



MOORE

FISCAL

EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN EN LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

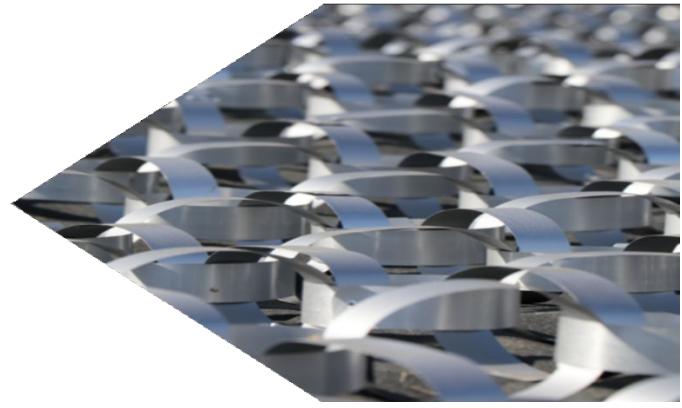
Parece que el principio de buena administración, hasta ahora poco utilizado por nuestros tribunales nacionales, está cobrando fuerza a la hora de resolver conflictos tributarios. Así se ha puesto de manifiesto en dos recientes sentencias del Tribunal Supremo, de 11 de junio y de 17 de junio de junio de 2020, que resuelven a favor del contribuyente y en las que dicho principio está presente entre sus argumentos. En la primera de ellas no se cita expresamente, pero subyace en el razonamiento.

El principio de buena administración viene recogido en el artículo **41 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales** y, aunque no se recoge expresamente en nuestro ordenamiento interno, está implícito en otros principios constitucionales como el de interdicción de la arbitrariedad (art. 9 de la CE), por ejemplo.

Ambos supuestos parten de regularizaciones practicadas en el marco del Impuesto sobre Sociedades.

En la **sentencia de 17 de junio de 2020, recurso de casación 3687/2017**, el caso analizado es el de una sociedad inmobiliaria que contabiliza sus ingresos en función del criterio de caja a medida que sus clientes le realizan los anticipos de venta, y los gastos son contabilizados conforme va recibiendo las certificaciones de obra u otros gastos imputables a las promociones, de manera que **anticipa ingresos y gastos**.

La inspección considera que las cantidades percibidas como anticipos de clientes no debieron de contabilizarse como ingresos, sino como meros anticipos, pero la empresa los reflejó como ingreso en contabilidad, produciendo un anticipo de ingresos en el tiempo, lo que no es conforme con los criterios establecidos en los arts. 10 y 19.1 y 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en relación con la norma de Valoración 18 de adaptación al Plan General de Contabilidad.



No obstante, la inspección, en el acuerdo de liquidación, da por válida la contabilización anticipada de los ingresos al amparo del artículo 19.3 LIS.

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

El Tribunal Supremo considera que la interpretación de la Administración es absolutamente rígida y totalmente apegada a la literalidad de la norma, ya que acepta el criterio de inscripción contable respecto de los ingresos una vez constatado que no se produce una menor tributación, pero no dice nada de los gastos del contribuyente que sí se imputaron correctamente. Esto provoca que la sociedad tribute más de lo que debería si se hubiera aplicado correctamente el principio de devengo, es decir si el ajuste de la Inspección hubiera consistido en trasladar los ingresos mal imputados al ejercicio correcto (al siguiente). En opinión del Tribunal, de esta manera **se distorsiona el resultado en beneficio de la Hacienda Pública y supone una lesión del principio de capacidad económica y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria**.

En la **Sentencia de 11 de junio de 2020, rec. 3887/2017**, la Administración Tributaria, en el seno de un procedimiento de comprobación iniciado a una determinada entidad (Sociedad X) en el marco del Impuesto sobre Sociedades, procedió a regularizar una operación de transmisión de solares determinando **que los pagos por comisiones efectuados a otra entidad** (Sociedad Y) no tenían la consideración de gastos deducibles, dado que constituían, en realidad, una retribución de fondos propios. El contribuyente inició la vía impugnatoria terminando en una resolución del TEAR en sentido desestimatorio que confirmó la liquidación de la Administración.

Ante esta situación y, una vez conocido el pronunciamiento del TEAR, **la entidad que había recibido los pagos por comisiones (Sociedad Y) y, en consecuencia, había consignado el ingreso correspondiente en su autoliquidación, inició la vía para solicitar la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.** La Administración Tributaria desestimó dicha petición alegando la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, sobre la base de que habían transcurridos ya 4 años desde la finalización del plazo para autoliquidar el impuesto en el que tuvo lugar el ingreso indebido.

Pues bien, el Tribunal Supremo discrepa de la posición administrativa y concluye que no se encontraba prescrito el derecho a solicitar la devolución del ingreso indebido. Los argumentos que sustentan tal decisión son dos:

- La aplicación de **la teoría de la actio nata** para determinar el día a quo del plazo de prescripción, según la cual el plazo de prescripción debe empezar a computarse cuando el obligado tributario (Sociedad Y) tiene conocimiento del carácter de “indebido” del ingreso efectuado, es decir, con la resolución del TEAR que confirma la liquidación practicada por la Administración a la Sociedad X.
- La invocación del **principio de buena administración** en la resolución del litigio. Este principio aplicado al caso de autos - en el que la Administración regulariza a un contribuyente y considera no deducible un determinado gasto que se encuentra correlacionado con el ingreso declarado por otro contribuyente-, **exige que sea la propia Administración la que ajuste también la deuda en el impuesto sobre sociedades del contribuyente que declaró dicho impuesto, aunque dicho resultado no suponga un beneficio para la Hacienda Pública, de modo que se evite el enriquecimiento injusto de la Administración.**
- *En este sentido, señala la sentencia que “... el principio de buena administración (...) impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste para dar cobertura a sus deberes la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y ordena a los responsables de gestionar el sistema*

impositivo, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto.”

En ambos supuestos, el Tribunal Supremo acude al **principio de buena administración** para proscribir determinadas prácticas administrativas que, lejos de constituir una actuación eficiente, lo que provocan es una clara distorsión del resultado en favor de la Hacienda Pública.

Como decíamos al comienzo, parece que este principio está cobrando fuerza en las decisiones de nuestros órganos jurisdiccionales, lo que puede resultar de gran utilidad para combatir estas prácticas indeseadas de la Administración, cuyo objetivo principal es puramente recaudatorio y provocan, en ocasiones, el enriquecimiento injusto de la Administración.

