

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088878

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Sevilla)**

*Sentencia 1127/2022, de 10 de junio de 2022*

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 396/2020*

### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad. Imputación de gastos en período impositivo distinto de aquel en que tiene lugar su devengo.** Entiende la Administración que un gasto devengado en un ejercicio anterior es deducible fiscalmente en otro posterior siempre que no haya prescrito el ejercicio en el que tiene lugar el devengo del gasto, computando la prescripción desde la fecha en que concluye el plazo de declaración del ejercicio en que tenga lugar la contabilización del gasto. La normativa, al regular las condiciones de imputación de gastos en ejercicios distinto a aquel en que tiene lugar su devengo, establece únicamente como límite que no dé lugar a una menor tributación, sin consideración alguna a la prescripción. Por tanto, cabe pensar que la entrada en juego de la prescripción se configura como un límite implícito en el ejercicio de los derechos que corresponden a los obligados tributarios, impidiendo el abuso que supondría ejercitarlo en condiciones en que resulta imposible la comprobación por la Administración de la situación tributaria de la sociedad, en particular en lo que atañe a la realidad del gasto deducido con posterioridad a su devengo. Minoración de la tributación. Afirma la Sala que, aun reconociendo que se trata de un argumento eminentemente formal, no sería inexacto afirmar que la menor tributación tendría lugar en el momento de hacer aplicación de la base imponible incrementada, mediante su compensación con las rentas positivas de los períodos impositivos y no antes, lo que significa que, en principio la tributación del ejercicio 2016 no es reprochable. En segundo lugar, más importante, la Sala considera que el aumento del importe de bases imponibles negativas, en sí mismo considerado, no implica necesariamente una minoración en la tributación, incluso aceptando que tarde o temprano el incremento terminará por hacerse efectivo, mediante la aplicación a su destino natural que consiste en disminuir los resultados positivos venideros. La Sala propone una interpretación restrictiva y correctora de lo que debe entenderse por minoración de tributación, que excluya del ámbito de este enunciado aquellos supuestos en que el gasto imputado tardíamente tenga el efecto, que por definición le corresponde, de disminuir la base imponible negativa o de acrecentar, de un modo u otro, la base imponible negativa. El aumento del gasto deducible puede tener el correlato del nacimiento de una base imponible negativa o del simple aumento de su importe, pero este efecto no debe valorarse como una minoración de la tributación, salvo que se quiera conferir a este enunciado un alcance tal que prive al artículo 11.3 de la LIS en su conjunto de posibilidad de aplicación real. La Sala entiende que se minoraría indebidamente la tributación cuando el sujeto pasivo reserva la deducción del gasto devengado para la ocasión más favorable en supuestos en que, por ejemplo, se produce una alteración del tipo impositivo o del régimen legal que regula los gastos deducibles, eligiendo la situación normativamente más favorable.

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 8, 66, 66 bis, 67, 115 y 119.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 11.

### PONENTE:

*Don Javier Rodríguez Moral.*

Magistrados:

Don HERIBERTO ASENCIO CANTISAN  
Don GUILLERMO SANCHIS FERNANDEZ-MENSAQUE  
Don JOSE ANGEL VAZQUEZ GARCIA  
Don JAVIER RODRIGUEZ MORAL  
Don EDUARDO HINOJOSA MARTINEZ

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO  
(SEVILLA)**

**S E N T E N C I A**

Ilmos. Srs. Magistrados

D. Heriberto Asencio Cantisan  
D. Guillermo Sanchis Fernández- Mensaque  
D. José Ángel Vázquez García  
D. Javier Rodríguez Moral  
D. Eduardo Hinojosa Martínez

En Sevilla, a 10 de junio de 2022

Vistos por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, los autos correspondientes a los recursos con número de autos 396/20 interpuesto por MASARVIX S.L., y en su representación la Procuradora Sra. FERNÁNDEZ BONILLO y DEMANDADA: ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO por medio del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCÍA, representado y dirigido por la ABOGACÍA DEL ESTADO. Ha sido ponente D. JAVIER RODRÍGUEZ MORAL.

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

Por la parte actora se interpuso recurso contencioso administrativo contra acuerdo del TEARA de fecha 1 de junio de 2020 dictado en desestimación de las reclamaciones con número 41/01146/2019 y 41/02969/2019 formuladas contra liquidación provisional girada por la Administración de Heliópolis de la Agencia Tributaria en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2016; y asimismo, contra acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria muy grave dictado por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria .

**Segundo.**

Por la actora se interpuso demanda en la que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estima aplicables al caso, termina suplicando que se anule la resolución recurrida.

**Tercero.**

Por la parte demandada se contestó a la demanda en escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, terminó suplicando que se desestimase el recurso.

**Cuarto.**

La votación y fallo tuvo lugar el día señalado 7 de junio de 2022 , habiéndose observado las prescripciones legales.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.** *Imputación de gastos en período impositivo distinto de aquel en que tiene lugar su devengo. Prescripción.*

Los hechos que motivan la liquidación girada a la entidad recurrente por el Impuesto sobre Sociedades , refrendada por el TEARA, se encuentran perfectamente descritos en el acto de determinación de la deuda: "

-Se ha modificado la base imponible declarada debido a que no se han declarado o se han declarado incorrectamente las "Correcciones al Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias - Pérdidas por deterioro de IM, inversiones inmobiliarias e II incluido el fondo de comercio ( art. 13.2.a ) y DT 15ª LIS )", conforme a lo establecido en el art. 13.2.a ) y DT 15ª de la LIS .

- En contestación al requerimiento efectuado en el procedimiento, el obligado manifiesta que parte del deterioro declarado en la casilla 288 ('Deterioro y pérdidas por enajenaciones del inmovilizado', en concreto 13.181,94 euros), se corresponde con cinco facturas recibidas de la empresa Booking no contabilizadas como gasto

(10.187,40 euros) y por la baja en el activo de la sociedad de elementos de transporte (2.994.54 euros). De la documentación presentada en fecha 26-09-2018 y con número de registro RGE661041012018 resulta que las facturas de Booking corresponden a 2009 (meses 5,6, 7,10 y 11) y que ello ha supuesto su dotación en un periodo impositivo posterior al que corresponde a su devengo. Los criterios contable y fiscal coinciden en que el registro del gasto debe realizarse en el periodo de su devengo. En el caso de gastos contabilizados incorrectamente con un criterio diferente al devengo hay que determinar para su consideración como deducible si ha determinado una menor tributación, para lo que debe tenerse en consideración la prescripción y lo dispuesto en el artículo 11.3 LIS .

-Respecto al gasto que pretende registrar la entidad en el ejercicio 2016 correspondiente a gastos del ejercicio 2009, en la medida en que la corrección del mencionado error contable determina el registro contable de un gasto en un periodo impositivo posterior a aquel en el que hubiera procedido su imputación temporal con arreglo al principio de devengo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 11.1 de la LIS : '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', la imputación contable de dicho gasto, conforme al artículo 11.3 de la LIS, se integrará en la base imponible del ejercicio 2016, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la norma general de imputación temporal. A tal efecto, el contribuyente deberá comparar la tributación que resulta de la liquidación por el I.S. del período impositivo en que se contabiliza el gasto respecto de la liquidación que resultaría de imputar tales gastos en aquel otro período, anterior, en que se devengaron. No obstante, al efecto de valorar dicha circunstancia, deberá tenerse en cuenta el posible efecto de la prescripción. Es por ello que si el ejercicio es definitivo por efecto de la prescripción no es factible la rectificación de la autoliquidación, por lo que tampoco puede admitirse la deducibilidad del gasto en el ejercicio en el que se contabilice incumpliendo el criterio del devengo. En definitiva, si el contribuyente no puede solicitar a la Administración Tributaria que rectifique su autoliquidación, ni la Administración Tributaria puede comprobar ese ejercicio prescrito, la deducibilidad de los gastos devengados en dicho periodo y contabilizados en uno posterior no serían deducibles en ningún caso."

Por resumir, según entiende la Administración, un gasto devengado en un ejercicio anterior es deducible fiscalmente en otro posterior siempre que no haya prescrito el ejercicio en el que tiene lugar el devengo del gasto, computando la prescripción desde la fecha en que concluye el plazo de declaración del ejercicio en que tenga lugar la contabilización del gasto, criterio que, por otra parte, se recuerda que fue compartido por esta misma Sección de la Sala, en sentencia de 10 de julio de 2018( recurso 570/16).

Sin negar en absoluto esta sentencia, se admitirá que el Tribunal se aparte de sus propios pronunciamientos, si lo razona motivadamente, en el caso de que concluya en la posibilidad de una interpretación y aplicación de las normas tributarias distinta, en el sentido de más respetuosa con los principios y reglas del ordenamiento fiscal.

La primera reconsideración de la interpretación del artículo 11.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades debe efectuarse a la luz del principio de legalidad, o en los términos del artículo 8 de la Ley 53/2003, General Tributaria, de reserva de ley. Desde esta perspectiva , es obligado tener presente que el artículo 11.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , al regular las condiciones de imputación de gastos en ejercicios distinto a aquel en tiene lugar su devengo establece únicamente como límite que no de lugar a una menor tributación, sin consideración alguna a la prescripción.

Cabe pensar que la entrada en juego de la prescripción se configura como un límite implícito en el ejercicio de los derechos que corresponden a los obligados tributarios, impidiendo el abuso que supondría ejercitarlo en condiciones en que resulta imposible la comprobación por la Administración de la situación tributaria de la sociedad, en particular en lo que atañe a la realidad del gasto deducido con posterioridad a su devengo.

Presumiblemente son razones de este tipo las que alientan la desconfianza contra este manejo del derecho a deducir que late en la resolución vinculante de la Dirección General de Tributos, V2591-11 ,de 28 de Octubre de 2011, citada expresamente por el TEARA; sin embargo, debe recordarse la propia evolución de la legislación tributaria, que ha terminado por conceder la relevancia que merece la distinción entre el derecho a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación , que prescribe en los términos establecidos en los artículo 66 a) y 67.1 de la Ley General Tributaria y el derecho de la Administración a comprobar e investigar, al que no afecta la prescripción del primero, conforme disponen sus artículos 66 bis y 115 , de acuerdo con la redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre .

Si la Administración conserva el derecho a comprobar la existencia e importe del gasto deducido en un ejercicio posterior al de su cobro, de forma tal que a la sociedad contribuyente no le es posible oponer sin más una operación económica sin la debida justificación, la conclusión es que, preservados los intereses financieros de la Hacienda Pública, decae la necesidad de limitar el derecho reconocido en el artículo 11.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por el simple expediente de invocar la prescripción del derecho a liquidar.

Y en todo caso, cabe añadir que la prescripción no se confunde ni conceptualmente ni en sus efectos con la minoración de la tributación, pues pueden concurrir separadamente una de la otra.

**Segundo. Minoración de la tributación.**

Es necesario advertir que la Sala rechaza expresamente los cálculos que ofrece la demanda con la finalidad de acreditar que la actuación de la sociedad no supuso perjuicio para la Hacienda Pública, comparando la declaración presentada del Impuesto sobre

Sociedades, ejercicio 2016, con la que se hubiese presentado en el caso de que no haberse cometido el error contable en 2009.

El rechazo a estos números se explica porque su fuente, como indica la demanda, son las declaraciones del modelo 200 presentadas de la sociedad contribuyente, lo que le conduce a un un saldo de bases imponibles negativas pendientes a compensar a fecha 31 de diciembre de 2009 de - 40.096, 3€ , que de haber deducido entonces el gasto habría aumentado hasta un importe compensable en ejercicios posteriores de -47.439,18 € .

El Tribunal no puede sentirse vinculado con datos simplemente declarados por el contribuyente que no concuerdan con el detalle de la compensación de bases imponibles que figuran en la liquidación y en la propuesta de liquidación, con toda seguridad, por ser el resultado de comprobación efectuada en su momento por la propia Administración tributaria corrigiendo los importes declarados por el sujeto pasivo, y que este, además respeta en el modelo declaración del ejercicio 2016.

Esto no impide que el Tribunal lleve a cabo su propia estimación de la posible minoración de la tributación, tomando como punto de partida que la deducción del gasto con arreglo a criterios estrictamente contables en la declaración del ejercicio 2009, mantenidos inalterables los restantes números, habría tenido como consecuencia una base imponible del ejercicio 2.009 de -7.342,88 €, en lugar del resultado positivo por importe de 2.844,52 € efectivamente declarado, a tener en cuenta en los ejercicios siguientes.

Luego por simple arrastre, las bases imponibles negativas pendientes de aplicación a comienzo del ejercicio 2016 en que por alteración del principio contable de devengo se procede a la deducción del gasto originado en 2009 habrían alcanzado un importe de 26.958,33€, mayor, lógicamente que el total tenido en cuenta en la liquidación provisional( 19.615,45€),

A su vez, este primer dato conduce a pensar que, prima facie, el efecto real de haber deducido el gasto en 2009 no habría incidido en la base imponible del ejercicio 2016, tal como es calculado por el órgano de gestión( 23.503, 79€), sino más bien en el importe total de las bases negativas pendientes de aplicación en períodos futuros que por simple suma tenía que ser superior a 6.299,06€.

El TEARA comprende cuáles son los efectos que derivan de haber tributado en un primer momento correctamente, ajustándose al principio de devengo, pero los desaprueba, haciendo suyo el criterio del TEAC ( 08/10/2019,resolución 00/02506/2017/00/00)en la consideración de que resultaría a fin de cuentas la ampliación del plazo para compensar dichas bases negativas.

La Sala no comparte este planteamiento.

Aun reconociendo que se trata de un argumento eminentemente formal, no sería inexacto afirmar que la menor tributación tendría lugar en el momento de hacer aplicación de la base imponible incrementada, mediante su compensación con las rentas positivas de los períodos impositivos y no antes, lo que significa que, en principio la tributación del ejercicio 2016 no es reprochable.

En segundo lugar, más importante, la Sala considera que el aumento del importe de bases imponibles negativas, en sí mismo, considerado, no implica necesariamente una minoración en la tributación, incluso aceptando que tarde o temprano el incremento terminará por hacerse efectivo, mediante la aplicación a su destino natural que consiste en disminuir los resultados positivos venideros.

La Sala propone una interpretación restrictiva y correctora de lo que debe entenderse por minoración de tributación, que excluya del ámbito de este enunciado aquellos supuestos en que el gasto imputado tardíamente tenga el efecto, que por definición le corresponde, de disminuir la base imponible negativa o de acrecentar, de un modo u otro, la base imponible negativa. El aumento del gasto deducible puede tener el correlato del nacimiento de una base imponible negativa o del simple aumento de su importe, pero este efecto no debe valorarse como una minoración de la tributación, salvo que se quiera conferir a este enunciado un alcance tal que prive al artículo 11.3 de la LIS en su conjunto de posibilidad de aplicación real. La Sala entiende que se minoraría indebidamente la tributación cuando el sujeto pasivo reserva la deducción del gasto devengado para la ocasión más favorable en supuestos en que, por ejemplo, se produce una alteración del tipo impositivo o del régimen legal que regula los gastos deducibles, eligiendo la situación normativamente más favorable.

**Tercero.** Regularización por aplicación en la liquidación del período impositivo 2016 en un determinado porcentaje del importe de bases imponibles negativas pendientes de compensación.

Critica la demanda que, en su regularización, la Administración opte por modificar unilateralmente y de forma injustificada, el criterio del contribuyente de aplicar a la compensación de bases imponibles negativas anteriores el 100% de la base positiva del período, limitándose a un porcentaje del 56,65% de la base imponible comprobada.

Es cierto que el órgano gestor aplica en la liquidación que gira el mismo importe ( 13.316,39€, absorbiendo en su totalidad el resultado positivo declarado ) del saldo de bases imponible negativas que el sujeto pasivo, pese a haber aumentando la base comprobada, pero sin que este comportamiento, que es verdad atiende al nominal compensado y no al porcentaje en relación a resultado positivo total del ejercicio, infrinja alguna norma tributaria. Como referencia normativa , debemos tomar el artículo 119.4 de la Ley General Tributaria, en el que se establece que " En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos", es decir, en defecto de indicación al respecto, tan coherente con la conducta del obligado tributario resulta atender al importe nominalmente compensado en su declaración como al porcentaje en que este se encuentra en relación al resultado favorable del ejercicio.

**Cuarto. Sanción tributaria.**

La anulación de la liquidación, por entender que la autoliquidación presentada en su día se ajusta al sentido literal y sistemático del artículo 11.3 de la Ley la Ley del Impuesto sobre Sociedades tiene como consecuencia imperativa que quede sobrevenidamente sin efecto la sanción impuesta.

**Quinto. Costas procesales**

Con estimación del recurso, pero sin imposición de costas a la Administración recurrida, pese al sentido estimatorio del fallo , de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa,pues no puede negarse que a la fecha de interposición del recurso ,el criterio del TEARA era racional y seriamente defendible, al contar , como mínimo, con el favor de un precedente de esta Sala.

Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución

## FALLAMOS

**Primero.**

Estimamos el recurso contencioso-administrativo con número de autos interpuesto por MASARVIX S.L., y en su representación la Procuradora Sra. FERNÁNDEZ BONILLO contra acuerdo del TEARA de fecha 1 de junio de 2020 identificado en el antecedente de hecho primero de esta sentencia, que anulamos y dejamos sin efecto, al igual que hacemos con la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de que trae causa, reconociendo el derecho de la recurrente a que, con arreglo a los fundamentos de la presente sentencia se gire nueva liquidación en relación con el Impuesto sobre Sociedades admitiendo la procedencia de la deducción en el ejercicio 2016 de la partida por deterioro y pérdidas por enajenaciones del inmovilizado consignada en su autoliquidación originaria.Con anulación de la sanción impuesta.

**Segundo.**

Sin imposición de costas a la Administración recurrida.

Comuníquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede prepararse recurso de casación ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la presente resolución, en los términos y con las exigencias contenidas en los artículos 86 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Y a su tiempo, y con certificación de la presente para su cumplimiento, devuélvase el expediente al lugar de su procedencia.

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

Y a su tiempo, y con certificación de la presente para su cumplimiento, devuélvase el expediente al lugar de su procedencia.

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.