

# ¿CABE LA APLICACIÓN DE SANCIONES EN UN SUPUESTO EN EL QUE UNA ENTIDAD MERCANTIL AVALADA POR UN INFORME DE AUDITORÍA MANTENGA UNA INTERPRETACIÓN RAZONABLE DE UN PRECEPTO LEGAL DISTINTA A LA QUE DEFIENDE LA INSPECCIÓN?

**PABLO CHICO DE LA CÁMARA**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Rey Juan Carlos*

**DAVID PÉREZ-BUSTAMANTE YABAR**

*Profesor Titular Interino de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Rey Juan Carlos*

## **Extracto:**

**E**N el citado trabajo se defiende la no concurrencia del elemento de culpabilidad necesario para sancionar cuando una entidad avalada por un informe de auditoría realiza una exégesis de un precepto del Impuesto sobre Sociedades con base en una interpretación razonable de la norma tributaria.

**Palabras clave:** sanciones, interpretación razonable, auditoría, procedimiento inspector, provisión por riesgos y sociedades.

# MAY PENALTIES BE IMPOSED IF A CORPORATION MAINTAINS A REASONABLE CRITERIA SUPPORTED BY AN AUDIT REPORT DIFFERENT THAN THE CRITERIA SUSTAINED BY THE SPANISH TAX AUTHORITIES?

**PABLO CHICO DE LA CÁMARA**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Rey Juan Carlos*

**DAVID PÉREZ-BUSTAMANTE YABAR**

*Profesor Titular Interino de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Rey Juan Carlos*

## **Abstract:**

**T**HIS document defends that the necessary guilt element that has to concur in order to impose a penalty shall not be deemed to exist if the corresponding taxpayer has based its behaviour in a reasonable interpretation of the tax law according to the criteria set forth in an auditors report.

**Keywords:** penalties, reasonable interpretation, auditors report, tax audit procedure, contingencies allowance and companies.

# Sumario

- I. Planteamiento.
- II. Régimen jurídico de la provisión para garantías.
  1. Marco normativo.
- III. Eficacia jurídica de la auditoría en relación con una calificación realizada por la Inspección tributaria.
- IV. ¿Quién tiene la carga de la prueba sobre la concurrencia del elemento de culpabilidad preceptivo para sancionar?
- V. Conclusiones.

## I. PLANTEAMIENTO

Este trabajo tiene como objeto el pronunciamiento, con apoyo de la jurisprudencia y la doctrina administrativa y científica, sobre si cabe la apertura de un expediente sancionador en un supuesto en el que una entidad mercantil avalada por un informe de auditoría mantiene una interpretación razonable de un precepto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) distinta a la que defiende el inspector actuario.

Para resolver dicha cuestión, consideramos que resulta necesario abordar los siguientes interrogantes que pasamos a enunciar:

- 1.º ¿Cuál es el régimen tributario de la provisión para garantías?
- 2.º ¿Cuál es la eficacia jurídica de una auditoría en relación con la calificación realizada por la Administración Tributaria en sede de un procedimiento de inspección?
- 3.º ¿Qué sujeto (contribuyente o Administración) ha de probar la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad (falta de diligencia) en un expediente infractor?

## II. RÉGIMEN JURÍDICO DE LA PROVISIÓN PARA GARANTÍAS

### 1. Marco normativo

#### 1.1. Normativa mercantil y contable

##### 1.1.1. Concepto y naturaleza

El artículo 38 c) del Código de Comercio obliga a «(...) tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formule (...)».

Por su parte, el artículo 188 del Texto Refundido de la ya derogada Ley de Sociedades Anónimas asignaba a las provisiones para riesgos y gastos la cobertura de los «(...) gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, pérdidas o deudas que estén claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del balance, sean probables o ciertos y estén indeterminados en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha en que se producirán»<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Este artículo fue derogado por la disposición derogatoria 1 a) de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

Por último, el Plan General Contable de 1990 (marco normativo en el que, como comentaremos *ad infra*, se desarrolla el supuesto que nos ocupa) asigna a las provisiones para riesgos y gastos la función de «(...) cubrir gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, pérdidas o deudas (...) sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirán».

Actualmente, el Marco Conceptual de la Contabilidad, que constituye la primera parte del nuevo Plan General Contable de 2007, aprobado por el Real Decreto 1514/2007 (en la misma línea de su antecesora), establece que *las cuentas anuales deben mostrar la imagen fiel del patrimonio*, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.

Esto explica que en el pasivo como parte integrante del balance deban recogerse «las obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden *incluidas las provisiones*». Así las cosas, la no inclusión de determinadas contingencias probables que pueden producirse a lo largo del ejercicio económico de la entidad llevaría a no reflejar fielmente la situación financiera de la mercantil dejando de ser el balance relevante, fiable, íntegro y claro, tal como se exige por la normativa contable.

En efecto, la provisión para riesgos y gastos cubrirá los gastos de cuantía indeterminada imputables a un hecho futuro y de producción incierta, siendo su fundamento legal los principios de prudencia valorativa y de devengo, en relación con el reconocimiento contable de los ingresos por ventas, ya que los gastos por revisión y reparación están asociados a los citados ingresos.

Por consiguiente, las provisiones constituirán elementos del pasivo recogiendo en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.

Así, de acuerdo al nuevo Plan General Contable, la cuenta 4999 «Provisión para otras operaciones comerciales» recoge la cobertura a largo plazo por gastos de devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos; mientras que si se tratara de una provisión para riesgos y gastos, se dotará una provisión a través de la cuenta 695 «Dotación a la provisión por operaciones comerciales».

Podemos en consecuencia concluir que el funcionamiento contable de esta provisión reside en que al final de cada ejercicio:

- Ha de eliminarse la provisión del año anterior (si existiera); dotándose de una nueva provisión (si procede) por el coste estimado de las reparaciones previsibles.

Además, durante cada ejercicio se contabilizará como gasto el coste real de las reparaciones efectuadas.

### 1.1.2. Supuestos en los que procede la dotación

De conformidad con el artículo 345 del Código de Comercio, el vendedor queda obligado frente al comprador a la evicción y saneamiento salvo pacto en contrario. También los artículos 1.474 y siguientes del Código Civil reconocen la garantía del saneamiento y evicción para cubrir los gastos futuros derivados de las obligaciones del vendedor y, en particular, el artículo 1.591 del Código Civil establece que «el contratista de un edificio que se arruinase por vicios de la construcción, responde de daños y perjuicios si la ruina tuviere lugar dentro de diez años, contados desde que se concluyó la construcción (...). Si la causa fuere la falta del contratista a las condiciones del contrato, la acción de indemnización durará quince años».

La responsabilidad decenal comprende con carácter objetivo los vicios y defectos originarios en la construcción que revistan la gravedad suficiente para hacer temer la pérdida del inmueble o hacerlo inútil para la finalidad que le es propia, incidiendo en su habitabilidad.

La responsabilidad de quince años requiere un incumplimiento de las condiciones del contrato que implica, al menos, una cierta negligencia que ha de acreditarse por quien la reclama y que responde a las características de las obligaciones que nacen de culpa o negligencia reguladas en los artículos 1.902 y siguientes del Código Civil, y, en este caso, especialmente en el artículo 1.909 o de la propia responsabilidad contractual prevista en el artículo 1.101.

Los plazos especiales para el ejercicio de la acción prevista en el artículo 1.591 del Código Civil derivan de la naturaleza duradera de la cosa y de que constituyen vicios que se ponen de manifiesto en un amplio lapso de tiempo.

Así las cosas, el vendedor está obligado a garantizar al comprador los vicios o defectos de cantidad o calidad que afectaren a las cosas vendidas, de manera que si los mismos existieran, el comprador podrá «(...) optar por la rescisión del contrato o por su cumplimiento con arreglo a lo convenido, pero siempre con la indemnización de los perjuicios que se le hubieren causado por los defectos o faltas» conforme a lo previsto en el artículo 336 del Código de Comercio y 1.591 del Código Civil.

La reparación se producirá cuando el comprador opte por el cumplimiento del contrato con arreglo a lo convenido, de forma tal que el vendedor deba reparar la cosa vendida para adecuarla a la calidad convenida, sea eliminando los defectos que la misma padece o incorporándole lo necesario para alcanzar el nivel de calidad convenido. Asimismo, la revisión tiene por finalidad asegurar la calidad de la cosa vendida a través de su correcto funcionamiento técnico. Como venimos señalando, la revisión que está emparentada con la obligación de saneamiento tiene un plazo de garantía en el sector de la construcción de diez años, y dicha provisión resulta incompatible por las cantidades reclamadas por igual concepto que se ejerzan a través de la provisión por responsabilidades (resoluciones DGT núms. 0530-97, de 20 de marzo, y 0410-00, de 1 de marzo).

## 1.2. Normativa tributaria

El artículo 13 del TRLIS, aprobado por el Real Decreto-Ley 4/2004, de 5 de marzo (actualmente art. 13.6, a partir de la nueva redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio), prescribe:

### Artículo 13. Provisión para riesgos y gastos

«1. No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, serán deducibles:

(...) g) Las dotaciones para la cobertura de garantías de reparación y revisión, hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del periodo impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el periodo impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos periodos impositivos.»

De la redacción del precepto cabe entender que, con carácter general, la provisión para riesgos y gastos no resulta fiscalmente deducible salvo en supuestos excepcionales. Precisamente, la letra g) del apartado 2 del citado artículo 13 recoge como excepción la provisión para supuestos de garantías de reparación y revisión, si bien con una redacción ciertamente oscura matiza que dicha dotación no podrá sobrepasar un límite que se calcula aplicando a las ventas con garantías vivas existentes a la conclusión del periodo impositivo un coeficiente calculado en «(...) la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el periodo impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos periodos impositivos».

El carácter farragoso de la norma nos lleva a realizar un proceso no exento de complejidad para la comprensión de los términos ciertamente confusos del precepto<sup>2</sup>. Para ello nos detendremos, en primer lugar, en la interpretación que realiza del precepto la Administración Tributaria a través de las contestaciones a consultas tributarias.

Cabe reprochar, que pese a la oscura redacción del precepto, la Administración Tributaria a través de sus consultas no ha sido lo suficientemente preclara como para colmar las dudas interpretativas que subyacen de una lectura atenta del precepto.

Esta situación puede contrastarse, por ejemplo, a través de la consulta planteada por una entidad promotora de viviendas que dudaba de la mecánica aplicativa de la citada provisión, y en la que la resolución de la Dirección General de Tributos (DGT) n.º 1470-97, de 2 de julio, por desgracia no es todo lo esclarecedora que debía esperarse, limitándose únicamente a señalar que «1996 es el primer año en el que se dota la provisión por garantía, y por tanto la dotación coincidirá con el importe total de la provisión resultante por este concepto; en la medida en que el importe tomado como denominador sea el importe total de las ventas realizadas en los años 1994, 1995 y 1996 que tuvieran garantías de reparación, el importe determinado será íntegramente deducible».

<sup>2</sup> Cabe apuntar que son escasísimos los estudios que se han publicado en relación con el régimen tributario de las provisiones por riesgos y gastos, y entre ellos, E. CORONA ROMERO (cfr. «Tratamiento fiscal de las provisiones para riesgos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades», en la obra colectiva *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, IEF-Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, 2003, pág. 234) califica el precepto cuestionado de «estructura compleja que podría permitir otras interpretaciones distintas».

Por su parte, la resolución de la DGT n.º 1321-03, de 16 de septiembre, ha señalado que será aplicable fiscalmente el régimen de provisiones regulado en el artículo 13.2 g) de la LIS (actualmente art. 13.6 TRLIS) de acuerdo a las responsabilidades por vicios o defectos en los edificios a la que están obligados los promotores y constructores de acuerdo con el artículo 17 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, siempre que no hayan suscrito un contrato de seguro<sup>3</sup>. Es de lamentar, sin embargo, que dicha doctrina no ilumine cómo ha de interpretarse el citado precepto para determinar cuál es el límite fiscal de la dotación.

La resolución de la DGT n.º 1173-97, de 9 de junio, delimita los supuestos propiamente de «saneamiento» de los de «evicción» a efectos de la aplicación del régimen de provisiones. Así, «la obligación de saneamiento, distinta de la prevista en el artículo 1.591 del Código Civil, con independencia de su fundamento *ex lege* o su naturaleza contractual, constituye una garantía para el comprador mediante la cual queda cubierto de los vicios ocultos y originarios del inmueble y de los perjuicios por ellos ocasionados, sin perjuicio de la responsabilidad del vendedor por los incumplimientos contractuales. En la medida en que esta provisión se dota para hacer frente a las reparaciones de tales deficiencias, podría entenderse comprendida en los términos y límites de la letra g) del apartado 2 del artículo 13 de la Ley del Impuesto.

Distinto –matiza la resolución– es el caso de la evicción, en cuanto determina la pérdida de la cosa vendida, ya que se trata de vicios de naturaleza jurídica no amparables en el régimen de esta provisión deducible».

La resolución de la DGT n.º 0410-00, de 1 de marzo, hace referencia también a la deducibilidad de la provisión en concepto de cobertura de garantías de reparación y revisión pero sin que sea tampoco especialmente esclarecedora. En relación con la consulta de una entidad constructora que sobre la base de ostentar una garantía viva por 10 años tiene que hacer frente a una serie de responsabilidades por deficiencias y vicios ocultos, este Centro Directivo señala que «la responsabilidad decenal regulada en el artículo anterior –art. 1.591 del Código Civil– comprende, con carácter objetivo, los vicios y defectos originarios en la construcción que revistan la gravedad suficiente para hacer temer la pérdida del inmueble o hacerlo inútil para la finalidad que le es propia, incidiendo en su habitabilidad. Los plazos especiales para el ejercicio de la acción prevista en el artículo 1.591 del Código Civil derivan de la naturaleza duradera de la cosa y de que constituyen vicios que se ponen de manifiesto en un amplio lapso de tiempo. La circunstancia de que la garantía derive de una cláusula contractual o sea de naturaleza extracontractual o legal no desvirtúa su alcance y finalidad».

En consecuencia, concluye la DGT, afirmando que *las garantías decenales referidas parecen reunir las condiciones para acogerse a la provisión prevista en el artículo 13.2 g) de la LIS. Sin*

<sup>3</sup> Nótese que conforme al citado artículo 17 de la Ley 38/1999 cabe delimitar tres tipos de responsabilidades:

- Responsabilidad por los daños materiales causados en el edificio por vicios o defectos que afecten a la cimentación, soportes, vigas, forjados, muros de carga u otros elementos estructurales que comprometan directamente la resistencia mecánica y la estabilidad del edificio, por un plazo de 10 años.
- Responsabilidad por los daños materiales causados en el edificio por vicios o defectos de los elementos constructivos o de las instalaciones que ocasionen el incumplimiento de los requisitos de habitabilidad, por un plazo de 3 años.
- Responsabilidad por los daños materiales por vicios o defectos de ejecución que afecten a elementos de terminación o acabado de las obras, por un plazo de 1 año.

*embargo, el cálculo de la dotación a dicha provisión deberá hacerse conforme a lo establecido en el artículo 13.2 g) LIS, independientemente del plazo por el que la garantía va a permanecer viva, en este caso, 10 años.*

Por último, la resolución de la DGT n.º 865-02, de 4 de junio, apunta que la dotación a que hace referencia el apartado g) del artículo 13.2 de la LIS «atiende al hecho real de la necesidad de las empresas de atender a gastos por reparaciones y revisiones a que están obligadas contractualmente a raíz de garantías por ventas previas<sup>4</sup>.

Para calcular el límite a que se hace referencia se debe:

- Determinar el coeficiente resultante de los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el periodo impositivo y en los dos anteriores, en relación con las ventas con garantías realizadas en dichos periodos impositivos.
- Aplicar dicho coeficiente a las ventas con garantías vivas que existan a la conclusión del periodo impositivo.

Los gastos realizados para hacer frente a las garantías son los gastos reales que se hayan efectuado en el periodo impositivo y en los dos anteriores, por reparaciones y revisiones en las ventas realizadas por la entidad, como consecuencia de la obligación contractual que ha asumido la citada entidad».

No obstante, la resolución administrativa sostiene que el concepto de «ventas con garantías vivas» será diferente si la entidad se dedica a la actividad de promoción o a la actividad de construcción. Sin embargo, es de lamentar que dicha resolución no especifique en qué se diferencia la una de la otra.

Debe reconocerse que la doctrina administrativa dictada sobre el particular no coadyuva a la labor exegética del precepto. Por ello, nos vemos obligados a acudir a alguno de los escasos estudios existentes que abordan esta materia que, como hemos visto, no resulta exenta de dificultad interpretativa. Así, nos hacemos eco de SANZ GADEA que en su meritorio trabajo sobre «la provisión de riesgos y gastos»<sup>5</sup> realiza una interpretación en pro del esclarecimiento de la redacción de la norma.

Conforme al citado autor, para la determinación del límite tributario hay que identificar las siguientes magnitudes:

- «Ventas con garantías vivas a la finalización del periodo impositivo (Vg0). Nótese que las ventas pueden ser del propio periodo impositivo o de otros precedentes. Lo importante es que se trate de ventas todavía sujetas a la obligación de garantía por parte del vendedor. Lo normal será que, considerando las prácticas habituales de los periodos de garantía, la mayor parte de las ventas con garantías vivas a la conclusión del periodo impositivo se hayan realizado en el mismo.

<sup>4</sup> Por su parte, las resoluciones de la DGT n.ºs 2481-03 y 2480-03, de 26 de diciembre, han señalado que el servicio posventa en los contratos de mantenimiento no resulta provisionable. Sin embargo, la resolución de la DGT n.º 1633-97, de 18 de julio, sí considera aplicable el régimen de provisiones para el coste de las piezas necesarias para sustituir o reponer las defectuosas.

<sup>5</sup> Cfr. RCyT. CEF, núm. 205, 2000, pág. 68.

- Ventas con garantías realizadas en el periodo impositivo (Vg0) y en los dos periodos impositivos precedentes (Vg1, Vg2), aunque dichas garantías ya no estén vivas.
- Gastos efectivamente incurridos en el periodo impositivo (G0) y en los dos periodos impositivos precedentes (G1; G2) para hacer frente a las reparaciones, revisiones y gastos accesorios».

A juicio del autor, «lo más correcto sería calcular tres porcentajes diferentes, referidos a reparaciones, revisiones y gastos accesorios cada uno de ellos, ya que de esta manera se gana en precisión. Sin embargo, la norma no efectúa esta matización (la cursiva es nuestra)»<sup>6</sup>.

Concluye el citado autor, matizando que «el límite lo es de la dotación que corresponda al periodo impositivo. Por lo tanto, teniendo en cuenta que, de acuerdo con lo previsto en el Plan General de Contabilidad, la provisión para otras operaciones de tráfico (499), que es la que recoge las dotaciones para la cobertura de este tipo de gastos, debe cargarse al cierre del ejercicio por el importe de la dotación efectuada en el ejercicio anterior, el gasto a computar por el periodo impositivo es la diferencia entre la dotación y la reversión de la del ejercicio anterior, pero el límite se aplica sobre la dotación y no sobre la citada diferencia».

Realizando una exégesis del precepto debe concluirse, por un lado, que la doctrina administrativa y científica dictada sobre la materia no es especialmente esclarecedora de los límites que impone la norma tributaria a la aplicación de la dotación por riesgos y gastos<sup>7</sup>, amén de que no resulta fácil conocer cuál es la ratio que ha llevado al legislador del IS para apartarse en cuanto al cómputo de la dotación del plazo de garantía de diez años al que están obligadas mercantilmente las entidades constructoras, lo que en nuestra opinión no camina hacia la deseable sincronía entre las normas contables y tributarias, y, por ende, hacia la necesaria búsqueda para alcanzar la imagen fiel de la situación financiera de una empresa.

### III. EFICACIA JURÍDICA DE LA AUDITORÍA EN RELACIÓN CON UNA CALIFICACIÓN REALIZADA POR LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

Una vez examinado el cuestionado artículo 13.2 g) de la LIS –actual art. 13.6 TRLIS– y tras comprobar que la doctrina administrativa y científica no coadyuva por desgracia a su esclarecimiento, nos detendremos a analizar si cabe subrayar como elemento que exonera la responsabilidad sancionadora el hecho de que un informe de auditoría no recoja salvedad alguna respecto al criterio contable utilizado por un administrado.

<sup>6</sup> Conforme al citado autor (cfr. ibidem), «el límite se calculará de la siguiente manera:

$$Vg0 \times \frac{G0 + G1 + G2}{Vg0 + VG1 + Vg2} = \text{Límite tributario}$$

<sup>7</sup> El Tribunal Supremo en Sentencias de 19 de abril de 2003 (RJ 2003/4009), de 19 de junio de 2004 (RJ 2004/6661), y más recientemente de 29 de junio de 2009 (RJ 2009/6845), ha especificado que sólo serán deducibles fiscalmente las provisiones que se hayan contraído y estén debidamente justificadas, excluyéndose las que sean meramente hipotéticas, eventuales o futuras.

De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, la entidad debería, al final de cada ejercicio, dotarse un cargo a la cuenta 795 por la dotación efectuada en el año anterior de la cuenta 499 «Provisión para otras operaciones de tráfico», así como un abono a la cuenta 695 al cierre del ejercicio por la estimación realizada, permitiendo que el saldo de la citada cuenta 499 recoja al fin de cada ejercicio el riesgo vivo en ese momento. Se trata, en definitiva, de ir actualizando anualmente la provisión; en cuanto se anula la totalidad de la provisión por riesgos y gastos dotada el año anterior, se calcula una nueva provisión de riesgos y gastos para el año correspondiente, dotándose en consecuencia la totalidad de la nueva provisión.

No obstante, no resulta inusual que una entidad se limite a calcular la diferencia entre las cuentas 695 y 795 al saldo existente en la cuenta 499, lo que implica que la sociedad abone el gasto neto existente para que el saldo de la cuenta 499 recoja al fin de cada año el riesgo vivo en ese momento.

Así puede suceder que los informes de auditoría realizados admitan dichas estimaciones realizadas no advirtiendo anomalía alguna por entender que se ajusta al criterio reconocido por la normativa administrativa sectorial. Por consiguiente, cabe afirmar que el criterio contable adoptado por una entidad no sea objeto de salvedad alguna en un informe, lo que suponga en la práctica que la sociedad no proceda a la reversión contable de la totalidad de la provisión que se encuentre dotada al comienzo del ejercicio, limitándose a realizar un abono (gasto) por la diferencia.

Aunque es cierto, como ha señalado la resolución del TEAC de 29 de enero de 2009 (RJ 2009/177097), que «el hecho de que la contabilidad esté auditada no supone la certeza de que las adquisiciones discutidas sean gasto fiscal, pues a los solos efectos de determinar la base imponible del IS, la Administración Tributaria puede determinar el resultado contable aplicando las normas a que se refiere el artículo 10.3 de la LIS», no debe perderse de vista el papel del auditor como garante del cumplimiento de la normativa vigente. *Nótese que lo que aquí se dilucida no es si debe o no procederse a la regularización tributaria, que nadie discute, dada la autonomía de la norma tributaria frente a la contable, sino si cabe exigir responsabilidad sancionadora a una entidad que secunda el criterio contable que el auditor consiente y avala.*

Téngase presente que la auditoría de las cuentas anuales constituye una actividad profesional que se rige por los requisitos y formalidades establecidos en la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) así como en las Normas Técnicas de Auditoría, y que se desempeña por unas personas que deben cumplir unas rigurosas condiciones de habilitación profesional y de independencia técnica, siendo su finalidad revisar y verificar las cuentas anuales concluyendo dicha labor a través de un informe que produce efectos frente a terceros <sup>8</sup>.

Entendemos por ello que el informe de auditoría validando los asientos contables llevados a cabo por la entidad goza de una presunción de certeza. En efecto, dada la cualificación profesional del auditor cabe entender que sus informes gozan de una presunción de validez de la contabilidad llevada a cabo y su relación con la base imponible del IS, presunción que sólo podrá ser destruida

<sup>8</sup> Así las cosas, según el artículo 2 de la LAC, el informe de los auditores tiene naturaleza de documento privado mercantil cuyo contenido consiste en una declaración de conocimiento y verdad sobre datos comprobados y verificados, y, además, una declaración técnica, dictamen o peritaje.

cuando el inspector aportara alguna prueba pericial adicional o fuera capaz de demostrar que la auditoría ha sido realizada de forma deficiente<sup>9</sup>. Este hecho en nuestra opinión confirma la postura de la entidad recurrente de que en su actuación no concurrió el elemento de «culpabilidad», por ausencia incluso de la simple negligencia, circunstancia subjetiva que resulta como es sabido preceptiva para la apertura de un expediente sancionador. Se trata, por consiguiente, de una interpretación razonable de la norma contable que exime de responsabilidad administrativa sancionadora de acuerdo al artículo 179.2 d) de la Ley General Tributaria (LGT)<sup>10</sup>.

A esta conclusión precisamente cabe llegar de un análisis jurisprudencial de la materia. En esta línea, la Sentencia de 23 de diciembre de 2004 (JUR 2005/232226) admitió la exclusión de sanción por entender que no concurría el elemento subjetivo de culpabilidad en relación con la tipicidad de la acción. En efecto, «esta Sala tampoco puede desconocer a la hora de analizar la conducta del obligado tributario la existencia de una racional interpretación de la norma respecto de los gastos que la resolución impugnada, ratificando el criterio de la inspección, considera insuficientemente justificados, puesto que a la vista de los datos obrantes en el expediente no cabe hablar de ausencia de justificación, sino de justificación insuficiente o formalmente incorrecta en detrimento, en definitiva, no de la existencia del gasto sino de la necesidad del mismo, lo que excluye, con arreglo al criterio jurisprudencial reseñado, el elemento subjetivo del ilícito tributario; al igual que ocurre con las provisiones efectuadas para cubrir los riesgos de las devoluciones de ventas, con los ajustes por operaciones vinculadas y con el resto de conceptos regularizados a los que prestó su conformidad el obligado tributario, toda vez que no resulta acreditado que la actora obrara de mala fe ni con ánimo de ocultación; ello unido a que la actora declaró puntual e íntegramente las operaciones controvertidas en las correspondientes declaraciones por el concepto impositivo y periodos examinados, veracidad y complitud, tal y como por lo demás entendiéramos, en nuestra Sentencia de 7 de noviembre de 2002, que permiten afirmar que aquélla no obró de mala fe ni con ánimo de ocultación, llevando en definitiva, a la Sala a descartar el necesario requisito subjetivo de culpabilidad en la conducta de la hoy recurrente».

En esta misma línea, la Sentencia de 7 de noviembre de 2006 (JUR 2006/293398) entendió que la dotación practicada por una entidad constructora en concepto de provisión para riesgos y gastos no resultaba fiscalmente deducible, no sólo por no estar recogida como tal en el Reglamento del IS, sino porque ni siquiera podría subsumirse en ninguna de las categorías que contempla la citada normativa, al encuadrarla la entidad como una provisión por responsabilidad de la mercantil, pero en puridad se trataba no de una responsabilidad, sino de una expectativa del posible nacimiento de la misma, supuesto no previsto fiscalmente. No obstante, la Audiencia Nacional declara que en el supuesto de autos, en el que «no ha existido ocultación por parte de la actora de dato alguno a la Administración (tal como sucede en el caso que nos ocupa), es admisible una interpretación razonable de las normas, teniendo en cuenta el criterio utilizado por la actora en orden a contabilizar la

<sup>9</sup> En este mismo sentido, cfr. A. BLÁZQUEZ LIDOY, «La base imponible. La remisión de la contabilidad», en la obra colectiva *Fiscalidad Práctica, Tomo III. Impuesto sobre Sociedades*, Civitas-Thomson, Pamplona, 2010, pág. 244.

<sup>10</sup> En efecto, como es sabido, el artículo 179.2 prescribe que «las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...) d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma (...).

citada provisión, interpretación que, conforme al artículo 77.4 d) de la LGT de 1963 y 179.2 d) de la LGT de 2003, debe determinar la anulación de la referida sanción» (FJ 5.º).

Asimismo, la SAN de 14 de abril de 2005 (JUR 2005/208233), apelando también a la interpretación razonable de la norma realizada por una entidad al objeto de practicarse ciertos gastos y dotar una provisión por riesgos y gastos, ha entendido también que procedía declarar nula la sanción impuesta. En esta misma línea, más recientemente la sentencia de 18 de marzo de 2010 ha declarado nulo el acuerdo sancionador al carecer el acuerdo sancionador de la adecuada motivación jugando a favor del administrado la presunción de inocencia.

Precisamente el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 22 de diciembre de 2008 (JUR 2009/175264) ha tenido también ocasión de enjuiciar sobre esta misma problemática admitiendo las pretensiones del administrado sobre la base de la anulación de la sanción. En efecto, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña defendía la inaplicabilidad de plano de dicha provisión por inexistencia de gasto por dicha causa señalando que la dotación por provisión para la cobertura de riesgos de posibles responsabilidades decenales derivados de la entrega de edificaciones no viene recogida expresamente en la norma, añadiendo que «el propio contribuyente reconoció la improbabilidad de la realización de reparaciones por dicha causa y por tanto, también el incumplimiento del requisito de gasto cierto pero indeterminado que requeriría una provisión para responsabilidades». Sin embargo, el TSJ de Cataluña estima las pretensiones del administrado por entender que resulta apreciable la incursión en una interpretación discrepante razonable de la norma cuando el recurrente alega la aplicación imperativa de los artículos de la Ley 38/1999, de Ordenación de la Edificación introduciendo estos parámetros como incidentes a la hora de prever determinados gastos de provisión de riesgos y, si bien es cierto que tales riesgos no se han patentizado ni en reclamaciones ni en la suscripción de ningún seguro, no obstante puede apreciarse la perplejidad del sujeto pasivo que se encuentra en la disyuntiva de proveer determinados gastos futuros –por el momento inexistentes– como necesarios y conexos con el desempeño de la actividad, lo que excluye desde luego la negligencia culpable».

#### **IV. ¿QUIÉN TIENE LA CARGA DE LA PRUEBA SOBRE LA CONCURRENCIA DEL ELEMENTO DE CULPABILIDAD PRECEPTIVO PARA SANCIONAR?**

Debe partirse del hecho de que el contribuyente no tiene que probar su inocencia con base en el artículo 24 de la Constitución Española. Téngase presente que ante la inexistencia de culpabilidad no cabe bajo ningún concepto imponer la sanción en base al principio de *nulla poena sine culpa*.

Como es sabido, en nuestro Derecho no existe un principio de presunción de culpabilidad, sino de presunción de inocencia, tal y como proclama nuestra Constitución en el artículo 24.2. Por ello, y de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo en recursos de casación para unificación de doctrina (Sentencias de 27 de junio y 10 de julio de 2007, y de 3 de junio de 2008), *no es el contribuyente quien ha de probar lo razonable de su posición, sino que es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción y la imputabilidad de sus consecuencias al sujeto activo de la infracción*. En efecto, como sostiene el Alto

Tribunal, «la argumentación defendida por la Administración (tal como sucede en el caso que nos ocupa) equivale a invertir la carga de la prueba, cuando no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, por lo que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad».

Asimismo, la doctrina del Tribunal Constitucional en Sentencias 66/2007, de 27 de marzo; 97/1995, de 20 de junio; 175/2000, de 26 de junio; 237/2002, de 9 de diciembre; y 169/2003, de 29 de septiembre, ha declarado que «por lo que atañe a la presunción de inocencia, debemos reiterar, una vez más, su vigencia sin excepción en el procedimiento sancionador, así como que este derecho implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de infracción recae sobre la Administración, no pudiendo imponerse sanción alguna que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria lícita sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, con prohibición absoluta de utilizar pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales».

A esta misma conclusión se llega desde la esfera del Derecho administrativo cuando en el artículo 137 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, prescribe que «los procedimientos sancionadores respetarán la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario».

Asimismo, recientemente la Audiencia Nacional en Sentencia de 9 de julio de 2009 tiene declarado que «la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes».

En definitiva, y siguiendo el mismo fundamento jurídico de la citada Sentencia de 9 de julio de 2009 de la Audiencia Nacional, «la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica (lo que entendemos no ha sido en ningún caso probado por la Administración). Y en tal sentido, el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (Sentencias, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y de 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración Tributaria (...). Por ello, el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles».

Así, con base en esta doctrina jurisprudencial entendemos que no concurre el elemento subjetivo de culpabilidad, recayendo en la Administración la prueba de este aserto. A esta conclusión llega también la Sentencia de 12 de mayo de 2008 (JUR 2008/205316), en relación con unos gastos de una

sociedad que no fueron considerados deducibles por la Inspección. En el acuerdo de 15 de junio de 2001, tras una somera referencia a los preceptos legales, se calificó la conducta del sujeto pasivo como infracción tributaria grave, señalándose que «concorre en el sujeto pasivo el elemento objetivo de la sanción descrita, al haber dejado de ingresar parte de la deuda tributaria correspondiente, y que concurre también el elemento subjetivo –culpa o negligencia– ya que incumplió la obligación de presentar las correctas declaraciones liquidaciones y realizar los correspondientes ingresos de las cuotas tributarias, no encontrándose en su conducta circunstancia alguna excluyente de responsabilidad». Sin embargo, afirma la Audiencia Nacional que «ningún razonamiento valorativo de las circunstancias concurrentes se hace en el acuerdo sancionador, limitándose a declarar la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos de la infracción tributaria, sin que se examine la conducta concreta en relación con las normas tributarias aplicables, especialmente en relación con la concurrencia del elemento culpabilístico. De manera –concluye– que podemos considerar que se ha hecho una aplicación mecánica de la norma sancionadora sin motivación alguna, lo que hace necesario, al margen de otras consideraciones sobre la posibilidad de apreciar el supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 77.4 d) de la LGT –actualmente 179.2 LGT de 2003–, declarar contraria a derecho la sanción impuesta, procediendo a dejar sin efecto la misma».

Más recientemente, la Sentencia de 18 de marzo de 2010 entiende que lo que subyace en la actuación de la recurrente es una cuestión interpretativa de las normas aplicables. Así, *el acuerdo sancionador no contiene los datos que permitan determinar por qué y en qué medida se incurrió en culpabilidad, pues no motiva de modo específico por qué, en el presente caso, concurre el esencial requisito de la culpabilidad, limitándose a señalar en cuanto a la apreciación del grado de culpabilidad que la entidad era perfectamente consciente de que se estaba realizando una depreciación contable, y al no corregirlo la conducta cabe calificarla cuando menos de negligente, por lo que se aprecia una falta de motivación suficiente en la concurrencia de dicho elemento subjetivo siendo así que esa falta de motivación no se limita a un defecto formal, sino que es la ausencia de un requisito estructural, a la vez de constituir un parámetro o factor de valoración para comprobar el adecuado ejercicio de la potestad sancionadora.*

Igualmente la STSJ de Madrid de 15 de octubre de 2008 (JUR 2009/36793) declara no conforme a derecho la apertura de un expediente sancionador a una sociedad que se realizó una dotación de una provisión para la cobertura de unos riesgos previsibles que no fueron admitidos por la Inspección. Como sostiene el Tribunal, «las expresiones contenidas en estos párrafos, que son las únicas que se refieren a la culpabilidad, consisten en una descripción del hecho que se considera susceptible de ser sancionado y una referencia genérica a que no se aprecia la existencia de ninguna circunstancia eximente de la responsabilidad, pero no puede considerarse suficientemente motivada a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, pues no se concreta en qué consistió la intencionalidad de su conducta, sin que exista valoración alguna que conecte el hecho descrito con la intencionalidad de la conducta, de tal manera que no consta en dichos acuerdos el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, ya que las referidas expresiones no contienen valoración alguna de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de valorar la culpabilidad, sin que pueda presumirse la culpabilidad de la simple exposición o relato del hecho que se considera susceptible de ser sancionado, o con la referencia a dichos hechos que constan en las actuaciones de comprobación que dieron lugar al acta de conformidad, lo que incumple lo dispuesto en el artículo 33.2 (presunción de inocencia) de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y el artículo 35 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, de régimen sancionador tributario».

## V. CONCLUSIONES

**Primera.** El artículo 13.2 g) de la LIS –y actual art. 13.6 TRLIS– permite como gasto deducible la dotación de una provisión para riesgos y gastos de conformidad con las obligaciones contractuales derivadas de la normativa administrativa. No obstante, el citado precepto establece ciertos límites a la deducción que no son fáciles de interpretar por la redacción oscura y farragosa del precepto. Por desgracia, la doctrina administrativa y científica existente no ha coadyuvado a realizar una exégesis de la norma.

**Segunda.** Entendemos que no cabe abrir un expediente sancionador por la aplicación incorrecta del artículo 13.2 g) de la LIS en cuanto que la oscuridad de la norma invita a realizar una interpretación razonable del precepto, máxime cuando diversos informes de auditoría no apreciaron irregularidad contable y fiscal alguna. Sobre esta misma problemática, existe una profusa jurisprudencia de la Audiencia Nacional (v. gr. Sentencias de 23 de diciembre de 2004, de 14 de abril de 2005 y de 7 de noviembre de 2006) así como del TSJ de Cataluña (Sentencia de 22 de diciembre de 2008 en un asunto similar) que se han pronunciado por la declaración de nulidad de la sanción impuesta por entender que, en este caso, resulta ciertamente admisible una interpretación razonable de la norma, teniendo en cuenta el criterio utilizado por la actora en orden a contabilizar la citada provisión y a la no existencia de ocultación alguna a la Administración Tributaria. Téngase presente que no se cuestiona la regularización tributaria propuesta por el inspector actuario, sino la concurrencia de la circunstancia subjetiva de la «culpabilidad», como elemento inherente al tipo de injusto administrativo que como es sabido resulta preceptivo para la apertura de un expediente sancionador. Sin embargo, siguiendo a la citada reciente jurisprudencia de la Audiencia Nacional cabe afirmar que nos encontramos ante una interpretación razonable de la norma contable que exime de cualquier tipo de responsabilidad administrativa sancionadora de conformidad con el artículo 179.2 d) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

**Tercera.** Asimismo, las Sentencias de 12 de mayo de 2008 y de 18 de marzo de 2010 así como la STSJ de Madrid de 15 de octubre de 2008 entienden que en estos supuestos de interpretación razonable de la norma no cabe derivación de la sanción, pues falta la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad inherente en cualquier conducta reprochable. La declaración de responsabilidad por parte del inspector actuario por ausencia de la diligencia debida no es suficiente per se para la apertura del expediente sancionador, pues se requiere la adecuada motivación en lo relativo a la concurrencia de la necesaria culpabilidad, pues en este estadio entra en juego como garantía del administrado la presunción de inocencia.