



Roj: **STS 223/2015 - ECLI:ES:TS:2015:223**

Id Cendoj: **28079130022015100025**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **02/02/2015**

Nº de Recurso: **2062/2013**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ PV 2095/2013,**
STS 223/2015

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dos de Febrero de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 2062/13, interpuesto por la DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por el procurador don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García, contra la sentencia dictada el 3 de mayo de 2013 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 1ª) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso 1580/11, relativo a la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2005. Ha intervenido como parte recurrida Eurobanancanarias Norte, S.A., representada por la procuradora doña Mª Luisa Sánchez Quero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La sentencia impugnada estimó el recurso contencioso administrativo promovido por Eurobanancanarias Norte, S.A., contra la resolución aprobada por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia el 15 de abril de 2011. Esta resolución administrativa de revisión declaró que no había lugar a la reclamación 680/10, instada por la mencionada compañía frente a la resolución del Jefe del Servicio de Tributos Directos de la Diputación Foral de Bizkaia que ratificó en reposición la liquidación provisional de impuesto sobre sociedades de 2005. En esa liquidación es rechazado el ajuste extracontable negativo que, por importe de 2.072.011,08 euros, había realizado en su autoliquidación la sociedad contribuyente. La Sala de instancia anula dichos actos administrativos.

SEGUNDO .- La Diputación Foral de Bizkaia preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 16 de julio de 2013, en el que invocó un único motivo de casación al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio).

Considera infringido el artículo 13, apartados 1.b) y 3, en relación con los apartados 3 y 5 del artículo 20, ambos de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades (Boletín Oficial de Bizkaia de 11 de julio), así como de la jurisprudencia contenida en la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2013 (casación 4862/10).

Después de transcribir los preceptos invocados y precisar que son reproducción de los artículos 13.3 y 19, apartados 3 y 5, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre), cuya regulación ha reoterado el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), recuerda que la regulación del régimen fiscal de los planes y fondos de pensiones en el Territorio Histórico de Bizkaia, al igual que en el



régimen común, es transposición de la normativa estatal contenida en la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones (BOE de 9 de junio), posteriormente sustituida por el texto refundido aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE de 13 de diciembre). Trae a colación también la normativa estatal sobre los contratos de seguros concertados por empresarios para dar cobertura a los compromisos por pensiones de sus trabajadores, constituida por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados (BOE de 9 de noviembre), incorporada al texto refundido aprobado por el Real Decreto legislativo 6/2004, de 29 de octubre (BOE de 5 de noviembre).

Subraya que esa normativa estatal, por la que se incorpora al derecho interno la Directiva 80/987/CE del Consejo, de 20 de octubre, sobre la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros relativas a la protección de los trabajadores asalariados en caso de insolvencia del empresario (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, número 283, p. 23), tiene carácter de básica.

A la vista de la anterior regulación, considera que la sentencia recurrida interpreta incorrectamente el tratamiento previsto para la deducción de las primas de seguros satisfechas por los empresarios para dar cumplimiento a los compromisos de pensiones asumidos, toda vez que de acuerdo con esta normativa la deducción del importe de las primas satisfechas requiere, de conformidad con el artículo 71 del Reglamento de planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre (BOE de 2 de noviembre), que tales contribuciones sean imputadas fiscalmente en la imposición personal del sujeto al que se vinculen, imputación personal en la renta de los trabajadores que no se efectuó por parte de la recurrente, por lo que de conformidad con el artículo 20.5 de la Norma Foral citada, que reproduce el artículo 19.5 de la normativa estatal, el importe de la prima pagada era deducible en la imposición personal del empresario (el impuesto sobre sociedades, en este caso) en el periodo impositivo en el que se abonasen las prestaciones. Pues bien, el pago de las prestaciones se produjo en los ejercicios 1996 a 2005, extremo acreditado por el certificado obrante en las actuaciones, emitido por AXA, Aurora Vida, S.A. Entiende que la sentencia infringe el mencionado artículo 20.5, por no aplicarlo, acudiendo indebidamente al artículo 20.3 de la propia Norma Foral, al que da un contenido y una interpretación de las que discrepa.

Razona que el citado apartado 3 establece el tratamiento a aplicar cuando no coincide el periodo en el que un ingreso o un gasto son contabilizados con aquel en el que fiscalmente debe ser objeto de imputación. Y permite la deducción en periodos distintos en los que fiscalmente corresponda, en el ejercicio en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que dicha imputación no produzca una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores. Considera que en el caso examinado «no puede decirse que no se produzca una tributación inferior porque debiendo haber sido imputados los citados gastos en ejercicios que se inician en 1996, la imputación regulación determinaría la imputación en el ejercicio 1996 (año de imputación contable) lo que originaría una tributación inferior a la procedente al encontrarse prescritos tanto el ejercicio 1996, como una parte de los periodos en los que los citados gastos debían haber sido considerados» [sic]. Subraya que la imputación como gastos del importe dotado al ejercicio en que se abonen las prestaciones ha sido recogida por la sentencia dictada por esta Sala el 18 de marzo de 2013, en el recurso de casación 4862/10 .

Añade que, aun cuando se considerada aplicable al caso el artículo 20.3 de la Norma Foral, para determinar si se produce una menor tributación debe tenerse en cuenta si se ha producido o no la prescripción de la facultad de la Administración para practicar la liquidación o del derecho del contribuyente para instar la rectificación de su autoliquidación. Si el ejercicio al que corresponde imputar un gasto se encuentra prescrito, la imputación a otro posterior determina que se produzca una inferior tributación. Si el contribuyente pretendiera rectificar el error en la imputación fiscal del gasto derivado de la suscripción de un seguro para garantizar los compromisos acordados con sus trabajadores, tal rectificación debiera realizarse a través del régimen de impugnación de autoliquidaciones, rectificación que no puede pretenderse respecto de aquellos ejercicios prescritos, lo que en el presente caso afecta a los ejercicios anteriores a 2005. Por ello, si se permitiera la deducción en 2003 o en 2005 de los gastos que debieron ser imputados a los ejercicios que se inician en 1996, se produciría una tributación inferior a la derivada de la aplicación de la regla general de imputación de ingresos y gastos prevista en el artículo 20.1 de la Norma Foral.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, desestime la demanda en su integridad.

TERCERO .- La Sección Primera de esta Sala, en auto de 12 de diciembre de 2013 , desestimó el incidente promovido por Eurobanan Canarias Norte, S.A., para que el recurso fuese rechazado *a limine* por razón de la cuantía y resolvió admitirlo a trámite.

CUARTO .- La mencionada compañía se opuso al recurso en escrito presentado el 27 de marzo de 2014.



Discrepa de la interpretación promocionada por la Diputación Foral de Bizkaia, razonando que la Norma Foral establece la deducibilidad de las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, pero en el artículo 13 condiciona dicha deducibilidad a que se cumplan determinados requisitos, entre ellos el de que hayan sido imputados fiscalmente a sus perceptores. El artículo 20.5 completa el 13 al decirnos que cuando dichas contribuciones no hayan sido deducibles por incumplir alguno de los requisitos, su deducibilidad se hará esperar hasta que se abonen las prestaciones. Entiende que, de acuerdo con el espíritu de la norma, se permite la deducibilidad de la contribución realizada por la empresa cuando se imputa fiscalmente a su perceptor y, por tanto, cuando es ingreso tributable para éste, ya sea en el momento en el que la empresa realiza la contribución (si desde el principio se cumplen los requisitos, entre los que destaca la imputación al perceptor), o con posterioridad cuando el preceptor recibe la prestación y tribuya por ella. La filosofía de dichos preceptos impide a la empresa deducir el gasto de personal antes de que los trabajadores jubilados tributen por dicho ingreso, reconociéndose el derecho a su posterior tributación sin que de ello se derive perjuicio alguno para la Administración, pues lo que ocurre es más bien lo contrario: se ha producido un anticipo de ingresos por parte de la sociedad. Subraya que el propio artículo 20.3 de la Norma Foral reconoce la deducibilidad de los gastos en un periodo posterior al en que proceda su imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido si se hubieran deducido con arreglo a su imputación temporal.

En otras palabras -añade-, una interpretación finalista del precepto permite deducir fiscalmente un gasto en un periodo posterior a aquel en el que procede, siempre que no haya tributación inferior, supuesto ante el que, en su opinión, nos encontramos, ya que la tributación en el ejercicio 2003 fue exactamente la misma que si el ajuste se hubiese ido revirtiendo de forma paulatina desde 1997 hasta 2003; así lo ha considerado probado la sentencia recurrida.

Frente a ello -sigue argumentando-, la Diputación Foral de Bizkaia pretende justificar una menor tributación sobre la mera base de que el gasto proviene de un ejercicio prescrito, ante lo que expone: (1º) la corrección del criterio de la sentencia impugnada, esto es, la aplicación del apartado 3 del artículo 20 de la Norma Foral, en lugar de la del apartado 5; (2º) el análisis de la existencia de una menor tributación implica de facto una revisión de la valoración de la prueba realizada por el Tribunal Superior de Justicia en su sentencia, que considera probada una total ausencia de perjuicio económico o de "menor tributación"; y (3º) el criterio interpretativo mantenido por la Diputación Foral supone admitir que el ejercicio del devengo no sólo es un comparable a efectos de valorar una tributación igual, superior o inferior a la del ejercicio en que pretende imputarse el gasto o ingreso, sino también un ejercicio abierto a la posibilidad de realizar una nueva declaración, lo que no dice la norma, sin perjuicio de que su planteamiento supone utilizar la prescripción con una finalidad que no tiene.

Concluye en el carácter claramente deducible del ajuste negativo practicado en el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2003, pues se ha demostrado la inexistencia de una menor tributación y por tanto la correcta aplicación del artículo 20.3 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo demás, considera que el recurso de casación resulta improcedente aún aceptando el criterio defendido por la Diputación Foral de Bizkaia sobre la determinación de la menor tributación, tomando en consideración la posible prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, ya que al tiempo de liquidarse el impuesto sobre sociedades de 2003, en el que se practica el ajuste total por valor de 2.702.011,08 euros, únicamente estarían prescritos los ejercicios 1996, 1997 y 1998, periodos en los que los importes de las prestaciones efectuadas, por los que en su caso hubiese correspondido realizar ajuste negativo, ascendieron a 355.683,33 euros, suma a la que, en tal caso, deberían limitarse los ajustes negativos no deducibles.

QUINTO . - Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 31 de marzo 2014, fijándose al efecto el día 19 de noviembre siguiente.

Dicho señalamiento fue dejado sin efecto con el fin de dar traslado a las partes, por plazo común de diez días, para que alegasen lo que tuvieron por conveniente sobre la posible concurrencia de la causa de inadmisión prevista en el artículo 95.1, en conexión con los artículos 93.2.a) y 86.4, todos de la Ley 29/1998 , por cuanto la sentencia impugnada no es susceptible de casación en la medida en que para llegar al fallo recurrido sólo interpreta y aplica derecho autonómico.

SEXTO .- La Diputación Foral de Bizkaia, en escrito fechado el 28 de noviembre, pidió que se declare la no concurrencia de la causa de inadmisión detectada y se dicte sentencia casando la recurrida.

Razona que la sentencia ha sido dictada por un Tribunal Superior de Justicia en un asunto cuya cuantía supera los seiscientos mil euros, fundándose el recurso en la infracción de normas del derecho estatal o comunitario europeo relevantes y determinantes del fallo, pues, aun tratándose de la infracción de una norma foral, la misma regulaba de forma idéntica a la del territorio común el régimen fiscal de las aportaciones para cubrir



compromisos con los trabajadores cuando dichos compromisos se hubieran materializado en fondos internos ya dotados que, como consecuencia de la normativa dictada por la Unión Europea y transpuesta a nuestro derecho interno, debieran ser objeto de externalización.

Dice que el supuesto litigioso cumple los requisitos reclamados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo para la admisibilidad del recurso de casación contra una sentencia de un Tribunal Superior de Justicia que interpreta y aplica derecho autonómico: el derecho autonómico reproduce normativa estatal de carácter básico y se invoca la infracción de la jurisprudencia recaída sobre un precepto de derecho estatal que, si bien no es básico, su contenido es idéntico al del derecho autonómico.

Sostiene que la normativa autonómica que considera infringida [artículos 13.1.b) y 13.3, en relación con los apartados 3 y 5 del artículo 20 de la Norma Foral 3/1996] es idéntica a la vigente en el territorio común (Ley 43/1995), normativa ambas que incorporan a nuestro ordenamiento interno la Directiva 80/987/CE y que además son transposición de la normativa estatal contenida en la Ley 8/1987. Tratándose de los contratos de seguros concertados por empresarios para cobertura de compromisos con sus trabajadores, recuerda que la normativa venía constituida por la Ley 30/1995, posteriormente incorporada al Real Decreto legislativo 6/2004. Opina que toda esta normativa estatal tiene carácter de básica.

SÉPTIMO .- Eurobanan Canarias Norte, S.A., evacuó el traslado el 3 de diciembre de 2014, en escrito en el que defiende que concurre la causa de inadmisión a la que hace referencia la Sala en la providencia de 19 de noviembre anterior.

Subraya que, si se acude al escrito de preparación del recurso de casación, se constata que el mismo se funda en la infracción de normas forales y no del derecho estatal o comunitario [artículos 13.1.b) y 13.3, en relación con los apartados 3 y 5 del artículo 20 de la Norma Foral 3/1996]. Siendo así y a la vista de la jurisprudencia de esta Sala [cita las sentencias de 8 de octubre de 2012 (casación 5650/10), 10 de diciembre de 2012 (casación 105/10), 14 de marzo de 2013 (casación 3673/10) y 9 de mayo de 2013 (casación 6682/10)], el recurso debe ser inadmitido, pues no se ha invocado jurisprudencia del Tribunal Supremo que llegue a conclusión distinta que la sentencia impugnada.

OCTAVO .- Se practicó nuevo señalamiento de votación y fallo para el día 28 de enero de 2015, en el, que previa deliberación, se adoptó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martínez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- Eurobanan Canarias Norte, S.A., contrató en el ejercicio 1996 un seguro colectivo de rentas para pagar a un grupo de trabajadores un complemento a su jubilación, abonando una prima cuyo importe total ascendía a 2.648.407,31 euros. De este importe consideró que no era gasto fiscalmente deducible en dicho ejercicio la suma de 2.072.011,08 euros, en virtud del artículo 13.3 de la Norma Foral de Bizkaia 3/1996, del Impuesto sobre Sociedades, resultando el correspondiente ajuste positivo al resultado contable.

En el ejercicio 2003, la compañía de seguros había satisfecho a los trabajadores jubilados con cargo a dicho seguro cantidades que superaban los 2.072.011,08 euros, motivo por el cual y, en aplicación del artículo 20.5 de la citada Norma Foral, la compañía recurrente procedió a revertir el ajuste positivo realizado en 1996, no obstante cometió, según dice, un error formal al cumplimentar el correspondiente modelo, ya que, en lugar de incluir la suma en cuestión como un ajuste negativo al resultado contable, la consignó como mayor base imponible negativa pendiente de compensar, error que no advirtió y arrastró en los ejercicios siguientes.

En la declaración-liquidación del impuesto sobre sociedades de 2005, presentada el 25 de julio de 2006, consignó una base imponible previa de 1.865.753,70 euros y una compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por el mismo importe, resultando una base imponible de cero euros.

El 5 de febrero de 2009, solicitó la rectificación de su autoliquidación, solicitud que fue resuelta practicando una liquidación provisional (número 05-W008326691- 38), con resultado de cero euros, en base a la siguiente motivación:

«[E]l contribuyente en el ejercicio 1996 contrató un seguro colectivo de rentas para pagar a un grupo de trabajadores un renta que completara su jubilación, abonando una prima de 2.648.407,31 euros. En la autoliquidación correspondiente a dicho ejercicio practicó un ajuste positivo al resultado contable por importe de 2.072.011,08 euros, al no considerar dicha cifra deducible conforme a lo dispuesto en el artículo 13.3 de la Norma Foral 3/1996, del IS. Ahora bien, según se dispone en el artículo 20.5 de la misma Norma Foral, esas contribuciones se consideran gasto en el periodo impositivo en el que se abonan las prestaciones, por tanto, según el certificado emitido por AXA, el importe de 2.072.011,08 euros de abono de prestaciones ya se superó



en el ejercicio 2004, por lo que no procede realizar ningún ajuste negativo al resultado contable por ese motivo. Los ajustes habría que haberlos realizado en las autoliquidaciones de los ejercicios 1998 a 2004, que a la fecha de la presentación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación se encontraban ya prescritos».

Contra la anterior liquidación, Eurobanancanarias Norte, S.A., interpuso recurso de reposición, que fue desestimado en acuerdo de 6 de abril de 2010, con la siguiente motivación;

«El interesado [...] pretende revertir la totalidad del ajuste positivo realizado en el ejercicio 1996 en el ejercicio 2005, sin embargo, el artículo 20.5 de la mencionada Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades establece que las dotaciones o contribuciones no deducibles por lo dispuesto en el artículo 13.3 serán imputables en el periodo impositivo en el que se abonen las prestaciones. En el presente caso, por tanto, y según el certificado emitido por la entidad aseguradora AXA [...], los ajustes negativos habría que haberlos realizado en la autoliquidaciones de los ejercicios 1998 a 2004, que a la fecha de presentación de la solicitud de rectificación de autoliquidación se encontraban ya prescritos [...] Por ello, mediante la liquidación provisional nº 05-W008326691-38 se desestima la rectificación de la autoliquidación solicitada.

Ahora, en el recurso de reposición interpuesto contra la última de las liquidaciones provisionales mencionadas, el contribuyente manifiesta que fue en el ejercicio 2003 cuando revirtió el ajuste positivo realizado en el ejercicio 1996, pero no lo hizo mediante un ajuste negativo si no que modificó el importe de la base imponible negativa generada en el ejercicio 1996 pendiente de compensación a 01/01/2003 en el Anexo 1 del modelo 200 de dicho ejercicio; conforme a lo establecido en el artículo 24 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, son las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o de autoliquidación las que pueden ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyen en los periodos impositivos sucesivos. Por tanto, esta administración considera que la base imponible negativa a compensar generada en el ejercicio 1996 es la autoliquidada por el contribuyente en dicho ejercicio, 6.238.132,73 euros, y que no cabe modificar su importe de la manera en la que lo ha hecho el interesado. Como ya se ha expuesto anteriormente, el proceder correcto era el establecido en el ya mencionado artículo 20.5.

Por otra parte, en la alegación segunda del recurso se menciona el apartado 3 del artículo 20, en el que se admite que tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo posterior al de su devengo, la imputación temporal fiscal se efectuará en el periodo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal de devengo (en el caso de contabilización de gastos que corresponden a ejercicios prescritos se da una menor tributación si se admite el ejercicio de contabilización en vez del de devengo). Sin embargo, este no es el caso del contribuyente, ya que el gasto fue contabilizado en el ejercicio 1996 y no posteriormente, y el criterio de imputación temporal fiscal que le resulta de aplicación viene recogido en el apartado 5 del mencionado artículo 20, es decir, a medida que se fueron abonando las prestaciones debieron realizarse los oportunos ajustes negativos al resultado contable».

Eurobanancanarias Norte, S.A., impugnó el anterior acuerdo ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, siendo desestimada la reclamación en resolución de 15 de abril de 2011, en la que a lo anterior se añade:

«En el presente caso, el gasto contable ha sido imputado en la cuenta de pérdidas y ganancias del año 1996, si bien parte del mismo no resultaba deducible en ese ejercicio por incumplimiento del requisito de ser imputado fiscalmente a la persona a quien se vincula las prestaciones y en base a lo previsto en el citado artículo 20.5 procede su imputación en los periodos impositivos en que se abonen las prestaciones, es decir 1997 a 2003».

Frente a la pretendida aplicación del artículo 20.3 de la Norma Foral 3/1996, el Tribunal Económico-Administrativo razona que:

«Es preciso aclarar que el gasto fue contablemente imputado en el año 1996 y el artículo señalado hace referencia a gastos contablemente imputado en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo posterior a aquel en que proceda su imputación temporal, que por tanto no es el caso que nos ocupa y que como viene manteniendo la Administración debe encuadrarse en el apartado 5 del artículo 20.

Por otra parte alega que en el ejercicio 2003 cometió un error formal, siendo por tanto ese ejercicio el que debería rectificar, sin perjuicio de la aplicación de la prescripción, y el ejercicio impugnado en esta instancia es el 2005, en el que no procede la rectificación de bases imponibles pendientes de ejercicios anteriores».

La Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 1ª) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en la sentencia objeto de este recurso de casación, da la razón a la compañía demandante, motivando su decisión del siguiente modo:



«CUARTO.- [...] La Norma Foral del IS, además de la regla general del artículo 20.1 de que "Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen,..." refleja en el apartado 3 una modalidad normativa excepcional de imputación, diferenciadora entre la imputación fiscal y la contable.

[...]

De este modo, cabe concebir que gastos que se imputan fiscalmente en función de un elemento gradual y periódico, como es el abono de prestaciones a terceros que se nutren de la provisión en que el gasto consiste, sean fiscalmente atribuidos a un ejercicio distinto y posterior, no ya de aquel en que la dotación se realizó, sino también de los que integran dicho período de abono y progresiva materialización de la contrapartida de dicho gasto, y, en definitiva, por el juego de la regla del apartado 3, podrán ser temporalmente imputables al ejercicio en que el gasto queda contabilizado, (por virtud de regularizar el ajuste temporal realizado en su día).

Pues bien, en el caso enjuiciado, ese ejercicio al que, -cumplida la condición de no suponer menor tributación-, se imputaría el gasto fiscal deducible por la dotación de aquella suma para complementos de pensiones, sería el 2.003, y la norma invocada, por su mayor envoltorio y finalidad, permite superar la exigencia mecánica del artículo 20.5 cuando fija una determinada imputación periódica del gasto, lo mismo que sirve para superar la regla general de devengo del artículo 20.1.

No se puede compartir el punto de vista, aún razonadamente explicado por la representación procesal de la Diputación Foral, de que, para determinar si se da o no esa menor tributación, haya que tener presente el juego de la prescripción, de manera que la regla especial de imputación solo se aplique cuando no estén prescritas las acciones para instar las rectificaciones de las autoliquidaciones de los ejercicios sucesivos en que el abono de los complementos se produjese, - por hipótesis, con inicio en el de 1.997-.

Esa disposición legal y reglamentaria no está al servicio, como se sostiene, de permitir que el contribuyente "regularice su situación tributaria sin necesidad de instar la rectificación de las autoliquidaciones de los períodos impositivos en los que se devengaron los gastos contabilizados con retraso", -folio 176 de estos autos-, sino que es una norma sustantiva y de régimen de la imputación temporal del tributo que carece de toda función y finalidad liquidatoria y de mero beneficio procedimental que limitadamente se le quiere reconocer por la parte demandada. No es, por tanto, que el ingreso o gasto se siga imputando básicamente al momento de su devengo teórico, sino que, soberanamente, la ley fiscal fija un ejercicio diferente en términos sustantivos para que la eficacia tributaria y obligacional se origine, de manera que cuantas referencias a la prescripción y a su cómputo quepa hacer habrán de venir referidas al ejercicio contable prevalente, -sea el 2.003-, y no a los ejercicios anteriores, que no se tienen en cuenta como piedra de toque o *dies a quo* del nacimiento de las facultades, obligaciones y cargas resultantes, ya correspondan a la Administración o al propio sujeto pasivo.

QUINTO.- En función de lo anterior [...], la pretensión de la mercantil "Eurobanan Canarias Norte, S.A" es la de que se reconozca frente a las actuaciones recurridas la posibilidad de deducir o compensar en 2.005 bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores que incluyan la suma de ese gasto fiscal en proporción de 2.072.011 Euros, consecuentes a la reversión del originario ajuste temporal de 1.996, y la respuesta denegatoria que la Administración foral ofrece no resulta concluyente ni satisfactoria.

En tal sentido, mal puede acogerse la idea de que la sociedad sujeta a tributación ninguna base deducible futura determinase e incrementase en aquel ejercicio de 2.003, y basta con examinar el ejemplar de declaración-liquidación que la misma Administración demandada aporta (modelo 200, que se incorpora a los folios 183 a 200 de los autos), para comprobar que en el anexo I de la misma se plasma la suma de 8.238.420 Euros, (folio 200), que incrementa la pendiente de compensar del ejercicio anterior con aquella cifra que correspondía al ajuste.

En función de ello, no puede asumirse tampoco que la Administración haya corregido en 2.005 las bases negativas compensables sin ejercitar sus facultades de revisar ejercicios anteriores ya prescritos, como era para entonces el de 2.003. De no ser así, y de no haberse suprimido o eliminado algún componente cuantitativo incorporado con posterioridad a 1.996, este litigio no existiría.

Antes bien, porque estaba facultada para hacerlo y efectivamente lo ha hecho, rechaza de manera implícita las consecuencias del supuesto error incurrido por la sociedad actora al confeccionar esa declaración del ejercicio de 2.003, lo que le lleva a mantener que la base imponible generada en el ejercicio 1.996 es la autoliquidada por el contribuyente en dicho ejercicio "y que no cabe modificar su importe de la manera que lo ha hecho el interesado" (folio 169 de los autos).

A juicio de esta Sala ese modo y manera de modificar e incrementar el saldo de bases a compensar en ejercicio futuros, es paladinamente incorrecto, e incluso, frente a la benévola calificación que la entidad actora se dispensa a si misma al hablar de simple *error formal*, podría traslucirse una intención disimuladora acerca del ajuste que se venía a realizar de modo inexpreso y semiclandestino, con las consecuencias



infractoras que en su caso pudiesen de ello derivarse. No obstante, una vez que los órganos de gestión de la Hacienda Foral conocieron la mecánica empleada y estaban en condiciones de llevar a cabo su plena y eficaz comprobación en referencia a los supuestos normativos sustanciales en que ese mayor saldo se trataba de fundamentar, con plena eficacia para el ejercicio 2.005 y sucesivos, y pudieron particularmente también hacer valer cuantas razones sobre mayor o menor tributación se derivasen de aquella aplicación de un momento de imputación retardado a 2.003, queda vacía de significación la simple objeción formal de que la base compensable se determinó de manera indebida, y gana viabilidad la tesis actora, ante la falta de la menor indiciaria demostración de que con la operativa empleada a lo largo de los sucesivos ejercicios en que las prestaciones a los empleados por ella financiadas como gastos deducibles, se haya causado perjuicio a los intereses de la Hacienda Foral o de otro modo desatendido el deber constitucional de sostener las cargas públicas mediante un sistema tributario justo y basado en la capacidad económica, - *artículo 31.1 CE* -, lo que, de optarse por la solución más formalista, quedaría en tela de juicio en las vertientes críticas que la parte actora pone de manifiesto».

La Diputación Foral de Bizkaia se alza en casación contra tal decisión, argumentando que la Sala de instancia aplica incorrectamente el artículo 20.3 de la Norma Foral de Bizkaia 3/1996, soslayando indebidamente el artículo 20.5, que, en su opinión, debe presidir la resolución de la contienda, tal y como interpretaron la Administración y el Tribunal Económico-Administrativo forales.

SEGUNDO .- El prolijo relato que realizamos en el anterior fundamento se justifica en la necesidad de arrojar luz sobre las claves del debate, que giró exclusivamente sobre la interpretación y aplicación de las repetidas disposiciones de la Norma Foral 3/1996, que además son las que se consideran infringidas en el único motivo de casación.

Dados los términos en que se suscita la impugnación y la naturaleza de la normativa estatal que se relaciona en el recurso para justificar sus procedibilidad, hemos de concluir que concurre la causa de inadmisión de la que dimos traslado a las partes en la providencia de 19 de noviembre de 2014, habida cuenta de la jurisprudencia de esta Sala, de la que son representativas, entre otras, la sentencias de 25 de enero de 2010 (casación 5812/04 , FJ 3º), 3 de mayo de 2010 (casación 581/05 , FJ 4º), 8 de octubre de 2012 (casación 5650/10 , FJ 2º), 10 de diciembre de 2012 (casación 105/10 , FJ 6º), 14 de marzo de 2013 (casación 3673/10, FJ 2 º) y 9 de mayo de 2013 (casación 6682/10 , FJ 4º).

Las sentencias dictadas por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia sólo son recurribles en casación si el recurso pretende fundarse en la infracción de normas del derecho estatal o comunitario europeo que sean relevantes y determinantes del fallo recurrido, siempre que hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora. El artículo 89.2 añade que, en el supuesto previsto en el artículo 86.4, el escrito de preparación del recurso de casación habrá de justificar que la infracción de una norma estatal o comunitaria europea ha sido relevante y determinante de fallo de la sentencia.

En la práctica son frecuentes los entrecruzamientos ordinamentales, lo que obliga a precisar en cada caso si la controversia suscitada entre las partes está sometida o no al dictado exclusivo de preceptos de derecho autonómico y la posible incidencia en el fallo de la sentencia impugnada de preceptos de procedencia no autonómica, siendo necesario asegurar que no se subvierte el mandato de los precitados artículos 86.4 y 89.2 y se admiten recursos de casación en los que se invoque la infracción de normas estatales o comunitarias con carácter meramente instrumental, para lograr el acceso a la casación.

La competencia de esta Sala para conocer recursos de casación contra las sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia ha sido clarificada por la sentencia del Pleno de 30 de noviembre de 2007 (casación 7638/02), pudiéndose destacar sus fundamentos de derecho sexto, octavo, noveno y décimo, que a continuación se extractan:

El fundamento de derecho sexto proclama que de los artículos 86.4 y 89.2 de la Ley de esta jurisdicción «se desprende que las sentencias dictadas por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia sólo son recurribles en casación cuando el recurso pretende fundarse en la infracción de normas de derecho estatal o comunitario europeo que sea relevante y determinante del fallo recurrido, siempre que hubiesen sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora. Luego a *sensu contrario* , cuando el recurso se funde en infracción de normas de derecho autonómico, la sentencia no será susceptible de recurso de casación».

Ahora bien, como dice el fundamento de derecho octavo, «no cabe inferir una doctrina que, en términos absolutos y omnicomprensivos, impida a esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, órgano jurisdiccional superior en todos los órdenes, salvo lo dispuesto en materia de garantías constitucionales (art. 123.1 CE), conocer, interpretar y aplicar el derecho autonómico. Siempre será preciso examinar los supuestos de cada



caso y, en contemplación de ellos, decidir lo procedente. La ponderación de las específicas circunstancias será especialmente exigible en aquellos supuestos en los que se produzcan entrecruzamientos ordinamentales, lo que obligará a discriminar si la controversia está o no sometida a preceptos no sólo autonómicos y cuál sea el grado de incidencia que en la resolución del supuesto tengan preceptos de procedencia no autonómica, que no sean manifiestamente invocados con la exclusiva voluntad de frustrar el propósito que inspira la exigencia de justificación contenida en el artículo 89.2 de la L.J., en cuanto dirigida al fin de que desde el mismo momento de la preparación del recurso de casación quede claro que el juicio casacional no se va a referir a normas autonómicas, comprometiendo y haciendo a los Tribunales Superiores de Justicia, ya desde esa fase procesal, protagonistas activos de la preservación de su función interpretadora del Derecho autonómico, como venimos diciendo desde las SSTS de 26 de septiembre y 11 de diciembre de 2000 ».

Precisa el fundamento jurídico noveno que «la doctrina mantenida es coherente con la establecida por esta Sala en sus SSTS de 26 de julio y 29 de septiembre de 2001 (rec. cas. núm. 8858 y 9415/1996 , respectivamente), según la cual "el ejercicio por una Comunidad Autónoma de su potestad legislativa en materias sobre las que le han sido transferidas las correspondientes competencias determina que el derecho resultante haya de imputarse a la Comunidad, sin que pierda tal naturaleza porque el contenido material de algún precepto coincida con el del derecho estatal". Asimismo la doctrina que el Pleno acoge no es contraria a la que se expone en nuestros AATS de 8 de julio de 2004 R. de Queja 15/2004) y 22 de marzo de 2007 (rec. cas. núm. 2215/2006) y SSTS de 24 de mayo de 2004 y 31 de mayo de 2005 (rec. cas. núm., respectivamente, 5487/2001 y 3924/2002) resoluciones en las que hemos reconocido la viabilidad del recurso de casación, con el consiguiente posible examen del fondo del asunto, en los casos de Derecho autonómico que reproducen Derecho estatal de carácter básico y cuando, al amparo del art. 88.1.d) de la L.J., se invoca como fundamento del recurso de casación la infracción de jurisprudencia recaída en la interpretación de Derecho estatal que es reproducido por el Derecho autonómico, ni tampoco impide que se pueda afirmar (como en el F.º J.º 5º de la STS de 5 de febrero de 2007 (dictada en el rec. cas. núm. 6336/2001) que "no resulta aceptable que mediante una determinada interpretación de la norma autonómica -que no es, desde luego, la única interpretación posible- se llegue a una conclusión que resulta incompatible con el contenido de la norma estatal de carácter básico", argumento que sirve de fundamento a la estimación del recurso de casación y al examen del fondo del asunto regido por el Derecho autonómico».

Y, por último, el fundamento de derecho décimo despeja las posibles objeciones a la doctrina sustentada, desde el punto de vista de la tutela judicial efectiva, con la siguiente argumentación: «el derecho a la tutela judicial efectiva no puede ser invocado en confrontación con normas de rango legal sobre las competencias de los diversos órganos jurisdiccionales, pues la tutela debe ser prestada precisamente por el órgano al que la Ley llama, no por otro diferente, sin dejar de recordar que no pertenece a nuestra tradición histórica ni constituye exigencia constitucional alguna que la función nomofiláctica de la casación se proyecte sobre cualesquiera sentencias ni sobre cualesquiera cuestiones y materias, como dice textualmente el apartado XIV, párrafo quinto, de la Exposición de Motivos de la Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000, de 7 de enero, y sin olvidar que según una consolidada doctrina del T.C. (SSTC 71/2002 y 252/2004) "mientras que el derecho a una respuesta judicial sobre las pretensiones esgrimidas goza de naturaleza constitucional, en tanto que deriva directamente del art. 24.1 CE , el derecho a la revisión de una determinada respuesta judicial tiene carácter legal. El sistema de recursos, en efecto, se incorpora a la tutela judicial en la configuración que le otorga cada una de las leyes reguladoras de los diversos órdenes jurisdiccionales, sin que, como hemos precisado en el fundamento jurídico 5 de la STC 37/1995 , ni siquiera exista un derecho constitucional a disponer de tales medios de impugnación, siendo imaginable, posible y real la eventualidad de que no existan salvo en lo penal (SSTC 140/1985 , 37/1988 y 106/1988). En fin, no puede encontrarse en la Constitución -hemos dicho en el mismo lugar- ninguna norma o principio que imponga la necesidad de una doble instancia o de unos determinados recursos, siendo posible en abstracto su inexistencia o condicionar su admisibilidad al cumplimiento de ciertos requisitos. El establecimiento y regulación, en esta materia, pertenece al ámbito de libertad del legislador (STC 3/1983) (STC 37/1995 , F.º J.º 5). Como consecuencia de lo anterior el principio hermenéutico *pro actione* no opera con igual intensidad en la fase inicial del proceso, para acceder al sistema judicial, que en las sucesivas, conseguida que fue una primera respuesta judicial a la pretensión que es la sustancia medular de la tutela y su contenido esencial sin importar que sea única o múltiple, según regulen las normas procesales el sistema de recursos (SSTC 37/1995 , 58/1995 , 138/1995 y 149/1995 ».

Interpretando la doctrina trascrita [reproducida después, además de por las ya citadas, por otras sentencias de esta Sala, como las de 30 de enero de 2008 (casación 6555/04); de 4 de marzo de 2009 (casación 117/07); de 9 de marzo de 2009 (casación 5254/06); y de 3 de julio de 2009 (casación 1589/06)], pueden distinguirse dos situaciones en las que el recurso de casación contra una sentencia del Tribunal Superior de Justicia fundado esencialmente en la infracción del derecho autonómico será viable.



En primer lugar, cuando el derecho autonómico reproduzca derecho estatal de carácter básico. Así se desprende del fundamento jurídico segundo del auto de 8 de julio de 2004, (recurso de queja 15/04), en el que se señala: «En el presente caso, el recurso de queja debe ser estimado pues, aunque esta Sala ha declarado (Sentencias de 10 de febrero y 27 de junio de 2001 , entre otras) que el ejercicio por una Comunidad Autónoma de sus potestades legislativas en materias sobre las que le han sido transferidas las correspondientes competencias determina que el derecho resultante haya de imputarse a esa Comunidad, sin que pierda su naturaleza de Derecho autonómico porque el contenido material de algún precepto coincida con el Derecho estatal, con la consecuencia de que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 86.4 LJ , no quepa invocar ese derecho en un motivo de casación, sin embargo, como también se señala en la Sentencia de esta Sala de 19 de julio de 2002 , la solución no puede ser la misma cuando el contenido del Derecho autonómico coincide con el del Derecho estatal, pero este tiene naturaleza de legislación básica [...]. En estos casos, la asunción por una Comunidad Autónoma como propio del derecho estatal no priva a éste de su naturaleza de legislación básica que puede ser invocada en un recurso de casación». El mismo pronunciamiento se reiteró en el Auto de 22 de marzo de 2007 (casación 2215/06), FJ 4º).

La tesis expuesta no es incompatible con la contenida en la sentencia de 5 de febrero de 2007 (casación 6336/01), que en su fundamento de derecho quinto dice que «no resulta aceptable que mediante una determinada interpretación de una norma autonómica que no es, desde luego, la única posible, se llegue a una conclusión que resulta incompatible con el contenido de una norma estatal de carácter básico» [pronunciamiento que se reitera en la sentencia de 22 de enero de 2008 (casación 10391/03), FD 6º].

En segundo lugar, cabe recurso de casación contra una sentencia de un Tribunal Superior de Justicia fundada en derecho autonómico cuando se invoque la vulneración de la jurisprudencia recaída sobre un precepto de derecho estatal, aunque no tenga carácter básico, cuyo contenido sea idéntico al del derecho autonómico, puesto que el valor de complementar el ordenamiento jurídico que el artículo 1.6 del Código Civil otorga a la jurisprudencia no desaparece por la existencia del derecho autonómico, luego si las normas autonómicas transcriben normas estatales, la vulneración de la jurisprudencia recaída sobre estas últimas también podrá ser invocada como motivo de casación. Así lo pone de manifiesto la sentencia de 24 de mayo de 2004 (casación 5487/01), FD 2º, al señalar: «...la Sala de instancia aplica un precepto de Derecho Autonómico de idéntico contenido a otro de Derecho Estatal y la parte recurrente alega que la sentencia recurrida ha infringido doctrina legal existente en interpretación de este último. Dicha doctrina no desaparece por la existencia del Derecho Autonómico ni pierde su valor de complementar el ordenamiento jurídico que le otorga el artículo 1º.1 del Código Civil , por lo que ha de ser tenida en cuenta como criterio de interpretación de las normas de Derecho Autonómico que se hayan limitado a transcribir, como con frecuencia sucede, otras normas preexistentes de Derecho Estatal, y su infracción puede ser invocada en un motivo de casación». En términos semejantes, la Sentencia de 31 de mayo de 2005 (rec. cas. núm. 3924/2002), FD Quinto, afirma: «si el contenido de un precepto de derecho autonómico es idéntico al de un precepto de derecho estatal, puede invocarse como motivo de casación la infracción de la jurisprudencia recaída en interpretación de este último, pues tal jurisprudencia sigue desplegando el valor o la función de complementar el ordenamiento jurídico que le atribuye el artículo 1.6 del Código Civil y debe, por ende, ser tenida en cuenta como criterio de interpretación de las normas autonómicas que se hayan limitado a recibir en su seno otras preexistentes estatales».

La aplicación de la doctrina expuesta al caso de autos lleva a declarar la inadmisibilidad del recurso de casación al amparo del artículo 95.1, en conexión con los artículos 93.2.a) y 86.4 de la 29/1998, por cuanto la sentencia impugnada no es susceptible de casación, pues sólo interpreta y aplica derecho autonómico para llegar al fallo recurrido, y, aunque los preceptos de derecho autonómico interpretados y aplicados por la Sala de instancia reproducen preceptos estatales, no se dan las situaciones que permitirían la viabilidad del recurso de casación, con el consiguiente examen del fondo del asunto.

En efecto, los artículos 13.3 y 19, apartados 3 y 5, de la Ley 43/1995 , reproducidos en los preceptos de la Norma Foral vizcaína 3/1996, que la Diputación Foral recurrente considerado infringidos, no son normas estatales de carácter básico, sin que la sentencia que se invoca en el motivo de casación [de 18 de marzo de 2013 (casación 4862/10)] pueda justificar su admisión, por dos razones. En primer lugar, porque constituye un pronunciamiento aislado y, en segundo término, porque interpreta el artículo 19.9 de la Ley 43/1995 (FJ 2º.1) y, en cuanto al artículo 19.5, se limita a afirmar que no resultaba de aplicación al caso (FJ 2º.2).

TERCERO .- Al ser inadmisibles el recurso de casación, las costas procesales causadas deben imponerse a la parte recurrente, según dispone el artículo 139.2, en relación con el 93.5, de la Ley 29/1998 , si bien, la Sala haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la misma Ley , señala el límite de cuatro mil euros, habida cuenta la complejidad y dificultad de las cuestiones suscitadas.

**FALLAMOS**

No admitimos a trámite el recurso de casación 2062/13, interpuesto por la DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA contra la sentencia dictada el 3 de mayo de 2013 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 1ª) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso 1580/11 , imponiendo las costas a la Administración recurrente, con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Angel Aguillo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOS