

Contabilización de gastos de ejercicios anteriores en el Impuesto de Sociedades: la prescripción sí es el final



Continúa el Tribunal Supremo manteniendo el ritmo de años anteriores en el dictado de Sentencias que se detienen a analizar el derecho contable y sus notables implicaciones en el ámbito de la fiscalidad.

Ya hemos tenido oportunidad de analizar la jurisprudencia del Alto Tribunal en cuanto a los errores en la contabilidad, así como la manera de corregirlos, en el número LXXXVII de la Revista CONT4BL3 de la AECE correspondiente al segundo trimestre de 2025 (Me Equivocaría otra vez).

Autor:

Guillermo Barros Gallego

Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales, Grado en Derecho, Máster en Dirección Pública.

Inspector de Hacienda

Pero también hemos podido valorar la posición de la Sala Tercera respecto al principio de devengo en casos muy concretos (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).

Sin embargo, restan muchas dudas sobre los diferentes supuestos que en la práctica se plantean respecto a la contabilización de los gastos, y sus consecuencias en el Impuesto de Sociedades. Algunas de ellas se deshacen a la luz de la Sentencia 1244/2025 de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2025, de la que es ponente el Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos (STS 4359/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4359 - Poder Judicial). La Sentencia de instancia recurrida en casación es la Sentencia 938/2023 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 25 de septiembre de 2023 (STSJ CL 3593/2023 - ECLI:ES:TSJ-CL:2023:3593 - Poder Judicial).

Los hechos objeto de casación, puesto que la regularización inicial abarcaba diversos conceptos, se circunscribían al valor fiscal de la contabilización en la cuenta 6790003, «gastos ejercicios anteriores (arrendami)» en el ejercicio 2012 de un importe de 463.429,25 euros en concepto de arrendamiento de unas naves industriales. Concretamente, se correspondían con unos arrendamientos desde 2001 hasta mayo de 2010. La Inspección, el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León y el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León concluyen que se trata de gastos devengados en ejercicios anteriores, ejercicios prescritos y que la reclamante no provisionó a pesar de que los auditores en el año 2003 efectuaron reiteradamente una recomendación en ese sentido. A la fecha de contabilización, 20 de febrero de 2012, estaban prescritos todos los arrendamientos desde 2001 hasta 2007 por lo que, confirmando la propuesta de la inspectora actuaria, consideran no deducibles arrendamientos por importe de 344.526.00 euros.

La entidad recurre en casación ante el Tribunal Supremo, orbitando sus alegaciones alrededor del principio de regularización íntegra, el principio de pros-

cripción del enriquecimiento injusto y el principio de buena administración.

Incardina el principio de regularización íntegra en el ejercicio por parte de la Administración del derecho de la Administración a comprobar las bases imponible negativas de los contribuyentes en el plazo de 10 años que recoge el artículo 66.bis.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE-A-2003-23186 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.). Destaca que no solo es un derecho, sino también un deber por parte de la Administración, aspecto un tanto dudoso a mi juicio, puesto que obligaría a la Administración a comprobar todas las bases imponible negativas de los contribuyentes del Impuesto de Sociedades en ese plazo.

Añade que el incumplimiento de ese deber choca frontalmente, no solo contra el principio de regularización íntegra, sino contra el principio de proscripción del enriquecimiento injusto al haber disfrutado de una base imponible superior de la que le correspondería de atenderse dichos gastos, y contra el principio de buena administración al obviar el citado deber y eludir la realización de un trámite (la deducción de esos gastos de años anteriores) que beneficia al contribuyente.

El Tribunal acota la cuestión casacional a la valoración sobre estos hechos la posible prescripción de la potestad para determinar la deuda tributaria y el plazo para su ejercicio en el caso de ejercicios en los que dicha potestad ya ha prescrito, bajo la óptica del principio de íntegra regularización y el de buena administración, sin perder de vista nuestra querida normativa contable y los principios de devengo e inscripción contable. Lo manifestaba de la siguiente manera:

«[...] Determinar si, cuando en el marco de una comprobación e investigación de alcance general sobre el impuesto sobre sociedades, la Inspección entiende que un

determinado gasto debía haberse contabilizado en ejercicios previos a aquel en el que fue efectivamente contabilizado, **el principio de inscripción contable** (art. 19 TRLIS, actual art. 11 LIS) impide la comprobación de las bases imponibles negativas generadas en aquellos ejercicios previos para los que la potestad de comprobación sigue viva (art. 115 y 66.bis LGT), con la finalidad de incrementarlas en el importe del gasto correspondiente a esos periodos».

En palabras llanas, ¿puedo contabilizar hoy un gasto de hace diez años y deducírmelo? Aunque, desde mi parecer, esta pregunta merece un “no” rotundo, es verdad que dada la interpretación que el Tribunal Supremo realizó del principio de devengo en la Sentencia 518/2024 de 22 de marzo de 2024 (STS 1625/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1625 - Poder Judicial) y que fue objeto de estudio en el artículo que hemos citado al comienzo, dejaba “el partido” muy abierto. Y, es que, recordemos que el Tribunal permitió que un gasto de un ejercicio en el que está prescrita la potestad para determinar la deuda tributaria por parte de la Administración (año 2009), se pueda deducir en el ejercicio que se contabiliza (año 2016), sin que este hecho fuese catalogado de tributación inferior a los efectos el artículo 11.3 de la Ley del Impuesto de Sociedades (BOE-A-2014-12328 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.).

Sin embargo, en el asunto del presente artículo, hay un elemento nuevo, que será clave en la resolución de la controversia: el juego, el equilibrio, entre el plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria y el plazo de prescripción de diez años que tiene la Administración para comprobar las bases imponibles negativas y su relación con la facultad imprescriptible de comprobación.

Además, el Tribunal recuerda el principio de devengo respecto los gastos de arrendamiento que, pese a estar en litigio, “**se devengaron** conforme al criterio de la **exigibilidad** en ejercicios anteriores, y sin embargo no se contabilizaron hasta el ejercicio 2012”. Hecho al que debemos añadir, como hemos apuntado anteriormente, que los auditores le manifestaron expresamente que contabilizase.

Lo que proscribía expresamente el Tribunal en este caso, es la íntegra regularización reclamada “ad hoc” por el contribuyente: “en el alcance de una imputación temporal de gastos a ejercicios ya prescritos (...) en su arrastre o proyección a ejercicios anteriores y a una suerte de íntegra regularización pretendida por la recurrente”.

Una íntegra regularización que atañe a unas bases imponibles que considera la Sala como intangibles: “... el límite de los diez (10) años, no permite a la Administración alterar la deuda tributaria de esos ejercicios si ya estuviera prescrita, por la máxima temporal de los cuatro años (4). Y ello independientemente de que la eventual deuda que se hubiera liquidado pudiera ser favorable o no favorable a los intereses de la Administración o del contribuyente”.

Y ese es el nuevo límite que impone el Tribunal Supremo a la hora de tener en cuenta gastos de ejercicios pasados. Y es que la posibilidad de comprobar los diez años anteriores de bases imponibles negativas, es factible siempre que proyecte sus consecuencias sobre los cuatro ejercicios en los que la Administración aún tiene abierta la potestad para determinar la deuda tributaria.

En conclusión, la Sentencia fija la siguiente doctrina:

“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 inco-

recta 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”

Por lo que respecta al día a día, y como cierre de este análisis, creo que debemos hacer caso de los auditores, contabilizar los gastos de acuerdo al principio de devengo, e intentar no incurrir en casos patológicos que pendan del refrán “pleitos tengas y los ganas”.