

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094370

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 9 de octubre de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8368/2023

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. Compensación de bases negativas. Gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad. *Imputación de gastos en período impositivo distinto de aquel en que tiene lugar su devengo. Principio de inscripción contable. Principio de íntegra regularización.* La recurrente contabilizó en el año 2012 un gasto de ejercicios anteriores (arrendamiento) que se correspondía con una compensación o indemnización satisfecha a los arrendadores de una nave que tenía alquilada desde 2001, por haber ocupado los inmuebles sin haber realizado pago alguno y sin que hubiera estado obligada a dicho pago con carácter previo. La inspección tributaria concluyó que dicho importe respondía a las rentas por arrendamiento debidas, pero no pagadas ni provisionadas, desde 2001 hasta mayo de 2010. Partiendo de dicha calificación jurídica efectuada por la inspección -que la sentencia de instancia confirma- la Administración tributaria admitió, solamente, la deducibilidad fiscal de dicho gasto, en el ejercicio 2012, por el importe que respondía a las rentas del alquiler devengadas en los periodos impositivos no prescritos. Consiguientemente, negó la deducibilidad de la cantidad correspondiente a las rentas del arrendamiento de los años prescritos -2001 a 2007-, que supuso un incremento de la base imponible del impuesto por el señalado importe. La recurrente defiende que la regularización debe extenderse también a la comprobación de las bases imponibles negativas generadas en los ejercicios 2004 a 2006, para computar en ellas el mayor gasto de los arrendamientos relativos a dichos años que no han podido deducirse en 2012 por tratarse de ejercicios para los que la acción de liquidar había prescrito (art. 66.a) LGT). La STS de 23 de abril de 2024, recurso n.º 4382/2022 (NFJ093133) señaló que «en interpretación del art. 19.3 TRLIS (actual art.11.3 LIS), los gastos que erróneamente se hayan imputado contablemente a un periodo impositivo posterior al del devengo, deben imputarse fiscalmente al periodo posterior en el que se realizó la imputación contable cuando no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del criterio de imputación del devengo» y la STS de 22 de marzo de 2024 recurso n.º 7261/2022 (NFJ092650) afirma que «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». Sin embargo, estos pronunciamientos no tratan específicamente ni, por tanto, resuelven la problemática jurídica que la recurrente suscita y que gravita sobre la posibilidad y procedencia de extraer, en la regularización, todas las consecuencias relevantes para el correcto cumplimiento de la obligación tributaria, incluidas las referidas a las bases imponibles negativas de ejercicios para los que la acción liquidadora ha podido prescribir [art. 66.a) LGT], pero las potestades de comprobación (art. 115 y 66.bis LGT) se encuentran vivas y pueden tener impacto en los ejercicios que son objeto actual de comprobación en la que aparece concernido el principio de íntegra regularización [Vid., STS de 22 de noviembre de 2017, recurso n.º 2654/2016 (NFJ069239), en relación con bases pendientes de compensar y STS de 7 de junio de 2024, recurso n.º 7974/2022 (NFJ093431)]. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si cuando en el marco de una comprobación e investigación de alcance general sobre el IS, la Inspección entiende que un determinado gasto debía haberse contabilizado en ejercicios previos a aquel en el que fue efectivamente contabilizado, el principio de inscripción contable (art. 19 TR Ley IS, actual art. 11 Ley IS) impide la comprobación de las bases imponibles negativas generadas en aquellos ejercicios previos para los que la potestad de comprobación sigue viva (art. 115 y 66.bis LGT), con la finalidad de incrementarlas en el importe del gasto correspondiente a esos periodos [Vid., STSJ de Castilla y León (Sede en Valladolid) de 25 de septiembre de 2023 recurso n.º 1003/2021 (NFJ094375) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 19 y 133.

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 66 bis y 115.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 96.

Constitución Española, arts. 9 y 24.

PONENTE:

Don Rafael Toledano Cantero.

Magistrados:

Don PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
Don WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY
Don DIEGO CORDOBA CASTROVERDE
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 09/10/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8368/2023

Materia: OTROS TRIBUTOS

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8368/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 9 de octubre de 2024.

HECHOS

Primero. *Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.*

La representación procesal de la mercantil Grupoil, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, dictada el 31 de mayo de 2021, que estimó en parte las reclamaciones contra el acuerdo de liquidación por el impuesto sobre sociedades (IS), periodos 2011 y 2012, y contra el acuerdo de imposición de sanción por la comisión de infracciones tributarias graves en relación con aquel concepto y periodo impositivo.

El recurso, seguido bajo el n.º 1003/2021, fue desestimado en la sentencia dictada el 25 de septiembre de 2023 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid.

Contra la citada sentencia, la representación procesal de Grupoil, S.A. preparó el presente recurso.

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

1. La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

- El artículo 96 del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT) en conexión con los artículos 24 de la Constitución Española (CE), 34.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y el principio de buena administración derivado de los artículos 9.3 CE y 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

- Los artículos 19 y 133 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), el artículo 66.bis.2 LGT y los principios de regularización íntegra, proscripción del enriquecimiento injusto y buena administración.

2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

3. Subraya que la normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), de la citada Ley.

5. Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca las siguientes cuestiones:

"1. Precisar si la Inspección tiene la facultad de determinar, de forma unilateral y selectiva, qué documentación de la aportada por el contribuyente en el marco de una comprobación se debe incorporar al expediente administrativo, en función de la relevancia que a su juicio tengan esos documentos para la regularización; o si por el contrario constituye una obligación de la Administración incluir en el expediente, siempre y en todo caso, la totalidad de la documentación aportada por el obligado tributario durante las actuaciones.

2. Determinar si, cuando en el marco de una comprobación, la Inspección imputa temporalmente un determinado gasto a ejercicios previos a aquel en el que tal gasto fue contabilizado, el principio de inscripción

contable (art. 19 TRLIS, actual art. 11 LIS) impide ampliar el alcance de la comprobación a las bases imponibles negativas generadas en aquellos ejercicios previos (no prescritos, ex art. 66.bis.2 LGT), con la finalidad de incrementarlas en el importe del gasto imputado a esos periodos".

Tercero. *Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.*

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 17 de noviembre de 2023, habiendo comparecido la mercantil Grupoil, S.A., como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. *Requisitos formales del escrito de preparación.*

El escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra sentencia susceptible de casación (artículo 86, apartados 1 y 2) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA.

Además, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

Segundo. *Cuestiones litigiosas y marco jurídico.*

La parte recurrente suscita dos cuestiones de las que esta Sección de Admisión aprecia que cuenta con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la segunda de ellas.

En esencia, dicha cuestión consiste en discernir si, cuando en el marco de una comprobación e investigación de alcance general sobre el impuesto sobre sociedades, la Inspección entiende que un determinado gasto debía haberse contabilizado en ejercicios previos a aquel en el que fue efectivamente contabilizado, el principio de inscripción contable (art. 19 TRLIS, actual art. 11 LIS) impide la comprobación de las bases imponibles negativas generadas en aquellos ejercicios previos para los que la potestad de comprobación sigue viva (art. 115 y 66.bis.2 LGT), con la finalidad de incrementarlas en el importe del gasto correspondiente a esos periodos.

Consta en el expediente administrativo y judicial que Grupoil, S.A. contabilizó en el año 2012 un gasto por importe de 463.429,25 euros (cuenta 6790003, " gastos ejercicios anteriores (arrendami)") que se correspondía, según defendía la mercantil, con una compensación o indemnización satisfecha a los arrendadores de una nave que tenía alquilada desde 2001, por haber ocupado los inmuebles sin haber realizado pago alguno y sin que hubiera estado obligada a dicho pago con carácter previo.

Por su parte, la inspección tributaria concluyó, tras el análisis de la documentación obrante en el expediente, que dicho importe respondía a las rentas por arrendamiento debidas, pero no pagadas ni provisionadas, desde 2001 hasta mayo de 2010.

Partiendo de dicha calificación jurídica efectuada por la inspección -que la sentencia de instancia confirma y que no resulta controvertible en casación- la Administración tributaria admitió, solamente, la deducibilidad fiscal de dicho gasto, en el ejercicio 2012, por el importe que respondía a las rentas del alquiler devengadas en los periodos impositivos no prescritos. Consiguientemente, negó la deducibilidad de 344.526 euros, cantidad correspondiente a las rentas del arrendamiento de los años prescritos -2001 a 2007-, que supuso un incremento de la base imponible del impuesto por el señalado importe.

En este contexto, la mercantil recurrente defiende que la regularización debe extenderse también a la comprobación de las bases imponibles negativas generadas en los ejercicios 2004 a 2006, para computar en ellas el mayor gasto de los arrendamientos relativos a dichos años que no han podido deducirse en 2012 por tratarse de ejercicios para los que la acción de liquidar había prescrito [art. 66.a) LGT].

La sentencia de instancia rechazó esta pretensión sobre la siguiente argumentación contenida en los fundamentos jurídicos 2º y 3º (énfasis añadido):

"También solicitó la actora actuaciones complementarias en relación con las bases imponibles negativas de los ejercicios 2004 a 2006, con el fin de incrementar los gastos por arrendamientos; sin embargo, como se argumenta en la resolución del TEAR, no eran necesarias tales actuaciones en la medida de que los importes de los arrendamientos que se querían incorporar a las bases negativas carecían de toda contabilización en los ejercicios

que se pretendía revisar, y el art. 19 del TRLIS no permite corregir el resultado contable incorporando un gasto no contabilizado. Por consiguiente no ha existido obligación de realizar estas actuaciones complementarias, ni hay enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública, ni vulneración de los principios tributarios alegados por la actora.

TERCERO.

IMPROCEDENCIA DEL FONDO DE LA REGULARIZACIÓN. DESESTIMACIÓN.

[...]

2.- Ajuste relativo a la indemnización satisfecha a los trabajadores de DOROTEO SAN JUAN, S.A.

[...]

Sin embargo, conforme a la razones expuestas en el acuerdo de liquidación y en el fundamento de derecho séptimo de la resolución del TEAR, no desvirtuadas por la recurrente, la actora estaba obligada al pago de la renta estipulada en el contrato de alquiler que claramente incumplió; y sin que pueda admitirse como deducibles las cuotas del arrendamiento devengadas en los ejercicios 2001 a 2007, por estar prescritos; ni tampoco se ajusta a derecho la pretensión de incrementar las bases imponibles negativas de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, dado que, como antes se ha indicado, el artículo 19 del TRLIS no permite corregir el resultado contable incorporando un gasto no contabilizado".

Por su parte, Grupoil, S.A. considera que la interpretación del artículo 19 TRLIS debe efectuarse en concordancia con el resto del ordenamiento jurídico y, en particular con el artículo 66.bis.2 LGT y el principio de íntegra regularización. En síntesis, argumenta que (i) las actuaciones de inspección tenían alcance general; (ii) que, según el artículo 66.bis.2, párrafo 2º de la LGT, en dichos procedimientos se entiende incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases pendientes de compensación de los diez años previos, entre los que, en este caso, encontraríamos los aludidos (2004-2006); (iii) que el principio de íntegra regularización exige que se extraigan todas las consecuencias derivadas de la regularización, tanto las beneficiosas como las perjudiciales para el obligado tributario, por lo que la Administración tenía el derecho y la obligación de analizar las implicaciones de la regularización en aquellas bases imponibles negativas; y (iv) que la negativa de la Administración a realizar dicha comprobación, instada por la obligada tributaria, supone la infracción del principio de proscripción del enriquecimiento injusto y del de buena administración.

Tercero. *Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.*

El recurso presenta, a juicio de esta Sección de Admisión, interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia puesto que, sobre la normativa aplicada por la sentencia recurrida, en el escenario jurídico que ofrece este recurso, no existe jurisprudencia de esta Sala Tercera (art. 88.3.a) LJCA) y las dudas jurídicas formuladas por la parte recurrente se consideran suficientemente fundamentadas a los efectos de la admisión del recurso de casación.

Es cierto que, en torno a la interpretación del artículo 19 del TRLIS (con una redacción esencialmente semejante al actual artículo 11 LIS) hay diversos pronunciamientos de este Tribunal Supremo, entre los que podemos citar la reciente STS de 23 de abril de 2024 (rec. 4382/2022) en la que se señaló que "en interpretación del artículo 19.3 del TRLIS (actual artículo 11.3 LIS), los gastos que erróneamente se hayan imputado contablemente a un periodo impositivo posterior al del devengo, deben imputarse fiscalmente al periodo posterior en el que se realizó la imputación contable cuando no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del criterio de imputación del devengo".

También puede hacerse mención a la STS de 22 de marzo de 2024 (rec. 7261/2022) que, en relación con el artículo 11 LIS, afirma que "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".

Sin embargo, estos pronunciamientos, aun conteniendo relevantes pautas interpretativas de los preceptos aquí concernidos para supuestos próximos, no tratan específicamente ni, por tanto, resuelven la problemática jurídica que la recurrente suscita y que gravita sobre la posibilidad y procedencia de extraer, en la regularización, todas las consecuencias relevantes para el correcto cumplimiento de la obligación tributaria, incluidas las referidas a las bases imponibles negativas de ejercicios para los que la acción liquidadora ha podido prescribir (art. 66.a) LGT), pero las potestades de comprobación (art. 115 y 66.bis LGT) se encuentran vivas y pueden tener impacto en los ejercicios que son objeto actual de comprobación.

En esta dimensión aparece, en efecto, potencialmente concernido el principio de íntegra regularización, invocado por la parte recurrente, cuya proyección en el ámbito del impuesto sobre sociedades ha sido perfilado en diversos pronunciamientos de la Sección Segunda de esta Sala (entre otras, vid. STS de 22 de noviembre de 2017 (rec. 2654/2016), FJ 6º) y también, concretamente, en relación con bases pendientes de compensar (vid. STS de 7 de junio de 2024 (rec. 7974/2022), FFJJ 6º y 7º), pero que no ofrecen, no obstante, una específica respuesta al interrogante aquí surgido y que hace conveniente su análisis para la formación de jurisprudencia.

Cuarto. *Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.*

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de Admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si, cuando en el marco de una comprobación e investigación de alcance general sobre el impuesto sobre sociedades, la Inspección entiende que un determinado gasto debía haberse contabilizado en ejercicios previos a aquel en el que fue efectivamente contabilizado, el principio de inscripción contable (art. 19 TRLIS, actual art. 11 LIS) impide la comprobación de las bases imponibles negativas generadas en aquellos ejercicios previos para los que la potestad de comprobación sigue viva (art. 115 y 66.bis LGT), con la finalidad de incrementarlas en el importe del gasto correspondiente a esos periodos.

2. La norma que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en relación con el artículo 66.bis Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el principio de regularización íntegra. 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.

Quinto. *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Sexto. *Comunicación y remisión.*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas adoptada a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación n.º 8368/2023, preparado por la procuradora doña Alicia Pérez García, en representación de la mercantil Grupoil, S.A., contra la sentencia dictada el 25 de septiembre de 2023 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, que desestimó el recurso n.º 1003/2021.

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

Determinar si, cuando en el marco de una comprobación e investigación de alcance general sobre el impuesto sobre sociedades, la Inspección entiende que un determinado gasto debía haberse contabilizado en ejercicios previos a aquel en el que fue efectivamente contabilizado, el principio de inscripción contable (art. 19 TRLIS, actual art. 11 LIS) impide la comprobación de las bases imponibles negativas generadas en aquellos ejercicios previos para los que la potestad de comprobación sigue viva (art. 115 y 66.bis LGT), con la finalidad de incrementarlas en el importe del gasto correspondiente a esos periodos.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en relación con el artículo 66.bis Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el

principio de regularización íntegra. 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.

4º) Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

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.