

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092650

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 518/2024, de 22 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7261/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad. Imputación de gastos en período impositivo distinto de aquel en que tiene lugar su devengo. La sentencia de instancia considera que si la Administración tributaria conserva el derecho a comprobar la existencia e importe del gasto, deducido en un ejercicio posterior al de su cobro, quedan preservados de esta forma los intereses financieros de la Hacienda Pública, no resultando necesario invocar la prescripción del derecho a liquidar; a lo que añade que la prescripción no debe confundirse con la minoración de la tributación. Considera el Tribunal que como regla general, el gasto debe imputarse al período impositivo en que se produzca su devengo con arreglo a la normativa contable y con independencia de la fecha de su pago o de su cobro conforme al art 11.1 Ley IS. No obstante, esta regla cede en los casos en los que la imputación contable del gasto se haya producido en un período impositivo posterior a aquel en el que procedería su imputación temporal conforme a la regla general, siempre que no implique una menor tributación de acuerdo con el art 11.3 Ley IS. El asunto del la STS de 22 de julio de 2021, recurso n.º 1118/2020 (NFJ083048) es diferente al que se plantea en nuestro caso, En este caso, la contribuyente no pretendió rectificar una autoliquidación anterior- no cabe obviar la existencia de una norma legal habilitante de la deducción de un gasto que no fue contabilizado en el momento de su devengo, sino en un momento posterior y cuyos requisitos son objeto de análisis. Desde el punto de vista conceptual, lo que prescribe es el derecho de la Administración a liquidar o el derecho del contribuyente a rectificar una autoliquidación, escenarios no concernidos en la presente controversia. No cabe predicar una eventual prescripción autónoma de la deducción de un gasto cuando, el contribuyente pretende aplicárselo en un ejercicio no prescrito, máxime teniendo en cuenta que es el art. 11 Ley IS el que autoriza la deducción en el mismo ejercicio en el que se produce la ulterior imputación contable del gasto, verificada con arreglo a la normativa contable, sin establecer como requisito adicional que el ejercicio en el que debe imputarse el gasto -conforme a la regla general del devengo- no se encuentre prescrito. Dado que el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las deducciones se regularán en todo caso por ley, el principio de reserva tributaria - art 8.d) LGT- impide adicionar requisitos no previstos en la norma reguladora, en este caso, de la deducción. No puede obviarse que es posible aplicar la deducción del gasto, conforme a su imputación contable posterior al devengo porque la norma fiscal con rango de ley lo está autorizando (art. 11.3 Ley IS); porque la normativa contable permite efectuar dicha contabilización en el período posterior a su devengo; y porque constatado el requisito legal de que no se produzca una *menor tributación*, la capacidad económica del contribuyente (art 31 CE) no puede verse comprometida por un elemento ajeno al art. 11 Ley IS, pues de seguirse la tesis de la Administración recurrente, dicho gasto no sería deducible ni en el ejercicio en el que se devengó (ejercicio prescrito) ni en el ejercicio en el que se produjo su imputación contable (ejercicio no prescrito). Estas premisas justificarían, por sí mismas, avalar el criterio de la sentencia de instancia. El argumento de la Administración relativo a que ha prescrito el derecho a solicitar la rectificación de la autoliquidación resulta improcedente, y lo es también por su dimensión maximalista, por cuanto impide -de raíz- comprobar, que dicha deducción no comportaría una menor tributación. La invocación de una prescripción de unos derechos, aquí no controvertidos -pues ni la Administración ha pretendido liquidar el ejercicio 2009 ni el contribuyente rectificar autoliquidación alguna- vetaría la comparación que reclama el art. 11 Ley IS, lo que no resulta admisible. Cabe traer a colación el acertado argumento del Tribunal de instancia en torno a las potestades y funciones de comprobación e investigación de la Administración. Indagar un gasto generado -no contabilizado- en el ejercicio 2009, gasto que cabe deducir en el ejercicio 2016 (ejercicio en el que se contabiliza) sobre la base de una norma legal que autoriza dicha deducción, entra dentro de las potestades de comprobar e investigar -siguiendo la dicción del art.115.1 LGT-, los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. El Tribunal resuelve que la os efectos del art. 11 Ley IS procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no comporte una menor tributación, respecto de la que hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, pese a que el ejercicio en el que se devengó el referido gasto se encontrase prescrito [Vid., ATS de 14 de junio de 2023, recurso n.º 7261/2022 (NFJ090165) y STSJ de Andalucía (Sede en Sevilla) de 10 de junio de 2022, recurso n.º 396/2020 (NFJ088878) que se confirma].

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 19 y 25.
Ley 27/2014 (Ley IS), art. 11.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 8, 66, 66 bis, 67, 115 y 120.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 126.
Constitución Española, art. 31.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 518/2024

Fecha de sentencia: 22/03/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7261/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/03/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7261/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 518/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 22 de marzo de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7261/2022, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia dictada el 10 de junio de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía ("TSJA"), con sede en Sevilla, en el recurso núm. 396/2020.

Ha sido parte recurrida MASARVIX S.L., representada por la procuradora de los Tribunales doña María Dolores Fernández Bonillo, bajo la dirección letrada de don Luis María Venegas Laguens.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sevilla) del TSJA de 10 de junio de 2022, que estimó el recurso núm. 396/2020, interpuesto por la representación procesal de MASARVIX S.L. contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía de fecha 1 de junio de 2020, desestimatorio de las reclamaciones 41/01146/2019 y 41/02969/2019, formuladas contra liquidación provisional de la Administración de Heliópolis de la AEAT, concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016; y asimismo, contra acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria muy grave dictado por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria.

Segundo.

- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación del recurso. El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, mediante escrito de 6 de septiembre de 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 10 de junio de 2022.

El TSJA tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 16 de septiembre de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 14 de junio de 2023, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si en el impuesto sobre sociedades procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no dé lugar a una menor tributación a la que le hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, cuando el ejercicio en el que tuvo lugar el devengo se encuentra prescrito,

computando la prescripción desde la fecha en que concluye el plazo de declaración del ejercicio en que tenga lugar la contabilización del gasto.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación: el artículo 11.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, en relación con los artículos 66 y 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y 126.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 31 de julio de 2023, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación del artículo 11.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (" LIS"), "BOE" núm. 288, de 28 de noviembre, en relación con los artículos 66 y 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, y 126.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos ("RGAT"), "BOE" núm.213, de 5 de septiembre.

Apunta que la liquidación se basa en que MASARVIX, S.L. contabilizó y dedujo como gasto en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016, cinco facturas por un importe total de 10.187,40 euros, facturas que correspondían en realidad al ejercicio 2009, admitiéndose esta circunstancia por las partes.

En ese sentido, razona el TEAR de Andalucía en su resolución, que un gasto devengado en un ejercicio anterior al ejercicio en que se contabiliza, es deducible en éste siempre que no suponga menor tributación, conforme al artículo 11.3 de la LIS, para lo que ha de tenerse en cuenta si ha prescrito o no el ejercicio del devengo del gasto, considerando la fecha en que concluye el plazo de declaración del ejercicio en que tenga lugar la contabilización del gasto.

Apunta que la Sala de instancia rechaza los argumentos de la Administración tributaria sobre la base de la distinción entre prescripción del derecho a liquidar y potestad de comprobación e investigación, teniendo en cuenta que esta última no se vería afectada por esa prescripción (art. 66 y 67 en relación con los artículos 66 bis y 115 LGT). Frente a ello, el abogado del Estado considera que puede defenderse que la potestad de comprobación e investigación permitiría resolver sobre la adecuación a derecho de una operación o una actividad llevada a cabo en un ejercicio prescrito, pero es independiente del derecho del interesado para instar la rectificación de la autoliquidación del periodo en que realizó esa operación o actividad, derecho este último que está sujeto a prescripción.

Entiende que la Administración puede comprobar un ejercicio prescrito, en los términos reconocidos por la LGT y conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, pero en casos como el presente, de nada sirve esa potestad o ninguna garantía supone para la Administración tributaria, si, en consideración a esa potestad, se permite al obligado tributario incorporar un gasto realizado en un ejercicio prescrito (en realidad, puede decirse que ambos conceptos son independientes). No se trataría de que sea posible comprobar un ejercicio prescrito, sino de admitir como deducible un gasto que se había generado en un ejercicio respecto del cual el obligado tributario ya no dispone de la facultad de rectificar su autoliquidación reconocida en el art. 120.3 LGT, por prescripción de su derecho.

Prosigue diciendo que la Sala de instancia añade que la prescripción no puede confundirse, ni conceptualmente, ni en sus efectos con la minoración de la tributación a que se refiere el art. 11.3 LIS "pues pueden concurrir separadamente una de la otra." Sin embargo, frente a esa apreciación, puede afirmarse que la aplicación de la prescripción garantiza que no se produzca una minoración de la tributación, en consonancia con la finalidad perseguida por el citado precepto.

Por otra parte, a su entender, la aplicación de la norma tomando en cuenta la prescripción no incumple el principio de reserva de ley en materia tributaria, pues se aplica una figura de carácter general debidamente regulada en la Ley General Tributaria, ni tampoco puede entenderse que suponga vulneración del principio de capacidad económica, dado que lo único que sucede es que, al igual que con cualquier supuesto de aplicación de la prescripción, se impone el principio de seguridad jurídica. Por último, tampoco se aprecia que esa interpretación pueda afectar al principio de confianza legítima.

Invoca, en apoyo de su tesis, la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021, rca. 1118/2020, ECLI:ES:TS:2021:3131.

Postula como doctrina que, en el Impuesto sobre Sociedades no es posible la deducción de un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, cuando el ejercicio en el que tuvo lugar el devengo se encuentra prescrito y el obligado tributario ya no puede ejercitar su derecho a la rectificación de la autoliquidación.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La procuradora doña María Dolores Fernández Bonillo, en representación de MASARVIX S.L., presentó escrito de oposición de fecha 5 de octubre de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, considera que las normas invocadas por el abogado del Estado no resultan aplicables al caso y que la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021 no guarda relación con el mismo, porque aquí no se ha rectificado la autoliquidación de un ejercicio anterior (2009) y, por tanto, tampoco ha creado ex novo en dicho año bases negativas generadas en ejercicios prescritos. El obligado tributario en ningún momento rectificó la autoliquidación del Impuesto Sociedades de 2009 ni pretendió hacerlo, por la sencilla razón de que no podía, ya que la autoliquidación al ser coincidente con la contabilidad no era susceptible de rectificación.

Con base en la citada sentencia de 22 de julio de 2021, dictada en un caso cuyos hechos son totalmente distintos al que nos ocupa, entiende que el abogado del Estado llega a la conclusión de que el artículo 11.3 de la LIS dice algo que en realidad no dice, que la deducción de un gasto en ejercicio distinto al de devengo requiere el cumplimiento de dos condiciones: a) que no se produzca una menor tributación; y b) que a los efectos de determinar si se produce una menor tributación debe tenerse en cuenta la prescripción. Esta última condición, la cual influye directamente en la determinación de la deuda tributaria, es de exclusiva creación administrativa (consultas DGT, resolución TEAR de Andalucía) y no tiene reflejo en la LIS, lo cual constituye una flagrante violación del principio de reserva de ley (artículo 8 LGT).

Respecto a la infracción del artículo 11.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), insiste en que el único límite es que no exista una menor tributación y, en el presente caso, dicho fenómeno no se produce en el ejercicio en el que se pretende imputar el gasto.

A su juicio, de los datos que obran en el expediente y refleja la sentencia del TSJA, se desprende que deducir en 2016, gastos devengados en 2009 no ocasiona una merma de ingresos en el erario público, porque de haber contabilizado las facturas extraviadas (10.187,41 €) en el ejercicio correcto la base imponible declarada en 2009 no habría sido positiva de 2.844,52 € sino negativa de 7.342,88 € y su arrastre posterior habría determinado que en 2016 el saldo inicial de BINs sería de 26.958,33 €. Defiende que, manteniendo el criterio del obligado tributario, de aplicar bases negativas anteriores hasta cubrir la totalidad de la base positiva del ejercicio, la base imponible de 2016, después de las compensaciones, en todo caso sería cero.

Los datos anteriores demuestran, en su opinión, que la entidad contribuyente no obtuvo ningún beneficio con su error, sino que sufrió el perjuicio financiero de anticipar el pago del impuesto, debido al diferimiento del gasto, y que no se ha producido (ni se va a producir) una menor tributación por la rectificación contable realizada en 2016.

En consecuencia, como no se produce una menor tributación y es el único límite establecido por el legislador, no existe obstáculo legal alguno para imputar a la base imponible de 2016 las facturas contabilizadas dicho año, pero correspondientes a 2009.

Por último, alega que, de mantenerse la tesis de la Administración, no se corrige una inexistente "menor tributación", sino que se produce justo lo contrario, una "sobreimposición", al no considerarse el gasto fiscalmente deducible ni en 2009 ni en 2016, y todo por un simple error de hecho, involuntario, de buena fe, que no causa perjuicio alguno al erario público.

Entiende que este proceder de la Administración Tributaria no es acorde con el artículo 31 de la CE anteriormente citado (principio de capacidad económica) ni con el principio de confianza legítima contemplado en el artículo 3.1 e) de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, ni con el de buena administración. En resumen, que la interpretación de las normas invocada por la parte recurrente en el escrito de interposición del recurso de casación no es en absoluto correcta, siendo ajustada a Derecho la que contiene la sentencia impugnada. Por lo tanto, dicha sentencia no infringe el artículo 11.3 LIS.

5.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 6 de octubre de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de diciembre de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 12 de marzo de 2024, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

- La delimitación de la controversia jurídica

La cuestión de interés casacional incide sobre los requisitos que se derivan del art. 11 LIS para admitir la deducibilidad de un gasto, contabilizado en un ejercicio posterior al de su devengo.

A juicio del abogado del Estado, aquí recurrente, se ha de valorar, conforme a lo dispuesto en el artículo 11.3 LIS, si la posterior imputación contable y fiscal del gasto determina una inferior tributación respecto de la que

hubiera resultado de haberse aplicado al ejercicio de su devengo, lo que exige considerar si ha existido prescripción en cuanto a dicho ejercicio y sus efectos.

Mantiene que debe analizarse si la prescripción del derecho a solicitar la rectificación de la autoliquidación constituye un límite a la deducibilidad del gasto, en cuanto impide, como consecuencia de su mera aplicación y de manera absoluta, que se produzca una menor tributación.

Por su parte, la entidad contribuyente patrocina que el único límite establecido por el legislador para admitir, en estos casos, la deducibilidad del gasto es que no se origine una menor tributación, sin que la prescripción constituya un impedimento a estos efectos.

Segundo.

- La decisión económico-administrativa y la argumentación de la sentencia de instancia

El TEAR ratificó el criterio adoptado por la AEAT -avalando la liquidación-, al considerar que un gasto devengado en un ejercicio anterior al que se contabiliza es deducible en este, siempre que no suponga menor tributación y teniendo en cuenta si ha prescrito o no el ejercicio del devengo del gasto, a partir de la fecha en que concluye el plazo de declaración del ejercicio en que tenga lugar su contabilización.

Contra la resolución del TEAR, MASARVIX S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de Sevilla del TSJ de Andalucía, que fue estimado por la sentencia objeto del recurso de casación.

En lo que aquí interesa, la sentencia de instancia considera que si la Administración tributaria conserva el derecho a comprobar la existencia e importe del gasto, deducido en un ejercicio posterior al de su cobro, quedan preservados de esta forma los intereses financieros de la Hacienda Pública, no resultando necesario invocar la prescripción del derecho a liquidar; a lo que añade que la prescripción no debe confundirse con la minoración de la tributación.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Primero, con el siguiente tenor literal:

"[...] 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 [LIS] debe efectuarse a la luz del principio de legalidad, o en los términos del artículo 8 [LGT] de reserva de ley. Desde esta perspectiva, es obligado tener presente que el artículo 11.3 [LIS], al regular las condiciones de imputación de gastos en ejercicios distinto a aquel en tiene lugar su devengo establece únicamente como límite que no dé 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 TEAR; 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 [LGT] 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."

Tercero.

- El juicio de la Sala

1.- El auto de Admisión comienza a esbozar el planteamiento de la cuestión que nos atañe de la siguiente manera: "si en el impuesto sobre sociedades procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable..."

Como premisa de partida, el auto de Admisión se refiere a que el gasto fue contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, siendo esa la razón de la incorrección.

Ahora bien, la circunstancia de que debió contabilizarse en el ejercicio en el que se devengó no impide que, con arreglo a la normativa contable, pueda admitirse su contabilización ulterior, como aquí ha acontecido, lo que asume el art 11 LIS a los efectos de su deducción.

2.- Según el artículo 11 LIS:

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

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

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

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados.

No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

2.º Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen.

No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable [...]"

3.- Por su parte, el art. 66 LGT fija en cuatro años, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar y el del interesado a solicitar la devolución de ingresos, refiriéndose el art. 120.3 LGT al derecho del interesado a solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones, lo que deberá hacer dentro del plazo de prescripción, en los términos que describe el art. 126 RGIT. En concreto, el párrafo primero del art. 126.2 RGIT establece que la solicitud de rectificación "sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente".

4.- El acuerdo de liquidación se fundamentó en las siguientes consideraciones: "[...] 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 período 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 [...]"

5.- A estos efectos, de la normativa transcrita resulta que, como regla general, el gasto debe imputarse al período impositivo en que se produzca su devengo con arreglo a la normativa contable y con independencia de la fecha de su pago o de su cobro (art 11.1 LIS).

No obstante, esta regla cede en los casos en los que la imputación contable del gasto se haya producido en un período impositivo posterior a aquel en el que procedería su imputación temporal conforme a la regla general, siempre que no implique una menor tributación (art 11.3.1 LIS).

6.- Invoca el abogado del Estado la sentencia del Tribunal Supremo 1081/2021 de 22 de julio, rca. 1118/2020, ECLI:ES:TS:2021:313, que estimó el recurso de casación 1118/2020, interpuesto por la representación del Estado.

En ese pronunciamiento se analizó si resultaba posible que un obligado tributario, mediante la solicitud de rectificación de la autoliquidación de un periodo no prescrito, pudiera aplicar bases imponibles negativas - supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas en sus autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos-, haciendo extensible a dicho obligado tributario el mismo plazo que la ley establece en favor de la Administración tributaria para comprobar ejercicios prescritos.

En esa sentencia 1081/2021 de 22 de julio, rca. 1118/2020, nos referimos a la prescripción, como límite al ejercicio de los derechos por parte del administrado, de la siguiente manera:

"3) La prescripción, en el régimen general del art. 66 LGT, en sus diversas modalidades, opera automáticamente, esto es, por el transcurso del plazo de cuatro años, unido a la inactividad en ese periodo, como institución implantada en todo el ordenamiento jurídico al servicio de la seguridad jurídica, que hace suponer iuris et de iure que hay un abandono en el ejercicio de las potestades o facultades (la Administración) o de los derechos subjetivos (los administrados). Cuando esta Sala ha controvertido esa presunción lo ha sido, generalmente -al margen, claro es, de los problemas dogmáticos de la interrupción y su extraordinaria complejidad en el mundo tributario- con soporte en el principio de la actio nata, que enerva esa presunción de abandono cuando las acciones o derechos, por alguna razón ajena a la voluntad del titular, no se pueden ejercitar.

4) Esto significa que, una vez transcurridos tales plazos fatales, extintivos de derechos, y consumada la prescripción, resulta indiferente la aparición de hechos sobrevenidos, como la constancia, en este caso, del error contable supuestamente padecido en su día, aunque tengan su origen en la formulación de nuevas cuentas con ocasión del procedimiento concursal a que se vio sometida la entidad -sin que, por cierto, tengamos una constancia indubitada de que ese supuesto error, aun considerado irrelevante para rehabilitar una acción fenecida, haya provenido de ese proceso concursal-. También es indiferente que haya hechos sobrevenidos sucedidos después de los cuatro años, pero antes del largo periodo reconocido -18 años, según el art. 25.1 TRLIS, aplicable al caso- para la compensación de bases negativas ya declaradas e inmutables para el contribuyente.

[...]

Por lo demás, ni cabe invocar la pretendida existencia en favor de los contribuyentes de un derecho -no proclamado en el ordenamiento jurídico ni decantado a través de principios generales del ordenamiento, que tampoco se alegan como tales-, en virtud del cual la norma contenida del art. 66.bis.1 LGT -al margen de los evidentes problemas de aplicabilidad, posterior a los hechos traslada en favor del contribuyente una facultad paralela de autocomprobar los mismos ejercicios afectados por la dimensión temporal de la regularización -o por la norma especial sobre prescripción-. Baste para ello, además del déficit de razonamiento al respecto, que el precepto aludido se refiere a la prescripción de la facultad de comprobación que incumbe a la Administración, que es una institución naturalmente ajena a la de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones y a su régimen completo y cerrado de prescripción (art. 66.c), en relación con el 120.3 LGT).

[...]

La solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción, como aquí el 2012-2013, que es posible, no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer ex novo bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos, ya que no puede extenderse el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto.

Esto es, la rectificación permite compensar bases imponibles negativas con las positivas del ejercicio, pero no crear también las bases negativas a efectos de tal compensación."

Finalmente, la doctrina del recurso se contiene en el Fundamento de Derecho Quinto de dicha sentencia:

"[...]"

La solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción, como aquí el 2012-2013, que es posible, no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer ex novo bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos, ya que no puede extenderse el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto [...]"

La comparativa entre la sentencia que se acaba de transcribir y el asunto actualmente enjuiciado arroja el nítido resultado de que se trata de casos diferentes por cuanto, de entrada, en el presente recurso el contribuyente no ha instado rectificación alguna de una autoliquidación anterior. Lo que aquí ha ocurrido es que el contribuyente aplicó la deducción de un gasto, conforme a la regla especial de la imputación contable (art 11.3.1 LIS), cuyo devengo, a tenor de la regla general descrita (art 11.1 LIS), se había producido en otro ejercicio anterior, ya prescrito, escenario distinto al contemplado en la nuestra sentencia 1081/2021, 22 de julio.

En efecto, en aquel recurso de casación 1118/2020, el contribuyente defendía la rectificación de su autoliquidación, proyectando sobre la misma unas bases imponibles negativas, supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en sus autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos, pretendiendo, por tanto, extender la rectificación de la autoliquidación, más allá del plazo de prescripción.

Cierto es que, en ambos casos planea la posibilidad de que la Administración compruebe ejercicios no prescritos, potestad que la sentencia aquí recurrida trae a colación para justificar, precisamente, la salvaguarda de los derechos de la Administración Pública. Sin embargo, además de las diferencias apuntadas -aquí, la contribuyente no pretendió rectificar una autoliquidación anterior- no cabe obviar la existencia de una norma legal (el art 11.3.1 LIS), habilitante de la deducción de un gasto que no fue contabilizado en el momento de su devengo, sino en un momento posterior y cuyos requisitos son objeto de análisis.

7.- Por otro lado, desde el punto de vista conceptual, lo que prescribe es el derecho de la Administración a liquidar o el derecho del contribuyente a rectificar una autoliquidación, escenarios no concernidos en la presente controversia. No cabe predicar una eventual prescripción autónoma de la deducción de un gasto cuando, el contribuyente pretende aplicárselo en un ejercicio no prescrito, máxime teniendo en cuenta que es la propia normativa (art 11.3.1 LIS) la que autoriza la deducción en el mismo ejercicio en el que se produce la ulterior imputación contable del gasto, verificada -recordemos-, con arreglo a la normativa contable.

8.- El artículo 11 LIS no establece como requisito adicional que el ejercicio en el que debe imputarse el gasto -conforme a la regla general del devengo- no se encuentre prescrito.

Dado que el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las deducciones se regularán en todo caso por ley, el principio de reserva tributaria - art 8.d) LGT- impide adicionar requisitos no previstos en la norma reguladora, en este caso, de la deducción.

No puede obviarse que es posible aplicar la deducción del gasto, conforme a su imputación contable posterior al devengo (i) porque la norma fiscal con rango de ley lo está autorizando (a través de la excepción del apartado 3 del art. 11 LIS); (ii) porque la normativa contable permite efectuar dicha contabilización en el periodo posterior a su devengo; (iii) porque constatado el requisito legal de que no se produzca una menor tributación, la capacidad económica del contribuyente (art 31 CE) no puede verse comprometida por un elemento ajeno al art. 11 LIS, pues de seguirse la tesis de la Administración recurrente, dicho gasto no sería deducible ni en el ejercicio en el que se devengó (ejercicio prescrito) ni en el ejercicio en el que se produjo su imputación contable (ejercicio no prescrito).

Estas premisas justificarían, por sí mismas, avalar el criterio de la sentencia de instancia y la consiguiente desestimación del recurso de casación.

9.- Además de resultar improcedente -por las razones ya apuntadas-, el argumento de la Administración, relativo a que ha prescrito el derecho a solicitar la rectificación de la autoliquidación, lo es también por su dimensión maximalista, por cuanto impide -de raíz- comprobar, que dicha deducción no comportaría una menor tributación. En definitiva, la invocación de una prescripción de unos derechos, aquí no controvertidos -pues ni la Administración ha pretendido liquidar el ejercicio 2009 ni el contribuyente rectificar autoliquidación alguna- vetaría la comparación que reclama el art. 11 LIS, lo que no resulta admisible.

10.- Por lo demás, cabe traer a colación el acertado argumento del Tribunal de instancia en torno a las potestades y funciones de comprobación e investigación de la Administración.

Conviene matizar, de entrada, que una cosa es el derecho a comprobar e investigar, que el art. 66 bis LGT predica de la Administración; y otra, distinta, las potestades y funciones de comprobación e investigación, proclamadas en el artículo 115 LGT, dirigidas a verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

El apartado 1 del artículo 115 LGT pone de manifiesto lo siguiente:

"La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido [...]"

Indagar un gasto generado -no contabilizado- en el ejercicio 2009, gasto que cabe deducir en el ejercicio 2016 (ejercicio en el que se contabiliza) sobre la base de una norma legal que autoriza dicha deducción, entra dentro de las potestades de comprobar e investigar -siguiendo la dicción que el apartado 1 del art.115 LGT-, los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

No se discute aquí un eventual derecho de la Administración a comprobar o investigar, sino su inexcusable deber de garantizar el cumplimiento de las normas tributarias, mediante el ejercicio de las potestades que le reconoce el ordenamiento jurídico con dicho fin, expresión natural de su pleno sometimiento a la ley y al Derecho (art. 103.1 CE), en aras de servir con objetividad los intereses generales.

Al fin y al cabo, la del art. 115 LGT, en la redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("BOE" núm. 227, de 22 de septiembre), como explicita el Preámbulo de dicha norma legal, pretende el beneficio de los operadores jurídicos que aplican el sistema tributario: los obligados tributarios, los colaboradores sociales y la propia Administración Tributaria.

Cuarto.

- Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

A los efectos del artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no comporte una menor tributación, respecto de la que hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, pese a que el ejercicio en el que se devengó el referido gasto se encontrase prescrito.

A la vista de que la sentencia de instancia resulta conforme con la anterior doctrina, el recurso de casación debe ser desestimado.

Quinto.

- Costas

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

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

- 1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Cuarto.
- 2.- Declarar no haber lugar al recurso de casación 7261/2022, interpuesto por la representación procesal de la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sevilla) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 10 de junio de 2022, en el recurso núm. 396/2020.
- 3.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.