

OBSERVATORIO LEGAL Ee

El Tribunal Supremo habilita la "prueba contable" para la imputación temporal de rentas derivadas de pasivos ficticios contabilizados en periodos prescritos.

En su reciente **Sentencia 1096/2023, de 25 de julio de 2023** (recurso de casación 6934/2020), el Tribunal Supremo se pronuncia sobre cómo se aplican las normas especiales de imputación temporal de rentas derivadas de deudas inexistentes, teniendo en consideración que a tenor del apartado 4 del artículo 134 TRLIS "se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes" y, por otro lado, conforme al apartado 5 del artículo 134 TRLIS "el importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros", preceptos ambos, reflejados en los apartados 4 y 5 del vigente artículo 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.



De esta forma, emerge de forma nitida la controversia, consistente en **determinar el período al que ha de imputarse la renta derivada de la presunción, cuando la deuda inexistente se refleja contablemente en un ejercicio prescrito y en otro no prescrito.**

Mientras que la Administración Tributaria y la sentencia recurrida consideran que, en la medida que la deuda inexistente y, por ende, la presunción de renta se refleja en la contabilidad de un periodo no prescrito, es a este al que debe imputarse, si el contribuyente no demuestra el origen temporal de esa deuda ficticia por cuanto -mantienen-, que la contabilidad no es suficiente para considerar que la renta oculta procede de un ejercicio prescrito; por el contrario, **la entidad recurrente pone el acento en que dicha deuda se contabilizó previamente en un ejercicio prescrito, lo que a su juicio comporta la imposibilidad de regularizar, por entender que el sujeto pasivo está ya probando -por la propia constancia contable- que la renta corresponde a dicho periodo impositivo prescrito.**

OBSERVATORIO LEGAL Ee



El Alto Tribunal, estimando la tesis de la recurrente, discrepa de la interpretación de la Audiencia Nacional en su sentencia, considerando que:

- **Si la propia ley establece la presunción de “renta no declarada” a partir del mero registro de deudas inexistentes en los libros de contabilidad, conforme al apartado 5 del citado artículo 134 nada impide que la prueba en contrario pueda consistir precisamente en acreditar su registro en la contabilidad de ejercicios prescritos**, coyuntura que ha demostrado la entidad recurrente, como reconoce la propia sentencia de instancia.
- El criterio de que la **prueba contable es válida para determinar la imputación temporal** ha sido ya reconocido por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 5 de octubre de 2012 (Rec. 259/2010), y de 31 de enero de 2017 (Rec. 2346/2015), en las que el Alto Tribunal establece la validez de 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 resulta imputable.

- **La presunción legal no puede operar de forma que se aplique de manera distinta si el afectado es el contribuyente o lo es la Administración.** Esto es, si la regularización administrativa se ha establecido sobre la base de una presunción, atendiendo exclusivamente al registro contable en un determinado ejercicio no prescrito, la propia contabilidad debe servir también para que el contribuyente acredite la presencia del pasivo ficticio en un ejercicio prescrito.

De acuerdo con lo anterior, el Tribunal establece el siguiente criterio interpretativo: **“Cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes, a los efectos de la presunción de la existencia de rentas no declaradas, el registro contable no controvertido es un medio de prueba válido para que el contribuyente pueda demostrar que la renta, consecuencia de tal presunción, deba imputarse a un período impositivo, distinto al más antiguo de entre los no prescritos”.**