

LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS CONTABILIZADOS EN UN EJERCICIO POSTERIOR A SU DEVENGO CUANDO ESTE ÚLTIMO ESTÁ PRESCRITO: STS DE 22 DE MARZO DE 2024, REC. NÚM. 7261/2022

Luis A. Malvárez Pascual

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Huelva

(España)

<https://orcid.org/0000-0003-2191-1594>

Resumen

El Tribunal Supremo ha considerado que los gastos contabilizados en un periodo posterior a su devengo son deducibles en todo caso, incluso aunque el periodo en el que se devengaron se encuentre prescrito cuando se produce el registro de los gastos, corrigiendo de esta forma el criterio que ha mantenido la Administración tributaria sobre esta materia.

Palabras clave

Devengo; gastos deducibles; errores contables; prescripción; capacidad económica

Abstract

The Supreme Court has held that expenses accounted for in a period subsequent to their accrual are deductible in any case, even if the period in which they were accrued is time-barred when the expenses is recorded, thus correcting the criterion maintained by the tax authority on this matter.

Keywords

Accrual; deductible expenses; accounting errors; prescription; economic capacity

Cómo citar: *Malvárez Pascual, L.A. (2024). La deducción de los gastos contabilizados en un ejercicio posterior a su devengo cuando este último está prescrito: STS de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022. Revista Técnica Tributaria, (145), 213-222.*

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La sentencia del Tribunal Supremo (STS) 518/2024, de 22 de marzo (rec. núm. 7261/2022) ha concluido que en el Impuesto sobre Sociedades (IS) es posible deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior a su devengo, incluso aunque este último periodo se encuentre prescrito, con la única limitación de que esta situación no comporte una menor tributación que la que hubiere correspondido de aplicar el gasto en función de su devengo. Lo relevante es que el Tribunal considera que para determinar si se produce o no una menor tributación, a efectos del artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), no tiene relevancia que el periodo en el que se devengó el gasto se encuentre prescrito. En particular, en el FJ 4º ha establecido el siguiente contenido interpretativo de la sentencia:

«A los efectos del artículo 11 de la LIS, 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».

2. Supuesto de hecho

Un contribuyente contabilizó y dedujo como gasto en el IS del ejercicio 2016 varias facturas por un importe total de 10.187,40 euros, que correspondían al ejercicio 2009. Como resultado del subsiguiente procedimiento de inspección, el acuerdo de liquidación estableció que tales gastos no eran deducibles en el periodo posterior en el que los gastos se contabilizaron, en la medida en que su devengo se produjo en un periodo prescrito. La inspección consideró que, de admitirse la deducción de tales gastos, se produciría una tributación inferior a la que habría correspondido por aplicación de la norma general de imputación temporal, lo que no era posible de acuerdo con el artículo 11.3.1º de la LIS. En el acuerdo se determinó que se debía comparar la tributación que resultaba de la liquidación del período impositivo en el que se contabilizó el gasto respecto de la que resultaría de imputarlo en el periodo de su devengo. A estos efectos, se debía tener en cuenta el posible efecto de la prescripción, de tal forma que si el periodo del devengo estaba prescrito no era factible la rectificación de la autoliquidación y tampoco podía admitirse la deducibilidad del gasto en el ejercicio en el que se contabilizó. La razón de esta conclusión es que, si el contribuyente no podía solicitar la rectificación de su autoliquidación ni la Administración Tributaria podía comprobar dicho ejercicio, los gastos devengados en el ejercicio prescrito y contabilizados en uno posterior no eran deducibles en ningún caso. El TEAR de Andalucía ratificó el criterio adoptado en la liquidación por la inspección en la Resolución de 1 de junio de 2020.

Sin embargo, la posterior sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía 1127/2022, de 10 de junio (rec. núm. 396/2020), estimó el recurso presentado por la entidad contribuyente contra el mencionado acuerdo del TEAR de Andalucía. El TSJ rechazó los argumentos esgrimidos por la Administración sobre la base de la distinción entre la prescripción del derecho a liquidar y la potestad de comprobación e investigación, pues, conforme a los artículos 66 bis y 115 de la Ley General Tributaria (LGT), la Administración tributaria conserva el derecho a comprobar la existencia e importe de los gastos deducidos en un ejercicio posterior al de su devengo, pese a la prescripción del derecho a liquidar la deuda de dicho periodo. De este modo, consideró el tribunal que quedaban preservados los intereses financieros de la Hacienda Pública, por lo que no resultaba necesario invocar la prescripción del derecho a liquidar. Además, se argumentó que el artículo 11.3.1º de la LIS, al regular las condiciones de la imputación de los gastos en un ejercicio distinto de aquel en el que tiene lugar su devengo, establecía únicamente como límite que no diera lugar a una menor tributación, sin consideración alguna a la prescripción.

La Abogacía del Estado interpuso un recurso de casación frente a la STSJ de Andalucía 1127/2022, al entender que la tesis del TSJ era errónea porque suponía admitir como deducible un gasto que se había generado en un ejercicio respecto del que el obligado tributario ya no disponía de la facultad de rectificar su autoliquidación por haber prescrito su derecho. En definitiva, defendió que no era posible la deducción de un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, cuando dicho ejercicio estaba prescrito, en la medida en que el obligado tributario ya no podía ejercitar su derecho a la rectificación de la autoliquidación. Además, consideró que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 11.3.1º de la LIS, la prescripción del gasto daba lugar a una menor tributación de la que hubiera resultado de haberse deducido en el ejercicio de su devengo, por lo que concluyó que en el caso litigioso el gasto contabilizado no era deducible.

La entidad contribuyente se opuso al recurso de casación señalando, entre otros motivos, que no obtuvo ningún beneficio con su error, sino que sufrió el perjuicio financiero de anticipar el pago del impuesto, debido al diferimiento del gasto. Además, la corrección de dicho error no dio lugar a una menor tributación, pues la prescripción del periodo en el que el gasto se devengó no constituye un impedimento para que se pueda llegar a dicha conclusión. Alegó que, de mantenerse la tesis de la Administración, se produciría justo lo contrario, una «sobreimposición», al no considerarse el gasto fiscalmente deducible ni en 2009 ni en 2016, y todo por un simple error de hecho, involuntario, de buena fe, que no causó perjuicio alguno al Erario público. De todo ello concluyó que el proceder de la Administración Tributaria no era acorde con los principios de capacidad económica, confianza legítima y buena administración.

El recurso de casación se admitió mediante el Auto de 14 de junio de 2023 (rec. núm. 7261/2022), en el que apreció un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en relación con la siguiente cuestión: «Determinar si en el IS 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 dé lugar a una menor

tributación a la que le hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, cuando el ejercicio en el que tuvo lugar el devengo se encuentra prescrito, computando la prescripción desde la fecha en que concluye el plazo de declaración del ejercicio en que tenga lugar la contabilización del gasto».

3. Fundamentos de derecho

La cuestión de interés casacional incide sobre los requisitos que se exigen para que sean deducibles los gastos que hayan sido contabilizados erróneamente en un ejercicio distinto al de su devengo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.3.1º de la LIS. La normativa contable admite el registro de los gastos en un periodo posterior mediante un cargo en una cuenta de reservas y el señalado precepto también permite, con carácter general, la deducción de los gastos en la base imponible del IS en el periodo en el que se contabilicen. La cuestión que se plantea es si es posible la deducción fiscal de los gastos en el ejercicio en que se produce su registro contable cuando en dicho momento está prescrito el periodo en el que estos se devengaron.

La Abogacía del Estado fundamentó su recurso, junto a los motivos señalados, en la doctrina contenida en la STS 1081/2021, de 22 de julio (rec. núm. 1118/2020). En dicha sentencia se analizó si era posible que un obligado tributario pudiera aplicar las bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas en las autoliquidaciones de dichos periodos, mediante la solicitud de rectificación de la autoliquidación de un periodo no prescrito. El contribuyente pretendía hacer extensible a efectos de la rectificación de la autoliquidación el mismo plazo que la ley establece en favor de la Administración tributaria para comprobar ejercicios prescritos. En dicha sentencia el TS consideró que la pretensión del contribuyente no tenía fundamento legal. De este modo, no se podía admitir la solicitud de rectificación de la autoliquidación al objeto de reconocer *ex novo* bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos, pues no hay una norma expresa o un principio general que permita extender en favor del contribuyente el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar. No obstante, el FJ 3.6º de la STS 518/2024, de 22 de marzo, considera que el supuesto planteado en la sentencia 1081/2021, de 22 de julio, es completamente diferente del caso ahora enjuiciado, en el que el contribuyente no pretendió la rectificación de la autoliquidación, sino que dedujo un gasto cuyo devengo se produjo en un periodo anterior prescrito, en aplicación de la regla especial de imputación temporal que establece el artículo 11.3.1º de la LIS, que es la norma legal habilitante de la deducción de un gasto que ha sido contabilizado en un ejercicio posterior a su devengo.

Por su parte, el TS recuerda en el FJ 3º.7 que lo que prescribe es el derecho de la Administración tributaria a liquidar o el derecho del contribuyente a rectificar su autoliquidación, que no son las situaciones planteadas en el caso ahora enjuiciado. Por ello, concluye que de la normativa tributaria no cabe predicar la prescripción autónoma de la deducción de un gasto cuando el contribuyente

pretende deducirlo en un periodo no prescrito, máxime cuando el artículo 11.3.1º de la LIS autoriza la deducción del gasto en el mismo ejercicio en el que se produce la ulterior imputación contable del mismo.

En el FJ 3º.8 el TS considera que dicha norma no establece como requisito adicional que el ejercicio en el que debe imputarse el gasto, de acuerdo con su devengo, no se encuentre prescrito, y recuerda que el principio de reserva de ley tributaria impide adicionar requisitos no previstos en la norma reguladora. Otro argumento en el que se funda la conclusión del TS es que, constatado el requisito legal de que no se produzca una menor tributación, la capacidad económica del contribuyente no puede verse comprometida por un elemento ajeno al artículo 11.3.1º de las LIS, pues, de seguirse la tesis de la Administración, el gasto no sería deducible ni en el ejercicio en el que se devengó, al estar prescrito, ni en el ejercicio en el que se produjo su imputación contable.

Además, en el FJ 3º.9 el TS entiende que el argumento de la Administración, relativo a que ha prescrito el derecho a solicitar la rectificación de la autoliquidación, impide comprobar que la deducción del gasto comporta una menor tributación, pues la invocación de la prescripción del gasto vetaría la comparación que reclama el artículo 11.3.1º de la LIS, lo que no resulta admisible.

El TS comparte en el FJ 3º.10 el argumento utilizado por la sentencia de instancia de que la indagación sobre la realidad y la cuantía del gasto generado en el periodo prescrito entra dentro de las potestades administrativas de comprobar e investigar, de acuerdo con el artículo 115.1 de la LGT. El TS concluye que «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 (artículo 103.1 CE), en aras de servir con objetividad los intereses generales». Se entiende que en el caso enjuiciado la inspección no ha cumplido tales principios, al realizar una interpretación de la norma controvertida que no tiene un fundamento legal.

Por tanto, de acuerdo con la doctrina casacional expuesta, basta con probar que la deducción del gasto en un periodo posterior no ha dado lugar a una menor tributación para que dicho gasto, devengado en un periodo prescrito, resulte deducible.

4. Análisis

La sentencia analizada merece una valoración muy positiva, pues con unos argumentos que son jurídicamente impecables corrige el criterio que la Administración tributaria ha venido aplicando de forma constante en el tiempo. En efecto, la tesis de la inspección no es una interpretación de la normativa realizada de forma puntual por un actuario en un procedimiento concreto, pues se trata del criterio que ha defendido la DGT en diferentes consultas. Dicho órgano considera que, para aplicar la regla especial del artículo 11.3.1º de la LIS, que obliga a comparar la tributación del periodo en el que el gasto se devengó y la

del periodo posterior en el que el mismo se contabilizó, es relevante que el gasto se haya devengado en un periodo prescrito. Así, considera que, si se admite la deducción del gasto en el periodo posterior en el que se contabiliza, se produciría una menor tributación que si el mismo se hubiera deducido en el periodo correspondiente a su devengo, dado que, de imputarse a este último, ya no se podría deducir, al estar prescrito¹. Como en tantas ocasiones, la tesis que defiende la Administración no se basa en los criterios de interpretación que se aplican en el ámbito jurídico-tributario y que se establecen en el artículo 12.1 de la LGT, que a estos efectos se remite a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil, sino que el proceso de interpretación está condicionado por el resultado que se quiere alcanzar, que no es otro que favorecer los intereses recaudatorios, en un mal entendimiento del principio de eficacia administrativa.

El TS ha puesto de manifiesto en la sentencia comentada que el criterio administrativo señalado no es consistente con la regulación que de dicha cuestión realiza el artículo 11.3.1º de la LIS. Este precepto constituye la regla especial para la imputación de los ingresos y los gastos que se contabilicen por error en un periodo diferente al correspondiente a su devengo. En particular, en relación con los gastos contabilizados en un ejercicio posterior, determina, como regla general, que se deducirán en el periodo impositivo en el que se registren en la contabilidad. Téngase en cuenta que la deducción de los gastos también se encuentra condicionada por el principio de inscripción contable, de tal forma que no se pueden deducir en la base imponible del IS hasta que los mismos no hayan sido contabilizados. Se trata de un límite importante que no se aplica en materia de ingresos, pues estos deben incorporarse en todo caso a la base imponible de acuerdo con su devengo, estén o no registrados contablemente, de tal forma que si se detecta un error en relación con un ingreso devengado en un periodo anterior es necesario presentar una autoliquidación rectificativa de dicho periodo. Ahora bien, esta no es la solución en el caso de los gastos, precisamente porque se aplica el límite señalado, de tal forma que los gastos solo se pueden deducir en el periodo en el que se contabilicen. Se ha de tener presente que el artículo 11.3.1º de la LIS en ningún momento condiciona la deducción de los gastos a que no haya prescrito el periodo en el que los mismos se devengaron.

Otra cosa diferente sería si la normativa obligara al contribuyente a presentar una autoliquidación rectificativa correspondiente al periodo en que los gastos se devengaron, como ocurre si se trata de los ingresos devengados en un periodo anterior. Si esta fuera la solución legal, la norma establecería la aplicación del principio del devengo también en relación con los gastos que se contabilicen en un periodo posterior, sin la posibilidad de aplicar un criterio distinto. En ese caso el contribuyente sí perdería el derecho a deducir tales gastos, pues, al estar

1 En las consultas de 28 de octubre de 2011 (V2591-11), 19 de marzo de 2019 (V0578-19) y 1 de diciembre de 2022 (V2489-22) señala que «en la medida en que la consultante contabilice en un ejercicio posterior un gasto devengado en un ejercicio prescrito, no procedería admitir la deducibilidad fiscal del mismo, una vez registrado contablemente, toda vez que la admisión de su deducción determinaría una tributación inferior de la que procedería por aplicación de las normas de imputación generales». El mismo criterio se establece en relación con las amortizaciones en la consulta de la DGT de 3 de junio de 2016 (V2425-16), en la que reconoce que «el gasto contabilizado en la cuenta de reservas en un ejercicio posterior por la amortización de ejercicios anteriores, será fiscalmente deducible en la medida en que no corresponda a un ejercicio prescrito».

prescrito el periodo en el que se devengaron, ya no se podría corregir dicho error mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa. Sin embargo, eso no es lo que dice la normativa reguladora del IS desde la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, y, en particular, dicha conclusión no se deduce del artículo 11.3.1º de la LIS. En efecto, la regla especial contemplada en este precepto permite al contribuyente deducir los gastos en el periodo en el que los mismos se contabilicen, con independencia de los periodos impositivos que hayan transcurrido desde su devengo, dado que la norma no vincula la deducción de tales gastos al hecho de que no haya prescrito el periodo en el que se devengaron.

El criterio administrativo se pretende fundamentar legalmente en lo dispuesto en el inciso final del artículo 11.3.1º de la LIS, que establece que el gasto contabilizado en un periodo posterior a su devengo se podrá deducir en el ejercicio en que se contabilice siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por la aplicación del principio del devengo, lo que se determinará mediante la comparación de las cuotas que habrían correspondido de acuerdo con cada uno de estos criterios de imputación temporal. La Administración considera que si se deduce un gasto de un periodo prescrito se estaría produciendo una tributación inferior a la que correspondería si el gasto se incluye en el periodo de su devengo. Pero estos no pueden ser los términos de comparación, pues el precepto analizado impide incluir el gasto en dicho periodo, en la medida en que no estaba registrado en la contabilidad. Lo que el precepto trata de evitar es que el contribuyente atrase la contabilización de los gastos de forma interesada para lograr una ventaja fiscal. Esta situación se puede producir particularmente cuando en el periodo del devengo se produzca la caducidad de algún crédito de impuesto, de tal forma que el contribuyente difiera un gasto con la finalidad de ampliar la base imponible de dicho periodo y poder así utilizar el crédito fiscal que tenía pendiente de aplicación, atrasando el cómputo del gasto a un periodo posterior. Por ejemplo, la situación descrita se producirá cuando se atrase un gasto para evitar la pérdida del derecho a aplicar las deducciones para la incentivación de determinadas actividades, de acuerdo con el artículo 39 de la LIS, que establece un plazo de entre 15 y 18 años, según los casos, para aplicar las deducciones pendientes. Lo mismo ocurre si se pretende aplicar la reducción por la reserva de capitalización que no se pudo utilizar por insuficiencia de la base imponible en el periodo en que se produjo el incremento de los fondos propios, dado que las cantidades pendientes solo podrán aplicarse en los dos periodos impositivos siguientes. En efecto, si existieran cantidades pendientes, se podría elevar de forma indebida la base imponible del periodo en el que finalice el mencionado plazo de dos años para evitar que como consecuencia de ello se pierda el derecho a aplicar la reserva de capitalización generada en un periodo anterior.

El criterio administrativo se basaba también en la idea de que los gastos generados en un periodo prescrito se encuentran igualmente afectados por la institución de la prescripción. Sin embargo, el TS aclara con total nitidez que los gastos autónomamente no prescriben, sino que lo que prescribe es el derecho a liquidar de la Administración tributaria o el derecho a presentar una autoliquidación complementaria por parte del contribuyente. Como se ha indicado, los gastos contabilizados erróneamente en un ejercicio posterior al de su devengo se deducen en el periodo en el que se registran contablemente, sin que

el precepto limite temporalmente la posible deducción de los mismos, por lo que los gastos son deducibles aún en el caso de que se hayan generado en un periodo impositivo prescrito. Por tanto, el TS lo único que hace es aplicar la normativa según su tenor literal, de acuerdo con la interpretación que mejor se acomoda a los principios que rigen la ordenación del sistema tributario y, en particular, al principio de capacidad económica.