

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094615

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 309/2024, de 16 de abril de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 556/2023

SUMARIO:

Base imponible. Gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad. *Imputación de gastos en período impositivo distinto de aquel en que tiene lugar su devengo.* Conforme a la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, 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., STS, de 22 de marzo de 2024, recurso nº 7261/2022 (NFJ092650)]. Traslado lo anterior al supuesto aquí enjuiciado procede estimar el recurso interpuesto atendida la doctrina expuesta que permite la deducción del gasto, en este caso las facturas controvertidas, en un ejercicio posterior al devengo, 2015 a pesar de que, tal y como invoca la demandada, los ejercicios en los que se devengaron tales gastos se encontraban prescritos, anulando, con ello, la resolución impugnada.

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:

Doña Begoña Garcia Melendez.

Magistrados:

Don LUIS MANGLANO SADA
Don MARIA JESUS OLIVEROS ROSSELLO
Don BEGOÑA GARCIA MELENDEZ

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA

COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 000556/2023

N.I.G.: 46250-33-3-2023-0001782

SENTENCIA Nº 309/2024

Ilmos. Sres:

Presidente

D. LUIS MANGLANO SADA

Magistradas

D^a MARIA JESUS OLIVEROS ROSELLÓ.

D^a BEGOÑA GARCÍA MELÉNDEZ

En Valencia a dieciséis de abril de dos mil veinticuatro.

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 556/2023, interpuesto por la mercantil CASA LAS DUNAS LA MATA SL representada por la Procuradora D^a M^a ANGELES JURADO SÁNCHEZ y asistida por el letrado D. FRANCISCO JOSÉ MARIA BORONAT contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 30-3-2023 desestimatoria de la reclamación Económico-Administrativa 03-05442-2020 por el concepto acuerdo de liquidación IS 2015, estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el Recurso y seguidos los trámites previstos en la Ley, se emplazó a la parte demandante al objeto de que formalizara su escrito de demanda, lo que verificó en tiempo y forma, solicitando se dicte Sentencia por la que se declare la nulidad del acto impugnado y los precedentes, estimando las alegaciones de la parte, se deje sin efecto el acta de disconformidad así como el acuerdo de liquidación derivado de la misma y en consecuencia estime correcta, a todos los efectos, la liquidación del IS de 2015.

Segundo.

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

Tercero.

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

Cuarto.

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

Quinto.

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

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El objeto del presente recurso lo constituye la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 30-3-2023 desestimatoria de la reclamación Económico-Administrativa 03-05442-2020 por el concepto acuerdo de liquidación IS 2015.

Se sustenta la regularización en el incremento de la base imponible declarada en 67.354,12 euros, como consecuencia de la no admisión como deducible de dicho importe de pérdidas por deterioro de créditos comerciales dotadas en el ejercicio 2015, correspondientes a las facturas emitidas a OLÉ MEDITERRÁNEO S.L. e INVERSIONES Y NEGOCIOS GÁLVEZ S.L., en tanto su imputación temporal correspondería a ejercicios prescritos (2008 y 2009).

SEGUNDO: La parte actora sustenta su impugnación en los siguientes hechos y fundamentos jurídicos:

Alude a la regla general del art. 19.1 TRLIS relativo a la imputación temporal de ingresos y gastos conforme al devengo.

Si bien refiere que el art. 19.3 del mismo texto legal establece otro principio esencial para la imputación, el de registro o inscripción contable.

Y prosigue señalando que, no obstante, la regla del devengo, de no existir perjuicio alguno económico, nada impide que el ingreso se anticipe a un ejercicio distinto al del devengo o, que el gasto pueda diferirse.

En este caso concreto la administración imposibilita la compensación de una pérdida real por la prescripción lo que lleva a considerar como ingreso, unos importes, que debieron ser anulados por ser considerados deterioros siendo, por ello, fiscalmente deducibles como gastos.

Interesa, por ello, una interpretación del 19.3 acorde con los principios y finalidad del impuesto pues, en caso contrario se produciría una lesión al principio de capacidad económica.

Considera que la interpretación de la administración le causa un grave perjuicio provocando que la mercantil tribute más que lo que le correspondería de haber aplicado el principio del devengo y siendo el contribuyente el que debe analizar si puede imputar el gasto al ejercicio en que se ha contabilizado, o en el que se devengo.

En caso contrario se produciría un grave perjuicio para la mercantil, así como un enriquecimiento injusto para la administración solicitando la íntegra estimación del recurso interpuesto.

Tercero.

La Administración demandada se opone solicitando la confirmación de la resolución impugnada en los siguientes términos:

Centrado el recurso en la no admisibilidad, como deducible del gasto por pérdida por deterioro de créditos en relación con las facturas emitidas entre octubre de 2007 y septiembre de 2008 por OLÉ MEDITERRANEO SL e INVERSIONES Y NEGOCIOS GÁLVEZ SL y un total de 67.354'12 euros se destaca que la actora no dotó, en los ejercicios 2008 y 2009 provisión contable alguna por insolvencias de tráfico y contabilizó la pérdida, por deterioro, en 2015 considerándose fiscalmente deducible en dicho ejercicio.

Frente a ello sostiene la demandada que las dotaciones correspondientes a las provisiones debieron efectuarse contablemente tan pronto pudo conocerse el riesgo de impago siendo deducibles, dichas dotaciones, un año o seis meses después del vencimiento del obligación y siendo crucial el efecto de la prescripción pues, en el caso de admitirse como deducibles las pérdidas por deterioros de créditos comerciales en 2015, no podrán liquidarse las obligaciones tributarias conexas de los ejercicios 2008, 2009 de manera que, ante la imposibilidad de imputar un gasto a un periodo prescrito, la deducción fiscal practicada en un periodo de contabilización posterior producirá una menor tributación, solicitando, sin más, la íntegra desestimación del recurso interpuesto.

CUARTO: El objeto del presente recurso lo constituye la deducción de la pérdida por deterioro de créditos correspondientes a las facturas emitidas a las entidades OLÉ MEDITERRANEO S.L. e INVERSIONES Y NEGOCIOS GÁLVEZ S.L., entre octubre de 2007 y septiembre 2008, por un total de 67.354,12 euros.

Sostiene la Inspección que, con arreglo a la normas contables, las correspondientes provisiones debieron efectuarse contablemente "tan pronto fuese conocido el riesgo" de impago, siendo fiscalmente deducibles dichas dotaciones un año después del vencimiento de obligación según el TRLIS, esto es, en los años 2008 y 2009.

Por tanto, el obligado tributario ha imputado contablemente este gasto a un periodo posterior al del devengo que fue 2008/2009, resultando prescritos dichos ejercicios, por lo que concluye que su imputación contable al ejercicio posterior (2015) produce una menor tributación, y por consiguiente, el gasto no resulta fiscalmente deducible en dicho ejercicio.

En cuanto a la normativa aplicable la misma viene constituida por el artículo 12.2 de la LIS, precepto en el que se establece una serie circunstancia objetivas para considerar fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro de créditos, siendo el criterio fiscal más restrictivo que el contable.

Pues bien, la regla general es que los gastos resultan deducibles en el momento de su devengo, tal como señala el artículo 19.1 del TRLIS:

"1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."

En el ejercicio 2015, vigente la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), es el artículo 11.1 el que señala:

"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."

No obstante, apartado 3 segundo párrafo del citado artículo 19 del TRLIS (apartado 3 1º segundo párrafo del artículo 11 de la LIS), establece:

"Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias 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 la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta 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."

Se trata de una excepción al principio general de deducción de un gasto en el periodo de su devengo para el caso de gastos contabilizados en un periodo impositivo posterior, admitiendo en este caso su deducción en el momento de la contabilización del gasto, pero supeditando tal excepción al requisito de que de ello no derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del criterio general.

Frente a ello sostiene el recurrente que la administración, considerando el efecto de la prescripción, imposibilita el poder compensar una pérdida real por un requisito formal y ello conduce a considerar como ingresos, unos importes, que debieron ser anulados por su consideración como deterioro, y por ello, fiscalmente deducibles como gasto.

QUINTO: Sobre la cuestión que se plantea en el presente recurso ha tenido ocasión de pronunciarse recientemente el Tribunal Supremo en Sentencia 518/2024 de 22 de marzo recaída en recurso de casación 7261/2022 en la misma se razona lo siguiente:

"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.

(...)

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".

(...)

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

(...)

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.

Se concluye por tanto fijando la siguiente doctrina casacional:

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.

Trasladado lo anterior al supuesto aquí enjuiciado procede estimar el recurso interpuesto atendida la doctrina expuesta que permite la deducción del gasto, en este caso las facturas controvertidas, en un ejercicio posterior al devengo, 2015 a pesar de que, tal y como invoca la demandada, los ejercicios en los que se devengaron tales gastos se encontraban prescritos, anulando, con ello , la resolución impugnada.

SEXTO: La estimación del recurso interpuesto conlleva la expresa imposición de costas a la demandada de acuerdo con lo establecido en el art. 139 LJCA limitadas a la cuantía máxima de 1.500 euros por los honorarios de letrado y 334'48 euros por la minuta del procurador.

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

FALLAMOS

ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil CASA LAS DUNAS LA MATA SL representada por la Procuradora D^a M^a ANGELES JURADO SÁNCHEZ y asistida por el letrado D. FRANCISCO JOSÉ MARIA BORONAT contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 30-3-2023 desestimatoria de la reclamación Económico-Administrativa 03-05442-2020 por el concepto acuerdo de liquidación IS 2015, estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

Anulamos la resolución impugnada por no ser conforme a derecho.

Con expresa imposición de costas en los términos del FD 6 de la presente resolución.

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

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

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.

