

Aspectos contables y fiscales de las provisiones

Análisis de la **SAN de 22 de junio de 2022, rec. núm. 280/2019**

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado)

Extracto

La sentencia de referencia aborda dos cuestiones, a saber, la relativa a la deducción de una partida relacionada con un compromiso contractual, realizado en el contexto de un cambio de actividad, y la concerniente a la aptitud de unas acciones a los efectos de la deducción por reinversión. En la presente colaboración solamente se examina la primera, por cuanto la segunda ha perdido relevancia al no haber sido recogida tal deducción por la Ley 27/2014, la cual ha reproducido, básicamente, la regulación de las provisiones establecida en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS).

La cuestión referida amerita el análisis de los aspectos contables y fiscales de determinadas provisiones.

Nota: Este trabajo ha sido realizado en el marco del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso

1. Supuesto de hecho

En el ejercicio de 2008, la entidad contribuyente efectuó un cargo en la cuenta 622, «Reparaciones y conservación», con abono a la cuenta 410, «Acreedores por prestaciones de servicios», por importe de 500.000 euros.

Respondía tal movimiento contable, en el sentir del contribuyente, al reflejo de las obligaciones contraídas consistentes en la reforma y acondicionamiento de una nave industrial de su propiedad, según las indicaciones de la entidad arrendataria. Dimanaba la obligación referida de una cláusula contractual, en cuya virtud, las partes del contrato de arrendamiento acordaron «colaborar para la realización de las obras en las instalaciones de acuerdo con las indicaciones que sean dada(s) por (la empresa) MERCEDES».

En relación con tal obligación, una entidad de crédito otorgó un aval «por el que garantizaba a primer requerimiento de forma expresa, irrevocable solidaria e incondicional el completo y puntual pago de cualesquiera cantidades que le sean reclamadas por el beneficiario, en cualquier momento... hasta la cantidad máxima total de 500.000 €».

Así pues, sobre el contribuyente pesaba una obligación, para cuyo cumplimiento una entidad de crédito había otorgado un aval. Llegado el caso de incumplimiento, la entidad de crédito abonaría la cantidad mencionada a la entidad arrendataria, resarcándose de la entidad avalada, esto es, el contribuyente.

De esta manera, la cuestión analizada y resuelta en la sentencia admite una generalización, a saber, la del reflejo contable y efectos fiscales de los compromisos contraídos contractualmente, asistidos de un aval. Finalmente, las obras de mejora y acondicionamiento no se realizaron, pero ello aconteció en 2010. En ese ejercicio, las partes regularizaron sus obligaciones, cancelándose el aval. Las consecuencias económicas de esos eventos habrán debido quedar reflejadas en la contabilidad de dicho ejercicio, surtiendo los pertinentes efectos fiscales, para cuya determinación, lógicamente, se habrá de tomar en consideración la regularización fiscal relativa a 2008.

Es interesante notar que los hechos relatados se produjeron en el contexto de un cambio de actividad de la entidad, que pasaría a ser la de arrendamiento de locales industriales

cesando en la de concesionario para la venta de automóviles que, justamente, habría de ser continuada por la empresa arrendataria, lo que, adicionalmente, induce a un análisis de los efectos contables y fiscales de dicho cambio, igualmente susceptible de generalizaciones, a pesar de que en la sentencia se hallen tan solo livianos atisbos del mismo.

2. Doctrina del tribunal

El contribuyente esgrimió que el compromiso contractual, respaldado por el aval, le supondría un quebranto. La inspección tributaria sostuvo que el quebranto, en su caso, se produciría si las obras comprometidas no se realizaban en la debida forma, en cuyo caso la entidad arrendataria recibiría el importe del aval y la entidad de crédito exigiría el pertinente reembolso al contribuyente.

La Audiencia Nacional (AN) resolvió tomando en consideración, exclusivamente, las normas contables que hacían al caso, estableciendo los siguientes criterios:

- «Las provisiones son pasivos, obligaciones presentes, cuyo importe o vencimiento resultan indeterminados y se caracterizan porque existe incertidumbre en cuanto al importe o a la fecha de cancelación de la obligación actual, surgida como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro».
- «En el ejercicio 2008 no se había producido el incumplimiento de las obligaciones garantizadas mediante el aval, [...] no había ocurrido ningún hecho en el pasado por el que hubiera surgido obligación alguna, y por lo tanto no procedía reconocer provisión alguna».
- «No es posible admitir provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro».

Con base en esos criterios, la AN desestimó el recurso.

Se notará que, aun cuando la cuenta de abono utilizada por la entidad no fue una destinada a reflejar las provisiones, el tribunal centró su discurso en relación con las mismas.

3. Comentario crítico

La doctrina del tribunal ha de ser examinada desde el doble plano, contable y fiscal, de las provisiones, por más que la sentencia se haya apoyado, exclusivamente, en normas contables.

En efecto, lo primero que debe resaltarse es que el tribunal resuelve tomando en consideración, únicamente, lo previsto en la normativa contable. Así, cita el mandato del punto 4.º 2 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad (PGC), a cuyo tenor se definen los pasivos como «obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones».

Seguramente, hubiera sido más afín con el principio de reserva de ley, partir de la norma legal de la cual trae causa la norma reglamentaria transcrita, esto es, el artículo 36.1 b) del Código de Comercio, en el que se definen los pasivos como «obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que puedan producir beneficios económicos. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones».

Aun cuando no la cite expresamente, la sentencia también ha tomado en consideración la norma de registro y valoración 15.^a del PGC, «Provisiones y contingencias», según la cual deben reconocerse como provisiones los pasivos «que resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en la que se cancelarán».

Pues bien, la sentencia rechaza que la provisión constituida halle amparo en estos preceptos.

3.1. El concepto contable de las provisiones

Los preceptos anteriormente transcritos son excesivamente parcos para procurar un entendimiento cabal de las provisiones. Ese entendimiento requiere considerar el contexto normativo en el que se ubican, así como las cuentas y relaciones entre ellas establecidas, respecto de las provisiones, en el PGC. Solo así podrá acometerse un análisis crítico de la sentencia.

3.1.1. El concepto de provisiones en las normas internacionales de información financiera

La reforma de la normativa contable emprendida por la Ley 16/2007, aplicable en el momento de los hechos y en la actualidad, se inserta, según su exposición de motivos, «dentro de la estrategia de aproximación a las normas internacionales de contabilidad fijada por las instituciones comunitarias».

La norma internacional de contabilidad n.º 37, «Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes» (versión, julio de 2021; versión inicial julio de 1999), procura una am-

plia visión de los pasivos que deben reflejarse bajo la forma de provisión. Así, el punto 14 establece lo siguiente:

debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones: (a) la entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado; (b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y (c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación. De no cumplirse las tres condiciones indicadas, la entidad no debe reconocer la provisión.

Por esta razón, no deben reconocerse contablemente los denominados pasivos contingentes, definidos en el punto 10 como:

una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada solo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

En el mismo sentido, el punto 18 indica que:

los estados financieros se refieren a la situación financiera de la entidad al final del ejercicio sobre el cual se informa, y no a su posible situación en el futuro. Por esta razón, no se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro. Las únicas obligaciones reconocidas en el balance de la entidad serán aquellas que existen ya en la fecha del balance.

Reafirma este criterio lo previsto en el punto 63, a cuyo tenor «no deben reconocerse provisiones por pérdidas futuras derivadas de las explotaciones». No obstante, cuando esas pérdidas deriven de un contrato calificado como *oneroso* o de operaciones de *reestructuración*, sí debe constituirse la oportuna provisión, en los términos de los puntos 66 y 70, respectivamente.

Como se verá, la posible concurrencia de una operación de reestructuración es un aspecto relevante en el análisis de la sentencia.

3.1.2. Acreedores, provisiones y pasivos contingentes

La regulación de las provisiones en el PGC responde a los criterios desplegados en esa norma internacional de contabilidad. Dedicada, a tal efecto, la norma de registro y valoración 15.^a y las reglas concernientes a las definiciones y relaciones contables de la rúbrica 14, «Provisiones», y de la rúbrica 499, «Provisiones por operaciones comerciales».

Ordena la norma de registro y valoración 15.^a lo siguiente:

la empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán.

La remisión al Marco Conceptual de la contabilidad ha de entenderse hecha a la definición de los pasivos, contenida en el punto 4.º 2, anteriormente transcrita.

La clave de bóveda del pasivo es la ocurrencia de un suceso, o suceso pasado, que da origen a una obligación determinante de la entrega a un tercero de recursos económicos. Esa obligación puede tener fundamento legal, contractual o, simplemente, *implícito*, en los términos de la norma de registro y valoración 15.^a del PGC.

Ni el Código de Comercio ni el PGC describen lo que debe entenderse por obligación con fundamento implícito. El punto 10 de la norma internacional de contabilidad n.º 37 sí efectúa ciertas precisiones al respecto, indicando:

una obligación implícita es aquella que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que: (a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y (b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

El artículo 1.089 del Código Civil se refiere a la fuente de las obligaciones, indicando que las mismas nacen de «la ley, de los contratos y cuasi contratos, y de los actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier género de culpa o negligencia». No se menciona, pues, la fuente o fundamento implícito que, justamente, da lugar a la obligación implícita.

Sin embargo, la literatura de la citada norma internacional de contabilidad n.º 37 enlaza con la teoría del jurista alemán Larenz, según la cual las obligaciones pueden nacer no solo del negocio jurídico y de la ley, sino también de «la conducta social típica». Díez-Picazo asume esta teoría, indicando que «bajo la rúbrica de las obligaciones negociales hay que situar también todos aquellos supuestos en los cuales la relación obligatoria no nace de una expresa declaración de voluntad, sino de un comportamiento o de unos hechos concluyentes» (1979, p. 389).

Aun cuando la norma de registro y valoración 15.^a se refiere a las provisiones y contingencias, los pasivos contingentes no deben reconocerse contablemente. En efecto, los

mismos únicamente deberán ser objeto de información, según dicha norma, en la memoria de las cuentas anuales.

De acuerdo con lo anterior, las provisiones constituyen una categoría contable que se ubica entre los acreedores y los pasivos contingentes. Las tres categorías reposan en el acaecimiento de un suceso pasado, diferenciándose en razón a la naturaleza de tal suceso y, por ende, en la textura de las consecuencias que el mismo tendrá en el patrimonio de la empresa.

Los acreedores son aquellos pasivos cuyo suceso pasado consiste en bienes y servicios recibidos por la empresa que han sido debidamente facturados o que estén sustentados mediante un acuerdo formal. Tratándose de los pasivos contingentes, el suceso pasado, de índole variada, no genera plenamente la certeza del nacimiento de una obligación, por cuanto su efectiva existencia depende de que ocurra, o no ocurra, un suceso futuro e incierto. En el ámbito de las provisiones propiamente dichas, el suceso pasado, igualmente de naturaleza variada, basta para generar la obligación, si bien adolece de indeterminación en su cuantía o en la fecha de vencimiento.

En el supuesto de los acreedores y otras obligaciones asimilables, el suceso pasado basta para determinar el importe del pasivo y la fecha en la que deberán entregarse los recursos económicos para hacer frente al mismo, en tanto que en el de las provisiones, el suceso pasado basta para determinar la existencia del pasivo, pero no su importe y fecha de cancelación y, finalmente, en el de los pasivos contingentes, el suceso pasado no basta para establecer la certeza de que, en el futuro, deban entregarse recursos económicos, aun cuando exista la posibilidad de que así sea, de manera tal que no existe una obligación propiamente dicha.

Así pues, en el caso de los acreedores y de las provisiones, el suceso pasado da lugar a una obligación, sea de fundamento legal, contractual o implícito, en tanto que en el caso de los pasivos contingentes el suceso pasado no da lugar a tal obligación, aunque sí a la probabilidad de que la misma se presente en un momento futuro.

Es importante notar, por tanto, que la obligación de carácter implícito no debe identificarse con un pasivo contingente. La obligación de carácter implícito puede ser determinante de un pasivo que, generalmente, deberá registrarse bajo la forma de provisión.

Del mismo modo, es importante subrayar que, de acuerdo con lo establecido en las normas contables hasta el momento consideradas, el puro riesgo de que nazca una obligación por causa de un suceso futuro e incierto, no motiva la existencia de un pasivo a registrar, en forma alguna, señaladamente a modo de provisión.

Sin embargo, como seguidamente se verá, ese marco normativo, al que se ha atendido la sentencia que se comenta, tal vez haya podido ser excedido por alguna de las regulaciones relativas a ciertas provisiones contenidas en la quinta parte del PGC.

3.1.3. Definiciones y relaciones contables referidas a las provisiones

El PGC, bajo el influjo del principio de prudencia valorativa, ha ensanchado el campo de las provisiones, tal vez rebasando, en algunos supuestos, el requisito de la existencia de una obligación presente, aunque fuere de carácter implícito.

Así, ha de constituirse la «provisión para otras responsabilidades» (142), en relación con «obligaciones de cuantía indeterminada», entre otras, «las procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivados de avales».

Ciertamente, de una sentencia judicial puede nacer una obligación. Abierto el proceso, la sentencia es un hecho futuro de producción cierta, de la cual, sin embargo, no nacerá inexorablemente una obligación. A pesar de ello, la norma contable establece que ha de constituirse una provisión, cuyo importe habrá de ser estimado.

Algo parecido acontece en el caso de la fianza, en cuya virtud, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1.822 del Código Civil, «se obliga uno a pagar o cumplir por un tercero en el caso de no hacerlo este», por cuanto la obligación de entregar recursos a cargo del fiador no es cierta. La obligación nacerá con el incumplimiento del deudor afianzado. Sin embargo, la norma contable conduce a constituir una provisión a la vista de indicios racionales de los que se desprenda que el deudor afianzado no podrá hacer frente a la obligación que le incumbe, incluso si mediere el beneficio de excusión del artículo 1.830 del Código Civil.

La «provisión para reestructuraciones» (146) debe constituirse para cubrir «el importe estimado de los costes que surjan directamente de una reestructuración». La situación de reestructuración augura el surgimiento de obligaciones de pago a medida que se vayan recibiendo los bienes y servicios inherentes a la realización de aquella. No se está cubriendo, pues, una obligación presente, sino una obligación futura o un conjunto de obligaciones futuras de aparición cierta, aunque de importe y fecha de cancelación indeterminadas. Con todo, se diferencia este supuesto del precedente en que la obligación, necesariamente, se presentará en un futuro, inscribiéndose, por tanto, con mejor fortuna en el ámbito estricto de la provisión.

La «provisión por contratos onerosos» (4994) debe constituirse cuando «los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato exceden de los beneficios económicos que se espera recibir del mismo». Tampoco aquí se está cubriendo una obligación presente, a menos que el propio contrato establezca una penalización por su desistimiento. Con todo, esta provisión no cubre las pérdidas futuras, aun cuando previsibles, derivadas del ejercicio ordinario de la actividad, ya que es preciso que exista un contrato específico.

Las provisiones precedentemente descritas indican que no solo las obligaciones actuales o presentes, aunque de cuantía o fecha de vencimiento indeterminadas, han de ser objeto de provisión, sino también las obligaciones que, a la vista de ciertas circunstancias,

podrían razonablemente hacerse presentes en un momento futuro. Como se verá, esta conclusión tiene especial relevancia en relación con el análisis de la sentencia objeto de los presentes comentarios.

3.2. La aplicación al caso del concepto contable de provisión

¿Existía, en el caso, algún suceso pasado determinante de una obligación presente para cuyo cumplimiento la entidad contribuyente hubiera debido entregar recursos económicos?

La asunción de una cláusula contractual en cuya virtud la entidad se obligó, frente a la empresa arrendataria, a efectuar unas obras de acondicionamiento y mejora de la nave industrial arrendada era, ciertamente, un suceso pasado, pero del mismo no se derivaba la obligación de entregar recursos económicos. En efecto, la obligación de entregar recursos económicos nacería, en su caso, a raíz del incumplimiento de lo prevenido en aquella cláusula, esto es, de un suceso futuro cuya ocurrencia, justamente, dependía de la voluntad de la entidad contribuyente.

Ese suceso, en el caso de autos, sería el incumplimiento de la obligación asumida en el contrato de arrendamiento concerniente a las obras de acondicionamiento y mejora, lo que hubiera determinado, ciertamente, la ejecución del aval. En ese momento, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.838 del Código Civil, el fiador podrá dirigirse contra el deudor para ser reembolsado. Ese es el momento en el que nace la obligación de entregar recursos económicos. Ahora bien, ese incumplimiento, en el ejercicio 2008, no se había llegado a producir.

Desde la consideración precedente, la cláusula de acondicionamiento y mejora, asistida por el aval, determinaría, antes que una provisión, un pasivo contingente, en el sentido de la norma internacional de contabilidad n.º 37 y, por tanto, no susceptible de reflejo en las cuentas anuales, aunque sí de información en la memoria.

¿Podía, en alguna forma, la cláusula contractual, relativa a las obras de acondicionamiento y mejora, relacionarse con los supuestos relativos a alguna de las provisiones reconocidas en el PGC?

La pregunta es pertinente porque, como se ha expuesto en el apartado precedente, determinadas provisiones establecidas en el PGC descansan en la existencia de circunstancias de las que, racionalmente, se desprenda la posibilidad del nacimiento de una obligación de entregar recursos económicos, esto es, en ausencia de una obligación presente.

En este punto, merecen ser traídas a colación la «provisión para otras responsabilidades» (142), la «provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado» (143), la «provisión para reestructuraciones» (146) y la «provisión por contratos onerosos» (4994).

La «provisión para otras responsabilidades» procede, entre otros supuestos, en caso de «obligaciones derivadas de avales y otras garantías similares a cargo de la empresa».

La entidad contribuyente no había otorgado ningún aval. El aval, otorgado por una entidad de crédito, cubría los eventuales perjuicios que para la entidad arrendataria podían derivarse del incumplimiento de la obligación de acondicionamiento y mejora, por parte de la entidad arrendadora.

La concertación del aval no añadió nada respecto de la existencia de una obligación. La obligación nacería, como se ha indicado anteriormente, del incumplimiento de la cláusula contractual, no de la concertación de un aval que concedía a su beneficiario un resarcimiento en caso de producirse dicho incumplimiento.

¿Podía inferirse de la constitución del aval que existía un riesgo cierto del incumplimiento de la obligación de acondicionamiento y mejora y, por tanto, del nacimiento futuro de una obligación en orden a resarcir al fiador?

La respuesta ha de ser negativa por cuanto, precisamente, el cumplimiento de la cláusula de acondicionamiento y mejora dependía de la voluntad de la entidad contribuyente. La provisión, en su caso, procedería en sede de la entidad fiadora, en la medida en que existieren indicios racionales de que el aval sería ejecutado y el resarcimiento se advesara problemático.

¿Podría inferirse de la cláusula de acondicionamiento y mejora la circunstancia de «desmantelamiento o retiro del inmovilizado, así como del lugar sobre el que se asienta»?

Las obras comprometidas versaban sobre una nave industrial, por tanto, sobre un inmovilizado, pero no implicaban, al menos según los datos referidos en la sentencia, su desmantelamiento o retiro. Básicamente, esta provisión va referida a inmovilizados que, ya desde el momento inicial, están abocados al desmantelamiento o retiro, si bien también procede «para poder utilizar [el inmovilizado] durante un determinado periodo de tiempo».

En el caso de lo que se trataba era de acondicionar y mejorar el inmovilizado, en orden a satisfacer las exigencias derivadas del desarrollo de la actividad comercial que sería, posteriormente, acometida por la entidad arrendataria. No se trataba, pues, de un inmovilizado que debiera ser desmantelado o retirado o que requiriese, por su naturaleza, modificaciones para utilizarlo por un cierto tiempo, supuestamente adicional al de su inicial vida económica.

La «provisión para reestructuraciones» se refiere a los «costes que surjan directamente de una reestructuración», esto es, de un «programa de actuación planificado y controlado por la empresa que produzca un cambio significativo en el alcance de la actividad».

En el punto 80 de la norma internacional de contabilidad n.º 37 se dice lo siguiente:

la provisión por reestructuración debe incluir solo los desembolsos que surjan directamente de la reestructuración, que son aquellos que de forma simultánea están: (a) necesariamente impuestos por la reestructuración; y (b) no asociados con las actividades que continúan en la entidad.

En la sentencia se lee:

hasta el 2 de junio de 2008, la actividad de la entidad JV, SA era la actividad de venta al por menor de automóviles, de repuestos, así como la reparación de los mismos. En la fecha notada transmitió a SM, SL los elementos patrimoniales afectos al negocio incluido el fondo de comercio por venta del concesionario de la marca Mercedes, pasando a ejercer la actividad de alquiler de locales industriales.

Así pues, los gastos de acondicionamiento y mejora habían de acometerse por causa de una mutación sustantiva de la actividad económica y, por otra parte, estaban asociados con las nuevas actividades que desempeñaría la entidad contribuyente, pero no con la actividad que venía realizando, ya que la misma se continuaría por la entidad arrendadora.

Aun cuando ni el PGC ni la norma internacional de contabilidad n.º 37 establecen una relación de gastos susceptibles de ser encuadrados en esta provisión, es lo cierto que, en particular la segunda, apunta fundamentalmente a gastos laborales relativos a los trabajadores afectados por la reestructuración y que rechaza los gastos de las actividades económicas futuras. En particular, el punto 81 descarta los gastos que tengan

relación con la gestión futura de la actividad, y por tanto no son pasivos derivados de la reestructuración en la fecha del balance. Tales gastos o inversiones se tratarán, contablemente, de la misma manera que si se produjeran con independencia de la reestructuración.

Con todo, podría atisbarse una moderada cercanía de los hechos del caso con aquellos que fundamentan la constitución de la provisión por reestructuraciones, sobre la base de la existencia de un cambio significativo de actividad.

La «provisión por contratos onerosos» procede cuando «los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo».

De los hechos en presencia, no parece desprenderse que el contrato de arrendamiento, asistido de la cláusula de realización de obras para acondicionamiento y mejora, fuese oneroso, por cuanto en los mismos no hay base para comparar los costes de acondicionamiento y mejora con los ingresos derivados del arrendamiento. Sin embargo, en 2010 las partes acordaron la cancelación del contrato, sin que en la sentencia consten las causas de la misma.

Ninguna de las provisiones aludidas fue examinada en la sentencia, por más que, como se ha visto, la concerniente a las reestructuraciones, podría tener una cierta relación con los hechos acaecidos.

¿Hubiera rechazado la normativa fiscal una provisión contablemente válida, en particular la relativa a las reestructuraciones?

3.3. Perspectiva fiscal de las provisiones

Las provisiones que deban constituirse por aplicación de las normas contables tienen efectos fiscales, de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.3 del TRLIS y de la Ley 27/2014, excepto si una norma fiscal establece alguna excepción o restricción. En este sentido, los artículos 13 del TRLIS y 14 de la Ley 27/2014 establecen severas excepciones o restricciones a la eficacia fiscal de las provisiones, sea directamente rechazando algunas de ellas o estableciendo requisitos específicos para su reconocimiento, respecto de otras.

Del examen efectuado en el apartado precedente se desprende que la única provisión que, eventualmente, hubiera podido ser aplicable al caso era la de reestructuraciones.

La «provisión para reestructuraciones» está fiscalmente admitida, en cuanto, bajo el cumplimiento de los requisitos establecidos en las normas contables, esté respaldada por «obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas», tanto en el TRLIS (art 13.1 d) como en la Ley 27/2014 (art 14.3 c).

Como se ha indicado, la obligación de realizar obras de acondicionamiento y mejora en el inmovilizado se insertaba en el contexto de una mutación en la actividad a realizar por la entidad. Se produjo, pues, un «cambio significativo en el alcance de la actividad llevado a cabo por la empresa», en los términos que el PGC dedica a la provisión para reestructuraciones. Por otra parte, la obligación asociada a tal evento derivaba de una cláusula contractual.

De acuerdo con lo anterior, podría argüirse que se echa de menos en la sentencia una reflexión respecto de la pertinencia, o no, de la «provisión para reestructuraciones». Carencia que, probablemente, se deba a que la entidad contribuyente no hizo hincapié en ella, pues al centrar su argumentación en las consecuencias del aval, ubicó el debate jurídico en sede de la «provisión para responsabilidades».

Referido el debate jurídico a la existencia de una obligación presente derivada del aval, la sentencia no podía pronunciarse en forma distinta a como lo hizo. Sin embargo, si se hubiera situado en el marco, más flexible e indeterminado, de la «provisión para reestructuraciones», el pronunciamiento judicial hubiera podido arrojar luz sobre el contenido y límites de la misma.

Hay atisbos de ese debate en la sentencia. En particular, debe destacarse su rotunda afirmación relativa a que no es admisible reconocer una provisión concerniente a gastos

que deban realizarse en el futuro, en palabras de la sentencia a «gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro».

En el sentir de la sentencia, esos gastos debían tener reflejo contable en el ejercicio en el que nacieran las correspondientes obligaciones de pago, derivadas de las obras de acondicionamiento y mejora.

Ciertamente, el reconocimiento contable de dichos gastos con anterioridad al momento en el que materialmente se incurre en ellos, podría implicar una violación del principio del devengo, reconocido en el punto 3.º del Marco Conceptual, así como en los artículos 19.1 del TRLIS y 11.1 de la Ley 27/2014. Sin embargo, si fueren subsumibles en la «provisión para reestructuraciones», no se produciría tal violación. En efecto, la «provisión para reestructuraciones» ampararía, en el ámbito fiscal, tales gastos, en cuanto derivasen de una obligación legal o contractual.

A tal efecto, la entidad contribuyente hubiera debido probar la existencia de «un programa de actuación planificado y controlado por la empresa», que produjese «un cambio significativo en el alcance de la actividad», en los términos de la cuenta 146 del PGC, aspectos ambos de los que se encuentran retazos en los hechos recogidos en el texto de la sentencia, pero no una argumentación centrada en ellos.

3.4 Aspectos sancionadores

En este punto, conviene dirigir la vista hacia el expediente sancionador.

La sentencia aceptó el argumento de la inspección tributaria en orden a sustentar el elemento subjetivo de la infracción, consistente en que la entidad había

deducido indebidamente gastos contabilizados como de reparación y conservación, que según se ha manifestado por el obligado tributario en el curso de las actuaciones inspectoras corresponden a la dotación de una provisión de manera tal que en razón de los hechos constatados y de la evidencia de la improcedencia de las deducciones regularizadas, no cabe apreciar la concurrencia la interpretación razonable a efectos del artículo 179.2.d) LGT como causa excluyente de la culpabilidad.

Así pues, contabilizar como gastos de reparación y conservación la dotación a una provisión es lo que fundamentó la culpabilidad.

Ahora bien, de acuerdo con lo previsto en la definición y relación contable del PGC, relativa a la «provisión para reestructuraciones», tal provisión debe abonarse «con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 62 y 64». Pues bien, la cuenta 622, del PGC, está destinada a reflejar los gastos de «reparaciones y conservación».

Se sigue de ello que la entidad pudo pretender constituir la «provisión para reestructuraciones» y que empleó la cuenta de cargo apropiada. Cuestión distinta es que los hechos habidos fueran aptos para constituir dicha provisión y que la cuenta de abono efectivamente empleada, «acreedores por prestaciones de servicios», fuere notablemente inapropiada, habida cuenta de que los servicios no se habían recibido.

Bajo la consideración precedente, el fundamento del elemento subjetivo de la infracción hubiera merecido un análisis más detallado.

Ese análisis hubiera debido considerar, no tanto la supuesta incorrección de la cuenta de cargo, que no la hubo en sentido formal, cuanto la irregularidad negligente de, a la vista de los hechos acaecidos y de la normativa contable, constituir la provisión, en el caso, probablemente, relativa a las reestructuraciones.

Pues bien, siendo cierto que en los hechos relatados en la sentencia no consta que la entidad hubiere formulado un «programa de actuación planificado y controlado» relativo a la reestructuración, también lo es que la cesación en la actividad comercial de venta de automóviles para pasar a la de alquiler de naves industriales implicaba un «cambio significativo en el alcance de la actividad llevado a cabo por la empresa», lo que, en unión al influjo del principio de «prudencia valorativa» del artículo 38 c) del Código de Comercio, arrojaba un abanico de elementos próximos a la referida provisión que, tal vez, hubieran podido sustentar indicios exculpatórios, cuya valoración en la sentencia, con el resultado que fuere, hubiese sido de todo punto deseable.

Referencia bibliográfica

Diez-Picazo, L. (1979). *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*. Editorial Tecnos.