



# La contabilidad como medio de prueba para acreditar la prescripción de la renta presunta que se deriva del registro de una deuda inexistente

**Luis A. Malvárez Pascual**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Huelva (España)*

[malvarez@uhu.es](mailto:malvarez@uhu.es) | <https://orcid.org/0000-0003-2191-1594>

## Extracto

En el presente trabajo se analizan las consecuencias de la aplicación de la presunción que permite derivar una renta del descubrimiento del registro contable de una deuda inexistente. En particular, se analiza la reciente jurisprudencia que ha considerado que la contabilización no controvertida de dicha deuda en un periodo prescrito es un medio de prueba válido para que el contribuyente pueda demostrar que la renta presunta se debe imputar también a dicho periodo prescrito.

**Palabras clave:** deuda inexistente; renta presunta; medio de prueba; prescripción.

Recibido: 15-12-2023 / Aceptado: 20-12-2023 / Publicado (en avance *online*): 18-01-2024

**Cómo citar:** Malvárez Pascual, L. A. (2024). La contabilidad como medio de prueba para acreditar la prescripción de la renta presunta que se deriva del registro de una deuda inexistente. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 491, 5-54. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.20237>



# The accounting as a means of evidence to prove the prescription of the presumed income derived from the recording of a non-existent debt

Luis A. Malvárez Pascual

## Abstract

This paper analyses the consequences of applying the presumption that allows to derive income from the discovery of an inexistent debt in accounting records. In particular, we examine recent case law that has deemed that the uncontested recording of such debt in a prescribed period is a valid means of evidence for the taxpayer to demonstrate that the presumed income must also be attributed to that prescribed period.

**Keywords:** inexistent debt; presumed income; means of evidence; prescription.

Received: 15-12-2023 / Accepted: 20-12-2023 / Published (online preview): 18-01-2024

Citation: Malvárez Pascual, L. A. (2024). La contabilidad como medio de prueba para acreditar la prescripción de la renta presunta que se deriva del registro de una deuda inexistente. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 491, 5-54. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.20237>



## Sumario

1. Introducción
2. Análisis general de la situación planteada: finalidad y consecuencias de la contabilización de un pasivo ficticio
3. La presunción de rentas no declaradas como consecuencia del descubrimiento de deudas inexistentes: el criterio administrativo y la interpretación correctora del TS
  - 3.1. La presunción de rentas ocultas en la normativa del IS
  - 3.2. Los criterios administrativos de interpretación de la presunción que tienen como objetivo facilitar su aplicación
  - 3.3. La posibilidad de la prueba en contrario por parte del contribuyente
  - 3.4. La corrección del criterio administrativo por la jurisprudencia. Análisis del *iter* procesal que ha culminado en la STS 1096/2023, de 25 de julio
4. La prueba de la prescripción de la renta mediante la acreditación de que el pasivo ficticio se registró en los libros contables en un periodo prescrito
5. La necesidad de que los libros se encuentren «debidamente legalizados» para que hagan prueba frente a la Administración tributaria
  - 5.1. Planteamiento de la cuestión controvertida
  - 5.2. La legalización de los libros y el depósito de las cuentas. Análisis material de estos deberes y las consecuencias de su incumplimiento
  - 5.3. Los libros legalizados en plazo como medio de prueba frente a la Administración tributaria
  - 5.4. Las consecuencias de la falta de cumplimiento en plazo del deber de legalización en relación con los efectos probatorios de los libros contables en los procedimientos tributarios
6. El tratamiento contable y fiscal de la eliminación de un pasivo ficticio
7. Conclusiones

Referencias bibliográficas



## 1. Introducción

En este trabajo se van a analizar varias cuestiones que tienen un indudable interés, sobre todo, desde el punto de vista práctico. Son muchas las empresas que en algún momento han contabilizado un pasivo ficticio, que se mantiene en el balance durante años por diferentes motivos. En ocasiones, la razón principal por la que no se procede a su eliminación es la dificultad de concretar las consecuencias fiscales de la baja de dicho pasivo de la contabilidad, pues es una cuestión que no se regula en la normativa y el criterio administrativo podría dar lugar a la incorporación de un ingreso en la base imponible del impuesto sobre sociedades (IS). En cualquier caso, en la medida en que los efectos de la cancelación de una deuda inexistente en este impuesto no están claros, se dificulta la toma de decisión por parte de los contribuyentes o de sus asesores a la hora de regularizar la situación contable de aquellos.

Aunque la presunción de rentas por el descubrimiento de deudas inexistentes plantea numerosos problemas, el trabajo se va a centrar en las cuestiones relativas a la prueba de la prescripción de la renta presunta mediante la acreditación del registro de dicha deuda en un periodo prescrito, así como en las consecuencias de que se considere que se trata de un pasivo ficticio. La reciente Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 1096/2023, de 25 de julio (rec. núm. 6934/2020 –NFJ090473–), resuelve uno de los problemas más importantes planteados en relación con este asunto, como es la determinación de si la contabilidad puede servir como medio de prueba para acreditar la prescripción de dicha renta. Esta sentencia nos va a servir para contextualizar la problemática planteada, aunque también van a ser objeto de nuestra atención otros temas que, a pesar de que tienen una enorme relevancia práctica en relación con este asunto, no están resueltos ni en la normativa ni por la jurisprudencia.

El trabajo se va a dividir en cinco epígrafes.

En primer lugar, se examina una serie de aspectos introductorios que resultan relevantes para entender la problemática que va a ser objeto de estudio. Antes de analizar los problemas jurídicos que se plantean, se ha de determinar la finalidad que mueve a una empresa a contabilizar pasivos ficticios, pues solo así se puede comprender dicha realidad.

A continuación, se va a analizar la presunción que actualmente se contiene en los apartados 4 y 5 del artículo 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), y que también ha estado presente en regulaciones anteriores de dicho impuesto. Este precepto permite derivar una renta presunta como consecuencia del descubrimiento de la contabilización de una deuda inexistente. Esta norma se ha de interpretar de forma ajustada, teniendo en cuenta que los criterios defendidos por la Administración han sido cuestionados por la más reciente jurisprudencia. En efecto, la STS 1096/2023, de 25 de julio, ha enmendado el criterio que lleva años aplicando la Administración tributaria y que también fue el que mantuvo en instancias anteriores tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) como la Audiencia Nacional (AN).

En tercer lugar, se examinará otra de las cuestiones que resuelve definitivamente la jurisprudencia del TS. Aunque se trata de un aspecto relativo a la interpretación de la presunción, tiene perfiles propios, por lo que se debe individualizar a efectos de su estudio. En concreto, consiste en determinar si la contabilización inicial de la deuda inexistente en un periodo prescrito, aunque también siga figurando en el balance de otros periodos posteriores no prescritos, es una prueba suficiente a efectos de considerar la prescripción de la renta presunta que deriva del descubrimiento del pasivo ficticio. Este asunto es de gran relevancia porque, como se ha indicado, la deuda ficticia puede permanecer durante años en el balance. La interpretación de la presunción en este tipo de situaciones es también un aspecto clave para concluir si, finalmente, la renta es objeto o no de gravamen o si la misma se encuentra prescrita, en cuyo caso no es posible su imputación al contribuyente.

En cuarto lugar, se analiza otra controversia de gran relevancia práctica, como es la cuestión de si, para que la contabilidad se admita como prueba, es preciso que los libros hayan sido legalizados en plazo, según exige la normativa mercantil. En definitiva, se ha de establecer una conclusión sobre si el incumplimiento de esta obligación, a la que no se asocia ninguna sanción en el orden mercantil, tiene alguna relevancia a efectos de que los libros contables puedan hacer prueba frente a terceros, incluidas las Administraciones tributarias.

Finalmente, en el último epígrafe se va a analizar el régimen tributario de la eliminación de los pasivos ficticios, pues, cuando se reconoce que la deuda es inexistente, esta se ha de cancelar de forma inmediata del balance para que la contabilidad recoja la verdadera situación patrimonial de la empresa, dado que se trata de un pasivo que no es exigible. Es esencial, por tanto, conocer las consecuencias tributarias que derivan de la regularización

contable de dicha situación, pues podría darse el caso de que finalmente se termine tributando por la renta oculta, por muy antigua que sea, en el momento de sanear el pasivo del balance. No es un asunto que haya sido resuelto por la jurisprudencia, lo que determina que exista cierta inseguridad jurídica sobre las consecuencias en el IS de dicha actuación.

## 2. Análisis general de la situación planteada: finalidad y consecuencias de la contabilización de un pasivo ficticio

No es infrecuente en la realidad que en la contabilidad de los empresarios se registren deudas inexistentes. Las sociedades pueden simular haber contraído este tipo de pasivos cuando la deuda registrada no sea real o cuando, habiendo existido, se haya liquidado en efectivo, pese a lo cual se mantiene en el balance de forma indefinida. Lo primero que se ha de analizar es cuál puede ser el sentido de registrar o mantener en la contabilidad pasivos ficticios<sup>1</sup>. Se trata de una operativa que tiene como objetivo aportar financiación a las sociedades, pues a través del registro de las deudas se pretende allegar recursos a estas para que puedan afrontar determinados pagos. En muchos casos, esta situación tiene su origen en que no se han declarado en la contabilidad oficial una parte de los ingresos derivados de las ventas realizadas, al ocultar parte de su actividad económica, lo que determina que, en ocasiones, exista una falta de tesorería que dificulta que se puedan afrontar ciertos pagos, ordinarios o extraordinarios. En definitiva, la estrategia descrita responde a la necesidad de aportar fondos a la sociedad con los que financiar ciertos gastos o inversiones cuando las rentas declaradas no permiten realizar su pago. Estos fondos proceden de rentas generadas en la actividad económica y que no han sido declaradas, por lo que el fin último que se pretende es disimular la obtención de una renta oculta que se incorpora a los flujos de efectivo de la sociedad.

En muchos casos, se registran deudas que no existen *ab origine*. Puede suceder que las sociedades no hayan declarado suficientes ingresos para pagar los gastos e inversiones derivados del ejercicio de la actividad económica. Por tanto, si no se inyecta de algún modo dinero en la sociedad, sería imposible afrontar el pago de estas partidas con dinero A para así poder recoger la operación en la contabilidad oficial. En este tipo de situaciones, a veces se incorpora a la contabilidad tesorería procedente de ingresos no declarados con

<sup>1</sup> Alonso González (2002, p. 28) define un «pasivo ficticio» de la siguiente forma:

Es una deuda inexistente y consiste en el reflejo contable en el pasivo del balance de una cantidad de dinero invertida en el activo sin que su procedencia sea legalmente conocida. Se justifica, entonces, el importe del activo adquirido, o mejor dicho el dinero allegado para su adquisición, como una deuda que tiene la sociedad (un préstamo, por ejemplo), deuda que es del todo irreal y que sirve para camuflar y ocultar desde la misma contabilidad unas rentas no declaradas que en un momento dado se han incorporado al activo manifestándose como elementos patrimoniales.

el objetivo de generar liquidez suficiente para que se puedan realizar los pagos señalados utilizando como contrapartida una deuda inexistente. La contrapartida de la deuda también podría ser directamente la cuenta correspondiente del activo que se adquiriera o una cuenta de gasto, lo que genera la apariencia de que la inversión o el gasto correspondiente se han financiado a través de dicha deuda.

En otras ocasiones, se trata de deudas reales que se mantienen en la contabilidad pese a haber sido liquidadas. En estos casos, los pagos al acreedor se realizan con dinero en efectivo procedente de ventas sin declarar, es decir, con dinero en B. Como consecuencia, estos pasivos, que de forma sobrevenida han devenido en ficticios, se mantienen en los registros contables de forma indefinida.

Como se ha indicado, los titulares de estos créditos inexistentes, de forma inicial o sobrevenida, pueden ser terceros ajenos a la sociedad que tuvieron un crédito, pero que ya se les liquidó en efectivo. También pueden tener dicha condición personas relacionadas con la sociedad deudora, como los socios o los administradores, en cuyo caso la deuda se suele reflejar en la cuenta 551 («Cuenta corriente con socios y administradores»), que presentará un saldo acreedor, al recoger un derecho de crédito de los socios o administradores frente a la sociedad que se refleja en el pasivo de la contabilidad social. Normalmente, constará que los socios o los administradores realizan una aportación en efectivo para dotar de liquidez a la sociedad, por lo que el dinero habrá entrado a través de caja, aunque es posible que ni siquiera existan datos que permitan identificar a las personas que han realizado las aportaciones o en qué proporción las han efectuado, lo que dificulta el control de dicha cuenta contable a medio y largo plazo. Incluso podría formalizarse un préstamo con estas personas, que estaría sujeto al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aunque exento, si bien deberá presentarse a liquidación ante la Administración autonómica competente. Se trataría de una simulación de que los socios o los administradores prestan dinero a la sociedad, aunque en realidad la aportación de tesorería tiene su origen en dinero B generado por la propia sociedad correspondiente a ventas no declaradas. La Inspección puede investigar si se ha realizado por parte de los socios alguna transferencia de dinero a la sociedad, aunque normalmente se ingresará por caja y no habrá ninguna constancia de los movimientos de dinero. En ese caso, la inspección investigará si los fondos que se han entregado a la sociedad pertenecen realmente a los accionistas y si son consistentes con las rentas declaradas por ellos, pues en esta situación podría existir un incremento no justificado de patrimonio de los socios. A veces, incluso es posible que no todos los socios conozcan el registro de la deuda en la contabilidad, dado que esta estrategia ha podido ser diseñada por algún socio o administrador, sin que el resto tenga conocimiento de la misma.

Debe tenerse presente que, cuando se registra una deuda inexistente, es muy frecuente que se mantenga en el balance de la entidad durante años, pues, al tratarse de un pasivo ficticio y, por tanto, al no existir ninguna operación que justifique su registro, no se puede liquidar mediante su devolución al acreedor. Tampoco va a ser normalmente reclamada

por dicho acreedor, particularmente, cuando se trata de un tercero ajeno a la sociedad, dado que puede desconocer que es titular de este derecho de crédito, pues, en el caso de que hubiera existido, el mismo habrá sido liquidado en efectivo. El hecho de que estos saldos no se regularicen ni se reclamen durante años por los supuestos acreedores puede ser indicativo de que, en realidad, nada hay que reclamar, porque la deuda es inexistente, pues, si fuera real, lo normal sería que estos exigieran su devolución, aunque la falta de reclamación también podría deberse a otras circunstancias, como la desaparición del acreedor. Finalmente, tampoco es habitual que se regularice por la entidad que registró el pasivo ficticio, entre otros motivos, por la carga fiscal que en ciertos casos puede suponer. En efecto, como se analizará en el último epígrafe, la Administración exige el cómputo de un ingreso como consecuencia de la eliminación de la deuda. Precisamente, el coste fiscal que podría conllevar es lo que determina que muchas veces la deuda permanezca *sine die* en el balance sin que la sociedad esté dispuesta a asumir los impuestos que derivarían de su cancelación. Si bien en el caso de una sociedad activa esta situación puede plantear ciertos problemas, estos se agravan si la sociedad ha cesado en sus actividades. En estos casos, las sociedades no se pueden disolver y liquidar mientras que existan deudas pendientes de pago, pero no se quiere asumir el riesgo de sanear los pasivos por el tratamiento fiscal que la Administración tributaria podría otorgar a dicha actuación contable, pues podría imputarse un ingreso en el IS por el importe de los pasivos cancelados, incluso en el caso de que se trate de pasivos muy antiguos. De hecho, esta es una causa más de que exista un número tan importante de sociedades que no se liquidan pese a llevar inactivas muchos años. Para facilitar la liquidación de las sociedades que se encuentren en esta situación, se debería establecer una regulación clara que aporte seguridad jurídica sobre las consecuencias fiscales derivadas de la eliminación de las deudas no exigibles con carácter previo a proceder a la disolución y la liquidación de las entidades jurídicas. Mientras que esto no ocurra, las sociedades deben seguir cumpliendo con ciertas obligaciones fiscales, a pesar de haber cesado en sus actividades, como la de presentar su autoliquidación del IS.

En la medida en que la deuda ficticia que se ha registrado en la contabilidad se mantiene en el balance durante años de forma indefinida, es bastante frecuente que se refleje originalmente en un periodo prescrito, pero que también aparezca en el pasivo en los siguientes ejercicios, algunos de los cuales estará no prescrito. La cuestión que se plantea tiene su origen en la interpretación que la Administración tributaria ha realizado de la presunción contenida en el apartado 4 del artículo 121 de la LIS, pues ha considerado sistemáticamente que, siempre que la deuda aparezca en un periodo no prescrito, la renta que se deriva de la misma se entiende que tampoco ha alcanzado la prescripción. Precisamente, la jurisprudencia más reciente y, en particular, la mencionada STS 1096/2023, de 25 de julio, ha aclarado el contenido y la interpretación que debe darse a dicha norma contradiciendo el señalado criterio administrativo.

Se ha de advertir que, a través del presente trabajo, como tampoco lo han hecho las sentencias que van a ser objeto de análisis, no se pretende dar cobertura o carta de naturaleza

a una estrategia defraudatoria de los contribuyentes, que no solo no han declarado determinadas rentas, sino que también han manipulado la contabilidad con datos falsos para camuflar dicha defraudación. Aunque se rechace sin ambages esta conducta, también es cierto que la Administración no puede utilizar las reglas que mejor le convengan para regularizar dicha situación tributaria, sino que ha de aplicar las normas jurídicas vigentes de forma ajustada a derecho. En este sentido, la prescripción de las rentas se ha de analizar de acuerdo con las reglas generales establecidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT) y, en particular, se han de tener presentes las normas reguladoras de la prescripción del derecho a liquidar. Se trata de normas que se fundamentan en el principio de seguridad jurídica, por lo que no se pueden dejar de aplicar a este caso concreto porque el contribuyente haya ocultado con engaño una renta utilizando medios fraudulentos. De ser así, el instituto de la prescripción carecería de sentido, pues precisamente la prescripción del derecho a liquidar opera normalmente en los casos en los que los contribuyentes han declarado de forma incorrecta en sus autoliquidaciones, pues, si lo hubieran hecho de acuerdo con la normativa, la prescripción no produciría efecto alguno.

### **3. La presunción de rentas no declaradas como consecuencia del descubrimiento de deudas inexistentes: el criterio administrativo y la interpretación correctora del TS**

#### 3.1. La presunción de rentas ocultas en la normativa del IS

Las diferentes normativas reguladoras de la imposición sobre sociedades han recogido una presunción de la existencia de rentas no declaradas en caso de que la Administración tributaria descubra, bien elementos patrimoniales no contabilizados, o bien el registro en los libros de contabilidad del contribuyente de deudas inexistentes. Son dos supuestos bien diferenciados, pues, en el primer caso, se trata del descubrimiento de activos que no han sido contabilizados, precisamente por haber sido adquiridos con renta no declarada, mientras que, en el segundo supuesto, los elementos patrimoniales o los gastos financiados con rentas ocultas sí se recogen en la contabilidad oficial, si bien se disimula la fuente real de financiación mediante el registro de una deuda ficticia.

Esta presunción se estableció inicialmente en los artículos 127.2 y 143 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento del IS (RIS)<sup>2</sup>, aunque solo se refería al caso de que la Administración descubriera la existencia de elementos patrimoniales

---

<sup>2</sup> Alonso González (2002) consideró que la regulación de esta presunción suponía una extralimitación del reglamento.

que no figurasen en la contabilidad. No obstante, el TEAC<sup>3</sup> admitió que, en el marco de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS, dicha presunción resultaba también aplicable en relación con la contabilización de pasivos inexistentes, criterio que fue refrendado por el TS<sup>4</sup>. También algún autor admitió la extensión de la presunción a las deudas inexistentes<sup>5</sup>.

Posteriormente, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS, dio cobertura legal a esta interpretación y mejoró su régimen jurídico, que había sido muy controvertido. A tal efecto, se incluyó de forma expresa en el artículo 140.4 la presunción de obtención de rentas cuando se registran en los libros contables deudas inexistentes. Esta misma norma se trasladó al artículo 134.4 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IS (TRLIS), y sigue vigente en la actualidad a través del artículo 121.4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS). En la medida en que la regulación ha permanecido prácticamente invariable desde la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, la doctrina jurisprudencial relativa a la norma contenida en las dos leyes anteriores también resulta de aplicación a la vigente LIS, por lo que todas las consideraciones que se van a realizar tienen plena actualidad y vigencia. Así, los apartados 4 y 5 del artículo 134 del TRLIS se corresponden con los mismos apartados del vigente artículo 121 de la LIS, sin más cambios que la sustitución del término «sujeto pasivo» por «contribuyente». En estos preceptos, la presunción de rentas se determina en el apartado 4, que establece lo siguiente: «Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes».

La presunción permite dar por probada una renta por la constatación de la existencia de una deuda ficticia, y el importe de la renta que se deberá imputar coincidirá con el de dicha deuda<sup>6</sup>. Se trata de un caso en el que la prueba del hecho que se presume es compleja, dado que es difícil conocer el origen de la renta, pero sí es más fácil derivar su existencia del descubrimiento de una deuda ficticia. Como toda presunción, la norma que es objeto de estudio tiene un hecho base, que es el descubrimiento de una deuda inexistente, y un hecho consecuencia, que es la atribución de una renta no declarada al contribuyente.

<sup>3</sup> Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 1996, FJ 2.º.

<sup>4</sup> La STS de 7 de febrero de 2012 (rec. núm. 427/2008 –NFJ091564–) admitió la imputación de una renta a un periodo anterior a la entrada en vigor de la Ley 43/1995, primero, porque la anotación contable determinante de la renta se produjo una vez que dicha norma estaba vigente y, segundo y más importante, porque, según el TS, dicha regla ya venía establecida implícitamente en el artículo 15 de la Ley 61/1978.

<sup>5</sup> Peña Garbín (1996, p. 28) consideró que:

Si bien en el antiguo artículo 143 del RIS no se hacía mención a estos pasivos ficticios, lo cierto es que cuando los descubría la Inspección podía gravarlos en cuanto que revelaban incrementos de patrimonio puramente contables, sujetos a gravamen en el antiguo impuesto según los artículos 126.2 y 127 del RIS.

<sup>6</sup> La Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) 22/2006, de 5 de julio (NFC023335), señala que: «En la medida en que no pueda probarse la existencia de las deudas registradas en la contabilidad, se presume la existencia de una renta no declarada por un importe igual al de dichas deudas».

Entre ambos hechos existe un enlace preciso y directo, aunque no aparece expresamente en el precepto. Dicho enlace tiene que ver con la causa que, con carácter general, motiva el registro contable de la deuda inexistente, cuyo objetivo es, normalmente, incorporar a la contabilidad oficial la tesorería correspondiente a una renta no declarada. En efecto, lo que ocurre en muchos casos es que se realiza un registro en el que se reconoce un pasivo ficticio con contrapartida a la tesorería, aunque también podría ser una cuenta de activo o de gasto, que es precisamente lo que se pretende financiar con la contabilización de la deuda inexistente. En definitiva, la contabilización del pasivo ficticio tiene su causa en que la entidad pretende no revelar la existencia de las rentas con las que se va a financiar el pago de determinados gastos o inversiones, al tratarse de ingresos obtenidos en ventas no declaradas<sup>7</sup>, aunque también es posible que existan otros motivos diferentes que expliquen la contabilización de la deuda, de ahí que el precepto admita la prueba en contrario. Dado que la Administración no fue capaz de regularizar la renta en el momento de su obtención, pretende deducir su existencia cuando la renta no declarada aflora o se exterioriza para financiar a la sociedad. En realidad, los efectos que derivan de la aplicación de la presunción son consistentes con el fondo económico de las operaciones realizadas y la existencia de simulación absoluta. En este sentido, el acto simulado (la deuda ficticia) no daría lugar a consecuencias y se gravaría la renta no declarada, que es precisamente lo que se pretende ocultar con el registro de dicho pasivo.

Por otra parte, el apartado 5 del artículo 121 de la LIS determina la imputación temporal de la renta que resulta de la aplicación de la presunción, al establecer lo siguiente: «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 contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros».

Como señaló Chico de la Cámara (1996), el precepto acude de nuevo a un mecanismo presuntivo para determinar su imputación temporal al objeto de facilitar la comprobación administrativa, al atribuir la renta al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos. Por su parte, Alonso González (2002) destacó que el criterio escogido garantiza unos intereses de demora superiores a los que se devengarían si la renta se imputara a un periodo más cercano que el último no prescrito. Esta norma admite prueba en contrario, de tal forma que, para evitar la aplicación de la vertiente temporal de la presunción, se precisa que, de la contabilización del pasivo, se pueda deducir que la renta que se pretendió ocultar también se

---

<sup>7</sup> Alonso González (2002, p. 43) describe la operativa que se sigue en estos casos del siguiente modo:

La renta ocultada se invierte en elementos patrimoniales y para justificar el importe de la inversión, a todas luces desconectada del flujo de ingresos de la empresa, se inventa una deuda que explique la entrada de dinero anotándose un pasivo ficticio. Como se ve, en estos casos, la ocultación se sofisticada: primero, se oculta la renta; segundo, se disfraza el indicio de tal renta ocultada, el elemento patrimonial, adjudicándole una fuente de financiación falsa tendente a ocultar la verdadera.

obtuvo en un periodo prescrito. Por tanto, si se acredita este hecho, en ningún caso se podría atribuir la renta al contribuyente, aunque es cierto que en algún supuesto excepcional sí podría tener relevancia dicha renta oculta a pesar de haberse generado en un periodo prescrito<sup>8</sup>.

### 3.2. Los criterios administrativos de interpretación de la presunción que tienen como objetivo facilitar su aplicación

Se ha indicado que la presunción facilita la prueba de una renta cuyo origen se desconoce y cuyo descubrimiento por parte de la Inspección tributaria resulta difícil. Pero, además, la Administración ha interpretado cada elemento de la presunción de tal modo que permita sustentar la liquidación tributaria de una forma sencilla, al objeto de que dicha regularización requiera el menor trabajo posible de los actuarios.

En primer lugar, los criterios administrativos han pretendido facilitar la acreditación del hecho base de la presunción. Téngase en cuenta que debe ser la Administración tributaria la que tiene que probar que la deuda registrada es ficticia. Sin embargo, la Administración sostuvo durante años que debía ser el contribuyente quien debía acreditar la realidad de la deuda, al estar en mejores condiciones para aportar la documentación que la sustente<sup>9</sup>. Esta tesis suponía trasladar la carga de la prueba al contribuyente en un hecho que compete a la Administración sin ningún fundamento legal. Han tenido que ser los tribunales los que han reconocido que este criterio administrativo es incorrecto, de tal forma que la inexistencia de la deuda debe ser probada inicialmente por la Administración, sin perjuicio de que el

<sup>8</sup> En este sentido, Sánchez Manzano (2017) señala un caso en el que sí puede tener relevancia la aplicación de la presunción en un periodo prescrito. Se trata del supuesto en el que en el periodo comprobado prescrito la autoliquidación hubiera arrojado una base imponible negativa, compensada en periodos no prescritos o que aún esté pendiente de compensación. Aunque no sería posible gravar la renta presunta, dado que el periodo en el que se originó se encuentra prescrito, la imputación de la renta sí podría modificar la base imponible que puede ser objeto de compensación en los ejercicios siguientes. Téngase en cuenta que, de acuerdo con los artículos 66 bis de la LGT y 26.5 de la LIS, la Administración tiene un plazo de 10 años para comprobar dichos créditos de impuesto a efectos de determinar la correcta compensación de dicha base en periodos impositivos no prescritos.

<sup>9</sup> La Consulta de la DGT 403/2000, de 1 de marzo (NFC011175), determina que:

En la medida en que no pueda probarse la existencia de las deudas a que se refiere la consulta, el referido precepto legal considera las mismas como inexistentes, presumiendo la existencia de una renta no declarada por el importe de aquellas.

Este criterio administrativo fue avalado por el TEAC, entre otras, en la Resolución de 12 de julio de 2007 (RG 4075/2005 –NFJ028485–), en cuyo FJ 3.º señala lo siguiente:

La presunción *iuris tantum* desplaza la carga de la prueba a favor de la Hacienda y en contra del sujeto pasivo. Es decir, la carga de la prueba obliga al perjudicado por la presunción a acreditar la realidad de las deudas contabilizadas mediante su justificación documental, circunstancia que como decimos no ha tenido lugar.

contribuyente pueda rebatir la prueba presentada tratando de acreditar la realidad del pasivo. En concreto, la AN señaló que el hecho de que el contribuyente no pueda dar, a juicio de la Administración, una explicación satisfactoria sobre el origen o la causa jurídica de una deuda no convierte a esta en inexistente, pues, de ser así, la presunción legal se asentaría no sobre un hecho cierto y probado, sino sobre una conjetura, lo que daría lugar a una especie de «presunción de segundo grado» que carece por completo de amparo legal<sup>10</sup>. Además, la AN señaló que en modo alguno cabe hablar de deudas inexistentes cuando conste la identidad del acreedor en la propia cuenta donde figure y, en todo caso, señaló el tribunal que habría sido exigible a la Administración un mínimo esfuerzo en su actividad comprobadora, pues el contribuyente no tiene que realizar una prueba plena acerca del origen de las deudas controvertidas, sino que es la Administración la que debe acreditar aquello que ha de ser el soporte de sus actos de liquidación<sup>11</sup>. Como concluye Sánchez Manzano (2017), el mecanismo de la presunción no aligera a la Administración de la carga probatoria del hecho base. En cualquier caso, tampoco puede recaer toda la carga de la prueba en la Administración, pues, al tratarse de la acreditación de un hecho negativo –la inexistencia de la deuda–, es suficiente con que se presenten indicios sólidos de esta circunstancia, con lo que, en tal caso, el contribuyente debe aportar los datos y las explicaciones que avalen la realidad del pasivo. De este modo, el ofrecimiento de una explicación razonable por el contribuyente puede bloquear la aplicación de dicha presunción. En definitiva, la conclusión del proceso dependerá del esfuerzo probatorio que haya realizado cada parte, de tal forma que quien no haya respetado el *onus probandi* sufrirá las consecuencias que correspondan, por lo que es difícil establecer una regla general en este sentido<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> La SAN de 15 de marzo de 2012 (rec. núm. 154/2009 –NFJ046426–) señala en el FJ 4.º que:

ni el TEAC, ni la contestación a la demanda, son capaces de justificar dónde reside la proclamada «inexistencia de la deuda», que es un dato de hecho del que surge la presunción legal, pero que, a su vez, no puede ser presumido, sino plenamente probado [...] Esa expresión legal de deudas inexistentes no puede ser equiparada, como la Inspección y el TEAC hacen indebidamente, con la noción de «deudas respecto de cuyo origen no da una explicación satisfactoria el sujeto regularizado», esto es, no puede convertirse en sinónimo de deudas de origen desconocido o de causa jurídica no acreditada de modo suficiente a juicio de la Administración, pues, de ser así, la presunción legal de que goza esta para suponer que las deudas inexistentes contabilizadas dan lugar a rentas no declaradas se asentaría a su vez, de un modo extraordinariamente privilegiado para la Administración, no sobre un hecho cierto, probado e inconcuso –el carácter inexistente de las deudas–, sino sobre otra presunción fáctica o, incluso, sobre una conjetura, dando lugar de esta forma a una especie de «presunción de segundo grado» que carece por completo de amparo legal. En otras palabras, el artículo 140.4 de la LIS habilita a la Inspección a presumir –y, consecuentemente, a gravar– rentas cuya única prueba es presuntiva y resulta de la contabilización de deudas inexistentes, pero no permite sustituir la certeza del concepto legal «deuda inexistente» por otra presunción que equipare a tal concepto el supuesto de incertidumbre sobre la existencia, vigencia u origen de tales deudas.

<sup>11</sup> Así lo señaló la SAN de 30 de junio de 2010 (rec. núm. 341/2007 –NFJ039657–), FJ 4.º, apartados 9 a 11.

<sup>12</sup> La STS 2750/2016, de 22 de diciembre (rec. núm. 331/2016 –NFJ091563–), FF. JJ. 4.º y 5.º, consideró adecuado el criterio de la sala de instancia que entendió que el contribuyente no había acreditado la

En segundo lugar, la Administración tributaria también se ha afanado en dificultar que el contribuyente pueda probar la prescripción de la renta, pues ha negado que este efecto se deduzca de la contabilización de la deuda en un periodo prescrito. En este sentido, la DGT ha defendido en numerosas consultas a lo largo de los años que, para que no se aplique la consecuencia derivada de la presunción, el contribuyente debe probar que la renta ocultada se obtuvo en un periodo impositivo distinto del más antiguo no prescrito<sup>13</sup>. En definitiva, según esta tesis, la renta oculta debe imputarse al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que dicha renta se obtuvo en otro u otros ejercicios.

Ahora bien, la demostración del origen de la renta es extremadamente compleja, particularmente, si la Administración exige un gran rigor en la práctica de esta prueba, pues, en ese caso, la acreditación de estos hechos resulta prácticamente imposible. La cuestión fundamental es determinar si basta con probar que la sociedad realizó ventas sin declarar que han permitido la financiación de la sociedad mediante el registro del pasivo o si ha de haber una correlación absoluta al objeto de identificar cada venta ocultada con

---

realidad del pasivo que se pretendía hacer valer, al no haber justificado el origen de la deuda, lo que no permitía enervar la presunción. No obstante, el TS matizó que el recurso de casación excepcional para la unificación de doctrina no era el instrumento idóneo para la revisión de la prueba, lo cual determinaba que en el caso juzgado no pudiera alcanzar una conclusión diferente al tribunal de instancia.

<sup>13</sup> Se trata de una doctrina consolidada de la DGT. Entre otras, se pueden citar las Consultas 1224/2001, de 21 de junio (NFC012830); 847/2003, de 19 de junio (NFC018059); 1179/2003, de 5 de septiembre (NFC026565); V0049/2009, de 15 de enero (NFC031777), o V3873/2015, de 3 de diciembre (NFC057301). A estos efectos, es interesante conocer la doctrina contenida en algunas de estas consultas. Para que se pueda constatar la tesis que ha mantenido la DGT en un periodo amplio de tiempo, se va a citar una de las más antiguas y la más moderna. En la Consulta 847/2003, de 19 de junio (NFC018059), la DGT señaló que:

El sujeto pasivo tiene la facultad de probar la realidad de la generación de dicho pasivo, esto es, que corresponde a ingresos derivados de operaciones de ejercicios anteriores, en cuyo caso, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 19.1 de la LIS, la renta se imputaría a dichos periodos impositivos, sin perjuicio de que pudiera estar prescrito en ese momento el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria de dichos periodos mediante la correspondiente liquidación, así como la acción para imponer sanciones tributarias. En este caso, la apreciación de la prueba deberá valorarse en el curso del procedimiento inspector [...] Si la renta procede de un ejercicio prescrito, debe imputarse a efectos fiscales a dicho ejercicio y, por tanto, no podría gravarse al haber ganado la prescripción, situación que debe probar el sujeto pasivo.

Por su parte, la Consulta V3873/2015, de 3 de diciembre (NFC057301), determinó que:

La cancelación de la deuda ficticia registrada por la entidad consultante en su contabilidad tendrá los efectos fiscales establecidos en dicho precepto. Su importe se presume que constituye una renta a imputar al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos. No obstante, si la entidad consultante prueba, por cualquier medio de prueba admitido en derecho en los términos establecidos en los artículos 105 y 106 de la LGT, y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración tributaria, que la renta procede de un ejercicio prescrito, esta se imputará a dicho ejercicio.

una deuda ficticia, como ha exigido la doctrina de los órganos económico-administrativos, avalada por la jurisprudencia<sup>14</sup>. En la práctica, esta última tesis imposibilita la prueba. Además, no es necesaria ni razonable que exista una coincidencia entre tales cantidades, pues normalmente los ingresos no declarados superarán a las cantidades ingresadas en la tesorería de la sociedad mediante el registro de la deuda ficticia. No se trata con esta estrategia de blanquear todo el dinero generado en B, sino que responde a unas necesidades concretas de financiar ciertos gastos e inversiones. Por tanto, debería bastar con que se acredite que se han generado ingresos no declarados en cuantía suficiente para permitir la operativa descrita.

### 3.3. La posibilidad de la prueba en contrario por parte del contribuyente

Es claro que la presunción que está siendo objeto de estudio tiene carácter *iuris tantum*, lo que significa que el contribuyente puede realizar una prueba en sentido contrario para impedir que se le impute la renta que deriva de la misma. Ya se ha indicado que la Administración ha tratado de dificultar la prueba por parte del contribuyente a través de diferentes estrategias jurídicas. En particular, la Administración tributaria ha venido utilizando un criterio para interpretar la presunción, refrendado por algunos tribunales inferiores, que dificultaba enormemente al contribuyente llevar a cabo dicha prueba. Estos criterios administrativos se han referido a la determinación de los elementos sobre los que debe versar la prueba del contribuyente para evitar la aplicación de la presunción y, particularmente, en lo referente a la acreditación de la prescripción de la renta presunta derivada de la aplicación de dicha norma. Lo que de ningún modo resulta admisible es que, por la aplicación de unos criterios administrativos muy rigurosos en torno al objeto y a los medios de dicha prueba, casi hayan transformado la norma en una presunción *iuris et de iure*<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> La Resolución del TEAC de 12 de marzo de 2004 señaló lo siguiente:

Respecto a la alegación del reclamante de que se trata de una presunción *iuris tantum* y por tanto admite prueba en contrario a los efectos de manifestar que las ventas ocultadas y objeto del acta incoada por IVA en los citados ejercicios justifican en parte la renta no declarada resultante de la aplicación de las presunciones, hay que señalar que lo manifestado no implica una prueba por parte del contribuyente en el sentido de justificar el origen de las rentas no declaradas, ya que para que ello fuese posible sería necesaria una correlación absoluta que permitiera identificar cada venta ocultada con una deuda de acreedor o proveedor, cosa que aquí no sucede.

Este argumento lo hicieron suyo tanto la SAN de 4 de diciembre de 2007 (rec. núm. 324/2004 –NFJ027695–) como la STS de 7 de febrero de 2012, FJ 3.º (rec. núm. 427/2008 –NFJ091564–), al resolver los correspondientes recursos.

<sup>15</sup> Sánchez Manzano (2017) también considera que un excesivo rigor formal convertiría de facto la presunción *iuris tantum* en una *iuris et de iure*.

La prueba del contribuyente debe centrarse en los elementos fácticos, que afectan al hecho base de la presunción. En particular, podría referirse a dos aspectos:

- Una primera posibilidad consiste en determinar que la deuda es existente y real, lo que excluiría la aplicación de la presunción, de tal forma que no cabría deducir la existencia de una renta en aplicación de la presunción, pues para ello se ha de partir del hecho contrastado de que las deudas registradas son inexistentes. No obstante, ya se ha indicado que la prueba de la inexistencia del débito corresponde inicialmente a la Administración, que debe acreditar el hecho base de la presunción. También se podría acreditar por el contribuyente que el registro de dicha deuda o su mantenimiento en la contabilidad responde a un error contable<sup>16</sup>. En definitiva, con estas pruebas el contribuyente bloquearía la aplicación de la presunción.
- La segunda posibilidad consiste en probar que la renta oculta se obtuvo en un periodo prescrito. Este es posiblemente uno de los aspectos más controvertidos en cuanto a la interpretación de la norma que está siendo objeto de estudio. La cuestión es determinar la prueba que se considera válida a estos efectos. La Administración considera que para enervar los efectos de la presunción se exige que se acredite que la renta oculta se obtuvo en un periodo prescrito, lo cual es muy complicado de demostrar. Sin embargo, los contribuyentes han planteado numerosos recursos frente a este criterio administrativo al considerar que la prescripción de la renta oculta se deduce del hecho de que la deuda ficticia se haya registrado en un periodo prescrito, en la medida en que lo normal es que dicha renta no declarada se haya obtenido con anterioridad a que la misma se haya incluido en el circuito oficial de la contabilidad.

### 3.4. La corrección del criterio administrativo por la jurisprudencia. Análisis del *iter* procesal que ha culminado en la STS 1096/2023, de 25 de julio

La STS 1096/2023, de 25 de julio (rec. núm. 6934/2020 –NFJ090473–), ha resuelto la cuestión de la prueba que resulta necesaria para acreditar la prescripción de la renta oculta mediante una interpretación ponderada y razonable de la norma presuntiva. Dicha sentencia estima el recurso de casación interpuesto frente a la SAN de 15 de junio de 2020 (rec. núm. 626/2016 –NFJ079249–), que, a su vez, desestimó el recurso que el contribuyente había planteado frente a la Resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2016. No obstante,

---

<sup>16</sup> Sánchez Manzano (2017) señala que, si existe un error contable y el substrato de la partida no responde a una deuda, ello en principio inhabilitaría la presunción, sin perjuicio de que redunde en otras consecuencias tributarias.

antes de analizar las conclusiones del TS para casar esta última sentencia, resulta conveniente analizar los argumentos expresados por la AN en la sentencia de instancia, en la que hizo suyas las tesis administrativas.

La cuestión principal que había que resolver en este procedimiento se refería a la prescripción de la renta presunta derivada de la aplicación de la presunción. Téngase en cuenta que en el caso juzgado el contribuyente no trató de probar la existencia y la realidad de la deuda, por lo que no trató de desacreditar que los pasivos eran ficticios. Precisamente, sobre la base de dicha circunstancia, pretendió acogerse al derecho que le otorga el artículo 134.5 del TRLIS de probar que la renta corresponde a otro periodo impositivo distinto del más antiguo de los no prescritos<sup>17</sup>. A tal efecto, el contribuyente defendió que, si la primera inscripción de una deuda ficticia en la contabilidad se produjo en un periodo prescrito, también estaría prescrita la renta que se pretendió ocultar con el registro de dicho pasivo.

El criterio defendido por la Administración era muy diferente, pues, como se ha analizado, solo admitía la prescripción cuando se hubiera probado que la renta se originó en un periodo prescrito. En este sentido, la Abogacía del Estado se opuso a los argumentos del recurrente señalando que el registro inicial de una deuda no es determinante del periodo en el que se obtuvo la renta, pues el pasivo puede devenir en ficticio de forma sobrevenida. Tanto el TEAC como la AN avalaron en instancias previas la tesis que sostuvo la inspección de imputar la renta presunta al periodo más antiguo de entre los no prescritos en aplicación del apartado 5 del artículo 134 del TRLIS. Esta conclusión se mantuvo a pesar de que la AN dio por probado que el registro contable de las deudas controvertidas se había realizado en un ejercicio prescrito, pues dicho tribunal estimó que esa circunstancia no impedía imputar la renta presunta al ejercicio comprobado no prescrito. Esto supone que, en tanto que la deuda inexistente se refleje en la contabilidad de un periodo no prescrito, la renta presunta también debe imputarse a este periodo, salvo que el contribuyente demuestre el origen temporal de dicha renta, al entender que el registro contable de la deuda no acredita suficientemente que la renta oculta proceda de un ejercicio prescrito. En definitiva, se considera que la prueba de la generación de la renta ocultada es independiente del momento en el que se registraron las deudas inexistentes, pues tal registro no determina el origen de dicha renta. A tal efecto, la AN asume como propia la alegación del abogado del Estado consistente en que el carácter ficticio del pasivo podía ser sobrevenido, por lo que en el momento de su inscripción contable la deuda podía ser real. En definitiva, la SAN de

---

<sup>17</sup> Así lo expresó el TS en el FJ 3.º 6 de la mencionada STS 1096/2023, de 25 de julio, que es del siguiente tenor:

Pero es que, en el presente caso no se niega que los pasivos fueran ficticios y, precisamente, sobre la base de dicha circunstancia, la entidad recurrente pretende acogerse al derecho que le otorga el apartado 5, con la finalidad de demostrar que dicha renta (aflorada por la deuda inexistente) se corresponde con otro u otros periodos impositivos, distintos al más antiguo de los no prescritos.

15 de junio de 2020 defiende que la prueba de la generación de la renta ocultada no deriva del momento en que se registran en la contabilidad deudas inexistentes por primera vez, pues ello no acredita que tales deudas tengan el carácter de pasivos ficticios en ese momento. Por tanto, la simple aportación de un balance de un ejercicio prescrito en la que ya esté reflejada la deuda no es suficiente para considerar que la renta oculta procede de dicho ejercicio, pues no se puede afirmar que dicha renta se genera en el ejercicio en el que se registra originalmente el pasivo. Aun cuando las deudas inexistentes se hayan contabilizado en ejercicios anteriores, también figuran en los libros del ejercicio comprobado, por lo que la AN concluye que es de aplicación la presunción respecto de este último ejercicio. Además, la AN señala que, para evitar la aplicación de la presunción, el obligado tributario debe probar que la renta ocultada se generó en un ejercicio anterior al último ejercicio no prescrito, pues, en caso contrario, sería aplicable la presunción establecida en el artículo 134.5 del TRLIS, de tal modo que la renta presunta se imputaría al periodo impositivo más antiguo de los no prescritos, señalando que dicha prueba se puede realizar con los datos de la propia contabilidad o con datos extracontables<sup>18</sup>. La AN señala expresamente que el criterio defendido por el recurrente no se desprende de la jurisprudencia anterior del TS, si bien esta afirmación ha sido rechazada de forma explícita por el propio TS.

Por su parte, el contribuyente planteó un recurso de casación al TS en el que alegó que el registro contable de la deuda en un ejercicio distinto y anterior al último no prescrito excluye la imputación temporal resultante del primer inciso de dicho apartado 5, que imputa la renta al último periodo no prescrito. En el caso juzgado, en la medida en que la deuda

<sup>18</sup> El FJ 2.º de la SAN de 15 de junio de 2020 señala que:

En la exégesis de este precepto debemos considerar: [...] 2. Lo que el sujeto pasivo debe acreditar, para evitar la imputación contenida en la norma a la que nos venimos refiriendo, es que la renta ocultada se generó en un concreto ejercicio. 3. La prueba de generación de la renta ocultada es independiente del momento en el que se registraron las deudas inexistentes, pues tal registro no determina el origen de la renta ocultada. 4. No podemos entender que la renta ocultada se genera en el ejercicio en el que se registran las deudas inexistentes por primera vez, que es lo que parece entender la recurrente, porque, de realizar esa interpretación, el precepto que analizamos perdería su lógica interna, ya que, en tal caso, nunca sería posible aplicar la renta al ejercicio más antiguo de los no prescritos, pues la generación de la renta coincidiría con el primer registro de las deudas inexistentes. No puede interpretarse una norma jurídica de forma que pierda su sentido y lógica interna [...] Lo que el sujeto pasivo debe probar es que la renta ocultada corresponde a otro u otros periodos impositivos distintos del más antiguo no prescrito, y lo puede hacer, con datos que resulten de la propia contabilidad, aunque esta no refleje la imagen fiel de la entidad, o con datos extracontables, pero en ningún caso se afirma en la repetida sentencia que el registro de deudas inexistentes, por sí mismo, suponga la generación de la renta ocultada [...] El que las deudas inexistentes procedan de otros ejercicios es irrelevante, pues, si las deudas inexistentes tienen reflejo en ejercicios posteriores, a tales ejercicios debe aplicarse la presunción del artículo 134.4 del RDL 4/2004. Y la imputación temporal de renta oculta lo es, conforme al artículo 134.5 del RDL 4/2004, al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que dicha renta se obtuvo en otro u otros ejercicios, prueba que no se ha realizado en el supuesto de autos.

ya se encontraba registrada en la contabilidad en un periodo prescrito, la renta también se atribuiría a dicho periodo, por lo que no podría ser gravada. Esta era la cuestión principal que debía resolver el TS, es decir, determinar el periodo al que ha de imputarse la renta derivada de la presunción cuando la deuda inexistente se refleje contablemente en un ejercicio prescrito y en otros no prescritos<sup>19</sup>.

La STS 1096/2023, de 25 de julio, concluyó que la interpretación de la presunción que había realizado la SAN recurrida era errónea o incorrecta, realizando una crítica de los fundamentos que utilizó la sentencia de instancia. El TS ha desmontado perfectamente los argumentos defendidos por la representación procesal de la Administración tributaria y que hizo suyos la AN. El TS concluye que es completamente incorrecto el entendimiento de la presunción por parte de la Administración, el TEAC y la AN. Considera que, para abordar la cuestión de cómo opera la excepción del apartado 5 del artículo 134 del TRLIS, así como la prueba exigible para que el contribuyente impute la renta no declarada a otro ejercicio distinto del último no prescrito, debe acometerse una interpretación coherente e integral del precepto. Así, critica que la SAN afirme que resulta irrelevante que las deudas inexistentes procedan de otros ejercicios, pues precisamente dicha circunstancia es la que permite que se desactive la regla de imputación de la renta al más antiguo de los ejercicios no prescritos. Por tanto, en contra del criterio expresado por la AN, sí resulta relevante que la deuda se haya registrado en un periodo anterior al de la regularización tributaria, particularmente, si dicho periodo está prescrito<sup>20</sup>. El TS destaca también que la interpretación que realiza la AN supondría trasladar al contribuyente la prueba de un hecho negativo, como es tener que probar que la deuda no existía desde el momento en que se contabilizó por primera vez, lo que no se deduce del precepto<sup>21</sup>.

<sup>19</sup> El Auto del TS de 3 de junio de 2021 (rec. núm. 6934/2020 –NFJ082521–) consideró que la cuestión que presentaba un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en:

Determinar, a la vista de la sentencia de esta Sala Tercera de 5 de octubre de 2012, si en el supuesto de «deudas inexistentes» registradas contablemente, la imputación temporal de la renta ha de verificarse –de conformidad con el apartado 4 del artículo 134 del TRLIS– respecto del ejercicio del registro contable, o bien resulta de aplicación, en todo caso, la regla del apartado 5 de dicho precepto, de tal manera que, pese a la prueba contable no controvertida, la renta deba imputarse al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, exigiendo para eludir dicho criterio temporal que sea, en su caso, el contribuyente quien aporte pruebas sobre el origen temporal de la renta a regularizar.

<sup>20</sup> En este sentido, en el FJ 3.º 5 señala lo siguiente:

De entrada, resulta equívoca la sentencia al expresar «que las deudas inexistentes procedan de otros ejercicios es irrelevante», afirmación que no cabe mantener por cuanto, precisamente, dicha circunstancia está en la base de la excepción que desactiva la regla de imputación de la renta al más antiguo de los ejercicios no prescritos.

<sup>21</sup> A tal efecto, el FJ 3.º 6 determina que:

Tendría que probar algo que no existe que ha sido contabilizado, esto es, un pasivo inexistente. En este sentido, sin perjuicio de que la Administración y la sentencia recurrida cargan al contribuyente con la obligación de demostrar un hecho negativo –esto es, que la deuda no existía

Coincidimos plenamente con el criterio expresado por el TS en esta sentencia. La tesis administrativa, avalada por la AN, no tiene ningún sentido, pues exige que, para evitar la aplicación de la presunción, el contribuyente realice una prueba en sentido contrario del hecho consecuencia (imputación de una renta), cuando la prueba debe girar sobre el hecho base de la misma (la contabilización de un pasivo inexistente). Además, esta prueba sería prácticamente imposible, pues supondría, bien demostrar un hecho negativo, como es la no obtención de la renta que se presume, o bien probar que la misma se obtuvo en un periodo prescrito. Sin embargo, la prueba no debe girar sobre la renta oculta, sino sobre la deuda registrada. Se ha de determinar si de la misma se puede presumir la existencia de una renta y el periodo al que esta se imputa. La consecuencia a la que llega la sentencia de instancia solo sería admisible si la Inspección hubiera acreditado la obtención de una renta real a través de una prueba directa, pero no cuando la misma se presume del registro contable de una deuda inexistente. La renta solo existe de forma presuntiva, derivándose precisamente de la existencia del registro contable del pasivo ficticio. Por tanto, el contribuyente no tiene que probar que la renta atribuida se obtuvo en un periodo diferente del que se deduce de la propia contabilización del pasivo.

Debe tenerse presente que el enlace entre el hecho base y el hecho consecuencia de la presunción es que la contabilización de una deuda inexistente tiene como objetivo encubrir la obtención de una renta no declarada. Por tanto, admitida la realidad de la inscripción contable de la deuda inexistente, se ha de considerar también que la renta que se presume se obtuvo de forma previa a la contabilización de dicho pasivo. Además, en muchos casos, la contrapartida a la contabilización de la deuda inexistente es la entrada de tesorería, por lo que habría que plantearse cuál podría ser la procedencia de este dinero si la renta no declarada no se hubiera generado con anterioridad a dicho registro. En esta situación, difícilmente se puede argumentar que la renta se ha obtenido con posterioridad, pues los ingresos no declarados han tenido que obtenerse con carácter previo al ingreso de efectivo en la tesorería de la sociedad, y lo mismo sucede cuando las deudas ficticias financian directamente cuentas de activos o de gastos, pues, si la deuda es inexistente, es claro que estas partidas se han satisfecho en efectivo, con dinero no declarado por la sociedad. Es más, lo normal será que las rentas se hayan obtenido en un periodo anterior al del registro de la deuda inexistente, pues, cuando se contabiliza el pasivo ficticio no es cuando la renta se obtiene, sino cuando surgen las necesidades de tesorería para afrontar ciertos gastos o inversiones, por lo que puede tratarse incluso de una renta de cierta antigüedad. En suma, dado que la presunción permite derivar la renta de la deuda ficticia registrada, se ha de concluir que ambos elementos están totalmente conectados. Este enlace directo permite no solo dar por acreditada la existencia de la renta, sino también el periodo en el que esta se obtuvo, es decir, opera de forma bidireccional, de tal forma que debe permitir la prueba de aquello que perjudica al contribuyente y de lo que le pueda

---

desde un determinado momento, en concreto, desde que se contabilizó-, dicha obligación no se infiere en modo alguno del precepto.

beneficiar. Por tanto, acreditado que la deuda se registró por primera vez en un periodo prescrito, la renta también se entenderá generada en dicho periodo. Téngase en cuenta que la norma ya exime a la Inspección de tener que probar el origen de la renta, pues la misma se deriva del descubrimiento de una deuda ficticia, lo que facilita enormemente la regularización del contribuyente. En efecto, la presunción permite aligerar la carga de la prueba, pues la Administración no tiene que probar la defraudación, es decir, el origen de las rentas no declaradas, sino que le basta con acreditar la existencia de un pasivo ficticio para que dichas rentas se entiendan probadas, lo que motiva que la Administración no tenga un incentivo para investigar el origen real de tales rentas, al ser este hecho más complicado de acreditar. Lo que de ningún modo permite presumir la norma es que la deuda inexistente se corresponde con una renta futura o que el pasivo era real, pero devino en ficticio de manera sobrevenida. Podría ser así y la Administración podría en muchos casos acreditar de forma sencilla desde cuándo el pasivo tuvo carácter ficticio, pues bastaría con requerir al acreedor sobre la fecha de pago de esta deuda, pero de ningún modo se puede deducir esta conclusión de la presunción. Debe ser la Inspección la que tiene que probar que la renta no declarada se generó con posterioridad a la inscripción del pasivo en un periodo no prescrito. En suma, la presunción ha de entenderse en sus propios términos, pues, en la medida en que el pasivo inexistente encubre unos ingresos por ventas no declaradas, la renta se habrá obtenido, con carácter general, con anterioridad al registro de la deuda, que es lo que ocurre en la generalidad de los casos.

Otra cuestión que indicaba la AN para avalar sus tesis es que la norma perdía su sentido si la renta presunta se imputaba en el periodo de la primera inscripción contable del pasivo ficticio, porque, de ser así, nunca se podría imputar al último periodo no prescrito, tal y como señalaba el apartado 5 del artículo 134 del TRLIS. La AN considera que esta interpretación da lugar a que la norma pierda su lógica interna porque, descubierta la renta, inmediatamente habría que aplicar automáticamente la prescripción de la misma. Es cierto que esa consecuencia se habría producido en el caso juzgado porque la inscripción contable inicial del pasivo ficticio se realizó en un periodo prescrito. Sin embargo, dicha interpretación no anula el efecto de la norma con carácter general, pues, cuando la Inspección descubra una deuda inexistente que se haya registrado por primera vez en un periodo impositivo que no esté prescrito, podrá aplicar la presunción con plenos efectos, pues la renta presunta también se imputará a un periodo no prescrito. No obstante, es cierto que, si en el último periodo no prescrito, la deuda ficticia no hubiera sido aún contabilizada, no tendría sentido la imputación a este periodo, sino al del registro del pasivo inexistente. Esto lo que demuestra es que hubiera sido más acertado que el apartado 5 del artículo 121 de la LIS –y las normas anteriores equivalentes– se hubiera referido al periodo de registro de la deuda ficticia a efectos de la imputación temporal de la renta en vez de hacerlo al último periodo no prescrito<sup>22</sup>.

<sup>22</sup> En este sentido, Chico de la Cámara (1996) considera que hubiera sido más coherente integrar las rentas en el periodo impositivo en el que fueron registradas las deudas.

Esta interpretación de la norma obliga a la Administración a actuar con diligencia si quiere corregir adecuadamente esta situación, siempre dentro del plazo de prescripción del derecho a liquidar del periodo en el que se registró por vez primera la deuda inexistente. Si culmina el señalado plazo de prescripción, ya no podrá imputar a la sociedad la renta ocultada en caso de que se descubra el pasivo ficticio. Téngase en cuenta que esta renta también se generó en un periodo prescrito, por lo que tiene toda su lógica que no se pueda exigir transcurrido el plazo de prescripción del derecho a liquidar. En el caso de que la Administración acreditara con una prueba directa la existencia de la renta, no podría tampoco exigirla por haber prescrito, así que ese mismo efecto debe producirse con mayor énfasis si la renta deriva de la aplicación de una presunción legal. El hecho de que la deuda se mantenga en el balance durante periodos no prescritos no puede cambiar el hecho de que la renta que se pretendía ocultar con la contabilización de aquella se generó en un periodo prescrito. Por seguridad jurídica, la Administración debe actuar dentro del plazo de prescripción, pues, una vez transcurrido este, la situación habrá quedado consolidada. El criterio administrativo, avalado por la AN, supone en la práctica la imprescriptibilidad de la renta presunta, pues normalmente el pasivo va a continuar reflejándose en la contabilidad en los periodos siguientes no prescritos y, mientras que esto ocurra, la Administración va a considerar que la renta no está prescrita, pues imputará la renta al último periodo no prescrito, aunque se trate de una deuda muy antigua. Esta situación es la habitual en este tipo de casos, pues lo normal es que la deuda inexistente se mantenga en el balance durante muchos años después de su primera inscripción contable.

Finalmente, el TS centró la cuestión litigiosa en la determinación de qué prueba se entendía suficiente para acreditar que la renta se obtuvo en un periodo prescrito, y, en particular, si dicho efecto se podía derivar automáticamente del hecho de que la deuda se haya registrado inicialmente en un periodo también prescrito o si hace falta otras pruebas extracontables. Esta cuestión, que el TS aclara de forma definitiva, será objeto de un estudio individualizado a continuación.

#### **4. La prueba de la prescripción de la renta mediante la acreditación de que el pasivo ficticio se registró en los libros contables en un periodo prescrito**

El segundo aspecto relevante que aborda la STS 1096/2023, de 25 de julio, se refiere a la utilidad de la contabilidad como medio de prueba, lo cual presenta ciertas cuestiones controvertidas. No obstante, no se trata de resolver esta problemática de forma general, sino en relación con el asunto que está siendo objeto de estudio. A estos efectos, se trata de determinar si la prueba de la contabilización de la deuda ficticia en un periodo prescrito es suficiente para entender acreditada la prescripción de la renta o si, por el contrario, se precisa una prueba extracontable que ratifique ese hecho.

La Administración ha mantenido una postura muy estricta en la admisión de la contabilidad como prueba cuando se descubra un pasivo ficticio. Las consultas más antiguas de la

DGT consideraban que, cuando los libros recogían una deuda inexistente, no reflejaban la imagen fiel, pues la falsedad de la contabilidad impedía considerarla como medio de prueba. En este sentido, la Consulta 1241/1999, de 19 de julio (NFC010012), cuestiona que los libros de contabilidad hagan prueba suficiente, precisamente porque, al recoger una deuda inexistente, es claro que dichos documentos carecen de veracidad, por lo que se indica que es el contribuyente quien debe acreditar el origen de las partidas controvertidas utilizando otros medios alternativos de prueba<sup>23</sup>. Ahora bien, en las consultas más recientes, a efectos del reconocimiento de los pasivos y activos no contabilizados, dicho centro directivo se remite a los preceptos que regulan la prueba, aun en el caso de que en la contabilidad exista algún registro que no sea veraz, de tal forma que el contribuyente podrá utilizar cualquier medio de prueba admitido en derecho, que valorará en cada caso la Administración tributaria<sup>24</sup>. Sin embargo, en ninguna de ellas se determina de forma precisa la prueba que resulta necesaria y, mucho menos, se admite que el registro contable de la deuda en un periodo prescrito acredite que la renta se obtuvo también en dicho periodo. Esta evolución de la doctrina administrativa se debe a la jurisprudencia del TS que se analizará a continuación, que admitió en estos casos la contabilidad como medio de prueba, al menos, desde la Sentencia de 5 de octubre de 2012 (rec. núm. 259/2010 –NFJ048688–). Esta tesis también la aplicó el TEAC en la Resolución de 21 de marzo de 2013 (RG 7722/2012 –NFJ050593–), en la que, como consecuencia de la citada sentencia, rechazó la tesis de la Administración que, por no reflejar la imagen fiel de la entidad, no admitió la contabilidad como medio de prueba para acreditar el periodo impositivo al que resultaba imputable la renta presunta derivada de deudas inexistentes<sup>25</sup>.

La jurisprudencia, particularmente la STS 1096/2023, de 25 de julio, ha corregido este criterio administrativo, que, además, había sido avalado por los órganos económico-administrativos y por algunos tribunales inferiores, como la AN. En este sentido, la mencionada

<sup>23</sup> La DGT señala que:

En el caso planteado, los libros no reflejan la imagen fiel del patrimonio de la entidad como consecuencia de recoger deudas inexistentes. Su falta de veracidad condiciona su valor a estos efectos, por lo que el contribuyente tendrá que acudir a otros medios alternativos con el objeto de acreditar el origen de las partidas referidas.

<sup>24</sup> Vid. las Consultas V0049/2009 y V0055/2009, de 15 de enero, y V3873/2015, de 3 de diciembre.

<sup>25</sup> En el FJ 3.º afirma con toda claridad que:

El artículo 140.5 de la Ley 43/1995 [...] no establece limitación alguna respecto de los medios de prueba que el contribuyente puede emplear para acreditar que la renta presunta corresponde a un periodo distinto del más antiguo entre los no prescritos, esto es, no exige necesariamente una prueba extracontable, por lo que resultará válido cualquier medio de prueba admitido en derecho, incluidos los libros de contabilidad de los empresarios debidamente legalizados. Respecto del rechazo a la validez probatoria de tales libros contables formulado por el órgano recurrente sobre la base de que al registrar deudas inexistentes no reflejarían la imagen fiel del patrimonio de la entidad, tal afirmación no puede ser aceptada por este tribunal. Así, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 5 de octubre de 2012 [...].

SAN de 15 de junio de 2020 fue recurrida en casación con el argumento de que, una vez acreditado el registro contable de la deuda en un ejercicio anterior al último no prescrito, no cabe la exigencia de otras pruebas extracontables para aplicar el segundo inciso del artículo 134.5 del TRLIS, pues la propia constancia contable de la deuda en un periodo prescrito permite aplicar la excepción prevista en este precepto. Lo que el TS debía resolver es si la prueba contable, acreditada y no controvertida, del registro inicial de la deuda en un periodo prescrito debe ser un medio válido para imputar la renta presunta a un ejercicio distinto y anterior al último no prescrito.

Lo que ocurre normalmente en este tipo de situaciones es que la Inspección comprueba un periodo no prescrito en el que el pasivo ficticio se encuentra en el balance, pues, como se ha indicado, normalmente se mantiene en esta situación durante años. En tal caso, si la deuda se registró por primera vez en un periodo prescrito, el contribuyente podría aportar los libros de este ejercicio para demostrar que la renta también se encuentra prescrita. Esta tesis se fundamentaría en la idea de que, si la deuda ya se encontraba registrada en un periodo prescrito, se ha de presumir que la renta no declarada que trató de encubrir también lo está. Precisamente, la STS 1096/2023, de 25 de julio, resuelve la cuestión de si la prescripción de la renta presunta se entiende acreditada con la mera aportación de la contabilidad del ejercicio en el que se registró la deuda inexistente o si, por el contrario, se requiere a tal efecto otro tipo de pruebas de carácter extracontable. La cuestión es si se debe considerar que la contabilización por primera vez de la deuda ficticia en un periodo prescrito prueba también la prescripción de la renta, de tal forma que la primera inscripción del pasivo en los libros contables es determinante también del periodo de generación de la renta.

El TS reflexiona sobre el carácter de la presunción y concluye que la suficiencia de la prueba del registro contable deriva de la propia existencia de dicha presunción. El TS considera que, si la ley establece la presunción de una renta no declarada a partir de la contabilización de deudas inexistentes en un periodo no prescrito, se debe admitir también que la prueba en contrario, a los efectos del apartado 5 del artículo 134 del TRLIS, consista en acreditar su registro por primera vez en los libros contables de un ejercicio prescrito<sup>26</sup>. El tribunal concluye que la presunción legal debe proyectarse por igual respecto a la Administración y al contribuyente (no puede operar a geometría variable, señala el TS). Además, desmonta otro argumento utilizado por la AN, según el cual, al reflejarse la deuda año a año, puede facilitar el refugio de deudas inexistentes en periodos prescritos.

<sup>26</sup> En concreto, en el FJ 3.º 7 señala lo siguiente:

Esta sala considera que, si la propia ley establece la presunción de una renta no declarada a partir del mero registro de deudas inexistentes en los libros de contabilidad nada impide que, a los efectos del referido apartado 5 del art. 134 del TRLIS, la prueba en contrario consista 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 TS considera, por el contrario, que este hecho supone una mayor exhibición a los efectos de posibilitar la regularización administrativa del IS, pues en todos los periodos que se regularicen posteriormente la Administración podrá detectar la existencia de dicho pasivo ficticio<sup>27</sup>. Por tanto, el mantenimiento de dicha deuda inexistente durante varios periodos impositivos le da más visibilidad a esta situación, lo que facilita la regularización administrativa.

El TS da un toque de atención a la AN, pues señala expresamente que la suficiencia de la prueba contable a los efectos analizados ya había sido reconocida en sentencias previas de dicho tribunal, como la citada anteriormente de 5 de octubre de 2012 y, además, concluye que la lectura que hace la AN de esta última sentencia no es adecuada<sup>28</sup>. En la sentencia de 2012, el TS resolvió varias cuestiones, aunque al parecer no quedaron del todo claras. En primer lugar, señala que, aunque la presunción no se refiera a la prescripción, sí debe desplegar sus efectos si el contribuyente acredita que los pasivos ficticios se han financiado con rentas no declaradas, pero obtenidas en un periodo prescrito, pues dicha norma no evita los efectos de la prescripción cuando se produzca una ocultación del contribuyente. Se trata de una norma que facilita la liquidación del impuesto por la Administración, sin perjuicio de la prueba de la prescripción por el contribuyente<sup>29</sup>. Ahora bien, lo más relevante de esta

<sup>27</sup> Señala en el FJ 3.º 8 que:

Debe resaltarse, una vez más, que la suficiencia de la prueba del registro contable deriva de la propia existencia de la presunción. Si la regularización se ha establecido sobre la base de una presunción, atendiendo exclusivamente al registro contable en un determinado ejercicio no prescrito (2008 y 2009), el registro contable debe servir también para demostrar la inexistencia de la deuda en un ejercicio prescrito (2007). Dicho de otra forma, la presunción legal no puede operar a geometría variable, de modo que su anverso y el reverso debe proyectarse por igual respecto de la Administración y del contribuyente. Ante la eventualidad de que ese reflejo contable, año tras año, pueda facilitar el refugio de deudas inexistentes en periodos prescritos, lo cierto es que también comporta una mayor exhibición a los efectos de posibilitar la regularización administrativa.

<sup>28</sup> El TS señala en el FJ 3.º 7:

Que, a estos efectos, resulte suficiente la prueba contable es algo que corrobora también nuestra jurisprudencia [...] Por tanto, el TS, en la sentencia referida, dio carta de naturaleza –como prueba suficiente– a la propia contabilidad, sin que esta Sentencia de 5 de octubre de 2012, en particular, los párrafos que hemos enfatizado mediante subrayado, puedan avalar la lectura que de la misma obtiene la sentencia de la AN aquí recurrida.

<sup>29</sup> En el FJ 4.º señaló que:

La ley no alude expresamente a la prescripción al señalar solo 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 artículo 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.

sentencia es que, para probar el origen de la renta y el periodo impositivo al que la misma resultaba imputable y, en definitiva, la posibilidad de imputar la renta presunta a un periodo anterior prescrito, el TS admite la validez de los libros de contabilidad sin que sea necesaria una prueba extracontable. Si se considera que los libros no reflejan la imagen fiel de la entidad, lo que habría que cuestionar es si la deuda contabilizada responde o no a un pasivo ficticio, pero, una vez que se considera probado que se trata de una deuda inexistente, es la contabilidad, entre otros medios, la que puede permitir la acreditación de la fecha del registro de dicha deuda. En suma, la conclusión es que, para fijar el momento en que se generó la renta, así como el periodo impositivo al que resulta imputable, es válido cualquier medio de prueba admitido en derecho, incluidos los libros de contabilidad<sup>30</sup>. Ese mismo criterio se sostuvo en la STS 137/2017, de 31 de enero (rec. núm. 2346/2015 –NFJ066027–), en la que se resolvió también la cuestión de la imputación temporal de las rentas presuntas por pasivos ficticios, aunque en este caso se trataba de la aplicación de la normativa foral de Bizkaia<sup>31</sup>. A nuestro juicio, resulta inexplicable que en 2023 el TS se haya tenido que pronunciar de nuevo sobre el valor de la contabilidad como medio de prueba de que la renta presunta se imputa a un periodo prescrito, corrigiendo no solo a la Administración, sino también al TEAC y a la AN. El hecho de que haya tenido que ser el propio TS el que defienda nuevamente este criterio es indicativo de que los órganos de inspección han mantenido una tesis contraria a la jurisprudencia existente, pues, como se ha indicado, dicho tribunal había fijado doctrina sobre este asunto en, al menos, dos sentencias previas.

<sup>30</sup> La sentencia, que estimó un recurso de casación para unificación de doctrina, señaló en el FJ 5.º lo siguiente:

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, aun 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.

<sup>31</sup> El FJ 4.º de dicha sentencia, tras citar los fundamentos de la STS de 5 de octubre de 2012, concluyó que: «Esta doctrina nos lleva a estimar la prescripción alegada, pues reflejado el pasivo fáctico en la contabilidad de 2004, no podía imputarse la renta presunta a los ejercicios posteriores, sino en el ejercicio en que se produjo».

Como resultado de todo lo anterior, el TS concluye que la incorporación de un pasivo ficticio no afecta al valor probatorio de la contabilidad en su conjunto, al menos, cuando la falta de veracidad afecte a registros concretos. En otro caso, no es que la contabilidad no se pueda utilizar como prueba a estos efectos, sino que probablemente tampoco serviría como punto de partida para determinar la base imponible del IS, pues, si los datos contables están falseados de manera general, dicha base debería cuantificarse por la Inspección por el método de estimación indirecta<sup>32</sup>.

Además, considera que la contabilidad hace prueba suficiente para acreditar la prescripción de la renta imputada, por lo que, si se prueba que el pasivo ficticio estaba contabilizado en un ejercicio prescrito, no procede la regularización de la mencionada renta. En definitiva, si la contabilidad es un medio de prueba válido de la existencia de un pasivo ficticio, también lo es a efectos de la determinación del periodo en el que se generó la renta que deriva de la contabilización de dicho pasivo<sup>33</sup>. Si la contabilidad no se admite como prueba, no se podría utilizar como medio para sustentar la presunción, pues no permitiría acreditar el hecho base de la misma. Por tanto, para que la presunción resulte de aplicación, la deuda ficticia debe ser una irregularidad contable aislada en un marco contable que resulte, en general, respetuoso con los principios que regulan dicho ámbito. La jurisprudencia analizada va a obligar a la Administración tributaria a cambiar los criterios que aplica desde hace años en relación con esta materia. El TS concluye que, si la contabilidad se utiliza como prueba a los efectos que perjudican al contribuyente, también se ha de admitir a los efectos que le puedan beneficiar, pues en relación con la prueba tienen que existir unas mismas reglas. Es de sentido común que, si la contabilidad es la prueba de la existencia del pasivo ficticio, también debe permitir acreditar la fecha en la que el mismo se registró. No tiene sentido que se dé validez a la contabilidad para ciertos efectos, mientras que, para otros, curiosamente aquellos que podrían beneficiar al contribuyente, se considere que su falta de veracidad la inhabilite como medio probatorio. No puede ser que un elemento de prueba tenga una eficacia unidireccional, sino que, una vez admitido como prueba, debe desplegar su eficacia a todos los efectos, por la que la prueba derivada de la contabilidad debe tener un sentido bidireccional. Es cierto que son dos contabilidades distintas, la del periodo comprobado por la Administración, que no estaría prescrito, y la del ejercicio en el que se registró inicialmente el pasivo ficticio, que sí lo estaría, pues en otro caso no tendría relevancia dicha prueba. Por tanto, los libros contables de ambos periodos podrían estar en una situación diferente, lo que podría tener relevancia a efectos probatorios frente a terceros, incluida la

<sup>32</sup> Así lo considera también Sánchez Manzano (2017).

<sup>33</sup> El FJ 4.º establece el contenido interpretativo de la sentencia en el sentido siguiente:

Quando 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 periodo impositivo distinto al más antiguo de entre los no prescritos.

Administración tributaria, como se analizará en el epígrafe siguiente, pues, a estos efectos, podría ser relevante que los libros hayan sido o no legalizados en plazo.

Por tanto, la eficacia probatoria de la contabilidad correspondiente al periodo prescrito es coherente con el hecho de que la Administración haya admitido como prueba la contabilidad del periodo no prescrito a efectos de presumir la existencia de la renta. La Administración tuvo todo el plazo de prescripción del derecho a liquidar para poder descubrir el pasivo ficticio e imputar la renta presunta que se deriva del mismo. Una vez transcurrido dicho plazo, la renta presunta también se encuentra prescrita. Así debe ser de acuerdo con las reglas generales que rigen el procedimiento tributario y las normas de la LGT relativas a la prescripción del derecho a liquidar.

Este criterio permite probar de forma sencilla la prescripción de la renta cuando el registro inicial de dicha deuda inexistente se haya producido en un periodo prescrito. En definitiva, cuando exista un pasivo ficticio en la contabilidad, que normalmente se mantendrá en el balance de la entidad durante varios ejercicios, habrá que determinar el periodo en el que se registró por primera vez, pues, si este hecho ocurrió en un periodo prescrito, no se podrá gravar la renta presunta que deriva del mismo por haber prescrito.

Por tanto, se puede afirmar que, para que la renta imputada se considere prescrita, el contribuyente no ha de probar que la renta se obtuvo en un periodo prescrito, que es el criterio que ha defendido la Administración tributaria, sino que la deuda ficticia se registró en un periodo que ha alcanzado la prescripción. A nuestro juicio, el contribuyente solo debe probar el origen de la renta cuando pretenda acreditar que esta se obtuvo en un periodo anterior al registro contable de la deuda ficticia. Se trata del caso en el que el pasivo se contabilizó en un periodo no prescrito, con lo que, de acuerdo con la presunción, la renta se entendería generada en dicho periodo y, sin embargo, la renta se obtuvo en un periodo anterior prescrito. En cualquier caso, ya se ha señalado que la demostración del origen de la renta es una tarea compleja, sobre todo, si se tiene en cuenta el rigor probatorio que la Administración exige a tal efecto.

## **5. La necesidad de que los libros se encuentren «debidamente legalizados» para que hagan prueba frente a la Administración tributaria**

### 5.1. Planteamiento de la cuestión controvertida

Una vez resuelta la cuestión de si se puede utilizar la contabilidad del periodo en el que se registró por vez primera una deuda inexistente para probar que la renta presunta se generó en un periodo prescrito, se plantea otro problema que es muy relevante en la práctica,

y que, a nuestro juicio, no está resuelto por la jurisprudencia que ha sido analizada. La cuestión es determinar si se precisa que la contabilidad cumpla algún requisito para que sirva como medio de prueba y, en particular, si a tal efecto es necesaria la legalización de los libros en el Registro Mercantil.

Es cierto que tanto las SSTs de 5 de octubre de 2012 (FJ 5.º) y de 25 de julio de 2023 (FJ 3.º 7) como la Resolución del TEAC de 21 de marzo de 2013, cuando reconocen como medio de prueba la contabilidad de los empresarios, se refieren en todo momento a los libros contables «debidamente legalizados». De ahí se podría inferir que, cuando los libros contables estén legalizados en el plazo que establece la normativa mercantil, la contabilización de una deuda inexistente en un periodo prescrito hace prueba de la prescripción de la renta oculta, pero no ocurre lo mismo cuando se haya incumplido el deber de legalizar los libros contables en tales plazos. Sin embargo, esta afirmación ha de matizarse, pues debe analizarse con mayor profundidad y rigor si la legalización de los libros en plazo es un requisito ineludible para que estos puedan utilizarse como prueba frente a terceros, incluidas las Administraciones tributarias. Esta cuestión es muy relevante, en la medida en que la situación contraria está muy generalizada en la realidad, pues, además de que muchas empresas no legalizan los libros, otras lo hacen de forma sistemática fuera de plazo. En este contexto, es relevante la interpretación del término «debidamente», pues, aunque algunas sentencias y resoluciones utilizan dicho adverbio de forma recurrente, no se plantean las cuestiones controvertidas que pueden derivar del cumplimiento tardío o de la falta de cumplimiento del deber de legalizar. Por ello, es preciso analizar de forma sosegada algunos de los problemas que pueden surgir en relación con esta cuestión y la solución que debe darse a los mismos.

Antes de estudiar tales problemas aplicativos, se ha de analizar en qué consiste la legalización de los libros, su distinción del depósito de las cuentas anuales, así como las consecuencias del incumplimiento de estas obligaciones, tanto a efectos mercantiles como fiscales. Además de un planteamiento general, se va a examinar más específicamente si la contabilidad, incluso aunque los libros no hayan sido legalizados, puede constituir una prueba inequívoca de que el pasivo ficticio se contabilizó en un periodo prescrito, lo que determinaría también la prescripción de la renta presunta.

## 5.2. La legalización de los libros y el depósito de las cuentas. Análisis material de estos deberes y las consecuencias de su incumplimiento

La legalización de los libros y el depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil son dos deberes diferentes que competen a los empresarios. Así, tienen un distinto ámbito material, pues afectan a documentos diferentes, y también han de cumplirse en dos momentos diferenciados.

En primer lugar, la legalización es un trámite previsto en el Código de Comercio a través del cual se da autenticidad al contenido de los libros contables<sup>34</sup>, pues se supone que con ello se impide la alteración de los apuntes contables, lo que permite que los libros tengan valor probatorio. Los empresarios han de proceder a legalizar los libros antes de que transcurran cuatro meses desde la fecha del cierre del ejercicio y, desde 2015, dicho deber se cumple de forma telemática en el Registro Mercantil, a través del programa Legalía<sup>35</sup>. Tras la aprobación de la Instrucción de 12 de febrero de 2015, la legalización de los libros tiene poco que ver con lo previsto en el artículo 27 del Código de Comercio, que regula un procedimiento de la era analógica. Se ha cambiado completamente la forma de presentación de los libros contables, en la medida en que su cumplimentación se realiza normalmente en soporte electrónico, por lo que el procedimiento para la legalización de los libros se ha adaptado a los nuevos modelos de gestión contable. En cuanto al valor probatorio de los libros legalizados, opera en el ámbito interno de la sociedad, en relación con sus accionistas, pero también tiene efectos frente a terceros, como son los organismos públicos, incluidas las Administraciones tributarias y los tribunales.

En segundo lugar, los empresarios han de realizar el depósito de las cuentas anuales<sup>36</sup> dentro del mes siguiente a su aprobación, de acuerdo con el artículo 279 del Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC).

A continuación, se han de analizar las consecuencias del incumplimiento, en plazo, de las citadas obligaciones. En el ámbito mercantil, mientras que la ausencia de legalización de los libros no conlleva sanción alguna, la falta de depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil sí puede dar lugar a sanciones importantes<sup>37</sup>. Es cierto que hasta fechas recientes no ha sido habitual la imposición de sanciones económicas, entre otras razones porque hasta 2021 no se había desarrollado un régimen sancionador específico en caso de falta de presentación de las cuentas anuales. Esta laguna se ha colmado mediante la previsión de la

<sup>34</sup> Los libros que se han de legalizar son los siguientes: libro diario y libro de inventario y cuentas anuales (art. 25.1 del Código de Comercio); libro de actas (arts. 26 del Código de Comercio y 106 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil); libro registro de acciones nominativas, en el caso de sociedades anónimas y en comandita por acciones, y libro registro de socios, en el de sociedades limitadas (art. 27 del Código de Comercio); y libro registro de contratos, únicamente en el caso de sociedades unipersonales (art. 16 del TRLSC).

<sup>35</sup> La legalización telemática obligatoria se ha previsto en el artículo 18 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, y dicho procedimiento fue desarrollado por la Instrucción de 12 de febrero de 2015 de la Dirección General de los Registros y del Notariado.

<sup>36</sup> En cuanto al contenido de las cuentas anuales, el artículo 254.1 del TRLSC dispone que: «Las cuentas anuales comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria».

<sup>37</sup> El incumplimiento de este deber puede llevar aparejada la imposición a la sociedad de una multa por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) por un importe de 1.200 a 60.000 euros (art. 283 de TRLSC).

disposición adicional undécima del Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas. La disposición fija el plazo del que dispone el ICAC para resolver y notificar la resolución en el procedimiento sancionador, así como los criterios para determinar el importe de la sanción, que se hace depender de que se haya presentado o no la última declaración ante la Administración tributaria –se supone que se refiere a la última autoliquidación del IS, aunque los términos empleados no son técnicamente acertados–. Lo cierto es que no se llega a entender cuál es la relevancia de la presentación o no de las autoliquidaciones del IS –en cuyo caso se habrá cometido probablemente una infracción tributaria– en la determinación de la sanción que corresponde por el incumplimiento de una obligación mercantil.

La falta de depósito de las cuentas anuales conlleva otras sanciones adicionales. Por un lado, se establece el cierre de la hoja registral<sup>38</sup>, lo que impide a la sociedad la inscripción de actos y documentos societarios en el Registro Mercantil. Por otro lado, el Real Decreto 249/2023, de 4 de abril, ha introducido una nueva sanción por el incumplimiento de este deber. A tal efecto, se ha incorporado una nueva letra f) al artículo 147.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio<sup>39</sup>, que establece que la Administración tributaria podrá revocar el NIF de una entidad cuando se constate el incumplimiento durante cuatro ejercicios consecutivos de la obligación de depositar las cuentas anuales en el Registro Mercantil. Finalmente, podrían derivarse otras responsabilidades a los administradores por el incumplimiento de sus funciones, particularmente en caso de que la sociedad sea declarada en concurso de acreedores.

Otra cuestión diferente es la determinación de las posibles sanciones tributarias que pudieran corresponder como consecuencia de alguna de estas conductas, para lo cual es preciso analizar si alguna de ellas integra el tipo de una infracción tributaria. A tal efecto, en la Consulta V1689/2010, de 23 de julio (NFC038962), se pregunta a la DGT por las consecuencias que se derivan de la falta de legalización de los libros contables o la falta del depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil o su realización fuera de los plazos previstos por la legislación mercantil. La respuesta no es clara, pues ni tan siquiera se distingue entre la legalización y el depósito. La DGT considera que el precepto que establece los requisitos y principios que debe cumplir la contabilidad de los empresarios es el artículo 25 del Código de Comercio, por lo que el cumplimiento del deber de llevar una contabilidad ajustada a lo dispuesto en dicho código se limita a lo previsto en dicho precepto, de lo que se deduce que el incumplimiento de la obligación de legalización, que se regula en el artículo 27, no supone un incumplimiento sustancial de dicho deber<sup>40</sup>. No obstante, abre la

<sup>38</sup> Esta consecuencia se establece en los artículos 282.1 del TRLSC y 378 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

<sup>39</sup> Se trata del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

<sup>40</sup> La DGT señala lo siguiente:

De estos preceptos se deduce que la obligación de llevar una contabilidad ajustada a los dispuesto en el Código de Comercio se limita a lo previsto en el artículo 25 del Código de

posibilidad de que el incumplimiento de estos deberes pueda subsumirse en el artículo 200 de la LGT, que sanciona la no observancia de determinadas obligaciones contables y registrales. Aunque la falta de legalización o depósito no se recoja expresamente en el apartado 1 de dicho precepto, que define las conductas infractoras, se indica que dicho precepto no contiene una relación taxativa, pues, al definir las conductas, se incluye la expresión «entre otras», lo cual no se adecua al principio de tipicidad que debe regir el derecho sancionador. Además, hay que tener en cuenta que la falta de depósito ya constituye la conducta típica de una infracción en el orden mercantil, por lo que, si se castigara ese comportamiento tanto a efectos mercantiles como tributarios, se vulneraría el principio *ne bis in idem*. La DGT concluye que el incumplimiento del deber de legalización o depósito no conlleva automáticamente que se incurra en la mencionada infracción, que, en su caso, tendrá su origen en otros incumplimientos sustanciales del deber de llevanza de la contabilidad<sup>41</sup>.

En cualquier caso, el aspecto más relevante que se trata de resolver no es la sanción que corresponde por la falta de legalización o de depósito en plazo, sino la posible sanción indirecta que podría derivar de dicha conducta, como sería negar la fuerza probatoria de la contabilidad en los procedimientos tributarios.

### 5.3. Los libros legalizados en plazo como medio de prueba frente a la Administración tributaria

Si los libros están legalizados, no hay duda de la eficacia probatoria directa de los mismos frente a terceros, en el entendimiento de que no se pueden alterar los registros contables

---

Comercio, por cuanto que es este el que establece los requisitos necesarios que debe tener la contabilidad del empresario. Por tanto, el hecho de que los libros de contabilidad del sujeto pasivo correspondientes a la actividad económica no se encuentren legalizados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 27 del Código de Comercio, no significa que las operaciones realizadas por el sujeto pasivo quedaran excluidas de un determinado régimen especial, siempre que la contabilidad se ajuste a los términos previstos del artículo 25 anteriormente señalado. Sin perjuicio de las consecuencias que en el ámbito mercantil o en cualquier otro ámbito se pudieran producir.

<sup>41</sup> La DGT indica en la consulta analizada que:

El apartado primero del artículo 200 no contiene una relación exhaustiva, sino meramente ejemplificativa de los incumplimientos que pueden ser sancionados («entre otras»). Por tanto, un incumplimiento distinto de los expresamente señalados en los párrafos a) a f) de dicho apartado puede ser también constitutivo de infracción. Hay que señalar que la falta de legalización o de depósito, junto con otros incumplimientos de índole contable o registral, puede incidir en la determinación de la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad que afecten a la calificación de posibles infracciones tributarias. Por tanto, habrá que estar a las circunstancias de cada caso en concreto para determinar si esa falta de legalización o de depósito de libros pudiera ser constitutivo de infracción tributaria.

con posterioridad a su legalización. De hecho, esta es la razón por la que se legalizan los libros contables, pues, desde ese momento, tienen efectos probatorios y, particularmente cuando sean requeridos por alguna parte interesada en algún litigio judicial o frente a los organismos públicos, incluidas las Administraciones tributarias. Los libros legalizados incorporan una huella digital o *hash* del registro, generado mediante un algoritmo, que permite acreditar que dichos libros son los que se han enviado al Registro Mercantil.

En relación con la situación que se está analizando, tras la STS 1096/2023, de 25 de julio, no cabe duda de que el reflejo de una deuda inexistente en un libro legalizado en plazo en un periodo prescrito determina también la prescripción de la renta presunta que se puede derivar del carácter ficticio de dicho pasivo. Se ha de entender como una prueba suficiente y válida de la fecha de registro original de dicho pasivo. Por tanto, si la contabilidad está legalizada, se considera que existe una prueba inequívoca de que la deuda y, por tanto, la renta, ya existían en un periodo prescrito, por lo que la Administración tributaria no podrá gravar dicha renta presunta, de acuerdo con el artículo 121, apartados 4 y 5, de la LIS.

No obstante, hay que matizar que la prueba que hacen los libros legalizados tampoco es absoluta. Téngase en cuenta que los libros diarios legalizados no tienen por qué registrar todos los apuntes contables relativos a la actividad de una empresa, pues estos se pueden recoger a través de libros auxiliares, al permitir el Código de Comercio que en el libro diario tan solo se registren asientos recapitulativos cada tres meses<sup>42</sup>. La llevanza de estos libros auxiliares es voluntaria, y en ellos se registra con mayor detalle la información que se ha plasmado de forma más extractada en los libros contables principales. Lo relevante a los efectos que se analizan es que no se puede descartar que los libros auxiliares, que no se legalizan, puedan ser modificados *a posteriori*, pues, por ejemplo, se puede hacer aparecer una deuda cambiando el concepto de otro pasivo anteriormente registrado, con la única cautela de que no cambie el saldo de la cifra de acreedores incorporado al libro diario y a las cuentas anuales. En cualquier caso, en la medida en que la deuda se ha de mantener en el balance hasta el periodo comprobado, no es fácil que los saldos de los distintos periodos afectados cuadren si la incorporación de la deuda ficticia se realiza con posterioridad al cierre contable. En definitiva, hay que poner en duda la sacralización de la obligación de legalizar los libros como requisito determinante de la aceptación de la contabilidad como medio de prueba. Lo más relevante es que los libros contables cumplan con los principios contables recogidos en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado en 2007 mediante el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, pues, en caso contrario,

---

<sup>42</sup> En este sentido, el artículo 28.2 del Código de Comercio señala lo siguiente:

El libro diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por periodos no superiores al trimestre, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que trate.

incluso aunque los libros estén legalizados, no podrán ser considerados como un medio de prueba veraz de las operaciones que se reflejan en los mismos. Además, es curioso que se pretenda otorgar una eficacia probatoria máxima a los libros legalizados cuando la Inspección tributaria normalmente solicita los libros en formato Excel sin legalizar –los libros se envían a legalizar normalmente en formato PDF–. Solo puntualmente, cuando el contribuyente quiere utilizar dichos libros en su beneficio, se le exigen los libros «debidamente legalizados», lo que da lugar a un claro desequilibrio entre las armas que emplea y exige la Administración.

#### 5.4. Las consecuencias de la falta de cumplimiento en plazo del deber de legalización en relación con los efectos probatorios de los libros contables en los procedimientos tributarios

Cuando no se cumpla en el plazo establecido en las leyes mercantiles con el deber de legalización de los libros contables, se ha de analizar si tales libros pueden ser considerados como un medio de prueba frente a terceros, incluidas las Administraciones tributarias. La cuestión que hay que plantearse es si es posible que el incumplimiento de una obligación mercantil carente de sanción sea determinante de que no se admita la contabilidad como prueba a efectos fiscales, en particular, cuando la misma interese a las pretensiones del contribuyente.

Es frecuente que la Administración adopte una actitud maximalista, de forma que, en muchos procedimientos, cuando algún asiento contable pueda beneficiar la posición jurídica de los obligados tributarios inspeccionados, niegue el valor probatorio de los libros contables en caso de que no estén legalizados. Sin embargo, la Administración no puede rechazar con automatismo esta prueba, pues la legalización no es un requisito *sine qua non* para que la contabilidad tenga valor probatorio frente a la Administración tributaria, aunque esto no supone negar que pueda ser una circunstancia relevante a estos efectos. En este sentido, el artículo 106.1 de la LGT determina que se aceptará cualquier medio de prueba admitido en derecho, al señalar que:

En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

Para resolver la cuestión planteada, no puede haber una respuesta única, pues la solución dependerá de las circunstancias concurrentes en cada caso. Es cierto que, si los libros no han sido legalizados, es más fácil que su contenido se pueda alterar con posterioridad al cierre de la contabilidad. No obstante, esto no significa que deba rechazarse como medio

de prueba. En definitiva, si los libros están legalizados, hacen prueba directa del periodo de la inscripción inicial de la deuda, mientras que, si se ha incumplido dicho deber o se ha hecho de forma tardía, se requerirá que el contribuyente acredite la realidad de los asientos contables. A continuación, se van a analizar las dos situaciones que pueden suscitarse en relación con la falta legalización de los libros contables en el plazo que determina la normativa mercantil. Concretamente, es posible que los libros se hayan legalizado más allá de este plazo o que no se haya cumplido con este deber. Se ha de reflexionar sobre si, en cualquiera de estas situaciones, la contabilidad es o no un medio de prueba válido.

La primera posibilidad es que los libros se hayan legalizado más allá del plazo de los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio establecido en la normativa mercantil, en cuyo caso, el artículo 333.3 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, determina que el registrador hará constar dicha circunstancia en diligencia. No es infrecuente que los libros se legalicen fuera de plazo, pues es habitual esperar a la fecha del depósito de las cuentas para legalizar los libros al objeto de evitar que los distintos documentos presenten inconsistencias, cumpliéndose ambas obligaciones de forma simultánea. En este caso, aunque de forma tardía, se cumpliría con este deber mercantil. La cuestión es si la exigencia de que los libros hayan sido «debidamente diligenciados» para que tengan valor probatorio supone inexcusablemente el cumplimiento en plazo de dicha obligación. Si así fuera, habría que entender que un cumplimiento tardío de dicho deber determina que los libros carezcan de valor probatorio. Sin embargo, esta interpretación tan inflexible de la normativa no se adecuaría a su objeto y finalidad. Si la demora en el cumplimiento del deber mercantil no es excesivamente amplia, lo que ocurre, por ejemplo, cuando los libros se legalizan en el plazo destinado al depósito de las cuentas, esta tardanza no debe incidir en el valor probatorio de los libros. En relación con la Hacienda pública, hay una fecha que puede ser relevante a estos efectos, teniendo en cuenta que de lo que se trata es de determinar la fecha inicial de la primera inscripción del pasivo ficticio en los libros contables. En este sentido, si los libros se han legalizado con anterioridad al inicio del correspondiente procedimiento de comprobación en el que se ponga de manifiesto la renta presunta, se debe admitir la eficacia probatoria de los libros para acreditar la fecha de incorporación del pasivo ficticio. Evidentemente, si los libros se han legalizado una vez iniciado el procedimiento inspector, el contribuyente podría haber alterado la contabilidad, una vez cerrada, para registrar aquello que interese en el marco de dicho procedimiento, que en este caso sería la incorporación de la deuda en un periodo prescrito, aunque, como se verá a continuación, dicha manipulación no es sencilla.

La segunda posibilidad es que los libros no hayan sido legalizados, lo que evidentemente facilita, al menos formalmente, su manipulación tras el cierre contable del ejercicio. Se ha indicado que, de acuerdo con la jurisprudencia, es claro que los libros legalizados en plazo deben ser admitidos como prueba frente a las Administraciones tributarias, y a la misma conclusión se ha llegado en este trabajo cuando se legalicen con anterioridad al

inicio del procedimiento de comprobación tributaria. Ahora bien, la cuestión que hay que resolver es qué ocurre cuando los libros no han sido legalizados. Como se ha indicado, no se puede rechazar sin más tales libros como un medio válido de prueba, sino que a estos efectos habrá que tener en cuenta todas las circunstancias que concurran para determinar si los libros acreditan la fecha de la primera inscripción del pasivo.

Ahora bien, en tales casos es el contribuyente quien debe realizar una actividad probatoria que permita corroborar que el registro inicial de la deuda inexistente se hizo en la fecha que aparece en los libros contables, que será un periodo prescrito. La carga de la prueba de la realidad del asiento contable por el que se incorporó la deuda al balance por primera vez corresponde al contribuyente, en la medida en que, en aplicación de la presunción analizada, la renta se imputa, en principio, al último periodo no prescrito. Por tanto, para destruir dicha presunción el contribuyente ha de acreditar que la deuda ficticia se registró originalmente en la contabilidad de un periodo prescrito o, dicho de otro modo, deberá probar que no ha manipulado los libros contables con posterioridad al cierre del ejercicio económico para hacer aparecer una deuda inexistente en un periodo prescrito. A efectos de que el contribuyente acredite la realidad del asiento –o lo contrario si se trata de la Administración– se pueden utilizar dos tipos de prueba, a saber:

- En primer lugar, se debe analizar si los libros cumplen con los principios recogidos en la normativa contable. La manipulación de los libros contables no es tan sencilla en el plano sustancial. Téngase presente que la inscripción inicial de la deuda ficticia, así como los saldos de las cuentas afectadas en los distintos periodos, deben encajar perfectamente, pues dicha deuda se ha de mantener durante el periodo que media entre su inscripción inicial y el periodo comprobado por la Administración o, incluso, en los periodos subsiguientes hasta su cancelación, por lo que los datos analizados deben ser consistentes entre sí. Además, aunque los libros no estén legalizados, es muy posible que las cuentas anuales sí estén depositadas y, además, dichas cuentas se recogerán en el modelo de declaración del IS, por lo que existirá una prueba indubitada de los saldos globales de las cuentas afectadas<sup>43</sup>. No hay que perder la perspectiva de que lo que sucede normalmente es que el pasivo ficticio se ha registrado en la contabilidad del periodo prescrito como contrapartida a la incorporación de tesorería, por lo que esta prueba resultará relativamente sencilla, pues también debe haberse producido la entrada de efectivo, o la adquisición de algún bien, derecho o servicio que haya sido financiado con dicha deuda. Además, es muy importante que existan datos que permitan, al menos, la identificación del crédito anotado y del

<sup>43</sup> En este sentido, la STSJ de Andalucía (sede de Sevilla) de 19 de junio de 2012, FJ 2.º (rec. núm. 1103/2009 –NFJ048880–), no hace referencia a estos efectos a los libros legalizados, sino a «la contabilidad de la sociedad, depositada en el Registro Mercantil».

acreedor. De hecho, el problema en la práctica es la identificación de los titulares del crédito ficticio, pues en muchos casos los acreedores son innominados. Por tanto, un análisis de los libros y de las cuentas anuales y demás documentación contable de estos periodos permitirá al contribuyente probar que el asiento de la inscripción de la deuda ficticia se hizo en la fecha que consta en la documentación contable. Por su parte, este análisis podría permitir a la Administración tributaria detectar incoherencias entre los saldos de las distintas partidas, de tal forma que, si prueba que se pudieron manipular las anotaciones sobre la deuda controvertida en el libro diario, podrá rechazar la prueba del registro del pasivo ficticio en el periodo prescrito.

- En segundo lugar, se puede aportar una prueba extracontable. Como cualquier otro documento privado, los libros contables, aunque no estén legalizados, tienen valor probatorio si su contenido se ve ratificado por otros medios probatorios distintos que corroboren los apuntes contables (movimientos de cuentas, libros de actas de la sociedad, etc.). La aportación de estos datos extracontables permitiría que el contenido de los libros tenga eficacia frente a terceros. No obstante, si se trata de una deuda ficticia, difícilmente existirán otros documentos y justificantes que acrediten su existencia y su origen, como contratos, facturas o extractos bancarios que avalen los movimientos de las cuentas. Precisamente es esta falta de justificación lo que permite a la Administración probar la inexistencia de la deuda, de tal modo que, si se pudiera justificar que la deuda es real, no procedería la regularización administrativa en aplicación de la presunción del artículo 121.4 de la LIS. En cualquier caso, es obvio que, cuanta más información haya sobre los saldos contables, mayores serán las posibilidades de que se admita la prueba del registro de la deuda ficticia.

Por tanto, aunque la legalización de los libros contables no es definitiva en cuanto al valor probatorio, sí es una circunstancia modificativa del *onus probandi*, pues, si los libros están legalizados, será la Administración tributaria la que tendrá que probar que los registros no se corresponden con la realidad, mientras que, si no se ha cumplido con este deber, será el contribuyente el que deba acreditar que dichos libros se adaptan a los principios contables y que la deuda se registró efectivamente en el periodo que se indica en los mismos. Por tanto, en estos casos, las consecuencias no van a ser las mismas si en el procedimiento administrativo o de revisión el contribuyente ha tratado de probar la realidad de los asientos registrados en los libros o si no ha hecho nada en tal sentido. Si el contribuyente ha realizado una labor probatoria y la Administración simplemente rechaza la prueba contenida en los libros contables por no haber sido estos legalizados, se debería admitir dicha prueba en vía de recurso o reclamación, en cuanto que no ha sido rebatida de forma suficiente por la Administración. Si la empresa está sometida a auditoría, la verificación de la contabilidad por el auditor podría aportarse como prueba, si bien sería aconsejable en cualquier caso presentar un informe pericial que acredite la realidad del asiento contable por el que se incorporó el pasivo ficticio y su coherencia con los libros de

los periodos subsiguientes<sup>44</sup>. La Inspección debe desacreditar la prueba propuesta por el contribuyente, para lo cual tendrá que analizar si los libros contables han podido ser manipulados con posterioridad al cierre de la contabilidad al objeto de incorporar la deuda ficticia. Para ello, la Inspección tendrá que aportar alguna prueba de que el libro diario pudo ser modificado *a posteriori* para hacer aparecer una deuda inexistente en la contabilidad con el objetivo de dar cobertura jurídica a la prescripción de la renta.

Además, en relación con la situación concreta que está siendo objeto de análisis, se da una circunstancia que incide directamente en el valor probatorio de los libros contables, por lo que en esta situación dicha cuestión tiene un perfil singular. Si en el procedimiento de comprobación la Inspección ha utilizado el registro contable de una deuda inexistente, recogida en un libro no legalizado, para imputar una renta al contribuyente, dando por probado el hecho base de la presunción, difícilmente puede negar el valor probatorio de los libros en los que conste el registro inicial de esa deuda en un periodo prescrito por el hecho de que estos últimos no estén legalizados. En definitiva, si la Administración hace valer la contabilidad no legalizada de un periodo no prescrito para presumir la existencia de una renta, el contribuyente puede alegar la contabilidad no legalizada de un periodo anterior para probar la prescripción de la misma, pues la renta deriva precisamente de la inscripción contable del pasivo ficticio. Si ninguno de los libros utilizados está legalizado, la conclusión debe ser la misma en relación con todos ellos, pues no solo se puede defender el valor probatorio de la contabilidad en aquello que perjudique al contribuyente. En realidad, cuando los libros contables no hayan sido legalizados, la solución sigue siendo la misma que se ha dado al caso analizado en la STS 1096/2023, de 25 de julio, pues la prueba debe operar en los dos sentidos, con los mismos criterios. En esta situación, la Administración no podría exigir la legalización de los libros como requisito o condición para que se entienda acreditado que el pasivo ficticio se registró en un periodo prescrito. En conclusión, para que la contabilidad se admita como prueba, no es imprescindible, con carácter general, que los libros hayan sido legalizados o, incluso, que las cuentas anuales hayan sido depositadas.

A nuestro juicio, lo relevante en relación con las cuestiones controvertidas que se están analizando es que la contabilidad hace prueba si se ajusta a los principios de carácter sustancial que se establecen en el Código de Comercio, en el TRLSC y en su normativa de desarrollo. Solo si la contabilidad no se adecua a tales parámetros tendría deficiencias sustanciales y dejaría de ser un medio de prueba válido. En definitiva, si la contabilidad no presenta anomalías sustanciales, hace prueba frente a terceros, incluida la Hacienda pública, quienes podrán realizar una prueba en sentido contrario para poner en duda la veracidad de la contabilidad en su conjunto o de algún asiento concreto. Por tanto, si son coherentes

---

<sup>44</sup> En la SAN de 15 de junio de 2020, recurrida en casación, se aporta el informe de un perito nombrado por el tribunal y en la sentencia se acepta la validez de la contabilidad como medio de prueba, aunque a esta prueba no se le atribuyen los efectos oportunos por una errónea interpretación de la presunción.

las cifras y la contabilidad responde a los principios recogidos en el marco conceptual del PGC, se ha de admitir como un medio de prueba válido, aunque los libros no estén legalizados. Solo si la Administración prueba que el contribuyente ha manipulado las cuentas podrá rechazarse la prueba aportada por este.

Finalmente, las medidas instauradas o que están en fase de implantación para el control tributario de las empresas pueden dar lugar a una pérdida de importancia de la legalización de los libros en el ámbito tributario. Así, las empresas sometidas al suministro inmediato de información (SII) ya envían a la AEAT el detalle de los registros de facturación en un plazo de cuatro días, lo que garantiza la inalterabilidad de los registros de los libros de facturas emitidas y recibidas y de bienes de inversión. Por otra parte, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, obliga a utilizar un *software* de facturación y de gestión contable certificado que garantice la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros de facturación<sup>45</sup>. Los sistemas de facturación de ventas de bienes y servicios deben realizar su tarea de una forma segura y fiable, evitando alteraciones indebidas de los registros. A tal efecto, se establece que los sistemas no deben permitir interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los mismos. No obstante, estas obligaciones no se han puesto en marcha aún, en la medida en que se acaba de aprobar recientemente el reglamento de desarrollo de dicha ley<sup>46</sup>, pero aún debe aprobarse la orden ministerial que especifique todos los detalles técnicos que deben cumplir estos programas. Los desarrolladores y fabricantes de sistemas informáticos, en relación con sus actividades de producción y comercialización, deberán ofrecer sus productos adaptados totalmente al reglamento en el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de dicha orden ministerial. Se prevé que los obligados tributarios habrán de tener operativos los sistemas informáticos adaptados a las características y requisitos que se establecen en el citado reglamento y en su normativa de desarrollo antes del 1 de julio de 2025. El uso de los programas de facturación y contabilidad que se adapten a estas normas permitirá que Hacienda tenga conocimiento, incluso a tiempo real, de todas las operaciones que se registren. Por tanto, la obligación de legalización puede verse completamente superada por los nuevos sistemas informáticos que se utilizarán para la llevanza de la contabilidad y la gestión de la facturación, que, en principio, asegurarán el respeto de todos los principios indicados, por lo que servirán como prueba de los registros de facturación enviados, particularmente frente a la Hacienda pública. A mayor abundamiento, la garantía de inalterabilidad de los registros contables se vería reforzada si se generaliza el uso del *blockchain* para la llevanza de la contabilidad. En definitiva, igual

<sup>45</sup> Sobre estas nuevas obligaciones fiscales se puede consultar Malvárez (2022).

<sup>46</sup> En el BOE de 6 de diciembre de 2023 se ha publicado el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación.

que la Instrucción de 12 de febrero de 2015 dejó obsoletas las previsiones del artículo 27 del Código de Comercio, la entrada en vigor de las nuevas normas que regirán los programas de facturación y contabilidad implicará la pérdida de sentido de la obligación de legalización, dado que las especificaciones técnicas de los programas asegurarán con mayor eficacia todos los objetivos –y algunos más– que se cumplían a través de dicho deber. Por tanto, las propias reglas de control fiscal para la prevención del fraude van a incidir en las cuestiones que se están analizando, pues la Hacienda pública dispondrá de la información de los registros de facturación por el suministro fluido que los propios programas de facturación y contabilidad realicen de forma automática. Ahora bien, a través del SII o de los requisitos de los nuevos sistemas de facturación y contabilización se asegura la trazabilidad e inalterabilidad de los registros de facturación, lo que no incluye la contabilización de las deudas, ya sean reales o ficticias, por lo que en el asunto que es objeto del presente trabajo nada va a cambiar salvo que se obligue a enviar todos los asientos contables y no solo los registros de facturación.

## **6. El tratamiento contable y fiscal de la eliminación de un pasivo ficticio**

Una cuestión de enorme relevancia sobre la que existen importantes dudas es el tratamiento contable y fiscal que se ha de dar a la eliminación de una deuda ficticia. Las personas o entidades obligadas a llevar contabilidad deberán cancelar el pasivo en cuanto que tengan conocimiento del carácter ficticio del mismo, en la medida en que se trata de saldos acreedores que no se van a tener que pagar. Téngase presente que la contabilidad ha de recoger la imagen fiel de la realidad patrimonial, los resultados y la situación financiera de la empresa, de acuerdo con el fondo o sustancia económica de las operaciones realizadas, por lo que se ha de corregir dicha situación si no se quiere dar una imagen distorsionada de la situación patrimonial y financiera de las sociedades.

Obviamente, una deuda inexistente no debió ser contabilizada en ningún momento y ha de ser cancelada en cuanto que se tenga constancia del carácter ficticio de la misma. En cualquier caso, si se ha seguido un procedimiento de comprobación frente al contribuyente, debe ser eliminada cuando haya quedado acreditado, de forma incontrovertida, que se trata de un pasivo simulado, bien porque esta cuestión se haya determinado en una liquidación administrativa que ha devenido firme, o bien porque el contribuyente no ha tratado de probar la realidad de la deuda, admitiendo de esta forma su falsedad, en cuyo caso ni tan siquiera sería necesaria la firmeza de la liquidación.

No se trata de una tarea fácil, pues el problema que existe es que, años después de su registro, no hay constancia del origen de la deuda e, incluso, no es posible la identificación del acreedor, lo que dificulta que se pueda llevar a cabo la regularización de los saldos y la

explicación en la memoria de dicha situación. Téngase en cuenta que, para llevar a cabo dicho proceso, es preciso conocer la sustancia económica de la operación que se encuentra tras el registro de la deuda. Además, para poder afrontar la eliminación de las deudas ficticias, es esencial analizar las consecuencias que derivan de su regularización contable y, particularmente, su posible incidencia en la base imponible del IS. Sin embargo, la doctrina administrativa que existe sobre el particular no es acertada, por lo que puede generar dudas en los contribuyentes y los asesores, de tal forma que la inseguridad jurídica existente es una de las razones por las que las deudas ficticias se mantienen durante años en el balance sin ser eliminadas.

Se ha indicado que la Administración tributaria defiende que la cancelación de una deuda ficticia o no reclamada dará lugar a un ingreso que se computará en la base imponible del IS del periodo en el que se proceda a dicha eliminación. La Consulta de la DGT 847/2003, de 19 de junio (NFC018059), en el marco del PGC de 1990, consideró que, a efectos de la regularización del pasivo inexistente, se debían aplicar los criterios relativos a la corrección de errores contables de ejercicios anteriores, lo que suponía recoger un beneficio extraordinario en la cuenta de pérdidas y ganancias<sup>47</sup>. En consultas posteriores, ya vigente el PGC de 2007, la DGT ha mantenido la tesis de que la cancelación del pasivo da lugar a un ingreso. Así lo ha señalado en la Consulta V3873/2015, de 3 de diciembre (NFC057301), en la que ha considerado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 36.2 a) del Código de Comercio<sup>48</sup>, que «la cancelación de una deuda inexistente determinaría un incremento del patrimonio neto de la entidad consultante, que tendría la consideración de ingreso a efectos fiscales».

El tratamiento contable y fiscal de la eliminación de un pasivo no puede ser el mismo en todos los casos, pues, para determinar las consecuencias en estos dos ámbitos, hay que tener en cuenta la realidad económica que subyace tras el registro de dicho pasivo. En este sentido, el tratamiento de la cancelación de una deuda no puede ser el mismo cuando es ficticia, por ser inexistente, es decir, porque ya está pagada o porque nunca ha existido, que si se trata de una deuda real que el acreedor no ha reclamado o ha condonado. En este último caso sí habría que computar un ingreso en el periodo en el que se produzca la cancelación del pasivo. Sin embargo, cuando se trata de la eliminación de una deuda inexistente,

---

<sup>47</sup> En efecto, la DGT consideró que se requería que dicho importe hubiera sido recogido previamente en la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad, puesto que era necesario que esa cuantía engrosara los fondos propios de la misma a través de la cuenta 129 para poder incorporarla posteriormente en la cuenta 117. Señaló que en estos casos se debían aplicar los criterios relativos a la corrección de errores contables de ejercicios anteriores, disponiendo que la empresa debía contabilizar el efecto acumulado derivado del citado error como un resultado extraordinario, para lo que se podría utilizar la cuenta 768, «Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores».

<sup>48</sup> Dicho precepto define los ingresos como los incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios.

el tratamiento propuesto por la DGT no siempre va a ser correcto. La normativa contable no regula de forma expresa el régimen de la cancelación de pasivos ficticios, por lo que se han de aplicar los principios reconocidos en el marco conceptual del PGC y, en particular, se ha de tener muy presente el principio de preferencia del fondo sobre la forma. En definitiva, se ha de analizar el fondo económico y jurídico de esta situación para determinar su tratamiento contable, pues la cancelación de un pasivo puede tener diferentes tratamientos en este ámbito según cuál sea la sustancia económica de la operación. En efecto, no siempre supone la corrección de un error contable, que es la regla a la que se remite la DGT. De hecho, pueden plantearse tres situaciones diferentes:

- En primer lugar, es posible que el pasivo se cancele porque se haya producido su condonación o porque el crédito no haya sido reclamado por el acreedor, situación que no es habitual, pero que en la realidad se puede producir cuando este haya desaparecido o, más excepcionalmente, cuando esté en situación de concurso de acreedores. En estos casos, lo correcto es que se recoja un ingreso en la contabilidad en el periodo en el que se produce la condonación o la prescripción de la acción para exigir dicho crédito<sup>49</sup>. Aunque la deuda se haya generado al menos cinco ejercicios antes, el ingreso se devenga en el periodo en el que el pasivo ha dejado de ser exigible. El ingreso que se ha de registrar se corresponde con el importe de esta deuda, dado que se trata de una reducción del pasivo exigible de la entidad sin que se haya producido una disminución del activo (*v. gr.*, desembolso de tesorería), lo que dará lugar a un incremento del patrimonio neto de la entidad. En definitiva, cuando se trate de la eliminación de una deuda real, que haya sido condonada por el acreedor o que no haya sido reclamada por este, se ha de incluir un ingreso en el resultado contable del periodo en el que se produzca la condonación o la prescripción de la acción para la reclamación del crédito. A efectos del IS, no se habrá de realizar ajuste alguno, por lo que también se incluirá en la base imponible del periodo en el que se produzca alguna de las circunstancias referidas. Ahora bien, cuando se trate de la condonación de una deuda, esta conclusión no se aplica cuando los acreedores son los socios. En tal caso, de acuerdo con la sustancia económica de la operación, para la entidad la condonación de las deudas supone un incremento de sus fondos propios, en la parte que se corresponda con la participación de los socios en el capital de la sociedad y, para los accionistas, un mayor valor de adquisición de sus acciones o participaciones en la entidad<sup>50</sup>. En el supuesto

<sup>49</sup> Téngase en cuenta que el plazo de prescripción de las deudas comerciales es de cinco años, una vez transcurrido el cual ya no se puede reclamar por el acreedor.

<sup>50</sup> En este sentido, la Consulta de la DGT V2333/2011, de 3 de octubre (NFC042622), señala que:

La condonación por parte del socio de la deuda que tiene la sociedad con él, consistente en el saldo de la cuenta corriente que mantienen entre ambos, tendrá la consideración de mayores

de que la condonación de un socio se realice en un porcentaje superior al de su participación en el capital, la sociedad deberá computar un ingreso en el periodo impositivo en el que se realice la misma, no constituyendo gasto deducible para el socio, al tratarse de una liberalidad.

- En segundo lugar, es posible que se trate de un pasivo que haya devenido en no exigible, normalmente porque haya sido pagado, pero no haya sido cancelado por un error contable. La corrección de este error en el PGC de 1990 podía dar lugar al cómputo de un ingreso extraordinario<sup>51</sup>. Sin embargo, en el marco del PGC de 2007, los errores contables se corrigen, con carácter general, realizando los correspondientes abonos o cargos en una cuenta de reservas<sup>52</sup>, por lo que el tratamiento señalado por la DGT en la consulta de 2003 antes citada (cómputo de un ingreso) ya no es válido. En cuanto al tratamiento tributario de la corrección de errores contables, la cuestión es si se ha de realizar un ajuste a efectos de determinar la base imponible del IS para incorporar el correspondiente ingreso o gasto. La LIS no establece regla alguna sobre las consecuencias que derivan de la subsanación de errores contables, salvo en relación con la indebida aplicación del criterio de devengo, lo que se regula en el artículo

---

fondos propios para la sociedad consultante, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación que dicho socio ostenta en la entidad consultante, y, por la parte restante, la consideración de ingreso del ejercicio, el cual formará parte de la base imponible del periodo impositivo en que se lleve a cabo la condonación, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10.3 del TRLIS previamente transcrito.

*Vid.* también la Consulta V1626/2009, de 9 de julio (NFC034633).

<sup>51</sup> En este sentido, la Consulta 1 (NFC001340) del Boletín del ICAC (BOICAC) número 34, de julio de 1998, determinó que:

En la medida que se detecten errores en la contabilidad, se deben investigar las causas que han originado dichos errores y proceder al ajuste de las partidas implicadas. En todo caso, será de aplicación la norma de valoración 21.<sup>a</sup>, «Cambios en criterios contables y estimaciones», contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, en el sentido de considerar que el efecto que ocasiona el error se produce al inicio del ejercicio en que se pone de manifiesto; el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos que sean consecuencia del citado error se incluirá como un resultado extraordinario en la cuenta de pérdidas y ganancias.

<sup>52</sup> La norma de registro y valoración 22.<sup>a</sup> del PGC de 2007 determina que, para corregir un error contable, se aplicarán las mismas reglas que en el caso de cambios en criterios contables. A estos efectos, señala que:

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas, salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo, se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

Sobre la corrección de errores, *vid.* la Consulta 6 (NFC051266) del BOICAC número 98, de junio de 2014.

11.3.1.º. El artículo 11.3.2.º de la LIS sí regula expresamente las consecuencias fiscales de los cambios de criterio contable estableciendo que el ingreso o el gasto se integre en la base imponible del periodo en el que se realice dicho cambio de criterio mediante el correspondiente ajuste<sup>53</sup>. De este régimen legal, cabrían dos interpretaciones. Una primera sería considerar que, cuando se trate de un error contable, será también de aplicación lo previsto en el artículo 11.3.2.º de la LIS, al guardar ambos supuestos identidad o semejanza, salvo si el error tiene relación con la aplicación del principio del devengo, en cuyo caso se aplicaría lo dispuesto en el artículo 11.3.1.<sup>54</sup>. En virtud de la segunda, no habría que hacer ajuste alguno. La corrección de un error contable es un supuesto muy diferente al de un cambio de criterio contable, por mucho que la normativa contable se remita a las reglas que se establecen para esta última situación a efectos de la corrección de errores. Nadie discute que pueda haber identidad o semejanza entre ambos supuestos, pero en el IS solo se han de aplicar los ajustes expresamente establecidos en la normativa, sin que quepa la integración por analogía, pues en realidad las normas relativas a la determinación de la base imponible definen también de forma más completa el hecho imponible de dicho impuesto. Además, en el caso planteado –deuda pagada, pero no cancelada en la contabilidad–, no tendría sentido el ajuste, pues dicha situación no da lugar a ningún efecto sobre la cuenta de pérdidas y ganancias y la base imponible del IS, salvo que la deuda se haya pagado en dinero en efectivo no contabilizado, en cuyo caso se estaría en el siguiente supuesto.

- En tercer lugar, se ha de analizar el régimen contable y fiscal de la cancelación de una deuda inexistente desde su primera inscripción contable o que haya devenido en ficticia de forma sobrevenida, lo que ocurrirá cuando la deuda se haya cancelado mediante un pago en efectivo sin que se haya dejado constancia de dicha situación en la contabilidad. Para determinar el tratamiento contable y fiscal de la cancelación de este tipo de pasivos ficticios, es preciso determinar cuál es la razón de su contabilización. A estos efectos, se va a considerar que la causa de la misma es la financiación de la sociedad mediante dinero no declarado,

<sup>53</sup> Dicho precepto señala que: «Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que los mismos se realicen».

<sup>54</sup> En este sentido, Sanz Gadea (2022, p. 103) se plantea

si lo previsto en el artículo 11.3.2.º de la Ley 27/2014 también será aplicable a los cargos y abonos a reservas inherentes a la superación del error contable. La respuesta es negativa si el error contable versa sobre el principio del devengo. En este caso, se aplicará el artículo 11.3.1.º. Pero si afecta a cualquier otra norma contable, parece que lo más certero es entender aplicable el artículo 11.3.2.º, habida cuenta de que el supuesto de hecho que subyace al error es sustancialmente idéntico al que subyace al cambio de criterio contable, y de ahí que la norma 22.<sup>a</sup> se aplique indistintamente a los dos supuestos.

con lo que el registro del pasivo ficticio se utiliza para disimular la obtención de una renta oculta.

- En el ámbito contable, la eliminación del pasivo se debe realizar mediante un abono en una cuenta de reservas, pues en dicha partida contable, que se integra en los fondos propios, se recogen los beneficios de años anteriores que no han sido repartidos a los accionistas. Ya se ha indicado que la contabilización de la deuda inexistente se hizo para camuflar un ingreso de un ejercicio anterior.
- En el ámbito fiscal, caben dos escenarios diferentes. En primer lugar, el supuesto en el que el contribuyente cancela el pasivo sin que la Administración tributaria haya iniciado ningún procedimiento de comprobación de su situación fiscal o, al menos, en el curso del mismo no se ha descubierto la existencia del pasivo ficticio. La cuestión que hay que determinar es si, teniendo en cuenta el tratamiento contable que se acaba de indicar, procede o no realizar algún ajuste en la base imponible del IS. En el caso que se está analizando, lo que ha ocurrido es que se ha computado un ingreso en una fecha posterior a su devengo, dado que la renta que se incluye en las reservas se obtuvo en un ejercicio anterior. Esta situación está regulada en la LIS, en el segundo párrafo del artículo 11.3.1.º de la LIS, que establece las consecuencias de los errores contables motivados por la aplicación de un criterio de imputación temporal distinto al devengo. Dicho precepto determina que, en caso de que los ingresos se contabilicen en un periodo posterior al de su devengo, deberán imputarse en todo caso a este último, pues no es posible atrasar su cómputo a un periodo posterior. De este modo, el ingreso que se trató de ocultar con el registro de la deuda inexistente se deberá incorporar al periodo en el que se produjo la corriente real de bienes y servicios que dicho ingreso representa. Por tanto, si este ingreso se imputa a un periodo no prescrito, se deberá presentar una autoliquidación rectificativa de dicho periodo a efectos de incorporar este ingreso. Ahora bien, si el ingreso proviene de un periodo prescrito, no se tendrá que tributar por él, pues la deuda tributaria que derivaría del mismo se habrá extinguido como consecuencia de la prescripción del derecho a liquidar de la Administración, por lo que se acepta el criterio contable derivado de la cancelación de dicha deuda (abono a reservas) sin que se precise hacer ajuste alguno o presentar autoliquidación rectificativa. Como se puede observar, resulta más ventajoso para los contribuyentes alegar que la deuda registrada en un periodo prescrito es inexistente, en cuyo caso la renta a imputar también estaría prescrita, pues, si se defiende que la deuda es real, pero no ha sido reclamada por el acreedor, se deberá computar un ingreso en el periodo en el que se proceda a su eliminación. En cualquier caso, estos son los efectos que proceden en función de cada situación planteada.

No obstante, se ha indicado que el criterio administrativo es que, cuando se cancele una deuda inexistente, se deberá registrar un ingreso, sin que se indique nada diferente cuando la renta se generó en un periodo prescrito. Si ese fuere el criterio correcto, se estaría tributando por una renta que se obtuvo en un periodo prescrito como consecuencia de la eliminación de la deuda ficticia a través de la cual se encubrió aquella. Evidentemente, se ha de tomar en consideración la prescripción a efectos de determinar el régimen tributario de esta situación. Por ello, sería esencial una modificación normativa que establezca el régimen de esta operación o, al menos, que la Administración tributaria clarifique el régimen tributario de la misma. Ya se ha indicado que, si esta cuestión es relevante para las empresas en funcionamiento, dado que necesitan seguridad jurídica para adoptar decisiones –en este caso, la cancelación del pasivo–, aún lo es más para las empresas que han cesado en su actividad y que se mantienen inactivas durante años, al no poder liquidarse en muchos casos por la existencia de este tipo de deudas. Precisamente, estos pasivos no se eliminan por el temor de que la Administración tributaria compute un ingreso en relación con dicha operación contable cuando, a nuestro juicio, es claro que no se debe computar ingreso alguno cuando la deuda se haya registrado inicialmente en un periodo prescrito.

En segundo lugar, se ha analizado la situación en la que se haya iniciado un procedimiento de comprobación que haya concluido con una liquidación, que recoja la renta presunta derivada del descubrimiento del pasivo ficticio, en aplicación de la presunción contenida en el artículo 121 de la LIS. En este caso, dicho ingreso ya se habrá incluido en la base imponible del IS, imputándose al periodo más antiguo de entre los no prescritos, de acuerdo con el apartado 5 de dicho precepto, salvo que el contribuyente haya acreditado –mediante la exhibición de la contabilidad, en los términos analizados en el presente trabajo– que la renta se obtuvo en un periodo prescrito, en cuyo caso dicha renta no se gravará. Por tanto, si con posterioridad a que se haya producido la regularización de la situación tributaria del contribuyente por la Administración se produce la cancelación del pasivo, no tendrá ninguna consecuencia en el periodo en el que se produzca la misma, pues, o bien ya se habrá incluido dicho ingreso en un periodo anterior, o bien dicho ingreso estará prescrito.

## 7. Conclusiones

El TS ha corregido las tesis que ha mantenido la Administración tributaria durante años sobre la interpretación de la presunción de rentas por la contabilización de deudas ficticias. Una cosa es que se dé por probado la existencia de una renta presunta como

consecuencia de que se descubran pasivos ficticios, en la medida en que existe una conexión lógica y razonable entre la contabilización de una deuda inexistente y la previa obtención de una renta, pues precisamente la deuda simulada pretende ocultar la obtención de dicha renta. Esta situación se produce cuando es preciso incorporar tesorería a la contabilidad oficial para realizar ciertos pagos que no es posible afrontar con los flujos de ingresos declarados. Otra cosa muy distinta es que, pese a que la norma permita la prueba en contrario, la Administración lo haya impedido sistemáticamente, fundamentalmente porque la tesis que ha sostenido imposibilita que se pueda acreditar la prescripción de la renta, en la medida en que la deuda ficticia se mantendrá en el balance de forma indefinida, por lo que se reflejará en el balance de periodos prescritos, pero también de otros que no lo estén. En efecto, la Administración ha venido considerando que, siempre que el pasivo ficticio aparezca en el balance de un ejercicio no prescrito, la imputación temporal se regirá por el apartado 5 del artículo 121 de la LIS (y las normas equivalentes de las leyes anteriormente vigentes), imputándose al periodo más antiguo de entre los no prescritos. Este criterio supone en la práctica la imprescriptibilidad de esta renta, porque las deudas ficticias se mantienen, con carácter general, de forma indefinida en los balances. Estos asuntos han quedado completamente resueltos a través del reciente pronunciamiento del TS de fecha 25 de julio de 2023. En realidad, esta sentencia va en la misma línea que la STS de 5 de octubre de 2012, solo que refuerza los argumentos que ya se emplearon entonces porque, obviamente, parece que ni la Administración tributaria ni los tribunales económicos-administrativos ni los tribunales inferiores tomaron nota de las tesis defendidas por el TS en esta última sentencia. El TS renueva de nuevo su doctrina en 2023, pero difiere poco de lo señalado en 2012, aunque, según se desprende de la propia SAN recurrida en casación, las conclusiones señaladas entonces no debieron quedar muy claras porque la AN hizo una lectura errónea de aquella sentencia, según ha señalado expresamente el TS. Por ello, el TS insiste de nuevo en los mismos argumentos y deja claro que la interpretación realizada en las instancias previas del proceso es errónea y que en ningún caso se puede justificar en su anterior doctrina. En fin, tras la sentencia de 2023, el asunto queda absolutamente cerrado, por lo que la Administración deberá cambiar los criterios que emplea.

De acuerdo con esta jurisprudencia, se ha de concluir que la presunción permite que la Administración pueda probar la obtención de una renta por el descubrimiento de una deuda ficticia en casos en los que no es posible conocer el origen y existencia de dicha renta. La presunción también permite que el contribuyente acredite que esa deuda se contabilizó en un periodo prescrito, lo que determina que la renta también lo esté, pues lo normal es que el registro de la deuda se haya hecho en un momento posterior a la obtención de la renta que se trata de ocultar. Estos son los efectos que se pueden derivar de la presunción, y a partir de aquí han de ser los contribuyentes o la Administración tributaria quienes deban acreditar otros elementos relevantes para el gravamen o no de la renta con una prueba directa, de tal forma que la demostración de ciertos elementos podría favorecer los intereses de quien realice dicha actividad probatoria. Así, el contribuyente podría acreditar que, aunque la deuda se haya registrado en la contabilidad de un periodo no prescrito, la renta se obtuvo en un periodo prescrito, al haberse originado en un ejercicio anterior al del registro

del pasivo ficticio. La Administración tributaria, por su parte, podría acreditar que, aunque la deuda se registrara en un periodo prescrito, la renta que se trató de ocultar se obtuvo con posterioridad, de tal forma que el pasivo devino en ficticio de forma sobrevenida.

Otro asunto relevante que, a nuestro juicio, no está resuelto, es si los libros contables no legalizados hacen prueba de la inscripción de la deuda ficticia en un periodo prescrito, lo que permitiría también probar, como se ha dicho, la prescripción de la renta. En este sentido, para acreditar esta cuestión la Administración tributaria exige de forma habitual en los procedimientos de comprobación que los libros contables estén legalizados, al menos cuando de dicha prueba se puede derivar una ventaja para el contribuyente, pues la Administración sí que utiliza los libros sin legalizar en los procedimientos encaminados a regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios. Esto da lugar a una desigualdad de armas entre la Administración y los contribuyentes, lo que el TS critica en relación con el uso de la contabilidad cuando de la misma se puede derivar una ventaja para los obligados tributarios. Por tanto, aunque no sea un asunto que ha resuelto dicho tribunal de forma expresa, se puede llegar a esa misma conclusión si se aplican los parámetros que ha establecido para interpretar la presunción de rentas, pues lo que no es admisible es que se utilicen los libros no legalizados de un periodo no prescrito para determinar la existencia de un pasivo ficticio, pero no se dé relevancia a los libros no legalizados de un periodo prescrito en el que se recoja la primera inscripción contable de dicho pasivo al objeto de determinar la imputación temporal de la renta presunta.

Por otra parte, si no se puede imputar la renta de acuerdo con la presunción, se podría finalmente integrar en la base imponible del IS como consecuencia de la cancelación del pasivo ficticio, dado que, según el criterio que defiende la DGT, la contrapartida a dicha eliminación es una cuenta de ingreso. Sin embargo, de acuerdo con los principios contables recogidos en el marco conceptual del PGC, cuando se trata de un pasivo inexistente contabilizado en un ejercicio anterior, su cancelación debe producirse con abono una cuenta de reservas. Cuando la renta ocultada se generó en un periodo que no está prescrito, se deberá incluir el ingreso en una autoliquidación rectificativa que se deberá presentar respecto del periodo en el que se obtuvo dicha renta. Sin embargo, cuando la renta ocultada se obtuvo en un periodo prescrito, no se tendrá que realizar ninguna otra acción, aceptándose el criterio aplicado contablemente, pues la renta estará igualmente prescrita. De esta forma, dicha renta en ningún caso va a integrarse dentro de la base imponible de dicho impuesto cuando se trate de deudas ficticias registradas en periodos prescritos, lo cual es coherente con el hecho de que la renta que se intentó encubrir con su registro contable también se obtuvo en un periodo que ha alcanzado la prescripción. Debería modificarse la normativa para establecer consecuencias tributarias claras y precisas en el caso de la eliminación de los pasivos, lo que es particularmente relevante en el caso de que las sociedades se encuentren inactivas y pretendan su disolución con liquidación.

Ahora bien, se ha de subrayar que, si bien en la primera parte de estas conclusiones, la Administración va a tener que cambiar de criterio como consecuencia de la jurisprudencia

del TS, en la segunda parte de las mismas, en lo relativo a la prueba de los libros contables no legalizados o a las consecuencias contables y fiscales de la cancelación de los pasivos ficticios, mucho nos tememos que las tesis administrativas se mantendrán invariables, por lo que los contribuyentes, con los argumentos expuestos, deberán seguir recurriendo ante las instancias económico-administrativas y judiciales al objeto de que finalmente se reconozcan los criterios que se defienden en este trabajo. Salvo que exista jurisprudencia relativa a este caso, dicho cambio de doctrina no se puede realizar por los concretos inspectores que desarrollen los procedimientos de inspección, pues, en aplicación del principio de jerarquía, deben seguir los criterios impuestos por los órganos superiores de la Administración tributaria. Tampoco creemos que se produzca dicho cambio de criterio, salvo que la jurisprudencia corrija las tesis administrativas, al igual que ha hecho con los demás asuntos analizados en el presente artículo.

En cualquier caso, la conclusión de este trabajo es que no se puede admitir que se restrinjan indebidamente los medios de prueba, lo que ocurre en caso de que no se acepte la contabilidad cuando no exista ninguna anomalía sustancial en los libros contables. Si los libros contables han sido legalizados, hacen prueba de su contenido, pero, en caso de que no lo estén, no se puede negar su eficacia probatoria cuando los mismos se han llevado de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Tampoco es admisible que la prueba en contrario que admite la presunción del artículo 121 de la LIS sea en la práctica absolutamente imposible de realizar, por lo que estas restricciones son incompatibles con el derecho fundamental a la prueba, que es una manifestación de la tutela judicial efectiva, pues así lo exige la doctrina constitucional y la jurisprudencia, en la medida en que la prueba de la contabilidad es pertinente, útil y adecuada al caso.

## Referencias bibliográficas

- Alonso González, L. M. (2002). La consideración de los pasivos ficticios como incrementos de patrimonio no justificados en el impuesto sobre sociedades. *Revista Técnica Tributaria*, 56, 27-76.
- Chico de la Cámara, P. (1996). Los bienes o derechos no contabilizados o no declarados en el ámbito del impuesto sobre sociedades. *Revista Técnica Tributaria*, 34, 35-52.
- Malvárez Pascual, L. A. (2022). *La ocultación de las ventas en la era de la digitalización. Estudio de las medidas dirigidas a evitar el fraude fiscal derivado de la utilización del software de doble uso*. Aranzadi.
- Peña Garbín, J. M. (1996). Gravamen de los elementos ocultos en contabilidad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 160, 21-30.



Sánchez Manzano, J. D. (2017). Comentarios en torno al artículo 121.4 de la Ley del impuesto sobre sociedades. La presunción de obtención de renta no declarada en el impuesto sobre sociedades con motivo del registro contable de deudas inexistentes. *Quincena Fiscal*, 3, 125-148.

Sanz Gadea, E. (2022). Relación entre normas contables y fiscales en la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades. (Análisis de la STS de 25 de octubre de 2021, rec. núm. 6820/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 470, 91-108.

**Luis Alberto Malvárez Pascual.** Doctor en Derecho y catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Huelva. Autor de numerosas monografías, capítulos de libros y artículos doctrinales. Ha participado en diferentes proyectos de investigación, siendo recientemente IP en dos proyectos relacionados con las consecuencias de la economía digital en los ámbitos contable y fiscal. Ha obtenido diez premios de ámbito nacional, entre ellos, en varias ocasiones los Premios «Estudio Financieros», tanto en su modalidad de tributación como de contabilidad. <https://orcid.org/0000-0003-2191-1594>