Los principios contable el devengo en el impuesto de sociedades y su visión a través de la jurisprudencia del tribunal supremo en el año 2024

Autor:

Guillermo Barros Gallego

Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales

Grado en Derecho, Máster en Dirección Pública

Técnico de Hacienda

Sería obvio razonar aquí sobre el hecho de que todas las parcelas del ser humano están sometidas a una continua y permanente revisión. Por su posición central en la gestión de la empresa, la contabilidad es, sin duda, una de las disciplinas más innovadas hasta el presente y con mayor capacidad de evolución en el porvenir.

Estas dos frases de plena actualidad y que anticipan el futuro, ni son mías ni son actuales. Me he permitido la licencia de no entrecomillarlas (espero me perdonen), a pesar de que figuran así, textualmente, en la Exposición de Motivos de nuestro Plan General de Contabilidad de 1973, aprobado por el Decreto 530/19732, de 22 de febrero.

Novedoso, o no, podemos afirmar que no pierde un ápice de realidad y de actualidad hoy en día. La contabilidad sigue en permanente revisión, con una vocación internacional imparable y con continuas aportaciones desde las Universidades, las Asociaciones y los profesionales, entre otros.

En este artículo pretendo acercar las aportaciones del Tribunal Supremo en el pasado año, algo impensable cuando nacía el Plan de 1973, e incluso el de 1990, pues la contabilidad parecía una hermana pequeña dentro de las Ciencias Sociales, "indigna" de que el más acreditado operador jurídico de nuestro país, se ocupase de ella. Más concretamente, serán objeto de análisis sus aportaciones en relación a sus principios, de los que señala nuestro actual Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su Exposición de Motivos "(…) en el pórtico del Derecho Mercantil Contable se alzan los principios que deben guiar al Gobierno en su desarrollo reglamentario y a los sujetos contables en la aplicación que han de hacer de las normas".

Entremos, pues, en el pórtico del Derecho Mercantil Contable para ver como cincela el Alto Tribunal algunos rasgos de esos principios.

1. IMPUTACIÓN DE INGRESOS.

El viejo Plan de 1990 reconocía bajo el Principio del registro que "Los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen", completándose con el Principio del devengo: "La imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos". También sería reseñable el Principio de correlación de ingresos y gastos que tan solo mencionamos.

En el Plan de 2007 se vuelven a reproducir en términos similares a través del Principio de 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").

Pues bien, en la Sentencia 200/2024, de 6 de febrero de 2024, de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se escudriñan los límites de este principio en una situación peculiar. Y, es que, a raíz de declarar contrario a la normativa comunitaria el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos por la Sala Tercera del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 27 de febrero de 2014, una empresa obtuvo la devolución de los ingresos indebidamente satisfechos por ese impuesto. La entidad declaró esos ingresos en el impuesto de Sociedades en los años 2014 (año de la devolución del principal) y 2015 (año del cobro de los intereses de demora).

Siendo este el posicionamiento inicial de la empresa, más tarde, en 2018, solicitó la rectificación de esas autoliquidaciones del Impuesto de Sociedades, manteniendo que debían imputarse los ingresos a los ejercicios en los que efectuó el ingreso del malogrado Impuesto.

Desestimando estas solicitudes la Agencia Estatal de Administración Tributaria, quedaba servido el contencioso que resuelve, finalmente, la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

El examen intenso y profuso del Tribunal, conlleva el análisis de disposiciones contables de interés (además de otras disposiciones fiscales y de otra índole que no son objeto de análisis en este artículo):

- Los Principios contables (ya mencionados) de devengo y registro, ya sea a través del artículo 38 del Código de Comercio o en el Marco conceptual del Plan General de Contabilidad.

- La consulta nº 7 del Boletín del ICAC nº 98 de junio de 2014, en la que de forma resumida, propugna

que el reconocimiento del activo por la devolución de impuestos solo se producirá cuando la Administración tributaria reconozca la citada deuda una vez que la empresa haya hecho valer, en tiempo y forma, su expectativa de derecho. Paralelamente a la consulta 4 del BOICAC nº 64, destaca que el activo por devolución de impuestos se realizará con abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, en concreto en la cuenta 778. "Ingresos excepcionales" ya que, si bien, el ingreso referido tiene naturaleza tributaria, se trata de un ingreso de cuantía significativa y carácter excepcional que no debe considerarse periódico al evaluar los resultados de la empresa. criterio en la medida que los pagos fueron realizados en cumplimiento de nuestro ordenamiento jurídico interno, pagos que ahora, en virtud del pronunciamiento del Alto Tribunal comunitario, resultan indebidos.

La Sala del Tribunal Supremo, no mueve una coma de los principios contables. Donde sí pone énfasis es en el momento del nacimiento del derecho. Jurídicamente, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea tiene efectos ex tunc, es decir, calificando el ingreso como indebido desde el momento que éste se realizó (diferente del efecto ex nunc, que supondría generar efectos desde el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea) de forma que "En todo caso, si el principio de devengo consagrado en el PGC establece que las transacciones o hechos económicos deben registrarse cuando ocurran, imputándose los correspondientes gastos e ingresos a los ejercicios a los que afecten, debe recordarse que según la doctrina de esta Sala comentada previamente, **el derecho a la devolución del IVMDH nació en el momento en que se realizó el ingreso efectuado indebidamente**, por aplicación de una norma declarada nula, por lo que ese hecho económico ocurrió en aquel momento, de modo **que según el referido principio de devengo que se recoge en el PGC sólo entonces debió registrarse tal derecho y su correspondiente ingreso**, al margen de que la devolución efectiva del impuesto se produjera en fechas postreras".

Más contundente se muestra con la Consulta del ICAC que manifiesta se ha realizado " (…)sin evaluar ni analizar de ningún modo los efectos que el carácter ex tunc de la sentencia del TJUE pudiera tener en la contabilización de aquel derecho. Su análisis parte de una premisa errónea, y es que no nos encontramos ante un activo contingente, pues es la calificación de indebido del ingreso del tributo la que hace nacer el derecho a la devolución. Por tanto, el ingreso es indebido desde el momento en que se efectuó, toda vez que los efectos de la declaración de contrariedad al Derecho de la UE se retrotraen a la entrada en vigor de la normativa nacional que aprobó el IVMDH, y también a ese momento temporal se ha de establecer el nacimiento del derecho a la devolución".

Impecable pronunciamiento desde el punto de vista jurídico que, sin embargo, condena al profesional contable a viajar en el tiempo. Ya que, difícilmente en el momento del pago del Impuesto declarado nulo, vigente desde el año 2002, la empresa podría haber contabilizado el derecho en cada uno de los años junto con su ingreso, sin que el auditor llamase la atención sobre este particular. Parece inducir a registrar contablemente un ingreso de cualquier reclamación que se plantee con visos de declaración de nulidad, lo que supone ir pagando el Impuesto de Sociedades de dichos ingresos indebidos, año a año, hasta que el Tribunal competente lo reconozca. Y todo, a expensas de una Sentencia que puede llegar o no, pero que en caso de un pronunciamiento desfavorable no le permitirá rectificar sus declaraciones más allá del plazo de prescripción

(cuatro años), cuando la sobrecarga de trabajo en la Administración de Justicia, junto con la vía económico-administrativa, genera plazos de pronunciamientos bastantes más largos, lo que condena a la pérdida irremediable del impuesto satisfecho en varios años por esos hipotéticos ingresos para el caso de conseguir la nulidad demandada.

En definitiva, curioso pronunciamiento en cuanto a los efectos contables, que se reproduce en posteriores sentencias de la Sala Tercera (Sentencia 224/2024 de 8 de febrero y Sentencias 237/2024 y 238/2024 de 12 de febrero).

2. IMPUTACIÓN DE GASTOS.

Seguimos analizando, desde el punto de vista contable, diversos pronunciamientos del Tribunal Supremo en los que participan los principios contables, fundamentalmente el Principio del devengo.

Es indispensable el estudio de la Sentencia 683/2024, de 23 de abril, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, donde se pretende determinar, si aquellos gastos que erróneamente se hayan imputado contablemente a un periodo impositivo posterior al del devengo, deben imputarse fiscalmente, en todo caso y aun en contra de la voluntad del contribuyente, al periodo posterior en el que se realizó la imputación contable cuando no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del criterio de imputación del devengo.

En una solicitud de rectificación de 2007, se pretende deducirse gastos que se habían devengado 2007, pero que no habían sido contabilizados en ese año. Se comprueba por la Inspección el 2007 y, en aplicación de la Norma de Registro y Valoración 22ª del Plan General Contable **("El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste** por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable. **En la subsanación de errores** relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación **las mismas reglas que para los cambios de criterios contables")** y del artículo 19.3 del TRLIS, señaló que el gasto no debía imputarse fiscalmente en el ejercicio 2007 -ejercicio del devengo-, sino en el ejercicio 2009 -en el que se entiende que se detectó el error en la contabilidad y en el que debió registrarse en el libro Diario- Los ejercicios 2008 y 2009 no estaban incluidos en el alcance de la comprobación inspectora.

Concluye que según el 19.3 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 (actual artículo 11.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), los gastos que erróneamente se hayan imputado contablemente a un periodo impositivo posterior al del devengo, deben imputarse fiscalmente al periodo posterior en el que se realizó la imputación contable **cuando no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del criterio de imputación del devengo.**

De esta forma queda atado el resultado contable, realmente la contabilidad, a un año en concreto, siendo a partir de la aprobación de las Cuentas Anuales de ese año, inamovibles (Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sentencia 1258/2021, de 25 de octubre de 2021 y la Sentencia 1095/2022 de 26 de julio de 2022), sin perjuicio de contabilizar el error o la equivocación en la contabilidad

del ejercicio en que tomamos conciencia de ello, incluso aunque el devengo correcto sea anterior y el año de devengo se esté comprobando por la Inspección.

Pero no solo esta Sentencia es de calado en relación con el Principio de devengo. La Sentencia 518/2024, de 22 de marzo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, introduce unas connotaciones muy interesantes respecto un supuesto similar al que se plantea en la Sentencia 683/2024, de 23 de abril que acabamos de analizar. Ese supuesto es: ¿Qué sucede si el año que tomo conciencia de un gasto que no he contabilizado por error, ese gasto se devengo en un ejercicio prescrito?

Hace unos meses no me habría temblado el pulso al contestar esa pregunta. De hecho, es un supuesto paradigmático que estudiamos desde la Escuela de Hacienda Pública a la hora de valorar el artículo 11.3 de la Ley 27/2014 ya mentado: en un gasto, ¿cuándo se puede derivar una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del criterio de imputación del devengo? La respuesta habría sido clara: cuando el gasto se devengó en un periodo prescrito.

Pues bien, la Sentencia 518/2024 viene a contradecir este hecho considerado intangible, puesto que el Tribunal resuelve que es procedente su deducción, a pesar que la Inspección deniega la deducibilidad del gasto al haberse imputado a un ejercicio posterior al de devengo y entender que, con ello, se produce una tributación inferior a la que habría correspondido de haberse registrado el gasto conforme a devengo, ya que está prescrito.

Los motivos que aduce para llegar a la deducibilidad de ese gasto en el ejercicio en el que se contabiliza son:

- La normativa contable prevé esta contabilización, como ya hemos reseñado al citar la Norma de Valoración 22ª.

- La normativa fiscal también, con el límite del artículo 11.3.1º ya destacado, referido a que no debe generar una tributación inferior, pero no incluye explícitamente como límite la prescripción y el Tribunal no lo interpreta así.

- No es una solicitud de rectificación, que está vedada claramente en su jurisprudencia.

- Dispone la Administración de las potestades y funciones de comprobación e investigación proclamadas en el artículo 115 LGT, dirigidas a verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables y que son imprescriptibles a estos efectos, por lo que puede indagar de forma suficiente en el ejercicio de origen del gasto.

Por lo tanto, un gasto devengado en un ejercicio prescrito, se puede deducir en el ejercicio que se contabiliza, sin perjuicio del despliegue que, en su caso, pueda realizar la Administración para comprobar los distintos extremos de ese gasto.