

**BASE DE DATOS NORMACEF**

Referencia: NFJ059627

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 10 de septiembre de 2015

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 5693/2014

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Imputación temporal. Operaciones a plazos o con precio aplazado. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida consiste en determinar si la expresión “a medida que se efectúen los correspondientes cobros” contenida en el art. 19.4 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), concerniente al criterio de imputación temporal de las operaciones a plazos o con precio aplazado, debe entenderse en el sentido de que las rentas derivadas de dichas operaciones han de imputarse proporcionalmente a medida que se produce el cobro efectivo de dichos plazos, o si, por el contrario, debe interpretarse en el sentido de que dichas rentas han de imputarse proporcionalmente a medida que los importes de los plazos resulten exigibles, con independencia de que se cobren o no a su vencimiento. Pues bien, el art. 19 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), contempla, pues, como regla general de imputación de ingresos y gastos el “devengo”, aunque preveía el criterio de “caja” como regla específica para el caso de las operaciones a plazo o con precio aplazado, circunscribiendo dicho ámbito de modo exclusivo a las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se percibiese, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo fuese superior al año. No resulta difícil advertir que la finalidad del legislador al prever una regla especial de imputación temporal para las operaciones a plazo o con precio aplazado no es otra que permitir al sujeto pasivo adaptar la tributación a su capacidad económica, de manera que al ir tributando por la plusvalía obtenida de una manera proporcional a la obtención de los cobros va haciendo frente a la carga tributaria de un modo correlativo a las rentas efectivamente obtenidas en cada momento temporal y que ponen de manifiesto una concreta capacidad económica. Por tanto, la expresión “a medida que se efectúen los correspondientes cobros” contenida en el art. 19.4 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), no ha de interpretarse como a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, sino como a medida que los plazos o el precio aplazado se cobren efectivamente. **(Criterio 1 de 2)**

**Procedimientos tributarios. Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Recursos. Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. Naturaleza y función. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** El criterio establecido por el Tribunal Central vincula a toda la Administración tributaria ya sea estimatorio o desestimatorio el sentido del fallo, pues en el recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio, el art. 242 de la Ley 58/2003 (LGT), a diferencia del art. 100.7 de la Ley 29/1998 (LJCA), no exige, para entender que se fija doctrina, que el fallo de dicho Tribunal Central sea estimatorio, lo cual es lógico, puesto que en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas los órganos afectados por los criterios del Tribunal Central, ya ejerzan funciones de aplicación de los tributos ya funciones de revisión, son todos órganos administrativos -que no jurisdiccionales dotados de independencia en el ejercicio de su función jurisdiccional- y la actuación de los órganos administrativos debe venir presidida en todo caso, además de por el principio constitucional de seguridad jurídica, por los de eficacia y coordinación -art. 3 de la Ley 30/1992 (LRJAP y PAC)-, teniendo precisamente el invocado art. 242 de la Ley 58/2003 (LGT) la finalidad de unificar el criterio aplicado por toda la Administración tributaria. **(Criterio 2 de 2)**

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 12 y 19.

Ley 61/1978 (Ley IS), art. 22.

RD 2631/1982 (Rgto IS), art. 88.

RD 537/1997 (Rgto IS), arts. 29 y 30.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 11 y 19.

RD 1841/1991 (Rgto IRPF), art. 14.

Ley 44/1978 (Ley IRPF), art. 26.

RD 2384/1981 (Rgto IRPF), art. 109.

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 14.

Ley 18/1991 (Ley IRPF), art. 56.

Ley 58/2003 (LGT), art. 242.  
Ley 29/1998 (LJCA), art. 100.  
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 3.

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS** del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, con domicilio a efectos de notificaciones en Madrid, C/ Alcalá, n.º 5, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 28 de noviembre de 2013, recaída en la reclamación n.º 41/00302/2011, relativa a liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, dictada por la Dependencia Regional de Inspección de Andalucía de la AEAT.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero:

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- El 26 de octubre de 2010 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT dictó acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del período 2008.

Según se desprende del acuerdo de liquidación, la operación que da lugar a la regularización consiste en una transmisión mediante compraventa de una serie de inmuebles efectuada en el año 2006, dándose la circunstancia de que existía vinculación entre la transmitente y las adquirentes en los términos del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (en adelante, TRLIS). En dicha transmisión se estableció el aplazamiento de pago de parte del precio de venta acordado entre las partes.

En el ejercicio 2006 la entidad transmitente contabilizó como beneficio de dicha operación la cantidad de 2.072.335,03 €. Conforme a las condiciones de pago establecidas, en las que se indicaba que parte del precio se abonaría en los dos años siguientes 2007 y 2008, en la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 la entidad practicó un ajuste negativo al resultado contable por operaciones a plazo de 930.223,57 €, al acogerse al criterio de imputación temporal previsto en el artículo 19.4 TRLIS.

En el ejercicio 2007, en la medida en que se produjo efectivamente el cobro de los pagos aplazados señalados en las escrituras de compraventa, la entidad transmitente practicó en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio un ajuste positivo al resultado contable de 465.111,78 €.

En el ejercicio 2008, debido a una merma de la situación financiera de las entidades compradoras de los inmuebles y ante la inminencia del vencimiento del último pago aplazado restante, se modificaron las condiciones de cobro estableciéndose que el precio restante se haría efectivo en un único plazo con fecha de vencimiento de 31 de diciembre de 2012, fijándose determinados intereses. Al no haberse percibido el importe aplazado a 2008, la entidad consideró que no se había producido la reversión correspondiente a 2008 procedente del ajuste negativo de 2006 y, en consecuencia, en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de este período no practicó ajuste positivo alguno al resultado contable por estimar que en virtud de lo dispuesto en el artículo 19.4 TRLIS no era imputable al ejercicio 2008 sino al ejercicio de cobro.

Las actuaciones inspectoras tuvieron alcance parcial, limitado al ajuste del resultado contable por las operaciones a plazo. La Inspección considera que la entidad debió practicar un ajuste positivo al resultado contable en su autoliquidación del ejercicio 2008 por cuanto el pago aplazado se devengó y era exigible con independencia del cobro, y considera igualmente que el impago de dicho plazo, al tratarse de una operación vinculada, no permite la dotación a la provisión por insolvencia del crédito, al exigir el artículo 16 TRLIS en estos supuestos que se trate de una insolvencia judicialmente declarada.

2.- Disconforme con la liquidación, la entidad interpuso reclamación económico-administrativa n.º 41/00302/2011 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante), que la estimó mediante acordando la anulación del acto impugnado.

Establece el TEAR en el fundamento de derecho quinto de su resolución lo siguiente [1]:

**Quinto. En definitiva la cuestión a resolver es si el artículo 19.4 establece que en las operaciones a plazo el criterio de “caja” o del “devengo del cobro”, es decir cuando el cobro sea exigible, con independencia de cuando se produzca el cobro efectivamente.** La Dirección General de Tributos, en Consulta Vinculante V2018/2012 de 19 de octubre de 2012, de fecha posterior al acuerdo que se revisa sostiene el mismo criterio que la Inspección, en el sentido de que si por aplicación del criterio general del devengo debe reconocerse la renta derivada de la venta de los activos, y en caso de impago, el deterioro del correspondiente derecho de

crédito, en el supuesto de que resulte de aplicación el criterio de caja, la renta derivada de la operación deberá reconocerse, proporcionalmente, a medida que se vayan produciendo los vencimientos inicialmente pactados, con independencia de que en tales fechas se produzca o no el cobro de los mismos, dado que, en caso de impago, deberá reconocerse el deterioro del crédito con arreglo a lo dispuesto en el artículo 12.2 del TRLIS. Sin embargo, eso no es el criterio de Caja, sino de devengo al vencimiento de los plazos. Este es el criterio que sí establece la LIRPF en su artículo 14 cuando dispone que “en las operaciones a plazo el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes”. Hasta la Ley 40/1998 el precepto establecía que se imputarán a medida que se efectúen los cobros correspondientes, de manera idéntica al artículo 19.4 del TR de la LIS, que no se ha modificado, aunque sí lo establecía el Reglamento. **El artículo 19.4 del TR de la LIS establece que “En el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo”. La expresión de “a medida que se efectúen los correspondientes cobros”, solo puede interpretarse como criterio de Caja y no como devengo a la exigibilidad de los cobros.** Efectivamente las rentas en cuestión puede que nunca se imputen, como dice la Inspección, pero lo mismo ocurre cuando la Administración conforme al apartado 2 del artículo 19 autoriza al sujeto pasivo la aplicación del criterio de Caja para todos sus ingresos y gastos. Otra cuestión sería que la operación se realizara en fraude de Ley, cuestión que, dada la vinculación entre las partes intervinientes y las circunstancias de la misma, se analiza y se descarta en el acuerdo recurrido. En consecuencia, procede estimar la pretensión de la reclamante y anular el acuerdo recurrido.

### **Segundo:**

Contra dicha resolución del TEAR, por estimarla gravemente dañosa y errónea, se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director General de Tributos.

En síntesis, el Director recurrente presenta las alegaciones siguientes:

a) La cuestión debatida es si el artículo 19.4 TRLIS establece en relación con la imputación temporal en las operaciones a plazos o con precio aplazado el criterio de “caja” o bien el criterio de “devengo del cobro”, esto es, cuando el cobro sea exigible, con independencia de cuando se produzca el cobro efectivamente.

b) La regla especial del artículo 19.4 TRLIS atiende para la imputación temporal de rentas, una vez que éstas se han devengado, al momento o momentos en que se aplazan los correspondientes pagos, que pueden identificarse como una puesta de manifiesto de la capacidad económica del sujeto pasivo; esa manifestación de la capacidad económica tiene lugar aunque no se produzca el cobro efectivo del importe aplazado, pues una vez producido el vencimiento del plazo su importe resulta exigible por el acreedor.

c) Las normas que contiene la ley del impuesto van dirigidas a gravar la renta obtenida por el sujeto pasivo, sin que parezca razonable que de una interpretación exclusivamente literal de las mismas dicha renta quedara sin gravar.

d) Atendiendo a una interpretación sistemática del precepto la renta derivada de la transmisión de los inmuebles en el caso concreto analizado debería imputarse proporcionalmente a medida que fueran venciendo los plazos inicialmente pactados, sin perjuicio de que, una vez alcanzado el vencimiento, si no se hubiera producido el pago, el gasto correspondiente al deterioro del valor del derecho de crédito impagado tuviera, en su caso, la consideración de fiscalmente deducible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 12.2 TRLIS, si bien en el caso concreto planteado no parece posible dada la vinculación existente entre el acreedor y los deudores. El principal efecto de la aplicación del criterio de las operaciones a plazo frente al de devengo consiste en diferir la integración de la renta a un momento posterior en que se percibe el precio aplazado de la operación. En virtud de ello, los efectos derivados de la aplicación de ambos criterios de imputación temporal deben ser idénticos, si bien tomados en consideración en momentos temporales distintos. De ahí que si por aplicación del criterio general de devengo debe reconocerse la renta derivada de una transmisión de elementos patrimoniales y, en caso de impago, el deterioro del correspondiente derecho de crédito, en el supuesto de que resulte de aplicación el criterio del artículo 19.4 TRLIS la renta derivada de la operación deberá reconocerse, proporcionalmente, a medida que se vayan produciendo los vencimientos de los plazos inicialmente pactados, con independencia de que en esas fechas se produzca o no el cobro de los mismos, dado que, en caso de impago, deberá reconocerse el deterioro del derecho de crédito con arreglo a lo dispuesto en el artículo 12.2 TRLIS. De esta forma se reconocerá fiscalmente la pérdida correspondiente al impago del derecho de crédito en el momento en que éste se produce. Por el contrario, si con ocasión de la aplicación del criterio de caja la renta no se imputase en la base imponible del período impositivo en que se produjese el vencimiento pactado al no haberse producido el cobro del mismo, en virtud del principio de correlación de ingresos y gastos no podría reconocerse el gasto fiscal correspondiente al derecho de crédito impagado, lo cual supondría el desconocimiento de la operación en su conjunto.

e) La modificación que introduce la Ley 40/1998 en la regla especial de las operaciones a plazos o con precio aplazado permitiendo imputar las rentas “a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes” respecto de la Ley 18/1991 que utilizaba la expresión “a medida que se efectúen los cobros correspondientes”, no se considera un cambio de criterio. La Ley 40/1998 regula esta regla especial en los términos que se derivan de los nuevos criterios de su regla general, que atiende a otros conceptos aparte del de devengo. De esta forma, no hay por qué interpretar que la regla especial para las operaciones a plazo o con precio aplazado contenida en las Leyes 18/1991 y 43/1995 se refieren al “cobro efectivo” de los correspondientes plazos sino que cabe entender que atiende al momento en que los pagos aplazados eran exigibles aunque no se hubieran cobrado efectivamente a su vencimiento, pudiendo considerarse que en ese momento se produce el “devengo del cobro” que determina la imputación de la renta.

f) Frente a lo dispuesto por el TEAR de que *“Efectivamente las rentas en cuestión puede que nunca se imputen, como dice la Inspección, pero lo mismo ocurre cuando la Administración conforme al apartado 2 del artículo 19 autoriza al sujeto pasivo la aplicación del criterio de Caja para todos sus ingresos y gastos”*, parece difícil entender, a la vista de lo dispuesto en los artículos 19.2 TRLIS y 31.1 y 2 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el RIS, que se aprobara un criterio de imputación temporal diferente al devengo que permitiera que las rentas devengadas quedaran sin gravar.

g) Se aporta contestación a consulta de la Dirección General de Tributos de 11 de octubre de 2011 (V2421-11) referida al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El Director recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la unificación de criterio en el sentido de declarar que: *la expresión “a medida que se efectúen los correspondientes cobros” contenida en el apartado 4 del artículo 19 del TRLIS ha de interpretarse como “a medida que sean exigibles los correspondientes cobros”*.

### **Tercero:**

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución en única instancia recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta la presentación de alegaciones.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero:**

Concurren los requisitos de plazo, competencia y legitimación para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

### **Segundo:**

La cuestión controvertida consiste en determinar si la expresión “a medida que se efectúen los correspondientes cobros” contenida en el artículo 19.4 TRLIS, concerniente al criterio de imputación temporal de las operaciones a plazos o con precio aplazado, debe entenderse en el sentido de que las rentas derivadas de dichas operaciones han de imputarse proporcionalmente a medida que se produce el cobro efectivo de dichos plazos, como sostiene el TEAR, o si, por el contrario, como defiende el Director recurrente, debe interpretarse en el sentido de que dichas rentas han de imputarse proporcionalmente a medida que los importes de los plazos resulten exigibles, con independencia de que se cobren o no a su vencimiento.

Antes de proceder al estudio del fondo del asunto, debe subrayarse que el criterio que va a fijar este Tribunal Central al resolver, estimando o desestimando, el presente recurso en unificación de criterio, tendrá carácter vinculante para toda la Administración tributaria, tanto del Estado como de las Comunidades y Ciudades con Estatuto de Autonomía, pues en el recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio, el artículo 242 de la Ley General Tributaria, a diferencia del artículo 100.7 de la Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no exige para entender que se fija doctrina que el fallo de este Tribunal Central sea estimatorio, lo cual es lógico puesto que en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, los órganos afectados por los criterios de este Tribunal Central, ya ejerzan funciones de aplicación de los tributos ya funciones de revisión, son todos órganos administrativos (que no jurisdiccionales dotados de independencia en el ejercicio de su función jurisdiccional) y la actuación de los órganos administrativos debe venir presidida en todo caso, además de por el principio constitucional de seguridad jurídica, por los de eficacia y coordinación (artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), teniendo precisamente el invocado artículo 242 de la Ley General Tributaria la finalidad de unificar el criterio aplicado por toda la Administración tributaria.

**Tercero:**

Dispone el artículo 19 del TRLIS relativo a la imputación temporal de ingresos y gastos, en sus apartados 1 y 4, lo que sigue:

**“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. (.....)

3. (.....)

**4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo..**

*Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.*

*En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.*

*Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.*

(.....)”

**Cuarto:**

El artículo 19 del TRLIS aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, contemplaba, pues, como regla general de imputación de ingresos y gastos el “devengo”, aunque preveía el criterio de “caja” como regla específica para el caso de las operaciones a plazo o con precio aplazado, circunscribiendo dicho ámbito de modo exclusivo a las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se percibiese, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo fuese superior al año.

No resulta difícil advertir que la finalidad del legislador al prever una regla especial de imputación temporal para las operaciones a plazo o con precio aplazado no es otra que permitir al sujeto pasivo adaptar la tributación a su capacidad económica, de manera que al ir tributando por la plusvalía obtenida de una manera proporcional a la obtención de los cobros va haciendo frente a la carga tributaria de un modo correlativo a las rentas efectivamente obtenidas en cada momento temporal y que ponen de manifiesto una concreta capacidad económica.

El Director recurrente, entre otras razones que más adelante analizaremos, argumenta a favor de su interpretación del artículo 19.4 TRLIS sobre la base de que la misma sería respetuosa con el principio de capacidad económica, ya que en el momento de vencimiento de los plazos se pone de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo -y ello aunque no se produzca el cobro efectivo del importe aplazado-, pues una vez producido el vencimiento del plazo su importe resulta exigible por el acreedor.

No podemos estar más de acuerdo con el razonamiento del recurrente, pero no constituye, a nuestro juicio, argumento suficiente para desechar la postura sostenida por el TEAR, favorable a la imputación de las rentas proporcionalmente a medida en que se producen los cobros efectivos de los plazos, puesto que, ciertamente, también ésta resulta no sólo coherente con la capacidad económica del contribuyente sino más respetuosa aún que la sostenida por el recurrente, en la medida en que el “cobro efectivo” constituye, sin lugar a duda, un índice directo de manifestación de capacidad económica mejor y mayor que el derecho a exigirlo.

**Quinto:**

El Director recurrente invoca también una interpretación sistemática del precepto analizado para defender su postura. Así, argumenta que la imputación temporal de las rentas a medida que van venciendo los plazos inicialmente pactados con independencia de que se cobren o no efectivamente, permitiría que, si al vencimiento el cobro no se produce, el gasto correspondiente al deterioro del valor del derecho de crédito impagado tuviera, en su caso, la consideración de fiscalmente deducible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 12.2 TRLIS. Añade que, por el contrario, si con ocasión de la aplicación del criterio de caja la renta no se imputase en la base imponible del período impositivo en que se produjese el vencimiento pactado al no haberse producido el cobro del mismo, en virtud del principio de correlación de ingresos y gastos no podría reconocerse el gasto fiscal correspondiente al derecho de crédito impagado, lo cual supondría el desconocimiento de la operación en su conjunto.



Se apoya para sostener su criterio en diversas consultas de la propia Dirección General de Tributos que vienen a dar por sentado que el criterio de “caja” establecido en el TRLIS como regla especial para las operaciones a plazo o con precio aplazado, debía entenderse no como criterio de “cobro efectivo” sino como criterio de “exigibilidad del cobro”. Concretamente, en la Consulta V2802-11, de 25 de noviembre de 2011, se planteaba si en el supuesto de que alguno de los plazos no fuera atendido, debía estimarse como criterio de imputación la fecha de la exigibilidad del pago o la fecha del pago efectivo. Señala, en este sentido, la Consulta:

*Por tanto, el principal efecto derivado de la aplicación del criterio de caja frente al criterio de devengo consiste en diferir la integración de la renta derivada de la operación a plazos a un momento posterior en que se perciba el precio aplazado de la operación. En virtud de lo anterior, los efectos derivados de la aplicación de ambos criterios de imputación temporal deben ser idénticos, si bien, tomados en consideración en momentos temporales distintos. Dicho en otros términos, si por aplicación del criterio general del devengo debe reconocerse la renta derivada de la transmisión de las participaciones y, en caso de impago, el deterioro del correspondiente derecho de crédito, en el supuesto de que resulte de aplicación el criterio de caja, la renta derivada de la operación deberá reconocerse, proporcionalmente, a medida que se vayan produciendo los vencimientos inicialmente pactados, con independencia de que en tales fechas se produzca o no el cobro de los mismos, dado que, en caso de impago, deberá reconocerse el deterioro del crédito con arreglo a lo dispuesto en el artículo 12.2 del TRLIS. De esta forma, se reconocerá, fiscalmente, la pérdida correspondiente al impago del derecho de crédito en el momento en que este se produce. Por el contrario, si con ocasión de la aplicación del criterio de caja la renta no se imputase en la base imponible del período impositivo en que se produjese el vencimiento pactado, al no haberse producido el cobro del mismo, en virtud del principio de correlación de ingresos y gastos, no podría reconocerse el gasto fiscal correspondiente al derecho de crédito impagado, lo cual supondría el desconocimiento de la operación en su conjunto.*

**Por tanto, atendiendo a una interpretación sistemática de la norma, la renta derivada de la transmisión de las participaciones debe imputarse, proporcionalmente, a medida que vayan venciendo los plazos inicialmente pactados, sin perjuicio de que, una vez alcanzado el vencimiento, si no se hubiera producido el pago del mismo, el gasto correspondiente al deterioro del valor del derecho de crédito impagado tendrá la consideración de fiscalmente deducible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 12.2 del TRLIS.**

En términos similares se expresa la Dirección General de Tributos en una Consulta posterior (V2018-12) de 19 de octubre de 2012.

Pues bien, tampoco este razonamiento resulta suficiente, a juicio de este Tribunal Central, para inclinar la balanza a favor de la tesis mantenida por el recurrente. Y ello porque, conforme al criterio del Director, si se produce el impago, la renta imputada al momento del vencimiento llevará asociada un gasto fiscal por el crédito impagado, con lo que el beneficio derivado de la operación queda en definitiva diferido hasta el momento del cobro efectivo, en el que revertirá aquel gasto. Pero precisamente eso es lo que sucede también cuando se imputan las rentas a medida que se produce el cobro efectivo, pues sólo en dicho momento se da el beneficio. No alcanzamos, por tanto, a comprender el sentido de la objeción formulada por el recurrente cuando sostiene que si con ocasión de la aplicación del criterio de caja la renta no se imputase en la base imponible del período impositivo en que se produjese el vencimiento pactado al no haberse producido el cobro del mismo, en virtud del principio de correlación de ingresos y gastos no podría reconocerse el gasto fiscal correspondiente al derecho de crédito impagado, lo cual supondría el desconocimiento de la operación en su conjunto. Y es que, ciertamente, aplicando estrictamente el criterio de caja (imputación de las rentas a medida que se producen los cobros efectivos) no procede computar gasto alguno como consecuencia del impago; no existiendo ingreso fiscal no tiene sentido computar un gasto fiscal, en virtud del principio de correlación de ingresos y gastos. No se aprecia, en consecuencia, que la aplicación del criterio de caja suponga, como afirma el recurrente, el desconocimiento de la operación en su conjunto; sencillamente, cuando la regla de imputación temporal es la del cobro efectivo carece de sentido computar gasto alguno por impago, toda vez que el ingreso fiscal sólo nace con el cobro.

Por tal razón tampoco puede aceptarse la afirmación del recurrente de que la interpretación literal del precepto conllevaría que las rentas quedasen sin gravar, pues lo mismo cabría concluir con la interpretación que él sostiene, en la medida en que, según ella, en caso de impago al vencimiento del plazo podría deducirse como gasto fiscal el deterioro del crédito, con lo que, en definitiva, el beneficio real de la operación quedaría también diferido al momento del cobro efectivo.

#### **Sexto:**

La resolución del TEAR señala que el criterio de imputación temporal de las rentas conforme a la exigibilidad de los cobros se estableció por el legislador, aunque sólo para el IRPF, con la Ley 40/1998. Hasta ese

momento la Ley 18/1991 establecía que las rentas se imputarían conforme se iban efectuando los cobros correspondientes.

Ciertamente es la Ley 40/1998, del IRPF, la que introduce en este impuesto para las operaciones a plazo o con precio aplazado el criterio de la imputación de rentas a medida que se hacen exigibles los cobros correspondientes. Así, en efecto, dispone el artículo 14.2.d) de dicha norma que “en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes...”.

La Ley anterior, esto es, la Ley 18/1991, utilizaba la expresión “a medida que se efectúen los cobros correspondientes” -expresión idéntica a la del artículo 19.4 TRLIS-, al señalar en su artículo 56.4 que “*en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se imputarán proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que el sujeto pasivo decida imputarlas al momento del nacimiento del derecho...*”.

El Director recurrente no advierte en este cambio de redacción un cambio de criterio sino que, en su opinión, la modificación en la redacción de la regla especial de operaciones a plazo o con precio aplazado sería consecuencia simplemente de los términos que se derivan de los nuevos criterios de su regla general introducidos por la propia Ley 40/1998, que atiende a otros conceptos aparte del de devengo.

En consecuencia, pues, para el Director recurrente no hay por qué interpretar que la regla especial para las operaciones a plazo o con precio aplazado contenida en las Leyes 18/1991 y 43/1995 se refiere al “cobro efectivo” de los correspondientes plazos sino que cabe entender que atiende al momento en que los pagos aplazados son exigibles aunque no se hayan cobrado efectivamente a su vencimiento, pudiendo considerarse que en ese momento se produce el “devengo del cobro” que determina la imputación de la renta.

En definitiva, por tanto, para el recurrente el criterio de la imputación de rentas a medida en que se hacen exigibles los cobros, introducido por la Ley 40/1998, estaba ya presente en la Ley 18/1991 pese a la dicción literal del artículo 56.4 de esta última norma. Por este motivo considera que el cambio de redacción producido por la Ley 40/1998 no exigía una modificación similar en la Ley 43/1995.

A juicio de este Tribunal Central no resulta consistente el argumento del Director recurrente. La Ley 18/1991 contenía como regla general de imputación temporal la del devengo al disponer en su artículo 56.1V que “*los ingresos y gastos que determinan la base del impuesto se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos*”. La Ley 40/1998 matizó dicha regla general en función de la naturaleza de las rentas, estableciendo en su artículo 14.1 que:

*“1. Regla general.*

*Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:*

*a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su preceptor.*

*b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.*

*c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial”*

Pero esta matización de la regla general de devengo efectuada por la Ley 40/1998 en función de la naturaleza de las rentas en la que, como sostiene el recurrente, se tienen en cuenta otros criterios además del de devengo, no permite concluir, a juicio de este Tribunal Central, que la razón del cambio de redacción en la regla de las operaciones a plazo o con precio aplazado operado por la Ley 40/1998 obedezca a esta simple circunstancia. Y ello, sencillamente, porque, si bien es cierto que para los rendimientos del trabajo y del capital se habla ahora de imputarlos al momento de su exigibilidad, las ganancias patrimoniales se imputarán cuando tenga lugar la alteración patrimonial, no vinculándose a su exigibilidad. No se alcanza, pues, a comprender por qué el cambio de redacción respecto de las operaciones a plazo ha de ser consecuencia de los términos empleados por la Ley 40/1998 en la nueva redacción de su regla general.

**Séptimo:**

Sin perjuicio de lo señalado en el fundamento de derecho anterior, este Tribunal considera que, aunque por distintos motivos a los indicados por el recurrente, la Ley 40/1998 no supuso ciertamente un cambio de criterio en cuanto a la imputación temporal de las operaciones a plazos o con precio aplazado respecto de la Ley 18/1991,

de manera que el criterio de imputación en función de la exigibilidad de los cobros, recogido en la Ley 40/1998, estaba ya presente en la Ley 18/1991 pese a la dicción literal del artículo 56.4 de esta última norma.

Así, en efecto, si bien es cierto que el artículo 56.4 de la Ley 18/1991 disponía que “en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se imputarán proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que el sujeto pasivo decida imputarlas al momento del nacimiento del derecho...”, el Real Decreto 1841/1991, por el que se aprueba el Reglamento que la desarrolla, establecía en su artículo 14.4 que “en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, tanto los rendimientos como los incrementos o disminuciones patrimoniales obtenidos en tales operaciones se imputarán, proporcionalmente, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes, salvo que el sujeto pasivo decida imputarlos íntegramente al momento del nacimiento del derecho...”

Es el propio Reglamento del IRPF que desarrolla la ley el que establece que por “cobro” debe entenderse no “cobro efectivo” sino “exigibilidad del cobro”.

Como refuerzo de esta tesis debe señalarse que lo mismo sucedía con la normativa aplicable antes de la Ley 18/1991. En este sentido, la Ley 44/1978, en su redacción original, no contenía criterio alguno para este tipo de operaciones, pero la Ley 61/1978, del IS, añadió un apartado 4 al artículo 26 de aquella, a cuyo tenor: “en el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado, los rendimientos se entenderán obtenidos proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que la sociedad decida imputarlos al momento del nacimiento del derecho”. Sin embargo, el Real Decreto 2384/1981, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF en desarrollo de la Ley 44/1978, dispone en su artículo 109.4 que “en el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado, tanto los rendimientos como los incrementos o disminuciones patrimoniales se entenderán devengados, proporcionalmente, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes, salvo que el sujeto pasivo decida hacer uso del derecho contemplado en el artículo siguiente...”.

Parece, por tanto, que la Ley 40/1998, seguramente por razones de seguridad jurídica, lo que hizo fue elevar a rango legal la redacción reglamentaria vigente hasta entonces que disponía que las rentas derivadas de las operaciones a plazo o con precio aplazado se imputarían, proporcionalmente, a medida que se hicieran exigibles los cobros correspondientes.

#### **Octavo:**

Sin embargo, no debe olvidarse que el supuesto de hecho del presente recurso se refiere a operaciones a plazo o con precio aplazado efectuadas por entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades, no al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Debemos analizar, por tanto, la cuestión debatida desde la perspectiva del Impuesto sobre Sociedades.

Y desde este punto de vista, no deja de resultar llamativo que la normativa del Impuesto sobre Sociedades, tanto a nivel legal como reglamentario, siempre ha recogido para las operaciones a plazos o con precio aplazado el criterio de imputación temporal de rentas conforme a la realización de los cobros, a diferencia de lo sucedido con el IRPF.

En efecto, la Ley 61/1978 disponía en su artículo 22.4 que “en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado los rendimientos se entenderán obtenidos proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que la Sociedad decida imputarlos al momento del nacimiento del derecho”. Por su parte, el Real Decreto 2631/1982, por el que se aprueba el Reglamento del IS, establece en su artículo 88.2 que “en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, tanto los rendimientos como los incrementos o disminuciones de patrimonio se entenderán obtenidos proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que la Sociedad decida imputarlos al momento del nacimiento del derecho”

Del mismo modo, la Ley 43/1995 dispuso en su artículo 19.4 que “en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo”. El Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el RIS, no contiene referencia alguna a las operaciones a plazo o con precio aplazado sino que dedica su Capítulo VI (arts. 29 y 30), en uso de la habilitación prevista en el apartado 2 del artículo 19 de la Ley del Impuesto, a regular el procedimiento para la aprobación, a efectos fiscales, de criterios de imputación temporal distintos al del devengo utilizados por el sujeto pasivo a efectos contables.

En definitiva, pues, la normativa del Impuesto sobre Sociedades, tanto a nivel legal como reglamentario, nunca ha utilizado, hasta la publicación de la Ley 27/2014 actualmente en vigor, la expresión “exigibilidad de los cobros” en su regulación del criterio de imputación temporal de rentas para las operaciones a plazos o con precio aplazado sino que, por el contrario, ha determinado siempre que las rentas se han de entender obtenidas proporcionalmente “a medida que se efectúen los cobros correspondientes”.

Obsérvese, por tanto, que así como en el IRPF la normativa reguladora del impuesto ha contemplado como criterio de imputación temporal de rentas en las operaciones aquí analizadas el de la “exigibilidad de los



cobros” de manera uniforme, desde la Ley 44/1978 -interpretada por su Reglamento de desarrollo- hasta la Ley 35/2006 actualmente en vigor, en el IS, en cambio, su normativa reguladora nunca ha utilizado, hasta la publicación de la hoy vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, la expresión “exigibilidad de los cobros” sino que siempre ha empleado la expresión “a medida que se efectúen los cobros correspondientes”.

Ha sido, en efecto, la Ley 27/2014, reguladora del actual IS, la que ha utilizado por vez primera en el ámbito de este impuesto el término “exigibilidad de los cobros”. Así, en efecto, dispone su artículo 11.4:

*“4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.*

*Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.*

*En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.*

*No resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del criterio establecido en este apartado, hasta que esta se realice”.*

Esta circunstancia induce a pensar, a juicio de este Tribunal Central, que, hasta la Ley 27/2014, ha existido un criterio de imputación temporal de rentas para las operaciones a plazos o con precio aplazado diferente en el IS y en el IRPF.

Tal conclusión se colige de las circunstancias siguientes:

a) El distinto tenor literal del precepto correspondiente en cada impuesto, conforme a las consideraciones expuestas más arriba.

b) La normativa del Impuesto sobre Sociedades, tanto a nivel legal como reglamentario, siempre ha recogido para las operaciones a plazos o con precio aplazado el criterio de imputación temporal de rentas conforme a la realización de los cobros, a diferencia de lo sucedido con el IRPF.

c) Si la voluntad del legislador hubiese sido que también con anterioridad a la Ley 27/2014 se aplicara en el Impuesto sobre Sociedades el criterio de la “exigibilidad de los cobros”, habría realizado la modificación oportuna en cualquier momento anterior, del mismo modo que lo hizo en el IRPF con la Ley 40/1998, aunque en este caso fuera tan sólo para elevar a rango legal el criterio de “exigibilidad de los cobros” hasta entonces regulado reglamentariamente.

d) Pese a las similitudes entre ambos impuestos, IRPF e IS, (ambos gravan la renta, en un caso de las personas físicas y en otro de las jurídicas), existen diferencias también notorias, en particular en lo que al tratamiento de las distintos tipos de renta se refiere, pues así como en el IS se gravan las rentas desde un punto de vista sintético, en el IRPF se regulan de manera diferenciada en función de su naturaleza, hecho que bien podría justificar la existencia de criterios distintos en cuanto a su imputación temporal en el caso de las operaciones a plazo o con precio aplazado.

El Preámbulo de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades actualmente en vigor, señala respecto del asunto debatido lo siguiente:

*“Adicionalmente a la ya comentada necesaria revisión global de la norma aplicable al Impuesto sobre Sociedades, deben añadirse otros objetivos claros que han inspirado esta reforma, destacándose como principales los siguientes:*

(.....)

**g) Seguridad jurídica.** *La reforma trata, asimismo, de incrementar la seguridad jurídica necesaria en una norma de esta naturaleza. Las características especiales de este Impuesto, que trata de proporcionar un marco jurídico en una realidad económica tan cambiante, hacen necesario intentar reducir la litigiosidad. Esta Ley recoge criterios doctrinales y jurisprudenciales, y aclara cuestiones que generan o puedan generar una conflictividad no deseada, garantizando la transparencia necesaria para acometer cualquier decisión de inversión. En este ámbito pueden mencionarse las reglas aplicables a operaciones a plazos, la no integración en la base imponible de aquellos ingresos que proceden de la reversión de gastos no deducibles o la posibilidad de aplicar parcialmente el régimen de operaciones de reestructuración”.*

Razones de seguridad jurídica han sido las que han movido al legislador a modificar la regla especial de imputación temporal de las rentas en las operaciones a plazos o con precio aplazado.

Si se compara la redacción de los artículos 19.4 del TRLIS y 11.4 de la Ley 27/2014 se observan, entre otras, las siguientes diferencias:

- Se pasa de imputar las rentas proporcionalmente “a medida que se efectúen los correspondientes cobros” a imputarlas “a medida que se hagan exigibles los correspondientes cobros”.
- Se extiende la regla especial de las operaciones a plazo o con precio aplazado a toda clase de operaciones, no limitándose tan sólo a las ventas y ejecuciones de obra.
- Se pasa de considerar operaciones a plazo o con precio aplazado a “aquellas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago” a “aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago”.
- Se incorpora un párrafo en la Ley 27/2014 con el que se señala que, en caso de impago, el deterioro no es fiscalmente deducible por su totalidad mientras no se haya computado todo el beneficio obtenido, esto es, la parte del deterioro equivalente al beneficio no computado, no es deducible.

Ciertamente, tal como señala el Preámbulo de la Ley 27/2014, la regla especial de las operaciones a plazos o con precio aplazado anterior a esta norma, había generado conflictividad. Es obvio que la aplicación del criterio de caja para este tipo de operaciones perjudicaba a la Hacienda Pública en caso de impago de los plazos o del precio aplazado, toda vez que el sujeto pasivo reducía en exceso la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En una situación así, la empresa, por un lado, no debía computar la parte del beneficio atribuible a los plazos impagados y, por otro, se planteaba la duda de si transcurridos más de seis meses desde cada vencimiento impagado, según el artículo 12.2 TRLIS, podía deducirse un deterioro igual a dicho importe impagado. En esta tesitura fue la propia Dirección General de Tributos la que estableció, en varias consultas, el criterio que sostiene el Director recurrente, consultas a las que nos hemos referido más arriba.

Ahora bien, este criterio de la DGT no sólo era discutible sino que también fue discutido y, en este sentido, existen diversos pronunciamientos de los órganos jurisdiccionales contrarios al mismo, como analizaremos más adelante. Por eso, del Preámbulo de la Ley 27/2014 no cabe deducir, a juicio de este Tribunal Central, que esta norma esté confirmando como criterio de interpretación del artículo 19.4 del TRLIS el que sostiene el Director recurrente.

La Ley 27/2014 decide zanjar la polémica, por motivos de seguridad jurídica y para evitar una litigiosidad indeseada, adoptando a partir de su entrada en vigor el criterio defendido por la DGT en sus Consultas, pero de su Preámbulo no puede concluirse que esté interpretando el TRLIS en los términos de dicho criterio. Más bien cabría afirmar lo contrario, si se tiene presente el párrafo tercero de la Disposición Transitoria Primera de la Ley 27/2014, a cuyo tenor. *“En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado realizadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, las rentas pendientes de integrar en periodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha, se integrarán en la base imponible de acuerdo con el régimen fiscal que resultara de aplicación en el momento en que se realizaron las operaciones, aun cuando la integración se realice en periodos impositivos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2015”.* Parece que no tendría sentido esta Disposición Transitoria si el criterio de imputación de rentas en las operaciones a plazos o con precio aplazado del TRLIS fuese coincidente con el de la Ley 27/2014.

#### **Noveno:**

Como se ha indicado en el fundamento de derecho anterior, deben recordarse, frente a la postura del Director General de Tributos recurrente, diversos pronunciamientos de los Tribunales de Justicia que abogan por una interpretación estricta del criterio de “caja” para las operaciones a plazo o con precio aplazado, según la cual dicho criterio debe entenderse en el sentido de “cobro efectivo”, de manera que las rentas han de imputarse proporcionalmente al cobro efectivo de los diversos plazos.

Así, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sentencia de 14 de julio de 2009 (rec. nº 184/2006) referida a la Ley 43/1995, pero plenamente trasladable al RD Legislativo 4/2004, señaló lo siguiente:

*La cuestión que aquí se discute es la de si esa regla especial prevista en el art 19.4 LIS consiste en que tal prorrateo debe efectuarse proporcionalmente a la exigibilidad de los cobros -como entendió la Inspección, confirmó el TEARC y defiende el Abogado del Estado- o a la efectividad de los cobros, esto es, en la medida en que realmente se han producido el ingreso de lo aplazado-como sostiene la parte actora-*

*Cierto es que la interpretación sistemática del precepto podría apuntar al sentido que señala el acuerdo impugnado del TEARC, por cuanto la interpretación que defiende se acerca mas al principio general del devengo, y también lo es que tal interpretación vendría reforzada por el desarrollo reglamentario que del similar artículo 26.4 de la Ley 44/1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , hace el art. 109.4 del Reglamento de ese Impuesto aprobado, por el Real Decreto 2384/1981, (“En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, tanto los rendimientos como los incrementos o disminuciones patrimoniales se entenderán devengados,*

*proporcionalmente, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes, salvo que el sujeto pasivo decida hacer uso del derecho contemplado en el artículo siguiente"), que era de aplicación en el supuesto del que se conocía en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de marzo de 2004 que cita el acto impugnado del TEARC y el escrito de contestación a la demanda presentado por la defensa y representación de la Administración demandada. Luego, en igual sentido, el art 14.4 del RIRPF aprobado por Real Decreto 1841/1991 y por el Real Decreto 1841/1991, tal desarrollo fue acogido expresamente por el legislador en el artículo 14.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, en la que se ha modificado la dicción legal para fijar el criterio de imputación temporal según la exigibilidad de los cobros aplazados.*

*Sin embargo, pese a que la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, introdujo modificaciones en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, no se reformó el art.19.4 LIS, que mantuvo su redacción, casi idéntica a la de las anteriores Leyes del IRPF, lo que resulta significativo, y tratándose ambos tributos de impuestos distintos y cuya regulación responde a diversas particularidades, ni Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto 537/1997 contenía un precepto similar a los preceptos reglamentarios relativos al IRPF que acabamos de citar, ni lo tenía el Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 2631/1982. Tampoco entendemos definitivo el argumento de que en caso de impago del precio aplazado no llegaría a devengarse nunca el tributo, pues en ese caso de impago también resulta difícil apreciar la capacidad económica que fundamenta la exacción del tributo. Cuestión distinta, que en el presente caso no se ha suscitado, es que se produzca una simulación o fraude de ley, para lo que la normativa prevé otros medios para su represión. Y tratándose en el caso de una operación vinculada, en momento alguno se ha cuestionado que los términos de los contratos no sean los normales de mercado susceptibles de pactarse entre partes independientes en condiciones de libre concurrencia, en las condiciones y con los requisitos establecidos en el artículo 16 del LIS.*

*En definitiva, la Sala entiende que, dada la literalidad del art. 19.4 LIS, siguiendo el criterio en que el recurrente -tal y como recoge el acta de disconformidad y su informe ampliatorio- manifestó en su primera declaración, únicamente han de imputarse las rentas controvertidas en la medida en que han sido efectivamente ingresados en el patrimonio del sujeto pasivo los importes aplazados.*

El propio Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sentencia de 24 de julio de 2014 (rec. nº 606/2011), se hace eco de su sentencia anterior y aplica idéntico criterio que entonces, al disponer:

*La cuestión litigiosa se centra en la interpretación que debe darse al artículo 19,4 de la Ley que regula el impuesto de sociedades referente a la imputación temporal de ingresos. Al respecto el apartado 1 del artículo 19 establece la regla general 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, respetando la debida correlación entre unos y otros". Mientras que el apartado 4 del mismo precepto indica que "En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo."*

*La recurrente mantiene que la imputación fiscal del rendimiento de las operaciones con precio aplazado se ciñen al ejercicio que tengan lugar los cobros, y no cabe concluir como efectúa la Administración Tributaria que debían haberse efectuado en los períodos reflejados en la escritura notarial. Por el contrario la TEAR considera que "Si la regla general del artículo 19 TRLIS es imputar los ingresos y los gastos 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 su apartado 4 permite imputar las rentas a los sucesivos periodos en que se hagan los cobros, este último inciso ha de entenderse que viene referido al devengo de los mismos, pues en otro caso la falta de pago del precio aplazado impediría el devengo del tributo, que no es la finalidad del precepto, sino la de permitir que los plazos aplazados se imputen a medida que sean exigibles".*

*Como recuerda la recurrente la cuestión litigiosa y la interpretación que debe darse al artículo 19,4 LIS ya ha sido resuelta por este Tribunal en la sentencia 778/2009, de 14 de julio, en la que después de un estudio sobre la normativa que regula la imputación de rentas en los distintos impuestos y que damos por reproducida por constar en el escrito de demanda, concluye que", la Sala entiende que, dada la literalidad del art. 19.4 LIS, siguiendo el criterio en que el recurrente -tal y como recoge el acta de disconformidad y su informe ampliatorio- manifestó en su primera declaración, únicamente han de imputarse las rentas controvertidas en la medida en que han sido efectivamente ingresados en el patrimonio del sujeto pasivo los importes aplazados".*

*En igual sentido la Sentencia de la Audiencia Nacional núm. 2041/2013 de 3 de mayo, expone que "De esa posición de acreedor civil deriva el régimen de tributación especial del artículo 19.4 de la LIS que, adecuadamente interpretado con arreglo al principio de capacidad económica, facilita la transmisión o continuidad, sin interrupción, del citado régimen, del que por lo demás no deriva perjuicio alguno para la Hacienda Pública, pues la inclusión en la base imponible de los ingresos correspondiente a la parte del precio pendiente de abonar por la compradora le podrá ser exigida a las beneficiarias de la escisión, por razón de lo preceptuado en el propio artículo 19.4 LIS, con el mismo ritmo temporal con que los pagos se verifiquen, pues de lo contrario se estaría*

exigiendo al contribuyente una alteración del régimen de tributación que le es propio y que se ajusta en mayor medida al principio de capacidad económica, no sólo al distribuir en el tiempo la carga tributaria conforme se produzcan los ingresos, sino excluyendo correlativamente el gravamen de ingresos no producidos y que, eventualmente, podrían no llegar a serlo nunca en caso de incumplimiento contractual.

La Audiencia Nacional en su sentencia de 23 de mayo de 2012 (rec. 324/2010) reconoce el distinto criterio de imputación temporal de las operaciones a plazo o con precio aplazado según se trate del IRPF o del IS, al señalar:

Véase que la normativa tributaria, por lo que hace al IRPF, ha venido identificando el diferimiento de la renta que supone la aplicación de tal criterio, con la "exigibilidad de los cobros", tal como sucesivamente han venido recogiendo los artículos 14. Cuatro del Real Decreto 1841/1991 (vigente para los ejercicios 1992 a 1998), artículo 14.2 d) de la ley 40/1998 (periodo 1999 a 2003), mismo artículo 14.2 d) del Real Decreto Legislativo 3/2004 (periodo 2004 a 2006) y el actual 14.2d) de la Ley 35/2006. Frente a ello, la regulación del Impuesto sobre Sociedades ha desechado imputar, en su caso, la parte proporcional de la renta en atención a la exigibilidad de los cobros, acogiendo como elemento determinante de dicha imputación la del correspondiente "cobro". Así, ya disponía el artículo 19.4 de la derogada Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades que, "en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo", y de manera idéntica se recoge en el artículo 19.4 del vigente Real Decreto Legislativo 4/2004.

Podríamos abundar en los motivos que pudieran haber llevado al legislador a establecer en el caso del IRPF el criterio de imputación según la "exigibilidad de los cobros", en tanto que atiende al "cobro" en el Impuesto sobre Sociedades (bien pudieran ser razones que se cimentan en la gestión y comprobación de cada impuesto, en la falta de soporte contable que existe en el caso de contribuyentes por el IRPF, etc), en cualquier caso, ese diferente tratamiento jurídico despeja cualquier duda acerca de que, en el ámbito del IRPF que ahora nos concierne, la imputación de la ganancia patrimonial diferida debe atender a aquella "exigibilidad de los cobros", y no al "cobro",(.....).

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS** contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía,

#### **ACUERDA:**

**DESESTIMARLO**, fijando como criterio que la expresión "a medida que se efectúen los correspondientes cobros" contenida en el apartado 4 del artículo 19 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, no ha de interpretarse como a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, sino como a medida que los plazos o el precio aplazado se cobren efectivamente.

[1] La negrita es nuestra

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.