

## Contabilización de gastos e imputación temporal a efectos tributarios.



**José María Tovillas Morán.**  
*Profesor Titular de Derecho  
Financiero y Tributario.  
Universidad Complutense.  
Madrid.*

F & J MARTÍN

Suele ser bastante frecuente que una sociedad contabilice en un ejercicio unos gastos que corresponden a ejercicios anteriores. Ante esta situación, la pregunta que debemos formularnos es la de cuál es el ejercicio al que deben imputarse. Si optamos por hacerlo al del devengo, las bases imponibles de los ejercicios anteriores han de ser objeto de rectificación, con la consiguiente devolución de ingresos indebidos. Si se imputan al ejercicio de su contabilización, no habría lugar a dichas modificaciones.

Esta cuestión se encuentra regulada en el art. 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). Dicho precepto establece, en su apartado primero, una regla general de imputación de ingresos y gastos, que no es otra que la de atender a su devengo.

Sin embargo, su apartado tercero establece una regla especial. Con arreglo a la misma, los gastos contabilizados en ejercicio posterior a su devengo se imputarán al ejercicio de contabilización, salvo que ello suponga una menor tributación. Esta norma está pensada para aquellos supuestos en que la contabilización del gasto en un ejercicio posterior obedece a un error. Pero no si tiene su origen en un mero cambio de los criterios interpretativos de la normativa aplicable al que es ajeno el sujeto pasivo.

La tesis que acabamos de exponer es la que sostiene la propia Administración tributaria. Así, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) señala, en su contestación a consulta de 21 de febrero de 2001 ( <http://www.minhac.es>, núm. 0372-01), que «se observa que el artículo 19.3 de la LIS establece una regla especial de imputación de gastos cuando el sujeto pasivo comete un error contable al registrar gastos en ejercicios posteriores a aquel en que se producen, permitiendo su deducción fiscal, una vez contabilizados, en el propio ejercicio de su contabilización».

A mayor abundamiento, debe señalarse que, interpretada de este modo, la norma adquiere todo su sentido. Así, si el sujeto pasivo comete un error contable, dejando de registrar determinados gastos, parece lógico que, aunque se permita su deducción -lo contrario sería llevar al extremo el rigor en la aplicación del principio de inscripción contable-, no sea posible alterar las autoliquidaciones de los ejercicios ya presentadas. Es decir, se parte de un comportamiento negligente del sujeto pasivo y, si bien no se le anuda una consecuencia tan grave como la de no permitir la deducción de los gastos, se le impide revisar los ejercicios anteriores, debiendo imputarlos al de su contabilización.

La situación es muy distinta cuando esta última proviene de un mero cambio de criterio. En tal situación, el sujeto pasivo ha desplegado una actitud diligente y su comportamiento es el único que le resultaba exigible. Siendo así, parece de todo punto lógico que se aplique la regla general, imputando los gastos a cada uno de los años en que se devengaron. Dicho con otras palabras, la imprevisibilidad de la modificación contable determina que no padezca el obligado tributario sus consecuencias, permitiéndole adecuar sus declaraciones a la realidad de sus resultados económicos.

En el caso de que no se admita la tesis expuesta en los párrafos anteriores, que vincula la regla especial del art. 19.3 de la LIS a la existencia de un error contable, de lo que no se puede dudar es de su excepcionalidad. Esta última debe llevar a entender que, aun tratándose de gastos contabilizados en ejercicio posterior, resulta preferible la aplicación de la regla general -imputación fiscal del gasto al ejercicio de su devengo-, de manera que el recurso a la especial -imputación fiscal al ejercicio de contabilización- exige que quien la alegue demuestre que no se va a producir una menor tributación.

Esta doctrina es la que sigue la STSJ de Castilla y León (Burgos) de 8 de abril de 2005 -núm. 184/2005, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª- y la propia Administración tributaria en el caso resuelto por dicho pronunciamiento. Esta última, como consecuencia de un procedimiento de comprobación, había alterado las bases imponibles del obligado tributario, llevando los gastos contabilizados en ejercicio posterior al de su devengo. Pues bien, ante la invocación de la regla especial por parte del sujeto pasivo, entiende el Tribunal que el carácter excepcional de la norma exige que el obligado, es decir, quien la alega, pruebe que su aplicación no produce una menor tributación. Y en el caso concreto, «no ha quedado acreditado que dicha contabilización no suponga una tributación inferior a la resultante de haberse contabilizado dichos gastos en el ejercicio en que se produjeron». Dicha constatación es la que le lleva a desestimar el recurso, confirmando la legalidad de la aplicación de la regla

general, la del devengo.

Como hemos visto, la norma especial permite la deducción de los gastos en el ejercicio posterior en que están contabilizados siempre que ello no dé lugar a una tributación inferior. El problema se centra, entonces, en precisar qué debe entenderse por «menor tributación», ya que la Ley no define dicho concepto. A estos efectos, la Administración tributaria mantiene un concepto bastante amplio de «menor tributación», que no sólo tiene en cuenta las cuotas resultantes de las liquidaciones sino también otro tipo de factores. A título de ejemplo, debe considerarse el posible efecto de la prescripción sobre los ejercicios de devengo del gasto. En este sentido se pronuncia la DGT, en contestación a consulta de 23 de diciembre de 2003 ( <http://www.minhac.es>, núm. 2498-03), en los siguientes términos:

«Al efecto de valorar dicha circunstancia, el sujeto pasivo deberá comparar la tributación que resulta de las liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades de los períodos impositivos en que se contabiliza el gasto respecto de las liquidaciones que resultarían de imputar tales gastos en aquellos otros períodos, anteriores, en que se devengaron. Para determinar la existencia o no de esa menor tributación deberá tenerse en cuenta el derecho de la Administración tributaria para exigir la deuda tributaria resultante de dichas liquidaciones, es decir, el posible efecto de la prescripción. Así, la contabilización de gastos en un ejercicio, cuya procedencia es de ejercicios que en ese momento estuviesen prescritos, supone necesariamente que dichos gastos se imputen, de acuerdo con la regla general del artículo 19.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a estos últimos ejercicios, en los cuales la prescripción impide su deducción al no poderse liquidar el impuesto, pues, de admitirse la regla especial, resultaría una menor tributación que la derivada de imputarlos al ejercicio en que se devengaron».

Lo anterior es también predicable de la compensación de bases imponibles negativas en los ejercicios siguientes al de la contabilización. De contrario puede alegarse que la tributación inferior nunca puede llegar a producirse de manera necesaria. Esto último no puede ser alegado, porque lo cierto es que la comparación debe realizarse en el ejercicio de contabilización. Y lo único cierto es que, en dicho momento, la regla especial provoca la aparición de un crédito de impuesto que puede ser superior a las cuotas ingresadas de más por aplicación del criterio del devengo. En este caso, acudir al ejercicio de contabilización genera, en principio y en abstracto -ya que nadie puede prever el futuro-, una menor tributación.

Pero es que, además, el carácter de norma especial del criterio de la contabilización nos lleva a aplicar la regla general por el mero hecho de que se genere un riesgo de menor tributación. Y nadie puede poner en duda de que dicho riesgo existe y es cierto. Peligro que, con casi toda probabilidad, acabará concretándose, ya que lo prolongado del período de compensación así lo permite.

**TURNO DE RÉPLICA** 