

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083731

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (Sede en Santa Cruz de Tenerife)**

*Sentencia 158/2021, de 25 de marzo de 2021*

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 98/2020*

### SUMARIO:

**IS. Imputación temporal. Inscripción contable. Correlación de ingresos y gastos. Procedimiento de gestión tributaria. Rectificación de autoliquidaciones.** La entidad instó la rectificación de la autoliquidación de 2015 por haber imputado erróneamente una subvención en un período de 5 años, sin respetar el criterio contable de correlación de ingresos y gastos. Se trataba de una subvención para la promoción de viviendas. La Inspección consideró que la imputación del ingreso en un periodo anterior a su devengo por su inscripción contable es admisible una vez constatado que no hubo menor tributación. Pero en este caso se olvida de los gastos [Vid., STS de 7 de junio 2020, recurso n.º 3687/2017 (NFJ078179)] que sí se imputaron correctamente. Se imputan incorrectamente los ingresos y correctamente los gastos. Ello provoca que exista una mayor tributación que si se hubiera aplicado correctamente el principio de devengo. Por otro lado, no puede cuestionarse la posibilidad de presentar declaraciones sustitutivas de la inicialmente presentada. La solicitud de rectificación de una autoliquidación una vez iniciado un procedimiento inspector debe ser tenida en cuenta. La improcedencia de iniciar el procedimiento de rectificación cuando se están desarrollando las actuaciones de comprobación e inspección es coherente. Lo pedido en la rectificación debe ser objeto de revisión en el procedimiento de comprobación [Vid., STS 12 de junio de 2018, recurso n.º 2488/2016, (NFJ067920)]

### PRECEPTOS:

RD Leg 4/2004 (TR Ley IS), art. 19.  
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 96 y 126.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 120 y 122.  
Ley 27/2014 (Ley IS), art. 11.  
Constitución española, arts. 31 y 103.

### PONENTE:

*Doña María del Pilar Alonso Sotorrio.*

Magistrados:

Don PEDRO MANUEL HERNANDEZ CORDOBES  
Don MARIA DEL PILAR ALONSO SOTORRIO  
Don FRANCISCO EUGENIO UBEDA TARAJANO

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA**

Plaza San Francisco nº 15

Santa Cruz de Tenerife

Teléfono: 922 479 385

Fax.: 922 479 424

Email: s1contadm.tfe@justiciaencanarias.org

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Nº Procedimiento: 0000098/2020

NIG: 380383332020000158

Materia: Administración tributaria

Resolución: Sentencia 000158/2021

Demandante: CONSTRUCCION RAMPA 4 S.L.; Procurador: GUILLERMINA MARIA DE LA HOZ HERNANDEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente Don Pedro Hernández Cordobés

Ilma. Sra. Magistrado Doña María del Pilar Alonso Sotorrío (Ponente)

Ilmo. Sr. Magistrado Don Francisco Eugenio Úbeda Tarajano

En Santa Cruz de Tenerife a 25 de marzo de 2020, visto por esta Sección Primera de la SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS, con sede en Santa Cruz de Tenerife, integrada por los Señores Magistrados anotados al margen, el recurso Contencioso-Administrativo seguido con el nº 98/2020, interpuesto por CONSTRUCCIONES RAMPA 4 S.L., representado/a por el Procurador de los Tribunales Don/ña Guillermina M.ª de la Hoz Hernández y dirigido/a por el Abogado Don/ña Alberto Regalado Reyes, habiendo sido parte como Administración demandada TEAR y en su representación y defensa el Abogado del Estado, se ha dictado EN NOMBRE DE S.M. EL REY, la presente sentencia con base en los siguientes:

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Pretensiones de las partes y hechos en que las fundan

A.- Por resolución de fecha 19 de diciembre del 2015 dictada por el TEAR se desestimó, de modo acumulado, las reclamaciones económicas administrativas interpuestas frente al acuerdo por el que se desestimaba el recurso de reposición presentado contra al acuerdo de liquidación provisional relativo al IS ejercicios 2015 del que resultaba un importe a ingresar de 18.174,74 euros y, en segundo lugar, frente a la resolución que desestimaba el recurso de reposición presentado frente a la solicitud de rectificación de auto-liquidación presentada por igual concepto e importe de 7.926,83 euros.

B.- La representación de la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo, formalizando demanda con la solicitud de que se dictase sentencia en virtud de la cual, estimando en todas sus partes el recurso, se declare no conforme a derecho los actos recurridos, con expresa condena en costas a la demandada.

C.- La representación procesal de la Administración demandada se opuso a la pretensión de la actora e interesó que se dictase sentencia por la que se desestimase el recurso interpuesto por ajustarse a Derecho el acto administrativo impugnado, condenando en costas a la recurrente.

#### Segundo.

Pruebas propuestas y practicadas

Recibido el juicio a prueba se practicó la propuesta y admitida con el resultado que consta en las actuaciones.

#### Tercero.

Conclusiones, votación y fallo

Practicada la prueba y puesta de manifiesto, las partes formularon conclusiones, quedando las actuaciones pendientes de señalamiento para la votación y fallo, teniendo lugar la reunión del Tribunal, habiéndose observado las formalidades legales en el curso del proceso, dándose el siguiente resultado y siendo ponente el Ilmo. Sra. Magistrado Doña Mª del Pilar Alonso Sotorrío que expresa el parecer de la Sala.

### FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**Primero.**

## Objeto del recurso

Constituye el objeto del presente recurso examinar la adecuación o no a derecho de la resolución de fecha 19 de diciembre del 2015 dictada por el TEAR por la que se desestimó, de modo acumulado, las reclamaciones económicas administrativas interpuestas frente al acuerdo por el que se desestimaba el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación provisional relativo al IS ejercicios 2015 del que resultaba un importe a ingresar de 18.174,74 euros y, en segundo lugar, frente a la resolución que desestimaba el recurso de reposición presentado frente a la solicitud de rectificación de auto-liquidación presentada por igual concepto e importe de 7.926,83 euros

La representación procesal de la parte actora postula la nulidad de dichos actos por las consideraciones siguientes:

Criterio fiscal de imputación temporal de ingresos, siendo de aplicación el art 19 del entonces texto refundido que ha sido interpretado por el Tribunal Supremo en sentencia recaída en el recurso 3687/2017 número 781/2020.

La subvención fue imputada erróneamente en cinco años, sin respetar el criterio contable, ni correlación de los gastos.

Se trata de una subvención vinculada al mantenimiento de activos en alquiler durante diez años.

La Consulta Vinculante DGT de 23-9-2011 fija el criterio correcto de imputación de una subvención por arrendamiento.

Subsidiariamente se solicita la modificación de la auto-liquidación al haberse probado la presentación de reformulación de las cuentas anuales y nota simple de depósito en el RM el 9-4-2018.

La situación excepcional y de máxima relevancia ha sido valorada por los administradores, responsables de ofrecer una imagen fiel de la sociedad y ha sido valorada y aceptada por la autoridad competente, RM.

Procediendo anular la liquidación puesto que la administración debió aceptar la modificación propuesta, con los efectos fiscalmente pertinentes.

La Administración demandada contesta a la demanda solicitando su desestimación por entender que:

Procede reiterar los fundamentos de la resolución impugnada.

Reiterando la recurrente las mismas alegaciones que ya fueron examinadas por el TEAR.

**Segundo.**

Conforme al expediente administrativo la hoy recurrente presentó el 16 de julio del 2016 auto-liquidación por el concepto de IS ejercicio 2015 con resultado a ingresar de 7.926,83 euros.

Por la AEAT se notificó el día 6 de febrero del 2018 trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional en relación al IS cuyo alcance "(...) se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:

- Aclarar y corregir las diferencias entre los importes declarados en concepto de deducciones por inversiones en Canarias acogidas a la Ley 20/1991 originados en periodos anteriores y los saldos a compensar, en su caso, declarados o comprobados por la Administración en declaraciones de periodos anteriores."

Presentando alegaciones en la que indicaba que el 19 de enero del 2018 había presentado declaración complementaria del IS de la que resultaba cantidad a devolver en lugar de a ingresar, que el 29-1-2018 se le notificó que debía presentar rectificación de autoliquidación

Dictándose liquidación provisional el día 26 de febrero del 2018 en la que como fundamentos de la misma se indica que "Se advierte al obligado del efecto preclusivo de las actuaciones y trámites administrativos como consecuencia de la no aportación de la documentación acreditativa de la discrepancia en el plazo concedido para ello en el seno del procedimiento de comprobación gestor y en todo caso antes de dictar la resolución con liquidación provisional. (...)

En aplicación del artículo 96 del R.D.1065/2007, de 7 de julio, se resuelve el procedimiento iniciado por esta Administración mediante liquidación provisional en el mismo sentido que la propuesta de liquidación provisional, previa valoración de las alegaciones presentadas, las cuales son alegar que había presentado una solicitud de rectificación en la que además de eliminar la deducción que ahora regulariza la administración, solicitaba otras modificaciones, sin embargo según el artículo 126.2 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007, el obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su auto-liquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la auto-liquidación presentada y teniendo en cuenta que el procedimiento de comprobación se inicia con la notificación del trámite de alegaciones, el 6 de febrero de 2018 y que la solicitud de rectificación se presenta con posterioridad, el 12 de febrero de 2018, es por lo que procede la regularización de la deducción declarada. En cuanto al resto de

modificaciones solicitadas por rectificación se podrán comprobar a través de dicho procedimiento de solicitud de rectificación de auto-liquidación." Siendo notificado el 5 de marzo del 2018

El día 10 de abril del 2018 se dictó resolución desestimando el recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación provisional dictada en relación al IS ejercicio 2015, referencia 201520064360027A, con clave de liquidación A3860018206000891 y un resultado a ingresar de 18.174,74 euros, recurso en que sin efectuar alegaciones alguna frente a la regularización efectuada interesaba que se tuviera en cuenta la auto-liquidación del mismo modelo 200 del 2015, presentada el 19 de enero de 2018, y se adopte resolución en este sentido, siendo desestimado toda vez que no cabe admitir liquidación complementaria al amparo del art 122.2 de la LGT, reiterando lo recogido en la liquidación provisional.

Efectivamente consta que el 19 de enero del 2018 la hoy recurrente presentó declaración complementaria en relación a dicho ejercicio de la que resultaba cantidad a devolver por importe de 8.774,28 euros, declaración que fue inadmitida el 26 de enero del 2018, al amparo del art 122.2 de la LGT señalando que "las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la auto-liquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada.

En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley, que cuando un obligado tributario considere que una auto-liquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha auto-liquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente", por lo que "se insta a presentar una rectificación de dicha liquidación", siendo notificada el 29 de enero del 2018.

Presentado escrito solicitando que se regularice por la administración la declaración del 2015 conforme a la documentación que aportó en sustento de su pretensión (acuse de recibo RM de fecha 3, 4 y 5 de abril del 2018 correspondientes a la aprobación de cuentas, en concreto la de 5 de abril corresponde a la certificación de la junta general celebrada el 19/1/2018 relativa a la aprobación cuentas anuales ejercicio 2015).

El 12 de febrero siguiente se presentó solicitud de rectificación, dictándose propuesta de resolución el día 28 de febrero del 2018 en la que se indica que dado que insta la modificación de diversos importes de las cuentas anuales se le "insta a que aporte las cuentas anuales debidamente depositadas en el Registro Mercantil y en el plazo legal dispuesto para ello, así como certificado del Registro Mercantil con la fecha de registro de dichas cuentas". Siendo notificada el 5 de marzo siguiente.

Dictándose resolución el 10 de abril del 2018 desestimando su petición y en la que se indica "no aporta las cuentas anuales del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015 debidamente depositadas en el Registro Mercantil y en el plazo legal dispuesto para ello, así como certificado del Registro Mercantil con la fecha de registro de dichas cuentas y teniendo en cuenta los preceptos legales que se citan a continuación se procede a desestimar la solicitud de rectificación" siendo notificada el día 11 de abril siguiente.

Frente a la misma se interpuso recurso de reposición que fue desestimado por resolución de fecha 14 de mayo del 2018 en la que se indica, en relación a las cuentas anuales modificadas que "El recurrente aporta certificado de registro de las cuentas anuales modificadas en el registro mercantil, presentadas fuera de plazo, por lo que, como ya se manifestó en la resolución de liquidación provisional, en resumen, que el Plan General Contable dispone que en la subsanación de errores contables relativos a ejercicios anteriores sean de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables, así, en el ejercicio en que se detecta dicho error, se procederá al correspondiente ajuste, para el caso que nos ocupa en el ejercicio 2018 (.)

También alega el recurrente en base al artículo 19 de la ley vigente del impuesto de sociedades para ejercicios anteriores al 2015, por lo que no es aplicable al ejercicio 2015, en cualquier caso según la ley vigente en el 2015 en su artículo 11, nos menciona que 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 las mismas 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, por lo que para el caso que nos ocupa se imputarán en el ejercicio en el que se advierta el error y se contabilice dicho error." Con notificación el día 16 de mayo del 2018.

Frente a dichas resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición se interpusieron sendas reclamaciones económicas administrativas que fueron desestimadas por la resolución que constituye el objeto del presente recurso.

Consta certificado emitido por el RM en relación al depósito de cuentas anuales, el 2015 se presentó el 9-4-2018 rectificación de depósito presentado el 29-7-2016; resolución reconociendo subvención para promoción y fomento del suelo para viviendas protegidas acogidas al Decreto 135/2009 de 20 de octubre.

Señala el TEAR en la resolución, tras examinar la legislación aplicable, que "la rectificación instada, lo fue en fecha 12 de febrero del 2018, cuando se estaba tramitando el procedimiento de comprobación limitada, por lo que no es admisible respecto del objeto regularizado" y, en relación a la reclamación interpuesta por desestimación de la solicitud de rectificación, se remite a dos resoluciones de la DGT.

## Tercero.

Centra el recurso en la interpretación que ha de darse al art 19 del texto vigente del IS en el ejercicio 2015, puesto en relación con la sentencia del Tribunal Supremo n.º 781/2020 de 17 de junio dictada en el recurso 3687/2017 y consulta vinculante de la DGT de 23 de septiembre del 2011, ello en relación a la subvención que en la declaración originalmente presentada por el IS ejercicio 2015 fue imputada erróneamente en cinco años, no respetando "el criterio contable, de debida correlación con los gastos".

La Ley 27/2014 regula en su art 11 la imputación temporal, inscripción contable de ingresos y gastos señalando, en la redacción vigente en el ejercicio 2015, que : "

1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, 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 contribuyente 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.

3.

1.º 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 en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

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 las mismas 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."

Estando regulada dicha materia en el art 19 del RDLegislativo 4/2004 derogado por la antes mencionada, en el mismo se indicaba que "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

3. 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. "

La subvención concedida lo fue por resolución de 7 de abril del 2006 para la promoción y fomento de suelo para viviendas protegidas, abono parcial por la elaboración del proyecto de edificación en relación a 39 viviendas protegidas en régimen especial de alquiler, habiendo obtenido la calificación provisional de viviendas protegidas el

17/8/2007, con calificación definitiva de fecha 8 de junio del 2020 como "viviendas protegidas de nueva construcción de régimen especial en arrendamiento a 10 años al expediente de promoción 37-1-G-040/007-26 para la construcción de 39 viviendas", se dictó resolución reconociendo la subvención a la promoción de viviendas protegidas en régimen especial de arrendamiento a 10 años acogidas al RD 2066/2008 de 12 de diciembre, con financiación estatal por importe de 350 euros/10.000 euros de préstamo y subvención por importe total de 720.140 euros.

La subvención fue concedida al amparo del Decreto 135/09 de 20 de octubre que regula las actuaciones del Plan de Vivienda de Canarias para el periodo 2009-2012 y RD 2066/08 de 12 de diciembre por el que se aprueba el Plan Estatal de vivienda y rehabilitación 2009-2012.

La consulta Vinculante mencionada V2229-11 de 23 de septiembre señala "en el caso concreto planteado, y de acuerdo con los hechos descritos, el consultante recibe subvenciones para la promoción, el arrendamiento de viviendas y la ejecución del Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación, así como subvenciones por metro útil de vivienda que se encuentre dentro del Plan. Las viviendas acogidas a este programa tienen que estar un mínimo de 10 años destinadas al arrendamiento con opción de compra, pudiendo venderse a partir de entonces al precio máximo fijado por la Junta.

De acuerdo con lo anterior, la imputación al resultado del ejercicio de estas subvenciones deberá realizarse sobre una base sistemática y racional, de forma correlacionada con los gastos que financian tales subvenciones, a medida que se vayan devengando los mismos, según los criterios anteriormente citados que corresponda."

El Tribunal Supremo en la sentencia señalada por la recurrente declara que:

"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."

Sentencia plenamente aplicable al presente recurso donde la AEAT ha realizado una interpretación rígida del precepto lesionando el principio de capacidad económica al no tener en cuenta que el error cometido, al imputar los ingresos en 5 años, implicaba la lesión citada.

En segundo lugar ha de indicarse que el Tribunal Supremo se ha pronunciado igualmente sobre la presentación de las declaraciones complementarias, momento para ello, efectos, así en la sentencia de 12 de julio del 2017, número 1244, recaída en el recurso 2488/2016 indicó analizando el art 122 de la LGT, que:

"Ante esta regulación no puede cuestionarse la posibilidad de presentar declaraciones sustitutivas de las inicialmente presentadas, si se constata la existencia de errores, a los efectos de acreditar que las rentas obtenidas por el ejercicio de la actividad económica constituían la fuente principal de renta de la declarante, aunque ello tenga lugar iniciado el procedimiento de comprobación ya que lo esencial es determinar si concurren o no los requisitos para tener derecho a la reducción, establecida por adquisición de un negocio profesional, aunque ha de reconocerse que la donante incumplió inicialmente sus obligaciones tributarias, ingresando cantidad inferior a la debida, situación en la que pretendió ampararse la Administración Autónoma

Cuestión distinta es que la Administración Tributaria competente hubiera cuestionado la realidad de los datos consignados en la nueva declaración pero esta situación no consta que se produjese, por lo que la Administración Autónoma tiene que estar a lo que resulte de ella."

Y en relación a la solicitud de rectificación presentada una vez iniciado procedimiento tributario, el Tribunal Supremo en sentencia 650/2020 de 3 de junio dictada en el rec 6466/2017 señaló, con remisión a la sentencia núm. 442/2019, de 1 de abril, dictada en el recurso de casación núm. 5613/2017, que:

"TERCERO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

1. Con lo razonado en el fundamento de derecho anterior estamos en condiciones de dar respuesta a la cuestión interpretativa que nos suscita la Sección Primera (determinar si un obligado tributario puede, una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, rectificar los valores que se tuvieron en cuenta a la hora de practicar la correspondiente auto-liquidación tributaria presentada, incluso en aquellos supuestos en que la referida rectificación responda a un mero cambio de voluntad del declarante por causas ajenas a un error, sea este de hecho o de derecho y dilucidar que la existencia de una disposición reglamentaria que impide interesar la

rectificación en tales supuestos constituye una vulneración del principio de reserva legal en materia tributaria y, consecuentemente, de los derechos del contribuyente).

2. La respuesta que hemos de ofrecer, en atención a la normativa aplicable, es la siguiente:

2.1 La solicitud de rectificación de una auto-liquidación solicitada por el contribuyente una vez iniciado un procedimiento inspector (del que tiene cumplida noticia y cuya incoación le fue notificada) debe ser tenida en cuenta por la Administración, que deberá dar respuesta motivada a la procedencia o no de la misma antes de adoptar la decisión correspondiente en el seno de tal procedimiento de comprobación e inspección.

2.2 Tal petición no implica, sin embargo, que la Administración deba estar indefectiblemente a los datos "rectificados" por el contribuyente, ni que, por tanto, deba descartar los valores que se tuvieron en cuenta al presentar la correspondiente auto-liquidación y sustituirlos por los derivados de la solicitud de rectificación, pues la actividad exigible a la Administración en este caso es responder a la procedencia de la rectificación a tenor de las alegaciones formuladas por el interesado.

2.3 No resulta obligado, en el caso de que la rectificación se refiera al valor de los bienes afectados por el tributo, que la Administración inicie un específico procedimiento de comprobación de valores, aunque sí deberá analizar si era procedente o no, en cuanto al fondo, aquella rectificación, a cuyo efecto deberá razonar sobre la concurrencia o no de los presupuestos de la misma (esto es, sobre se ha constatado en el supuesto de hecho la existencia de un error de hecho o de derecho).

2.4 La previsión contenida en el artículo 126.2, párrafo segundo, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, al impedir interesar el inicio del procedimiento de rectificación una vez iniciadas actuaciones de comprobación, no vulnera el principio de reserva legal en materia tributaria, ni cercena los derechos del contribuyente en la medida en que las alegaciones contenidas en el escrito interesando la rectificación deben ser tenidas en cuenta por la Administración, que deberá dar respuesta motivada a su alcance, procedencia y significación en relación con el tributo correspondiente.

3. Las razones por las que hemos llegado a la interpretación expresada derivan de la normativa aplicable y son las siguientes:

3.1 La improcedencia de iniciar el procedimiento de rectificación cuando se están desarrollando actuaciones de comprobación e inspección resulta coherente con la naturaleza y finalidad de ambos procedimientos: si la ley reconoce al contribuyente la facultad de solicitar la rectificación y si con tal petición ha de iniciarse un procedimiento en el que la Administración deberá determinar la procedencia o no de la misma, parece claro que la incoación de ese procedimiento ad hoc resulta improcedente cuando ya se han iniciado actuaciones encaminadas a determinar los hechos, elementos, actividades y demás circunstancias de la obligación tributaria, sin perjuicio de que -en el seno de estas actuaciones- se efectúe esa determinación atendiendo al contenido de la petición de rectificación.

3.2 Si la ley ha establecido que la petición de rectificación no implica la aceptación automática de la misma por la Administración, sino la necesidad de iniciar el procedimiento previsto, carece de sentido entender que, solicitada la rectificación después de iniciadas actuaciones de inspección, deba aceptarse ineluctablemente la modificación propuesta. Lo razonable en estos casos es que la Administración -antes de adoptar la decisión que ponga fin al procedimiento inspector ya iniciado- tenga en cuenta, analizándolas cumplida y motivadamente, las alegaciones que justifican la rectificación, de modo que, en aquella decisión, tendrá que haber dado respuesta a su procedencia.

3.3 Y la respuesta a esas alegaciones no necesariamente implicará, cuando la rectificación se refiera a la valoración de los bienes que se tuvo en cuenta por el interesado al autoliquidar, que la Administración inicie un procedimiento de comprobación de aquellos valores. Ello solo sucederá si, concurriendo el error que justifica la petición de modificación de la auto-liquidación, la Administración discrepa del valor asignado y decide ejercer sus facultades de comprobación. Pero no procederá en aquellos casos en los que, motivadamente, la Administración rechace las alegaciones del contribuyente contenidas en su petición de rectificación por entender que no concurren los presupuestos que la justifican.

3.4 La falta de obligatoriedad de la comprobación de valores responde, además, a la propia lógica del sistema: si la Administración puede, en el procedimiento ad hoc de rectificación, rechazar motivadamente la modificación solicitada por entender que resulta improcedente ( artículo 128.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio) y si puede hacerlo -obvio es decirlo- sin necesidad de comprobar los valores declarados, no tendría sentido que deba acudir a este último expediente (la comprobación de valores) cuando la rectificación se interesa al tener noticia o como consecuencia del inicio de un procedimiento de inspección.

3.5 La prohibición contenida en el artículo 126.2, párrafo segundo, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, ha de entenderse referida a la inidoneidad del procedimiento ad hoc de rectificación cuando ya está tramitándose otro procedimiento encaminado a determinar las circunstancias esenciales, pues será en el seno de este último procedimiento donde deberá ventilarse la procedencia o no de la rectificación, a cuyo efecto la

Administración habrá de justificar cumplidamente las razones por las que resulta o no pertinente la modificación de la auto-liquidación en los términos solicitados por el contribuyente, cuyos derechos se respetan en plenitud al exigirse esa motivación específica y al garantizarse su participación y audiencia en la decisión que se adopte.

3.6 Los criterios hermenéuticos expresados en relación con los artículos 120.3 de la Ley General Tributaria y 126.2 del Reglamento General de 2007 no solo no cercenan, sino que confirman las posibilidades impugnatorias del inspeccionado, que podrá reaccionar contra la liquidación que ponga fin a las actuaciones de comprobación e inspección en los términos que tenga por conveniente, atacando aquella liquidación de manera plena, incluyendo el cumplimiento por la Administración de los deberes impuestos en el último de aquellos preceptos en relación con la motivación del rechazo a la rectificación, cuestionando también -si a su derecho conviene- los presupuestos en los que tal decisión se asienta y defendiendo con cuantos argumentos considere oportunos la improcedencia de la rectificación instada en su día y tácita o explícitamente rechazada por el órgano competente."

Procediendo estimar el recurso anulando los actos administrativos recurridos.

#### **Cuarto.**

Sobre las costas procesales. De conformidad con lo previsto en el Art. 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, procede hacer expresa condena en costas a la demandada.

#### **FALLO**

En atención a lo expuesto, la Sala ha decidido estimar el recurso interpuesto, anulando los actos administrativos impugnados por no ser conforme a Derecho conforme a la presente sentencia.

Con expresa imposición de las costas causadas a la demandada.

#### **RECURSO**

Notifíquese esta resolución a las partes en legal forma haciéndoles saber que la misma no es firme y que contra ella cabe interponer ante esta Sala, por escrito, en el plazo de treinta días hábiles y cumpliendo los trámites, requisitos y condiciones exigidos por los arts. 86 y siguientes de la LJC-A, recurso de CASACIÓN del que conocerá la Sala correspondiente del Tribunal Supremo, debiendo, en su caso, la parte actora realizar el depósito previo de 50 euros en la cuenta de consignaciones de esta Sección, acreditándolo al interponer el recurso, sin lo cual no se admitirá a trámite el mismo, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos mandamos y firmamos.

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.