

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ087923

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 22 de septiembre de 2022

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 5502/2020

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Imputación temporal.** Comisión satisfecha en concepto de intermediación para la adquisición de una planta fotovoltaica. Operaciones a plazos. Para los ingresos imputados al periodo 2012, el interesado dispone que se produce infracción del art. 19.4 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). En segundo lugar, y ligado a la alegación previa, el interesado manifiesta la correcta imputación de los ingresos en el periodo 2013 al considerar que procede la aplicación del criterio previsto en el art. 11.4 de la Ley 27/2014 (Ley IS) disponiendo que se trata de una operación a plazos o con precio aplazado.

Pues bien, para que exista la posibilidad de aplicar el criterio dispuesto para las operaciones a plazos, es necesario que exista un calendario de pagos delimitado que establezca el importe a pagar en cada una de las fechas previstas, las cuales también deben estar delimitadas. En base a lo expuesto no es posible considerar como operación a plazos aquella cuyo precio se condiciona a hechos futuros que pueden ser o no posibles, dado que dicho precio no se ha devengado y, por lo tanto, no puede ser objeto de contabilización. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10 y 11.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 19.

Ley 58/2003 (LGT), art. 237.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

En fecha 17/10/2016 se notificó a la entidad XZ SL (...) Acuerdo de liquidación derivado de Acta de Disconformidad (A02-...10) incoada durante el procedimiento de inspección llevado a cabo frente a la misma, con alcance general, por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2012 y 2013. En un primer momento la inspección tenía por objeto el Impuesto sobre Sociedades periodo 2013, ampliándose posteriormente al concepto y periodo Impuesto sobre Sociedades 2012.

Durante los periodos objeto de comprobación la entidad desarrollaba su actividad principal estando dada de alta en el epígrafe del I.A.E. 504.1: Instalaciones eléctricas en general.

El interesado presentó en el plazo de autoliquidación establecido reglamentariamente por el concepto Impuesto sobre Sociedades para los periodos comprobados las siguientes autoliquidaciones:

	<b>EJERCICIO 2012</b>	<b>EJERCICIO 2013</b>
<b>Base Imponible</b>	-109.130,09	258.760,99
<b>Cuota Íntegra</b>	0,00	51.752,20
<b>Cuota Líquida</b>	0,00	51.752,20
<b>Reten. Ing y Pag a cuen.</b>	0,00	11.104,71
<b>Cuota Diferencial</b>	0,00	40.647,49
<b>Líquido a ingresar</b>	0,00	40.647,49

La liquidación efectuada por la Delegación Especial de Canarias para el objeto y periodos comprobados presentaba el siguiente detalle:

	<b>EJERCICIO 2012</b>	<b>EJERCICIO 2013</b>
<b>Base Imponible</b>	2.478.669,06	-125.681,40
<b>Cuota Íntegra</b>	604.667,27	0,00
<b>Cuota Líquida</b>	604.667,27	0,00
<b>Reten. Ing y Pag a cuen.</b>	0,00	11.104,71
<b>Cuota Diferencial</b>	604.667,27	11.104,71
<b>Importe Autoliquidado</b>	0,00	40.647,49
<b>Líquido a ingresar</b>	604.667,27	-51.752,20

El importe total a ingresar por el interesado es de 638.217,30 euros, correspondiendo 87.266,67 euros a los intereses de demora del periodo 2012 y 1.964,44 euros a los intereses de demora del periodo 2013.

### **Segundo.**

Los motivos de regularización expuestos por los órganos de la Administración son los siguientes:

En primer lugar, se produce un aumento de los ingresos en el ejercicio 2012 y la correlativa disminución de los mismos en el periodo 2013 como consecuencia de la imputación temporal de la comisión satisfecha a la reclamante por GRUPO TW SL en concepto de intermediación para la adquisición de una planta fotovoltaica. El importe de la citada comisión se cobra por la interesada en el periodo 2013, imputándolo como ingreso en dicho periodo, mientras que la Inspección de los tributos considera que el devengo se produce en el ejercicio 2012, no siendo aplicable la normativa que regula las operaciones a plazos.

En relación con dicha regularización, los hechos probados y consignados en el Acta, por orden cronológico, atienden a las siguientes circunstancias:

En fecha 21/09/2011 la entidad XZ SL suscribió con la entidad GRUPO TW SL un contrato de intermediación en el que ambas partes exponen lo siguiente:

<<Que XZ cuenta con experiencia en proyectos de instalaciones de producción de energía eléctrica con tecnología solar fotovoltaica;  
que TW está interesada en el desarrollo y ejecución de instalaciones de producción de energía eléctrica en la región de Canarias;  
que TW tiene la intención de desarrollar proyectos de instalaciones;  
que XZ manifiesta haber identificado algunos proyectos y que los actuales titulares estarían en disposición de transmitir;  
que las partes quieren regular las condiciones por las que XZ asistirá a TW en identificación y adquisición de proyectos de instalación.

Por lo que acuerdan las siguientes estipulaciones:

el objeto del contrato son los servicios de identificación, intermediación y asistencia en la adquisición de uno o varios proyectos de instalación de producción de energía eléctrica con tecnología solar fotovoltaica;

el encargo se entenderá cumplido y devengará la comisión pactada, una vez elaborada la "Due Diligence" correspondiente y ésta sea favorable y, en consecuencia, TW SL o una entidad de su grupo o un tercero cesionario de TW adquiera la plena titularidad del proyecto por haberse producido la entrega del mismo por medio del otorgamiento de escritura pública;

el contrato se configura como de ejecución de obra y no de servicios, por lo que las obligaciones que se establecen son de resultado y no de medio;

TW acuerda satisfacer a XZ SL una cantidad de 265 euros por cada Kilowatio de potencia instalada del proyecto, que en ningún caso podrá ser superior a 2.600.000 euros, más 5% IGIC como comisión por la identificación del proyecto y asistencia e intermediación en su adquisición;

XZ SL se compromete a contribuir con TW en la elaboración de la "Due Diligence" de los proyectos que proponga para su compraventa y a realizar las correspondientes gestiones con los titulares, a fin de obtener toda la información necesaria para garantizar su correcta elaboración;

TW estará obligada a satisfacer la comisión devengada no más tarde de la fecha en la que se cumplan seis meses desde la fecha de la escritura de compraventa del proyecto.

El resultado del contrato llevado a cabo, y del conjunto de servicios y operaciones efectuadas por ambas entidades, se concreta en los siguientes acontecimientos:

En fecha 09/03/2012 GRUPO TW SL adquiere dos fincas rústicas a la entidad NPGMBH, las cuales se encuentran arrendadas. En dichos terrenos será construida y puesta en funcionamiento la planta solar denominada "...".

En fecha 13/03/2012 se eleva a público el documento privado de reconocimiento de deuda suscrito entre GRUPO TW SL y XZ SL.

En el documento privado, incorporado a la escritura, consta que XZ ha prestado servicios de identificación, intermediación y asistencia en la adquisición del proyecto del parque ....

TW reconoce adeudar a XZ SL, por razón de los servicios prestados, la cantidad de 2.600.000 euros más el 5% de esa cantidad en concepto de IGIC. Estipulándose que dicha deuda será pagada en fecha 31/07/2012 siempre que en dicha fecha TW reciba alguno de los documentos estipulados que determinan la finalización del proceso; en caso contrario será abonada en la fecha en la que se reciban dichos documentos.

En fecha 10/04/2012 GRUPO TW SL y XZ SL celebran un contrato privado de novación del contrato de intermediación firmado en fecha 21/09/2011. El objeto de la novación es la extensión del objeto del contrato a determinadas labores de asistencia sobre la construcción, conexión a la red del mismo y durante el proceso de futura venta. Además se dispone que se devengará la totalidad del pago pactado cuando se produzcan los siguientes hitos: "Due Diligence" favorable, compraventa del proyecto, revisión del proyecto y puesta al día de permisos y licencias, dirección de obra, venta del proyecto, informe final. Además se acuerda satisfacer XZ 265 euros por cada Kilowatio de potencia instalada del proyecto, que ningún caso podrá ser superior a 2.660.000 euros, más el IGIC.

En fecha 30/11/2012 se eleva a pública la operación por la que GRUPO TW SL transmite a QR SL.

En fecha 22/01/2013 se eleva a público el documento privado de reconocimiento de deuda suscrito entre GRUPO TW SL y XZ SL, fijándose como fechas de pago de la comisión pertinente las siguientes:

- o Lunes 28 enero 2013: 315.000
- o Jueves 28 febrero 2013: 315.000
- o Jueves 28 marzo 2013: 415.000
- o Lunes 29 abril 2013: 300.000
- o Martes 28 mayo 2013: 255.000
- o Viernes 28 junio 2013: 1.000.000.

o La parte del precio pendiente de pago devengará intereses a favor de XZ SL al tipo del 5% anual.

En segundo lugar, se produce una minoración de los gastos debido a la minoración de una serie de gastos entre los que se encuentran las amortizaciones, que se han considerado personales del administrador y, por tanto, no se produce una correlación con los ingresos de la actividad del reclamante y, además, otra serie de gastos vinculados con la creación de un proyecto fotovoltaico en PAÍS\_1 denominado WWZ sin que se haya probado la realidad de las operaciones.

### Tercero.

Disconforme con el Acuerdo de liquidación dictado por la Delegación Especial de Canarias, interpone en fecha 17/11/2016 reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, el cual resuelve en fecha 30/06/2020, siendo notificado al interesado en fecha 30/08/2020. La resolución presentaba el siguiente detalle:

<<Por lo tanto este Tribunal, siguiendo la normativa, jurisprudencia y doctrina referenciadas, ha de ratificar el aumento de ingresos en el ejercicio 2012 confirmando la liquidación practicada por la Administración, remitiéndonos en este punto y para mayor abundamiento, al acta incoada, al informe que la acompaña, y al acuerdo liquidatorio dictado que hacemos nuestro.

(...)

Por lo tanto este Tribunal, siguiendo la normativa, jurisprudencia y doctrina referenciadas, ha de ratificar la minoración de gastos en concepto de amortización confirmando la liquidación practicada por la Administración, remitiéndonos en este punto y para mayor abundamiento, al acta incoada, al informe que la acompaña, y al acuerdo liquidatorio dictado que hacemos nuestro.

(...)

Por lo tanto este Tribunal, siguiendo la normativa, jurisprudencia y doctrina referenciadas, ha de ratificar la minoración de gastos relacionados con el proyecto ... confirmando la liquidación practicada por la Administración, remitiéndonos en este punto y para mayor abundamiento, al acta incoada, al informe que la acompaña, y al acuerdo liquidatorio dictado que hacemos nuestro.

(...)

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado>>.

#### **Cuarto.**

Disconforme el interesado con la resolución del TEAR de Canarias, interpone en fecha 07/10/2020 recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central, alegando de manera sucinta las siguientes cuestiones:

Primera: Prescripción de la deuda vinculada al acuerdo de reconocimiento de deuda suscrito con GRUPO TW SL por haberse devengado en el ejercicio 2011, siguiendo el propio criterio de la Inspección.

Segunda: Infracción del artículo 19.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 (vigente en el momento de realizarse los hechos imponibles de los ejercicios 2012 y 2013), relativo a la consideración de operaciones a plazos.

Tercera: Consideración de los gastos regularizados como deducibles por entender que existe una debida correlación de los mismos con los ingresos.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

#### **Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a derecho de la resolución emitida por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, dando respuesta a las alegaciones planteadas por el reclamante en el presente recurso de alzada.

#### **Tercero.**

En primer lugar, en relación con el incremento de los ingresos en el periodo 2012 y la correspondiente minoración del periodo 2013, el interesado se manifiesta en los siguientes términos:

<<Así las cosas, mi poderdante entiende que, si se sigue el propio criterio que la Inspección emplea para imputar al ejercicio 2012 los importes contabilizados por mi mandante en el ejercicio 2013, la deuda tributaria procedente de los acuerdos con GRUPO TW, S.L. estaría prescrita, pues deberían haberse contabilizado los ingresos en el ejercicio 2011, y ello por estos motivos: a) En primer lugar, porque si se acoge el argumento de la Inspección de la AEAT de que a la regularización practicada le resulta de aplicación el artículo 19.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 (vigente en el momento de realizarse el hecho imponible), dicha regularización debió hacerse en el ejercicio 2011, y no en el 2012.

(...)

Por tanto, resultando incontrovertido el hecho de la celebración de un contrato, el 21 de septiembre de 2011, en el que se devenga el derecho de mi mandante a percibir la cantidad de 2.600.000 euros más el 5% de IGIC por los servicios pactados en el contrato, resulta difícil entender por qué la Inspección, siendo coherente con sus argumentos jurídicos, no lleva dichos ingresos al ejercicio 2011 y sí los imputa al ejercicio 2012.

Recuérdese que la Inspección, tanto en el acta como en la liquidación ahora impugnada, indica que en el caso que nos ocupa, el obligado tributario ha declarado la comisión por el servicio prestado a GRUPO TW SL en el periodo 2013, en el que se produce el cobro; sin embargo, la Inspección de los Tributos, atendiendo a la cronología de los hechos y a la normativa que se analiza a continuación, ha llegado a la conclusión de que corresponde su imputación al periodo 2012, (i) porque el devengo del ingreso se produce en dicho periodo, (ii) porque no le son de aplicación las normas que regulan las operaciones a plazos o con precio aplazado y (iii) porque la normativa fiscal sólo permite la tributación en el ejercicio en que se ha contabilizado el ingresos, aunque no coincida con el de devengo, si con ello se anticipa la tributación del ingreso.

(...)

Por ello, las preguntas que esta parte se hace son sencillas: ¿por qué la Inspección imputa al ejercicio 2012 unos ingresos que claramente (según su criterio, insistimos) se han devengado en el ejercicio 2011? ¿Por qué, sin cuestionar lo más mínimo (por eso es incontrovertido) el hecho de que en el ejercicio 2011 se devengan unos ingresos de 2.600.000 euros (así lo reconoce en el acta y en la liquidación impugnada, en ello insistimos), los imputa al ejercicio 2012? ¿Por qué luego se suscriben otros contratos en 2012? Entonces, ¿es coherente la Inspección con su propio criterio o se le "olvidó" extender las actuaciones a la comprobación del ejercicio 2011?

b) En relación con lo expuesto en la letra b) anterior, si la Inspección entendía que no procedía imputar al ejercicio 2013 los ingresos procedentes de GRUPO TW, S.L. (como si defendió y defiende esta representación aplicando el artículo 19.4 del TRLIS, y de ello se ocupará en la siguiente alegación), lo que tenía que haber hecho, para ser coherente con los hechos incontrovertidos y admitidos por la misma, era imputar los mismos al ejercicio 2011. Y para ello tenía que ampliar o extender el ámbito de las actuaciones de comprobación al ejercicio 2011 (la comprobación solo abarcaba 2011 y 2012).

Pero como no lo hizo antes del 27 de julio de 2016 (los cuatro años de periodo de prescripción para comprobar el ejercicio 2011 concluían el día 26) su derecho a comprobar y liquidar el ejercicio 2011 prescribió, por lo que ya no le quedaba más remedio que imputar, en el acuerdo de liquidación, los ingresos procedentes del contrato de 2011 con GRUPO TW, S.L. al ejercicio 2012.

De las anteriores alegaciones y de los hechos no controvertidos y aceptados por Inspección y obligado tributario (otorgamiento en 2011 de un contrato en el que se devengan los 2.600.000 euros) solo se puede concluir, por tanto, que la imputación de dichos ingresos al ejercicio 2012, como hace la Inspección, no es ajustada a Derecho, pues debía imputarse al ejercicio 2011, ya prescrito. Ello debe determinar la anulación de dicha liquidación tributaria>>.

El hecho controvertido pasa por determinar en que periodo impositivo debe imputarse el ingreso correspondiente al contrato efectuado entre las entidades en concepto de comisión de intermediación. La regla general de imputación viene recogida en el artículo 10 apartado 1 de la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) disponiendo lo siguiente:

<<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>>.

Es decir, el criterio general de imputación se basa en el momento de devengo del correspondiente ingreso o gasto, siendo ingreso en el presente caso. En base al Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, el principio de devengo entiende 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.

En el presente caso, existe un contrato inicial de fecha 21/11/2011 celebrado entre la reclamante y GRUPO TW SL cuyo objeto es la prestación por parte de la reclamante de servicios de identificación, intermediación y asistencia en la adquisición de uno o varios proyectos de instalación de producción de energía eléctrica con tecnología fotovoltaica, estableciéndose una comisión en función de la potencia final instalada en el proyecto que se desarrolle. En este momento no se produce la prestación de ningún tipo de servicio, ni se lleva a cabo el objeto del contrato, entendiéndose por parte de este TEAC, al igual que consideran los órganos de la Administración, que el servicio se desarrolla a lo largo del año 2012, procediendo su imputación contable al mismo en virtud del criterio de devengo; es por ello que se entiende que resulta de aplicación la regla general de imputación temporal, debiendo desestimar las alegaciones del presente reclamante que no aportan ningún elemento que, una vez analizado, pueda determinar su imputación al periodo impositivo 2011 como manifiesta el mismo.

**Cuarto.**

En segundo lugar, adicionalmente a la alegación anterior y para los ingresos imputados al periodo 2012, el interesado dispone que se produce infracción del artículo 19.4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 (vigente en el momento de realizarse los hechos imponibles de los ejercicios 2012 y 2013). Manifestándose en el siguiente sentido:

<<Sin perjuicio de lo expuesto anteriormente, y en coherencia con las alegaciones de esta parte que obran en el expediente administrativo, esta parte considera que los ingresos procedentes de su acuerdo con GRUPO TW, S.L., que contabilizó en el ejercicio 2013, se registraron de forma correcta, aplicando el criterio del artículo 19.4 del TRLIS.

En este sentido, entendemos que es correcta su imputación en el ejercicio 2013, y no corresponde cambiarla al ejercicio 2012, tal y como se pretende por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), ya que la mercantil ha imputado los ingresos, como se dijo, en el ejercicio 2013, al amparo del artículo 19.4 del TRLIS, donde se recoge que las rentas derivadas de la realización de operaciones a plazo se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros. Y también recoge que se consideran operaciones a plazo o con precio aplazado cuando se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega o prestación del servicio y el vencimiento del último o único plazo sea superior a un año.

Además de lo anterior, como claramente se recoge en los documentos que obran en el expediente y referenciados con el código 81.1.4.1. 20155KR...F, la fecha entre el devengo de los servicios prestados y la finalización del cobro de los mismos es superior a un año. Por lo que la mercantil actúa correctamente aplicando el criterio del cobro recogido en el artículo 19.4 del TRLIS. Así mismo lo recoge claramente entre otras, la STSJ CAT 7910/2009 (Id Cendoj: 08019330012009100579), con nº de Recurso 184/2006, nº de Resolución 778/2009 y Sentencia 778, cuya copia se acompaña. E igualmente se manifiesta en el mismo sentido la propia AEAT en la consulta vinculante V1225-08, con fecha de salida 12/06/2008.

La prueba de que nos encontramos ante una operación a plazos y que, por tanto, se podría acoger a la previsión del artículo 19.4 del TRLIS, se encuentra en el hecho recogido como SEXTO en la página 13 del acuerdo de liquidación impugnado.

(...)

En este sentido, y a diferencia de lo defendido por la Inspección en el acta de disconformidad y en el acuerdo de liquidación, lo previsto en el artículo 19.4 del TRLIS debe aplicarse cualquiera que sea la forma en como se hubiese contabilizado los ingresos y los gastos (cosa que, sorprendentemente, no tiene en absoluto en consideración, limitándose a afirmar sin ninguna justificación que debe prevalecer lo previsto en el artículo 19.1 del TRLIS).

De igual forma que en la alegación SEGUNDA, de lo anteriormente expuesto y de los hechos no controvertidos y aceptados por Inspección y obligado tributario (acuerdo de fraccionamiento del pago de los 2.600.000 euros) solo se puede concluir, por tanto, que la imputación de dichos ingresos al ejercicio 2012, como hace la Inspección, no es ajustada a Derecho, pues debía imputarse al ejercicio 2013. Ello debe determinar igualmente la anulación de dicha liquidación tributaria>>.

En segundo lugar, y ligado a la alegación previa, el interesado manifiesta la correcta imputación de los ingresos en el periodo 2013 al considerar que procede la aplicación del criterio previsto en el apartado 4 del citado artículo 11 de la LIS disponiendo que se trata de una operación a plazos o con precio aplazado. El criterio del citado artículo dispone lo siguiente:

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

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

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

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

El concepto y características de las operaciones a plazo ha sido definido en varias resoluciones del presente TEAC, siendo interesante traer a colación la resolución de fecha 29/10/2011 (RG 6630/09) en la que se dispone que en los supuestos en los cuales se desconozca en el momento de la transacción el tiempo en el que se ha de producir

el pago y, por ende, si este se va o no a realizar en un periodo superior a un año, la operación debe acogerse al criterio general de devengo, no pudiendo ser considerada operación a plazos.

<<Sexto.- De los antecedentes que constan en el expediente se desprende que la expropiación sufrida por la sociedad interesada el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último plazo es superior al año, por lo que, salvo que el sujeto pasivo hubiera optado por el criterio de devengo, lo que no hizo, la Inspección entendió que el incremento debe imputarse en proporción a los cobros realizados y no al ejercicio posterior a los comprobados en el que falló el TSJ.

Este Tribunal entiende y así lo ha declarado en otras ocasiones (por ej. Resolución de 28 de mayo de 2.004), que no es admisible el criterio de imputación de las operaciones a plazo porque en el momento de fijación del justiprecio por el Jurado el interesado desconocía el tiempo en que se produciría el pago y, por tanto, si se realizaría o no en plazo superior al año, por lo que en el ejercicio 1.993, en que se fija el justiprecio no era factible que se pudiera acoger a aquel criterio.>>

Y en el mismo sentido nos pronunciamos en resolución de 16-06-2010 (RG 4730/09):

<<Visto lo dispuesto por el apartado d) del artículo 14.2 antes citado, y por lo que ahora interesa, dos resultarían ser los requisitos objetivos que impone dicho precepto para poder 'optar' por aquel criterio de imputación, frente al general de devengo; a saber:

- Que el periodo que transcurre entre la fecha de compraventa de aquellas acciones, el 5 de mayo de 2004 y la de vencimiento del último plazo, "sea superior al año", y
- La propia existencia de vencimientos de pago, pues ésta será la determinante del momento de imputación de la parte proporcional de la ganancia patrimonial en cuestión.

Ninguno de los dos requisitos citados se cumple en la operación de compraventa de acciones ahora analizada, lo que determina la imposibilidad de acogerse a tal régimen de imputación, operando la regla general de devengo que supone imputar la totalidad de la ganancia patrimonial al momento en que tuvo lugar aquella alteración, es decir, al ejercicio de 2004.

En aquellos acuerdos no se establece calendario alguno de vencimiento o pago de las cantidades aplazadas, sino una especie de carencia de 'hasta' doce años, que habilita a la compradora a satisfacer aquel precio en el plazo o plazos que desee, dentro de aquel periodo de doce años, a su libre arbitrio. La inexistencia de fecha de vencimiento, o fechas de vencimientos, imposibilita determinar si aquel plazo al que alude la norma resultará inferior o superior a un año, pues ni tan siquiera se conoce qué fecha de vencimiento debe de computarse a estos efectos. Como ya decía este Tribunal en su resolución de 3 de febrero de 2010 (RG. 1595/2007), "el sujeto pasivo sólo puede 'optar' por uno u otro régimen de imputación temporal al tiempo de autoliquidar el impuesto (operando el de devengo en ausencia de 'opción')", esto es, atendiendo a las circunstancias que derivan de los acuerdos de venta adoptados, "sin amparar eventualidades que puedan resultar del devenir del tiempo", por lo que resulta del todo imposible establecer o determinar a priori, en el caso analizado, que entre aquella fecha del 5 de mayo de 2004 y la del último 'pago' (que no vencimiento, como impondría la norma), vaya a transcurrir un plazo superior al año>>.

Por tanto, para que exista la posibilidad de aplicar el criterio dispuesto para las operaciones a plazos, es necesario que exista un calendario de pagos delimitado que establezca el importe a pagar en cada una de las fechas previstas, las cuales también deben estar delimitadas. En base a lo expuesto no es posible considerar como operación a plazos aquella cuyo precio se condiciona a hechos futuros que pueden ser o no posibles, dado que dicho precio no se ha devengado y, por lo tanto, no puede ser objeto de contabilización.

Al efecto no podemos más que suscribir el análisis efectuado por el TEAR de Canarias, referido a cada uno de los hitos acontecidos en la relación contractual, y que son ratificados por este Tribunal:

<<En el presente caso, existe un contrato inicial de fecha 21 de septiembre de 2011, celebrado entre la reclamante y GRUPO TW, SL (en adelante TW) cuyo objeto es la prestación por la reclamante de los servicios de identificación, intermediación y asistencia en la adquisición de uno o varios proyectos de instalación de producción de energía eléctrica con tecnología fotovoltaica, quien percibirá en concepto de comisión una cantidad de 265 euros por cada kilowatio de potencia instalada del proyecto, que en ningún caso podrá superar a 2.6000.000,00 euros más 50/0 de IGIC. TW estará obligada a satisfacer la comisión devengada no más tarde de la fecha en que se cumplan seis meses desde la fecha de la escritura de compraventa del proyecto. Entiende esta Sala que no estamos ante un contrato a plazos. El precio de la operación no está perfectamente determinado ni tampoco los momentos en los que se ha de percibir su importe. Tampoco se produce en este momento el devengo puesto que no se ha realizado la operación objeto del contrato. En consecuencia, a la vista de este contrato, procederá la regla general de imputación al momento del devengo.

Con fecha 9 de marzo de 2012, se eleva a público el contrato privado por el que NP GMBH transmite a TW dos fincas rústicas arrendadas, permisos, licencias y autorizaciones en relación a la planta solar denominada ... que será construida y puesta en funcionamiento, determinados equipos solares fotovoltaicos, ciertas compañías del grupo NP venderán el 100% de las participaciones en el capital social de las compañías arrendatarias a la parte compradora. Entiende esta Sala que éste es el momento en que ha ocurrido el hecho o transacción económica que es objeto del contrato, siguiendo indeterminado tanto el importe exacto de la comisión como las fechas de cobro. Por tanto, ni la operación puede calificarse como a plazos, ni procederá la regla especial de imputación al momento del cobro. En consecuencia, procederá la regla general de imputación al momento del devengo.

Con fecha 13-3-2012, se eleva a público el documento privado de reconocimiento de deuda entre TW y la reclamante, una vez perfeccionada la compraventa del parque solar deviniendo TW plena propietaria, se reconoce adeudar a la reclamante por razón de los servicios prestados la cantidad de 2.600.000 euros más el 50/0 de esa cantidad en concepto de IGIC, que será pagada el día 31 de julio de 2012 con la condición de que se haya recibido copia de cualquiera de una serie de documentos, en caso contrario deberá pagarse cuando se reciba cualquiera de ellos. Entiende esta Sala que, tan sólo unos días después del cumplimiento del objeto del contrato, se cuantifica el importe de la comisión pero sigue indeterminada la fecha de cobro. Por tanto, ni la operación puede calificarse como a plazos, ni procederá la regla especial de imputación al momento del cobro. En consecuencia, procederá la regla general de imputación al momento del devengo.

Con fecha 10 de abril de 2012, se celebra contrato privado de novación del contrato inicial de fecha 21 de septiembre de 2011, cuyo objeto se amplía, incluyendo además de la identificación, intermediación, ingeniería y asistencia en la adquisición del proyecto ..., determinadas labores de asistencia durante la construcción, conexión a la red del mismo y durante el proceso de futura venta, estableciendo como fecha de devengo del pago la fecha del informe final tras la venta del proyecto. La comisión es establece en una cantidad de 265 euros por cada kilowatio de potencia instalada del proyecto, que en ningún caso podrá superar a 2.6000.000,00 euros más 5% de IGIC. Entiende esta Sala que la novación afecta al objeto ampliándole, esto es incluye además de la identificación, intermediación, ingeniería y asistencia en la adquisición del proyecto ..., determinadas labores de asistencia durante la construcción, conexión a la red del mismo y durante el proceso de futura venta. Entiende esta Sala que no estamos ante un contrato a plazos. El precio de la operación no está perfectamente determinado ni tampoco los momentos en los que se ha de percibir su importe. En consecuencia, procederá la regla general de imputación al momento del devengo.

Con fecha 30-11-12 se eleva a pública la transmisión por TW a QR, SL de dos fincas rústicas, en una escritura pública, y de la planta fotovoltaica cuya explotación se encuentra cedida a cuatro entidades en las que el vendedor ostenta la condición de socio único. Entiende esta Sala que éste es el momento en que ha completado el hecho o transacción económica que es objeto del contrato novado, siguiendo indeterminado tanto el importe exacto de la comisión como las fechas de cobro.

Con fecha 22 de enero de 2013 se eleva a público documento privado de reconocimiento de deuda a favor de la reclamante por los servicios de identificación, intermediación y asistencia en la adquisición de uno o varios proyectos de instalación de producción de energía eléctrica por importe de 2.600.000,00 euros más IGIC, estableciendo unos plazos de pago que empiezan el 28 de enero y terminan el 28 de junio. Entiende esta Sala que, casi dos meses después del cumplimiento del objeto novado del contrato -anteriormente se había tardado unos días- y, además cambiando de año, se cuantifica el importe de la comisión estableciendo un calendario de pagos en seis fechas a lo largo de 2013, empezando el 28 de enero y terminando el 28 de junio.

En conclusión, y a juicio de esta Sala, ni desde el primer contrato celebrado en fecha 21 de septiembre de 2011, ni en momento posterior alguno, la operación tiene la consideración a plazos o con precio aplazado puesto que el precio de la operación no está perfectamente determinado y los momentos en los que se ha de percibir el importe del precio tampoco, En consecuencia será de aplicación la regla general del devengo para la imputación temporal, y sin que se haya producido en la fecha de celebración del primer contrato devengo alguno puesto que no se ha producido prestación por la reclamante de los servicios relativos a la identificación, intermediación y asistencia en la adquisición de uno o varios proyectos de instalación de producción de energía eléctrica con tecnología fotovoltaica y que conforman el objeto del contrato>>.

Por todo lo referido previamente la imputación de los ingresos derivados del contrato referido debe producirse en el año 2012, no siendo posible la consideración de operación a plazos, por lo que se confirma la liquidación efectuada por la Delegación Especial de Canarias en los términos suscritos, siendo en el periodo 2012 cuando se entiende realizada la prestación de los servicios que constituyen el objeto del contrato.

## Quinto.

En último lugar el interesado alega la deducibilidad de los gastos por entender que existe una correlación de los mismos con los ingresos de la entidad, disponiendo lo siguiente:

<<Con respecto a los gastos correspondientes a QM, SL, JK, GH, SL, CCD., SL, y DDF, que la Inspección pretende reclasificar de gastos del ejercicio a inversión o existencias, hemos de indicar que no estamos de acuerdo por el siguiente motivo:

Dichos gastos son necesarios y obligatorios para la obtención de los ingresos, que están imputados en el ejercicio 2013, como la subvención por importe de 125.000 euros. El proyecto de la subvención como ha quedado acreditado con la aportación de la documentación por parte del Instituto Tecnológico de Canarias y el ACIISI, todas esas facturas están dentro de las justificadas en el código 84.1.6.1 Fac. Y pagos colab. Externas por lo que en virtud de la imputación del devengo de los ingresos y gastos se tienen que contabilizar como gastos, al imputar el 100% de la subvención dentro del ejercicio 2013.

Por lo que esta reclamante entiende que todos estos gastos del ejercicio 2013 vinculados a la subvención se tienen que aplicar como gastos en dicho ejercicio, por ser cuando se hace efectivo el cobro y justificación de la subvención.

Toda la documentación de la subvención ha sido aportada en el Requerimiento de Información al Instituto Tecnológico de Canarias (ITC) y consta en el código 84.1. 2016B4Y...J y siguientes y obra en el expediente administrativo.

Con respecto a la Factura de FFG, SA, es un gasto deducible en el ejercicio 2013, ya que son honorarios que nos cobraron por captación de inversores, resultando fallidas las gestiones; y al reclamar más dinero, observamos un comportamiento sospechoso en estos señores, negándonos al pago del restante de la factura que emitieron, siendo que está mercantil sólo contabilizó el importe pagado por 30.000 euros (en el expediente obra la factura por un importe de 48.000 euros). Destacar que estos señores antes citados de FFG, S.A. eran los intermediarios o representantes en España de GGH, LTD y de HHJ, LLC, que trataremos en la siguiente alegación.

Los pagos realizados a GGH, LTD, se realizaron en virtud de ser la empresa emisora de las facturas por los servicios prestados por HHJ, LLC, los cuales se presentaron como captadores de fondos, inversores y garantías, para poder obtener financiación para el desarrollo de proyectos.

Como ya fue mencionado, tras varios pagos realizados, se observó una conducta sospechosa, por lo que no se ingresó más dinero y esta mercantil procedió a realizar las acciones pertinentes. En consecuencia, todos los pagos realizados fueron para una prestación de servicios, que nunca llegó a concretarse en un inversor o garantía. Con todo ello, se procedió a realizar una denuncia por ante la Guardia Civil de España en virtud de que nos contactaron desde la Policía Judicial de ... (PAÍS\_2), donde se está siguiendo un procedimiento de investigación contra estas empresas y donde se nos pidió que nos apersonáramos en la causa, lo cual hicimos. Se acompaña escrito remitido a las autoridades PAÍS\_2, así como escrito de denuncia ante la Guardia Civil y escrito explicando todo el proceso ante este organismo. Por todo ello esta mercantil entiende que dicho gasto debe imputarse al ejercicio 2013, bien como gasto corriente o, en todo caso, como gasto extraordinario>>.

Las alegaciones vertidas por el interesado en relación a la regularización efectuada sobre los gastos indicados suponen una reproducción exacta de las alegaciones presentadas frente al TEAR de Canarias, a las cuales ha tenido acceso este Tribunal por constar en el expediente.

Pues bien, siendo ésta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del Tribunal Económico-Administrativo Regional, en pro de un pronunciamiento estimatorio, esto es, que se realizase un examen o análisis crítico de aquella resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas realizadas, lo cual requeriría razonar la errónea aplicación del Derecho o valoración de los hechos y pruebas que, por el Tribunal de instancia, se hace en la resolución que aquí se impugna.

No obstante lo anterior, ese no ha sido el actuar del interesado en el presente caso, en el que el recurrente, dejando de lado toda la argumentación vertida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en la resolución impugnada, se limita en esta alzada a dar por reproducido literalmente, en lo que a esta cuestión se refiere, el que fuera escrito de alegaciones presentado ante aquel Tribunal de instancia.

Cierto es que el artículo 237 de la LGT atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar "todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los Tribunales de Justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados, imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia.

A este respecto, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11-03-1999 (rec. nº 11433/1991), señala:

<<Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia,

pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998).»>

Decir que esa reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto de la reiteración de idénticas alegaciones en sucesivas instancias ha venido siendo recogida por este Tribunal en numerosas resoluciones.

En esta tesitura no podemos más que atender las citadas alegaciones reiterándonos en las argumentaciones de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias impugnada, argumentaciones que son en todo compartidas por este TEAC.

<<SEXTO.- Las alegaciones cuarta, quinta y sexta se refieren a una serie de gastos relacionados con la creación de un parque de atracciones sostenible en PAÍS\_1 denominado ..., y para los que, existiendo factura y justificante de pago, la Inspección ha considerado que no se ha probado la realidad de las operaciones. Se aporta en relación con el emisor de facturas GGH, LTD escrito dirigido a las autoridades PAÍS\_2, así como escrito de denuncia ante la Guardia Civil.

Los fundamentos jurídicos indicados en el punto anterior, sirven también en este apartado.

Según consta en el Acuerdo de liquidación: "(i) Las facturas aportadas contienen conceptos genéricos que impiden dada la ausencia de mayores soportes documentales, tales como contratos o presupuestos, verificar su relación con la actividad económica desarrollada por la entidad obligada tributaria. En este sentido, podemos resaltar:

Las facturas emitidas por DDF consignan siempre el mismo concepto: "Honorarios del mes ... del 2013 por servicios de consultoría, análisis y coordinación de las áreas de Comunicación y Marketing para el desarrollo del proyecto ...".

Las facturas emitidas por JJK SL contienen conceptos genéricos: "Definición de la marca y aplicaciones básicas por ...", "Horas de asistencia desde enero de 2013 (excluidas reuniones relativas a creación de marca) en oficinas de XZ", "Horas de asistencias reunión Madrid" y "Gastos de viaje".

Las facturas emitidas por KKL SL detallan los siguientes servicios relacionados con el proyecto: "plan de desarrollo, plan maestro, bussiness plan, fund raising, gestión y administración". No se aporta mayor documentación que permita conocer los extremos acordados por las partes ni el resultado final de los trabajos facturados.

Factura emitida por CCD SL. Se facturan 30.000 euros por el concepto "Desarrollo y colaboración Bussines Plan, captación de inversionistas, plan maestro y fund raising" sin mayor justificación de la realidad de los servicios.

(ii) Determinadas sociedades prestadoras de los servicios facturados (JK ING AMB, GGH LTD, FFG SA Y QM ) carecen de medios personales y materiales y se detecta ausencia de actividad económica.

(iii) Se verifica la relación directa con dos de las sociedades que prestan los servicios en cuestión: CCD SL Y KKL SL. Dichas sociedades están bajo la influencia, vía capital y administración, de D. Axy quien actúa como representante autorizado de la entidad obligada tributaria en el presente procedimiento.

(iv) Con respecto a los gastos con origen en los servicios facturados por GH SL: dicha entidad no dispone de trabajadores por cuenta ajena, desarrollaría su actividad en el mismo local que la entidad obligada tributaria, en el año 2012 no percibe de ingresos de su actividad económica y en el año 2013 su estructura de ingresos se corresponde exclusivamente a la facturación a XZ SL. Adicionalmente, tratándose ambas sociedades de partes vinculadas en los términos del artículo 16 del TRLIS, resultaría de aplicación lo dispuesto en su apartado 5: «La deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario».

La falta de acreditación de la ventaja o utilidad de los servicios facturados por GH SL operaría como motivo adicional a lo anterior. "

En el presente caso, y en relación con los proveedores, JJK SL, y KKL SL, no se han presentado alegaciones. En relación con los restantes proveedores, no se aporta en la reclamación documentación alguna que acredite la efectiva realización de las operaciones facturadas a la reclamante, sin que sirva a estos efectos en relación con el emisor de facturas GGH, LTD el escrito dirigido a las autoridades PAÍS\_2, así como escrito de denuncia ante la Guardia Civil, puesto que no acreditan la falta de medios económicos y personales y la ausencia de capacidad económica de la entidad. Además, no se aporta resolución o sentencia firme condenatoria de las autoridades PAÍS\_2.

Por lo tanto, en un caso como el presente, correspondía a la entidad obligada tributaria acreditar todos los presupuestos exigidos por la Ley para la lícita deducibilidad de los gastos controvertidos. Y si bien es cierto que las facturas aportadas constituyen el instrumento formal exigido con carácter preferente por la LGT (artículo 106.3), la falta de otra documentación y demás elementos probatorios, junto con los indicios o evidencias presentados por la Inspección, permiten concluir que no ha llegado acreditarse la correspondencia de dichos instrumentos con la realidad material que manifiestan. Dicho de otra manera, si se quiere, la prueba de la naturaleza y finalidad de estos gastos no ha quedado satisfecha, por cuanto se ponen de manifiesto por la Inspección elementos de juicio de tal entidad que, frente a los mismos, los justificantes aportados por el obligado tributario aparecen como insuficientes para apoyar su derecho. Por todo lo señalado, se desestima la alegación relativa a la deducibilidad de los gastos relacionados con el proyecto ....

Por lo tanto este Tribunal, siguiendo la normativa, jurisprudencia y doctrina referenciadas, ha de ratificar la minoración de gastos relacionados con el proyecto ... confirmando la liquidación practicada por la Administración, remitiéndonos en este punto y para mayor abundamiento, al acta incoada, al informe que la acompaña, y al acuerdo liquidatorio dictado que hacemos nuestro.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## **ACUERDA**

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.