



Roj: **ATS 10161/2021 - ECLI:ES:TS:2021:10161A**

Id Cendoj: **28079130012021201577**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **07/07/2021**

Nº de Recurso: **4794/2020**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **SAN 728/2020,**
ATS 10161/2021

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 07/07/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4794/2020

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4794/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. César Tolosa Tribiño, presidente



D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D^a. Inés Huerta Garicano

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D^a. María Isabel Perelló Doménech

En Madrid, a 7 de julio de 2021.

HECHOS

PRIMERO.- Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña Belén Jiménez Torrecillas, en representación de Valdezarza Gestión, S.L., Conedo, S.L. y Travesaño, S.L., preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 27 de febrero de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 47/2017, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de diciembre de 2016, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas nº 3002/13, 3054/13 y 3055/13, interpuestas contra los acuerdos de liquidación A23-72195971 y A23-72195980, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Madrid por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007/2008.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1. El artículo 19 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 (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"], indicando, de forma expresa, que se corresponden con el actual artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (BOE de 28 de noviembre) ["LIS"].

2.2. El artículo 9 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de noviembre), precepto que se corresponde con el actual artículo 11.1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

2.3. El artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, cuya redacción se contiene ahora en el artículo 18.6 de la LIS.

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"].

6. No aporta razones específicas y distintas de las que derivan de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo con el objeto de justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

SEGUNDO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 2 de septiembre de 2020, habiendo comparecido Valdezarza Gestión, S.L., Conedo, S.L. y Travesaño, S.L., recurrentes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida la Administración General del Estado representada y defendida por el abogado del Estado, quien no se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Requisitos formales del escrito de preparación.



1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y Valdezarza Gestión, S.L., Conedo, S.L. y Travesaño, S.L., se encuentra legitimadas para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) de la LJCA] y (ii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

La Inspección de los Tributos del Estado desarrolló actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con Valdezarza Gestión, S.L., Conedo, S.L. y Travesaño, S.L., mediante comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter general.

Las actuaciones del procedimiento se extendieron al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 y 2007, IVA, período del 4T de 2.008.

El 18 de enero de 2013 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de Madrid extendió respecto de cada una de dichas sociedades dos actas de disconformidad por los ejercicios 2007 y 2008, confirmadas por los acuerdos de liquidación del Inspector Regional dictados el 19 de abril de 2013, evacuados previa presentación del trámite de alegaciones.

De ellas resultaban las siguientes cuotas:

- Para Valdezarza Gestión, S.L.: deuda a devolver de -1.003.217,53

euros y -94.699, 97 euros, respecto de cada ejercicio.

-Para Conedo, S.L.: deuda a devolver de -1.113.852 euros y -24.873,06 euros, respectivamente.

- Para Travesaño, S.L.: deuda a devolver de -890.036,72 euros y - 4.737,23 euros.

La regularización consistió en la corrección valorativa de las operaciones vinculadas, por un lado, y en la minoración de gastos de las entidades que no tenían la consideración de deducibles, por otro, según la Inspección.

Frente a las expresadas liquidaciones, Valdezarza Gestión, S.L., Conedo, S.L. y Travesaño, S.L., interpusieron reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico- Administrativo Central ("TEAC") que, acumuladas, fueron desestimadas por resolución del TEAC de 1 de diciembre de 2.016

Valdezarza Gestión, S.L., Conedo, S.L. y Travesaño, S.L., interpusieron recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 47/2017 ante la Sección Segunda Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre la alegación de la parte relativa a la incorrecta valoración del principio del devengo, lo que, en opinión del recurrente, había dado lugar a una incorrecta determinación de la base imponible, se contiene en el Fundamento de Derecho Séptimo con el siguiente tenor literal:

"En este sentido, la parte actora ha pretendido acreditar, mediante la pericial del Sr. Teodosio, Sr. Valeriano, Victoriano, del perito Sr. Jose Manuel, de fecha 1.4.2018, y de la documental aportada, que gran parte de los ingresos de N.C.O Asesores S.L, que contabilizó en 2007 y 2008 y que después la Inspección ha trasladado a las sociedades vinculadas hoy recurrentes, y que al final han acabado imputándose las personas físicas, no debieran imputarse a esos ejercicios **fiscales**, sino a períodos impositivos anteriores, ya prescritos, al corresponderse con las fechas en las que los beneficiarios han obtenido las indemnizaciones correspondientes en los expedientes de expropiación de sus fincas llevados a cabo por parte de Aena, así como en el expediente Fresno de Torote.



El motivo debe ser desestimado, prevaleciendo las conclusiones de la Inspección por ser más objetivas y razonables. A este respecto debe recordarse que dicha alegación se formuló de forma absolutamente intempestiva por los recurrentes en el procedimiento de comprobación, pese a haber realizado contabilización diferente. Pero en todo caso lo más relevante es que el hecho de que los beneficiarios de las indemnizaciones expropiatorias hayan visto reconocido sus créditos por el Jurado de expropiación o por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el

ejercicio prescrito de 2006 ello no determina de por sí, que los ingresos de dichas sociedades hayan entenderse imputadas a dicho ejercicio, toda vez que era necesaria la facturación de los servicios prestados en la cuantía y determinación correspondiente para cuantificar dichas minutas, conforme a los contratos celebrados con los particulares y hojas de encargo aprobadas, lo cual tuvo lugar a partir del ejercicio 2007 y siguientes.

Este dato esencial se halla totalmente ausente en los dictámenes periciales aportados. Por consiguiente, tal alegación resulta manifiestamente infundada, y en modo alguno puede decirse que se haya contravenido el principio del devengo respecto de los ingresos de las sociedades recurrentes, como tampoco puede hablarse de la existencia de error contable alguno. Y tampoco puede decirse que los acuerdos liquidatorios hayan dejado de valorar la documental aportada por la recurrente, tal como se deduce del contenido de los mismos, aunque contengan una referencia sucinta a la contestación de este motivo, siendo bastante significativo que las sociedades recurrentes no hubiesen corregido su propia contabilidad en ejercicios posteriores (folio 25 del escrito de la demanda) bajo el argumento de que ya estaban imputados en la contabilidad de los años 2007 y 2008, yendo así contra sus propios actos. En consecuencia, no habido error alguno la determinación de la base imponible ni vulneración del artículo 19 del TRLIS".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

Asimismo, procede apuntar que el 18 de diciembre de 2015, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid desestimó las reclamaciones económico administrativas nº NUM000 y acumulada interpuestas el 20 de mayo de 2013 por NCO. ASESORES, S.L., contra liquidaciones provisionales, relativas al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 y 2008.

Contra dicha resolución NCO. ASESORES, S.L interpuso, a su vez, el recurso contencioso administrativo nº 252/2016 ante la Sección Quita de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que dictó sentencia el 10 de enero de 2018 desestimándolo.

Interpuesto recurso de casación nº 1615/2018 el mismo fue inadmitido a trámite.

TERCERO.- Marco jurídico.

Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son el artículo 19 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 (actual artículo 11 LIS de 2014); el artículo 9 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (actual artículo 11 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación) y; el artículo 10.3 del TRLIS/2004 (actual artículo 10.3 LIS de 2014) con relación al artículo 38 c) del Código de Comercio.

CUARTO.- Cuestiones sobre las que se entiende que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, al apreciar esta Sección de admisión que el mismo presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar, a los efectos de su imputación temporal en el impuesto de sociedades, cuándo deben considerarse devengados los ingresos si la facturación de los servicios determinantes de dichos ingresos no se produjo en el momento de su prestación.

Determinar, si la base imponible en el impuesto de sociedades debe calcularse, en todo caso, en función de la contabilidad de la sociedad, con independencia de lo que resulte -por lo que a la imputación temporal de los ingresos se refiere- de la pregunta anterior, cuando no se haya procedido a la reformulación o modificación de dicha contabilidad.

QUINTO.- Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia

1. La cuestión relativa a la imputación temporal de los ingresos y gastos en sede del impuesto de sociedades presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque esta cuestión jurídica afecta



a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

Se trata de una cuestión jurídica, al proceder la sentencia impugnada a disgregar, a los referidos efectos, la prestación de servicios del acto de la facturación, tomando como referencia del devengo este último.

No obstante, por un lado, el artículo 19 TLIS establece que "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" y, por otro lado, los sucesivos reglamentos (2003 y 2012) que regulan las obligaciones de facturación prevén que las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación, sin perjuicio de que cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, las facturas deban expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación (Reglamento de 2012) o dentro del plazo de un mes contado a partir del momento en que se realizó la operación (Reglamento de 2003).

En este sentido, la sentencia recurrida considera como lo más relevante el hecho de que "los beneficiarios de las indemnizaciones expropiatorias hayan visto reconocido sus créditos por el Jurado de expropiación o por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el ejercicio prescrito de 2006 ello no determina de por sí, que los ingresos de dichas sociedades hayan entenderse imputadas a dicho ejercicio, toda vez que era necesaria la facturación de los servicios prestados en la cuantía y determinación correspondiente para cuantificar dichas minutas, conforme a los contratos celebrados con los particulares y hojas de encargo aprobadas, lo cual tuvo lugar a partir del ejercicio 2007 y siguientes".

En consecuencia, si la percepción de los créditos se produjo en el año 2006, los servicios jurídicos que posibilitaron dicha percepción y que determinaron el devengo de honorarios, parece que -aunque como dice la sentencia se facturaran a partir del ejercicio 2007 y siguientes- deberían haber sido prestados a más tardar en ese año 2006.

En este contexto surge la duda de interpretar los preceptos anteriormente expresados en el sentido expuesto en el razonamiento jurídico anterior.

2.- La segunda de las cuestiones presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, sobre la base de que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace también conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

A estos efectos debe destacarse que para la sentencia recurrida resulta "bastante significativo que las sociedades recurrentes no hubiesen corregido su propia contabilidad en ejercicios posteriores (folio 25 del escrito de la demanda) bajo el argumento de que ya estaban imputados en la contabilidad de los años 2007 y 2008, yendo así contra sus propios actos."

Sin embargo, como consecuencia de la relevancia en orden a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y, en su caso, de la procedencia de ulteriores rectificaciones en las liquidaciones de este impuesto, la Sección Primera de esta Sala ha dictado recientemente el auto de 18 de febrero de 2021 (RCA/4797/2020; ECLI:ES:TS:2021:2192A) en el que se admitía que existía interés casacional en "[d]eterminar si, cuando haya constancia de que se ha practicado una anotación contable de forma errónea, puede acudir a la reformulación de las cuentas anuales ya aprobadas y cuyo plazo de impugnación ha transcurrido, a fin de corregir el resultado contable y calcular la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades para solicitar por parte del contribuyente la rectificación de su autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos".

El presente recurso de casación no plantea cuestiones idénticas, sin embargo, suscita aspectos relacionados desde el momento que uno de los argumentos de la sentencia de instancia es, precisamente, la ausencia de corrección o rectificación de la contabilidad.

Por tanto, la cuestión específica relativa a la imputación temporal de los ingresos se relaciona con la posibilidad de rectificar las inscripciones contables de tales ingresos, ofreciendo el presente recurso otra perspectiva de la que, en consecuencia, resulta la conveniencia de que el Tribunal Supremo aborde las posibles rectificaciones contables desde una óptica integral.

SEXTO.- Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.



2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son:

2.1. El artículo 19 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 (actual artículo 11 LIS).

2.2. El artículo 9 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (actual artículo 11 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación).

2.3. El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actual artículo 10.3 LIS) con relación al artículo 38 c) del Código de Comercio artículo 38 c) del Código de Comercio.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

SÉPTIMO.-Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

OCTAVO.- Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/4794/2020, preparado por la procuradora doña Belén Jiménez Torrecillas, en representación de Valdezarza Gestión, S.L., Conedo, S.L. y Travesano, S.L., contra la sentencia dictada el 27 de febrero de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 47/2017.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar, a los efectos de su imputación temporal en el impuesto de sociedades, cuándo deben considerarse devengados los ingresos si la facturación de los servicios determinantes de dichos ingresos no se produjo en el momento de su prestación.

Determinar, si la base imponible en el impuesto de sociedades debe calcularse, en todo caso, en función de la contabilidad de la sociedad, con independencia de lo que resulte -por lo que a la imputación temporal de los ingresos se refiere- de la pregunta anterior, cuando no se haya procedido a la reformulación o modificación de dicha contabilidad.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 19 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 (actual artículo 11 LIS).

3.2. El artículo 9 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (actual artículo 11 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación).

3.3. El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actual artículo 10.3 LIS) con relación al artículo 38 c) del Código de Comercio artículo 38 c) del Código de Comercio.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.



El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ