

IMPUTACIÓN FISCAL ANTICIPADA. CONCEPTO DE MENOR TRIBUTACIÓN.

El artículo 10.3 de la citada Ley viene a disponer:

“(…)

3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

En relación con la imputación temporal de los gastos, el artículo 11.1 y 11.3 de la LIS:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(…)

3. 1.º 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 si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

2.º Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen.

No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable.”

Por tanto, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 11 de la LIS, los ingresos imputados contablemente en una cuenta de reservas en un período impositivo anterior a aquel en el que hubiera procedido su imputación temporal conforme a al criterio de devengo, la normativa del Impuesto sobre Sociedad permite efectuar su imputación fiscal en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, **siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido por la aplicación de la imputación al período impositivo de su devengo.**

En este sentido se pronuncia la propia AEAT en la Consulta N°134397 de su Programa INFORMA:

“134397-CONTABILIZACIÓN ANTERIOR DE INGRESOS

Pregunta

Una entidad recogió en su cuenta de pérdidas y ganancias un ingreso que en realidad correspondía al ejercicio siguiente y que debía haberse regularizado contablemente en una cuenta de ajustes por periodificación. Los ingresos contabilizados erróneamente ¿cuándo se incorporan a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades?

Respuesta

El apartado 3 del artículo 11 de la LIS, establece que cuando se imputen ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo anterior a aquel en que proceda su imputación temporal, el de devengo, la imputación temporal del ingreso se hará en el periodo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas en los apartados anteriores de dicho artículo.”

En relación con el concepto de “menor tributación”, la Administración se ha venido pronunciando en los siguientes términos:

- Consulta Vinculante nº V1703-07, de 2 de agosto, de la Dirección General de Tributos:

“(…)

El efecto de esta regla permite regularizar la situación tributaria sin necesidad de recurrir a una regularización de los periodos impositivos en los que se produjeron realmente los gastos, mediante el sencillo procedimiento de deducir tales gastos en los periodos impositivos en los que se contabilizan. Ahora bien, la utilización de este sencillo procedimiento no puede llegar a convertirse en un instrumento para la alteración de las bases imponibles en perjuicio de la Hacienda Pública, por lo que la Ley no permite su utilización cuando ello determine una menor tributación de la que hubiera correspondido de imputar dichos gastos a los periodos en que se devengaron. De producirse tal circunstancia, el artículo 19.3 del TRLIS obliga a efectuar la imputación del gasto al periodo de su devengo, con independencia del momento de la contabilización.

Para determinar la existencia o no de menor tributación de la consultante, por el Impuesto sobre Sociedades, debe tomarse en consideración el derecho de la Administración tributaria para exigir la deuda tributaria resultante de las liquidaciones correspondientes a ese impuesto y, en consecuencia, ha de tenerse en cuenta el efecto de su prescripción; de manera que si estuviera prescrito el impuesto correspondiente al periodo impositivo en que se devengó el gasto, la imputación del gasto al periodo impositivo de su contabilización produciría una tributación inferior, no siendo procedente su imputación fiscal a dicho periodo, debiéndose corregir el resultado contable mediante su aumento por el importe del gasto contabilizado en ejercicio diferente al de su devengo, correspondiente a un periodo impositivo ya prescrito.

La existencia de bases imponibles negativas en el ejercicio 2000, no modifica la prescripción del gasto. Así, el artículo 25 del TRLIS determina que “el sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”.

- Consulta no Vinculante nº 0273-05, de 2 de noviembre, de la Dirección General de Tributos:

“(…)

*De acuerdo con ello, la imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2002 de gastos de los ejercicios 2001 y 2000 origina una tributación inferior a la que hubiere correspondido de haberlos imputado a las cuentas de pérdidas y ganancias de dichos ejercicios 2001 y 2000 conforme al criterio de devengo, **por cuanto se aumenta el plazo de compensación de la base imponible negativa imputable a dichos gastos, por lo que es necesario efectuar una regularización de dichos períodos impositivos.***

(…)”

- Resolución de 17 de marzo de 2010 del Tribunal Económico Administrativo Central:

“(…)”

3. Que el gasto se devengue en un ejercicio y se contabilice en ejercicio posterior. En este caso concurrirán también los dos requisitos necesarios para que un gasto tenga la consideración de fiscalmente deducible (devengo y contabilización) sólo que en ejercicio distinto. En este caso, y a tenor de lo dispuesto en el párrafo 2º del art. 19.3 LIS, el gasto será fiscalmente deducible en el ejercicio de su contabilización “siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación” del criterio de deducibilidad fiscal al ejercicio del devengo.

(…)”

Pues bien, dos son las cuestiones que plantea el interesado a la hora de analizar si existe o no una menor tributación en los términos y a los efectos de lo establecido en el párrafo 2º del art. 19.3 LIS, a saber, a) la del período temporal a examinar y b) la de los efectos que produce la prescripción.

En cuanto a la primera cuestión, a juicio de este Tribunal, no se debe comparar única y exclusivamente la tributación de los dos ejercicios (el de devengo y el de contabilización) aisladamente considerados, sino la tributación global de sujeto pasivo en ese período, es decir, se deben tener en cuenta también los períodos intermedios en la medida en que pudieran existir, como dice el sujeto pasivo, bases imponibles negativas que pudieran afectar a los efectos de observar la existencia o no de dicha “menor tributación”. Lo contrario supondría desconocer “de facto” la previsión legal de compensabilidad de bases negativas en ejercicios futuros, esto es, el hecho de que si la entidad hubiere contabilizado el gasto en el ejercicio de su devengo y de ello hubiere resultado una base imponible negativa, o una mayor base imponible negativa, el importe de la misma sería compensable en el ejercicio en que se contabilizó realmente el gasto en cuestión.

(…)”

Por tanto, para determinar si por la imputación fiscal anteriores de los ingresos determinar algún tipo de contingencia por suponer una tributación inferior, deberán tenerse presente los criterios expuestos anteriormente.

Salvo mejor opinión