

COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA

LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LOS GASTOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES TRAS LA STS 1625/2024, DE 22 DE MARZO



JORGE TABOADA VILLA

Profesor de Derecho Financiero y Tributario | Universidad de Santiago de Compostela

 50000-0001-8378-7993

I. La imputación temporal de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades

Como bien es sabido, con la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para el cálculo de la base imponible del referido tributo mediante el método de estimación directa, el legislador optó por una remisión a la normativa contable[1]. De este modo, tomaremos como punto de partida el resultado contable de la entidad, el cual, tras efectuarle los ajustes pertinentes que emanan de la regulación fiscal, nos permitirá llevar a cabo la cuantificación del elemento objetivo del hecho imponible. Debido al posible incumplimiento de la reserva de ley en uno de los pilares básicos del impuesto (la base imponible) como

consecuencia de esta remisión normativa, no pocas dudas doctrinales florecieron por aquel entonces acerca de la constitucionalidad de tal proceder. No obstante, hoy en día están ampliamente superadas.

El mismo método sería recogido con posterioridad tanto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades[2] (TRLIS, en adelante), como en el vigente ordenamiento de la imposición societaria, concretamente en el art. 10.3 de la Ley 27/2014[3] (LIS, en adelante).

Engarzado con lo anterior, el criterio de imputación temporal relativo a los ingresos y gastos inherentes al Impuesto sobre Sociedades (IS, en adelante), a tenor del artículo 11.1 LIS, será el criterio de devengo, volviendo a existir aquí una remisión a la normativa contable. De este modo tanto el criterio de caja como el de exigibilidad se mantendrán al margen, exceptuando, eso sí, el supuesto de las operaciones a plazos. En concreto, el referido precepto establece que *«los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la*

fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros».

No obstante, su apartado tercero es ciertamente diáfano al regular el proceder de la imputación temporal a efectos fiscales: cualquier gasto que se pretenda deducir fiscalmente, tendrá que ser contabilizado en el período impositivo en el que se produzca su devengo contable; o bien en la cuenta de pérdidas y ganancias o bien en una cuenta de reservas (a excepción de la amortización acelerada o la libertad de amortización, que darán lugar a sendos ajustes extracontables negativos). Llegados a este punto, cabría preguntarse qué sucederá con aquellos gastos que se recojan contablemente en un período distinto al de su devengo. Ante esto, a renglón seguido, el legislador flexibiliza tal disposición estableciendo que, en los supuestos de gastos que sean contabilizados en un ejercicio posterior al que fueran ocasionados, procederá su imputación al período de inscripción contable siempre que de ello no derive una tributación inferior a la que hubiera procedido a tenor de la normativa prevista.

Pero la verdadera cuadratura del círculo la encontraremos yendo un paso más allá, al poner sobre el tablero el potencial vínculo entre esta regulación y el instituto de la prescripción. Al respecto, la cuestión que se suscita es si cabría la deducción fiscal de un gasto que se hubiera devengado en un período impositivo con la prescripción ganada.

Con el fin de dar respuesta a esta cuestión y poder entender así el sentido del fallo de la Sentencia objeto de análisis, debemos de hacer previamente una triple alusión.

Por un lado, a lo regulado por el apartado a) del artículo 66 de la Ley 58/2003[4] (LGT, en adelante), donde se prevé que prescribirá a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

Por otro lado, a lo previsto en el artículo 66 bis de la

misma norma, donde se establece que el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas tanto compensadas como pendientes de compensación así como de deducciones compensadas o pendientes de compensación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente al de la finalización del plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se generó el derecho a su compensación o aplicación.

Por último, a lo establecido en el artículo 115, también de la LGT, donde se dispone, para facultar a lo anterior, que la comprobación e investigación por parte de la Administración podrá ser realizada, aún en aquellos casos en el que afecten a ejercicios o conceptos tributarios que tuvieran ganada la prescripción a tenor del 66 a) LGT, con el fin de verificar el cumplimiento de las normas aplicables.

II. Doctrina administrativa

El criterio que venía sosteniendo la Administración era realmente nítido, proscribiendo de un modo rotundo la posibilidad de deducir un gasto originado en un ejercicio prescrito. Esta postura la podemos encontrar en consultas vinculantes como la V2591-11[5], en la cual la entidad consultante plantea si es fiscalmente deducible en un período impositivo cierto gasto imputado en el mismo proveniente de un ejercicio prescrito. Ante esta cuestión argumenta la Dirección General de Tributos –en adelante DGT–, que los *«gastos procedentes de un ejercicio prescrito contabilizados en un ejercicio posterior supone necesariamente que dichos gastos se imputen [...] en el que la prescripción impide su deducción al no poderse liquidar el impuesto, dado que sólo es aplicable la regla especial de imputación en el ejercicio de su contabilización cuando de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la regla general, debiéndose tener en consideración para la comparación el instituto de la prescripción»*. Tras ello, concluye que *«en la medida en que el consultante pretenda contabilizar [...] un gasto devengado de un ejercicio prescrito, no procederá admitir su deducibilidad fiscal de dicho gasto, una vez registrado contablemente, dado que de admitirse su deducción ello determinaría una tributación inferior de la que*

procedería por aplicación de las normas de imputación generales».

Inferimos así, que la *ratio decidendi* pivota sobre el criterio establecido por aquel entonces en el TRLIS y actualmente en la LIS, de que únicamente un gasto podrá imputarse en un ejercicio posterior al de su devengo cuando de ello no derive una tributación inferior de la que hubiera correspondido.

Sobre el mismo asunto, pero con una motivación más dilatada de su respuesta, versa la consulta vinculante V1814-16[6], en la cual la consultante plantea la posible incidencia que tendrían en la base imponible del IS del año 2015, permutas en las anotaciones contables experimentadas con un período impositivo cuya fecha

de devengo se produjo seis años antes. Ante ello, la conclusión a la que llega la Administración, vuelve a centrarse en el criterio de imputación temporal al establecer que *«en la medida en que la corrección del mencionado error contable determina el registro contable de un gasto en un periodo impositivo posterior a aquel en el que hubiera procedido su imputación temporal, con arreglo al principio de devengo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 11.3 de la LIS, [...] la imputación contable de dicho gasto se integrará en la base imponible del ejercicio 2015, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la norma general de imputación temporal»*. Por ello, para valorar dicha circunstancia afirma que *«deberá tenerse en cuenta el posible efecto de la prescripción. Así, gastos procedentes de un ejercicio prescrito contabilizados en un ejercicio posterior supone necesariamente que dichos gastos se imputen, de acuerdo con la regla general del artículo 11.1 de la LIS, a aquél ejercicio, en el que la prescripción impide su deducción al no poderse liquidar el impuesto, dado que sólo es aplicable la regla especial de imputación en el ejercicio de su contabilización cuando de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la regla general, debiéndose tener en consideración para la comparación el instituto de la prescripción»*. A lo que concluye que, *«por tanto, en el supuesto planteado, en la medida en que la consultante registre [...] un cargo en reservas que tiene por objeto corregir un ingreso erróneamente contabilizado en un ejercicio prescrito, procederá denegar la deducibilidad fiscal de dicho cargo, dado que ello determinaría una tributación inferior de la que procedería por aplicación de las normas de imputación generales»*.

La exégesis que podemos realizar de esta respuesta es que, a través de una doble vía, la Administración proscribió la posibilidad de realizar la deducción de un gasto proveniente de un ejercicio con la prescripción ganada, ya que no procede ni lo previsto por el artículo 11.1, ni por el 11.3, ambos de la LIS.

Motiva lo anterior argumentando que, necesariamente, un gasto realizado en un ejercicio prescrito debería imputarse a tenor del 11.1 LIS, es decir, a aquel en el que su devengo se hubiera producido, ya que no cabría canalizarlo mediante lo establecido por el 11.3 LIS debido a que, únicamente, podrá efectuarse esto último



cuando de ello no derive una menor tributación, hipótesis que no sería cumplida según el criterio de la DGT. Por ello, el obligado tributario no podrá realizar la imputación al ejercicio de devengo porque, evidentemente, su prescripción ya estaría ganada.

El mismo criterio administrativo emana de otras consultas vinculantes como, por ejemplo, la V0899-15[7], V0578-19[8] o la más reciente V2489-22[9].

III. La STS 1625/2024, de 22 de marzo

Al hilo de esto, la reciente STS 1625/2024[10] presenta una gran relevancia al crear un precedente jurisprudencial en relación con la imputación temporal de los gastos deducibles a efectos fiscales en el ámbito del IS.

Encuentra su génesis en una liquidación provisional del IS relativa al ejercicio 2016 realizada por la Administración a una sociedad, con el fin de regularizar la deducción de ciertos gastos devengados en un período impositivo que, por entonces, estaba prescrito (2009). Al hilo de ello, el obligado tributario efectuará una reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo de Andalucía (TEARA, en adelante) que será desestimada, al avalar éste el criterio que venía sosteniendo la Administración.

A posteriori, la representación procesal de la mercantil interpuso un recurso contra el acuerdo del TEARA ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (TSJA, en adelante) que, tras la STSJA 12183/ 2022[11], resultó estimado. De este modo, la sentencia de instancia contempla que en tanto la Administración tributaria conserva el derecho a comprobar la existencia e importe del gasto objeto de deducción en ejercicios posteriores al de su cobro, provoca que los intereses de la Hacienda Pública queden preservados, resultando prescindible hacer mención del derecho a liquidar, adicionando que no debe confundirse la minoración de la tributación con la propia prescripción. Es aquí donde entra en juego la distinción efectuada con anterioridad acerca de la prescripción del derecho a liquidar y del derecho a comprobar e investigar.

Tras esto, en representación de la Administración

General del Estado, el Abogado del Estado preparó recurso de casación, admitido por la Sección de admisión de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (en adelante, TS) al apreciar un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia[12], origen de la STS 1625/2024, estableciendo su Fundamento Jurídico 1º que la cuestión del interés casacional versa sobre los requisitos presentes en el artículo 11 LIS para admitir la deducibilidad fiscal de un gasto en un ejercicio ulterior al de su devengo.

Así, veremos como en esta Sentencia se contradice la postura que venía manteniendo la Administración al establecer que la prescripción no constituye ningún impedimento a la deducibilidad de un gasto producido en un ejercicio prescrito, avalando el criterio esgrimido por el TSJA.

Para poner de relieve el sentido del fallo del Alto Tribunal, hemos de partir del apartado séptimo de su Fundamento Jurídico 3º, donde se argumenta que, desde un prisma conceptual, *«lo que prescribe es el derecho de la Administración a liquidar o el derecho del contribuyente a rectificar una autoliquidación, escenarios no concernidos en la presente controversia. No cabe predicar una eventual prescripción autónoma de la deducción de un gasto cuando, el contribuyente pretende aplicárselo en un ejercicio no prescrito, máxime teniendo en cuenta que es la propia normativa (art 11.3.1 LIS) la que autoriza la deducción en el mismo ejercicio en el que se produce la ulterior imputación contable del gasto, verificada - recordemos-, con arreglo a la normativa contable»*.

Enlazado con ello, en el siguiente apartado del mismo Fundamento Jurídico, radica la clave de bóveda de la decisión del TS. En él se dispone que *«el artículo 11 LIS no establece como requisito adicional que el ejercicio en el que debe imputarse el gasto, conforme a la regla general del devengo, no se encuentre prescrito»*.

Así, basándose en tal ausencia normativa continúa apuntillando que *«dado que el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las deducciones se regularán en todo caso por ley, el principio de reserva tributaria (art 8.d) LGT) impide adicionar requisitos no previstos en la norma reguladora, en este*

caso, de la deducción».

Con posterioridad pone sobre el escenario una triple motivación que dará luz verde a la deducción de un gasto en un ejercicio prescrito: «(i) porque la norma fiscal con rango de ley lo está autorizando (a través de la excepción del apartado 3 del art. 11 LIS); (ii) porque la normativa contable permite efectuar dicha contabilización en el periodo posterior a su devengo; (iii) porque constatado el requisito legal de que no se produzca una menor tributación, la capacidad económica del contribuyente (art 31 CE) no puede verse comprometida por un elemento ajeno al art. 11 LIS, pues de seguirse la tesis de la Administración recurrente, dicho gasto no sería deducible ni en el ejercicio en el que se devengó (ejercicio prescrito) ni en el ejercicio en el que se produjo su imputación contable (ejercicio no prescrito)».

Continúa el TS afianzando esta postura, al reafirmar el criterio del TSJA, subrayando las divergencias existentes entre el derecho a comprobar e investigar previsto en el 66 bis de la LGT y las potestades y funciones de comprobación e investigación presentes en el 115 también de la LGT dirigidas, éstas últimas, a verificar el correcto cumplimiento de la normativa. Así, con ello dictamina que *«indagar un gasto generado (no contabilizado en el ejercicio 2009, gasto que cabe deducir en el ejercicio 2016 (ejercicio en el que se contabiliza) sobre la base de una norma legal que autoriza dicha deducción, entra dentro de las potestades de comprobar e investigar -siguiendo la dicción que el apartado 1 del art.115 LGT-, los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. No se discute aquí un eventual derecho de la Administración a comprobar o investigar, sino su inexcusable deber de garantizar el cumplimiento de las normas tributarias, mediante el ejercicio de las potestades que le reconoce el ordenamiento jurídico con dicho fin, expresión natural de su pleno sometimiento a la ley y al Derecho (art. 103.1 CE), en aras de servir con objetividad los intereses generales».*

Con todo ello, la Sentencia desestima el recurso de casación, no sin fijar, con carácter previo, el criterio interpretativo presente en el Fundamento Jurídico 4º:

«a los efectos del artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no comporte una menor tributación, respecto de la que hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, pese a que el ejercicio en el que se devengó el referido gasto se encontrase prescrito».

Recordemos que la Administración sostenía la viabilidad de imputar fiscalmente un gasto en un ejercicio ulterior al de su devengo presente en el artículo 11.3 de la LIS a través de dos pilares. Por un lado, que la referida imputación no implicara un perjuicio la Hacienda Pública, o lo que es lo mismo, una menor tributación de la que hubiera correspondido por la aplicación de la normativa general prevista para la imputación temporal. Por otro lado, que el gasto diferido no tuviera su procedencia o devengo en un ejercicio con la prescripción ganada.

De este modo flexibiliza el Alto Tribunal tales exigencias en favor de los contribuyentes, al suprimir la obligación de que el ejercicio en el que se hubiera producido el devengo del gasto objeto de deducción en un periodo impositivo posterior, no estuviera prescrito.

IV. Implicaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Prima facie, si realizamos una estricta interpretación de esta Sentencia, podemos llegar a inferir que únicamente provocará cambios en los criterios de imputación relativos al IS. No obstante, bajo nuestro punto de vista creemos que su fallo afectará por igual a ciertos elementos de otros tributos. Nos referimos con esto a los rendimientos de actividades económicas previstas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Es decir, sus consecuencias tendrán una doble vertiente.

Esta opinión encuentra su fundamento en la propia normativa del impuesto. Bien es cierto que, tal y como se desprende del art. 14 de la Ley 35/2006[13] (LIRPF, en adelante), la regla general de imputación

en aquel es el criterio de exigibilidad. No obstante, en el art. 14.1.b) está previsto que los rendimientos de las actividades económicas serán imputados «conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse».

A mayor abundamiento, el art. 28.1 LIRPF prevé en el mismo sentido y para el mismo escenario que, la determinación del rendimiento neto a través de la estimación directa se realice conforme a lo dispuesto en la legislación del IS, teniendo siempre presentes las reglas especiales contempladas en el art. 30 LIRPF, donde, en ninguna de ellas, se prevé ninguna especialidad en el ámbito de la imputación temporal.

Por ello, la dirección que emana del fallo de esta Sentencia al tomar un sentido jurisprudencial inédito hasta el momento, creemos que tendrá unas implicaciones mayores de las que a simple vista pudieran estimarse.

V. Referencias

[1] En concreto, por aquel entonces al Código de Comercio (Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio); al Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas); y al propio Plan General de Contabilidad de 1990 (Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad). No obstante, hoy en día estas dos últimas normas serán tanto el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital); como el Plan General de Contabilidad del 2007 (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad).

[2] Aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

[3] Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

[4] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

[5] Consulta vinculante V2591-11, de 28 de octubre de 2011, de la Dirección General de Tributos.



[6] Consulta vinculante V1814-16, de 25 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos.

[7] Consulta vinculante V0899-15, de 23 de marzo de 2015, de la Dirección General de Tributos.

[8] Consulta vinculante V0578-19, de 19 de marzo de 2019, de la Dirección General de Tributos.

[9] Consulta vinculante V2489-22, de 1 de diciembre de 2022, de la Dirección General de Tributos.

[10] Sentencia del Tribunal Supremo 1625/2024, de 22 de marzo de 2024; ECLI:ES:TS: 2024:1625; Ponente: Dimitri Teodoro Berberoff Ayuda.

[11] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía 12183/2022, de 10 de junio de 2022; ECLI:ES:TSJAND:2022:12183.

[12] Mediante el Auto del Tribunal Supremo 7786/2023, de 14 de junio de 2023; ECLI:ES:TS:2023:7786A. Recurso de Casación 7261/2022.

[13] Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.