



Error del contribuyente en la contabilización y devengo de sus ingresos en el impuesto sobre sociedades. ¿Puede la inspección aprovechar dicho yerro para liquidar?

José Andrés Sánchez Pedroche

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

UDIMA (España)

Abogado

joseandres.sanchez@udima.es | <https://orcid.org/0000-0002-4567-5998>

Extracto

Repercusión de los errores del contribuyente en la contabilización, facturación y devengo de sus ingresos profesionales, así como su posible prescripción. Posibilidad de que la Inspección aproveche dichos errores para dictar su liquidación.

Palabras clave: error; devengo; facturación; contabilidad; prescripción; liquidación; comprobación administrativa.

Fecha de entrada: 17-11-2022 / Fecha de aceptación: 28-11-2022 / Fecha de revisión: 28-12-2022

Cómo citar: Sánchez Pedroche, J. A. (2023). Error del contribuyente en la contabilización y devengo de sus ingresos en el impuesto sobre sociedades. ¿Puede la inspección aprovechar dicho yerro para liquidar? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 478, 43-76.



Error by the taxpayer in the accounting and accrual of its income in the corporate tax. Can the Inspection take advantage of such mistake to liquidate?

José Andrés Sánchez Pedroche

Abstract

Repercussion of the taxpayer's errors in the accounting, billing and accrual of their professional income, as well as their possible prescription. Possibility that the Inspectorate takes advantage of said errors to dictate its liquidation.

Keywords: error; accrual; billing; accounting; prescription; liquidation; administrative verification.

Citation: Sánchez Pedroche, J. A. (2023). Error del contribuyente en la contabilización y devengo de sus ingresos en el impuesto sobre sociedades. ¿Puede la inspección aprovechar dicho yerro para liquidar? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 478, 43-76.



Sumario

1. El problema de fondo. El error de imputación del obligado tributario
2. El pronunciamiento de la AN
3. La relevante cuestión jurídica del devengo y su litigiosidad
4. La necesidad de la decisión casacional del TS y los pronunciamientos judiciales contrarios a las tesis de la AN
5. La Sentencia del TS de 26 de octubre de 2022, que no casa la errónea tesis de la Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020

Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo ha sido realizado en el marco del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso.



1. El problema de fondo. El error de imputación del obligado tributario

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 26 de octubre de 2022 (rec. núm. 4794/2020 –NFJ087968–) incide en una cuestión extraordinariamente relevante y de indudable interés –tanto teórico como práctico– atinente a la correcta aplicación del principio del devengo en aquellas ocasiones en las que el propio contribuyente contabiliza erróneamente sus operaciones, imputándolas incorrectamente a un ejercicio posterior, sin advertirlo hasta tiempo después (con ocasión del mismo inicio de las actuaciones inspectoras), error este que es aprovechado luego por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) para eludir la prescripción de los ejercicios comprobados y poder así levantar finalmente sus actas. Ese error del contribuyente, conviene advertirlo desde el principio, no implicó elusión de cantidad alguna, pues la declaración de la totalidad de lo percibido se autoliquidó e ingresó, si bien se hizo en un ejercicio distinto al de su correcto devengo (el posterior al que correspondería legalmente).

En el caso concreto resuelto por el Alto Tribunal, se trataba de unas mercantiles dedicadas a la consultoría jurídica, cuyos ingresos fueron «trasladados» por la Inspección a otras sociedades vinculadas y posteriormente a sus socios personas físicas (abogados), lo que constituía el objetivo último de las actuaciones administrativas, por el evidente diferencial de tipos de gravamen existente entre el impuesto sobre sociedades (IS) y el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). Dichos ingresos por servicios profesionales habían sido contabilizados y facturados erróneamente por esas sociedades dedicadas a la abogacía en los ejercicios 2007 y 2008, cuando realmente se habían prestado y devengado contable y fiscalmente en el 2006 (se trataba de unos emolumentos profesionales percibidos como *cuota litis* por la conclusión de la contienda procesal y el éxito en la percepción de unas indemnizaciones expropiatorias, una vez pronunciados los tribunales correspon-

dientes, elevando el justiprecio, tal y como se recogía expresamente en la propia hoja de encargos profesionales suscritas con los clientes).

Era claro que las sociedades inspeccionadas erraron en sus asientos contables e infringieron el criterio del devengo, cuando contabilizaron en 2007 y 2008 determinados ingresos, facturados y cobrados en esos mismos años, pero que se habían devengado previamente en el ejercicio 2006, pues la finalización de los litigios y los objetivos o éxitos pactados con los clientes, como condición suspensiva para el devengo de esos honorarios, ya se habían alcanzado en el 2006, pese a que se facturaron en el ejercicio inmediatamente posterior. El registro contable practicado fue evidentemente incorrecto, por contrariar al mencionado principio del devengo establecido por las normas mercantiles y tributarias, que expresamente exigen y definen dicho devengo con absoluta independencia del momento concreto de su facturación o del cobro y del pago (criterio ratificado en las propias hojas de encargo de los clientes que diferenciaban ambos momentos). Así lo establecía literalmente el artículo 19.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo –TRLIS/2004– (norma aplicable *ratione temporis*), al señalar que

los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo 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.

Además, no puede soslayarse otro extremo importante, y es que el referido artículo 19.3 del TRLIS/2004 no preveía excepción alguna a la aplicación del criterio del devengo para los ingresos contabilizados con posterioridad al mismo, debiendo imputarse al ejercicio correspondiente a dicho evento, aunque ello determinase una menor tributación efectiva (y lo mismo si era mayor)¹.

¹ «Artículo 19. *Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.* 1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo 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 [...] 3. 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 respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente. Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará 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 hubiere correspondido por

Constatado el error por parte de las mercantiles con ocasión del inicio de las actuaciones inquisitivas, y ante las abultadas pretensiones liquidatorias por parte de los actuarios, se acreditó esta circunstancia con abundante documental de cada servicio profesional pactado y el momento preciso en el que se devengaba el derecho al cobro en concepto de *cuota litis*, con ocasión de los distintos pronunciamientos de los jurados de expropiación o del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid que ponían fin a las pretensiones de los litigantes. Asimismo, y con posterioridad en vía revisora, así se acreditó también mediante la aportación de tres dictámenes periciales (realizados por catedráticos de universidad e inspectores de Hacienda excedentes). Es más, a los efectos de ratificar la verosimilitud y exactitud de las conclusiones vertidas en dichas pericias, y ante la solicitud expresa de la parte recurrente, la propia Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN) designó por insaculación, como perito judicial independiente, a un cuarto profesional (auditor de cuentas), quien coincidió con las tres periciales de parte previamente aportadas, concluyendo que la práctica totalidad de los ingresos por los servicios profesionales prestados se habían devengado legalmente en el ejercicio anterior al de su erróneo registro contable, estando ya por ello prescritos fiscalmente cuando principiaron las actuaciones inspectoras. La AEAT, sin embargo, se apoyó en dicho error contable y en la propia facturación y autoliquidaciones de las obligadas tributarias, pues de otra forma no habría podido justificar sus actas inspectoras, ni trasladar el grueso de los ingresos de las personas jurídicas a las físicas.

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 1 de diciembre de 2016 (RG 3002/13, 3054/13 y 3055/13) por la que se había confirmado la legalidad de las iniciales liquidaciones inspectoras, apoyó su decisión en la necesidad de que las mercantiles rectificasen previamente su contabilidad, extremo este que no se había producido². Olvidaba sin embargo el TEAC que dicho error no fue detectado más que con ocasión

aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores...». Conforme al precepto que acaba de reproducirse, se puede admitir en determinados casos la imputación anticipada de los ingresos, pero aquellos contabilizados en un periodo posterior al de su devengo siempre han de imputarse al ejercicio en que se devengaron, procediendo realizar un ajuste en el resultado contable del periodo en el que se devengaron y un ajuste paralelo en el ejercicio en el que se contabilizaron, todo ello con independencia de la prescripción. Es decir, las reglas del artículo 19 del TRLIS/2004 eran imperativas para todos, incluida, por supuesto, la AEAT.

² «Por consiguiente, de acuerdo con la normativa existente en materia contable, las entidades recurrentes deberían haber imputado contablemente el error en el ejercicio en que lo advirtieron, ejercicio que, en cualquier caso, habría sido posterior a los ejercicios regularizados por la Inspección, debiendo incluir la correspondiente información en la Memoria, cuestión que no ha sido justificada por las interesadas. Por ello, se deben reiterar aquí los argumentos ya vertidos por la Inspección en el sentido de que no existen pruebas documentales que acrediten la emisión, el registro en contabilidad y la declaración de las facturas en los ejercicios 2007 y 2008 debería haberse hecho en un momento anterior al que lo hicieron las sociedades, más allá de la fecha de la sentencia que recae sobre el procedimiento expropiatorio que, según alegan las reclamantes, es la que debe marcar el devengo de los servicios facturados, pero sin probar que estos se prestaron en ese momento o en cualquier otro, intentando por tanto trasladar a

del inicio del propio procedimiento inquisitivo de carácter general (algo que puede acontecer en la práctica). Además, y ante la insistencia de las contribuyentes para que se revisase toda la documentación que avalaba su erróneo proceder contable y de facturación (tal y como posteriormente demostraron las pruebas periciales en sede revisora), los actuarios se negaron rotundamente a comprobar estos hechos, porque los procedimientos judiciales expropiatorios y administrativos previos de los que traían causa las prestaciones de servicios finalmente facturadas, les parecieron «excesivos» y la documentación aportada «muy voluminosa», lo que les generaba, en su opinión, un trabajo «ingente» (y así, expresamente en la literalidad del entrecomillado de las anteriores manifestaciones, se recogió en las diligencias inspectoras)³. Todo ello evidenciaba cómo la Inspección había advertido que

ejercicios que no pueden ser objeto de comprobación, por el instituto de la prescripción, la facturación de los controvertidos servicios, debiendo indicarse de nuevo que este intento de traslado, invocando el supuesto error contable, ha tenido lugar solamente cuando la Inspección inicia un procedimiento de comprobación sin que con anterioridad se tenga conocimiento de que ninguna de las sociedades involucradas haya intentado solventar ese error con facturas rectificativas, rectificación de declaraciones o por cualquier otro medio que pudiera respaldar la pretensión de todas las interesadas [...]. A esto se debe añadir lo dispuesto en el artículo 108.4 de la LGT, que señala que: «Los datos y elementos de hecho consignados en autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario. Por lo expuesto hasta el momento, este Tribunal no puede sino confirmar que no se aprecia error de hecho ni de derecho en la contabilización y declaración de los ingresos en los ejercicios objeto de regularización inspectora por parte de las sociedades reclamantes, siendo ajustada a Derecho la regularización practicada por la Inspección en este punto».

³ Conviene no olvidar que la Inspección en curso tenía alcance general, que estaba obligada a facilitar la regularización íntegra de la situación del obligado tributario y que, además, según el artículo 34 de la Ley General Tributaria (LGT), los contribuyentes tienen el derecho a aportar cuanta documentación sea relevante para la resolución del procedimiento (art. 34.1 r) LGT) y a formular alegaciones que deben ser tenidas en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución (art. 34.1 l) LGT), derechos estos que quedaron inaplicados para las entidades recurrentes, ya que la Inspección se negó rotundamente a examinar tal documentación. Sobre esa necesidad de revisar la documentación relevante al caso y de los contratos obrantes en el mismo, insiste adecuadamente el TS, señalando incluso que es materia revisable en casación de haber sido la interpretación del tribunal *a quo* absurda o incoherente. Así lo afirma la Sentencia del TS de 10 de noviembre de 2016 (rec. núm. 3230/2015 –NFJ064702–) en su fundamento jurídico 4.º:

Obra en autos, como documento 1 unido a la demanda, copia simple de la escritura pública de compraventa que nos ocupa de fecha 30 de octubre de 2009, número 2.244, en cuyo folio 19, cláusula segunda podemos leer: «La mercantil "Agrícola del Segura S.A.", según está representada, vende y transmite a la mercantil "Vistabella Habitat S. L." que compra y adquiere, según está representada, el pleno dominio de las cuatro fincas descritas en el precedente apartado Primero de esta escritura, con la edificabilidad a la que se hace referencia en la parte descriptiva, como residencial libre, y en condición de solar, con cuanto les es anejo e inherente, libres de cargas y gravámenes de todo tipo, así como libres de arrendatarios y ocupantes y al corriente en el pago de contribuciones, impuestos y gastos...» En su cláusula tercera, al mismo folio 19, dice que «el precio de esta compraventa es de 12.179.729,61 €.» El citado importe, más el IVA que luego se indica, lo recibe la parte vendedora, en este acto, de la parte compradora...». En la

cláusula cuarta, al folio 20 de la escritura se señala: «Conforme han convenido, la parte vendedora entrega en este acto a la parte compradora la posesión efectiva de los inmuebles, si bien, asumiendo la parte compradora el compromiso de permitir al agente urbanizador el acceso a los mismos, en la medida en que ello sea necesario, con objeto de que pueda llevar a cabo las obras de urbanización.» Pues bien, como pone de relieve la resolución del TEAC, de los términos transcritos del contrato resulta que estamos ante una compraventa pura y simple, la transmisión del pleno dominio con puesta en posesión del comprador de las cuatro fincas vendidas (parcelas urbanas para uso residencial) y pago del precio en el propio acto del otorgamiento del contrato. La tradición de las fincas vendidas en el propio acto, además de pactarse expresamente, se pone de relieve por la posibilidad que tiene el comprador de iniciar inmediatamente la construcción de las viviendas de que se trate. En modo alguno se condiciona la entrega de los inmuebles a la posterior conclusión de las obras de urbanización (estas se simultanearán con la construcción de los edificios). Tampoco se garantiza en modo alguno la terminación de las obras de urbanización; ninguna condición, término o retracto convencional se estipula al respecto. Y tampoco se establece ningún pacto de reserva de dominio hasta el fin de dichas obras de urbanización. En definitiva, habiéndose producido la entrega de lo vendido, así como de su precio a fecha de la celebración del contrato sin condicionante alguno, debe afirmarse que la vendedora ha transferido a la compradora la plena propiedad de las parcelas vendidas, y «los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes» como exige la NRV 14.2 del nuevo PGC para el registro contable de la venta. Si la vendedora no mantiene ya la gestión corriente de los bienes vendidos en el grado normalmente asociado a la propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos (art. 14.2 b) de la Norma de Registro y Valoración del RD 1514/2007), porque con la entrega de las fincas y la puesta en posesión del comprador, en el acto de otorgamiento de la escritura de compraventa, los riesgos y bienes se transmiten al comprador, la consecuencia no puede ser otra que la de que el vendedor deba contabilizar ya los ingresos procedentes de la venta realizada. El hecho de que lo vendido sean unas parcelas en curso de urbanización, urbanización que se compromete a concluir el vendedor, en nada obstaculiza la transmisión de la propiedad realizada frente a lo afirmado por la reclamante. No estamos por tanto ante «el compromiso del vendedor de entregar unos terrenos urbanizados» como afirma la recurrente transcribiendo el informe de su auditor, sino que, producida la entrega de las parcelas con el otorgamiento de la escritura pública, el vendedor se compromete a concluir a su costa la urbanización de las mismas, urbanización que, si no estaba concluida a la fecha de la escritura de compraventa, sí que debió estar notablemente avanzada y de ahí que pudieran ya simultanearse las obras de urbanización y construcción. Habiéndose producido la transmisión de la propiedad y de los riesgos inherentes, el importe de las ventas constituye ingreso del vendedor y no anticipo de clientes. En la misma línea se pronuncia la Sala de instancia que deja expresa constancia de que en el supuesto de autos, el objeto del contrato de compraventa son las fincas cuya entrega al comprador se ha producido por la escritura pública de compraventa, en la que, además, se especifica la entrega de la posesión en el acto del otorgamiento. La propiedad de las mismas, y con ella los riesgos y beneficios, se han transmitido a la compradora desde el otorgamiento de la Escritura Pública. Así las cosas, como dice la sentencia recurrida, la Norma de Registro y Valoración 14.2 a) del Real Decreto 1514/2007 ampara la interpretación realizada por la Administración en cuanto los riesgos y beneficios de las fincas se han transferido al comprador desde el otorgamiento de la Escritura Pública. Debe recordarse aquí que la doctrina de la Sala Primera de este Tribunal Supremo ha enseñado que la potestad de interpretar los contratos corresponde a los Tribunales de instancia y debe ser mantenida en casación, salvo en los casos en que la exégesis haya sido absurda, errónea, ilógica o se hayan

su comprobación general únicamente podía ser fructífera en términos recaudatorios apoyándose en uno de los ejercicios incorrectamente declarados por las contribuyentes, que resultaba precisamente estar prescrito, razón por la cual, declinaron la revisión de una documentación que probaba el error en el que habían incurrido aquellas (error sin ánimo elusivo alguno, por cuanto que lo que no se declaró correctamente en 2006 se consignó en la declaración del 2007, ingresándose las cuotas tributarias correspondientes por la totalidad de los ingresos obtenidos).

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 143 del TRLIS/2004 (aplicable *ratione temporis*), la Administración debió determinar la base imponible, en los términos señalados por el artículo 10.3 del mismo cuerpo legal, es decir, calculando correctamente el resultado contable, aplicando las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes y en las disposiciones dictadas en el desarrollo de aquellas (aun cuando ello pudiera frustrar las pretensiones recaudatorias de los actuarios). De esta forma, si los ingresos y gastos se consignaron en la cuenta de pérdidas y ganancias en un ejercicio posterior y distinto al de su devengo, la Inspección debió imputarlos al periodo impositivo correcto en el que realmente se devengaron, pues las reglas fiscales de imputación temporal vigentes en dichos ejercicios (art. 19 TRLIS/2004) consagraban la consignación de los ingresos y gastos de acuerdo con el principio de devengo, que es el criterio fijado también por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), vigente y al que debe atender imperativamente el funcionario encargado de su aplicación.

Naturalmente, las cuestiones relativas al devengo presentan múltiples aspectos controvertidos como, por ejemplo, los que derivan del distinto tratamiento que haya de darse a las operaciones de tracto único o sucesivo. Precisamente por eso, el momento en que se produce dicho devengo puede requerir, sobre todo en los casos dudosos, de un examen preciso de las circunstancias o de los contratos que rigen las prestaciones e incluso de la forma en que se pacta la propia prestación del servicio y su facturación. Le asistía por lo tanto la razón a las mercantiles contribuyentes cuando insistían en la necesidad de que la Inspección revisase toda la documentación relativa a la prestación de los servicios y las

conculcado preceptos legales en materia de hermenéutica. La interpretación de la sentencia recurrida no es desorbitada ni arbitraria, sino que ha sido hecha conforme a las reglas de la sana crítica y respeta las normas establecidas en los artículos que rigen en materia de interpretación contractual, por lo que ha de estarse a ella. Hay que estar a la interpretación sistemática del contrato que consagra el artículo 1285 del mismo Cuerpo legal, a cuyo tenor «las cláusulas de los contratos deberán interpretarse las unas por las otras atribuyendo a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas»; la jurisprudencia civil viene declarando con reiteración que tal precepto legal tiene un valor indiscutible, ya que la intención, que es el espíritu del contrato, es indivisible, no pudiendo encontrarse en una cláusula o en varias aisladas de las demás, sino en el todo orgánico que constituye (Así, entre otras muchas, sentencias de la Sala Primera de 7 de octubre de 1997 [RJ 1997, 7096], 14 de mayo de 1996, 21 de febrero de 1991 [RJ 1991, 15181, 26 de octubre de 1990 y 5 de febrero de 1985 [RJ 1985, 5321]).

hojas de encargo, así como las distintas fechas en las que los diferentes tribunales (administrativos o judiciales) habían elevado el justiprecio de las expropiaciones y se habían generado los correspondientes ingresos profesionales (luego incorrectamente contabilizados y autoliquidados por las contribuyentes, asociándolos erróneamente a la fecha de la facturación de las minutas profesionales). Hasta aquí los hechos que originaron la controversia entre la AEAT y las obligadas tributarias.

2. El pronunciamiento de la AN

La Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020 (rec. núm. 47/2017 –NFJ072553–) ratificó las liquidaciones administrativas, soslayando por completo la prueba practicada y las conclusiones vertidas por la unanimidad de los dictámenes periciales (tanto los de parte, como el practicado por el perito de oficio nombrado por la propia Sala de la AN), y apoyó su argumentación desestimatoria de las pretensiones de las contribuyentes en las tres razones siguientes:

- 1.^a Falta de invocación oportuna del error contable. Según señalaba la AN, la cuestión sobre a qué concreto ejercicio correspondían realmente los ingresos se alegó «de forma absolutamente intempestiva por los recurrentes en el procedimiento de comprobación»⁴.
- 2.^a El devengo de los ingresos no se produjo en dichos ejercicios anteriores, puesto que todavía no se habían emitido las correspondientes facturas:

Pero en todo caso lo más relevante es que el hecho de que los beneficiarios de las indemnizaciones expropiatorias hayan visto reconocido sus créditos por el Jurado de expropiación o por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el ejercicio prescrito de 2006 ello no determina de por sí, que los ingresos de dichas sociedades hayan de entenderse imputadas a dicho ejercicio, toda vez que era necesaria la facturación de los servicios prestados en la cuantía y determinación correspondiente para cuantificar dichas minutas, conforme a los contratos celebrados con los particulares y hojas de encargo aprobadas, lo cual tuvo lugar a partir del ejercicio 2007 y siguientes.

Por lo tanto, la AN identificó devengo contable –y, en definitiva, fiscal– con facturación, considerando expresamente que el momento en el que se ejecutaron y

⁴ Resulta cuanto menos llamativo tildar de «intempestivo» un argumento formulado ante el inicio mismo de la propia Inspección y en el seno del procedimiento administrativo de comprobación en el que se revisaba precisamente la corrección o no de las actuaciones de las contribuyentes sometidas a un procedimiento inquisitivo de carácter general.

concluyeron los trabajos y se alcanzaron los éxitos en los procedimientos expropiatorios fue del todo irrelevante (así como el propio error sufrido por las mercantiles, imputando cantidades devengadas en un ejercicio anterior a otros periodos impositivos posteriores), pues a lo que debía atenderse era a la fecha de expedición de las correspondientes facturas.

- 3.^a La falta de rectificación por las propias contribuyentes de sus erróneos asientos contables, a los efectos de trasladar los ingresos al ejercicio de su correcto devengo, «impediría» la aplicación por la AEAT de la imperativa regla legal de devengo. De nuevo la propia literalidad de la sentencia de la AN señalaba a estos efectos lo siguiente:

[...] siendo bastante significativo que las sociedades recurrentes no hubiesen corregido su propia contabilidad en ejercicios posteriores (folio 25 del escrito de la demanda) bajo el argumento de que ya estaban imputados en la contabilidad de los años 2007 y 2008, yendo así contra sus propios actos. En consecuencia, no habido (sic) error alguno la determinación (sic) de la base imponible ni vulneración del artículo 19 del TRLIS.

Ante la desestimación de las pretensiones de las mercantiles, la confirmación de las liquidaciones dictadas por la AEAT y la naturaleza de las argumentaciones vertidas por la AN, se interpuso el correspondiente recurso de casación. Pero lo que hacía esencialmente novedosa y relevante a efectos casacionales la doctrina contenida en esta sentencia de la AN era la concatenación de dos concretas cuestiones:

- a) La AN entendía que un ingreso profesional no se devenga en tanto no haya sido objeto de facturación.
- b) Asimismo, consideraba, con absoluta abstracción de lo establecido taxativamente por la ley, que no podía modificarse la imputación temporal en el procedimiento inspector, por cuanto que la contabilización incorrecta de las entidades no fue objeto de subsanación por parte de estas.

Se trataba, en definitiva, de un asunto cuyo epicentro no era otro que el valor jurídico o la relevancia normativa del principio del devengo en la práctica contable y fiscal del contribuyente y su posterior revisión administrativa en todos aquellos casos de errores concurrentes previos por parte de aquel (de facturación, contabilidad o autoliquidación).

3. La relevante cuestión jurídica del devengo y su litigiosidad

Conviene no olvidar que los supuestos controvertidos entre la Administración y el contribuyente, en lo que a la interpretación de las normas sobre el devengo del impuesto sobre

sociedades se refiere, resultan extraordinariamente frecuentes⁵. Si se realizan búsquedas sobre el particular de Resoluciones del TEAC, dictadas entre el 1 de enero de 2018 y diciembre de 2020, publicadas en las principales bases de datos legales, los resultados supe-

⁵ A este respecto, la Sentencia del TS de 17 de junio de 2020 (rec. núm. 3687/2017 –NFJ078179–) desestima el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado, subrayando la necesidad de que la regularización practicada por la AEAT sea coherente con el principio del devengo, tanto en materia de ingresos como de gastos:

El principio del devengo que analizamos supone, muy sintéticamente, que los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro. Es decir, y esto es lo verdaderamente relevante, en función de la corriente real y no en función de la corriente monetaria o financiera. Como «el resultado contable» es el que determina la base imponible, toda sociedad, al cierre del ejercicio, tendrá que analizar los diferentes ingresos y gastos que ha ido contabilizando a lo largo del mismo. Podrá suceder que se hayan devengado ingresos o gastos que no se hayan cobrado o pagado; pero también podrán existir ingresos o gastos que se hayan cobrado o pagado sin haberse devengado. En este segundo caso, a la hora de determinar el resultado contable, habrá que proceder a dar de baja temporalmente aquellos conceptos que no se hayan devengado, los cuales no participarán en el cálculo del resultado contable (periodificación contable). El principio del devengo tiene, no obstante, una excepción –expresamente prevista en la ley del impuesto sobre sociedades– en los casos en los que el contribuyente no impute contablemente sus ingresos y gastos en el periodo correcto. Específicamente, cuando (i) «impute los gastos en un periodo impositivo posterior» o (ii) cuando «impute los ingresos en un periodo impositivo anterior». Dice el artículo 19.3 del texto refundido de la ley del impuesto sobre sociedades de 2004, aquí aplicable por razones temporales ([...]: «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 respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente. Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará 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 hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores». Debemos anticipar que la interpretación de la Administración en un supuesto como el que ahora analizamos es absolutamente rígida. Según esa interpretación –apegada completamente a la literalidad de la norma– en los supuestos en que el contribuyente solo imputa indebidamente los ingresos (por hacerlo, como es el caso, en el periodo anterior al devengo), procede aceptar el criterio de la inscripción contable respecto de esos ingresos, una vez constatado que el adelanto no ha producido menor tributación. Pero se olvida completamente, con ocasión de la comprobación, de los gastos del contribuyente que este sí imputó correctamente, gastos que mantiene como del ejercicio siguiente correspondiente. Aplica, así, el precepto anteriormente transcrito, pero no tiene en cuenta que el mismo puede no regular concretamente la situación que aquí ha acontecido, que no es otra que una incorrecta

ran ampliamente el centenar. Considerando el tiempo medio de resolución de los recursos contencioso-administrativos, solo la AN tendría ahora mismo más de 150 casos pendientes de resolución relativos al devengo en el impuesto sobre sociedades. Ponderando este dato con el Informe sobre la Situación de los Órganos Judiciales del año 2019, en el que se indica que la AN se ocupa tan solo de un 7,39 % de los asuntos contencioso-administrativos a nivel nacional (lo que obedece a la cuantía de las liquidaciones, es decir, a la naturaleza de los procedimientos en primera o única instancia en vía económico-administrativa), resultaría que el número de pleitos vivos atinentes al devengo en el citado tributo superaría holgadamente los 2.000 en el resto de los TSJ (abstracción hecha de las vías revisoras administrativas anteriores, fundamentalmente en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales –TEAR–, donde se concitaría un número significativamente superior).

4. La necesidad de la decisión casacional del TS y los pronunciamientos judiciales contrarios a las tesis de la AN

La cuestión casacional finalmente admitida por el Alto Tribunal, en Auto de su Sección Primera, de 7 de julio de 2021 (rec. núm. 4794/2020 –NFJ083035–), quedó delimitada en su objeto de la siguiente manera:

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar, a los efectos de su imputación temporal en el impuesto de sociedades, cuándo deben considerarse devengados los ingresos si la facturación de los servicios determinantes de dichos ingresos no se produjo en el momento de su prestación.

imputación temporal de los ingresos y una adecuada imputación temporal de los gastos. Ello provoca que la sociedad tribute más de lo que tributaría si se hubiera aplicado correctamente el principio del devengo, esto es, si el ajuste de la Inspección hubiera consistido en trasladar los ingresos mal imputados al ejercicio correcto (al siguiente). Y no se ha suscitado en autos –ni en la instancia ni en esta casación– controversia alguna sobre esa menor tributación si el criterio temporal de imputación de ingresos y gastos hubiera sido el mismo. Acierta por completo la Sala de instancia cuando rechaza esta forma de proceder que ha tenido la Inspección aplicando el criterio de la inscripción contable a los ingresos (anticipados) y el del devengo a los gastos (contabilizados correctamente). No se puede decir mejor que como lo expresan los jueces a quo en la sentencia que constituye el objeto de este recurso: tal forma de actuar distorsiona el resultado, en beneficio de la Hacienda Pública, y supone una lesión del principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria –artículo 103 de la Constitución– convirtiéndola en una cláusula de garantía o seguridad a favor de la Administración tributaria, en una norma que permite una recaudación aun siendo conscientes de que la renta obtenida en el ejercicio no es la correcta.

Determinar, si la base imponible en el impuesto de sociedades debe calcularse, en todo caso, en función de la contabilidad de la sociedad, con independencia de lo que resulte –por lo que a la imputación temporal de los ingresos se refiere– de la pregunta anterior, cuando no se haya procedido a la reformulación o modificación de dicha contabilidad.

Dichas interrogantes cobraban importancia a la vista de los distintos pronunciamientos de los tribunales de justicia sobre el particular, algunos de ellos muy distantes de las conclusiones alcanzadas por la AN en su Sentencia de 27 de febrero de 2020. Tal era el caso, por ejemplo, de la Sentencia del TS de 11 de noviembre de 1998 (rec. núm. 2554/1998 –NFJ008432–), donde el Alto Tribunal había confirmado algo tan evidente como que la realidad de la prestación de los servicios profesionales es absolutamente independiente de su facturación (lo que también había sido sostenido por la Sección Segunda de la AN, en Sentencia de 5 de febrero de 1991 [rec. núm. 27181], pero contra la que interpuso recurso de casación la Abogacía del Estado). Dicha conclusión descansaba en un argumento tan lógico como incontestable: si el hecho determinante del nacimiento de la obligación tributaria o hecho imponible fuese la emisión de la minuta o factura, el profesional podría adecuar temporalmente sus ingresos a su más libre antojo, simplemente cuando le resultase más favorable, obviando el momento en el que legalmente se prestaron y devengaron esos servicios, surgiendo así la obligación legal de declararlos. En segundo término, el TS acudió a la «ortodoxia contable», concluyendo que la prestación de los servicios y su correcto devengo se concretaba o se generaba en el momento de su realización y no por el de su facturación⁶.

Resulta evidente, por lo tanto, que devengo y facturación son cuestiones conceptualmente independientes. Pretender, tal y como afirmaba la Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020, que no había existido prestación de servicios, en tanto estos no se hubiesen facturado, se revelaba completamente erróneo. Es más, aunque la sentencia de la AN ratificara las tesis de la Inspección en el caso concreto sometido a su consideración, no puede ignorarse que la doctrina contenida en su *ratio decidendi* resultaba, a la postre, muy perjudicial a los intereses de la propia Hacienda Pública, pues dejaría al libre albedrío de los contribuyentes la elección del ejercicio en el que prefiriesen tributar, dificultando extraordinariamente –cuando no impidiendo de forma directa– las labores de comprobación por parte de la AEAT. Esa idea de la prevalencia de la fecha de facturación de los ingresos sobre el momento de su concreto devengo contable y fiscal sostenida por la AN resultaba de muy dudosa compatibilidad con la normativa tributaria vigente. Era por ello relevante que el TS fijase la correcta interpretación de la regla legal del devengo, máxime cuando el vigente artículo 11.1 de la LIS mantiene este mismo principio.

⁶ Otra cosa es que el momento en que se emite la factura pueda constituir un indicio revelador de la prestación, aun cuando este no sea definitivo.

Asimismo, evidenciaba un inequívoco interés general que el TS aclarase si podía considerarse correcta una interpretación de las reglas legales de imputación temporal, como la sostenida por la AN, que obligaba a imputar los ingresos al momento en que se emitieron y contabilizaron las facturas correspondientes (a pesar del error sufrido por el propio contribuyente), o si, por el contrario, los ingresos por servicios jurídicos relacionados por pleitos expropiatorios debían imputarse al ejercicio en que finalizaron y se alcanzaron los éxitos que determinaron el devengo de los honorarios, conforme a lo que se había pactado contractualmente en la correspondiente hoja de encargos o, en defecto de este criterio, a un momento anterior, coincidente con los periodos en que materialmente se ejecutaron los trabajos técnicos y jurídicos y se devengaron los hechos impositivos.

Las mercantiles contribuyentes reconocieron ante la propia AEAT y los sucesivos órganos revisores (TEAR de Madrid y TEAC) que, como consecuencia de un error involuntario, contravinieron el criterio legal del devengo, en cuanto que contabilizaron en 2007 y 2008 determinados ingresos facturados y cobrados efectivamente en esos años, pero devengados previamente en el ejercicio 2006, pues los objetivos o éxitos pactados con los clientes, como condición necesaria para el devengo de los honorarios, ya se habían alcanzado en ese año (momento en el que resolvieron los tribunales el correcto justiprecio de las expropiaciones). El registro contable en los años 2007 y 2008 de unos ingresos devengados en el ejercicio anterior fue evidentemente incorrecto, al contrariar el mencionado principio legal del devengo establecido por las normas mercantiles y por el propio artículo 19 del TRLIS aplicable *ratione temporis* (hoy art. 11 LIS) que lo fijaban con absoluta independencia del momento mismo de su exigibilidad o de su cobro y pago efectivo.

La cuestión fundamental a resolver, por lo tanto, se centraba en saber si esa incorrección contable en la que había incurrido el propio contribuyente legitimaba a la Inspección para desatender lo taxativamente establecido por la ley, obviando así la imputación de los ingresos a los ejercicios en que legalmente se devengaron. Adicionalmente a esta fundamental cuestión surgía otra no precisamente menor: si era ese el ejemplo de una praxis administrativa correcta, pues los actuarios eran sabedores de que los ejercicios impositivos estaban legalmente prescritos, pero, a pesar de todo ello y amparándose en el flagrante error cometido por las propias contribuyentes, acabaron levantando sus actas inspectoras, negándose paralelamente a revisar la abundante documentación aportada por aquellas (luego empleada en los dictámenes periciales que evidenciaron la atribución de los ingresos a un ejercicio anterior a los incorrectamente contabilizados e imputados por las propias contribuyentes)⁷.

⁷ La Sentencia del TS de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1652/2019 –NFJ079401–) alude a ese principio de buena administración, señalando a este respecto literalmente lo que sigue:

es sabido que el principio de buena administración está implícito en nuestra Constitución (art. 9.3, 103 y 106), ha sido positivizado en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (artículos 41 y 42), constituye, según la mejor doctrina, un nuevo paradigma del Derecho del siglo XXI referido a un modo de actuación pública que excluye la gestión negligente y –como esta misma Sala ha señalado en anteriores ocasiones–. No consiste en una pura fórmula vacía

de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas, de suerte que el conjunto de derechos que de aquel principio derivan (audiencia, resolución en plazo, motivación, tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos, buena fe) tiene –debe tener plasmación efectiva y llevar aparejado, por ello, un correlativo elenco de deberes plenamente exigibles por el ciudadano a los órganos públicos [...] entre esos deberes está –y esto resulta indiscutible– el de dar respuesta motivada a las solicitudes que los ciudadanos formulen a la Administración y a que las consecuencias que se anuden a las actuaciones administrativas –especialmente cuando las mismas agraven la situación de los interesados o les imponga cargas, incluso si tiene la obligación de soportarlas– sean debidamente explicadas no solo por razones de pura cortesía, sino para que el sujeto pueda desplegar las acciones defensivas que el ordenamiento le ofrece.

En análogo sentido, la Sentencia del TS de 14 de abril de 2021 (rec. núm. 28/2020) ha llegado a afirmar que el derecho al procedimiento administrativo debido, que es corolario del deber de buena administración, garantiza que las decisiones administrativas [...] se adopten de forma motivada y congruente con el iter procedimental, sin incurrir en desviación del procedimiento, en la medida que se requiere que no haya discordancias de carácter sustancial entre los datos fácticos relevante, la fundamentación jurídica obrante en el expediente y el contenido de la decisión administrativa.

Asimismo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha venido desarrollando las garantías inherentes a ese derecho a la buena administración a través de sentencias en las que ha relacionado dicho principio con distintos derechos fundamentales, como la tutela judicial efectiva. *Vid.* Sentencia del TJUE de 31 de marzo de 1992 (C-255/90, P. Burban). A estos mismos efectos, la Sentencia del TS de 15 de enero de 2020 (rec. núm. 3835/2018), aludiendo a otra anterior de 7 de noviembre de 2017 (rec. núm. 2228/2016), afirmará que «en el ámbito europeo, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada por el Consejo Europeo de Niza de 8/10 de diciembre de 2000 dedica su artículo 41 al denominado "Derecho a una buena administración"». Tal precepto se integra hoy en el Tratado de la Unión Europea (Tratado de Lisboa), de 13 de diciembre de 2007, ratificado por Instrumento de 26 de diciembre de 2008, que en su artículo 6 señala que

la Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados.

En esta misma línea, las Sentencias del TS de 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–) y la de 18 de diciembre de 2019 (rec. núm. 4442/2018 –NFJ075744–) también reivindicaban ese derecho a la buena administración, recordando que

no se trata, por tanto, de una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva.

También la referida Sentencia del TS de 14 de abril de 2021 (rec. núm. 28/2020) llegará a afirmar a este respecto que

en este contexto, referido al deber de la Administración de cumplir las garantías procedimentales, consideramos que se ha infringido el derecho al procedimiento debido, cuyo reconocimiento como derecho procedimental de naturaleza constitucional, se infiere del artículo 24 de la Constitución, que garantiza el derecho a la tutela judicial efectiva, que se incardina en el derecho general de protección jurídica, y del artículo 103 del Texto Fundamental, que enuncia como principios rectores del actuar administrativo el principio de objetividad, en la medida que se ha producido una quiebra injustificada del principio de regularidad y consistencia secuencial del procedimiento.

Ciertamente, podría objetarse de contrario que fueron las propias obligadas tributarias las que habrían infringido en sus autoliquidaciones lo dispuesto en el artículo 19 del TRLIS, obviando el criterio legal del devengo, por lo que no parecería razonable que, después de la comisión de dicha infracción, pudiera invocarse en su favor una aplicación correcta del mismo. Caber recordar que el artículo 7 del Código Civil dispone que los derechos deban ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe, y que la ley no ampara el abuso de derecho. Entre las principales manifestaciones de ese ejercicio de los derechos conforme a las reglas de la buena fe, se encuentra el principio del respeto a los actos propios, enunciado con carácter habitual de manera negativa, esto es, declarándose que nadie puede ir contra sus propios actos. Ese principio se aplica normalmente para exigir de la Administración tributaria el respeto a las consecuencias derivadas de su previa conducta, pero este mismo respeto a los propios actos también resultaría exigible a los obligados tributarios. Así, el doble sentido en que opera el principio se reconoce, entre otras, en la Sentencia del TS de 13 de octubre de 2016 (rec. cas. núm. 1408/2015 –NFJ064296– y rec. cas. núm. 1409/2015)⁸.

Ahora bien, siendo cierto todo lo anterior, no lo es menos tampoco que, en un sistema tributario como el español, caracterizado por la generalización de un abrumador sistema de autoliquidaciones y con unas obligaciones legales de todo orden, complejas, exhaustivas e inabarcables, pueden producirse frecuentemente errores del contribuyente sin ninguna mala fe (y que, por lo mismo, operan tanto a favor como en contra de la Hacienda Pública o de los propios interesados).

La AN contestó ambas cuestiones de consuno, considerando correctas las liquidaciones administrativas y legitimando, por lo tanto, el comportamiento desplegado por los actuarios (obviando su anterior doctrina contenida en la citada Sentencia de 5 de febrero de 1991). Las mercantiles contribuyentes, sin embargo, adujeron en su recurso de casación que tan errónea doctrina judicial podía generalizarse en otros muchos casos, razón por la cual el TS debía pronunciarse expresamente sobre el particular, advirtiendo a este respecto que cualquier pronunciamiento de los tribunales de justicia que siguiera esta errónea doctrina de la AN y contraviniese el expreso mandato legal del devengo podría, a su vez, generar innumerables pleitos, pues sería muy frecuente que la desatención de dicho criterio (tan relevante no solo para concretar la fecha de nacimiento de la deuda tributaria, sino también para determinar la normativa aplicable en una materia tan extraordinariamente lábil como la

⁸ «Esta Sala viene aplicando el principio general que prohíbe a todo sujeto de Derecho ir contra sus propios actos. Lo ha hecho para impedir a la Administración Tributaria desdejar con sus opciones posteriores decisiones precedentes que han creado derechos y expectativas en los contribuyentes. Pero este principio es de "doble sentido" y alcanza también a estos últimos, que de igual modo quedan vinculados por sus actos, de manera que no pueden negar su alcance, contenido y eficacia cuando constatan que les pueden perjudicar. Y frente a esta conclusión no vale el hecho incontestable de que, como reconoce la Sala de instancia en la sentencia impugnada, en un plano teórico es posible admitir la presencia de circunstancias que determinen una variación entre el valor asignado en el contrato marco y el que correspondía al momento de la escisión».

tributaria) comportase revisiones administrativas que, con la doctrina contenida en la sentencia de la AN, encontrarían una apoyatura formal expresa.

Obvio es señalar que las afirmaciones vertidas por la AN tampoco apuntalaban precisamente el buen hacer administrativo, ni el principio de objetividad que siempre deben regir las actuaciones de la Administración pública, pues *pro futuro* los actuarios (a su completa elección) podrían pretextar los errores del propio contribuyente para desatender así los taxativos mandatos legales, en aras a sus pretensiones recaudatorias. Mandatos legales estos que obligan siempre (y especialmente a los funcionarios), con independencia del resultado favorable o desfavorable que de los mismos se deriven para cualquiera de las partes implicadas⁹. Resultaba imprescindible, por lo tanto, fijar la doctrina jurisprudencial correcta en torno a esta cuestión del devengo y su inherente relación con la facturación, a fin de evitar un sinnúmero de futuros pleitos.

Efectivamente, la doctrina contenida en la Sentencia del TS de 11 de noviembre de 1998 había resultado ignorada por la Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020. En dicha casación el Alto Tribunal resolvía la impugnación formulada por la Abogacía del Estado frente a un pronunciamiento de la propia AN en la que correctamente se afirmaba que los ingresos de un profesional habían de considerarse devengados en el momento en el que se prestaron los servicios, aunque fuesen facturados en un periodo posterior. Frente a tan impecable pronunciamiento, el abogado del Estado fundamentó su recurso de casación entendiendo que esos servicios debían considerarse devengados en el momento de la facturación, pues, en su sentir, la presentación de la minuta al cliente constituía el único hito cierto determinante de la exigibilidad de los honorarios profesionales.

Sin embargo, la referida Sentencia del TS declaró abiertamente que la interpretación realizada por la Abogacía del Estado era incorrecta, tomando en consideración varios argumentos. El primero, naturalmente, es el origen legal de la regla del devengo, atendida la corriente real de bienes y servicios, y no un acto de parte como es la facturación o la exi-

⁹ Como muy bien señalara en su momento Hensel (1956, p. 240), los funcionarios al servicio de la Hacienda Pública deberían interpretar rectamente la norma tributaria, sin atisbo de extralimitación o interés recaudatorio alguno, afirmando al respecto que

la autoridad financiera en el procedimiento de comprobación es un órgano provisto de soberanía, tiene la misión de poner en movimiento y desarrollar el procedimiento, y debe por ello tutelar enérgicamente las pretensiones legales; pero no puede pretender lo que exceda de estas. Ello vale incluso si las declaraciones del deudor del impuesto puedan dar ocasión a exigir más de lo autorizado por la ley. En tales casos la autoridad tributaria tiene el deber de verificar las manifestaciones del obligado incluso a favor de este. Si de ello o de otros hechos nacen dudas que hablen a favor del deudor, la autoridad está obligada a realizar comprobaciones que pueden redundar en posible desventaja propia. Resulta así para la autoridad tributaria el «nobile officium» de procurar que las ventajas concedidas por la ley puedan ser gozadas también eficazmente por contribuyentes inexpertos.

gencia de pago del servicio. Así, el Alto Tribunal afirmó que no podía dejarse pender el devengo del ejercicio concreto de la presentación de la minuta al cliente, pues ello permitiría al prestador del servicio adecuar los ingresos a su más completa conveniencia, simplemente emitiendo las facturas en el momento en que se reputase como el más favorable.

En concreto, el TS afirmó rotundamente que:

En esta cuestión la Sala no comparte la interpretación realizada por el Abogado del Estado por varios motivos. En primer lugar, si el hecho determinante de la exigibilidad fuera la presentación de la minuta al cliente, el contribuyente podría adecuar los ingresos según su conveniencia, simplemente presentando las minutas en la fecha que le fuese más favorable, y obviando cuando se prestaron realmente esos servicios.

En segundo lugar, había de atenderse al criterio contable del devengo, pues la regla general del devengo es coincidente tanto en el ámbito fiscal como en el contable. Esta cuestión resulta incontrovertida ahora mismo, ya que así se recoge expresamente en el artículo 11.1 de la LIS:

1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo 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)¹⁰.

Incidía también el pronunciamiento del Alto Tribunal en que la ortodoxia contable exige el registro por la empresa receptora del servicio un pasivo real y no contingente (y, con ello, el ingreso por el prestador) porque desde el momento en que se prestaron esos concretos servicios se pudo exigir su correspondiente pago, toda vez que ya se habían devengado. Finalmente, el TS desestimó la última de las objeciones de la Abogacía del Estado, que invocaba la dificultad de aplicar el criterio del devengo en el caso de servicios que se extendiesen a más de un ejercicio, señalando que en esos supuestos resultaba procedente la periodificación del ingreso.

La aplicabilidad de la doctrina contenida en la Sentencia del TS de 1998 al caso que era objeto de litigio en la AN en 2021 resultaba de todo punto evidente: el devengo es independiente de la emisión de la factura, regla por lo demás del todo lógica y favorable a la adecuada defensa de los intereses de la Hacienda Pública, pues en caso contrario la existencia del ingreso contable y fiscal se condicionaría exclusivamente a que el prestador de los servicios tuviera a bien o no emitir la correspondiente factura, o dicho en otros términos,

¹⁰ *Vid.* sobre ello Sanz Gadea (2022, pp. 172 y ss.).

sin emisión de factura no existiría ingreso gravable alguno. La respuesta final dada por el TS fue tan breve como sencilla: el ingreso se devenga por mandato legal, cuando se han cumplido las condiciones correspondientes para entender realizada la prestación del servicio, siendo absolutamente independiente de la fecha de expedición de la factura.

De una lectura correcta de los apartados 1 y 3 del artículo 19 del TRLIS, se infería que la regla del devengo, cuando existiese una incorrecta contabilización, solo se podía exceptuar en dos casos, que no coincidían precisamente con el analizado por la AN: los ingresos contabilizados antes de su devengo y los gastos contabilizados después del mismo. En estos concretos casos, gastos e ingresos serían imputables al ejercicio de su contabilización. Pero estos últimos no constituían precisamente los supuestos que se ventilaban en la Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020. Por el contrario, en los casos en los que los ingresos se contabilizan después de su devengo (justo el litigio planteado ante la AN), o gastos contabilizados con anterioridad a su devengo, no existe excepción alguna, y siempre deben imputarse al ejercicio fiscal que corresponde, atendiendo a su correcto devengo¹¹.

El propio artículo 9 del Reglamento por el que se regulaban las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre –RD 1496/2003–, vigente en los periodos impositivos a los que se refería la controversia enjuiciada por la AN (en similares términos se pronuncia el vigente Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre –RD 1619/2012–), señalaba lo siguiente:

Artículo 9. *Plazo para la expedición de las facturas o documentos sustitutivos.*

1. Las facturas o documentos sustitutivos deberán ser expedidos en el momento de realizarse la operación.

No obstante, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, deberán expedirse dentro del plazo de un mes contado a partir del citado momento.

En todo caso, las facturas o documentos sustitutivos deberán ser expedidos antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.

[...]

¹¹ En palabras de Sanz Gadea (2022, p. 178),

preocupa al legislador fiscal que el gasto se contabilice antes de su devengo o que el ingreso se contabilice después de su devengo, pues ello, en los dos casos, supondrá un diferimiento del tributo. Inversamente, no le preocupa que el gasto se contabilice después de su devengo o que el ingreso se contabilice antes de su devengo, pues ello, en los dos casos, supondrá una anticipación del tributo.

El citado precepto evidenciaba que no es la emisión o expedición de la factura lo que genera el devengo, sino que es justo a la inversa. Es el devengo, asociado a la realización de las concretas prestaciones de servicios (en el caso que resolvía la AN, una vez prestados estos, cuando finalizase el litigio y se alcanzase el éxito exigido contractualmente para el nacimiento del derecho a los honorarios por la rectificación al alza del justiprecio declarado inicialmente) el que determina el momento mismo en que deben emitirse las facturas.

¿Podía afirmarse entonces que la expedición de las facturas condicionase el devengo, tal y como proponía la Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020? En ningún caso. La mera lectura del precepto reglamentario que acaba de transcribirse evidencia que la factura es dependiente de la realización de la operación, y que es dicha realización –devengo– la que debe marcar o concretar el momento de la facturación. Pero es que, además, el propio reglamentista permite que en determinadas situaciones se retrase la emisión de la factura –que no su devengo– por un plazo corto de tiempo (un mes), y, además, solo para aquel caso en el que los destinatarios sean empresarios o profesionales. Por lo tanto, ese retraso evidencia que la expedición de la factura constituye una obligación instrumental y dependiente del devengo y no se erige en un elemento esencial respecto de su determinación, tal y como había entendido erróneamente la AN.

El propio Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aportaba otro argumento adicional para mostrar el desviado criterio jurídico seguido en dicha sentencia de la AN cuando regulaba en su artículo 3 las excepciones a la obligación de expedir factura. Como acertadamente consideraba la Sentencia del TS de 11 de noviembre de 1998, el devengo se genera cuando concurren las circunstancias previstas e identificables en las prestaciones de servicios y en el momento en el que se cumplan, ejecuten o efectúen dichas prestaciones, nunca con la fecha aleatoria –o a merced de parte– de la emisión de la posterior factura. El artículo 9 del RD 1496/2003 de facturación distinguía claramente la emisión de la factura y el devengo de la operación en su apartado 2, con prevalencia absoluta de la fecha de este sobre la data de expedición de aquella. Idéntico criterio contiene el vigente artículo 11.1 del RD 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento en el que se regulan las obligaciones de facturación.

Por lo tanto, una cosa es el devengo de la obligación impositiva (instantáneo y taxativamente determinado por la ley) y otra muy distinta la emisión de la correspondiente factura (que depende de la premisa del propio devengo y que cuenta con un plazo determinado para su emisión). Si, tal y como sostenía la Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020, el devengo debiera supeditarse al momento de la emisión de la factura, la interpretación del vigente artículo 11.1 del RD 1619/2012 no solo resultaría incongruente, sino que con dicho razonamiento nunca vencería en realidad el plazo para emitirla (piénsese, por ejemplo, en el vigente y generalizado suministro inmediato de información [SII] en el que existe un plazo muy breve y determinado para remitir los datos de la factura a la AEAT a partir del devengo de la operación).

A mayor abundamiento, siguiendo el criterio de la Sentencia del TS de 1998 que invocaba la ortodoxia contable, y no olvidando que el artículo 19 del TRLIS/2004, en su apar-

tado primero, remitía al concepto contable del devengo, debemos destacar que el marco conceptual del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007 (aunque el PGC de 2007 no comenzó a aplicarse hasta el 1 de enero de 2008, reproducimos este en su redacción original, por contener una clara definición del principio del devengo, invocado en el art. 19 TRLIS/2004) define el devengo, dentro de los principios contables, de la siguiente manera:

Devengo. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

Mayor detalle ofrece sobre el devengo de los servicios la norma de registro y valoración 14.^a del PGC, que disponía, en relación con el reconocimiento de los ingresos por servicios, literalmente lo siguiente:

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio.

En consecuencia, solo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad, y
- d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación de prestación de servicios no pueda ser estimado con fiabilidad.

Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, solo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.

Resulta reseñable, a nuestro juicio, que estas normas insistan en la concurrencia y ejecución de los servicios, omitiendo cualquier referencia a la fecha de expedición de las facturas, como criterio correcto para la fijación del devengo. La conclusión indefectible de

todo lo anterior es que el devengo del servicio se produce con ocasión de su realización o prestación material y que el criterio sostenido por la Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020, que lo identificaba con la expedición de la factura, era manifiestamente erróneo. Debe destacarse, por otra parte, lo dispuesto por el artículo 10.3 del TRLIS/2004 (en los mismos términos se pronuncia el vigente art. 10.3 LIS):

En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

El punto de partida para la cuantificación de la base imponible es el resultado contable, cuantificado correctamente, mediante la aplicación del Código de Comercio, su normativa de desarrollo (entre la que destaca especialmente el PGC, al que hemos hecho referencia anteriormente) y el reiterado criterio o principio del devengo. Responde este precepto a la segunda de las cuestiones debatidas, esto es, si debe calcularse, en todo caso, la base imponible en función de la contabilidad de la sociedad, con independencia de lo que resulte –por lo que a la imputación temporal de los ingresos se refiere–, cuando no se haya procedido a la reformulación o modificación de dicha contabilidad. Dicho de otra manera, si el contribuyente incurrió en error al contabilizar su operación, no rectificado con posterioridad ¿debe tal extremo prevalecer frente a las reglas imperativas del devengo de las operaciones?, ¿podría prevalecer del mismo la AEAT para desatender estas?

A nuestro juicio, es indudable que deben aplicarse los prevalentes principios y reglas contables (entre los que se incluye el propio del devengo), exista o no el error, y háyase o no reformulado la contabilidad. ¿Desde cuándo se supedita la potestad de la Administración para dar cabal cumplimiento a lo dispuesto por la ley a lo que hagan bien o mal, o dejen de hacer los contribuyentes? Es más, la normativa del impuesto sobre sociedades reconoce, de forma expresa, la facultad administrativa de corregir el resultado obtenido de la contabilidad llevada por el contribuyente, cuando este haya desoído el mandato de las reglas contables o de su normativa de desarrollo. Así, el artículo 143 del TRLIS/2004 (recogido en los mismos términos en el actualmente vigente art. 121 LIS), señalaba literalmente lo siguiente:

Artículo 143. *Facultades de la Administración para determinar la base imponible.*

A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta ley.

Y es evidente que no podría ser de otra manera, pues lo contrario supondría un ataque frontal al interés general y a la propia metodología de trabajo de la Inspección. Además, debemos reseñar que este error del contribuyente, detectado en sede inspectora, es cualita-

tivamente distinto y debe diferenciarse de aquel otro por el que se intenta instar la revisión de la autoliquidación, al amparo de lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT¹².

También la doctrina contenida en la Sentencia del TSJ de Cataluña de 2 de febrero de 2018 (rec. núm. 88/2015 –NFJ071861–) resultaba contraria a las tesis defendidas por la

¹² La Sentencia del TS de 26 de julio de 2022 (rec. núm. 4797/2020 –NFJ087032–) se ha pronunciado sobre el error contable y la posibilidad de acudir a la reformulación de las cuentas anuales ya aprobadas, cuyo plazo de impugnación ya hubiere transcurrido, a fin de corregir el resultado contable y calcular la base imponible del IS para solicitar la rectificación de la autoliquidación y la devolución de los correspondientes ingresos indebidos. Los hechos enjuiciados por la referida sentencia fueron los siguientes. Una empresa catalana había presentado el 12 de julio de 2012 declaración por impuesto sobre sociedades del 2011, con cuota a devolver de 27.554,56 euros y una base imponible negativa de 57.620,29 euros. Ese mismo año la mercantil había incluido en sus cuentas un ingreso contable extraordinario de 1.100.000 euros. El ingreso contable que motivó la contabilización fue un contrato de compraventa de 2 naves industriales, el 20 de febrero de 2011 por dicho precio de 1.100.000 euros. La sociedad reflejó en su libro diario un asiento por el que reconocía el activo (las 2 naves) y en el pasivo, una deuda con el vendedor. El contrato establecía que el pago del precio se efectuaría en el momento de su elevación a público, el 30 de junio de 2011. La mercantil desistió de la compra antes del 30 de junio de 2011. La contabilización de esa resolución contractual se efectuó el 17 de diciembre de 2011, reflejándose la baja de la deuda contra un ingreso extraordinario, el cual formó parte del resultado contable de la base imponible de la entidad en el año 2011. El 12 de julio de 2016 la empresa catalana presentó solicitud de rectificación de autoliquidación del impuesto sobre sociedades 2011, por entender que se contabilizó erróneamente un ingreso extraordinario de 1.100.000 euros, pues lo que debió reflejarse fue la baja de la deuda contra la cuenta del inmovilizado. La solicitud cursada al amparo del artículo 120.3 de la LGT el 12 de julio de 2016 fue denegada por la AEAT el 28 de junio de 2017 y la empresa interpuso contra dicha denegación la correspondiente REA, que fue desestimada por el TEAR y el TSJ de Cataluña. Este último puso de relieve los siguientes extremos: a) La aprobación por la Junta General de la reformulación de las cuentas del 2011 se realizó en 2019; b) Los hechos económicos que motivaron la rescisión contractual fueron anteriores a la fecha de finalización del ejercicio 2011; c) El asiento contable fue erróneo; d) Los errores en las cuentas anuales deben corregirse tan pronto como dichos errores se detecten; e) Una vez aprobadas las cuentas anuales por la Junta General y transcurridos los plazos de impugnación, cualquier modificación debe ser contabilizada en el ejercicio en curso; f) No hay que olvidar que algunos socios podrían haber impugnado el acuerdo de aplicación, e incluso que el contenido de las cuentas pudo ser conocido por terceras personas. Por su parte, en su recurso de casación, la empresa alegó los siguientes extremos: 1) Infracción del artículo 10.3 del TRLIS en el que se establece que la base imponible se determina a partir del resultado contable. 2) No hay error de imputación temporal, sino que se da de baja una deuda contra un ingreso extraordinario, cuando se debería haber dado de baja contra una cuenta de inmovilizado; 3) No se trata de hechos nuevos acaecidos una vez cerrado el ejercicio, sino hechos anteriores al cierre del ejercicio 2011; 4) Las tesis de la Sentencia del TSJ de Cataluña conducen a gravar un resultado contable erróneo y una capacidad económica inexistente; 5) El artículo 38 c) del Código de Comercio ni impide que una vez aprobadas las cuentas anuales puedan reformularse, sino que guarda silencio al respecto; 6) ¿Por qué no van a poder reformular las cuentas anuales los administradores? Es más, el registrador mercantil no puso objeción o reparo alguno y admitió el depósito de las nuevas cuentas anuales. Por su parte, los argumentos de la AEAT fueron los siguientes: 1) Hubiera sido necesario incorporar a la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada el 12 de junio de 2016, la reformulación de las cuentas anuales del 2011, y al no hacerse así, la AEAT no podía estimar la solicitud; 2) Sobre el artículo 38 c) del Código de Comercio existía ya la Sentencia del

Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020. Se planteaba ante el TSJ de Cataluña, entre otras cosas, si en un caso en el que una entidad aplicó erróneamente la regla del deven-

TS de 25 de octubre de 2021; 3) El TRLIS nada señala respecto de las posibles maneras de corregir los errores contables, por lo que debería acudirse a la legislación mercantil y contable; 4) El artículo 38 c) del Código de Comercio solo permite la rectificación de la contabilidad cuando todavía no hubiese sido aprobada por la Junta General; 5) La norma de registro y valoración n.º 22 del PGC, la norma de elaboración de las Cuentas Anuales NECA n.º 8, o la Consulta n.º 3 BOICAC 86/2011, señalan que los errores contables deben subsanarse en el ejercicio que se detectan, no en ejercicios posteriores. Las conclusiones del TS sobre el problema planteado por la mercantil recurrente fueron las siguientes: a) Que el registrador mercantil hubiese aprobado la reformulación de las cuentas anuales, no implicaría nada; b) El artículo 38 c) del Código de Comercio solo permite la corrección en el breve periodo de tiempo que media entre el cierre del balance y la formulación de las cuentas anuales y, de un modo extraordinario, en el lapso posterior a dicha formulación y antes de su aprobación; c) Aún cabría extender la posibilidad, en una interpretación notablemente expansiva del precepto, al plazo de 5 meses desde el asiento de presentación (art. 367 Reglamento Registro Mercantil); d) Las leyes mercantiles no contienen previsión alguna acerca de la posibilidad de modificar a posterior las cuentas ya depositadas; e) La contribuyente no explicó el momento exacto en el que advirtió el error, ni se comprende por qué tardó años en la rectificación; f) El principio contable de imagen fiel tan invocado por la recurrente quedó sacrificado por una conducta descuidada; g) Si el error contable fue advertido con posterioridad, debió la recurrente expresar la ocasión o circunstancia que lo probase y la razón sobrevenida del porqué no se pudo saber antes. De no ser así, no se comprende la tardanza en promover la reformulación registral de las cuentas, 5 años después de su depósito; h) No es cierto que la determinación de las nuevas cuentas anuales sustitutivas de las primeramente depositadas, conduzca inexorablemente a su rectificación y retroacción al periodo inicial en que se produjo el error; i) La norma 22.ª del PGC equipara en su tratamiento el régimen de corrección de los errores contables referentes a ejercicios anteriores con el aplicable a los cambios de criterio y en estos la adecuación o corrección no se resuelve en la aplicación del criterio nuevo o corregido al periodo a que afectaría originariamente. La norma prevé el conocimiento sobrevenido. Pero el silencio de la recurrente acerca de las circunstancias acaecidas fue total, «lo que nos priva del conocimiento de si la pérdida fue originaria o sobrevenidamente advertida, dato que es esencial para tomar en consideración la pretensión ejercitada en el recurso de casación»; j) El principio de imagen fiel no solo es un fundamento que contiene un derecho que asista o beneficie a la sociedad que formula las cuentas, sino que también sirve a los terceros que acuden a la publicidad formal que otorga el registro para conocer los datos y elementos integradores de esa imagen fiel. Ello impide interpretar que cada empresa, aun aceptando la irregularidad, en cualquier momento, de la reformulación de las cuentas anuales, pueda además elegir los efectos jurídicos, contables y, por ende, fiscales de aquella; k) La alegación relativa al principio de capacidad económica tampoco es correcta, pues el artículo 31.1 de la CE permite la remisión a conceptos, definiciones y cambios de orden legal, sin que optar por un sistema u otro de imputación temporal signifique, por sí solo, una conculcación de dicho principio; l) El control del registrador mercantil sobre la calificación de las cuentas anuales es meramente formal o extrínseco; m) Además, la Sentencia del TS (Sala Primera) de 21 de marzo de 1963 señaló que los asientos contables carecen de sustancia jurídica y no tienen fuerza para acreditar hechos jurídicos, sino hechos materiales de carácter patrimonial; n) La conclusión de todo lo anterior es evidente. La posibilidad de reformulación de las cuentas se ciñe al breve periodo de tiempo que media entre el cierre del balance y la formulación de las cuentas y, de un modo ciertamente extraordinario, en el lapso posterior a dicha formulación y antes de su aprobación. La subsanación de los errores contables no debe realizarse mediante la reformulación de las cuentas anuales que ya han sido aprobadas con arreglo al procedimiento establecido, sino mediante la aplicación de la norma 22.ª del PGC; o) «Cuando

go, habiendo declarado en un año posterior un ingreso devengado en un ejercicio anterior, la comprobación podía limitarse a aquello que perjudicaba al contribuyente o, por el contrario, debía incluir también todo lo que le beneficiaba. El TSJ de Cataluña afirmó que, a pesar del error del contribuyente en la imputación, la AEAT debió regularizar correctamente y de conformidad con lo expresamente ordenado en la ley, con absoluta independencia del resultado favorable o desfavorable que ello deparara a la Hacienda Pública o al propio obligado tributario.

Esta misma doctrina de la regularización íntegra había sido establecida ya por el TS, entre otras, en Sentencias de 5 de junio de 2014 (rec. núm. 947/2012 –NFJ054706–), de 23 de enero de 2014 (rec. núm. 5668/2011 –NFJ053611–), de 18 de septiembre de 2013 (rec. núm. 4498/2012 –NFJ052037–) y de 3 de abril de 2008 (rec. núm. 3914/2002 –NFJ031920–), o algunas posteriores como la de 17 de octubre de 2019 (rec. núm. 4809/2017 –NFJ075311–), de 17 de septiembre de 2020 (rec. núm. 5808/2018 –NFJ079018–), de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1434/2019 –NFJ079400–) y de 22 de abril de 2021 (rec. núm. 1367/2020 –NFJ083102–). Propugna esta doctrina jurisprudencial que la AEAT, en el legítimo ejercicio de su facultad de comprobación, puede y debe regularizar totalmente la situación tributaria del obligado tributario, que no cabe entender limitada a la liquidación de las cantidades que procedan en el ejercicio que se esté comprobando sin fijarse a qué periodo impositivo corresponden realmente los ingresos controvertidos, incluso cuando el propio inspeccionado haya contabilizado y declarado por error en el periodo posterior unos ingresos que realmente correspondiesen a otro anterior (y que por ello pudieran ya estar incluso prescritos).

Con toda corrección, la Sentencia de la AN de 26 de enero de 2022 (rec. núm. 485/2019 –NFJ085284–) afirma que los ingresos deben imputarse a efectos fiscales, a tenor de lo previsto en las normas contables relativas al principio del devengo¹³.

haya constancia de que se ha practicado una anotación contable de forma errónea, no puede acudirse a la reformulación de las cuentas anuales ya aprobadas y cuyo plazo de impugnación ha transcurrido, a fin de corregir el resultado contable y calcular la base imponible en el IS para solicitar, por parte del contribuyente, la rectificación de su autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos». El TS, por lo tanto, desestimó la casación y confirmó la Sentencia del TSJ de Cataluña.

¹³ «Las ventas de inmuebles estarán constituidas por el importe de los contratos, sea cualquiera la fecha de los mismos, que corresponden a inmuebles que estén en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio. Para el caso de ventas de inmuebles en fase de construcción, se entenderá que aquellos están en condiciones de entrega material a los clientes cuando se encuentren sustancialmente terminados, es decir, cuando los costes previstos pendientes de terminación de obra no sean significativos en relación con el importe de la obra, al margen de los de garantía y conservación hasta la entrega. Se entiende que no son significativos los costes pendientes de terminación de obra, cuando al menos se ha incorporado el 80 por 100 de los costes de la construcción sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra, de manera tal que la sentencia concluye que habiéndose firmado los contratos privados de compraventa y de reserva en el ejercicio 2006, por más que la traditio desde el punto de vista del Derecho Civil no se haya producido, a efectos fiscales la obra estaba en condiciones de ser entregada y deben computarse los ingresos en la contabilidad de 2006 y no en 2007 como hizo la actora».

5. La Sentencia del TS de 26 de octubre de 2022, que no casa la errónea tesis de la Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020

Era lógico pensar que el devengo de los ingresos fuese independiente del error de las contribuyentes o de la fecha de expedición de las facturas, y que la base imponible debiera cuantificarse por la Inspección de los tributos partiendo del resultado contable, calculado con la correcta aplicación de esas normas contables, aunque los erróneos asientos contables del contribuyente arrojasen un resultado diferente y superior al que determinaría una adecuada aplicación de aquellas. Carecían de todo sentido las argumentaciones defendidas por la Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020.

Es más, pudiera parecer que el TS resolvería adecuadamente la cuestión controvertida, tal y como ya había hecho con anterioridad para otros aspectos de este principio de devengo en sus Autos 276/2017, de 1 de febrero de 2017 (rec. núm. 2/2016 –NFJ066849–) y 9803/2017, de 16 de octubre de 2017 (rec. núm. 3687/2017 –NFJ078180–). En tal sentido, conviene no olvidar que la Sentencia del TS núm. 781/2020, de 17 de junio (rec. núm. 3687/2017 –NFJ078179–) resolvía brillantemente la última de esas cuestiones casacionales señaladas, tratándose, no obstante, de un supuesto diferente al resuelto en esta sentencia de 2022, pues mientras que en este se contabilizaron los ingresos en ejercicios posteriores a los de su devengo, en el caso ya resuelto por la Sentencia del Alto Tribunal de 17 de junio de 2020, lo que se ventilaba era el supuesto justamente contrario, es decir, la empresa contabilizó los ingresos no en ejercicios posteriores, sino en años anteriores, dándolo por bueno la AEAT, pero aplicando un criterio contrario a los gastos¹⁴.

¹⁴ «El principio del devengo que analizamos supone, muy sintéticamente, que los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro. Es decir, y esto es lo verdaderamente relevante, en función de la corriente real y no en función de la corriente monetaria o financiera. Como "el resultado contable" es el que determina la base imponible, toda sociedad, al cierre del ejercicio, tendrá que analizar los diferentes ingresos y gastos que ha ido contabilizando a lo largo del mismo. Podrá suceder que se hayan devengado ingresos o gastos que no se hayan cobrado o pagado; pero también podrán existir ingresos o gastos que se hayan cobrado o pagado sin haberse devengado. En este segundo caso, a la hora de determinar el resultado contable, habrá que proceder a dar de baja temporalmente aquellos conceptos que no se hayan devengado, los cuales no participarán en el cálculo del resultado contable (periodificación contable). El principio del devengo tiene, no obstante, una excepción –expresamente prevista en la ley del impuesto sobre sociedades– en los casos en los que el contribuyente no impute contablemente sus ingresos y gastos en el periodo correcto. Específicamente, cuando (i) "impute los gastos en un periodo impositivo posterior" o (ii) cuando "impute los ingresos en un periodo impositivo anterior". Dice el artículo 19.3 del texto refundido de la ley del impuesto sobre sociedades de 2004, aquí aplicable por razones temporales [...]: "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 respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Pero, sorprendentemente, la Sentencia del TS de 26 de octubre de 2022 (rec. núm. 4794/2020 –NFJ087968–) se decanta por dejar imprejuzgada la cuestión casacional, adu-

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará 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 hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores". Debemos anticipar que la interpretación de la Administración en un supuesto como el que ahora analizamos es absolutamente rígida. Según esa interpretación –apegada completamente a la literalidad de la norma– en los supuestos en que el contribuyente solo imputa indebidamente los ingresos (por hacerlo, como es el caso, en el periodo anterior al devengo), procede aceptar el criterio de la inscripción contable respecto de esos ingresos, una vez constatado que el adelanto no ha producido menor tributación. Pero se olvida completamente, con ocasión de la comprobación, de los gastos del contribuyente que este sí imputó correctamente, gastos que mantiene como del ejercicio siguiente correspondiente. Aplica, así, el precepto anteriormente transcrito, pero no tiene en cuenta que el mismo puede no regular concretamente la situación que aquí ha acontecido, que no es otra que una incorrecta imputación temporal de los ingresos y una adecuada imputación temporal de los gastos. Ello provoca que la sociedad tribute más de lo que tributaría si se hubiera aplicado correctamente el principio del devengo, esto es, si el ajuste de la Inspección hubiera consistido en trasladar los ingresos mal imputados al ejercicio correcto (al siguiente). Y no se ha suscitado en autos –ni en la instancia ni en esta casación– controversia alguna sobre esa menor tributación si el criterio temporal de imputación de ingresos y gastos hubiera sido el mismo. Acierta por completo la Sala de instancia cuando rechaza esta forma de proceder que ha tenido la Inspección aplicando el criterio de la inscripción contable a los ingresos (anticipados) y el del devengo a los gastos (contabilizados correctamente). No se puede decir mejor que como lo expresan los jueces a quo en la sentencia que constituye el objeto de este recurso: tal forma de actuar distorsiona el resultado, en beneficio de la Hacienda Pública, y supone una lesión del principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria –artículo 103 de la Constitución "convirtiendo una cláusula de garantía o seguridad a favor de la Administración tributaria, en una norma que permite una recaudación aun siendo conscientes de que la renta obtenida en el ejercicio no es la correcta". Solo cabría añadir que no hay ni rastro en el procedimiento que permita advertir que el contribuyente actuó de esa forma para obtener un beneficio ilícito (en el periodo impositivo siguiente o en otros futuros). La pretensión del demandante en la instancia consistió, muy resumidamente, en solicitar el ajuste de la imputación temporal a la realidad de la corriente de gastos e ingresos, de suerte que –constatada una indebida inscripción contable de los ingresos–, lo adecuado es que tales ingresos sean computados fiscalmente en el periodo correcto (el siguiente), pues solo de esa forma la tributación se ajustaría cabalmente a lo que el legislador quiere: que los hechos económicos se registren y tributen cuando tengan lugar, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro. Por consiguiente, interpretando conjuntamente 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, como el auto de admisión nos exige, no cabe, en un supuesto como el analizado, que la Administración tributaria impute temporalmente los gastos contabilizados según el criterio del devengo y, sin embargo, no haga lo propio con los ingresos contabilizados anticipadamente a su

ciendo no poder entrar en ella, toda vez que la cuestión a considerar no era jurídica, sino fáctica, y que tal extremo ya fue valorado por la AN:

Esclarecedor resulta el propio fundamento séptimo de la sentencia. Su título es bien representativo «Incorrecta valoración del principio contable del devengo», lo que ha dado lugar a una incorrecta determinación de la base imponible que responde al planteamiento de la cuestión en disputa realizado por la parte demandante [...], «En este sentido, la parte actora ha pretendido acreditar, mediante la pericial del Sr. Sendín Cifuentes, Sr. Martín Fernández, Javier González Carcedo, del perito Sr. Doval Míguez, de fecha 1.4.2018. y de la documental aportada, que gran parte de los ingresos de NCO Asesores S., que contabilizó en 2007 y 2008 y que después la Inspección ha trasladado a las sociedades vinculadas hoy recurrente, y que al final ha acabado imputándose las personas físicas (sic), no deberían imputarse a estos ejercicios fiscales, sino a periodos impositivos anteriores, ya prescritos, al corresponderse con las fechas en las que los beneficiarios han obtenido las indemnizaciones correspondientes en los expedientes de expropiación de sus fincas llevados a cabo por parte de AENA, así como en el expediente Fresno de Torote». A este respecto debe recordarse que dicha alegación se formuló de forma absolutamente intempestiva por los recurrentes en el procedimiento de comprobación, pese a haber realizado contabilización diferente. Pero en todo caso lo más relevante es que el hecho de que los beneficiarios de las indemnizaciones expropiatorias hayan visto reconocido sus créditos por el Jurado de expropiación o por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el ejercicio prescrito de 2006 ello no determina de por sí, que los ingresos de dichas sociedades hayan de entenderse imputadas a dicho ejercicio, toda vez que era necesaria la facturación de los servicios prestados en la cuantía y determinación correspondiente para cuantificar dichas minutas, conforme a los contratos celebrados con los particulares y hojas de encargo aprobadas, lo cual tuvo lugar a partir del ejercicio 2007 y siguientes a lo cual cabe añadir que conforme a los postulados reglamentarios las facturas deben expedirse o el mismo día del devengo o antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo. Que se trata de dilucidar un dato fáctico y no resolver una cuestión jurídica se desprende sin duda cuando se habla en la sentencia de «este dato esencial se halla totalmente ausente en los dictámenes periciales aportados. Por consiguiente, tal alegación resulta manifiestamente infundada, y en modo alguno puede decirse que se haya contravenido el principio del devengo respecto de los ingresos de las sociedades recurrentes, como tampoco puede hablarse de la existencia de error contable alguno. Y tampoco puede decirse que los acuerdos liquidatorios hayan dejado de valorar la documenta aportada por la

devengo, aplicando a estos el criterio de caja a la hora de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades. La lógica consecuencia de los criterios interpretativos expuestos no puede ser más que la desestimación del recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado, en la medida en que la decisión de la Sala sentenciadora se ajusta plenamente a la doctrina que acaba de establecerse».

recurrente, tal y como se deduce del contenido de los mismos, aunque contengan una referencia sucinta a la contestación de este motivo, siendo bastante significativo que las sociedades recurrentes no hubiesen corregido su propia contabilidad en ejercicios posteriores (folio 25 del escrito de la demanda) bajo el argumento de que ya estaban imputados en la contabilidad de los años 2007 y 2008, yendo así contra sus propios actos. En consecuencia, no ha habido error alguno la determinación (sic) de la base imponible, ni vulneración del art. 19 del TRLIS». Todo lo cual nos conduce a considerar correcto el parecer del Sr. Abogado del Estado, que la cuestión a dilucidar no es jurídica sino estrictamente fáctica, de mera valoración del material probatorio realizado por el Tribunal de la instancia que llega a la conclusión de que los servicios y operaciones de las que derivan el devengo se produjeron en los años 2007 y 2008 y no en el 2006.

Del razonamiento del TS pueden extraerse algunas elocuentes consecuencias. La primera es que, en el sentir del Alto Tribunal, la prueba fue ya valorada por la AN, cuando, en realidad, la AN ignoró todas las periciales que obraban en autos, e incluso la independiente promovida por la propia Sala. En todas esas pruebas periciales se puso de manifiesto que la contabilidad y facturación de las contribuyentes fue errónea y que la Inspección debió revisar una documentación abundante, demostrativa del devengo en el ejercicio 2006 del grueso de las prestaciones por servicios profesionales. Pese a la consistencia y coincidencia de todas las periciales, la AN decidió despreciarlas y no otorgarles relevancia alguna. Con anterioridad, recuérdese, habían sido los propios actuarios los que se negaron a revisar la documentación aportada por las propias mercantiles, aduciendo el «ingente» trabajo que ello les comportaba. Una actuación que, por supuesto, no fue censurada por la AN.

En este sentido cabía esperar que el TS hubiese recordado a la AN su propia doctrina, contenida en la Sentencia de 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–), en la que declaraba que a la Administración

le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente (fundamento jurídico 4.º).

Sin embargo, el TS nada objetó al respecto. Tal extremo, a su vez, revela quizás el inadecuado cauce de la casación para impugnar la inexistencia o el error en la valoración de la prueba. Cierto es que la defensa de las contribuyentes pudiera haber presentado incidente de nulidad sobre esa inexistente apreciación de la prueba para, acto seguido, interponer recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional (TC), pero la realidad demuestra tristemente que dicho mecanismo procesal se ha convertido en una quimera, hacedera únicamente en la práctica para asuntos muy testimoniales y mediáticos (políticos, por lo general), toda

vez que el 99 % de dichos recursos de amparo se inadmiten de plano. Descartada esta vía, quizás pudiera haberse aludido en el recurso de casación a la errónea o nula valoración de la prueba por parte de la AN, que ignoró incluso al perito independiente propuesto por la propia Sala, pero tal extremo presentaba el riesgo inequívoco de que, tratándose de tal cuestión probatoria, el recurso de casación fuera preliminar y tempranamente inadmitido (la jurisprudencia de la Sala Tercera del TS relativa al antiguo recurso de casación, admitía la impugnación de sentencias por valoración irracional de las pruebas, sobre la base de entender que ello suponía una vulneración de la interdicción de la arbitrariedad consagrada en el art. 9 de la Constitución, pero no es seguro que con la nueva casación ello sea siempre y en todo caso posible). El peligro era más que evidente.

Lo que cabía esperar, tal y como así sucedió finalmente, es que la duda casacional quedase circunscrita a la cuestión relativa al devengo y la facturación, con el fin de que, al menos, la errónea doctrina contenida en la sentencia de la AN no adquiriese carta de naturaleza. Lo decepcionante, sin embargo, es que el TS haya dado por buena una valoración inexistente de la prueba en el tribunal *a quo*, dejando a las recurrentes huérfanas ante una única instancia judicial. A este respecto, no es aquí de aplicación *stricto sensu* la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) de 30 de junio de 2020 en el caso Saquetti Iglesias contra España, por vulneración del artículo 2 del Protocolo n.º 7 anejo al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales (aunque no debemos olvidar tampoco que las liquidaciones administrativas van siempre e indefectiblemente acompañadas de las correspondientes sanciones), pero no deja de ser llamativo que al contribuyente se le obligue legalmente a agotar la vía administrativa y económico-administrativa (con la posibilidad de que su caso sea reiteradamente revisado en reposición y en vía económico-administrativa de doble instancia, es decir, posible triple instancia en fase administrativa) mientras que únicamente goce de una sola instancia en vía judicial (pues la casación, por su carácter excepcional y por su peculiar metodología, que dista de operar con criterios reglados, no debería ser considerada como tal)¹⁵.

¹⁵ Como es sabido, la doctrina del TEDH en su Sentencia Saquetti Iglesias contra España, aborda la cuestión de la revisión en única instancia frente las sanciones administrativas que, por su gravedad, merecen el calificativo de penales, a los efectos del artículo 6 de dicho convenio. De esta manera, el TEDH desautorizaba la jurisprudencia del TC existente hasta ese momento, al considerar que la garantía del doble grado de revisión jurisdiccional para las sanciones administrativas no dimanaba de la Constitución y su implantación dependía exclusivamente de meras razones de oportunidad, apreciadas libremente por el legislador (Sentencia del TC 89/1995 –NSJ000366–). El pleno de la Sala Tercera del TS en su Sentencia de 25 de noviembre de 2021 (rec. núm. 8158/2020 –NCJ065889–) ya ha señalado a este respecto que el recurso de casación regulado en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en su actual configuración, cumple la exigencia del convenio, en la forma en que ha sido establecida por la misma jurisprudencia del TEDH. En este sentido se ha fijado como doctrina que:

ha de entenderse que la exigencia de revisión por un tribunal superior de la sentencia confirmatoria de una resolución administrativa por la que se impone una sanción de naturaleza penal, a que se refiere el artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH, en la interpretación dada por la sentencia del TEDH, de 30 de junio de 2020, en el asunto Saquetti c. España, puede hacerse efectiva mediante

Asimismo, resulta llamativa la distinta vara de medir que utiliza la AN y el TS con el contribuyente y la Administración. A este respecto, llega a decirse por parte de ambas instancias jurisdiccionales que la posibilidad de revisar el error del contribuyente fue manifiestamente intempestiva (las mercantiles, advertidas de su error en la contabilización, facturación y liquidación, lo pusieron de manifiesto a los actuarios, aportando toda la documentación que así lo demostraba, pero estos consideraron que eso suponía un «trabajo ingente»; por lo tanto, no es que las mercantiles pretendieran aducir dicho error intempestivamente en sede judicial, ni siquiera en vía económico-administrativa, sino que lo manifestaron mucho antes, con ocasión de las propias actuaciones inquisitivas, pues fue precisamente ahí donde adquirieron conciencia de su propio yerro). Y que dicha advertencia del error padecido debería haber conducido derecha y necesariamente a la rectificación de la contabilidad por parte de las contribuyentes, mientras que paralelamente nada se diga de la obligación de la AEAT de revisar toda la documentación aportada por las mercantiles –no solo la pretendida por aquella– a pesar de que ello pudiese suponer un «trabajo ingente», tal y como manifestaron los propios actuarios en diligencia inspectora.

El error del contribuyente resulta así de fatales consecuencias y de imposible redención en la práctica, lo que no se compadece muy bien con un sistema tributario que se hace gravitar sobre los particulares con toda suerte de obligaciones y deberes de muy diverso signo. Conviene señalar, además, que dicho error no era de obligada rectificación, por cuanto que los ingresos cuestionados, evidentemente devengados en los ejercicios 2006 y anteriores, ya se habían imputado a resultados en la contabilidad de los años 2007 y 2008 y, por lo tanto, se habían incorporado plenamente al patrimonio de las sociedades. Dicho de otra forma, ya no quedaban ingresos devengados y pendientes de contabilizar que justificaran ninguna nueva modificación contable. Es más, precisamente el error contable cometido, por infracción del principio legal del devengo, no se produjo en 2007 y 2008, sino en los ejercicios 2006 y anteriores, en cuanto lo que se hizo en esos años 2007 y 2008 fue subsanar o corregir dicho error y reflejar en la contabilidad unos ingresos ya devengados en años anteriores. En este caso, el efecto de contabilizarlos directamente a reservas, como procede en los errores contables, o en una cuenta de ingresos era de todo punto indiferente, pues en cualquier caso se reflejaba perfectamente el incremento de patrimonio neto derivado de la operación. Por ello, el error contable afectaba al ejercicio de devengo y a la declaración del impuesto, pero no a los estados contables de las entidades, que ya transparentaban adecuadamente sus verdaderas situaciones patrimoniales. No era necesario, por lo tanto, en contra del criterio *obiter dictum* del TS, proceder a rectificación alguna de la contabilidad. Bastaba con que la AEAT hubiera querido revisar la documentación aportada en fase inspectora y reconocer el error

la interposición de recurso de casación, para cuya admisión habrá de valorarse si en el escrito de preparación se justifica la naturaleza penal de la infracción que ha sido objeto de sanción en los términos establecidos por el TEDH y el fundamento de las infracciones imputadas a la sentencia recurrida al confirmar la resolución administrativa sancionadora.

La sentencia, no obstante, cuenta con un interesante voto particular del magistrado L. Díez Picazo.

cometido por el contribuyente, aplicando correctamente la regla legal del devengo, en lugar de apoyarse en él para dictar una liquidación correspondiente a un ejercicio ya prescrito.

La conclusión final no puede ser otra que el TS probablemente sintiera vértigo de pronunciarse sobre lo que debiera ocurrir en aquellos casos en los que el contribuyente imputa erróneamente los ingresos en un ejercicio posterior al que corresponde y cuando se apercebe de tal situación ya ha prescrito el derecho de la Administración a comprobar el ejercicio en el que se devengaron los servicios. No obstante, no se acaba de entender por qué la Sala Tercera del TS ha tenido tanta prevención respecto de una cuestión que, aunque problemática, ha sido ya en alguna medida atendida por el legislador, con la regulación de la interrupción de la prescripción para las obligaciones tributarias conexas.

En conclusión, la Sentencia del TS de 26 de octubre de 2022 supone una oportunidad perdida para marcar el correcto proceder de la AEAT en casos de errores involuntarios de los contribuyentes que pueden no ser tan extraños en la práctica como parece. Pero, sobre todo, constituye el elocuente ejemplo de una solución contraria al principio de buena administración, pues, como ha señalado la Sentencia del TJUE de 14 de mayo de 2020 (asunto C-446/18 –NFJ077582–),

dicho principio de buena administración exige que una autoridad administrativa como la Administración tributaria de que se trata en el litigio principal proceda, en el marco de las obligaciones de comprobación que le incumben, a un examen diligente e imparcial de todos los aspectos pertinentes, de modo que se asegure de que dispone, al adoptar su decisión, de los datos más completos y fiables posibles para ello (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de septiembre de 2010, Comisión/Scott, C290/07 P, EU:C:2010:480, apartado 90 y jurisprudencia citada). Además, esa obligación de diligencia, que tiene como corolario el derecho de toda persona a que las autoridades administrativas tramiten sus asuntos de forma imparcial, equitativa y dentro de un plazo razonable, exige, esencialmente, que estas examinen, con diligencia e imparcialidad, todos los elementos pertinentes del asunto de que se trate, incluidos, muy especialmente, los relativos a las alegaciones formuladas por un sujeto pasivo, como en este caso Agrobet (véase, por analogía, la sentencia de 22 de octubre de 1991, Nölle, C16/90, EU:C:1991:402, apartados 30 a 35).

Extremo este que ha vuelto a ser recordado por el Tribunal de Luxemburgo en su posterior Sentencia de 21 de octubre de 2021 (C-396/20 –NFJ083753–) cuando afirma que el derecho a una buena administración se erige en un principio general del Derecho de la Unión Europea que obliga a los poderes públicos a un examen diligente e imparcial de todos los aspectos pertinentes puestos de manifiesto por los contribuyentes, de manera que,

si el sujeto pasivo comete uno o varios errores en su solicitud de devolución, y ni él ni la Administración tributaria los detectan posteriormente, no puede respon-



sabilizarse de ello a esa Administración, a menos que los errores sean fácilmente perceptibles, en cuyo caso esta deberá estar en condiciones de apreciarlos en el marco de las obligaciones de comprobación que le incumben en virtud del principio de buena administración.

Referencias bibliográficas

Hensel, A. (1956). *Diritto Tributario*. (trad. italiana de la obra alemana por D. Jarach). Giuffrè.

Sanz Gadea, E. (2022). Imputación temporal de ingresos y gastos (Análisis de las

SSAN de 26 de enero de 2022, rec. núm. 485/2019, y de 4 de febrero de 2022, rec. núm. 322/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, 475, 172-184.