto sancionador de sometimiento pleno probatorio afirmativo del resultado del contenido de los libros de comercio en contra de tercero";

asimismo, en el fundamento séptimo de su Sentencia de 07-10-986 dispone que:

"..la contabilidad de la actora no puede tomarse como básica, fuera del conjunto de la prueba, ya que éste no es el alcance del artículo 1228 del Código Civil referente a los asientos, registros y papeles privados, ni el del artículo 47 del Código de Comercio que no concede a los libros de comercio un valor probatorio especial -sentencias del Tribunal Supremo de 12/02/1982 y 07/01/1983";

y acerca del principio de valoración conjunta de la prueba tiene dicho el Tribunal Supremo en su Sentencia de la Sala de lo Civil del 16-02-2002 (recurso nº 2714/1996), que:

"...cuando se habla de valoración libre de la prueba no se pretende dar cobertura a la arbitrariedad del juzgador de instancia en la apreciación fáctica, sino que se refiere a la necesidad de aplicar una serie de reglas que aseguren la racionalidad de su decisión en torno a los hechos, la apreciación de reglas lógicas, que son las que en nuestro Derecho se conocen con el nombre de reglas de la sana crítica o reglas del conocimiento humano".

En definitiva, que la contabilidad y documentación contable no hace prueba plena de la veracidad y exactitud de lo en ellas documentado sino que habrá que atenderse al conjunto de pruebas concurrentes a los efectos de llegar a una conclusión racional y motivada acerca de lo acaecido".

Por todo lo expuesto procede desestimar la rectificación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2008 solicitada por la reclamante.

**CUARTO.-** La solicitud de rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2009, a la que se refiere el

presente expediente, viene firmada el 24 de julio de 2014, y trae causa de la liquidación que, por el concepto Impuesto sobre Sociedades 2007, realiza la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía (A01 de 25 de abril de 2013). La Inspección regulariza la situación tributaria del obligado eliminando la Provisión por insolvencias que se había deducido el contribuyente en relación a la entidad **Z**, por no cumplir el requisito del plazo para su deducibilidad regulado en el artículo 12.2 a) de la Ley del Impuesto de Sociedades.

El citado precepto dispone:

"2. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las pérdidas respecto de los créditos que seguidamente se citan, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:

- 1.º Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público.
- 2.º Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- 3.º Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
- 4.º Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
- 5.º Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

No serán deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las pérdidas basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores."

En relación a la cuestión controvertida, es esencial el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (en adelante TRLIS), que en su apartado primero establece:

"Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros"

Siguiendo el apartado tercero del mismo precepto legal, y como recoge la recurrente en su escrito de interposición:

"3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que

corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores."

Como resulta de la normativa reguladora del impuesto, y siempre que no suponga una menor tributación, habrá de admitirse la deducibilidad de un gasto en un período posterior, resultando por contra, la imposibilidad de diferimiento de la imputación cuando de ello se derive una menor tributación. Pues bien, en el supuesto que nos ocupa, no puede admitirse el diferimiento pretendido por la entidad recurrente por cuanto, la imputación al ejercicio 2009, sí que supondría una menor imposición, y ello, por aplicación del criterio ya manifestado por este Tribunal Central, en su Resolución de 4 de febrero de 2016, RG 3431/13, en su FD QUINTO

Y respecto de la posibilidad de apreciar "tributación inferior" en el caso de bases imponibles negativas comparte este Tribunal Central el criterio de la DGT (nº. consulta 0273-05) cuando afirma, tras transcribir el artículo 1 y 3 del TRLIS:

"De acuerdo con ello, la imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2002 de gastos de los ejercicios 2001 y 2000 origina una tributación inferior a la que hubiere correspondido de haberlos imputado a las cuentas de pérdidas y ganancias de dichos ejercicios 2001 y 2000 conforme al criterio de devengo, por cuanto se aumenta el plazo de compensación de la base imponible negativa imputable a dichos gastos, por lo que es necesario efectuar una regularización de dichos periodos impositivos"

Así, como de se deriva de las autoliquidaciones por el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009, en esos ejercicios se generaron bases imponibles negativas, por lo que la imputación de un gasto a un ejercicio posterior al que corresponde, supone la ampliación del plazo para compensar dichas bases negativas, dando lugar, por tanto a una menor tributación. Por ello, resultaría improcedente reconocer, en 2009, la deducibilidad de un gasto que correspondió, en los términos expuestos, a 2008

Por lo anterior, este Tribunal Central confirma la resolución adoptada por TEAR de Andalucía, y no considera conforme a derecho la imputación de la provisión por insolvencias de **Z** al ejercicio 2009.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

### **acuerda**

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.