



Roj: **SAN 808/2022 - ECLI:ES:AN:2022:808**

Id Cendoj: **28079230022022100117**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **04/02/2022**

Nº de Recurso: **322/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 808/2022,**
ATS 4607/2023

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000322 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05032/2019

Demandante: INSTITUTO DE METABOLISMO CELULAR, S.L.

Procurador: D^a DOÑA ESTHER HERNÁNDEZ DÁVILA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a cuatro de febrero de dos mil veintidós.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 322/19, seguido a instancia de INSTITUTO DE METABOLISMO CELULAR, S.L.", que comparece representada por el Procurador D^a Doña Esther Hernández Dávila , y asistido por Letrado D. Rafael J. Peña Cabrera, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de noviembre de 2018 (RG 6513/2015); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 0 €.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 10 de abril de 2019, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

SEGUNDO.- Tras varios trámites se formalizó demanda el 18 de marzo de 2019. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 7 de octubre de 2020.

TERCERO.- No se solicitó la práctica se prueba. Se presentaron escritos de conclusiones los días 8 de febrero y 3 de junio de 2021. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 26 de enero de 2022. La Magistrada Ponente no compartió la decisión mayoritaria de la Sala, por lo que se procedió a designar un nuevo ponente, lo que se ha comunicado a las partes.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Sobre la cuestión debatida.

Como veremos la cuestión debatida es esencialmente jurídica. No obstante, conviene realizar una exposición de lo ocurrido en el caso de autos.

A.- Con fecha 29-03-2012 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005, 2006 y 2007, derivado del acta de disconformidad número A02-71981534 incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto de la entidad INSTITUTO DE METABOLISMO CELULAR SL, notificándose dicho Acuerdo a la interesada el día 30-03-2012 y habiéndose iniciado el procedimiento inspector mediante Comunicación notificada el 11-06-2010.

B.- La interesada había presentado autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades con los siguientes resultados a ingresar: 5.834,52 euros en 2005, 70.916,02 euros en 2006 y 464.667,83 euros en 2007, si bien el 13-04-2009 presentó una rectificación de autoliquidación respecto de 2007 en la que solicitaba la devolución de 469.667,83 euros al no haberse tenido en cuenta en la primera autoliquidación unos gastos por importe de 1.464.004,18 euros devengados en 2007 pero contabilizados en 2008, cuando se recibió la factura.

En los ejercicios 2005 y 2006 no se apreció la existencia de motivos de regularización. Respecto del 2007, la Inspección no admitió -en virtud de la Norma de Registro y Valoración 22 del Plan General Contable y del artículo 19.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades- la deducibilidad del citado gasto de 1.464.004,18 euros correspondiente a los servicios devengados en 2007 y contabilizados en 2008. Por ello, concluye que la base imponible y la cuota declaradas en la primera autoliquidación eran las correctas y que, en consecuencia, no procedía efectuar la devolución solicitada mediante la declaración complementaria presentada el 13-04-2009.

C.- Recurrída la decisión ante el TEAR de Canarias, mediante resolución de 30 de abril de 2015. Recurrída la decisión ante el TEAC, se desestimó el recurso mediante la resolución que ahora se recurre.

D.- La parte recurrente, con honestidad, siempre ha reconocido que contabilizó mal los gastos correspondientes a las facturas de 2007. Por lo tanto, no es preciso detenerse en el hecho de que, en efecto, no se contabilizaron los gastos de 2007 y, lógicamente, tampoco se declararon en el ejercicio 2007. Cuando se dio cuenta del error contabilizó los gastos en 2007 y presentó una declaración complementaria el 13 de abril de 2009, es decir, antes de que se iniciase el procedimiento inspector. Repárese en que la Inspección no cuestiona la existencia del error en ningún momento y que lo que se discute, por lo tanto, es una mera cuestión de imputación, es decir, si cabe como pretende la recurrente que los gastos no contabilizados y declarados en 2007, se imputen a dicho ejercicio.

E.- La posición de la Inspección se describe en el acuerdo, como veremos, la Inspección lo que sostiene es que en ningún caso cabe imputar fiscalmente el gasto al ejercicio 2007 que, insistimos es lo que pretende la recurrente.

Así, la Inspección razona:

" Que si la entidad obligada tributaria detectó en un ejercicio posterior a su devengo un error en la contabilización de un gasto correspondiente a 2007 debió contabilizarlo en el libro Diario del ejercicio en que detectó el error (según parece tal error fue detectado en el ejercicio 2009 que fue cuando presentó la rectificación de su autoliquidación del ejercicio 2007, aunque también podría ser que tal gasto hubiera sido contabilizado desde un principio en el ejercicio 2008 y lo que se pretendió en 2009 es corregir la declaración presentada en 2007).



Que tal subsanación debió reflejarse en las cuentas anuales del ejercicio en que se detecta el error, esto es las del ejercicio 2009, contabilizando un ajuste en las cuentas de reservas del citado ejercicio por el efecto acumulado.

Que sólo en casos muy excepcionales y siempre entre la formulación de las cuentas y su aprobación cabría la reformulación de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2007.

En cualquier caso y con independencia de la reformulación de las cuentas anuales correspondientes a 2007, como ejercicio comparativo en las cuentas depositadas referidas a 2008, la contabilización del gasto detectado como erróneo se registraría en el libro Diario del ejercicio en el que se detecta el error con cargo a cuentas de reservas (en nuestro caso. 2009), por lo que, de acuerdo con el art. 19 del TRLIS será en la declaración correspondiente al citado ejercicio 2009 en el que se podría considerar deducible el gasto que debió de haberse imputado contablemente en el ejercicio 2007.

En caso de que el gasto hubiera sido contabilizado desde un principio en el ejercicio 2008, año en el que fue emitida la factura, sería en la declaración correspondiente al citado ejercicio 2008 en el que podría ser considerado gasto deducible de acuerdo con el reiterado art. 19 TRLIS (los ejercicios 2008 y 2009 no. están incluidos en el alcance de la presente comprobación inspectora)".

F.- EL TEAR es más preciso al indicar que "el hecho de que con las cuentas anuales de 2008 se aporte una información complementaria del ejercicio 2007 no es susceptible de producir los efectos tributarios pretendidos, y en este sentido se cita en el acuerdo liquidatorio la Consulta número 3 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a cuyo tenor: La norma de registro y valoración 22, "cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables" recogida en la segunda parte del Plan general de Contabilidad.... señala que los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten, contabilizando el ajuste en una partida de reservas por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos que ponga de manifiesto la subsanación del error. Por lo tanto, tal subsanación se debió reflejar en las cuentas del ejercicio 2009, cuando se detectó el error y se presentó la autoliquidación complementaria por el periodo 2007".

Añadiendo y es relevante, " resulta de aplicación directa el artículo 19.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en este punto, los gastos que, como hemos visto anteriormente, debieron ser imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto (posterior) a aquel en el que proceda su imputación temporal, ésta se efectuará en el período impositivo en que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior, lo cual, según se deduce del expediente no ha sido alegado en momento alguno del procedimiento»".

G.- La posición del TEAC, aplicando la regla contenida en el art 19.3 TRLIS es que " los errores contables deben subsanarse contablemente en el ejercicio en que se aprecie el error, y que, en el caso de que se trate de una omisión de contabilización de un gasto, los efectos fiscales de la corrección del error se producen en el ejercicio en el que se haya apreciado el mismo, salvo que de dicha imputación temporal derive una menor tributación".

Añadiendo que " la mercantil debió imputar contablemente el error en el ejercicio 2009 pues fue cuando lo advirtió, no produciendo dicho ajuste efecto retroactivo alguno. Y al no derivarse de esta forma de actuar -pues no se ha alegado por la recurrente ni tampoco se aprecia por este Tribunal- una tributación inferior a la que hubiera correspondido de haberse aplicado el criterio de devengo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.3 del TRLIS, la imputación fiscal del gasto debe coincidir con la imputación contable. En consecuencia, este Tribunal Central coincide con la Inspección en que no procede la rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2007, por lo que hemos de desestimar las pretensiones de la interesada, confirmando la liquidación impugnada"

H.- Es fácil concluir, por lo tanto, que el debate se centra en la interpretación que deba darse a la regla especial contenida en el art 19.3 del TRLIS.

En la demanda la recurrente se centra en lo establecido en el art. 19.1 del TRLIS y resume muy bien su posición al razonar que " si resulta que hay un criterio general de imputación temporal que se refiere al ejercicio del devengo, y que existe otro principio general que es el de la correlación entre ingresos y gastos, no puede ser posible que se pretenda, por la Administración, aplicar un principio específico, porque le beneficio puntualmente en cuanto a su poder recaudatorio, pero que sea contradictorio con la aplicación de otros principios generales".

SEGUNDO.- Sobre la interpretación de la regla contenida en el art 19.3 TRLIS.

A.- Tiene razón la recurrente, nadie se lo discute, que el principio general de imputación temporal es el del devengo. No divergen en dicho criterio la norma fiscal y la contable, de hecho, el art 19.1 del TRLIS remite a la normativa contable y el PGC establece que " los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio en el que se produzcan los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobró". Aplicando dicho principio es claro que los



gastos, como sostiene la demandante y nadie se lo discute, se devengaron en el ejercicio 2007, no en el 2008 que es cuándo, según dice, se cobraron.

Ahora bien, para que un gasto sea fiscalmente deducible no basta con su devengo, sino que además es preciso que se contabilice -principio de inscripción contable-. El art 11.3 del TRLIS es muy claro al indicar que " *no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria*".

En el caso que enjuiciamos es claro que ni se contabilizaron ni se declararon los gastos en el ejercicio 2007, por lo que fiscalmente no eran deducibles - **STS de 19 de enero de 2012 (Rec. 1820/2019)** en dicho ejercicio. Por lo demás, tampoco discuten las partes que estamos ante un error contable, tal y como exige la **STS de 26 de junio de 2013 (Rec. 451/2011)**, para la aplicación del art 11.3 TRLIS.

Ahora bien, es perfectamente posible que la sociedad se percate de que, por error, no anotó un gasto devengado en un determinado ejercicio, planteándose entonces un problema de imputación, en concreto, cuando debe imputarse el gasto cuando haya una divergencia entre el devengo y el momento de la entrada en la contabilidad del gasto, que es precisamente lo que ocurre en el caso de autos: el devengo se produjo en 2007 y la contabilización, al parecer, en 2009.

Repárese en que un error contable, como el que aquí ha ocurrido, por inadecuada aplicación de la normativa contable, no limita la deducibilidad del gasto, el cual realmente ha ocurrido y debe ser imputado y deducido, el problema es a cuál ejercicio se imputa. Optando de este modo el legislador por una interpretación no rígida del principio de inscripción contable, impidiendo su imputación -lo que podría resultar contrario al principio de capacidad económica-, permitiendo la deducción del gasto en los términos descritos en el art 11.3 TRLIS.

En efecto, el art 11.3 del TRLIS establece en relación con los gastos que los imputados contablemente en cuentas de gasto o reservas en un periodo impositivo posterior a aquel en que procedase imputará al periodo de su contabilización, salvo que por ello se derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal.

La norma es, por lo tanto, muy clara: el gasto debe imputarse en el ejercicio que se contabiliza, salvo que de aplicar esta regla resultase una menor tributación para la Administración. Lo que no es el caso, pues tanto la Administración como la demandante no ponen en cuestión que de la aplicación de esta regla se derive una menor tributación efectiva para la Administración. De hecho, lo que conviene con carácter general o beneficia a la Administración tributaria es, salvo que concurren circunstancias especiales, que el gasto se impute en ejercicios posteriores y los ingresos en ejercicios anteriores.

En suma, el gasto diferido contablemente se imputa al periodo de contabilización, salvo que determine una menor tributación. O si se quiere, el gasto devengado en 2007 se imputa al periodo de su contabilización, es decir, en 2009, que es cuando se cumplen los requisitos de devengo e inscripción contable, pues de tal imputación a 2009 no deriva una menor tributación.

B.- En el escrito de conclusiones la recurrente hace referencia a la **STS de 17 de junio de 2020 (Rec. 3687/2017)**, que confirmó la **SAN (2ª) de 18 de abril de 2017 (Rec. 293/2014)**.

Ahora bien, con todo el respeto para la postulación de la sociedad demandante el supuesto enjuiciado no es igual. En aquel caso no se trataba de un error en la contabilización de determinados gastos, se trataba de una sociedad que imputaba la totalidad de sus ingresos y gastos con arreglo a un criterio que resultó ser erróneo, lo que hizo la Administración fue aplicar, en nuestra opinión indebidamente, el art 11.3 del TRLIS, para justificar la aplicación de un criterio de imputación a la totalidad de los ingresos y otro a la totalidad de los gastos amparándose en el tenor literal de la norma. Por ello, la **SAN (2ª) de 18 de abril de 2017 (Rec. 293/2014)**, sostuvo que dicho precepto " *no puede interpretarse de tal forma que, como ocurre en el caso de autos, permita a la Hacienda Pública aplicar dos criterios diferentes, de forma global a la totalidad de los ingresos y los gastos de un determinado ejercicio, pues tal forma de proceder distorsiona el resultado, en beneficio de la Hacienda Pública y supone una lesión del principio de capacidad económica reconocido en el art. 31.1 de la Constitución - y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria - art 103 Constitución - convirtiendo una cláusula de garantía o seguridad a favor de la Administración tributaria, en una norma que permita una recaudación aun siendo conscientes de que la renta obtenida en el ejercicio no es la correcta*". El caso es pues significativamente diferente y no resulta de aplicación a un caso como el de autos, en el que la Administración aplica el mismo criterio a los ingresos y a los gastos, lo que no ocurría en aquel caso en el que la Administración, como se indica en la sentencia aplicaba con carácter general criterios de imputación diferentes a los ingresos y a los gastos.

De hecho, la **STS de 17 de junio de 2020 (Rec. 3687/2017)**, se cuida mucho de matizar que " *la interpretación de la Administración en un supuesto como el que ahora analizamos es absolutamente rígida*" y, por lo tanto,



confirma el criterio de esta Sala para un caso como el enjuiciado, el cual, insistimos es diferente del que ahora analizamos. De hecho, la Sala, en la sentencia confirmada sostenía que, con carácter general, la interpretación que ahora ratificamos.

Por todas estas razones procede desestimar la demanda.

TERCERO.- Sobre las costas.

No obstante, la Sala entiende que no procede imponer costas, debiendo cada parte soportar las causadas a su instancia y las comunes por mitad - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la D^a Doña Esther Hernández Dávila, en nombre y representación de INSTITUTO DE METABOLISMO CELULAR, S.L., contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 6 de noviembre de 2018 (RG 6513/2015), la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho. Sin condena en costas.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Voto particular que formula la Ilma. Sra. Magistrada D^a Concepción Mónica Montero Elena a la sentencia dictada por esta Sección en el recurso número 322/2019, con fecha de 4 de febrero de 2022.

Mi respetuosa discrepancia de la decisión adoptada por la mayoría, que en todo caso respeto y acato, se justifica en el siguiente aspecto: entiendo que la disposición contenida en el artículo 19.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, no es aplicable al supuesto de autos, pues está prevista para un supuesto distinto.

Sostengo mi posición en los siguientes razonamientos:

PRIMERO : Análisis de la cuestión.

Tal como se plantea la controversia en el presente recurso, a mi juicio, no se trata de una subsanación de un error contable, sino de la corrección de una autoliquidación.

El problema se plantea en los siguientes términos: para la mayoría, el principio de contabilización de ingresos y gastos, impone que lo plasmado en la autoliquidación, tenga su correspondiente reflejo contable y, por ello, la deducción es posible, solo cuando el gasto se encuentre debidamente contabilizado. Ello es indiscutible y comparto tal planteamiento. Pero ocurre, y en ello discrepo, que la mayoría, siguiendo los planteamientos de la Administración, vincula la corrección de la autoliquidación a los efectos de una corrección contable. Esto es, se aplica el régimen de la corrección contable al de la corrección de autoliquidaciones.

Veámoslo:

Al igual que la Administración, la mayoría entiende que cuando un gasto se ha contabilizado incorrectamente, debe contabilizarlo en el libro Diario del ejercicio en que detectó el error, por aplicación de la Norma de Valoración 22 del PGC aprobado por Real Decreto 1514/2007.

Esta Norma dispone textualmente:

"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.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información



fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas."

Ahora bien, esta Norma nos señala la forma en que ha de realizarse la subsanación contable en caso de una incorrecta contabilización. Pero el traslado automático de esta norma al régimen fiscal es el aspecto que no comparto.

Efectivamente, esta norma implica una excepción al criterio legal general del devengo, y se admite con la prevención del artículo 19.3 del RDL 4/2004 (que no suponga un perjuicio a la Hacienda Pública). Pero esta regla no altera el principio legal del devengo (entre otras razones, por el rango normativo). Por lo tanto, la cuestión a dilucidar es el modo de una interpretación concordante de tales normas.

Recordemos que el artículo 19 del RDL 4/2004 dispone:

"1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.2 del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores. (...)"

Pues bien, es muy ilustrativo el razonamiento de la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2020, RC 3687/2017, que confirma la dictada por esta Sección el 18 de abril de 2017, recurso 293/2014, de cuyas declaraciones destacamos:

"1. El principio del devengo que analizamos supone, muy sintéticamente, que los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

Es decir, y esto es lo verdaderamente relevante, en función de la corriente real y no en función de la corriente monetaria o financiera.

Como "el resultado contable" es el que determina la base imponible, toda sociedad, al cierre del ejercicio, tendrá que analizar los diferentes ingresos y gastos que ha ido contabilizando a lo largo del mismo. Podrá suceder que se hayan devengado ingresos o gastos que no se hayan cobrado o pagado; pero también podrán existir ingresos o gastos que se hayan cobrado o pagado sin haberse devengado. En este segundo caso, a la hora de determinar el resultado contable, habrá que proceder a dar de baja temporalmente aquellos conceptos que no se hayan devengado, los cuales no participarán en el cálculo del resultado contable (periodificación contable).

2. El principio del devengo tiene, no obstante, una excepción -expresamente prevista en la ley del impuesto sobre sociedades- en los casos en los que el contribuyente no impute contablemente sus ingresos y gastos en el período correcto. Específicamente, cuando (i) "impute los gastos en un período impositivo posterior" o (ii) cuando "impute los ingresos en un período impositivo anterior".

Dice el artículo 19.3 del texto refundido de la ley del impuesto sobre sociedades de 2004, aquí aplicable por razones temporales (...)

3. Debemos anticipar que la interpretación de la Administración en un supuesto como el que ahora analizamos es absolutamente rígida. Según esa interpretación -apegada completamente a la literalidad de la norma- en los supuestos en que el contribuyente solo imputa indebidamente los ingresos (por hacerlo, como es el caso, en el



período anterior al devengo), procede aceptar el criterio de la inscripción contable respecto de esos ingresos, una vez constatado que el adelanto no ha producido menor tributación.

Pero se olvida completamente, con ocasión de la comprobación, de los gastos del contribuyente que éste sí imputó correctamente, gastos que mantiene como del ejercicio siguiente correspondiente.

Aplica, así, el precepto anteriormente transcrito, pero no tiene en cuenta que el mismo puede no regular concretamente la situación que aquí ha acontecido, que no es otra que una incorrecta imputación temporal de los ingresos y una adecuada imputación temporal de los gastos.

Ello provoca que la sociedad tribute más de lo que tributaría si se hubiera aplicado correctamente el principio del devengo, esto es, si el ajuste de la Inspección hubiera consistido en trasladar los ingresos mal imputados al ejercicio correcto (al siguiente). Y no se ha suscitado en autos -ni en la instancia ni en esta casación controversia alguna sobre esa menor tributación si el criterio temporal de imputación de ingresos y gastos hubiera sido el mismo.

4. Acierta por completo la Sala de instancia cuando rechaza esta forma de proceder que ha tenido la Inspección aplicando el criterio de la inscripción contable a los ingresos (anticipados) y el del devengo a los gastos (contabilizados correctamente).

No se puede decir mejor que como lo expresan los jueces a quo en la sentencia que constituye el objeto de este recurso: tal forma de actuar distorsiona el resultado, en beneficio de la Hacienda Pública, y supone una lesión del principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria - artículo 103 de la Constitución - "convirtiendo una cláusula de garantía o seguridad a favor de la Administración tributaria, en una norma que permite una recaudación aun siendo conscientes de que la renta obtenida en el ejercicio no es la correcta".

5. Solo cabría añadir que no hay ni rastro en el procedimiento que permita advertir que el contribuyente actuó de esa forma para obtener un beneficio ilícito (en el período impositivo siguiente o en otros futuros).

La pretensión del demandante en la instancia consistió, muy resumidamente, en solicitar el ajuste de la imputación temporal a la realidad de la corriente de gastos e ingresos, de suerte que - constatada una indebida inscripción contable de los ingresos-, lo adecuado es que tales ingresos sean computados fiscalmente en el período correcto (el siguiente), pues solo de esa forma la tributación se ajustaría cabalmente a lo que el legislador quiere: que los hechos económicos se registren y tributen cuando tengan lugar, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

6. Por consiguiente, interpretando conjuntamente los artículos 19.3 y 19.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, como el auto de admisión nos exige, no cabe, en un supuesto como el analizado, que la Administración tributaria impute temporalmente los gastos contabilizados según el criterio del devengo y, sin embargo, no haga lo propio con los ingresos contabilizados anticipadamente a su devengo, aplicando a éstos el criterio de caja a la hora de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades."

A la vista de la doctrina expuesta, creo que la armonización del artículo 19.3 del RDL 4/2004 y la Norma de Valoración 22 del PGC aprobado por Real Decreto 1514/2007, debe realizarse del siguiente modo:

1.- La regla general es la imputación de ingresos y gastos es el devengo.

2.- Debe siempre respetarse la debida correlación entre ingresos y gastos.

3.- Cuando no se respete el criterio del devengo, el artículo 19.3 del RDL 4/2004, establece que " Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados" Por lo tanto, es necesario corregir los ingresos y gastos incorrectamente imputados contablemente, aplicando la imputación legalmente establecida.

4.- En el caso en que se opte voluntariamente (por opción consciente o por error consentido) por excepcionar la regla del devengo, opera el artículo 19.3 del RDL 4/2004, que lo permiten estos términos , *la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.*



5.- La Norma de Valoración 22 del PGC regula el tratamiento contable en caso de opción o error, pero no determina la imputación temporal a efectos fiscales, y no puede hacerlo porque ello está regulado en una norma con rango de Ley.

Me parece importante resaltar el contenido del artículo 19.3 del RDL 4/2004, porque la mayoría, a mi juicio, no toma en cuenta la primera parte de dicho precepto.

El 19.3 contempla dos supuestos:

1.- Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados.

2.- La imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal.

Por lo tanto, la regla general es ajustar la fiscalidad de los ingresos y gastos a las normas de imputación temporal, aun cuando no coincida con su contabilización. Se permite mantener la imputación contable a efectos fiscales por voluntad del sujeto pasivo y excepcionando la regla general, solo si no perjudica a la Hacienda Pública.

SEGUNDO : Conclusión.

La mayoría considera que la sentencia del Tribunal Supremo antes referida contempla un supuesto distinto al que ahora examinamos. Pero es evidente que existe, entre dicha sentencia y nuestro supuesto, identidad de razón.

Decía al principio de mi razonamiento que las normas de corrección de errores contables despliegan su efecto sobre la contabilización, no así ante un supuesto de corrección de autoliquidaciones o de liquidaciones en virtud de una inspección. En tales casos la norma de imputación temporal es la del devengo respetando la correlación ingresos y gastos. Pues el procedimiento ya no sería solo contable.

En el presente supuesto, el sujeto pasivo presentó una declaración complementaria para realizar la correcta imputación del gasto según la norma del devengo (debe entenderse que lo pretendido es la corrección de la autoliquidación) y, posteriormente existió unas actuaciones inspectoras que concluyeron en una liquidación que denegó la imputación del gasto en el ejercicio 2007 que era el que le correspondía por el devengo. Por lo tanto, hemos salido de la esfera de la contabilización del sujeto pasivo y entramos en el ámbito de la actuación administrativa (bien por solicitud del interesado, corrección de autoliquidaciones, bien de oficio por la Administración, liquidación por comprobación).

En la sentencia citada, el Tribunal Supremo *rechaza esta forma de proceder que ha tenido la Inspección aplicando el criterio de la inscripción contable a los ingresos (anticipados) y el del devengo a los gastos (contabilizados correctamente).*

Esto es lo que ocurre en el presente caso, se aplica el criterio del devengo a los ingresos y el de la inscripción contable a los gastos (por error del recurrente), pero observamos que el efecto es el mismo que señala la sentencia del Alto Tribunal, se rompe la correlación ingresos-gastos, y esto es precisamente lo que reprocha la actora. Efectivamente, señala que la ruptura de tal correlación por aplicación de dos criterios distintos a los ingresos (devengo) y a los gastos (inscripción contable), le provoca enorme quebranto patrimonial y un beneficio injustificado a la Hacienda Pública.

Mi discrepancia se centra, como resulta de lo expuesto, en el siguiente planteamiento:

1.- Para la mayoría la contabilización determina la imputación temporal aun cuando exista un error en la misma, por aplicación de la segunda parte del artículo 19.3 del RDL 4/2004.

2.- En mi opinión, la regla general es el criterio del devengo, y la incorrecta contabilización no la afecta salvo por voluntad del sujeto pasivo siempre que no perjudique a la Hacienda (segunda parte del artículo 19.3 del RDL 4/2004). Pero, cuando esta voluntad no exista, se aplica la primera parte del artículo 19.3 del RDL 4/2004, por el que los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, se imputarán en el período impositivo que corresponda. Esto es, el criterio del devengo con respeto al principio de la correlación de ingresos y gastos.

La Norma Valoración 22 del PGC, se desenvuelve en el ámbito contable, pero en cuanto a los aspectos fiscales, rige el artículo 19 del RDL 4/2004.



Y esta cuestión es esencial a mi juicio, porque al razonar como lo hace la mayoría, se rompe, contra la voluntad del sujeto pasivo, la relación ingresos-gastos con perjuicio para él y beneficio injustificado para la Hacienda Pública. Y esto es precisamente lo que no admite la sentencia del Tribunal Supremo antes referida.

Entiendo que, a la vista de lo expuesto, debió estimarse el presente recurso.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Fernandez-Lomana García, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ