

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078179

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 781/2020, de 17 de junio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3687/2017

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. Criterio de caja. Promoción inmobiliaria. La sociedad sostiene que la regularización con arreglo al criterio del devengo debe efectuarse no sólo en relación con los gastos, sino también con los ingresos, de lo que resultaría una deuda tributaria menor. El abogado del Estado señala que el art.19.3 TR Ley IS no ofrece dudas en cuanto a su interpretación, al regular por separado los efectos en el impuesto sobre sociedades del registro contable de los ingresos y de los gastos en un período distinto al de su devengo, y la Sala *a quo* se aparta de forma abrupta de su tenor literal, considerando que las reglas que establece tratan de proteger los intereses financieros de la Hacienda Pública y no de beneficiarlos, pero olvidándose de lo esencial de su contenido: el principio de registro contable y sus efectos en relación con el impuesto sobre sociedades. Se trata, en definitiva, de un principio esencial en la relación entre la contabilidad y la base imponible del impuesto sobre sociedades, que se define con toda claridad por el legislador, tanto en el derogado TR Ley IS, como en la vigente Ley 27/2014 (Ley IS). El Tribunal considera que el principio del devengo supone que los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, es decir, y esto es lo verdaderamente relevante, en función de la corriente real y no en función de la corriente monetaria o financiera. Como «el resultado contable» es el que determina la base imponible, toda sociedad, al cierre del ejercicio, tendrá que analizar los diferentes ingresos y gastos que ha ido contabilizando a lo largo del mismo. Podrá suceder que se hayan devengado ingresos o gastos que no se hayan cobrado o pagado; pero también podrán existir ingresos o gastos que se hayan cobrado o pagado sin haberse devengado. En este segundo caso, a la hora de determinar el resultado contable, habrá que proceder a dar de baja temporalmente aquellos conceptos que no se hayan devengado, los cuales no participarán en el cálculo del resultado contable (periodificación contable). El principio del devengo tiene, no obstante, una excepción -expresamente prevista en la ley del impuesto sobre sociedades- en los casos en los que el contribuyente no impute contablemente sus ingresos y gastos en el período correcto. Específicamente, cuando «impute los gastos en un período impositivo posterior» o cuando «impute los ingresos en un período impositivo anterior». Acierta por completo la Sala de instancia cuando rechaza esta forma de proceder que ha tenido la Inspección aplicando el criterio de la inscripción contable a los ingresos (anticipados) y el del devengo a los gastos (contabilizados correctamente). No cabe, en un supuesto como el analizado, que la Administración tributaria impute temporalmente los gastos contabilizados según el criterio del devengo y, sin embargo, no haga lo propio con los ingresos contabilizados anticipadamente a su devengo, aplicando a éstos el criterio de caja a la hora de determinar la base imponible del IS [Vid., ATS de 16 de octubre de 2017, recurso n.º 3687/2017 (NFJ078180) que plantea el recurso de casación que se desestima contra la SAN, de 18 de abril de 2017, recurso nº 293/2014 (NFJ067286) que se confirma].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 19 y 143.
Constitución española, arts. 31 y 103.

PONENTE:

Don Jesús Cudero Blas.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 781/2020

Fecha de sentencia: 17/06/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3687/2017

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 05/05/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 3687/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 781/2020

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 17 de junio de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3687/2017 interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 18 de abril de 2017, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el procedimiento ordinario núm. 293/2014, cuyo objeto estaba constituido por una liquidación sobre Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ha sido parte recurrida la mercantil CYSEM CONTRUCCIONES Y SUMINISTROS ELECTROMECAÑICOS, SL, representada por el procurador de los tribunales don Rodrigo Pascual Peña y bajo la dirección letrada de doña Sara Muñiz Buendía.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

"FALLO (...)

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el procurador don Rodrigo Pascual Peña, en nombre y representación de CYSEM CONSTRUCCIONES Y SUMINISTROS ELECTROMAGNÉTICO, SL, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de marzo de 2014 (RG 3582/11 y 4735/11), la cual anulamos en parte, por ser contraria a Derecho, en los términos que se infieren de los fundamentos de la sentencia y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin condena en costas".

Segundo.

Notificada la anterior sentencia, por el abogado del Estado se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

Tercero.

Recibidas las actuaciones, el auto de 16 de octubre de 2017 de la Sección Primera de esta Sala Tercera resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de "fundamentos de derecho" de la actual sentencia.

Cuarto.

La representación de la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras ser invocados los motivos en que se apoyaba, se terminaba así:

"SUPLICA A LA SALA:

Que teniendo por presentado este escrito y sus copias y por interpuesto recurso de casación, previos los trámites oportunos, dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de marzo de 2014 y los actos administrativos de los que trae causa, haciendo el pronunciamiento que se contiene en el apartado 3 anterior".

Quinto.

La representación procesal de CYSEM CONTRUCCIONES Y SUMINISTROS ELECTROMECAÑICOS, SL, en el trámite de oposición al recurso de casación, ha pedido a la Sala:

"SUPLICO A LA SALA tenga por formulada en tiempo y forma la oposición al recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado contra la sentencia parcialmente estimatoria dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 18 de abril de 2017, en el procedimiento ordinario 239/2014, y dicte en su día sentencia desestimando el recurso de casación y, subsidiariamente, para el caso de que estimase el recurso de casación considere: 1. Que la anulación parcial de la sanción quedó firme; 2. O, subsidiariamente, que procede la devolución de los autos a la Audiencia Nacional para que enjuicie la procedencia de la sanción correspondiente al adelanto de ingresos; 3. O, subsidiariamente, entre el Tribunal Supremo a conocer sobre la procedencia de la sanción por el adelanto de ingresos y falle su nulidad".

Sexto.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, acordándose como fecha de señalamiento para votación y fallo la audiencia del día 5 de mayo de 2020, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Hechos y actos administrativos litigiosos relevantes para la actual controversia casacional.*

1. El 22 de diciembre de 2009 se iniciaron actuaciones inspectoras de alcance general a la empresa CYSEM CONSTRUCCIONES Y SUMINISTROS ELECTROMAGNETICOS, SL en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006, e Impuesto sobre el Valor Añadido, 4T/2005 a 4T/2006.

2. Por lo que ahora interesa, y en cuanto a la actividad de promoción inmobiliaria que ha realizado la compañía, la Inspección considera incorrecta la contabilización temporal de los ingresos, aunque de ello no se deriva una tributación inferior.

En el acuerdo de liquidación que puso fin al procedimiento de inspección se señala, en efecto, lo siguiente:

"La empresa, dedicada a la promoción inmobiliaria, contabiliza sus ingresos en función del criterio de caja a medida que sus clientes le realizan los anticipos de venta y los gastos conforme va recibiendo las facturas por certificaciones de obra u otros gastos imputables a las promociones, de forma que anticipa ingresos y gastos,

diffiriendo el beneficio hacia ejercicios futuros y no adecuándose a lo dispuesto en el art 19 LIS, ni a la Orden Ministerial MEH de 28 de diciembre de 1994 por la que se adapta el Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias".

La Inspección constata que la sociedad contabiliza los ingresos de su actividad promotora a medida que los clientes le realizan anticipos de venta e ingresan en tesorería las cantidades anticipadas, de forma que se produce un anticipo de ingresos en el tiempo, lo que no es conforme con los criterios establecidos en los arts. 10 y 19.1 y 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en relación con la norma de Valoración 18 de adaptación al Plan General de Contabilidad.

En definitiva, según la Inspección,

"Las cantidades percibidas como anticipos de clientes no debieron contabilizarse como ingresos, sino como meros anticipos, pero sin embargo, la empresa los reflejó como ingreso en contabilidad".

Ello no obstante, se mantiene en el acuerdo de liquidación la contabilidad efectuada en relación con los ingresos al amparo del art. 19.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pues

"Tratándose de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo anterior a aquel el que el proceda su imputación temporal, tales ingresos se imputarían en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del principio del devengo".

3. La sociedad considera -y así lo constata en la reclamación económico-administrativa que dedujo frente al acuerdo de liquidación que, a tenor de los arts. 10 y 143 del texto refundido de la ley del impuesto sobre sociedades, la liquidación practicada no se ajusta a derecho por incumplimiento del criterio de imputación temporal en cuanto a los ingresos.

Sostiene, en efecto, que la regularización con arreglo al criterio del devengo debe efectuarse no sólo en relación con los gastos, sino también con los ingresos, de lo que resultaría una deuda tributaria menor.

Reconoce, en efecto, en cuanto a los gastos, que el criterio utilizado por la Inspección es el correcto, pero sostiene que dicho criterio también debió ser aplicado a los ingresos. Ello supondría, según indica el contribuyente, que en el ejercicio 2006 los ingresos no serían de 7.239.608,46 de euros; sino de 5.895.818,13 de euros, extremo que no discute la Inspección (aunque no acepte la suma), si bien considera que resulta de aplicación lo establecido en el art. 19.3 de la ley del impuesto.

4. El Tribunal Económico-Administrativo Central, por su parte, reitera los argumentos de la Inspección y sostiene que

"La inspección constata que el obligado tributario ha imputado contablemente ingresos en ejercicios anteriores al de su devengo según la norma contable anteriormente transcrita, no dando lugar ello, no obstante a una tributación inferior al que se produciría si se imputasen al de su devengo. Por ello se imputan fiscalmente los ingresos en el ejercicio de su contabilización, siguiendo con lo dispuesto en el art 19.3 TRLIS, y no en el del devengo. No es necesario, por tanto, ningún ajuste".

Segundo.

Sentencia dictada por la Audiencia Nacional. Posición del recurrente en casación y auto de admisión del presente recurso.

1. Impugnada la expresada resolución del TEAC ante la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, la sentencia de su Sección Segunda, ahora recurrida, acoge el criterio de la representación procesal de CYSEM CONSTRUCCIONES Y SUMINISTROS ELECTROMAGNETICOS, SL en cuanto al criterio de imputación temporal de los ingresos que se postula, razonando al respecto (fundamento jurídico tercero) lo siguiente:

"Como es sabido, el legislador fiscal, asentada la normalización contable en nuestro país, a la hora de determinar la renta gravada por el IS, aceptó en lo sustancial el resultado contable como base imponible del IS, sin

perjuicio de la necesidad de ajustarlo en determinados supuestos. Por lo tanto, salvo disposición legal fiscal expresa, a la hora de determinar la base imponible debe estarse a criterios contables.

Este principio regulador se recoge en el art. 10.3 TRLIS cuando establece que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas del Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de dichas normas". Por otra parte, el art 143 TRLIS dispone que "a los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el art 10.3 de esta Ley".

En nuestro caso nadie discute, la Administración tampoco, que con arreglo a los criterios contables de aplicación, los ingresos, de aplicarse el criterio contable del devengo, no serían imputables al ejercicio 2006. No es necesario, por lo tanto, detenerse en éste punto.

No obstante, en aplicación del art 19.3 TRLIS, la Administración no regulariza los ingresos aplicando el criterio de devengo que si aplicó a los gastos. Conviene que nos centremos, por lo tanto, en la interpretación y alcance de éste precepto. A la hora de regular la imputación temporal de los ingresos y gastos, el art. 19.1 del TRLIS establece que "los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros".

La norma es muy clara, por lo tanto, al establecer como criterio de imputación general el del devengo, que, por otra parte, coincide con el principio establecido en el PGC, debiendo destacarse que la idea del devengo está vinculada al principio de correlación ingresos gastos.

Ahora bien, siendo por lo tanto el criterio esencial y básico el del devengo, el art. 19.3 del TRLIS establece otro principio esencial en materia de imputación: el criterio de registro o principio de inscripción contable. Conforme al mismo, los ingresos y gastos deben encontrarse adecuadamente contabilizados para ser tenidos en cuenta por la Administración fiscal. No obstante, puede ocurrir que el ingreso o el gasto se inscriban o contabilicen en un ejercicio distinto a aquel en el que fueron devengados. Esta desarmonía es regulada por la ley atendiendo a dos criterios:

a. Si el error consiste en contabilizar un ingreso en un ejercicio posterior al de su devengo o un gasto en un ejercicio anterior a su devengo, al implicar tales conductas un diferimiento en la tributación, la ley establece que la imputación fiscal se realizará en el ejercicio del devengo, no en el de su registro o contabilización.

b. Cuanto el error consista, sin embargo, en contabilizar un ingreso anticipadamente respecto de su devengo, o un gasto diferidamente respecto del mismo, al provocar tales conductas una anticipación del pago del IS, la norma dispone que la imputación fiscal se hará al ejercicio de contabilización o registro, salvo que ello pudiera perjudicar a la Hacienda Pública -vgr. anticipar ingresos para compensar bases imponibles negativas-.

Así, en lo que nos interesa la norma dispone que no obstante el juego general del principio de devengo, "los ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias de un período impositivo anterior, se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación interior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores".

Centrándonos en este último supuesto, la regla que lo inspira es muy sencilla, la infracción del principio del devengo y la opción por el principio de inscripción contable no puede favorecer al infractor y perjudicar a la Hacienda pública. De no existir perjuicio alguno, nada impide que el ingreso se anticipe a un ejercicio distinto al del devengo.

Siendo estas las reglas generales, de lo que se trata ahora es de determinar si una interpretación como la sostenida por la Administración, en un caso como el de autos, es conforme a Derecho o colisiona con los principios reguladores de la normativa.

La Sala entiende que sí por las siguientes razones:

1. La regla general es el principio del devengo y la excepción del art 19.3 TRLIS está establecida en defensa, no en beneficio de la Administración. En concreto, la ley establece que la opción por el obligado tributario en la aplicación contable del principio de registro, en supuestos de anticipación de ingresos o diferimiento de

gastos, desde un punto de vista fiscal, no es lesiva para la Administración, desde el momento en que supone una anticipación de ingreso y por ello, con la cláusula de salvaguarda de que no le perjudique, admite el juego del principio de registro como excepción.

2. Ahora bien, esta regla general que admite por excepción la aplicación de un principio diferente al del devengo cuando no se lesionen los intereses de la Hacienda pública, no puede interpretarse de tal forma que, como ocurre en el caso de autos, permita a la Hacienda Pública aplicar dos criterios diferentes, de forma global a la totalidad de los ingresos y los gastos de un determinado ejercicio, pues tal forma de proceder distorsiona el resultado, en beneficio de la Hacienda Pública y supone una lesión del principio de capacidad económica reconocido en el art. 31.1 de la Constitución - y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria - art 103 Constitución - convirtiendo una cláusula de garantía o seguridad a favor de la Administración tributaria, en una norma que permita una recaudación aun siendo conscientes de que la renta obtenida en el ejercicio no es la correcta.

El art 19.3 no puede interpretarse de una forma literal y aislada; lejos de ello, se impone una interpretación sistemática y acorde con los principios y finalidad de las normas configuradoras del impuesto. Procediendo, en estos casos, una regularización que aplique el mismo principio a los ingresos y a los gastos y que, por lo tanto, tenga en cuenta la verdadera renta gravable obtenida por la sociedad.

Manteniendo nuestra misma línea interpretativa podemos citar la STSJ de Castilla y León de 27 de mayo de 2016 (Rec. 1464/2014) cuando en un supuesto similar razona que " tiene por tanto razón la parte actora cuando expone en la demanda que la administración aplica el principio de devengo en los ingresos pero no lo aplica en los gastos. Procede por consiguiente aplicar la regla general de imputación temporal de ingresos y gastos en el periodo impositivo en el que se devenguen (art. 19.1 TRLIS), no siendo aplicable la excepción del art. 19.3 pues no se trata solo de un gasto imputado contablemente en un ejercicio posterior al que proceda su imputación temporal, sino de un sistema diferente de contabilización de ingresos y gastos correlacionados por el sujeto pasivo que la AEAT regulariza solo respecto a los ingresos sin la debida correlación con los gastos...".

El motivo debe ser estimado, procede en consecuencia anular resolución impugnada con el fin de que la Administración, aplicando el principio del devengo tanto a los ingresos como a los gastos del ejercicio 2006, determine la deuda tributaria".

2. Muy resumidamente, señala el abogado del Estado -al preparar el recurso de casación contra la anterior sentencia- que el artículo 19.3 TRLIS no ofrece dudas en cuanto a su interpretación, al regular por separado los efectos en el impuesto sobre sociedades del registro contable de los ingresos y de los gastos en un periodo distinto al de su devengo, y la Sala a quo se aparta de forma abrupta de su tenor literal, considerando que las reglas que establece tratan de proteger los intereses financieros de la Hacienda Pública y no de beneficiarlos, pero olvidándose de lo esencial de su contenido: el principio de registro contable y sus efectos en relación con el impuesto sobre sociedades.

Asegura el representante procesal de la Administración del Estado que este precepto impide, por ejemplo, que la anticipación de los ingresos de la actividad permita al obligado tributario declarar unos resultados superiores a los reales sin que ello tenga consecuencias en el impuesto sobre sociedades. Se trata, en definitiva, de un principio esencial en la relación entre la contabilidad y la base imponible del impuesto sobre sociedades, que se define con toda claridad por el legislador, tanto en el derogado texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como en la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

3. La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia que plantea el presente recurso de casación consiste, según el auto de admisión, en:

"Determinar si la interpretación conjunta de los artículos 19.3 y 19.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, permite a la Administración tributaria regularizar los gastos contabilizados anticipadamente a su devengo para imputarlos temporalmente conforme a dicho criterio de devengo y, sin embargo, no hacer lo propio con los ingresos contabilizados anticipadamente a su devengo, a la hora de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades".

Tercero. *Criterio interpretativo de esta sentencia y respuesta a la cuestión suscitada en el auto de admisión.*

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

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

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

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

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

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

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

3. Debemos anticipar que la interpretación de la Administración en un supuesto como el que ahora analizamos es absolutamente rígida. Según esa interpretación -apegada completamente a la literalidad de la norma- en los supuestos en que el contribuyente solo imputa indebidamente los ingresos (por hacerlo, como es el caso, en el período anterior al devengo), procede aceptar el criterio de la inscripción contable respecto de esos ingresos, una vez constatado que el adelanto no ha producido menor tributación.

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

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

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

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

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

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

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

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

Cuarto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La lógica consecuencia de los criterios interpretativos expuestos no puede ser más que la desestimación del recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado, en la medida en que la decisión de la Sala sentenciadora se ajusta plenamente a la doctrina que acaba de establecerse.

Quinto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En relación con las costas procesales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena de las de esta casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo.

No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 18 de abril de 2017, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el procedimiento ordinario núm. 293/2014, cuyo objeto estaba constituido por una liquidación sobre Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tercero.

No hacer imposición de las costas procesales de la presente casación.
Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara Dña. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS CUDERO BLAS, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. 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.