

IMPUTACION TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS. PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN: STS DE 17 DE JUNIO DE 2020, REC. NUM. 3687/2017

HECHOS Y CUESTIONES LITIGIOSAS

El caso analizado en esta sentencia es el de una sociedad inmobiliaria que contabiliza sus ingresos en función del criterio de caja a medida que sus clientes le realizan los anticipos de venta, y los gastos son contabilizados conforme va recibiendo las certificaciones de obra u otros gastos imputables a las promociones, de manera que **anticipa ingresos y gastos**.

La sociedad es objeto de actuaciones inspectores de alcance general en relación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006 e IVA 4T/2005 y 4T/2006.

La inspección considera que las cantidades percibidas como anticipos de clientes no debieron de contabilizarse como ingresos, sino como meros anticipos, pero la empresa los reflejó como ingreso en contabilidad, produciendo un anticipo de ingresos en el tiempo, lo que no es conforme con los criterios establecidos en los arts. 10 y 19.1 y 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en relación con la norma de Valoración 18 de adaptación al Plan General de Contabilidad. No obstante, la inspección, en el acuerdo de liquidación, da por válida la contabilización anticipada de los ingresos al amparo del artículo 19.3 LIS, ya que:

“Tratándose de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo anterior a aquel el que el proceda su imputación temporal, tales ingresos se imputarían en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del principio del devengo.”

La sociedad considera que la liquidación practicada no se ajusta a derecho por incumplimiento del criterio de imputación en cuanto a los ingresos y que la regularización con arreglo al criterio de devengo debe efectuarse no sólo en relación con los ingresos, sino también respecto a los gastos.

El Tribunal Económico-Administrativo Central reitera los criterios de la inspección, manteniendo la imputación fiscal de los ingresos en el ejercicio de su contabilización, considerando que no es preciso realizar ajuste alguno.

La resolución del TEAC es impugnada ante la Audiencia Nacional, solicitando el demandante el ajuste de la imputación temporal a la realidad de la corriente de ingresos y gastos, con independencia de la fecha de su pago o cobro.

La Audiencia da la razón al contribuyente al considerar que la regla general contenida en el artículo 19.1 LIS (principio de devengo) que admite por excepción la aplicación de un principio diferente al del devengo cuando no se lesionen los intereses de la Hacienda pública, no puede interpretarse de tal forma que, como ocurre en este caso, permita a la Hacienda Pública aplicar

dos criterios diferentes a los ingresos y los gastos de un determinado ejercicio. Esta **forma de proceder distorsiona el resultado, en beneficio de la Hacienda Pública** y supone una **lesión del principio de capacidad económica, y del principio de objetividad** que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria **convirtiendo una cláusula de garantía o seguridad a favor de la Administración tributaria**, en una norma recaudatoria, aun siendo conscientes de que la renta obtenida en el ejercicio no es la correcta.

Por tanto, para la Audiencia Nacional procede una regularización que aplique el mismo principio a los ingresos y a los gastos y que, por lo tanto, tenga en cuenta la verdadera renta gravable obtenida por la sociedad.

La Sentencia de la Audiencia es recurrida en casación por la Administración del Estado debiendo el Alto Tribunal resolver si "**la interpretación conjunta de los artículos 19.3 y 19.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, permite a la Administración tributaria regularizar los gastos contabilizados anticipadamente a su devengo para imputarlos temporalmente conforme a dicho criterio de devengo y, sin embargo, no hacer lo propio con los ingresos contabilizados anticipadamente a su devengo**, a la hora de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades".

RESOLUCION DEL TRIBUNAL

El Tribunal Supremo considera que la interpretación de la Administración en el caso analizado es absolutamente rígida y totalmente apegada a la literalidad de la norma, ya que acepta el criterio de inscripción contable respecto de los ingresos una vez constatado que no se produce una menor tributación, pero no dice nada de los gastos del contribuyente que sí se imputaron correctamente. Esto provoca que la sociedad tribute más de lo que debería si se hubiera aplicado correctamente el principio de devengo, es decir si el ajuste de la Inspección hubiera consistido en trasladar los ingresos mal imputados al ejercicio correcto (al siguiente)

El Tribunal Supremo corrobora la decisión de la Sala de Instancia que rechaza la forma de proceder que ha tenido la Inspección aplicando el criterio de inscripción contable a los ingresos (anticipados) y el del devengo a los gastos (contabilizados correctamente). De esta manera se distorsiona el resultado en beneficio de la Hacienda Pública y supone una lesión del principio de capacidad económica y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria.

A todo esto hay que añadir que no hay rastro en el procedimiento que permita advertir que el contribuyente actuó de esa forma para obtener un beneficio ilícito, por lo que se desestima el recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado.

COMENTARIO

El Tribunal acoge íntegramente los razonamientos de la Audiencia Nacional afeando la conducta de la inspección en este caso, donde el contribuyente solo imputa indebidamente los ingresos (por hacerlo en el período anterior al devengo), mientras que la Administración tributaria imputa temporalmente los gastos contabilizados según el criterio del devengo, no haciendo lo propio con los ingresos contabilizados anticipadamente a su devengo, aplicando a éstos el criterio de caja a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Este tipo de actuaciones son contrarias al principio de capacidad económica y al principio de buena administración, puesto que convierten una cláusula de garantía o seguridad a favor de la administración tributaria, como es la contenida en el artículo 19.3 LIS, en una norma meramente recaudatoria aún cuando la renta obtenida en el ejercicio no sea la correcta.

Por tanto, se aplaude esta sentencia donde el Tribunal Supremo corrige estas formas de proceder en las actuaciones inspectoras contrarias al contribuyente.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.