

BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ065844

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 49/2017, de 29 de noviembre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4/2015

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. Criterio de caja. Entidad dedicada al fomento de la integración laboral de minusválidos entre cuyos ingresos se encuentran ayudas públicas que tardan en cobrarse un tiempo prolongado, por lo que solicitó la aplicación del criterio de imputación de caja. La solicitud fue denegada por la Administración porque no respondía a un criterio de excepcionalidad y porque el retraso en el cobro no se considera argumento suficiente para desvirtuar el criterio general de devengo. La autorización de un criterio de imputación distinto del devengo es actividad reglada, controlable en vía económica-administrativa y contenciosa. La autorización no produce efectos en el ámbito contable, solo en el fiscal. En el supuesto enjuiciado concurren circunstancias excepcionales aducidas por la parte y no combatidas por la Administración: el retraso en el cobro de las ayudas, que el auditor expresase la necesidad de aplicar el criterio de caja para reflejar mejor la imagen fiel, la recomendación de la Confederación de Centros Especiales de adoptar ese criterio, etc. El recurso debe ser estimado al tratarse de un caso excepcional que exige la aplicación del criterio de caja para reflejar mejor la imagen fiel.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 12 y 19.
RD 1514/2007 (PGC), Norma de registro y valoración 18ª.
RD 1777/2004 (Rgto. IS), arts. 31 y 32.
RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), arts. 34 y 38.

PONENTE:

Don Jesús María Calderón Gonzalez.

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000004 /2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00029/2015

Demandante: SERVICIOS INTEGRALES DE FINCAS DE ARAGÓN, S.L.

Procurador: ISABEL JULIA CORUJO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a veintinueve de noviembre de dos mil dieciséis.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 4/2015, se tramita a instancia de SERVICIOS INTEGRALES DE FINCAS DE ARAGÓN, S.L., entidad representada por la Procuradora doña Isabel Julia Corujo, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de septiembre de 2014, relativa a Impuesto sobre Sociedades y respecto de la aplicación de "un criterio de imputación temporal diferente al el devengo"; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo indeterminada.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- La parte indicada interpuso, en fecha, 2 de enero de 2015, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"A LA SALA SUPlico: que tenga por presentado este escrito junto con el documento que lo acompaña, que lo admita y que tenga por formalizada en tiempo y forma la demanda correspondiente a este recurso contencioso administrativo número 4/2015, interpuesto contra la Resolución del TEAC de fecha 11 de septiembre de 2014, por la que se desestimaron las reclamaciones interpuestas con número 00/00495/2012, 00/00469/2012 y 00/00497/2012 acumuladas, confirmando el Acuerdo de la Directora del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, por el que se desestima el Recurso de reposición interpuesto frente al Acuerdo Previo de Valoración dictado por el mismo órgano, desestimatorio de la solicitud presentada; y que, en mérito de los hechos y fundamentos jurídicos expuestos y cumplidos los trámites procedimentales de rigor, dicte sentencia por la que, estimando

íntegramente este recurso, se revoque la resolución impugnada y se anulen los actos confirmados por la misma, con acogimiento de los fundamentos jurídicos expuestos en el cuerpo de este escrito, con expresa imposición de costas a la Administración demandada por su notoria temeridad y mala fe."

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"SUPLICA A LA SALA que, teniendo por presentado este escrito, con sus copias y por devuelto el expediente, lo admita, tenga por contestada en tiempo forma la demanda y, previa su tramitación legal, dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor."

Tercero.

No solicitado el recibimiento a prueba del recurso, ni el trámite de Conclusiones, quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 8 de junio de 2015, y finalmente, mediante providencia de 27 de octubre de 2016 se señaló para votación y fallo el 24 de noviembre de 2016, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas por la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad SERVICIOS INTEGRALES DE FINCAS DE ARAGÓN, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 de septiembre de 2014, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas formuladas por dicha entidad, GRUPO SIFU INTEGRACIÓN LABORAL, S.L. y TREBALL ASSOCIAT DISMINUITS INTEGRACIÓ SOCIAL SCCL, promovidas en impugnación de Acuerdos de la Directora del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT por los que se desestiman los recursos de reposición interpuestos frente a Acuerdos del mismo órgano desestimatorios de solicitudes de aplicar respecto del Impuesto sobre Sociedades un "criterio de imputación temporal diferente al de devengo", en concreto el criterio de caja, con cuantía indeterminada.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

Primero.

Los ahora reclamantes presentaron ante la AEAT, con fecha 29-06-2010, solicitudes de aplicación del criterio de caja de imputación temporal de ingresos y gastos sobre la base de considerar que, dada la existencia de desfases importantes entre momento de devengo y el del efectivo cobro de las "ayudas públicas destinadas al fomento de la integración laboral de minusválidos en centros especiales de empleo mediante el mantenimiento de sus puestos de trabajo" de que son beneficiarias (Orden 16-10-1998, BOE 21-11-1998), el criterio de imputación temporal de devengo no recoge la imagen fiel de la empresa y obliga a liquidar un teórico Impuesto sobre Sociedades y a reflejar contablemente unos resultados de explotación que aún no han tenido repercusión en Tesorería. Consistiendo dichas ayudas en "una subvención del coste salarial correspondiente al puesto de trabajo ocupado por minusválido que

realice una jornada de trabajo laboral normal y que esté en alta en la Seguridad Social, por un importe del 50 por 100 del Salario Mínimo Interprofesional (75% de forma transitoria de 10-07-2009 a 31-12-2011, art. 8 Ley 27/2009).

Previos los trámites oportunos dichas solicitudes fueron desestimadas por Acuerdos notificados a las interesadas con fecha 28-12-2010.

Segundo.

Disconformes las interesadas con dichos Acuerdos desestimatorios interpusieron frente a los mismos recursos de reposición que fueron desestimados por Acuerdos notificados a las interesadas con fecha 26-09-2011.

Tercero.

Disconformes los interesados con dichos Acuerdos desestimatorios de los recursos de reposición formularon frente a los mismos reclamaciones económico administrativas con fecha 26-10-2011, mediante escritos en los que, renunciando expresamente a la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones, exponen el derecho a su juicio de aplicar el criterio caja en el caso concreto, reiterando las razones por las que en su día formuló la solicitud al respecto, esto es, es síntesis:

- Que dada la existencia de desfases importantes entre el momento de devengo y el de cobro de las subvenciones públicas descritas en antecedentes el criterio de imputación temporal de devengo no recoge la imagen fiel de la empresa y obliga a liquidar un teórico Impuesto sobre Sociedades y a reflejar contablemente unos resultados de explotación que aún no han tenido repercusión en tesorería. Adicionalmente indican que el referido criterio de caja no supondrá no un ahorro fiscal sino un simple diferimiento del impuesto.

- Que respecto de GRUPO SIFU EUSKADI SL, que se encuentra en idéntica situación, la Administración Foral de Vizcaya aceptó el cambio de criterio de imputación temporal de ingresos y gastos.

- Que los Informes de auditoría aconsejan la utilización del criterio de Caja.

Cuarto.

En fecha 11 de septiembre de 2014, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó las reclamaciones económico administrativas, desestimación contra la que se interpone el presente recurso.

Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

1.- Indebida denegación de la solicitud de aplicación de un criterio de imputación temporal de ingresos y gastos distinto al del devengo, al concurrir en el presente caso el requisito excepcional requerido. Expone lo siguiente:

a) Incompatibilidad de la aplicación del criterio del devengo para reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad.

b) Concurrencia del requisito de excepcionalidad que fundamenta la aplicación de un criterio de imputación temporal distinto al del devengo.

c) Razones adicionales que justifican la solicitud del cambio de criterio de imputación temporal. Ante el perjuicio que pudiera causar la inclusión de una "Opinión Adversa" en el informe de auditoría, se procedió a realizar por parte de la sociedad del grupo "Grupo Sifu Integración Laboral, SL" una consulta al departamento jurídico de la Confederación Nacional de Centros Especiales de Empleo (CONACEE), para determinar la consecuencia de dicha opinión adversa.

Posteriormente, la consultante recibió respuesta motivada a la consulta planteada en la que se concluyó tras realizar una argumentación detallada, según se transcribe a continuación:

"Por tanto y a modo de resumen, recomendamos cumplir con rigor la obligación de presentar cuentas auditadas y que las mismas no contengan informes negativos, denegación de opinión u opinión adversa, debiendo elaborar los estados financieros con mayor diligencia que en una empresa ordinaria, dada la total proximidad y relaciones con la Administración, y por la cantidad de puestos de trabajo especialmente sensibles para personas con discapacidad que podrían estar en juego".

Y aunque el Informe de auditoría no vincula a la Administración, en orden a estimar la pretensión de la actora no deja de constituir una prueba que acredita las afirmaciones de la parte.

2.- Vulneración del principio de seguridad jurídica. Confianza legítima y coordinación entre Administraciones Públicas, aplicación del artículo 3 de la LRPJAC.

Tercero.

En orden a resolver el thema debati el presente recurso, debemos comenzar por reproducir la normativa aplicable en el caso de autos, señalando que es la contenida en los apartados 1 y 2 del artículo 19 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg. 4/2004 - TRLIS) a tenor de los cuales:

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

2.- La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración Tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine".

Dicha normativa básica se ve complementada por lo dispuesto en los artículos 31 y 32 del Reglamento del Impuesto (RD 1777/2004 - RIS) que regulan el procedimiento de solicitud y el órgano competente para instruir y resolver dicho procedimiento. De ellos destacamos el 31.1 a tenor del cual:

"Las entidades que utilicen, a efectos contables, un criterio de imputación temporal de ingresos y gastos diferente al del devengo podrán presentar una solicitud ante la Administración tributaria para que el referido criterio tenga eficacia fiscal".

Por otro lado, dado que las "ayudas" cuyo desfase temporal entre devengo y cobro fundamentan en última instancia la solicitud de los contribuyentes son abonadas por la Administración Pública, será conveniente traer también a colación el artículo 12.2 del TRLIS el cual dispone, por lo que aquí interesa:

"2. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las pérdidas respecto de los créditos que seguidamente se citan, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía :

:

1.º Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público."

La Administración Tributaria rechaza la aplicación del criterio caja solicitado por la entidad por no responder a un criterio de excepcionalidad y porque el retraso en el cobro de las "ayudas", aunque sean de entes públicos, no es argumento suficiente para desvirtuar el criterio general de devengo previsto en el artículo 19.1 del TRLIS.

Así, en su Fundamento de Derecho Segundo, se declara

"La Administración Tributaria rechaza la aplicación del criterio caja solicitado por la entidad por no responder a un criterio de excepcionalidad y porque el retraso en el cobro de las "ayudas", aunque sean de entes públicos, no es argumento suficiente para desvirtuar el criterio general de devengo previsto en el artículo 19.1 del TRLIS.

El artículo 10 del TRLIS establece que "la base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores". Esta base imponible, en el régimen de estimación directa, se calcula, según lo dispuesto en el apartado 3 del citado artículo legal, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la Ley del Impuesto, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dictan en desarrollo de las citadas normas."

En el presente supuesto, las reclamantes son entidades cuya contabilidad ha de ajustarse a lo dispuesto en el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, o al Plan General de Contabilidad para PYMES, aprobado por Real Decreto 1515/2007, los cuales recogen entre los principios contables de general aplicación, el principio del devengo. Y en concreto, respecto de las "Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios" dispone la norma de registro y valoración nº. 18 de tales planes respecto de los "Criterios de imputación a resultados", por lo que aquí interesa:

"A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficits de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficits de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán a dichos ejercicios.

b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devengan los gastos que están financiando.

c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos.

d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos en el ejercicio en que se reconozcan".

Es más, los dos Planes Generales de Contabilidad citados aluden expresamente al requisito de situación excepcional al que también aludía el artículo 19.2 TRLIS anteriormente transcrito: Parte Primera, apartado 1º, Cuentas Anuales: "Cuando se considere que el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en este Plan General de Contabilidad no sea suficiente para mostrar la mencionada imagen fiel, se suministrarán en la memoria las informaciones complementarias precisas para alcanzar este objetivo. En aquellos casos excepcionales en los que dicho incumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación".

Por otra parte el artículo 19.1 del TRLIS establece también los principios generales de devengo y de correlación entre ingresos y gastos, principios que exigen que todo ingreso lleve como contrapartida el correspondiente gasto necesario para su obtención y viceversa, cualquier gasto debe imputarse al ingreso que lo justifica, y todo ello al margen de que uno u otro haya sido efectivamente pagado o cobrado.

Por otro lado, añade finalmente la resolución recurrida, el principio de inscripción contable conduce a que los hechos económicos se registren en el momento que nazcan los derechos y obligaciones que los mismos originen. La finalidad última de la aplicación de todos y cada uno de los principios contables y fiscales es dotar a los estados financieros de una imagen lo más verdadera posible y fiel a la realidad de la entidad. Pues bien, en este caso, la aplicación efectiva del criterio de caja solicitado por la entidad desvirtuaría el principio de correlación de ingresos y gastos pues, para determinar el resultado del ejercicio de la entidad, es necesario detraer de los ingresos correspondientes del ejercicio los gastos necesarios para su obtención y, en el presente caso, esto podría no producirse."

Cuarto.

El precepto que la Ley dedica a la imputación temporal de ingresos y gastos es el art. 19 del TRLIS, *ratione temporis* aplicable, que no remite a los criterios contables de imputación temporal-a diferencia de lo que hace el art. 10.3 a efectos de cuantificación-, sino que establece directamente que "los ingresos y los gastos se imputarán en un 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" (art. 19.1).

Ciertamente el contenido de esta norma coincide, incluso su tenor literal, con el principio contable de devengo. Pero no se trata de una remisión en bloque a la contabilidad, que aquí no se menciona para nada, sino

del establecimiento por la Ley del Impuesto de una norma que, en la mayoría de los casos, coincide de hecho con el criterio contable de imputación. De manera que se aplicará el criterio del devengo, pero no porque este sea el criterio contable, sino porque es el establecido a efectos fiscales en el art. 19.1; y no se aplicarán, en cambio, las excepciones al criterio contable del devengo en la medida en que no estén recogidas expresa o implícitamente en la Ley del Impuesto. Y la Ley del Impuesto, en los apartados 2 y 3 del art. 19, sólo permite abandonar el criterio fiscal y atender al criterio contable con autorización administrativa en los supuestos excepcionales previstos en los artículos 34.4 y 38.2 del Código de Comercio, o para retrasar un gasto o adelantar un ingreso, y aún esto último siempre que no conlleve una menor tributación.

Pero no cabe retrasar la imputación fiscal del ingreso (sin perjuicio de la regla especial para las operaciones a plazos contenida en la art. 19.5) ni adelantar la deducción del gasto, aunque contablemente proceda tal diferimiento del ingreso o adelanto en la imputación del gasto. Así se deduce con calidad del apartado 3 del precepto que comentamos.

Por otro lado, conviene observar que cuando el art. 19 utiliza el término "devengo" no lo hace en el sentido jurídico de esta expresión -nacimiento del derecho por obligación-, sino que se refiere a la "corriente real de bienes o servicios" representada por el correspondiente ingreso o gasto.

El art. 19.2 contempla la posibilidad prevista en los artículos 34.4 y 38.2 del Código de Comercio de que el sujeto pasivo, para conseguir la imagen fiel, utilice criterios de imputación temporal distintos al del devengo, en cuyo caso la eficacia fiscal de tales criterios se subordina a la previa autorización administrativa.

El procedimiento de autorización aparece regulado en los artículos 31 y 32 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio. Se inicia mediante solicitud presentada por el sujeto pasivo con el contenido del art. 31.2, con al menos seis meses de antelación respecto la conclusión del primer periodo impositivo respecto al que se pretenda que tenga efecto. El principal problema que se plantea en relación con la solicitud es el de la trascendencia que pudieran tener eventuales errores o falsedades en el contenido de la misma. A nuestro juicio, y siguiendo el régimen general de los actos administrativos, la autorización una vez concedida se presume válida y surte plenos efectos, sin que la Administración pueda revocarla o anularla sin haber seguido el correspondiente procedimiento de revisión de oficio o proceso de lesividad. Y ello aunque un dato erróneo aportado por el propio sujeto pasivo haya sido determinante de la autorización, pues la Administración puede realizar las comprobaciones que considere necesarias, o solicitar datos o justificantes complementarios al sujeto pasivo (art. 31.4 RIS).

Instruido el expediente, se pondrá de manifiesto al sujeto pasivo por quince días para alegaciones y presentación de documentación, si bien tanto ésta como aquellas pueden presentarse también en cualquier momento anterior al trámite de audiencia.

El procedimiento puede terminar por desistimiento del sujeto pasivo en cualquier momento anterior a la resolución, o por caducidad de la instancia, si no se aportan datos o documentos solicitados por la Administración, de acuerdo con las reglas generales. El desistimiento debe entenderse implícito si el sujeto pasivo presenta un criterio de imputación alternativo, distinto al inicialmente solicitado. Tal criterio alternativo debería, entonces, considerarse como una nueva solicitud, salvo que expresa o implícitamente se presente con el carácter de subsidiario (o coste la voluntad de mantener el criterio inicial como subsidiario), en cuyo caso el plazo para resolver se sigue computando desde la solicitud inicial.

El plazo máximo para resolver es de seis meses, transcurrido el cual la solicitud se entiende concedida por silencio positivo, del que no es preciso solicitar certificación administrativa al no ser directamente aplicable la Ley 30/1992 en el ámbito de los procedimientos tributarios.

La resolución expresa, que ha de ser motivada, puede ser estimatoria o desestimatoria de la solicitud. El Reglamento contempla separadamente la aprobación de un criterio alternativo, pero no cabe duda de que en tal caso estamos igualmente ante una resolución estimatoria, o bien de una pretensión subsidiaria, o bien de una nueva solicitud, pues como es evidente y reconoce expresamente el reglamento, en todo caso ha de tratarse de un criterio "formulado" o propuesto por el propio interesado, aunque de hecho haya podido ser sugerido por el funcionario competente en el curso del procedimiento. Con todo resulta igualmente posible, en nuestra opinión, una autorización parcial (sólo de alguno de los criterios propuestos, o sólo a ciertos efectos fiscales), pues tratándose de una mera autorización el sujeto pasivo siempre cuenta con la posibilidad de no utilizarla.

A nuestro juicio, estamos ante una actividad reglada, por lo tanto plenamente controlable en vía económico-administrativa y contenciosa, en el sentido de que la Administración no puede dejar de autorizar los criterios propuestos siempre que sea necesario para ajustarse a la imagen fiel. Dicho en otros términos, el órgano administrativo ha de limitarse a comprobar que, desde el punto de vista de la técnica contable, efectivamente el

principio de imagen fiel aconseja apartarse del criterio del devengo, y por tanto no se trata de una solicitud basada exclusiva o fundamentalmente en razones fiscales.

En relación con esto último, el artículo 31 del Reglamento parece configurar como requisito para la autorización que los nuevos criterios no supongan "menor" tributación, en cuanto que exige del solicitante la justificación de este extremo. Ahora bien, como el art. 19.2 TRLIS no contempla este requisito, entendemos que simplemente la solicitud ha de describir la incidencia fiscal de los criterios que se pretende utilizar, y que la autorización no puede negarse por la exclusiva razón de que suponga una menor tributación; al menos no cuando simplemente se trate de que el cambio de criterios origina un cierto diferimiento de la carga tributaria (lo que será relativamente frecuente), siempre que la imagen fiel justifique suficientemente dicho cambio de criterio.

Obsérvese que la autorización no es requisito para apartarse del criterio del devengo en el plano contable, sino únicamente para que tal apartamiento se traslade automáticamente al ámbito fiscal. Pero es perfectamente legítimo que aplicando criterios distintos al devengo en la contabilidad, y sin solicitar autorización o habiendo sido ésta denegada, se realicen los ajustes extracontables necesarios para declarar conforme las reglas de los apartados 1 y 3 del artículo 19 TRLIS.

Es más, entendemos que incluso habiéndose tenido autorización para apartarse efectos fiscales del devengo, es legítimo no utilizar la misma y realizar los ajustes extracontables necesarios (siempre, claro está, que no se alteren unos criterios de imputación con otros con el fin de aligerar la carga fiscal, lo que supondría un manifiesto abuso del derecho de opción del contribuyente). Ciertamente podría argumentarse en contra que la obligatoriedad de contabilizar con arreglo a los criterios autorizados no deriva de la aprobación realizada por la Administración tributaria, sino directamente de los artículos 34. 4 y 38.2 CCom. Pero, aparte de que la obligación que indudablemente imponen estos preceptos en el plano contable es muy difusa, en todo caso es evidente que la autorización de la Administración tributaria no produce efectos en el ámbito contable, sino sólo en el fiscal; y del mismo modo que el sujeto pasivo podría apartarse contablemente del criterio del devengo, sin solicitar autorización para utilizar el nuevo criterio a efectos fiscales, igualmente puede no hacer uso en el plano fiscal de la autorización obtenida. Piénsese, en este sentido, que en otro caso no estaríamos en rigor ante una "autorización", sino ante una fijación administrativa del criterio imputación temporal.

Hay que observar, también, que la autorización administrativa es necesaria para apartarse del criterio del devengo (o más precisamente, para que los criterios distintos al de devengo motivados por exigencias del principio de imagen fiel tengan trascendencia fiscal), pero no para volver al criterio del devengo cuando la imagen fiel lo permita o exija.

Pues bien, en el caso enjuiciado se producen varias circunstancias excepcionales aducidas por la parte y no combatidas por la Administración:

1.- La entidad SERVICIOS INTEGRALES DE FINCAS DE ARAGÓN, S.L. (en lo sucesivo, "SIFA ARAGÓN") es un Centro Especial de Empleo debidamente registrado para la integración de trabajadores discapacitados que realizan, entre otras, las siguientes prestaciones de servicios: conserjería, portería, recepción, limpieza, jardinería y mantenimiento de fincas, administrativos y asesoramiento de empresas, lavado y mantenimiento de vehículos, docencia, intermediación comercial, gestión de pisos tutelados, buzoneo, call center y telemarketing, explotación de bares y restaurantes, adquisición y arrendamiento de inmuebles.

2.- La entidad SIFA ARAGÓN viene siendo beneficiaria de ayudas públicas destinadas al fomento de la integración laboral de minusválidos en centros especiales de empleo mediante el mantenimiento de sus puestos de trabajo, según establece la Orden de 16 de octubre de 1998, de bases reguladoras para la concesión de las ayudas y subvenciones públicas destinadas al fomento de su integración laboral de los minusválidos en centros especiales de empleo y trabajo autónomo.

3.- Que las ayudas concedidas consisten en una subvención del coste salarial correspondiente al puesto de trabajo ocupado por minusválido que realice una jornada de trabajo laboral normal y que esté dado de alta en la Seguridad Social, por un importe del 50 por 100 del Salario Mínimo Interprofesional, la cual experimentará una reducción proporcional a la jornada laboral realizada, en los casos de contrato de trabajo a tiempo parcial.

Con efectos a 10 de julio de 2009 y de forma transitoria hasta el 31 de diciembre 2011, dicha subvención se elevó al 75 por 100 del Salario Mínimo Interprofesional, en virtud de lo establecido en el artículo 8 de la Ley 27/2009, de 30 de diciembre, de medidas urgentes para el mantenimiento y el fomento del empleo y la protección de las personas desempleadas, aprobada el 30 de diciembre de 2009 (BOE núm. 315 de 31 de diciembre de 2009).

4.- La entidad SIFA ARAGÓN presentó en fecha 29 de junio de 2010 solicitud de aprobación de un criterio de imputación temporal de ingresos y gastos distinto del de devengo de acuerdo con el artículo 31 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, ante el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Administración de Zaragoza de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Junto a la solicitud de aprobación se acompañó un Informe emitido por el auditor de las compañías del Grupo, D. Juan Carlos, en el que se proponía la adopción del criterio de imputación de caja para el registro contable de las transacciones de Ayudas y Subvenciones así como para la confección de las Cuentas Anuales.

5.- En fecha 4 de febrero de 2011 la actora recibió Comunicación del auditor de las compañías del grupo, D. Juan Carlos, a consecuencia de la realización de la fase previa de auditoría de los estados financieros cerrados provisionalmente a 30 de noviembre de 2010, en el que se insistía en la necesidad de aplicar el criterio de imputación temporal de caja, al considerar que el indicado criterio refleja mejor la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del grupo, y que, en caso de no adoptarse el criterio contable de caja, el informe de auditoría se emitiría con una "Opinión Adversa".

6.- En fecha 8 de febrero de 2011, la sociedad del grupo "Grupo Sifu Integración Laboral, S.L." planteó una consulta al departamento jurídico de la Confederación Nacional de Centros Especiales de Empleo (CONACEE), ante su preocupación de que se emitiera un Informe de auditoría de la entidad SIFA ARAGON con una opinión adversa puesto que la entidad debe presentar sus estados financieros debidamente auditados ante una variedad de operadores como entidades financieras o Administraciones Públicas.

7.- En fecha 11 de febrero de 2011, la sociedad "Grupo Sifu Integración Laboral, SL", recibió respuesta motivada a su consulta por parte del departamento jurídico de la CONACEE, por la que se recomendaba cumplir con rigor la obligación de presentar cuentas auditadas y que las mismas no contuvieran informes negativos u opiniones adversas, dada la total proximidad y relación con la Administración.

y 8.- Y como señala el Informe del Procedimiento de Comprobación Restringsida de la Diputación Foral de Bizkaia, de 22 de octubre de 2010, obrante en el expediente administrativo, referido al Grupo Sifu Euskadi, al que luego no referiremos "que las subvenciones se reciben con retraso en relación a las fechas que se prestan los servicios y en concreto todavía no se ha cobrado las subvenciones concedidas para el ejercicio 2010, existiendo claras dudas de su cobro antes de 2011 o incluso en momentos posteriores".

Partiendo de estos hechos y de que la cuantía diferida del impuesto, es relativamente pequeña, aspecto no discutido en autos, consideramos que el recurso debe ser estimado en base a las siguientes consideraciones:

1) Estamos ante un supuesto previsto en el artículo 19.2 del TRLIS, al que nos hemos referido anteriormente, que excepciona la imputación de ingresos y gastos al principio general del devengo, en orden a garantizar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la misma.

Y ya hemos señalado que la clave de todo es que el posible cambio de imputación debe ser el de ajustarse a la imagen fiel. La actora manifiesta que las ayudas y subvenciones concedidas tenían un periodo medio de cobro de 11 meses, plazo que se alargó por la crisis.

Ante esas circunstancias, si se aplicara el criterio del devengo, al cierre del ejercicio la sociedad tendría que imputar un ingreso que todavía no ha recibido, comportando un evidente perjuicio al margen de la falta de cobro, cual es el pago anticipado de unos impuestos que aún no ha percibido, agravando esta situación que la recurrente tampoco, a diferencia de otras sociedades que no realizan operaciones con entidades públicas, no puede contabilizar pérdidas por insolvencias de créditos.

Lo que en realidad se pretende es exactamente corregir la imposibilidad de deducir los créditos adeudados por la Administración Pública, puesto que la actual normativa impide expresamente tal posibilidad sin atender a la actual situación excepcional de crisis económica que pese a considerar que la Administración no puede llegar a ser insolvente, olvida la posibilidad de que la misma se demore en el pago.

Por ello, la necesidad de la actora de aplicar el criterio de caja para corregir tal imposibilidad, se justifica más si cabe, dado que nos encontramos ante una situación excepcional, que es el propio retraso en el pago de la Administración, lo que desvirtúa la finalidad pretendida por el TRLIS al impedir la deducibilidad de las provisiones por créditos adeudados por las entidades públicas.

Como indica la Administración el TRLIS contempla en artículo 12.2, la posibilidad de deducir en el IS las pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de los deudores, cuando concurren determinadas circunstancias, permitiendo ajustar extracontablemente el resultado contable teniendo en cuenta la

falta de cobro de determinadas deudas. Dicho supuesto sería aplicable a la actora si el deudor no fuera una Administración Pública.

La finalidad de la norma, al impedir la deducibilidad en el IS de la dotación para cobertura de créditos adeudados por entidades públicas, radica en la inexistencia de riesgo de insolvencia de la Administración pública. No obstante, no resulta contrario a la indicada finalidad, antes al contrario, que se conceda a la actora la aplicación de un criterio de imputación temporal distinto al del devengo, para salvaguardar la imagen fiel de su patrimonio, ante la actual situación, excepcional de crisis económica, que ha comportado el retraso exorbitado en el pago de las deudas por parte de la Administración a sus acreedores o beneficiarios de las subvenciones.

2) Respecto de la manifestación del TEAC, FJ2, pág. 7 de que "el criterio de caja implicaría que los resultados del ejercicio dependerían de los acuerdos o decisiones de las Administraciones públicas respecto al momento del pago, y no de la actividad de la empresa, lo que perjudicaría a la imagen fiel.", resulta necesario reiterar que SIFA ARAGÓN pertenece a un grupo empresarial que se dedica al fomento de la integración laboral de minusválidos, siendo consideradas la mayor parte de sus entidades como Centros Especiales de Empleo en virtud de la Orden de 16 de octubre de 1998, por la que se establecen las bases reguladoras para la concesión de las ayudas y subvenciones públicas destinadas al fomento de la integración laboral de los minusválidos en centros especiales de empleo y trabajo autónomo.

Y por ello mismo, otra de las características que hace que nos encontremos ante una situación excepcional, es que dicho grupo opera habitualmente con Administraciones Públicas, en tanto en cuanto se trata de entidades que solicitan anualmente la concesión de las Subvenciones y Ayudas para poder hacer frente a los gastos de personal. Por tanto, sus especiales características provocan la situación de excepcionalidad comentada.

No compartimos, la afirmación de la resolución recurrida de que la aplicación del criterio de caja implicaría hacer depender los resultados del ejercicio a los acuerdos o decisiones de las Administraciones públicas respecto al momento de su pago y no así a la actividad de la empresa, lo que perjudicaría la imagen fiel. Por cuanto, es por este motivo, la dependencia del cobro de las subvenciones concedidas y su incidencia en los resultados de la parte, por lo que ha llevado a solicitar la aplicación de un criterio de imputación temporal de ingresos y gastos distinto al devengo, con la finalidad de mostrar la imagen fiel del patrimonio y de los resultados de la entidad.

3) El Informe de 29 de junio de 200, del Auditor colegiado, D Juan Carlos con R.O.A.C. núm NUM000 obrante en el expediente, no ofrece dudas al respecto, al afirmar en sus conclusiones lo siguiente, "La sociedad es financieramente sostenible únicamente gracias a estas Ayudas y Subvenciones, sin ellas la entidad entraría en pérdidas continuadas y por tanto en quiebra y disolución"

"- El retraso histórico en los cobros de la Administración Pública de las Ayudas y Subvenciones, agravadas en el año 2010 por las causas aludidas, hace que la aplicación del criterio de imputación temporal de ingresos y gastos según el principio del devengo origine unos resultados del ejercicio no acordes con la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, y de los resultados de la empresa."

"- Entendemos que nos encontramos ante un caso excepcional, en el que la aplicación del criterio de imputación temporal de ingresos y gastos de las Ayudas y Subvenciones según el criterio de devengo, es incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las Cuentas Anuales y, por tanto, proponemos el criterio de Caja como el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos para las transacciones de Ayudas y Subvenciones."

Pero es que, además, y para justificar el cambio de imputación debe tenerse en cuenta que el propio Auditor se dirige al Grupo Sifu Integración Laboral, S.L. y Sociedades Dependientes en los siguientes términos:

"Barcelona, 4 de Febrero de 2011 Apreciados Sres,

Tras los procedimientos de auditoría correspondiente a la fase inicial llevados a cabo los pasados días 3 a 5 de Enero de 2011, relativos a los estados financieros de Grupo Sifu Integración Laboral, S.L. y sus Sociedades dependientes cerrados provisionalmente a 30 de noviembre de 2010, por la presente ponemos en su conocimiento que hemos observado cómo las entidades analizadas mantienen el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos del devengo a la hora de registrar en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias los ingresos correspondientes al Epígrafe "Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio".

A este respecto, este auditor fue requerido por Grupo Sifu Integración Laboral, S.L. y sus Sociedades dependientes para determinar, en su caso, si se daban las circunstancias que justifican la aplicación, a efectos contables, de un criterio de imputación temporal de ingresos y gastos distinto el principio del devengo sobre dicho epígrafe. La conclusión del informe especial emitido el pasado 29 de junio de 2010, fue que "el criterio de imputación

temporal de ingresos y gastos, para las transacciones de Ayudas y Subvenciones, que mejor se adapta a la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, y de los resultados de la sociedad, es el Criterio de Caja. Este criterio supone reconocer los ingresos y gastos en el momento de su cobro o pago", proponiendo que se adoptara este criterio para el registro contable de las transacciones de Ayudas y Subvenciones y para la confección de las Cuentas Anuales.

Según los estados financieros que nos han sido entregados para la realización de los procedimientos de la fase previa de la auditoría, Grupo Sifu Integración Laboral, S.L. y sus Sociedades dependientes, no han procedido a adoptar el criterio contable de Caja respecto de tales ingresos, no siguiendo las recomendaciones del citado informe especial, por lo que pongo en su conocimiento que de la no modificación de dicho criterio de imputación temporal, se incluirá una "Opinión Adversa" en relación con esta materia en el informe relativo al procedimiento de auditoría obligatoria que se lleve cabo respecto de los estados financieros correspondientes ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2010, por considerar que el criterio de imputación temporal del devengo respecto de los ingresos por "Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio", no refleja la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del grupo.

Fdo. Juan Carlos
R.O.A.C. NUM000"

El Grupo a continuación, en fecha 8 de febrero de 2011, se dirigió al departamento Jurídico de la Confederación Nacional de Centros Especiales de Empleo (CONACE) a efectos de consultar las posibles consecuencias de una opción adversa en los siguientes términos:

"L'Hospitalet de Llobregat, 8 de Febrero de 2011
Estimada Patricia.

Como muy bien conoces, los plazos de pago de subvenciones a la explotación por parte de la Administración y que nos han sido reconocidos, se están dilatando en el tiempo más de lo habitual.

Debido a esta circunstancia, nuestro auditor ha mostrado su preocupación por la evolución de los saldos que mantenemos por el concepto "Subvenciones a la explotación con la Administración", proponiendo determinados cambios en los criterios de contabilización que de no llevarse a cabo, podrían suponer una mención especial en el informe de auditoría.

Dado que nos preocupa que pudiera emitirse una opinión desfavorable respecto de nuestros estados financieros, en la medida en que somos Centro Especial de Empleo y sujetos beneficiarios de ayudas públicas, nos planteamos proponerte la siguiente consulta:

"Cuál es el grado de exigibilidad de la presentación del informe de auditoría para la solicitud de subvenciones y el impacto de una posible "Opinión Adversa" en el mismo, a los efectos de percibir subvenciones o incluso, mantener la calificación como de CEE"

Dado que estamos en fase de formulación de cuentas del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2010 y debemos tener claras las consecuencias de esta consulta, agradeceríamos de antemano una pronta resolución por vuestra parte.

Quedamos a la espera de vuestra contestación a nuestra consulta y a vuestra disposición para cualquier aclaración"

Siendo contestado en data 10 de febrero de 2011, en términos que no ofrecían dudas:

"Queda probada pues la importancia de tener las cuentas correctamente auditadas puesto que muchos son los supuestos en que pueden ser exigidas y/o utilizadas con la finalidad de garantizar el adecuado ejercicio de las facultades de comprobación y control al que deben estar sometidas las entidades que disfrutan de la concesión de subvenciones y en particular, de aquellas que tienen la calificación administrativa de Centro Especial de Empleo, especialmente habilitadas para financiar parcialmente sus actividades mediante este tipo de ayudas.

Por otra parte, debemos advertir sobre la Importancia de que la auditoría emita informes negativos, con denegación de opinión o en particular, con opinión adversa, ya que además de los casos presentados, todas las entidades que perciben recursos públicos están altamente controladas y ello podría acarrear la comisión de infracciones y la correspondiente aplicación del régimen sancionador, como el regulado por el artículo 283 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (BOE de 3 de julio), sobre el régimen sancionador previsto ante la omisión de la obligación de depósito tanto de las cuentas

como de los Informes de Auditoría en los casos que así esté previsto, y que puede dar lugar a la Imposición de una multa por Importe de entre 1.200 a 60.000 euros, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), previa instrucción del correspondiente expediente.

Sin perjuicio de lo anterior, una auditoría con informe negativo, denegación de opinión y en particular, con opinión adversa podría incluso suponer el dictar la descalificación (o pérdida de calificación si ésta fuera provisional), como Centro Especial de Empleo.

Si bien la normativa sobre el registro de Centros Especiales de Empleo es de carácter Autonómico y tenemos tantos textos como CCAA, algunas regulan esta circunstancia de forma genérica, como es el caso de las CCAA de Madrid o Extremadura: Por cualesquiera otra causa que suponga las pérdidas de los presupuestos y requisitos que hubieran determinado su calificación e inscripción. Pero otras CCAA, en cambio, regulan específicamente como supuesto de descalificación la no presentación de la memoria anual, como es el caso de la Comunidad Autónoma de Aragón (Decreto 212/2010) que en su Artículo 9 especifica que "la falta de presentación de la memoria anual es una de las causas de descalificación como centro especial de empleo", al incumplir las normas de justificación y control aplicables a los Centros Especiales de Empleo.

Por tanto y a modo de resumen, recomendamos cumplir con rigor la obligación de presentar cuentas auditadas y que las mismas no contengan informes negativos, denegación de opinión o opinión adversa, debiendo elaborar los estados financieros con mayor diligencia que en una empresa ordinaria, dada la total proximidad y relaciones con la Administración, y por la cantidad de puestos de trabajo especialmente sensibles para personas con discapacidad que podrían estar en juego."

Por otra parte, aunque no tienen los Informes de auditoría el carácter de prueba pericial, en todo caso constituye como dice la STS de 4 de diciembre de 1965, "un medio de prueba admitido por la Ley y, en su consecuencia, apto para ser tomado en consideración por el juzgador ".

y 6) como también hemos indicado, la Diputación Foral de Bizkaia, ha admitido idéntica pretensión en "Informe de Comprobación Restringida" respecto del Grupo Sifu Euskadi, S.L., de la misma naturaleza que la hoy recurrente, de 22 de octubre de 2010, en los siguientes términos:

"De conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General 'Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT) y en el Reglamento de inspección, aprobado por Decreto Foral 99/2005, de 21 de junio, se ha tramitado un procedimiento de comprobación restringida, por acuerdo del Jefe del Servicio (le Coordinación de la Inspección, previa petición de la Sección de los Impuestos sobre Sociedades y Renta de No Residentes y Pagos a Cuenta, de la procedencia de modificar el criterio general de devengo por el criterio de caja a la tributación de la entidad GRUPO SIFU EUSKADI SL., con NI I' 1195351250 y domicilio a efectos de notificaciones en Barcelona - CP 08036, Avenida Diagonal nº. 429-5"-planta.

Las actuaciones de comprobación restringida del obligado tributario indicado se iniciaron el día 6 de Octubre de 2010 y se han efectuado actuando como representante autorizado del obligado tributario D. Felicísimo con DNI NUM001.

El obligado tributario GRUPO SI FU EUSKADI SL es un Centro Especial de Empleo para la integración de trabajadores discapacitados que realizan diversos servicios, tales como, conserjería, portaría, recepción, limpieza, jardinería, etc.

Este grupo se beneficia de ayudas públicas para el fomento de la integración laboral de minusválidos que consisten en subvenciones de parte del coste salarial del puesto que ocupa el minusválido y en concreto, con carácter general, por importe del 50% del Salario Mínimo Interprofesional aunque actualmente se ha elevado de forma transitoria hasta diciembre de 2011 al 75% de dicho Salario Mínimo Interprofesional.

Que las subvenciones se reciben con retraso en relación a las fechas que se prestan los servicios y en concreto todavía no se han cobrado las subvenciones concedidas para el ejercicio 2010, existiendo claras dudas de su cobro antes de 2011 o incluso en momentos posteriores.

En base a estas consideraciones y de acuerdo con lo que establece el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades el GRUPO SIFU aporta la información que considera necesaria para justificar la petición arriba solicitada, a saber:

I. Descripción de los ingresos y de los gastos a los que afecta el criterio de imputación temporal en base a datos del ejercicio 2009.

2, Descripción del criterio de imputación temporal cuya eficacia fiscal se solicita. Básicamente el criterio que se pide es el de imputación temporal de "CAJA" en lugar del criterio que establece la normativa de "DEVENGO" y aduce varias razones principalmente de índole contable.

3, Incidencia, a efectos fiscales, del criterio de imputación temporal que se solicita y la puesta en conocimiento de la Administración de que la tributación será la misma con el criterio solicitado que con el criterio legal únicamente difiriendo el pago del impuesto a un periodo posterior y que la cuantía de estos diferimientos es relativamente pequeña.

El obligado tributario declara su domicilio fiscal en Bizkaia, siendo esta Hacienda Foral de Bizkaia la Administración competente para la comprobación solicitada.

El porcentaje de tributación declarado en cada territorio ha sido:

Araba: 0%

Bizkaia: 100 %

Guipuzcoa: 0%

Estado: 0%

Se ha comprobado la veracidad de los datos expuestos por el contribuyente y la realidad del pequeño perjuicio a la Hacienda Pública por el diferimiento de la tributación con el criterio solicitado de caja.

En consecuencia, a juicio de este actuario que suscribe, y exclusivamente en base a los datos analizados, parece razonable ACEPTAR la petición solicitada por el obligado tributario.

De conformidad con lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del artículo 157 de la NFGT, se pone en conocimiento del obligado tributario que se dará traslado de este informe al Servicio de Tributos Directos para que dicte el acto administrativo que proceda. Este informe no es susceptible de recurso o reclamación alguna, sin perjuicio de que en los que se interpongan contra los actos administrativos que de él se deriven, pueda plantearse la procedencia de la regularización propuesta en el mismo.

Se pone en conocimiento del obligado tributario que con la notificación del presente informe se da por concluido el procedimiento de comprobación restringida."

Y no estamos, como dice el TEAC, citando diversa Jurisprudencia, ante diferentes criterios sobre un mismo concepto, sino que la misma normativa- nos remitimos al escrito rector- tiene un aplicación contraria en la interpretación de una Administración, la Foral y en otra, la Administración del Estado.

Por todo ello, procede estimar íntegramente el recurso.

Quinto.

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA procede imponer las costas a la Administración, con arreglo al criterio del vencimiento.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad SERVICIOS INTEGRALES FINCAS DE ARAGÓN, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de septiembre de 2014, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos por no ser conforme a derecho, así como los actos de que trae causa, con las consecuencias legales inherentes a tal declaración y con imposición de costas a la Administración.

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

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.