
El Supremo admite la deducción de un gasto de un ejercicio prescrito

El Tribunal Supremo avala que la prescripción no impide la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de un gasto contabilizado de forma tardía.

España - Legal flash

Abril 2024



Aspectos clave

La normativa del Impuesto sobre Sociedades permite la **deducción de un gasto en un ejercicio posterior al de su devengo contable**, siempre que de ello no derive una tributación inferior a la que resultaría de considerar el gasto fiscalmente deducible en el ejercicio de su devengo.

La Administración tributaria ha venido negando la deducibilidad de un gasto si el ejercicio en que se devengó se encontraba prescrito en la fecha que concluye el plazo de declaración del IS del ejercicio en que tiene lugar la contabilización del gasto, al considerar que esto suponía una menor tributación.

El **Tribunal Supremo**, en una reciente sentencia de 22 de marzo de 2024, **concluye que la prescripción no constituye un impedimento para admitir la deducibilidad de un gasto contabilizado de forma tardía.**



Antecedentes

La normativa del Impuesto sobre Sociedades (“IS”) asume el **principio de devengo contable** a los efectos de precisar en qué periodo impositivo deben imputarse los gastos e ingreso. Así, el **artículo 11.1 de la Ley 27/2014** del IS precisa que *“los ingresos y gastos (...) se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, de acuerdo con la normativa contable (...)”*, que, con carácter general, se refiere a su exigibilidad. Por otra parte, la **inscripción contable de los gastos** es un requisito para su deducibilidad fiscal, al precisar el **artículo 11.3.1º de la Ley del IS** que *“no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas (...)”*.

Así, si un gasto se registra en un ejercicio posterior al de su devengo, la propia Ley del IS permite su deducción, exceptuando la aplicación del principio de devengo, **“siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal”** comentadas (artículo 11.3.1º Ley del IS). Es decir, ante un supuesto en que, en principio, se anticipa tributación (al no contabilizarse un gasto cuando procede), la normativa excepciona el principio del devengo a favor del criterio de inscripción contable del gasto, como regla de imputación fiscal, siempre que de ello no se derive una menor tributación. La anterior normativa del IS, vigente en los periodos impositivos previos a 2015, incluía esta misma regulación (artículo 19.3 del Texto Refundido de la Ley del IS —“TRLIS”—, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004).

Con esta última condición, la deducibilidad fiscal del gasto en el ejercicio del registro contable no sería posible, si su contabilización tardía permitiera aprovechar un crédito fiscal (como una deducción) que de otro modo no hubiera podido aplicarse, puesto que tal proceder generaría, en cómputo, global, una menor tributación, ya que en este supuesto se aprovecharía una deducción que, de otro modo, es decir, de haber contabilizado oportunamente el gasto, se hubiera perdido. También se podría considerar que concurre una menor tributación si el gasto se contabilizara en un ejercicio en el que el tipo impositivo fuera superior al vigente en el ejercicio del devengo, puesto que ello permitiría que el gasto redujera la cuota a ingresar en un importe superior al que hubiera correspondido de haberse contabilizado oportunamente.

Estos supuestos son los claramente excluidos por el citado artículo 11.3.1º de la Ley del IS. La pregunta, sin embargo, es si la prescripción es relevante a efectos de analizar si estamos ante un supuesto de menor tributación. ¿Cabe negar la imputación fiscal del gasto en el ejercicio del registro contable tardío, si el periodo impositivo del devengo del gasto ya ha prescrito?

Y la cuestión se ha planteado porque el **criterio que tradicionalmente** ha seguido la **Dirección General de Tributos** (“DGT”), desde el TRLIS, ha sido precisamente **negar la deducibilidad** en el IS de los gastos contabilizados tardíamente, cuyo devengo correspondía a **ejercicios prescritos** (entre otras, [V2591-11](#) y [V1348-23](#)), y a resultas de ello, era el criterio que también seguía la Inspección de los Tributos. El Tribunal Económico-administrativo Central también adoptó este criterio interpretativo (entre otras, [resolución 01951/2009](#), de 17 de marzo de 2010).



Sin embargo, esta conclusión nos planteaba serias dudas técnicas, como ya señalamos en nuestro [post | Efectos fiscales derivados de la contabilización tardía de un gasto](#).

Estas dudas técnicas llevaron también a algunos Tribunales Superiores de Justicia a fallar en sentido contrario. Entre dichas sentencias encontramos la del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (TSJA) de 10 de junio de 2022 ([ECLI:ES:TSJAND:2022:12183](#)) que fue objeto de recurso de casación por parte de la Abogacía del Estado, que fue admitido por el Tribunal Supremo (TS) por auto de 14 de junio de 2023 ([ECLI:ES:TS:2023:7786A](#)) y que ahora se ha resuelto con la sentencia objeto de este Legal Flash.

Contenido y alcance de la sentencia

El TS, en su **reciente sentencia de 22 de marzo de 2024 (recurso 7261/2022, [ECLI:ES:TS:2024:1625](#))** rechaza los argumentos de la Abogacía del Estado y desestima el recurso de casación interpuesto contra la sentencia del TSJA, que confirma.

En el caso analizado, el obligado tributario contabilizó y se dedujo en el IS de 2016 cinco facturas que correspondían en realidad al ejercicio 2009, admitiéndose esta circunstancia por ambas partes. La Inspección, en el ejercicio de su potestad comprobadora regularizó la situación del obligado tributario negándole el derecho a la deducción de dicho gasto en el ejercicio 2016 por considerar que el hecho que el ejercicio (2009) del devengo del gasto estuviera prescrito generaba una menor tributación. Sin embargo, el TSJA concluyó que, a juicio de los datos que obraban en el expediente, deducir los gastos en 2016 no ocasionaba una merma de ingresos en el erario público porque, de haber contabilizado las facturas en el ejercicio correcto, ello hubiera conllevado una base imponible negativa en el ejercicio 2009, que se podría haber arrastrado hasta el ejercicio 2016.

La Abogacía del Estado se oponía al criterio del TSJA señalando que, de admitirse dicho criterio, se permitiría a los obligados tributarios deducirse gastos de los que ya no disponían de la facultad de rectificar la autoliquidación, invocando en apoyo de su tesis la sentencia del TS de 21 de julio de 2021 (recurso 1118/2020, [ECLI:ES:TS:2021:3131](#)) que rechazó que mediante una solicitud de rectificación de un periodo no prescrito un obligado tributario pudiera incluir bases imponibles negativas (BINs) supuestamente generadas en periodos prescritos y que no habían sido incluidas en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos.

Frente a lo anterior, el TS en primer lugar rechaza la comparativa que pretendía la Abogacía del Estado al señalar que es nítida la diferencia entre ambos y que en el caso aquí analizado el contribuyente no pretendió rectificar una autoliquidación.

Seguidamente, el TS indica que lo que prescribe es el derecho de la Administración a liquidar o el derecho del contribuyente a instar la rectificación de una autoliquidación, pero que estos escenarios no son los concernidos en la controversia. En palabras del TS «*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».

Así, el TS se centra en que es la propia normativa del IS la que autoriza la deducción de un gasto pese a su contabilización tardía, sin que en la propia norma se indique que la prescripción sea un motivo que se oponga a dicha deducción y sin que la Administración pueda pretender introducir un nuevo requisito no previsto normativamente.

En esta línea, el TS señala así tres premisas que confirman la corrección del criterio del TSJA:

- (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)»*

El TS concluye su fundamentación jurídica señalando que, si bien lo anterior ya resulta suficiente para razonar la improcedencia del argumento de la Administración, adicionalmente debe confirmar el acertado razonamiento del TSJA que señaló que, en la medida que el derecho de la Administración a comprobar la existencia e importe del gasto deducido no prescribe, no puede invocarse la prescripción del derecho a liquidar para negar su deducibilidad o justificar una menor tributación, pues los intereses financieros de la Hacienda Pública siempre se ven preservados al poder comprobarse la realidad del gasto de modo que, si se cumplen los requisitos normativos y su justificación, debe admitirse su deducción.

Esta sentencia puede permitir la deducción en el IS de gastos que no se contabilizaron en su debido momento pese a que el devengo contable de dichos gastos correspondiera a un ejercicio prescrito, no obstante, siempre deberá analizarse en cada caso que se cumpla con el requisito normativo de que ello no conlleve una menor tributación.

No será este el último pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre el artículo 11.3 de la Ley del IS y el artículo precedente 19.3 del TRLIS.



Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2024 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.

