

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088257

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 1025/2022, de 18 de octubre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1312/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. Rectificación relativa al ejercicio 2011. El recurrente procede a imputar a ese ejercicio, como error contable, la pérdida originada por las ventas ficticias de 423.000 euros contabilizadas en 2010 por el director financiero de la compañía con base en lo dispuesto en el artículo 19.3 de la LIS, que contempla una excepción al criterio de imputación del devengo admitiendo la deducibilidad del gasto en el ejercicio en que se contabiliza siempre que de este criterio de imputación no resulte una tributación inferior a la que hubiera resultado de aplicar el criterio del devengo. Frente a ello la Inspección rechaza dicha rectificación aduciendo que la corrección del error contable determina el registro contable de un gasto en un periodo impositivo posterior a aquel en que hubiera procedido su imputación temporal y no es posible comprobar que de ello no se deriva una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del criterio de devengo al pretender imputar a 2011, una pérdida generada en 2010, ejercicio que a la fecha de la presentación de la solicitud de rectificación el 12 de febrero de 2016 se encontraba prescrito. Por su parte, la actora sostiene que, tanto las autoliquidaciones, como las declaraciones complementarias presentadas, así como el inicio de las actuaciones de comprobación, interrumpieron dicha prescripción. No obstante y a pesar que de conformidad con lo expuesto la Inspección sustenta la imposibilidad de imputar al ejercicio 2011 la rectificación de las supuestas ventas ficticias del ejercicio 2010, al resultar necesario tener en cuenta la prescripción del ejercicio 2010 a la fecha de la solicitud de la rectificación, la cual tuvo lugar el 12/2/2016, el TEAR, en su Resolución refiere que, sin necesidad de entrar a valorar la prescripción, la improcedencia de la rectificación se produce porque el descubrimiento del error contable no se produce en 2011, sino en 2012, sin que en la cuentas anuales del ejercicio 2011 conste la imputación, de la corrección, en la cuenta de reservas. Frente a esta Resolución la actora promueve la incongruencia omisiva de la resolución del TEAR, al no haberse pronunciado sobre la prescripción, así como la *reformatio in peius*. Pues bien, a juicio de la Sala lo que no resulta admisible es que el TEAR, en su resolución, añada nuevos argumentos que no se tuvieron en cuenta a la hora de llevar a cabo la misma, en relación con la denegación de la rectificación del error contable realizado en el ejercicio 2011, sin que el acuerdo de liquidación, basado en la prescripción del ejercicio 2010, hiciera mención alguna a la fecha en la que la actora tuvo conocimiento de dicho error o lo contabilizó en sus cuentas anuales. Esta cuestión es sin duda relevante y hubo de formar parte, en su caso, del acuerdo de liquidación pero en modo alguno, sin haber sido tomado en consideración por la Inspección puede ser añadido por el TEAR, como de contrario se argumenta por la demandada, para sustentar la liquidación. Sin duda esta circunstancia es suficiente para anular en este apartado la resolución del TEAR, y la liquidación de la que trae causa, al haber cambiado, en definitiva, los argumentos en los que se sustentó la liquidación, incurriendo en una incongruencia susceptible de invalidar en lo relativo a la rectificación del ejercicio 2011 la liquidación practicada. Y todo ello sin que las alegaciones de la Inspección sobre la prescripción del ejercicio 2010 sean suficientes para impedir a la Inspección comprobar dicho ejercicio a los efectos de verificar la aplicación del artículo 19.3 de la LIS, y si en definitiva la imputación del gasto de 2010 al ejercicio 2011 implicaba una tributación inferior a la que hubiera resultado de aplicar el criterio del devengo, comprobación que no puede quedar impedida por la aducida prescripción del ejercicio 2010 y dejando, por ello, sin efecto, esta parte de la liquidación. *Rectificación relativa al ejercicio 2012.* Rechazan tanto el TEAR como la Inspección la misma al considerar insuficientes las pruebas aportadas en cuanto a las pérdidas que pretende registrar en concepto de apropiación indebida del director financiero, y más aún cuando se trata de una cuestión que está pendiente de resolución judicial. Considera la Sala que el informe de parte, visto el alcance de la rectificación practicada, se revela insuficiente para acreditar los extremos alegados y todo ello sin que se haya aportado resolución judicial alguna en relación con los hechos penales denunciados con el fin de acreditar, de manera fehaciente, el montante de las precitadas maniobras irregulares. En todo caso, precisa la Sala que resulta improcedente la regularización íntegra que se interesa atendido el carácter parcial de las actuaciones de comprobación desarrolladas centradas en las rectificaciones practicadas por el propio recurrente y todo lo expuesto debe conducir, sin más, a la desestimación de este segundo motivo impugnatorio al no desvirtuar los argumentos desestimatorios de la Administración.

PRECEPTOS:

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

Ley 58/2003 (LGT), art. 11.

PONENTE:

Doña Begoña Garcia Melendez.

Magistrados:

Don MANUEL JOSE BAEZA DIAZ-PORTALES
Don LUIS MANGLANO SADA
Don BEGOÑA GARCIA MELENDEZ

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA
COMUNIDAD VALENCIANA**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 001312/2021

N.I.G.: 46250-33-3-2021-0002637

SENTENCIA Nº 1025/2022

Ilmos. Sres:

Presidente

D. MANUEL JOSE BAEZA DIAZ-PORTALES.

Magistrados

D. LUIS MANGLANO SADA

D^a BEGOÑA GARCÍA MELÉNDEZ

En Valencia a dieciocho de octubre de dos mil veintidós

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 1312/2021, interpuesto por CROCS SPAIN SL representada por el Procurador D. JORGE CASTELLÓN NAVARRO y asistida por el letrado D. PABLO CARDONA MARTÍN contra la Resolución dictada por el TEAR-CV en la Reclamación Económico-Administrativa de fecha 22 de febrero de 2019 desestimatoria de la reclamación 03- 02423-2017 por el concepto IS ejercicios 2011 y 2012, estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el Recurso y seguidos los trámites previstos en la Ley, se emplazó a la parte demandante al objeto de que formalizara su escrito de demanda, lo que verificó en tiempo y forma, solicitando se dicte Sentencia por la que se estime la demanda considerando procedentes las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del IS de 2011 y 2012 o, en su caso, las declaraciones complementarias del IS de 2011 y 2012 presentadas por la entidad y anule los acuerdos de liquidación del IS de 2011 y 2012 dictados por la Dependencia Regional de Inspección, sede Alicante, así como la resolución del TEAR de Valencia y con ello se reconocerá una situación justa, equilibrada y respetuosa con la capacidad económica de CROCS SPAIN SL a fin de que pueda imputar al IS de 2011 la pérdida real de 423.000 € correspondiente a las ventas ficticias irregularmente contabilizadas en 2010 por el director financiero, teniendo en cuenta además que la imputación de esta pérdida a 2011 no implica una tributación

inferior a la que hubiera resultado en el caso de haberla imputado a 2010, ejercicio que no estaba prescrito, en el supuesto de haber aplicado el criterio del devengo así como imputar al IS de 2012 la pérdida de 435.000 € cuya realidad se acreditado con las pruebas aportadas al Tribunal. Y aunque no se haya planteado por la Inspección ni por el TEAR de Valencia debe tenerse en cuenta a los efectos de lo dispuesto por el artículo 19.3 de la LIS que la imputación al IS de 2012 de esta pérdida de 435.000 € con origen en 2010 y 2011 tampoco implica una menor tributación a la que resultaría de haberla imputado aplicando el criterio del devengo, pues en todos esos ejercicios había pérdidas y bases negativas.

Segundo.

Por la parte demandada se contestó a la oponiéndose a la misma, solicitando se dicte sentencia desestimando, en su integridad, lo solicitado en la demanda.

Tercero.

Que no acordándose ni el recibimiento del pleito a prueba ni, el trámite de conclusiones, quedaron los autos pendientes de deliberación y fallo.

Cuarto.

Se señaló para la votación y fallo del presente Recurso el día dieciocho de octubre del año en curso, teniendo lugar el día designado.

Quinto.

En la tramitación del presente Recurso se han observado las prescripciones legales.

Ha sido Ponente la Magistrada Doña Begoña García Meléndez quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El objeto del presente recurso lo constituye la Resolución dictada por el TEAR-CV en la Reclamación Económico-Administrativa de fecha 22 de febrero de 2019 desestimatoria de la reclamación 03-02423-2017 por el concepto IS ejercicios 2011 y 2012, en relación con las dos rectificaciones de las autoliquidaciones presentadas el 12-2-2016 basadas en el descubrimiento de ventas ficticias registradas en la contabilidad de 2010 por importe de 423.000 euros.

SEGUNDO: La parte actora sustenta su demanda en los siguientes hechos y fundamentos de derecho:

En fecha 12 y 22-1-2016 y como consecuencia de unas anteriores actuaciones de comprobación, la recurrente presenta dos solicitudes de rectificación de las autoliquidación del IS de los ejercicios 2011 y 2012.

La primera de ellas al haber descubierto que el director financiero de la sociedad había contabilizado en 2010 unas ventas ficticias de 423.000 € y el importe de tales ventas ficticias se imputó al año 2011, como error contable, por haberse descubierto en ese ejercicio y ello con base en lo dispuesto en el artículo 19.3 de la LIS.

Y la segunda, para aumentar los gastos de la sociedad en 435.000 € como consecuencia de las irregularidades realizadas por el director financiero de la compañía durante 2010 y 2011 correspondiendo la cantidad de 380.000 € a desviaciones de dinero a las sociedades por él controladas y la de 55.000 € a gastos financieros por remesas de giros no contabilizados.

Como consecuencia de lo anterior se inician las correlativas actuaciones de comprobación, emitiéndose los acuerdos de liquidación objeto del presente recurso.

Como motivos de impugnación se alegan:

1. Procedencia de la rectificación relativa al ejercicio 2011.

.- Refiere haber presentado la rectificación como consecuencia de un previo acuerdo de liquidación emitido a raíz de la autoliquidación presentada con una base imponible negativa de 894.931,74 € y la ulterior declaración complementaria del IS de 2011 con una base imponible negativa 1.317.931,76 € como resultado de practicar un ajuste negativo de 423.000 € en concepto de error contable.

Declarando la Inspección que dicha declaración era improcedente, aumentando la base imponible en 423.000 € por no haber atendido la sociedad el requerimiento para justificar la disminución extracontable declarada e indicando que lo procedente no era presentar una declaración complementaria, sino una solicitud de rectificación de la autoliquidación del IS, sin bien dicha liquidación fue posteriormente anulado por el TEAR.

Y aconteciendo, en idénticos términos respecto del IS de 2012.

Por ello se presentan las correlativas rectificaciones de las autoliquidaciones del IS 2011 Y 2012, procediendo la rectificación del IS de 2011 a imputar a ese ejercicio, como error contable, la pérdida originada por las ventas ficticias de 423.000 € contabilizadas en 2010 por el director financiero de la compañía con base en lo dispuesto en el artículo 19.3 de la LIS, que contempla una excepción al criterio de imputación del devengo admitiendo la deducibilidad del gasto en el ejercicio en que se contabiliza siempre que de este criterio de imputación no resulte una tributación inferior a la que hubiera resultado de aplicar el criterio del devengo.

Y practicándose la rectificación en 2012 para incrementar los gastos de ese ejercicio en 435.000 € originados por las maniobras irregulares realizadas durante 2010 y 2011 por el director financiero de la sociedad correspondiendo la cifra de 380.000 € a las desviaciones de dinero efectuadas a sus sociedades y la de 55.000 € a las remesas de efectos no contabilizadas.

.-Se rechaza la rectificación del ejercicio 2011 al no poder ampararse en el 19.3 de la LIS pues lo que pretende hacer la sociedad es imputar a 2011 una pérdida generada en 2010, ejercicio que a la fecha de la presentación el 12/02/2016 de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del IS de 2011 se encontraba prescrito.

Si bien la actora sostiene que, tanto las autoliquidaciones, como las declaraciones complementarias presentadas, así como el inicio de las actuaciones de comprobación, interrumpieron dicha prescripción.

Disponiendo, la Inspección, disponía de un plazo de 10 años para comprobar la pérdida generada en 2010 de acuerdo con el artículo 66 Bis de la LGT.

Y es por ello, que la Inspección podía y debería haber comprobado el IS de 2010 para verificar las consecuencias de la aplicación del artículo 19.3 de la LIS, esto es, si la imputación del gasto de 2010 al ejercicio 2011 implicaba una tributación inferior a la que hubiera resultado de aplicar el criterio del devengo.

Igualmente podía y debería haber comprobado el IS de 2010 para verificar cómo habría tributado en el IS de 2010 la pérdida imputada al IS de 2011.

Y todo ello, aún en el caso de encontrarse prescrito el ejercicio 2010, al afectar a ejercicios posteriores no prescritos.

En todo caso concluye que si la Inspección hubiera comprobado el IS de 2010 de CROCS SPAIN SL, habría constatado que en ese periodo había pérdidas pendientes de compensación por importe de 588.685,74 € y por consiguiente que la imputación a 2011 de la pérdida de 2010 de 423.000 € no originaba una menor tributación a la que hubiera resultado en el caso de haberla imputado a 2010 aplicando el criterio del devengo, pues la tributación en el IS era la misma en el caso de imputar la pérdida al periodo impositivo de 2010 o al de 2011 pues en ambos ejercicios había pérdidas y bases negativas.

.-Por su parte el TEAR en su Resolución, sin entrar a valorar la aducida prescripción del ejercicio 2010 refiere que el error contable se descubre en 2012 y no en 2011, extremo éste rechazado por la actora.

No siendo necesaria la reformulación de las cuentas anuales de 2011 por cuanto que, dicho error contable ya se mencionaba en las páginas 5 y 33 de las mismas.

.-Invocando, a su vez, la incongruencia omisiva del TEAR al no pronunciarse sobre la prescripción del ejercicio 2010 y planteando, para la desestimación una cuestión nueva que perjudica a la actora relativa a la imputación incorrecta del error contable en el ejercicio 2011, al haber sido descubierto, en el 2012.

2. Procedencia de la rectificación de la autoliquidación del IS 2012.

.-Reitera que la rectificación de la autoliquidación del IS 2012 tenía por objeto incrementar los gastos de ese ejercicio en 435.000 € originados por las maniobras irregulares realizadas durante 2010 y 2011 por el director financiero de la sociedad correspondiendo la cifra de 380.000 € a las desviaciones de dinero efectuadas a sus sociedades y la de 55.000 € a las remesas de efectos no contabilizadas.

.-Por su parte la Inspección y el TEAR rechazan, dicha rectificación, por considerar insuficientes las pruebas aportadas en cuanto a las pérdidas que pretende registrar en concepto de apropiación indebida del director financiero, y más aún cuando se trata de una cuestión que está pendiente de resolución judicial .

Por la recurrente se aporta un informe emitido sobre dichas desviaciones de dinero para acreditar las mismas y prueba que considera, debe ser valorada por el Tribunal.

.-Se destaca que Inspección de Hacienda se negó a hacer una regularización tributaria integral, completa y bilateral de todas las personas y sociedades involucradas en el fraude realizado a CROS SPAIN SL.

Regularización que se negó aduciendo que se trataba de actuaciones de carácter parcial y rechazándose igualmente la solicitud presentada en estos términos ante la Dependencia regional lo que debe dar lugar debe dar lugar a la nulidad del acuerdo de liquidación del IS de 2011 y 2012 con retroacción, en su caso, de las actuaciones al momento procesal oportuno si la Sala lo estima conveniente.

3.- Interesa, en tercer lugar con carácter subsidiario y para el caso de no admitir las rectificaciones practicadas, se declare la procedencia de las declaraciones complementarias del IS de 2011 y 2012 presentadas el 5.11.2014 y el 15.10.2013 respectivamente pues los acuerdos de liquidación provisional del IS de 2011 y 2012 dictados por la Oficina de Gestión de la Administración de Hacienda de Elche, que consideraron improcedentes las referidas declaraciones complementarias, fueron declarados nulos por el TEAR de Valencia.

Prosigue señalando que como el TEAR de Valencia ha declarado nulas las liquidaciones provisionales del IS de 2011 y 2012 y la Administración de Hacienda de Elche no ha procedido a la ejecución de las resoluciones del Tribunal, debiendo haberlo hecho, son válidas, eficaces y procedentes las declaraciones complementarias del IS de 2011 y 2012 presentadas por la sociedad el 5.11.2014 y el 15.10.2013 respectivamente antes de solicitar en 2016 la rectificación de las autoliquidaciones del IS de 2011 y 2012.

Además, al haber transcurrido 4 años, 6 meses y 10 días entre la fecha de la interposición el 10 de abril de 2017 de la reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Valencia contra el acuerdo de liquidación del IS de 2011 y 2012 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Valencia, sede Alicante, y la fecha de la notificación el 20 de octubre de 2021 de la resolución desestimatoria del TEAR ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IS de 2011 y 2012.

Solicitando la estimación del recurso interpuesto con el fin, de que la actora, pueda imputar al IS de 2011 la pérdida real de 423.000 € correspondiente a las ventas ficticias irregularmente contabilizadas en 2010 por el director financiero, teniendo en cuenta además que la imputación de esta pérdida a 2011 no implica una tributación inferior a la que hubiera resultado en el caso de haberla imputado a 2010, ejercicio que no estaba prescrito, en el supuesto de haber aplicado el criterio del devengo así como imputar al IS de 2012 la pérdida de 435.000 € cuya realidad se acreditado con las pruebas aportadas al Tribunal.

Y teniendo en cuenta, a los efectos de lo dispuesto por el artículo 19.3 de la LIS, que la imputación al IS de 2012 de esta pérdida de 435.000 € con origen en 2010 y 2011 tampoco implica una menor tributación a la que resultaría de haberla imputado aplicando el criterio del devengo, pues en todos esos ejercicios había pérdidas y bases negativas.

Tercero.

El Abogado del Estado se opone rechazando, en primer lugar, los defectos invocados en relación con la Resolución del TEAR, tanto en relación, con la incongruencia omisiva como con la reformatio in peius.

Y ello al pronunciarse sobre la prescripción, ofreciendo, además, argumentos adicionales a su decisión de desestimación, que no suponen infracción del referido principio.

1. En relación con la rectificación del IS de 2011 se opone a la misma destacando, para ello que la Inspección rechaza dicha rectificación porque la corrección del error contable determina el registro contable de un gasto en un periodo impositivo posterior a aquel en que hubiera procedido su imputación temporal y no es posible comprobar que de ello no se deriva una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del criterio de devengo. Según la Inspección, la actora pretende imputar a 2011 una pérdida generada en 2010, ejercicio que a la fecha de la presentación de la solicitud de rectificación el 12 de febrero de 2016 se encontraba prescrito.

También el TEARCV rechaza la rectificación, aplicando el criterio del TEAC sobre cómo han de hacerse las correcciones de errores contables y a qué ejercicio deben imputarse.

Se remite a continuación al art. 19 de la LIS en el que se recogen los criterios para la imputación de los gastos y la excepción contenida en el párrafo 3 invocada por la recurrente rechazando la Inspección, esa imputación posterior al no poder comprobar que de ello no se deriva una tributación inferior.

Así, respecto a la prescripción del ejercicio 2010, rechaza que la misma haya sido interrumpida por las actuaciones realizadas al corresponder, las mismas, con ejercicios posteriores y todo ello sin que en dicha fecha estuviera vigente el art. 68.9 de la LGT.

Respecto a la imputación contable de un error en ejercicio distinto al que se descubrió, sostiene que es presupuesto, para la imputación fiscal de correcciones contables relativas a ejercicios precedentes haber contabilizado el error en el ejercicio en que se detecta y sin que este presupuesto en el presente caso, pues la mercantil demandante detectó en abril del 2012 el error contable cometido por su director financiero en 2010.

2. Sobre el principio de regularización íntegra señala que el objeto del procedimiento de inspección venía definido por la propia solicitud de rectificación del IS de 2011 y 2012 formulada por el obligado tributario, de modo que no era preciso ni habría sido coherente extender su alcance a ejercicios tributarios distintos.

3. Se opone, en tercer lugar, a la regularización del IS 2012, sin desvirtuar los argumentos de la Inspección para su denegación concretados en que los elementos aportados por la actora no prueban el presupuesto en que basa su solicitud de rectificación.

Sin que la querrela presentada, los movimientos bancarios aportados o el propio informe pericial emitido desvirtúe.

4. Rechazando por último la impugnación en relación con las declaraciones complementarias presentadas en su día al constituir actos distintos al objeto del presente recurso e incurriendo, dichas alegación, en desviación procesal.

Sin que por ello proceda examinar si ha prescrito el derecho de la administración a liquidar el IS de los ejercicios 2011 y 2012, solicitando, sin más, la íntegra desestimación del recurso interpuesto.

CUARTO: Delimitadas las posturas de las partes, el objeto del presente recurso se ciñe exclusivamente a la Resolución del TEAR de 22-2-2018, identificada en el escrito de interposición, en relación con las dos solicitudes

de rectificación presentadas por el recurrente de las autoliquidaciones del IS 2011 y 2012 y solicitudes que fueron denegadas mediante el acuerdo de liquidación emitido.

Los hechos de los que debemos partir son los siguientes:

En relación con el Impuesto sobre Sociedades 2011

- 1) El recurrente presentó declaración del Impuesto sobre Sociedades 2011 en fecha 24/7/2012.
- 2) El 19/7/2012 interpuso querrela criminal por los presuntos delitos de apropiación indebida, administración desleal, societario y falsedad documental contra su director financiero, D. Julián.
- 3) El depósito de cuentas anuales en el registro mercantil del ejercicio 2011 tuvo lugar el 6/11/2012 (según nota informativa de dicho registro).
- 4) Presentó declaración complementaria del Impuesto sobre Sociedades 2011 el 5/11/2014.
- 5) Gestión Tributaria practicó liquidación provisional, notificada el 11/2/2016.
- 6) Interpuso recurso de reposición y reclamación económico administrativa 03/06748/2016, esta última en fecha 26/9/2016.(según antecedentes informáticos).
- 7) El 12/2/2016 presentó rectificación de autoliquidación finalizando el procedimiento con el inicio de actuaciones inspectoras el 1/8/2016.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades 2012

- 1) El obligado tributario presentó declaración del Impuesto sobre Sociedades 2012 en fecha 24/7/2013 y declaración complementaria 15/10/2013.
- 2) El depósito de las cuentas anuales en el registro mercantil del ejercicio 2012 tuvo lugar el 13/11/2013.
- 3) Gestión Tributaria practicó liquidación provisional, notificada el 11/2/2016.
- 4) Interpuso recurso de reposición y reclamación económico administrativa 03/06749/2016, esta última en fecha 26/9/2016.(según antecedentes informáticos)
- 5) El 12/2/2016 presentó rectificación de autoliquidación finalizando el procedimiento con el inicio de actuaciones inspectoras el día 17/10/2016.

El recurrente, tal y como recoge el acuerdo de liquidación justifica sus rectificaciones en los siguientes términos:

.-En el ejercicio 2010 se incrementaron ventas ficticias por importe de 423.000€ y en el 2011 por importe de 1.083.003€.

a) El director financiero en el ejercicio 2011 anuló las ventas del ejercicio 2010 y efectuó un nuevo apunte de ventas por importe de 1.083.003€, resultando incrementada la cifra de clientes y ventas en el ejercicio 2011 en 1.083.003€.

b) El art. 19.1 RD 4/2004 permite en el caso de los ingresos ajustarlo en el ejercicio donde se han devengado, esto es en el 2011 que es cuando las ventas ficticias ascienden a 1.083.003€, procediendo el ajuste de ventas y clientes.

Frente a ello refiere la Inspección:

Si se analizan conjuntamente las alegaciones con las declaraciones complementarias que presentó en su día resulta que lo que realmente pretende el obligado tributario por el ejercicio 2011 consiste en disminuir el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (aumentar las pérdidas del ejercicio 2011) en 423.000€ por el concepto de "errores contables (art. 19.3 LIS)

En el ejercicio 2012 prosigue señalando el recurrente:

a) En el ejercicio 2012 el Director Financiero se apropió indebidamente de 380.000€.

b) En el ejercicio 2012 figuran gastos de remesas por importe de 55.000€ que no están incluidos como gastos en la cuenta de resultados porque el Director Financiero no quiso empeorar el resultado de la empresa.

Frente a ello refiere la Inspección:

Lo que se pretende en el ejercicio 2012 consiste en síntesis en rectificar el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias inicialmente declarado en 435.000,00 € por la pérdida obtenida con motivo de la apropiación indebida y los gastos financieros no contabilizados, pasando la base imponible de - 61.263,16 € a -496.263,16 €.

Y por ello se concluye por la Inspección rechazando las rectificaciones practicadas en los siguientes términos:

a) Imposibilidad de imputar al ejercicio 2011 la rectificación de las supuestas ventas ficticias del ejercicio 2010, en aplicación del art. 19.1 y 3 TRLIS y la interpretación realizada por la Dirección General de Tributos V2698-14, al resultar necesario tener en cuenta la prescripción del ejercicio 2010 a la fecha de la solicitud de la rectificación, la cual tuvo lugar el 12/2/2016.

B) Insuficiencia de las pruebas aportadas, los listados de clientes cuyas ventas han sido supuestamente incrementadas ficticiamente no hacen prueba de la veracidad de tal afirmación.

Tampoco lo hace la querrela presentada en la que se refiere que determinadas sociedades emitían a su vez facturas falsas a la mercantil dado que el hecho de presentar una querrela y su tramitación por el juzgado correspondiente no determina que los hechos que supuestamente la originan sean hechos ciertos y probados.

No se justifica en el expediente la relación o control del Director Financiero con las citadas mercantiles, lo que impide determinar la veracidad de la afirmación efectuada sobre la emisión de facturas ficticias al obligado tributario, dado que de los datos disponibles se observa la coincidencia entre los datos declarados de compras y ventas en el modelo 347 por el obligado tributario y LOGIC SHOES SL, lo que en principio evidencia una relación económica real.

El análisis de las cuentas bancarias aportadas no acreditan que los fondos transferidos a LOGIC SHOES SL se deba a motivos distintos a los de una relación comercial

QUINTO: Procede por ello entrar a examinar los motivos de impugnación alegados sin necesidad de reproducir los antecedentes fácticos que no han sido controvertidos.

1 . La primera cuestión se plantea respecto de la rectificación relativa al ejercicio 2011.

En dicha rectificación el recurrente procede a imputar a ese ejercicio, como error contable, la pérdida originada por las ventas ficticias de 423.000 € contabilizadas en 2010 por el director financiero de la compañía con base en lo dispuesto en el artículo 19.3 de la LIS, que contempla una excepción al criterio de imputación del devengo admitiendo la deducibilidad del gasto en el ejercicio en que se contabiliza siempre que de este criterio de imputación no resulte una tributación inferior a la que hubiera resultado de aplicar el criterio del devengo.

La regla general de imputación de los ingresos y gastos es la del devengo, tal y como impone el art. 19.1 del RD Legislativo 4/2004, Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actualmente, el art. 11.1 Ley 27/2014, de Impuesto de Sociedades se expresa en términos similares).

No obstante, el art. 19.3 TRLIS (en similares términos, el actual art. 11.3.1º Ley 27/2014) permite: " 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 6

Frente a ello la Inspección rechaza dicha rectificación aduciendo que, la corrección del error contable determina el registro contable de un gasto en un periodo impositivo posterior a aquel en que hubiera procedido su imputación temporal y no es posible comprobar que de ello no se deriva una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del criterio de devengo al pretender imputar a 2011, una pérdida generada en 2010, ejercicio que a la fecha de la presentación de la solicitud de rectificación el 12 de febrero de 2016 se encontraba prescrito.

Y practicándose la rectificación en 2012 para incrementar los gastos de ese ejercicio en 435.000 € originados por las maniobras irregulares realizadas durante 2010 y 2011 por el director financiero de la sociedad correspondiendo la cifra de 380.000 € a las desviaciones de dinero efectuadas a sus sociedades y la de 55.000 € a las remesas de efectos no contabilizadas

Si bien la actora sostiene que, tanto las autoliquidaciones, como las declaraciones complementarias presentadas, así como el inicio de las actuaciones de comprobación, interrumpieron dicha prescripción.

No obstante y a pesar, que de conformidad con lo expuesto la Inspección sustenta la imposibilidad de imputar al ejercicio 2011 la rectificación de las supuestas ventas ficticias del ejercicio 2010, en aplicación del art. 19.1 y 3 TRLIS y la interpretación realizada por la Dirección General de Tributos V2698-14, al resultar necesario tener en cuenta la prescripción del ejercicio 2010 a la fecha de la solicitud de la rectificación, la cual tuvo lugar el 12/2/2016, el TEAR en su Resolución refiere que, sin necesidad de entrar a valorar la prescripción, la improcedencia de la rectificación se produce porque el descubrimiento del error contable no se produce en 2011, sino en 2012, sin que en la cuentas anuales del ejercicio 2011 conste la imputación, de la corrección, en la cuenta de reservas.

Frente a esta Resolución la actora promueve la incongruencia omisiva de la resolución del TEAR, al no haberse pronunciado sobre la prescripción, así como la reformatio in peius.

Pues bien, planteada la cuestión en tales términos, y habida cuenta del modo en que quedó fijada la controversia en el acuerdo de liquidación lo que no resulta admisible es que el TEAR, en su resolución, añada nuevos argumentos que no se tuvieron en cuenta a la hora de llevar a cabo la misma, en relación con la denegación de la rectificación del error contable realizado en el ejercicio 2011, sin que el acuerdo de liquidación, basado en la prescripción del ejercicio 2010, hiciera mención alguna a la fecha en la que la actora tuvo conocimiento de dicho error o lo contabilizó en sus cuentas anuales.

Esta cuestión es sin duda relevante y hubo de formar parte, en su caso, del acuerdo de liquidación pero en modo alguno, sin haber sido tomado en consideración por la Inspección puede ser añadido por el TEAR, como de contrario se argumenta por la demandada, para sustentar la liquidación.

Sin duda esta circunstancia es suficiente para anular, en este apartado la resolución del TEAR, y la liquidación de la que trae causa, al haber cambiado, en definitiva, los argumentos en los que se sustentó la liquidación, incurriendo en una incongruencia susceptible de invalidar en lo relativo a la rectificación del ejercicio 2011 la liquidación practicada

Y todo ello sin que las alegaciones de la Inspección sobre la prescripción del ejercicio 2010 sean suficientes para impedir a la Inspección comprobar dicho ejercicio a los efectos de verificar la aplicación del artículo 19.3 de la LIS, y si en definitiva la imputación del gasto de 2010 al ejercicio 2011 implicaba una tributación inferior a la que hubiera resultado de aplicar el criterio del devengo, comprobación que no puede quedar impedida por la aducida prescripción del ejercicio 2010 y dejando, por ello, sin efecto, esta parte de la liquidación.

En segundo lugar y en relación con la rectificación de la autoliquidación del IS 2012 rechazan tanto el TEAR como la Inspección la misma al considerar insuficientes las pruebas aportadas en cuanto a las pérdidas que pretende registrar en concepto de apropiación indebida del director financiero, y más aún cuando se trata de una cuestión que está pendiente de resolución judicial.

Frente a ello la recurrente quien refiere que dicha rectificación tenía por objeto incrementar los gastos de ese ejercicio en 435.000 € originados por las maniobras irregulares realizadas durante 2010 y 2011 por el director financiero de la sociedad correspondiendo la cifra de 380.000 € a las desviaciones de dinero efectuadas a sus sociedades y la de 55.000 € a las remesas de efectos no contabilizadas se remite en sustento de sus pretensiones, al informe especial aportado junto con la demanda como documento nº 7 e informe que, según refiere, ya fue aportado en su momento al impugnar las liquidaciones practicadas anteriormente.

NO obstante dicho informe de parte, visto el alcance de la rectificación practicada se revela insuficiente para acreditar tales extremos y todo ello sin que se haya aportado resolución judicial alguna en relación con los hechos penales denunciados con el fin de acreditar, de manera fehaciente, el montante de las practicadas maniobras irregulares.

En todo caso resulta improcedente la regularización íntegra que se interesa atendido el carácter parcial de las actuaciones de comprobación desarrolladas centradas en las rectificaciones practicadas por el propio recurrente y todo lo expuesto debe conducir, sin más a la desestimación de este segundo motivo impugnatorio al no desvirtuar los argumentos desestimatorios de la administración.

3.- La última cuestión interesada con carácter subsidiario debe ser desestimada sin más al no constituir el objeto del presente recurso las declaraciones complementarias del IS de 2011 y 2012 presentadas el 5.11.2014 y el 15.10.2013 en relación con los correlativos acuerdos de liquidación provisional del IS de 2011 y 2012 dictados por la Oficina de Gestión de la Administración de Hacienda de Elche, declarados nulos por Resolución del TEAR de Valencia.

Resoluciones todas ellas que han devenido firmes y consentidas y que además exceden del objeto del presente recurso desestimando, sin más, este motivo de impugnación.

Todo lo cual debe conducir a la estimación parcial del recurso interpuesto

Quinto.

La estimación parcial no conlleva imposición en materia de costas.-

Vistos los preceptos citados y demás de general y concordante aplicación,

FALLAMOS

ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por CROCS SPAIN SL representada por el Procurador D. JORGE CASTELLÓN NAVARRO y asistida por el letrado D. PABLO CARDONA MARTÍN contra la Resolución dictada por el TEAR-CV en la Reclamación Económico-Administrativa de fecha 22 de febrero de 2019 desestimatoria de la reclamación 03-02423-2017 por el concepto IS ejercicios 2011 y 2012, estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

Anulamos la resolución y la liquidación practicada en lo relativo a la denegación de la rectificación de la autoliquidación del IS 2011 confirmando, en todo lo demás, la resolución impugnada.

Sin costas.

Contra esta sentencia cabe, en su caso, recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de conformidad con los artículos 86 y siguientes de la LJCA, según redacción dada por la disposición Adicional tercera. 1 de la LO 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la LO 6/1985, del Poder Judicial.

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

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, en el día de la fecha, hallándose celebrado audiencia pública en la Sección Tercera de la Sala Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de lo que doy fe.

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.