



Roj: **STS 6369/2012** - ECLI: **ES:TS:2012:6369**

Id Cendoj: **28079130022012101085**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **05/10/2012**

Nº de Recurso: **259/2010**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STS 6369/2012,**
AATS 11040/2012

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a cinco de Octubre de dos mil doce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación para unificación de doctrina núm. 259/2010, interpuesto por Construcciones Luis Velasco, S.L, contra la sentencia de 22 de Febrero de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso contencioso administrativo núm. 1722/2007 , sobre liquidación practicada por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999, por importe de 58.735,21 euros.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 27 de Mayo de 2004, la Inspección de Tributos de Asturias levantó acta de disconformidad a la ahora recurrente, por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999, por la que se procedía a aumentar la base imponible del impuesto por presunción de obtención de rentas no declaradas por deudas inexistentes reflejadas en la contabilidad, de acuerdo con la que establecía el art. 140 de la ley 45/1985 , al aparecer en la contabilidad de los ejercicios 1999, 2000 y 2001 anotadas la cuenta. 40000000 "proveedores pesetas", con saldo inicial y final en cada uno de los ejercicios de 19.328.102 pts y la cuenta 55501000 "partidas pendientes de aplicación Banco Asturias", con saldo inicial y final en cada periodo de 3.475.407 pts.

De la propuesta resultaba una cuota de 47.968,15 euros más 10.767,21 euros de intereses de demora, que dió lugar al acuerdo de liquidación del Inspector Coordinador de 3 de Septiembre de 2004.

Por otra parte, iniciado expediente sancionador culminó con el acuerdo de imposición de sanción de 1 de Febrero de 2005, por la comisión de infracción tributaria grave, por importe de 28.780,89 euros.

SEGUNDO.- Promovidas reclamaciones económico administrativas contra los referidos acuerdos de liquidación y de sanción fueron desestimadas por resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias de 13 de Julio de 2007.

TERCERO.- Interpuesto recurso contencioso administrativo por la entidad, la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, dictó, con fecha 22 de Febrero de 2010, sentencia estimando en parte el mismo, con anulación parcial de la sanción tributaria impuesta al no ser procedente la cuantía correspondiente a la ocultación, pero manteniendo el resto de la misma y la liquidación practicada.



CUARTO.- Contra dicha sentencia, la representación de construcciones Luis Velasco, S.L, interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina, aportando como sentencia de comparación la dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sección 4ª, de 4 de Febrero de 2009 .

Solicitó sentencia que case y anule la recurrida, estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del TEAR del Principado de Asturias de 13 de Julio de 2007, así como los acuerdos de la Inspección de Asturias de 3 de Septiembre de 2004 y de 1 de Febrero de 2005, reconociendo la indemnización por los gastos incurridos en la formalización del aval prestado para obtener la suspensión del acto impugnado.

QUINTO.- Conferido traslado al Abogado del Estado se opuso al recurso, interesando su desestimación.

SEXTO.- Remitidas las actuaciones a la Sala, se señaló el día 3 de Octubre de 2012 para el acto de votación y fallo, en cuya fecha tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. **Emilio Frias Ponce**,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El Tribunal de instancia partió de los siguientes hechos:

"En cuanto a los hechos que motivan la liquidación no se cuestiona que figuran en la contabilidad de los ejercicios 1999, 2000 y 2001, dos cuentas de pasivo, la cuenta 40000000 "proveedores pesetas", con saldo inicial y final en cada uno de los ejercicios citados de 19.328.102 pesetas, y la cuenta 55501000 "partidas pendientes de aplicación Banco de Asturias", con saldo inicial y final en cada periodo de 3.475.407 pesetas, sin que conste justificación documental alguna que respalde los saldos anotados en la contabilidad respecto a su origen y motivo de los mismos, habiéndose manifestado expresamente, en la diligencia de 4 de mayo de 2004, que se desconocen quienes son los proveedores incluidos en la cuenta "proveedores pesetas" y el motivo del saldo, y respecto a la segunda cuenta que al haberse producido en el ejercicio 1993 un descuadre entre el saldo real y contable de la cuenta abierta en el Banco de Asturias, se procedió a ajustar ambos saldos, con abono a la cuenta 55501000, manteniéndose dicho concepto en los años sucesivos. De acuerdo con tales hechos, ante la falta de justificantes documentales (facturas, extracto bancarios, etc.) y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 140 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , la Inspección estima que estamos en presencia de rentas presuntas no declaradas, al haber sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes, en la medida en que no puede probarse su existencia, e imputando su importe al periodo impositivo más antiguo cuya liquidación no sea firme, en el presente caso al periodo de 1999, a falta de acreditación documental por el sujeto pasivo de que corresponde a otro u otros periodos.

A ello opone la actora que ha quedado acreditado que los pasivos cuestionados se registraron, de forma que pudieran ser identificados y, por lo tanto, susceptibles de ser regularizados, en el ejercicio 1992, en el caso de la cuenta 40000000 "proveedores", y en 1993 en cuanto a la cuenta 55501000 "partidas pendientes de aplicación Banco de Asturias", como así lo muestran los Libros Diarios de ambos años, con lo que la imputación temporal debe realizarse a los ejercicios mencionados, no procediendo su imputación a 1999, tal y como hace la Administración, habida cuenta el valor probatorio de los libros contables debidamente legalizados por el Registro Mercantil, y toda vez que si se pudiera acudir a otros medios para acreditar el origen de las partidas referidas, no procedería la regularización impugnada precisamente porque no se trataría de un pasivo ficticio, sino de una deuda real, por lo que no cabría la presunción de la existencia de una renta, en todo caso correspondiente a los ejercicios 1992 y 1993, por lo que se ha extinguido la responsabilidad tributaria por la aplicación del instituto de la prescripción, al haber transcurrido más de cuatro años desde la finalización del plazo reglamentario de declaración, en consecuencia habría prescrito la acción para liquidar."

Por otra parte, la fundamentación dada para desestimar el recurso interpuesto fue la siguiente:

"Pues bien, el artículo 140 de la Ley 43/1995 preveía la presunción de renta en caso de contabilización de deudas inexistentes, cuya renta a su vez se presumía producida en el periodo más antiguo de los no prescritos salvo prueba en contrario. En nuestro caso, es la propia contabilidad de la empresa la que permite presumir la renta, lo que ha hecho innecesario aplicar el procedimiento de estimación indirecta de la base imponible, pues en ningún momento se acredita que la supuesta deuda contraída con proveedores innominados y la pendiente de aplicación con el Banco de Asturias se arrastre desde 1992, 1993 o, incluso, de ejercicios anteriores, ya que al carecer de soporte documental, esa parte del pasivo contabilizado no refleja la imagen fiel del patrimonio de la entidad, pues a diferencia de la claridad con la que se podido determinar el resto de partidas reflejadas en la contabilidad de la empresa, extraña la falta de identificación de los datos referidos a los proveedores y el motivo del saldo deudor, lo que supone la existencia de rendimientos no declarados que deben tributar como aumento de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, pues no es de recibo la existencia de unos saldos de tal magnitud económica sin justificación documental alguna ni razón de su existencia por tan largo periodo de tiempo. En

definitiva, si como se alega, se trata de una deuda real, es llano que ha de quedar alguna prueba acreditativa de la misma, y si no se ha aportado es porque la deuda es inexistente, lo que nos afirma en la convicción de que tales partidas fueron rendimientos de sociedad.

Por demás, no puede la actora invocar la aplicación del instituto de la prescripción en defensa de su pretensión anulatoria deducida en demanda, pues la prescripción del derecho a liquidar no impide la regularización de ejercicios no afectados por la prescripción, aunque los hechos, operaciones o datos de relevancia tributaria provengan de ejercicios anteriores, ya prescritos, en cuanto a los efectos posteriores de tales actos o negocios, si bien este criterio, que limita temporalmente la prescripción, impidiendo que se menoscabe el derecho de la Administración a liquidar los ejercicios en que no debe regir ésta, debe quedar constreñido a los supuestos de incorporación de hechos o datos propios de la comprobación del ejercicio de que se trata, sin extenderse a la verificación de las bases imponibles, pero quedando incólume la obligación de la recurrente de conservar los soportes contables que justifican las bases imponibles negativas que pretende compensar, obligación que resulta exigible a partir del 1 de enero de 1999 por la modificación del artículo 23 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, por la Ley 40/1998, que introdujo el núm. 5, que establece "5. El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron"

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

Conviene recordar que en el caso litigioso la interesada alegó que las partidas regularizadas fueron deudas que, aun siendo desconocido su origen, estaban contabilizadas con anterioridad al periodo prescrito más antiguo, aportando como medio de prueba documentos contables y un informe del Auditor por el que se manifestaba que habían sido examinados los libros diario, mayor, inventarios y cuentas anuales desde el año 1992 hasta el 2003, ambos inclusive, analizando el desarrollo de las dos cuentas controvertidas, de las que resultaba, respecto a la cuenta proveedores 40000000, que ya existía en el asiento de apertura del año 1992, que en ese mismo ejercicio 1992 tuvo únicamente un movimiento y que el saldo final de dicho ejercicio (31 de Diciembre de 1992) es exactamente el mismo que el del día 31 de Diciembre de 2003; y respecto de la cuenta "partidas pendientes de aplicación Banco de Asturias 55501000" que su saldo fundamental estaba formado por un apunte de fecha 31 de Diciembre de 1993, y desde entonces solamente tuvo un ajuste de pequeña importancia (186.325 pts) en el año 1997, permaneciendo también su saldo invariable hasta el 31 de Diciembre de 2003, no siendo admitidos en vía administrativa los libros de contabilidad de los años 1992 y 1999 como medio de prueba válido para acreditar el origen de las partidas controvertidas por su falta de veracidad, lo que viene a confirmar la Sala de instancia al desestimar el recurso, aunque con un argumento distinto.

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

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

Por lo que respecta a esta regla, la ley no alude expresamente a la prescripción al señalar sólo que el sujeto pasivo puede probar que la renta corresponde a otro u otros periodos impositivos distintos del más antiguo no prescrito, pero resulta patente, si esta prueba permite al sujeto pasivo acreditar que los activos ocultos o pasivos ficticios se han financiado con rentas no declaradas, pero obtenidas en un periodo distinto, que

la prescripción debe desplegar sus efectos. El art. 140 no era una norma dirigida a evitar los efectos de la prescripción, ante una ocultación del contribuyente, sino una norma de liquidación del impuesto mediante una serie de presunciones legales para facilitar esa liquidación en estos casos, sin perjuicio de la prescripción cuando ésta se probase por el sujeto pasivo.

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

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

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

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

SEXTO.- Por lo expuesto, procede estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina contra la sentencia impugnada y, por las mismas razones, estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto, con anulación de la resolución impugnada del TEAR del Principado de Asturias de 13 de Julio de 2007 y de los actos de liquidación y de sanción que confirma, por la existencia de prescripción, al haberse probado que la imputación de la renta corresponde a los años 1992 y 1993, reconociéndose el derecho de la parte a ser indemnizado por los gastos incurridos en la formalización del aval prestado para obtener la suspensión, sin que se aprecien circunstancias especiales para una imposición de costas.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos estimar el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por Construcciones Luis Velasco, S.L, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 22 de Febrero de 2010, que se anula, con estimación del recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del TEAR de Asturias de 13 de Julio de 2007, que asimismo se anula, así como los acuerdos de liquidación de 3 de Septiembre de 2005, condenándose a la Administración al pago a la recurrente de los gastos satisfechos en la formalización del aval prestado para obtener la suspensión, sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. **Emilio Frias Ponce** D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Ramon Trillo Torres

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. **Emilio Frias Ponce**, hallándose celebrando audiencia pública ante mi, el Secretario. Certifico.