

EMILIO CENCERRADO MILLÁN

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad
de Alicante*

Extracto:

El artículo 19.3 del TRLIS recoge determinados efectos jurídico-tributarios que la inscripción de los ingresos y gastos produce sobre la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. De esta forma, junto a la tradicional regla de no deducibilidad de los gastos no contabilizados, se han introducido también las reglas necesarias para solventar la incorrección que supone la contabilización de ingresos o gastos en períodos impositivos diferentes de su devengo. En estos casos, se ha establecido un sistema diferente según que el resultado de la inscripción contable produzca o no una menor tributación para la Hacienda Pública. En particular, cuando se trate de un anticipo de ingresos o de un retraso de gastos su imputación fiscal debe efectuarse en el ejercicio de su efectiva contabilización –lo que supone una clara excepción al criterio de primacía del devengo que establece el TRLIS– siempre que de dicha imputación no resulte un perjuicio para la Hacienda Pública. De esta forma, en estos supuestos resulta esencial la cuestión de valorar si la imputación fiscal del ingreso o gasto en el ejercicio de su contabilización produce una menor tributación que la imputación de los mismos en el período impositivo de su devengo, para lo cual la Dirección General de Tributos ha interpretado que debe calcularse la tributación realizada por el contribuyente teniendo en cuenta exclusivamente los períodos impositivos no prescritos. En el presente estudio, tratamos de rebatir esta interpretación, ya que creemos que el artículo 19.3 contiene una regla de imputación temporal de la renta de la sociedad cuya hipótesis de aplicación requiere una valoración de la tributación efectuada por la misma que no debe estar sujeta a ningún límite temporal. Especialmente, resulta improcedente limitarlo al plazo temporal de cuatro años, que es relevante para aplicar el instituto de la prescripción como forma de extinción de la deuda tributaria, pero no constituye, salvo que el TRLIS así lo hubiera señalado expresamente, un límite temporal absoluto para las reglas de imputación temporal.

* Análisis de la regla de imputación temporal contenida en el artículo 19.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Los criterios generales de imputación temporal. El devengo y sus excepciones.
- III. Análisis del apartado tercero del artículo 19 del TRLIS.
 1. Formulación del principio de inscripción contable. Antecedente y configuración actual de la norma.
 2. Problemática del requisito de tributación no inferior incluido en el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS.
 - A. Cálculo de la tributación no inferior.
 - B. Relevancia del instituto de la prescripción en el cálculo de la tributación no inferior.
 - C. Aplicación de la norma y justificación de la tributación no inferior.
- IV. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS) contiene, bajo el epígrafe «imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos», un conjunto de reglas que permiten la adscripción temporal de los distintos componentes que conforman la renta gravada por el impuesto, que en términos amplios podemos denominar ingresos o gastos según sea el signo positivo o negativo con el que se integren en los resultados de la entidad. De este modo, el nacimiento de cada obligación tributaria derivada del impuesto en relación con un período impositivo concreto de la sociedad requiere, como presupuesto lógico, la cuantificación de la renta generada en dicho período a través de la formación de la base imponible, proceso que no se agota con la mera identificación de aquello que es ingreso o gasto a efectos del TRLIS, sino que requiere también un enjuiciamiento temporal de dichos componentes con base en los criterios de imputación contenidos fundamentalmente en el citado artículo 19, que determine con exactitud cuáles son los ingresos y gastos exclusivos de dicho período, descartando los correspondientes a períodos impositivos anteriores o futuros.

Por ello, creemos que los criterios de imputación temporal tienen una extraordinaria importancia en la correcta tributación de las sociedades ¹, de manera que, a nuestro juicio, tan importante es conocer **cuáles** son los ingresos o gastos computables como saber **cuándo** deben computarse esos mismos ingresos o gastos.

Abordando esta última cuestión, y tras una primera lectura superficial del artículo 19 del TRLIS, podríamos llegar a la conclusión, sin duda precipitada, de que la nueva regulación se ha limitado a reproducir las reglas básicas de imputación temporal que ya se contenían en la anterior Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades y en su correspondiente desarrollo reglamentario. Así, se establece el criterio del devengo como regla básica de imputación temporal, que se desliga claramente del momento en que se efectúan los cobros y pagos; se prevé que el sujeto pasivo proponga la utilización de criterios de imputación temporal diferentes bajo determinadas condiciones, que en todo caso deberán ser aprobados por la Administración tributaria; se da relevancia a la inscripción contable de los ingresos y gastos; y se recogen determinadas reglas especiales de imputación temporal aplicables a determinados ingresos o gastos, si bien los supuestos regulados son ahora diferentes de los existentes con anterioridad, con la única excepción de las operaciones a plazo.

¹ Como afirma SANZ GADEA, «porque una forma de no pagar impuestos o de reducir considerablemente la carga tributaria es diferir el momento de integración de la renta obtenida en la base imponible», en SANZ GADEA, Eduardo. «Imputación temporal» en *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 134, 1994, pág. 5.

Sin embargo, un análisis más detallado del artículo 19 del TRLIS permite encontrar importantes diferencias respecto de su antecedente normativo, que van más allá de la evidente introducción de nuevas reglas especiales de imputación temporal y de la desaparición de otras. En este sentido, puede apreciarse una mejora importante en la redacción del criterio de imputación general del devengo, sin duda inspirada en la normativa mercantil que le sirve de referencia, así como en la formulación de criterios de imputación alternativos propuestos por el sujeto pasivo.

Pero es en el apartado tercero del artículo 19 del TRLIS, en el que se contiene lo que podríamos denominar principio de inscripción contable de los ingresos y gastos, donde se produce, en nuestra opinión, la innovación más importante en materia de imputación temporal respecto de la legislación anterior. En concreto, el párrafo segundo de dicha norma regula las consecuencias tributarias de contabilizar los ingresos y gastos en períodos impositivos diferentes a los que les correspondería por aplicación de las reglas generales de imputación temporal contenidas en los apartados primero y segundo del citado artículo 19, de forma que se impone una solución u otra en función de que dicha contabilización genere o no un perjuicio para la Hacienda Pública.

Incluso, en ocasiones, la valoración de dicho perjuicio, y en consecuencia la solución adoptada por la norma, dependerá de que de la contabilización del ingreso o gasto en un período diferente al que le correspondería se derive o no, en el caso concreto, una tributación inferior para la Hacienda Pública. Ello ha motivado ciertas dudas de los contribuyentes en la aplicación de este precepto, que se han traducido en la formulación de las respectivas consultas a la Dirección General de Tributos, cuyas respuestas merecen, a juicio de quien escribe, una opinión crítica en relación con la relevancia que dicha autoridad parece atribuir al instituto de la prescripción.

Teniendo en cuenta lo anterior, y poniendo de manifiesto que nuestra intención no es abordar en este momento un análisis exhaustivo de todos los criterios de imputación temporal, centraremos nuestra atención únicamente en el estudio del apartado tercero del artículo 19 del TRLIS, sin perjuicio de efectuar un análisis previo de los apartados primero y segundo del citado artículo que –sin pretender, en modo alguno, que sea completo– nos ayude a comprender mejor el contenido de aquél y, sobre todo, su encaje en el conjunto normativo que forman los criterios generales de imputación temporal. Delimitado así nuestro objeto de estudio, dejaremos para otra ocasión el análisis de las distintas reglas especiales de imputación temporal.

II. LOS CRITERIOS GENERALES DE IMPUTACIÓN TEMPORAL. EL DEVENGO Y SUS EXCEPCIONES

En nuestra opinión, las reglas de imputación temporal contenidas en el artículo 19 del TRLIS pueden agruparse en dos grandes grupos: por una parte, las contenidas en los tres primeros apartados de la norma (quizás, añadiendo también el apartado 7.º), que se caracterizan por tener una clara vocación de generalidad, es decir, pretenden ordenar temporalmente el conjunto de ingresos y gastos de la sociedad, sin atender a la naturaleza concreta del ingreso o gasto en cuestión. Por otra parte,

las reglas contenidas en el resto de apartados del citado artículo ², cuyo objeto es regular la imputación temporal concreta de un determinado ingreso o gasto (por ejemplo, el gasto derivado de las dotaciones a fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las previstas para los Planes de Pensiones, o el ingreso por la recuperación de valor de elementos patrimoniales a los que se les ha practicado una corrección de valor), que se configuran como auténticas excepciones a la regla general de imputación que, en su caso, le hubiera sido de aplicación.

La configuración del primer grupo de reglas de imputación temporal ha tenido como referencia inexcusable la remisión general al resultado contable efectuada por el artículo 10.3 del TRLIS como punto de partida para la formación de la base imponible. Con esto queremos afirmar que si el TRLIS ha realizado un importante esfuerzo para aproximar la renta fiscal a la renta contable, lo que no excluye concretas diferencias que deben ser corregidas mediante los oportunos ajustes extracontables, entonces es lógico que los aspectos temporales regulados por el TRLIS (período impositivo, devengo y criterios de imputación temporal) tengan igualmente como referencia aquellos otros que señala la legislación mercantil.

Por supuesto, ello no exige una absoluta remisión a la delimitación del ejercicio económico, cierre del ejercicio y criterios de imputación temporal establecidos en dicha legislación mercantil, sino que requiere únicamente que dicha remisión se efectúe sólo en la medida en que facilite la formación de la base imponible partiendo del resultado contable, siempre teniendo en cuenta los principios y fines propios de la normativa tributaria. Así, el artículo 26.1 del TRLIS dispone que el período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad ³, lo que supone una identificación básica entre el período de tiempo en que ha de calcularse la renta fiscal y el período del tiempo en

² La redacción original del artículo 19 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades (ahora art. 19 del TRLIS) sólo contenía tres reglas especiales de imputación temporal referidas, respectivamente, a las rentas derivadas de las operaciones a plazos (apartado 4.º), a los gastos por las dotaciones realizadas a provisiones y fondos internos para las coberturas de contingencias idénticas o análogas a las previstas en los Planes de Pensiones (apartado 5.º) y a los ingresos por la recuperación de valor de los elementos patrimoniales a los que se les hubiera efectuado previamente una corrección de valor (apartado 6.º).

Con posterioridad, diversas Leyes de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, correspondientes a distintos años, han ido añadiendo nuevas reglas especiales de imputación temporal, como son las referidas a las rentas derivadas de las adquisiciones de elementos patrimoniales a título lucrativo (apartado 8.º), introducida por el artículo 4 de la Ley 66/1997; a los ingresos resultantes de la eliminación de provisiones no aplicadas a su finalidad (apartado 9.º), introducida por el artículo 1 de la Ley 50/1998; y a las rentas derivadas de la realización de determinados seguros de vida cuando la entidad sea beneficiaria o tuviera reconocido un derecho de rescate sobre el mismo (apartado 10.º), introducida por el artículo 3 de la Ley 55/1999.

³ El artículo 26.3 del TRLIS dispone igualmente que el período impositivo no excederá de doce meses, lo que no debe valorarse como una auténtica discrepancia con la normativa mercantil, ya que tampoco ésta parece admitir ejercicios contables superiores a doce meses, en la medida en que tanto la Sección Segunda del Capítulo III del Libro Primero del Código de Comercio, como el Capítulo IV de la Ley de Sociedades Anónimas y como todo el Plan General de Contabilidad se refieren continuamente a la elaboración de las cuentas **anuales**, que comprende el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria. En particular, el artículo 9, letra j), de la Ley de Sociedades Anónimas prevé que en los estatutos sociales se haga constar expresamente la fecha del cierre del ejercicio social, disponiendo que en su defecto dicho ejercicio finalice el 31 de diciembre de cada año.

No obstante, esta regulación expresa pone de manifiesto el deseo del TRLIS de no realizar una remisión absoluta a dicha normativa contable, ya que al margen de las posibles modificaciones que ésta pueda sufrir, se considera imprescindible, en cumplimiento de una finalidad específicamente tributaria, que las sociedades tributen en períodos no superiores al año.

que ha de calcularse la renta contable, lo que, sin duda, es coherente con la aproximación material entre ambos tipos de renta. En el mismo sentido, el artículo 27 señala que el impuesto se devengará el último día de dicho período, lo que coincide lógicamente, aunque no se diga de forma literal, con el cierre del ejercicio económico de la entidad.

Ello no impide que el artículo 26.2 del TRLIS, con un finalidad estrictamente tributaria, ordene la conclusión del período impositivo cuando se produzcan determinadas situaciones extraordinarias que afecten decisivamente a la tributación futura de la sociedad, con independencia de que la legislación mercantil requiera o no la conclusión de un ejercicio económico en tales supuestos. Ello acontece cuando la entidad se extinga, o cuando traslade su residencia al extranjero, o cuando se produzca su transformación jurídica, siempre en este último caso que de ello se derive la no sujeción al impuesto de la entidad resultante, la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen fiscal especial.

El mismo planteamiento se ha seguido para regular los criterios de imputación temporal. Así, el artículo 19.1 del TRLIS dispone que «los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros». Dicho precepto nos sugiere las siguientes consideraciones:

En primer lugar, es evidente que se ha renunciado a efectuar una remisión absoluta a la normativa contable en este tema ⁴, lo que, a nuestro juicio, podría haberse realizado de dos maneras distintas. Bien mediante una remisión expresa que dispusiese que los ingresos y los gastos se imputarían de conformidad con los principios contenidos en el Código de Comercio, el Plan General de Contabilidad y la demás normativa contable que le sea de aplicación. O bien, incluso, mediante la omisión de toda norma en este punto, lo que nos hubiera llevado a la misma solución en virtud de la genérica remisión al resultado contable efectuada por el artículo 10.3 del TRLIS con objeto de calcular la base imponible del impuesto ⁵.

⁴ Como señala FALCÓN Y TELLA, «no se trata de una remisión en bloque a la contabilidad, que aquí no se menciona para nada, sino del establecimiento por la ley del impuesto de una norma que, en la mayoría de los casos, coincide de hecho con el criterio contable de imputación. De manera que se aplicará el criterio del devengo, pero no porque este sea el criterio contable, sino porque es el establecido a efectos fiscales en el artículo 19.1; y no se aplicarán, en cambio, las excepciones al criterio contable del devengo en la medida en que no estén recogidas expresa o implícitamente en la Ley del Impuesto», en FALCÓN Y TELLA, Ramón. «Criterios fiscales y contables en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: algunas observaciones», en *Técnica Tributaria*, n.º 33, 1996, pág. 35.

⁵ Compartimos la opinión de SANZ GADEA cuando afirma que «en ausencia del artículo 19.1, por aplicación del 10.3, ambos de la Ley 43/1995, el criterio de imputación temporal contable hubiera prevalecido, excepto si la Administración tributaria hubiera probado su inadecuación al objetivo de imagen fiel, lo que no es tarea fácil considerando la cuestión en abstracto, y además, hubiera abierto la puerta a múltiples conflictos alimentados por la pretensión de diferir el pago del tributo», SANZ GADEA, Eduardo. «La imputación temporal de ingresos y gastos (I)» en *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núms. 197-198, 1999, pág. 63.

En segundo lugar, el contenido del precepto nos indica claramente que no existe una voluntad del legislador de ordenar temporalmente los ingresos y los gastos de forma distinta a lo establecido en la normativa mercantil, al menos, con carácter general, lo que lógicamente no excluye la introducción, en cumplimiento de fines estrictamente tributarios, de concretas diferencias en la imputación de algunos ingresos o gastos que se regulan específicamente en otros apartados del artículo 19 y a los que nos hemos referido anteriormente como segundo grupo de normas de imputación temporal. A nuestro juicio, otra solución hubiera resultado incoherente, en la medida en que se habría frustrado el manifiesto intento de acercamiento entre la base imponible y el resultado contable que sirvió de notoria inspiración a los redactores del TRLIS ⁶. De nada habría servido reducir las diferencias sustanciales entre lo que es un ingreso o gasto fiscal respecto de lo que es un ingreso o gasto contable (lo que incluso se materializó, en su momento, en una drástica reducción del número de preceptos legales y reglamentarios dedicados a la regulación de la base imponible del impuesto) si, simultáneamente, se hubieran introducido diferencias temporales en la imputación de los mismos.

De esta forma, el TRLIS establece el devengo como criterio de imputación fundamental, completado con el principio de correlación de ingresos y gastos. Ello supone una remisión relativa a estos principios contables recogidos en la primera parte del Plan General de Contabilidad, donde se dispone, por un lado, que «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» (principio del devengo) y, por otro, que «el resultado contable del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa» (principio de correlación de ingresos y gastos). En este sentido, puede afirmarse que incluso la redacción del precepto tributario ha mejorado técnicamente, aproximándose al tenor literal de la legislación mercantil ⁷.

Por consiguiente, los ingresos y gastos se imputan fiscalmente al período impositivo de su devengo, porque así lo ordena directamente la norma tributaria, pero dicho devengo no puede ser otra cosa que el principio contable del devengo y, por lo tanto, debe interpretarse de conformidad con la normativa contable que lo desarrolla ⁸.

⁶ Como se señalaba en el Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades, «puesto que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades debe estar en estrecha relación con el resultado contable, las normas de imputación temporal de ingresos y gastos deberán responder a los criterios de imputación temporal establecidos por las normas contables», en *Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, pág. 74.

⁷ El artículo 22 de la anterior Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades ordenaba la imputación de los ingresos cuando se hubiesen devengado, mientras que los gastos debían imputarse cuando se hubiesen producido. A pesar de ello, no parece que la sustitución de la expresión «devengado» en lugar de «producido», operada por el TRLIS, suponga un cambio sustancial en el tiempo en que han de imputarse los gastos, sino más bien una mejora de la redacción del precepto tributario en aras a buscar la máxima aproximación posible con la terminología utilizada por la normativa mercantil.

⁸ Como señala SANZ GADEA, «la norma mercantil disfruta de un amplio y convincente desarrollo reglamentario contenido en el Plan General de Contabilidad, en sus adaptaciones sectoriales, y en otras normas emanadas de entidades públicas con capacidad normativa, que contienen abundantes preceptos destinados a concretar las características y circunstancias que permiten entender que los ingresos o los gastos se han devengado. Pues bien, habida cuenta de la referida similitud entre las normas mercantil y fiscal concernientes al principio del devengo, entendemos que, por vía de supletoriedad reco-

En tercer lugar, la opción por una regulación expresa tiene como consecuencia tributaria fundamental la exclusión de cualquier otro criterio de imputación temporal diferente al del devengo, aunque el mismo sea excepcionalmente aceptable –o incluso obligatorio– desde el punto de vista mercantil para lograr la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, o bien para la plasmación de cualquier otro principio contable ⁹.

Sin embargo, y de nuevo una vez más, el artículo 19.2 del TRLIS intenta aproximar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y el resultado contable de la entidad. Dicho precepto permite que el sujeto pasivo solicite la eficacia fiscal de aquellos criterios de imputación temporal de ingresos y gastos que se estén utilizando excepcionalmente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.2 del Código de Comercio. A nuestro juicio, dicho precepto acota mucho mejor la posibilidad de solicitar criterios de imputación temporal diferentes del devengo que su precedente en la anterior Ley del Impuesto sobre Sociedades ¹⁰, ya que tiene inexcusablemente como referencia lo previsto en la legislación mercantil.

En este sentido, creemos que el artículo 19.2 del TRLIS no permite al sujeto pasivo solicitar cualquier criterio de imputación temporal, aunque se pruebe que el mismo no provoca un diferimiento del impuesto, como quizás sí pudiera hacerse con la anterior legislación. El precepto que estamos analizando tiene como objeto algo mucho más concreto, consistente en dar eficacia tributaria a unos criterios de imputación temporal diferentes del devengo, que están siendo utilizados contablemente por la sociedad porque así se logra la imagen fiel del patrimonio, de la situación finan-

gida en el artículo 9.º 2 de la Ley General Tributaria, las normas mercantiles de carácter legal y reglamentario serán aplicables para determinar la imputación temporal de ingresos y gastos, en la medida, y esta precisión es importante, que dichas normas se fundamenten en y regulen el principio del devengo», en SANZ GADEA, E. «La imputación temporal de ingresos y gastos (I)», ob. cit., pág. 64.

En sentido análogo, pero más crítico con el propio precepto, se ha señalado que «este primer apartado del artículo 19, que nace con vocación clarificadora de los principios contables que recoge, suscita más dudas que clarificación aporta; aunque, en todo caso, cualquier controversia en su aplicación debería ser solucionada por lo dispuesto en la normativa contable», en AA.VV. «Artículo 19. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos», en *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento* (Dirigido por Manuel Aragón Aragón). Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 292.

⁹ En este sentido, hay que tener en cuenta que el artículo 34.4 del Código de Comercio dispone que «en casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable». De igual modo, el artículo 38.2 del Código de Comercio señala que en casos excepcionales se admitirá la no aplicación de los principios contables, entre los que se ha formulado tácitamente el criterio del devengo en la letra d) del apartado primero del mismo artículo.

En desarrollo de estas disposiciones, el Plan General Contable permite excepcionalmente la no aplicación del principio del devengo, cuando admite «la no aplicación estricta de alguno de los principios contables siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel a la que se refiere el apartado 1)» (principio de importancia relativa). De forma incluso más rotunda, dispone igualmente que «en los casos de conflicto entre principios contables obligatorios deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa».

¹⁰ Vid. artículo 22 de la Ley 61/1978 y su desarrollo reglamentario en el artículo 88 del Real Decreto 2631/1982.

ciera y de los resultados de la empresa, a la que debe conducir la aplicación de todos los principios contables descritos en el Plan General de Contabilidad. De este modo, se elimina el desequilibrio producido entre la base imponible y el resultado contable por la aplicación de criterios de imputación temporal diferentes del devengo.

Por consiguiente, el presupuesto básico que legitima la solicitud de estos criterios de imputación temporal alternativos al devengo, y por tanto, el elemento que deberá ser enjuiciado por la Administración tributaria para decidir su aceptación o rechazo, consiste en la adecuación de dichos criterios a la legislación mercantil ¹¹, lo que supone probar las excepcionales circunstancias que impiden expresar la mencionada imagen fiel si se aplica el criterio del devengo y que, en cambio, sí se consigue con la aplicación de los criterios de imputación temporal propuestos. Por esta razón, la excepcionalidad mencionada en el artículo 19.2 del TRLIS, por otro lado acorde con la normativa contable, dificulta enormemente la aceptación de criterios de imputación diferentes al devengo ¹², a lo que contribuye también la propia dificultad de definir el concepto de imagen fiel ¹³.

III. ANÁLISIS DEL APARTADO TERCERO DEL ARTÍCULO 19 DEL TRLIS

El artículo 19.3 del TRLIS dispone: «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 respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

¹¹ Por ello, resulta decisivo la existencia de normativa mercantil que permita adoptar criterios de imputación temporal diferentes del devengo. Así, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 9 de febrero de 2001 (puede consultarse en *Normacef Fiscal*, NFJ 010340), acepta el recurso del contribuyente contra la Administración tributaria que había rechazado el criterio de caja propuesto en relación con los intereses correspondientes a las operaciones de activo calificadas de dudoso cobro. En este sentido, el mencionado Tribunal considera decisivo que el criterio propuesto por el contribuyente se adapte a las normas contenidas en la circular 4/1991 del Banco de España que, con fundamento en el mayor peso otorgado al principio de prudencia, impide contabilizar los intereses procedentes de dichas operaciones hasta que no se cobren efectivamente.

¹² Así, por ejemplo, el Tribunal Económico Administrativo Central, en su Resolución de 27 de abril de 2001 (puede consultarse en *Normacef Fiscal*, NFJ 011503), ha confirmado el rechazo por parte de la Administración tributaria del criterio de caja propuesto por el contribuyente –y al que estaba acogido con la legislación anterior– porque no se corresponde con la situación de excepcionalidad que exige el artículo 19. En este caso, el mero hecho de tratarse de una explotación agrícola, cuyo ciclo de explotación no se ajusta al año natural, no es suficiente para no aplicar la regla del devengo que el TRLIS establece como criterio general de imputación de ingresos y gastos.

¹³ Una muestra de lo que afirmamos se puede encontrar en la introducción al Plan General de Contabilidad: «la imagen fiel, si bien no es un concepto cerrado y delimitado trata de transmitir la doble noción de imparcialidad y objetividad que se debe perseguir en la elaboración de las cuentas anuales. La imagen fiel es el corolario de aplicar sistemáticamente y regularmente los principios contables entendiendo éstos como el mecanismo capaz de expresar la realidad económica de las transacciones realizadas. A tal fin, no serían aplicables las disposiciones legales o exigencias jurídicas, en materia de contabilidad, relativas a una operación que fueran, excepcionalmente, incompatibles con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales».

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias 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 la cuenta de pérdidas y ganancias en un período posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta 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 hubiera correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores».

El precepto transcrito regula los efectos que la inscripción contable de los ingresos y gastos tiene sobre la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, y su pretensión es hacerlo en relación con todos los ingresos y los gastos, lo que permite encuadrarlo dentro de las normas generales de imputación temporal, junto con los apartados primero y segundo del mismo artículo 19. Para ello, establece tres reglas diferentes que podríamos describir, de forma muy esquemática y sin perjuicio del análisis más detallado que vamos a realizar a continuación, de la siguiente manera: regla de la necesaria contabilización del gasto (primer párrafo), regla de preferencia del criterio fiscal (primera parte del segundo párrafo) y regla de preferencia de la inscripción contable (segunda parte del segundo párrafo). Sin embargo, la comprensión global del precepto no puede efectuarse sin el análisis simultáneo de las tres reglas, ya que solamente desde una visión de conjunto puede apreciarse la incidencia que la inscripción contable de los ingresos y gastos posee sobre la base imponible del impuesto.

1. Formulación del principio de inscripción contable. Antecedente y configuración actual de la norma.

Para el Plan General de Contabilidad, el principio de registro supone que «los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen». Si, además, lo interpretamos en relación con el resto de principios contenidos en la primera parte del citado Plan, especialmente en relación con los principios del devengo y de correlación de ingresos y gastos, podemos entender que las empresas tienen el deber de registrar contablemente los ingresos y los gastos cuando se produce la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, es decir, cuando dichos ingresos y gastos se devengan, guardando la debida correlación entre unos y otros.

Desde este punto de vista, los ingresos y los gastos son tratados de la misma manera, debiéndose contabilizar siempre en el ejercicio de su devengo, sin más excepciones que las que puedan resultar de la aplicación de algún otro principio (principio de prudencia o principio de importancia relativa) que deba prevalecer sobre el principio del devengo, con objeto de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

En cambio, la doctrina tributaria hace referencia al principio de inscripción contable para referirse a los efectos que tiene la contabilización de los ingresos y los gastos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Además, estos efectos han sido siempre asimétricos –y lo son también actualmente– en relación con los ingresos y los gastos. Así, respecto a la anterior normativa del Impuesto sobre Sociedades ¹⁴, se deducían las siguientes consecuencias:

En relación con los gastos, se disponía que los mismos no son fiscalmente deducibles hasta que no han sido contabilizados, por lo que el mero hecho de su devengo no era suficiente para su inclusión en la base imponible del impuesto, sino que se requería además su contabilización. Sin embargo, las consecuencias últimas de una contabilización tardía del gasto iban más allá de un mero retraso en su imputación fiscal, ya que la Administración interpretaba que tampoco era aceptable incluir en la base imponible de un período impositivo un gasto devengado en un ejercicio diferente. Por lo tanto, el gasto contabilizado tardíamente no era deducible ni el período impositivo de su devengo, porque faltaba su contabilización; ni tampoco en el ejercicio en que se registraba contablemente, porque en él no se había devengado ¹⁵.

Por el contrario, las consecuencias en materia de ingresos eran muy diferentes, ya que los mismos debían incluirse siempre en la base imponible correspondiente al período impositivo de su devengo, aunque no estuviesen contabilizados. Por lo tanto, no era posible la posposición tributaria de los ingresos mediante un retraso en su contabilización, ya que la misma no constituía un requisito de su imputación fiscal. Ahora bien, en sentido inverso, el registro anticipado de un ingreso en la contabilidad de la sociedad tenía como consecuencia ineludible la tributación del mismo en el ejercicio

¹⁴ La Ley 61/1978 no regulaba esta cuestión en su artículo 22, destinado a la imputación temporal de ingresos y gastos, sino que dicho principio se deducía del artículo 88.9 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 2631/1982), destacando los siguientes dos apartados:

«1.ª Los gastos no resultarán deducibles fiscalmente en el ejercicio anterior a aquel en que se imputen contablemente en la cuenta de resultados.

(...)

4.ª Los ingresos no podrán computarse fiscalmente en ejercicio posterior a aquel en que se reflejen contablemente, bien a través de la cuenta de resultados, bien a través de un aumento de las cuentas de capitales propios».

¹⁵ De esta forma, PASCUAL PEDREÑO advierte la injusticia que suponía la aplicación rígida de los principios de inscripción contable y de independencia de ejercicios, que «llevaba a impedir la deducibilidad fiscal de un gasto que, siendo fiscalmente deducible, no se había contabilizado cuando se produjo su devengo. En tal ejercicio no sería deducible por no contabilizado, como tampoco lo sería en el ejercicio en que se contabilizara por no haberse devengado en él», en PASCUAL PEDREÑO, Eladio. «Los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades», en *Jurisprudencia Tributaria* n.º 6, 1998, págs. 40-41.

Para GARCÍA MORENO, fue el reglamento anterior el que «ha entendido de una forma muy rigorista este mandato legal, reduciendo extraordinariamente los amplios términos en los que se expresa la ley, ya que ningún gasto podrá ser deducido si no figura inscrito en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio al que corresponde la declaración-liquidación», en GARCÍA MORENO, Alberto. «Breve análisis de la exigencia de la contabilización de los gastos como requisito de deducibilidad», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* n.º 94, 1997, pág. 201. Incluso, el citado autor llega a atribuir a dicha normativa una naturaleza sancionadora, ya que, a su juicio, «por un lado, no se persigue el cumplimiento de la norma vulnerada, que consistiría en la integración de aquellas partidas que hubieran sido omitidas; por otro lado, la amenaza que supone para el sujeto pasivo el que el hecho de que, por ejemplo, si olvida imputar a los resultados del ejercicio una determinada partida negativa, no pueda ya deducirla nunca es un factor que, sin duda, provoca una presión psicológica, conminándolo al cumplimiento voluntario de esa formalidad» (*ibidem*, pág. 211).

de dicha contabilización, sin que pudiera, mediante ajustes extracontables, retrasarse al ejercicio de su devengo, que era cuando realmente le correspondería por aplicación de las reglas generales de imputación temporal.

La configuración actual del principio de inscripción contable contiene importantes diferencias en relación con la normativa anterior que acabamos de comentar, tanto formales, al incluirse en el propio texto legal, lo que evita una posible tacha de extralimitación reglamentaria; como de carácter sustancial, al formularse varias reglas diferentes cuyo significado sólo es comprensible mediante una interpretación conjunta de todas ellas.

La primera de estas reglas, formulada en el primer párrafo del artículo 19.3 del TRLIS, impide que un gasto sea deducible si no ha sido imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o –lo que no será muy frecuente– en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria. Este precepto, que podríamos denominar regla de la necesaria contabilización del gasto, aparece redactado más como un requisito general para la deducción fiscal de los gastos que como una regla de imputación temporal¹⁶. De hecho, creemos que no hubiera extrañado su inclusión en otro artículo diferente, como pudiera ser el artículo 14 del TRLIS dedicado a la delimitación de los gastos no deducibles, aunque ciertamente este último precepto no tiene como finalidad regular los requisitos generales de deducción de los gastos, sino que está destinado a determinar directamente qué concretos gastos no son deducibles.

No obstante, su inclusión en el artículo 19.3, junto al conjunto de criterios de imputación temporal del impuesto, nos permite afirmar que la intención del legislador ha sido establecer que un gasto no es deducible fiscalmente **hasta** que no se ha producido su registro contable, normalmente en la cuenta de pérdidas y ganancias. Es decir, lo que realmente se regula es una cuestión temporal: se prohíbe que la deducción fiscal de un gasto se produzca en un ejercicio anterior al de su efectiva contabilización, aunque ello hubiera sido lo consecuente con la aplicación de las reglas generales de imputación temporal (normalmente el devengo del gasto).

Sin embargo, la estricta aplicación de esta regla de la necesaria contabilización del gasto se encuentra matizada por el propio TRLIS. Por un lado, por las propias excepciones que ella misma admite expresamente, como los gastos derivados de la libertad de amortización o aquellos otros correspondientes a la recuperación del coste del bien en el régimen especial de *leasing*. Por otra parte, por la incidencia de la última de las reglas del artículo 19.3, que vamos a estudiar a continuación, y

¹⁶ Aquí se aprecia muy bien el tratamiento asimétrico entre los ingresos y los gastos que se deduce del artículo 19.3 del TRLIS, ya que no existe una regla semejante en relación con los ingresos, cuya tributación debe producirse en todo caso, aunque se omita su contabilización. Por esta razón, podemos afirmar que aunque la correcta imputación fiscal de los ingresos y los gastos contribuye por igual a la realización del principio constitucional de capacidad económica, la preocupación del legislador es realmente otra: el interés recaudatorio de la Hacienda Pública y el control de las rentas declaradas. Por ello, los ingresos, que suman en la base imponible del impuesto y, en consecuencia, producen una mayor tributación, no se someten a ningún requisito formal de contabilización; mientras que los gastos, que restan en la base imponible, y por tanto, minoran la deuda tributaria, sólo son deducibles si han sido contabilizados, como requisito fiscal añadido que refuerza el control de las partidas negativas de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

que puede obligar a computar el gasto en el ejercicio de su devengo, aunque éste se haya contabilizado posteriormente, siempre que el retraso contable del gasto haya generado una menor tributación en el Impuesto sobre Sociedades.

La segunda de las reglas, contenida en el primer inciso del segundo párrafo del artículo 19.3 del TRLIS, regula los supuestos en que se hayan contabilizado los ingresos y los gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias de un período impositivo diferente al que le correspondería por la aplicación de los criterios generales de imputación temporal¹⁷. Estos criterios generales serán, normalmente, el criterio del devengo (art. 19.1 del TRLIS) o, excepcionalmente, los criterios alternativos utilizados por el sujeto pasivo, y aprobados por la Administración tributaria, para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa (art. 19.2 del TRLIS). Dicha regla ordena, como parece lógico, que los ingresos y los gastos así contabilizados deben imputarse fiscalmente en el ejercicio de su devengo, o excepcionalmente en el ejercicio en que les corresponda de acuerdo con los criterios utilizados por el sujeto pasivo y aprobados por la Administración. Por consiguiente, se establece una regla de preferencia del criterio fiscal.

Sin embargo, la tercera de las reglas, contenida en el segundo inciso del segundo párrafo del artículo 19.3 del TRLIS, excepciona de forma muy significativa la regla anterior de preferencia del criterio fiscal, en la medida en que dispone que el adelanto en la contabilización de los ingresos y el retraso en la contabilización de los gastos respecto del período impositivo que les correspondería por la aplicación de los criterios generales de imputación temporal tiene como consecuencia que los citados ingresos o gastos deban ser imputados en el ejercicio de su registro contable, con la única salvedad de que de ello no se derive una menor tributación. De esta forma, se establece, sólo para estos concretos supuestos, una regla de preferencia de la inscripción contable. Téngase en cuenta, además, que se trata de una norma imperativa, y no de una simple opción para el sujeto pasivo, lo que implica la imposibilidad de corregir la contabilización realizada mediante ajustes extracontables¹⁸.

¹⁷ A efectos del artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS, es indiferente el motivo por el que se contabilizan los ingresos y los gastos en un período impositivo diferente al que le correspondería fiscalmente. Así, puede consistir tanto en un error de contabilización, como en una actitud intencionada del sujeto pasivo. Incluso, puede suceder que dicha contabilización sea conforme con unos criterios alternativos utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, lo que sería totalmente correcto desde el punto de vista mercantil, si bien en este último caso no se habría solicitado su aprobación conforme al artículo 19.2 del TRLIS, o bien dicha solicitud habría sido denegada por la Administración tributaria.

En sentido análogo, se ha señalado que «a primera vista cabría entender que el precepto se refiere a las excepciones que resulten del PGC y de las normas contables (excepciones contables al principio del devengo que supongan adelantar un ingreso o retrasar un gasto), y no a los casos en que el sujeto pasivo se aparte de los criterios contables de imputación temporal, en cuyo caso el artículo 148 llevaría a la Inspección a corregir a efectos fiscales los criterios empleados. Sin embargo, del propio tenor del precepto –gastos e ingresos "imputados..." y no "que deberían imputarse"– se deduce que la voluntad del legislador era atender a la efectiva contabilización aunque la misma se haya realizado con vulneración de los criterios contables», en CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLA, Ramón; y SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 276.

¹⁸ Como señala DÍAZ YANES, cuyo comentario es extensible igualmente a los ingresos anticipados contablemente, «la redacción del artículo 19.3 impide actuar "a sensu contrario", es decir, si de la imputación del gasto en el ejercicio en el que se ha contabilizado resultara una tributación superior a la que correspondería de haberse contabilizado correctamente, el sujeto pasivo no podrá optar por imputar el gasto en el ejercicio de su devengo, debiendo por tanto soportar una mayor

A nuestro juicio, la justificación de esta última regla se encuentra fundamentalmente en que la conducta del sujeto pasivo, contabilizando el ingreso o el gasto en un ejercicio diferente al que le correspondería por la normativa tributaria, produce un beneficio para la Hacienda Pública, en la medida en que se anticipa la tributación de la sociedad, bien mediante un anticipo de una partida positiva (ingreso) en la base imponible del impuesto, bien mediante el retraso de una partida negativa (gasto). Por ello mismo, cuando dicho beneficio se torna en perjuicio, porque se prueba la existencia de una tributación inferior a la que hubiera correspondido por la aplicación de los criterios generales de imputación temporal, entonces el TRLIS ordena aplicar la regla general de preferencia del criterio fiscal. De este mismo modo, se explica también la inaplicación de esta tercera regla cuando se produce un diferimiento de la tributación, porque se ha retrasado un ingreso o se ha adelantado un gasto, lo que lleva a presumir que la conducta del sujeto pasivo ha sido realizada en perjuicio de la Hacienda Pública.

En definitiva, interpretando conjuntamente las tres reglas descritas, podemos concluir que el registro contable de los ingresos y los gastos tiene las siguientes consecuencias tributarias en relación con la imputación temporal de los mismos ¹⁹:

1. Los ingresos contabilizados en un ejercicio anterior al que le correspondería por aplicación del criterio del devengo, o por la aplicación de los criterios adoptados conforme al artículo 19.2 del TRLIS, obligan a la sociedad a incluir dichos ingresos en la base imponible correspondiente al ejercicio de su efectiva contabilización (regla de preferencia de la inscripción contable). No obstante, si se prueba que dicha inclusión genera una tributación inferior a la que le hubiera correspondido con una correcta imputación fiscal del ingreso, entonces debe prevalecer la imputación conforme al devengo o a los criterios adoptados conforme al mencionado artículo 19.2 (regla de preferencia del criterio fiscal).

tributación como consecuencia del error contable cometido», en DÍAZ YANES, Inmaculada. «Base imponible», en AA.VV. *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. CISS, Valencia, 1996, pág. 72. *Vid.*, en el mismo sentido, AA.VV. «Artículo 19. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos», ob. cit., pág. 296.

¹⁹ Dicho de otra manera, se deberá aplicar el criterio de imputación temporal correspondiente al devengo en los siguientes casos:

- A los ingresos contabilizados en el ejercicio de su devengo.
- A los ingresos contabilizados en ejercicios posteriores a su devengo.
- A los ingresos contabilizados en ejercicios anteriores a su devengo, siempre que la contabilización anticipada del ingreso pueda generar una tributación inferior para la Hacienda Pública.
- A los gastos contabilizados en el ejercicio de su devengo.
- A los gastos contabilizados en ejercicios posteriores a su devengo, siempre que la contabilización retrasada del gasto pueda generar una tributación inferior para la Hacienda Pública.
- A los gastos contabilizados en ejercicios anteriores a su devengo.

Por el contrario, se deberá aplicar el criterio de imputación temporal correspondiente al ejercicio de su efectiva contabilización sólo en los siguientes casos:

- A los ingresos contabilizados en ejercicios anteriores a su devengo, siempre que la contabilización anticipada del ingreso no genere una tributación inferior para la Hacienda Pública.
- A los gastos contabilizados en ejercicios posteriores a su devengo, siempre que la contabilización tardía del gasto no genere una tributación inferior para la Hacienda Pública.

Finalmente, cuando el sujeto pasivo aplique excepcionalmente criterios de imputación temporal de los ingresos y gastos diferentes del devengo, y éstos hayan sido aprobados por la Administración tributaria conforme al artículo 19.2 del TRLIS, las conclusiones serán las mismas que hemos descrito anteriormente, pero sustituyendo en el párrafo anterior «el ejercicio de su devengo» por «el ejercicio que corresponda por aplicación de los criterios aprobados por la Administración».

2. Los ingresos contabilizados en un ejercicio posterior –o en el mismo ejercicio– al que le correspondería por aplicación del criterio del devengo, o por la aplicación de los criterios adoptados conforme al artículo 19.2 del TRLIS, obligan a la sociedad a incluir siempre dichos ingresos en la base imponible correspondiente al ejercicio de su devengo o al ejercicio que resulte de la aplicación de los criterios adoptados conforme al mencionado artículo 19.2 (regla de preferencia del criterio fiscal).
3. Los gastos contabilizados en un ejercicio anterior –o en el mismo ejercicio– al que le correspondería por aplicación del criterio del devengo, o por la aplicación de los criterios adoptados conforme al artículo 19.2 del TRLIS, obligan a la sociedad a incluir siempre dichos gastos en la base imponible correspondiente al ejercicio de su devengo o al ejercicio que resulte de la aplicación de los criterios adoptados conforme al mencionado artículo 19.2 (regla de preferencia del criterio fiscal).
4. Los gastos contabilizados en un ejercicio posterior al que le correspondería por aplicación del criterio del devengo, o por la aplicación de los criterios adoptados conforme al artículo 19.2 del TRLIS, obligan a la sociedad a incluir dichos gastos en la base imponible correspondiente al ejercicio de su efectiva contabilización (regla de la necesaria contabilización del gasto y regla de preferencia de la inscripción contable). No obstante, si se prueba que dicha inclusión genera una tributación inferior a la que le hubiera correspondido con una correcta imputación fiscal del gasto, entonces debe prevalecer la imputación conforme al devengo o a los criterios adoptados conforme al mencionado artículo 19.2 (regla de preferencia del criterio fiscal).

La nueva configuración del principio de inscripción contable ha sido bien acogida por la doctrina, que ve en lo que hemos denominado regla de preferencia de la inscripción contable una buena solución para evitar regularizaciones fiscales que no tengan incidencia económica²⁰, y sobre todo aplaude la posibilidad que supone para la sociedad el poder deducir los gastos extemporáneos, flexibilizando la tradicional rigidez existente en la aplicación del principio de independencia de ejercicios²¹.

²⁰ Vid. DÍAZ YANES, I., ob. cit., pág. 72. No obstante, es indudable que una anticipación de la tributación por parte de la sociedad, anticipando los ingresos o retrasando los gastos, conlleva siempre un coste económico que puede medirse en términos financieros.

²¹ Vid. BUSQUETS ALTED, Mercé. «Tratamiento de la base imponible: el devengo y la deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades según la Ley 43/1995», en *Técnica Tributaria* n.º 34, 1996, pág. 19. En particular, SEGARRA sostiene que «este tratamiento constituye una mejora técnica ya que no era justificable que quedaran sin computar fiscalmente determinados gastos contables por el mero hecho de ser extemporáneos cuando de ello no resultaba ventaja alguna para el sujeto pasivo», en SEGARRA, Ángel. *El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Ley 43/95, de 27 de diciembre. Análisis y comentarios*. Ed. Deusto, Bilbao, 1996, pág. 97.

Sin embargo, no ha faltado quien se ha mostrado muy crítico con las modificaciones que supone la introducción del artículo 19.3 del TRLIS. Así, ESTEBAN MARINA afirma que «la tradicional independencia de ejercicios vigente en el Impuesto sobre Sociedades desde 1900 a 1995 –¿por qué había que romperla si ha dado tan buenos resultados?– se cercena grandemente al permitir la trasposición, entre ejercicios, de gastos e ingresos si de ello "no se deriva una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de las reglas generales de imputación temporal". Al flexibilizar estas reglas se favorece de modo claro al contribuyente; pienso que probablemente dará lugar a trasvases interesados –¿para qué está la contabilidad imaginativa?– y consiguientes discusiones con la Inspección», en ESTEBAN MARINA, Ángel. *Contabilidad y base imponible en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 104.

Por nuestra parte, aplaudimos la eliminación de cualquier rigidez que impida la incorporación en la base imponible del impuesto de los gastos contabilizados extemporáneamente, ya que creemos que una adecuada interpretación del principio constitucional de capacidad económica conlleva que la sociedad tribute por su renta real, lo que obliga a computar todos los ingresos, pero también, y con la misma importancia, todos los gastos en que haya incurrido para obtener dichos ingresos. No obstante, en la nueva configuración del principio de inscripción contable subyace principalmente el deseo del legislador de favorecer las situaciones que produzcan un beneficio para la Hacienda Pública. Por esta razón, cuando la sociedad intenta retrasar su tributación (contabilizando anticipadamente los gastos o retrasando la contabilización de los ingresos), la norma se muestra muy rígida en la restauración de la situación tributaria del contribuyente conforme a la regla de devengo –o del criterio alternativo adoptado conforme al art. 19.2 del TRLIS–. Sin embargo, cuando la situación es la contraria, la norma convalida la situación irregular creada, de modo que la contabilización anticipada de los ingresos o retrasada de los gastos tiene como efecto fiscal un cambio en la regla de imputación temporal, imponiéndose entonces el período impositivo de su efectiva contabilización, en la medida en que dicha situación beneficia a la Hacienda Pública (en caso contrario, cuando la perjudica, debe volverse hacia la tributación conforme al criterio del devengo).

Por consiguiente, creemos que el efecto fundamental que persigue el artículo 19.3 del TRLIS es impedir que la sociedad pueda tributar conforme al criterio del devengo cuando haya contabilizado los ingresos y los gastos de manera incorrecta, y de ello se derive un perjuicio para la propia sociedad y un correlativo beneficio para la Hacienda Pública. Téngase en cuenta que la imposición del criterio tributario del devengo en todo caso es perfectamente compatible con la incorporación de todos los ingresos y los gastos, incluidos los contabilizados extemporáneamente, ya que bastaría con admitir la realización de los ajustes extracontables pertinentes en la base imponible del impuesto para adecuarlos al criterio del devengo, sin que sea necesario regular criterios excepcionales de imputación temporal para estos casos. Sin embargo, una norma de este tipo permitiría al propio contribuyente, e incluso obligaría a la Administración tributaria, a regularizar la situación tributaria de la sociedad conforme al criterio del devengo, de manera que podría pensarse incluso en la generación de interés de demora a favor del contribuyente ²².

2. Problemática del requisito de tributación no inferior incluido en el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS.

A. Cálculo de la tributación no inferior.

La correcta aplicación del artículo 19.3, segundo párrafo, cuando la sociedad ha contabilizado tardíamente un gasto o ha contabilizado anticipadamente un ingreso, depende de la comparación entre, por un lado, la tributación resultante si el ingreso o el gasto se imputa definitivamente en el

²² Con una regulación de este tipo, una sociedad que no hubiera contabilizado un gasto devengado en el período impositivo 2004 podría solicitar, dentro del período de cuatro años de prescripción, la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a dicho ejercicio, solicitando la devolución de la parte de la deuda ingresada correspondiente, más los intereses de demora devengados desde su ingreso hasta el momento en que se ordene el pago de la devolución.

período impositivo de su inscripción contable y, por otro, de la tributación resultante si el ingreso o el gasto se imputa en el período impositivo en que se devengó (o que le correspondía por aplicación de los criterios alternativos adoptados conforme al art. 19.2). Concretamente, cuando de la primera situación descrita no se derive una tributación inferior a la que resultaría de la segunda, entonces los ingresos y gastos mencionados deben imputarse en el período impositivo de su efectiva contabilización. Por el contrario, si se produce la citada tributación inferior, entonces debe prevalecer su imputación conforme al devengo.

Lógicamente, lo primero que debe determinarse es la magnitud que debe ser comparada en ambos casos. A nuestro juicio, la tributación inferior sólo puede interpretarse como una minoración de la deuda tributaria correspondiente a todos los ejercicios que puedan quedar afectados por el retraso del gasto o el anticipo del ingreso. Por consiguiente, debe efectuarse un análisis a nivel de cuotas tributarias, teniendo en cuenta los efectos sobre las bases imponibles, los tipos de gravamen y las bonificaciones y deducciones del impuesto que hayan podido derivarse de la contabilización inadecuada en cualquier período impositivo de la sociedad.

Ciertamente, en la redacción original de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, los supuestos en que podía producirse esta disminución de la tributación eran muy escasos. Téngase en cuenta que estamos ante un tributo con tipo de gravamen proporcional y que los supuestos contemplados (anticipo de ingresos o retraso de gastos) generan sólo, en un primer momento, una ventaja económica para la Hacienda Pública debido a que provocan una anticipación de la tributación de la renta obtenida por la sociedad. Por consiguiente, lo más frecuente, y con mucha diferencia, era que nunca se produjese la tributación inferior que menciona el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS y que, por lo tanto, en estos casos se imputase finalmente los ingresos o gastos en el ejercicio de su efectiva contabilización.

No obstante, podían pensarse supuestos excepcionales en los que era necesario restaurar la regla del devengo como criterio de imputación temporal, ya que se podía apreciar esa minoración de la tributación en perjuicio de la Hacienda Pública. Así, por ejemplo, podemos mencionar los siguientes:

1. La existencia de una partida negativa por compensar o aplicar proveniente de ejercicios anteriores, de modo que el plazo de compensación o aplicación finalizase en el ejercicio en el que se anticipa la tributación (en cualquier caso, es indiferente que dicho anticipo se produzca por el adelanto contable del ingreso o por el retraso en la contabilización del gasto ²³). En este sentido, las bases imponibles negativas, las deducciones por doble im-

²³ Para PASCUAL PEDREÑO, «los supuestos más claros que se tratan de evitar con la introducción de tal norma son los de imputar ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias en períodos anteriores a los que fiscalmente corresponde, al objeto de compensar bases imponibles negativas que de otro modo prescribirían; así como la imputación de gastos a períodos posteriores con la finalidad de prolongar el plazo para compensar bases imponibles negativas» (ob. cit., pág. 40). Sin embargo, lo que realmente cuenta es la anticipación de la base imponible del impuesto, siendo indiferente que la misma se produzca por el adelantamiento contable de un ingreso o por el retraso contable de un gasto. En ambos casos, o bien propiciamos

sición no aplicadas por insuficiencia de cuota o las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades no aplicadas por superarse los límites máximos señalados en el propio TRLIS tienen plazos máximos de compensación o aplicación en períodos impositivos futuros, cuyo vencimiento conlleva la pérdida irreversible de las posibilidades de compensación o aplicación ²⁴.

2. La ampliación indebida del plazo de compensación de las bases imponibles negativas, ya que el adelanto de los ingresos o el retraso de los gastos puede efectuarse para retrasar el cómputo del inicio del plazo de compensación.
3. El cambio de forma jurídica del sujeto pasivo que conllevase la aplicación de un tipo de gravamen inferior en el ejercicio en que se ve incrementada la base imponible del impuesto. Este supuesto, sin duda muy excepcional, podría producirse, por ejemplo, por la transformación de una cooperativa en una sociedad limitada ²⁵.
4. El cambio legal del tipo de gravamen aplicable al sujeto pasivo, lo que también resulta una situación muy excepcional. Este supuesto, en el que puede ser fácil constatar que la sociedad no buscaba intencionadamente la consecución de una ventaja fiscal, siempre que en el momento de realizar la contabilización del ingreso o el gasto desconociese la intención del legislador de llevar a cabo dicha modificación, obligaría igualmente a computar los ingresos adelantados o los gastos retrasados contablemente en el ejercicio de su devengo. Téngase en cuenta que el precepto legal valora exclusivamente la existencia de una tributación inferior para la Hacienda Pública, siendo indiferente la finalidad buscada por el contribuyente con su conducta.

una mayor base imponible positiva en un período anterior al que le correspondería, que sería aprovechada para compensarla con la base imponible negativa de ejercicios anteriores, cuyas posibilidades de compensación estarían a punto de finalizar; o bien propiciamos que la base imponible negativa aparezca en un ejercicio posterior al que le correspondería, con la intención de iniciar el cómputo del plazo de compensación más tarde de lo que resultaría de una adecuada imputación temporal, con lo que dilataríamos artificialmente dicho plazo de compensación.

²⁴ Sin embargo, es difícil encontrarse en la práctica con este tipo de situaciones, debido a la generosidad de los plazos previstos que, incluso en la redacción original de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, permitían la compensación de las bases imponibles negativas y la aplicación de deducciones por doble imposición durante un período de hasta siete años, mientras que las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades disponían sólo de cinco. Pero es que, además, estos plazos de compensación se han ido progresivamente ampliando mediante diversas modificaciones legales, de modo que, a fecha de hoy, la posibilidad de compensar bases imponibles negativas se extiende hasta un período de quince años, mientras que las distintas deducciones tienen plazos máximos de siete, diez y hasta quince años, según los casos. Por consiguiente, en la actualidad, esta hipótesis, en la que probablemente estuviese pensando el legislador en 1995 cuando redactó la salvedad de «tributación inferior» contenida en el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS, se producirá de un modo muy excepcional.

²⁵ Pensemos, por ejemplo, en una cooperativa que contabiliza en 2004 un gasto devengado en 2003, de manera que se transforma en una sociedad limitada precisamente en dicho ejercicio 2004. De esta forma, se producirá una tributación inferior en perjuicio de la Hacienda Pública por la diferencia en los tipos de gravamen aplicables. Así, si se trataba de un gasto que debía incluirse en la base imponible cooperativizada, debería haber reducido la tributación de la cooperativa en sólo un 20%, mientras que en el período impositivo 2004 se habrá incluido en la base imponible de una entidad en el régimen general, reduciéndola en un 35%. En consecuencia, dicho gasto deberá imputarse, mediante ajustes extracontables, en el ejercicio 2003, que fue cuando se devengó.

Sin embargo, a los casos anteriores, pronto hubo que añadir otros nuevos supuestos que se presentan incluso con mayor frecuencia que las situaciones que acabamos de enumerar ²⁶. Nos estamos refiriendo a los supuestos de tributación inferior que pueden producirse por la existencia de una tarifa aplicable a las bases imponibles obtenidas por las empresas de reducida dimensión (art. 114 del TRLIS). De esta forma, una sociedad que pasa de tener la condición de empresa de reducida dimensión en un ejercicio a tributar en el régimen general en el período impositivo siguiente, o viceversa, provoca fácilmente supuestos de tributación inferior cuando anticipamos un ingreso o retrasamos un gasto ²⁷.

Pero ni siquiera es necesaria la alteración en la condición tributaria de la sociedad para que se puedan encontrar fácilmente ejemplos de tributación inferior en el supuesto de empresas de reducida dimensión. En este sentido, la propia existencia de una tarifa, aunque sea sólo con dos tipos marginales, puede generar supuestos de tributación inferior cuando adelantamos contablemente la imputación de los ingresos o retrasamos contablemente los gastos, según las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los distintos períodos impositivos afectados fluctúen una vez por encima de 90.151,81 euros, y otras veces por debajo de dicha cantidad ²⁸.

²⁶ Recordemos que el artículo 127 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (ahora art. 114 del TRLIS), que contiene la tributación reducida al 30% de los primeros 90.151,81 euros (anteriormente 15.000.000 ptas.), entró en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 1997 (segundo año de vigencia de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades), según dispuso el artículo 19 de la Ley 13/1996, de 30 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

²⁷ Así ocurre, por ejemplo, con una empresa de reducida dimensión que ha adelantado contablemente al ejercicio 2003 ingresos devengados en el 2004, y que su base imponible se situó por debajo de los 90.151,81 euros en el citado ejercicio 2003 (por lo tanto, tributaría por dichos ingresos sólo al 30%). Si en el período impositivo 2004 deja de tener la condición de empresa de reducida dimensión, entonces debe realizar los oportunos ajustes extracontables (negativo en el período impositivo 2003, para suprimir un ingreso contabilizado no imputable fiscalmente, y positivo en el período impositivo 2004, como ingreso fiscal no contabilizado) para restaurar la tributación de dichos ingresos conforme al criterio del devengo, ya que en este ejercicio 2004 deberán tributar a un tipo de gravamen del 35%.

Curiosamente en el caso contrario, es decir, si la sociedad retrasa contablemente al ejercicio 2004 ingresos devengados en el 2003, manteniéndose el resto de hipótesis planteadas, se produciría una mayor tributación en beneficio de la Hacienda Pública. Sin embargo, el retraso de ingresos debe ser siempre corregido de conformidad con el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS, ya que en este supuesto siempre se aplica lo que hemos denominado regla de preferencia del criterio fiscal. No obstante, obsérvese que la mayor tributación del ingreso, en un 5%, puede perfectamente compensar el coste financiero derivado del retraso en un año de la tributación de la sociedad, produciéndose un efecto global beneficioso para la Hacienda Pública.

²⁸ Pensemos, por ejemplo, en una empresa de reducida dimensión que contabiliza un gasto de 10.000 euros en el ejercicio 2004, cuando había sido devengado en el período impositivo 2003, y suponemos además que sus bases imponibles en el Impuesto sobre Sociedades han alcanzado las siguientes magnitudes: 80.000 euros en el período 2003 y 120.000 euros en el período 2004. En esta situación se genera la tributación inferior que prevé el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS, ya que si imputamos el gasto en el momento de su devengo, la deuda tributaria del período impositivo 2003 se ve minorada en 3.000 euros (30% 10.000), mientras que si la imputamos en el ejercicio de su inscripción contable, la deuda tributaria del 2004 se ve reducida en 3.500 euros (35% 10.000). Por lo tanto, la imputación temporal del gasto conforme a su efectiva contabilización supone una tributación inferior en 500 euros respecto de la imputación temporal conforme al devengo y, en consecuencia, es preceptiva su imputación conforme a este último criterio.

B. Relevancia del instituto de la prescripción en el cálculo de la tributación no inferior.

Una cuestión fundamental en el cálculo que estamos analizando, dado que los efectos del adelanto contable del ingreso o del retraso contable del gasto pueden extenderse a las bases imponibles de varios ejercicios, consiste en delimitar la incidencia que la prescripción de alguno de los períodos impositivos implicados puede tener sobre el citado cálculo. A nuestro juicio, el planteamiento del problema tiene además una doble vertiente: por una parte, se debe estudiar si las deudas tributarias correspondientes a períodos impositivos prescritos forman parte del cálculo que tanto la Administración como el propio contribuyente deben efectuar para concluir si existe o no la tributación inferior prevista en la norma; y por otra parte, una vez llegada a la conclusión de que existe la citada tributación inferior y, por lo tanto, que debe aplicarse la regla del devengo en la imputación temporal del correspondiente gasto o ingreso, entonces interesa conocer cómo se regulariza la situación tributaria del contribuyente si resulta que alguno de los períodos impositivos afectados se encuentra prescrito.

Para comprender mejor la citada cuestión, veamos un ejemplo en el que una sociedad ha amortizado un bien de su inmovilizado por debajo de su coeficiente mínimo, que además constituye seguramente uno de los supuestos más frecuentes de aplicación del artículo 19.3 del TRLIS. Así, pensemos en una sociedad del régimen general, sin bases imponibles negativas que compensar ni deducciones pendientes de aplicar durante todo el tiempo analizado, que adquiere una maquinaria, el 1 de enero de 2003, por 5.000 euros (tiene asignada un coeficiente mínimo del 10%) y no contabiliza su amortización hasta el período impositivo 2012, cuando dota contablemente como gasto de amortización la totalidad del valor de adquisición del bien.

En el ejemplo propuesto, la sociedad ha contabilizado gastos en el ejercicio 2012, por un importe total de 4.500 euros, que se corresponden con partidas devengadas en períodos impositivos anteriores (los nueve ejercicios anuales comprendidos entre el año 2003 y el año 2011, a razón de 500 euros ²⁹ por período impositivo). Por lo tanto, la imputación temporal de los citados gastos debe efectuarse de conformidad con el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS. Además, entendemos que, con independencia de las facultades de comprobación ostentadas por la Administración tributaria, debe ser la sociedad quien valore, en primer término, la existencia o no de la tributación inferior a la que alude dicho precepto para discernir cuál debe ser la regla de imputación temporal aplicable a los citados gastos, en la medida en que el mismo tiene un carácter imperativo y no constituye una mera opción para el contribuyente.

En nuestra opinión, la comparación entre la tributación resultante del mantenimiento de los gastos en el período impositivo de su efectiva contabilización y la resultante de su imputación a los diferentes ejercicios en que fueron devengados debe efectuarse con total independencia de la prescripción de alguno de los citados ejercicios. Bajo este planteamiento, el retraso en la contabilización

²⁹ Dicho importe constituye la cantidad mínima devengada anualmente como gasto de amortización de la maquinaria a los efectos de aplicar lo previsto en el artículo 19.3 del TRLIS –que se corresponde con la aplicación del coeficiente mínimo de amortización–, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2.1.º, *in fine*, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

de los gastos planteado en el ejemplo no produce una tributación inferior en perjuicio de la Hacienda Pública, ya que la menor deuda tributaria que se ingresará en el período impositivo 2012, valorada en 1.575 euros (35% 4.500), queda compensada exactamente en el mismo importe por el exceso de tributación producido durante los ejercicios 2003 a 2011 ($9 \times 35\% \times 500$). En consecuencia, la sociedad no debe –ni puede– efectuar ningún ajuste extracontable, ni tampoco la Administración podrá alterar la situación tributaria del contribuyente, ya que la regla de imputación temporal que debe aplicarse en este supuesto es la correspondiente a la efectiva contabilización de los gastos (lo que hemos denominado regla de preferencia de la inscripción contable).

Sin embargo, varias consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos sobre la aplicación del artículo 19.3 del TRLIS parecen indicar una interpretación diferente, de manera que el cálculo comparativo sólo podría efectuarse utilizando las deudas tributarias correspondientes a los períodos impositivos no prescritos. En este sentido, la consulta de la Dirección General de Tributos n.º 520-98, de 1 de abril de 1998, en la que también se trataba un supuesto de falta de amortización de bienes del inmovilizado, considera que «la deducibilidad o no de la referida partida en el ejercicio 1996/1997 dependerá de que ello no determine una tributación inferior a la que hubiere resultado de imputar las amortizaciones en los períodos impositivos en los que se devengaron, para lo cual deberá tenerse en consideración, exclusivamente, los períodos impositivos que no estuvieren prescritos»³⁰.

Para quien sostiene esta interpretación, y como se ha señalado en otro lugar, «si estuviese prescrito el ejercicio al que corresponde el gasto según el devengo, resultaría que de admitir la deducibilidad del gasto en el ejercicio en que se contabiliza, la tributación que se obtendría sería inferior a la resultante de aplicar el principio de devengo. Ello supondría no admitir la deducción fiscal del gasto en el ejercicio en que se contabiliza (ajuste positivo al resultado contable) ni en el ejercicio en que se devengó al estar prescrito»³¹.

³⁰ Puede encontrarse en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 192, 1999 y en *Normacef Fiscal* NFC 008376. Esta misma interpretación se ha sostenido en la contestación a otras consultas similares como, por ejemplo, la consulta de la Dirección General de Tributos n.º 372-01, de 21 de febrero de 2001, también en relación con un supuesto de retraso de los gastos de amortización (puede encontrarse en *Normacef Fiscal* NFC 012357); la consulta de la Dirección General de Tributos n.º 0940-98, de 1 de junio de 1998, en relación con el gasto derivado de la depreciación de unas acciones que no cotizan en bolsa (puede encontrarse en página web de la AEAT); y la consulta de la Dirección General de Tributos n.º 772-02, de 21 de mayo de 2002, en relación con el cómputo tardío de la pérdida de valor de unos activos (puede encontrarse en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 223-224, 2002 y en *Normacef Fiscal* NFC 016385).

Sin embargo, no podemos dejar de advertir que en las primeras consultas tributarias planteadas en relación con la aplicación del artículo 19.3 del TRLIS no se mencionaba, en ningún momento, este efecto de la prescripción sobre el cálculo que necesariamente debe efectuarse para verificar si existe o no la tributación inferior señalada en el mencionado precepto. En este sentido, pueden citarse, entre otras, las consultas de la Dirección General de Tributos n.º 20-96, de 8 de noviembre de 1996; n.º 310-96, de 27 de diciembre de 1996 (ambas pueden encontrarse en la base de datos de *Actualidad-La Ley*); n.º 617-97, de 2 de abril de 1997 (puede encontrarse en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 177, 1997 y en *Normacef Fiscal* NFC 006541); y n.º 1179-97, de 10 de junio de 1997 (puede encontrarse en la base de datos *Quantor Fiscal*).

³¹ AA.VV. *Memento Práctico Fiscal 2003*. Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2003, pág. 461. En el mismo sentido se manifiesta FERNÁNDEZ DE VILLAVICENCIO, para quien no es posible deducir un gasto devengado en un ejercicio ya prescrito en el momento de su contabilización. El citado autor considera coherente la imposibilidad de deducirlo cuando «el retraso en su contabilización sea tan notorio como para que haya prescrito el ejercicio de devengo del citado gasto», en FERNÁNDEZ DE VILLAVICENCIO, FRANCISCO. «Consideraciones en torno a algún posible apunte contradictorio entre el artículo 12.3 y el artículo 19.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (ámbitos temporales para la contabilización de provisiones por depreciación de valores mobiliarios y para la contabilización de gastos)», en *Temas Tributarios de Actualidad*, n.º 20, 2003, pág. 27.

Con este otro planteamiento, la solución que daríamos al ejemplo propuesto sobre la aplicación del artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS sería radicalmente diferente. Así, existiría una tributación inferior provocada por el retraso en la contabilización del gasto de amortización, debido a que la minoración de la deuda tributaria en el ejercicio 2012, valorada en 1.575 euros (35% 4.500), es superior al exceso de tributación ingresado exclusivamente en los cuatro últimos ejercicios no prescritos en los que se devengó el gasto, valorado en sólo 700 euros ($4 \times 35\% \times 500$).

En nuestra opinión, esta interpretación del artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS es errónea por los siguientes motivos: en primer lugar, por la propia finalidad de la norma, que creemos que consiste en impedir regularizaciones tributarias cuando la contabilización incorrecta de un ingreso o de un gasto conforme a los criterios generales de imputación temporal no genere un perjuicio para la Hacienda Pública. Por esta razón, el precepto legal sólo hace prevalecer la regla de imputación temporal conforme al criterio de su efectiva contabilización cuando se da una clara situación de anticipo en la tributación de la entidad (exclusivamente con el adelanto contable de los ingresos o el retraso contable de los gastos, y jamás a la inversa) y con la cautela de que dicha operación, inicialmente incorrecta desde el punto de vista fiscal, pero que va a ser convalidada por la propia ley, no genere una pérdida de recaudación fiscal para la Hacienda Pública (éste es el verdadero sentido de la salvedad de «tributación inferior» que estamos estudiando).

Estas condiciones se cumplen claramente en el ejemplo que hemos propuesto. Por un lado, no existe ninguna pérdida global de recaudación para la Hacienda Pública, ya que la suma de los ingresos tributarios realizados anticipadamente por la falta de contabilización de los gastos de amortización en los ejercicios en que se fueron devengando coincide exactamente con el importe de la reducción de la deuda tributaria que lleva aparejada la contabilización de dichos gastos en el período impositivo 2012. Por otro lado, la anticipación de la deuda tributaria que se desprende del análisis global de la operación supone necesariamente un beneficio financiero para la Hacienda Pública, que es precisamente lo que da sentido a la propia existencia del segundo párrafo del artículo 19.3 del TRLIS.

Además, obsérvese que, si se mantiene la segunda interpretación que hemos señalado, la sociedad deberá realizar en el período impositivo 2012 un ajuste extracontable positivo por importe de 2.500 euros, para evitar la deducción de los gastos de amortización devengados desde el ejercicio 2003 hasta el ejercicio 2007, que son aquellos que se corresponden con los períodos impositivos que están prescritos. Por lo tanto, la Hacienda Pública conseguirá un exceso de recaudación, que podemos cuantificar en 875 euros (35% 2.500), sobre la tributación que le hubiera correspondido si se hubiese efectuado una imputación temporal de los gastos conforme al criterio del devengo. Es decir, dicha interpretación provocaría una sobreimposición, buscando el mero interés recaudatorio de la Hacienda Pública, que, por un lado, es contraria al principio de capacidad económica, ya que obliga a la sociedad a tributar por una renta ficticia derivada de la omisión de algunos gastos necesarios para la obtención de los ingresos computados; y por otro lado, no es coherente con la finalidad del precepto, que busca exclusivamente evitar todo perjuicio para la Hacienda Pública derivado de la alteración de la regla de imputación temporal, pero que no pretende penalizar al contribuyente con una mayor tributación, que constituiría, a nuestro parecer, casi una sanción encubierta por la inade-

cuada contabilización de los gastos (no olvidemos que la sociedad no ha podido, en los ejercicios ahora prescritos, realizar ajustes extracontables negativos para reconducir los gastos de amortización no contabilizados al criterio del devengo).

En segundo lugar, creemos que la interpretación de la Dirección General de Tributos nos llevaría a una aplicación absurda del artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS, ya que la solución a adoptar en cada caso dependería incluso del momento en que se efectuase la comprobación administrativa. Pensemos en otro caso, incluso más sencillo, para intentar ejemplificar esta cuestión: una sociedad contabiliza en el ejercicio 2003 un ingreso de 2.000 euros que se devenga en el período impositivo 2004. Supongamos, además, que durante los dos ejercicios implicados la sociedad aplica el mismo tipo de gravamen y no tiene bases imponibles negativas que compensar ni deducciones pendientes de aplicar. Bajo estas condiciones, dado que se ha adelantado la contabilización de un ingreso y ello no genera una tributación inferior para la Hacienda Pública, la sociedad tendrá que imputar el ingreso referido de conformidad con la regla de preferencia de la inscripción contable, es decir, el ingreso será fiscalmente computable en el período impositivo 2003, cuando fue efectivamente contabilizado. Por consiguiente, la sociedad no puede realizar ningún ajuste extracontable para devolver el ingreso al ejercicio de su devengo (2004) porque, por voluntad del TRLIS, se ha cambiado la regla de imputación temporal relativa a esta concreta partida.

A la misma conclusión, lógicamente, debería llegar la Administración tributaria cuando compruebe las declaraciones tributarias de la sociedad correspondientes a los períodos impositivos 2003 y 2004. Sin embargo, no será siempre así desde la interpretación que estamos criticando, o mejor dicho dependerá del momento en que se realice la mencionada comprobación. De este modo, por ejemplo, si la Administración comprueba la situación tributaria de la sociedad antes del 26 de julio de 2008, fecha en la que prescribe la declaración correspondiente al período impositivo 2003, constatará que no existe la tributación inferior mencionada en el precepto legal que estamos estudiando, por lo que el ingreso seguirá siendo imputable en el ejercicio de su efectiva contabilización y, por lo tanto, no habrá regularización de la situación tributaria del contribuyente. Por el contrario, si la comprobación se efectúa a partir de la mencionada fecha y antes del 26 de julio de 2009, momento en que estará prescrita la declaración correspondiente al ejercicio 2003, pero no la relativa al 2004, se encontrará con que el menor ingreso de 700 euros (35% 2.000) realizado en la declaración del período impositivo 2004 no se corresponde con un mayor ingreso equivalente que se derive de un período impositivo no prescrito (no valdría, a los efectos del cálculo, el mayor ingreso de 700 euros efectuado en el ejercicio 2003). En consecuencia, deberá regularizar la situación tributaria del contribuyente, provocando, a nuestro parecer, una injustificada sobreimposición, ya que el mencionado ingreso de 2.000 euros llegaría a tributar dos veces, cuando se contabiliza (2003) y cuando se devenga (2004), sin que la sociedad, en ningún momento tras realizar la contabilización incorrecta del mismo, haya podido evitar este desenlace.

Pero lo más grave sería que se llega a esta situación no sólo por la conducta del sujeto pasivo, contabilizando indebidamente un ingreso, sino que se convierte en fundamental el momento concreto en que se efectúa la comprobación administrativa. Hasta una determinada fecha, la regla de imputación temporal es el ejercicio de su efectiva contabilización, y a partir de la misma es el período

do impositivo de su devengo (justo cuando el contribuyente no podrá solicitar la devolución del exceso de tributación ingresado en el ejercicio 2003, porque lógicamente está prescrito). En definitiva, la concreción de la regla de imputación temporal, que debería quedar bien predeterminada en la ley, se altera por el mero transcurso del tiempo y se hace depender de la actuación administrativa, lo que genera, a nuestro juicio, inseguridad jurídica e incluso puede favorecer una actuación arbitraria de la Administración, ya que basta esperar, en todos los casos de adelanto contable de ingresos o retraso contable de gastos, a que el período impositivo en el que se ha adelantado la tributación complete su plazo de prescripción para realizar entonces la oportuna comprobación administrativa del ejercicio todavía no prescrito (en el que se ha minorado la base imponible), provocando así siempre una doble tributación del contribuyente.

Por último, creemos que la interpretación administrativa es rechazable por la propia naturaleza del instituto de la prescripción. En este sentido, el artículo 64 a) de la todavía vigente Ley General Tributaria dispone la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación³², lo que comúnmente se ha considerado equivalente a la prescripción extintiva de la deuda tributaria³³. De este modo, cuando el contribuyente ha declarado e ingresado la deuda tributaria correspondiente mediante una autoliquidación, la prescripción opera sobre las facultades de la Administración para comprobar dicha deuda tributaria, de modo que el transcurso del plazo de cuatro años establecido por la norma, sin interrupción por parte de la propia Administración o del contribuyente, conlleva la imposibilidad de revisar ulteriormente la deuda tributaria correspondiente al período impositivo prescrito. Todo ello contribuye a dotar de seguridad jurídica a las relaciones tributarias entre la Administración y el contribuyente.

Por otra parte, conocemos que el cálculo de la deuda tributaria se realiza mediante la intervención de distintos elementos estructurales, cuyo primer paso comienza con la determinación de la base imponible correspondiente a cada período impositivo. A tal efecto, el TRLIS ordena la formación de dicha base regulando principalmente los aspectos sustantivos de la misma, pero también, como hemos advertido durante este estudio, disponiendo las reglas necesarias para la imputación temporal de los distintos ingresos y gastos que integran la renta de la sociedad. Esta dimensión temporal de la renta –que bien pudiera integrar el aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible– no se encuentra limitada por el plazo de prescripción de cuatro años³⁴.

³² Dicho precepto se incluye también en el artículo 66 a) de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuya entrada en vigor está prevista para el 1 de julio de 2004.

³³ *Vid.*, por ejemplo, BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa. *Derecho Financiero*. Ed. Compás, 2.ª edición, Alicante, 1989, volumen II, pág. 202 y *Materiales de Derecho Financiero*. Ed. Librería Compás, 4.ª edición, Alicante, 2001, pág. 313; VEGA HERRERO, Manuela. *La prescripción de la obligación tributaria*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1990, pág. 11 y ss; y FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela. *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*. Ed. Aranzadi, Navarra, 2001, pág. 15.

³⁴ En realidad, el plazo de prescripción de cuatro años no constituye necesariamente un límite temporal a la aplicación de los diferentes elementos estructurales del impuesto. De esta forma, y como ya hemos señalado con anterioridad, en el propio TRLIS se regula un plazo de compensación de quince años para las bases imponibles negativas y unos plazos de quince, diez y siete años para la posible aplicación futura de las distintas deducciones. Ello no impide que frecuentemente el legislador límite las posibilidades de aplicación de algún elemento al plazo de cuatro años, pero porque así lo decide en el caso concreto. De este modo, por ejemplo, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las

Por este motivo, por ejemplo, una venta a plazos realizada en el ejercicio 2003, que supongamos genera una renta de 10.000 euros y cuyo precio se cobra a razón del 10% anual en cada uno de los ejercicios comprendidos entre el 2003 y el 2012, puede imputarse, de conformidad con el artículo 19.4 del TRLIS, a razón de 1.000 euros durante cada uno de los diez períodos impositivos mencionados, sin que sea ningún obstáculo la existencia del plazo de prescripción de sólo cuatro años. Por consiguiente, los ingresos derivados de la operación a plazos se integran, en aplicación de la regla de imputación temporal contenida en el citado artículo 19.4, en cada una de las diez bases imponibles correspondientes a los diez períodos impositivos mencionados anteriormente, de manera que las diez deudas tributarias resultantes sí que tendrán un período diferenciado de prescripción de cuatro años.

En nuestra opinión, este mismo planteamiento es aplicable también a los ingresos y a los gastos que deben regularse de conformidad con el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS por haber sido contabilizados en un período impositivo diferente al de su devengo. Así, aunque el plazo de prescripción de cada deuda tributaria afectada será de cuatro años, es necesario determinar previamente cuál es la regla de imputación temporal aplicable, lo que en este caso se hace depender de una determinada cautela antielusiva, consistente en que dicho ingreso o gasto se imputará fiscalmente en el período de su efectiva contabilización siempre que de ello no resulte una tributación inferior a la que le correspondería con la imputación de la mencionada partida en el período impositivo de su devengo. En caso contrario, cuando se pruebe la existencia de dicha tributación inferior, la regla de imputación temporal es otra, debiéndose entonces computar el ingreso o gasto afectado en el período de su devengo.

Por consiguiente, y volviendo al primero de los ejemplos que propusimos sobre gastos de amortización, la primera cuestión que debe concretarse es la regla de imputación temporal aplicable a cada gasto de amortización devengado y no contabilizado durante los períodos impositivos 2003 a 2011, lo que constituye un elemento esencial para la formación de la base imponible de cada uno de dichos períodos y en el que nada tiene que ver el plazo de prescripción. Si, como ocurría en el ejemplo propuesto, no se generase una tributación inferior (teniendo en cuenta todas las deudas tributarias, prescritas o no), entonces los gastos deben imputarse en el ejercicio de su efectiva contabilización.

Por el contrario, si existiese una tributación inferior como consecuencia de la tardía contabilización de uno de los gastos –pensemos, por ejemplo, que en alguno de los ejercicios la sociedad hubiera tenido ocasionalmente un tipo de gravamen del 30%–, entonces la regla de imputación temporal aplicable al mencionado gasto sería la de su devengo, debiéndose proceder, por tanto, a la regularización de la situación tributaria del contribuyente. Es precisamente en este último caso cuando debe entrar en juego el instituto de la prescripción. De esta forma, el gasto afectado, y contabilizado en el período impositivo 2012, no debe formar parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de dicho período porque debe imputarse temporalmente de conformidad con el criterio del devengo, lo que se resolverá, en todo caso, con el oportuno ajuste extracontable positivo que, en

Personas Físicas estableció un plazo de compensación de cuatro años para la base imponible general negativa (art. 46.2) y para las ganancias patrimoniales negativas de la parte especial de la base imponible (art. 39.2), lo que supuso la reducción en un año del anterior plazo de cinco años previsto en la normativa precedente, acorde pues con la correlativa reducción del plazo de prescripción llevada a cabo por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente.

primer término, debería realizar la propia sociedad para determinar la base imponible correspondiente al mencionado período impositivo 2012. Por otra parte, deberá imputarse correctamente el gasto a la base imponible del período impositivo en que se devengó, siendo esencial –ahora sí– si dicho período se encuentra o no prescrito.

En el primer caso, pensemos por ejemplo en que el tipo de gravamen del 30% afecta al ejercicio 2005, no será posible obtener la devolución de la parte de deuda tributaria que se corresponde con la minoración de la base imponible de dicho ejercicio, ya que operará plenamente el instituto de la prescripción, imposibilitando la revisión de la tributación efectuada. En el caso opuesto, cuando el período impositivo afectado no se encuentre prescrito, pensemos en que el mencionado tipo del 30% atañe al ejercicio 2010, será posible solicitar la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades para computar el citado gasto en el ejercicio de su devengo y, consecuentemente, se solicitará la devolución de la parte de deuda tributaria correspondiente.

En definitiva, creemos que la prescripción, con fundamento en el principio de seguridad jurídica, opera como límite a la alteración de las situaciones consolidadas por el transcurso del tiempo señalado en la ley, tanto en garantía del contribuyente como de la propia Administración tributaria. Ello supone, en lo que se refiere al artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS, que cuando haya que imputar los ingresos adelantados contablemente o los gastos retrasados contablemente de conformidad con la regla del devengo, porque se haya verificado la tributación inferior dispuesta por el TRLIS como mecanismo antielusivo, será imposible modificar la tributación efectuada por el contribuyente en los períodos impositivos prescritos.

Ahora bien, la anterior consecuencia requiere el previo conocimiento de la regla definitiva de imputación temporal aplicable al caso –ya sea la de su efectiva contabilización, ya sea la de su devengo–, lo que exigirá siempre la realización previa de un cálculo en el que deben tenerse en cuenta las cuantías de las deudas tributarias ingresadas durante todos los períodos impositivos afectados. Este juicio cuantitativo no puede tener como límite el período de prescripción, porque el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS no circunscribe la inexistencia de una tributación inferior a un período concreto de tiempo. En este sentido, tampoco puede deducirse que el plazo de prescripción constituya un límite temporal absoluto que impida ordenar la imputación temporal de la renta obtenida más allá de los cuatro años siguientes a su devengo, lo que queda patente en el ejemplo que hemos introducido en relación con la venta a plazos. Si el TRLIS hubiera querido limitar el mencionado cálculo, debería haber dicho expresamente que no se produjese una tributación inferior dentro del período de prescripción.

C. Aplicación de la norma y justificación de la tributación no inferior.

Una cuestión adicional que puede abordarse consiste en decidir quién tiene el deber de justificar la existencia o no de esa tributación inferior, cuando se retrasa contablemente un gasto o cuando se anticipa contablemente un ingreso, que constituye el elemento esencial para decidir si la citada partida se imputa definitivamente en el ejercicio de su efectiva contabilización o, por el contrario, debe imputarse en el período impositivo de su devengo.

Como hemos señalado con anterioridad, el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS constituye una norma imperativa de imputación temporal. Por ello, tanto el contribuyente, cuando realice la declaración del impuesto, como la Administración tributaria, cuando ejerza sus funciones de comprobación, tienen el deber de averiguar, por igual, cuál es el criterio que debe prevalecer para la imputación correcta del ingreso o gasto en cuestión. En este sentido, puede afirmarse que el precepto no permite deducir que la carga de la prueba sobre la existencia o no de la tributación inferior corra especialmente a cargo de alguna de las dos partes ³⁵.

Por otro lado, la redacción del precepto permite señalar que cuando se produzca la anticipación contable del ingreso o el retraso contable del gasto, la regla de imputación temporal que debe prevalecer, en primer término, es la que establece que la citada partida se impute en el período impositivo de su efectiva contabilización. Únicamente, y en segundo lugar, se impondrá la imputación conforme al devengo (o, excepcionalmente, conforme a los criterios aprobados por la Administración) cuando quede probado que la imputación conforme a aquella primera opción provoca una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del mencionado criterio del devengo.

Teniendo en cuenta lo anterior, y de igual modo la asimetría del precepto ordenando exclusivamente el adelantamiento del ingreso o el retraso del gasto, podemos distinguir los dos siguientes supuestos en la aplicación de la norma que comentamos:

1. La sociedad anticipa contablemente un ingreso respecto del criterio de imputación fiscal que debería aplicar de conformidad con el artículo 19.1.º ó 2.º del TRLIS. En este caso, la entidad deberá imputar fiscalmente el ingreso en el ejercicio de su efectiva contabilización, debiendo soportar siempre la tributación anticipada que ello conlleva. Posteriormente, cuando el citado ingreso se devengue, la sociedad deberá verificar si se produce o no la tributación inferior prevista de manera cautelar por el TRLIS. Si se produce, deberá efectuar un ajuste extracontable positivo en el ejercicio del devengo (ingreso fiscal no contabilizado) y, correlativamente y siempre que el período impositivo afectado no estuviese prescrito, podrá efectuar también un ajuste extracontable negativo en el ejercicio en que contabilizó el ingreso (ingreso contabilizado no fiscalmente imputable). Por el contrario, si no se produce la tributación inferior, no podrá efectuar ningún ajuste, consolidándose la tributación del ingreso conforme a su efectiva contabilización.

³⁵ Esta cuestión ha sido planteada por DÍAZ YANES en relación con un gasto que ha sido contabilizado en un ejercicio que puede ser comprobado por la Administración tributaria, pero que ha sido devengado en un período impositivo anterior ya prescrito. Para la citada autora, «cabem dos interpretaciones distintas, cada una de ellas sustentada en la diferente carga de la prueba. Con una primera interpretación se podría concluir que la opción tomada por el sujeto pasivo es la que implica que no exista una tributación inferior a la que podría haber resultado de realizarse la imputación en el otro ejercicio, es decir, en la medida en que la Administración tributaria no pueda probar lo contrario, debe suponerse adecuada la actuación del sujeto pasivo.

Por el contrario, también podría concluirse que la carga de la prueba corresponde al sujeto pasivo, es decir, que para que el gasto pueda considerarse deducible en el ejercicio en el que se contabilizó el sujeto pasivo deberá poder demostrar que con esta imputación no se produce una tributación inferior a la que resultaría de imputarse en el período impositivo en el que se devengó. En este caso, la carga de la prueba en el sujeto pasivo se defendería en base a que es él el que pretende ejercer el derecho a la deducción del gasto y por tanto a quien corresponde probar la existencia de las condiciones que permiten la deducción» (ob. cit., pág. 71).

En cualquier caso, creemos que la sociedad deberá conservar los justificantes que sean precisos para demostrar la existencia o no de la tributación inferior durante el tiempo necesario para que quede prescrito el último período impositivo afectado por la operación, que normalmente se corresponderá con el ejercicio del devengo del ingreso.

Por su parte, la Administración tributaria, cuando ejerza sus facultades de comprobación sobre la situación tributaria de la sociedad, deberá cerciorarse, en primer término, de que la entidad ha tributado por el ingreso adelantado en el período impositivo de su efectiva contabilización. Sólo si verifica la existencia de la tributación inferior prevista en la norma, y sólo a partir de que ésta quede acreditada, podrá regularizar la situación del contribuyente imponiendo la imputación del ingreso conforme al devengo. En este sentido, creemos que la Administración tributaria no queda dispensada de probar los elementos de juicio que permiten deducir la existencia de la mencionada tributación inferior.

2. La sociedad retrasa contablemente un gasto respecto del criterio de imputación fiscal que debería aplicar de conformidad con el artículo 19.1.º ó 2.º del TRLIS. En este caso, la entidad no deberá imputar nunca el gasto en el ejercicio de su devengo, debiendo soportar siempre la tributación anticipada que ello conlleva. Y ello no sólo por la aplicación de la regla de imputación temporal que estamos analizando, sino también por la aplicación de la regla de la necesaria contabilización del gasto contenida en el primer párrafo del artículo 19.3 del TRLIS. Posteriormente, cuando el citado gasto se contabilice, la sociedad deberá verificar si se produce o no la tributación inferior prevista de manera cautelar. Si se produce, deberá efectuar un ajuste extracontable positivo en el ejercicio de su contabilización (gasto contabilizado no fiscalmente deducible) y, correlativamente y siempre que el período impositivo afectado no estuviese prescrito, podrá efectuar también un ajuste extracontable negativo en el ejercicio en que se devengó el gasto (gasto fiscal no contabilizado). Por el contrario, si no se produce la tributación inferior, no podrá efectuar ningún ajuste, consolidándose la tributación del gasto conforme a su efectiva contabilización.

De igual modo que en el caso anterior, creemos que la sociedad deberá conservar los justificantes que sean precisos para demostrar la existencia o no de la tributación inferior durante el tiempo necesario para que quede prescrito el último período impositivo afectado por la operación, que normalmente se corresponderá con el ejercicio en que se contabilizó el gasto.

En cuanto a la Administración tributaria, cuando ejerza sus facultades de comprobación sobre la situación tributaria de la sociedad, deberá cerciorarse, en primer término, de que la entidad no ha imputado fiscalmente el mencionado gasto en el período impositivo de su devengo, ni en cualquier otro anterior al momento en que se verifique su contabilización, ya que, con carácter general, ningún gasto es deducible hasta que el mismo no ha sido contabilizado. Sólo cuando se haya contabilizado y siempre que la Administración acredite la existencia de la tributación inferior prevista en la norma, podrá regularizar la situación del contribuyente imponiendo la imputación conforme al devengo. En este sentido, creemos que la Administración tributaria no queda dispensada de probar los elementos de juicio que permiten deducir la existencia de la mencionada tributación inferior.

IV. CONCLUSIONES

Los criterios de imputación temporal constituyen un tema de gran importancia para la formación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, permitiendo la adecuada adscripción de ingresos y gastos a un concreto período impositivo de la entidad. En relación con dicho tema, podemos afirmar que la actual normativa del Impuesto sobre Sociedades ha pretendido continuar con los criterios generales de imputación temporal que se venían aplicando tradicionalmente, si bien ha intentado, si cabe, una mayor aproximación a los criterios de imputación temporal derivados de la legislación mercantil, como corolario lógico de la remisión genérica al resultado contable que el TRLIS efectúa para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Por esta razón, ha dispuesto, en primer lugar, que el devengo constituirá el criterio fundamental de imputación temporal, completado con el principio de correlación de ingresos y gastos. En este sentido, si bien se ha optado por evitar una remisión global a los criterios de imputación mercantiles, parece evidente que la interpretación de dichos criterios, a falta de un desarrollo específicamente tributario, deberá efectuarse desde las aportaciones realizadas por la doctrina contable.

En segundo lugar, se ha previsto la posibilidad de adoptar fiscalmente criterios de imputación temporal diferentes del devengo, pero únicamente para convalidar aquellos criterios de imputación que se estén utilizando excepcionalmente en la contabilidad para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, de conformidad con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.2 del Código de Comercio. Por consiguiente, la legitimación de estos criterios de imputación alternativos al devengo se deriva de su adecuación a la legislación mercantil, que debe ser el aspecto esencial a tener en cuenta por la Administración tributaria para aprobar su utilización.

Pero el aspecto más novedoso que ha introducido el artículo 19 del TRLIS se ha producido, a nuestro juicio, en la regulación de los efectos tributarios que tiene la inadecuada contabilización de los ingresos y de los gastos en relación con la formación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Así, el apartado tercero del citado artículo ha dispuesto tres reglas básicas que, aplicadas conjuntamente, permiten solventar las situaciones en las que se ha contabilizado un ingreso o un gasto en un período diferente al que le correspondería de conformidad con el criterio del devengo o, excepcionalmente, con el criterio alternativo aprobado por la Administración tributaria. Dichas reglas son: la regla de la necesaria contabilización del gasto, que dispone que, con carácter general, un gasto no es fiscalmente deducible hasta que no ha sido contabilizado; la regla de preferencia del criterio fiscal, que ordena, con carácter general, la imputación del ingreso y del gasto en el período impositivo que le corresponde fiscalmente cuando haya sido contabilizado en un ejercicio diferente; y la regla de preferencia de la inscripción contable, que dispone, en contraposición con la regla anterior, la imputación fiscal de los ingresos adelantados contablemente y de los gastos retrasados contablemente en el período impositivo de su efectiva contabilización, con la única salvedad –lo que constituye una auténtica cautela antielusiva– de que dicha imputación no genere una tributación inferior para la Hacienda Pública.

Es precisamente esta última cautela, que obliga tanto al contribuyente como a la Administración tributaria a realizar un cálculo comparativo entre la tributación de la sociedad manteniendo el ingreso adelantado o el gasto retrasado en el ejercicio de su efectiva contabilización y la tributación de la sociedad restaurando la citada partida al período impositivo de su devengo, la que ha planteado una mayor problemática interpretativa, sobre todo en relación con las consecuencias derivadas de la prescripción de alguno de los períodos impositivos afectados por dicho cálculo.

En este sentido, opinamos que la comparación mencionada ha de efectuarse teniendo en cuenta las deudas tributarias correspondientes a todos los períodos impositivos que hayan quedado afectados por el adelanto contable del ingreso o el retraso contable del gasto, con total abstracción del hecho de que alguno de dichos períodos estuviese prescrito. Y ello por las siguientes razones: en primer lugar, porque la finalidad de la norma consiste básicamente en impedir regularizaciones tributarias cuando no se produzca una merma de la recaudación tributaria, ni un diferimiento de la misma, lo que queda plenamente garantizado si se efectúa el cálculo de esta forma. Admitirlo de otra manera, utilizando sólo las deudas tributarias de los períodos no prescritos, generaría frecuentemente una doble tributación del contribuyente, que creemos incompatible con el principio de capacidad económica.

En segundo lugar, porque si no se hiciese así, se produciría una situación de inseguridad jurídica para la sociedad, ya que la determinación definitiva de la regla de imputación temporal aplicable –la de su efectiva contabilización o la de su devengo– quedaría en manos de la Administración tributaria, ya que sería una u otra dependiendo del momento en que se realizasen las actuaciones de comprobación.

En último lugar, porque el plazo de prescripción no constituye un límite absoluto para la ordenación temporal de los distintos ingresos y gastos obtenidos por la sociedad, ni para la aplicación, en general, de los distintos elementos estructurales del impuesto. Dicho plazo opera como límite a la alteración de la tributación efectuada por el contribuyente, de modo que el trascurso no interrumpido del plazo de cuatro años señalado por la ley hace imposible, por seguridad jurídica, tanto el incremento como la devolución de la deuda tributaria correspondiente a períodos impositivos prescritos. Pero esto nada tiene que ver con la posibilidad de realizar el cálculo comparativo que hemos señalado.

Por ello, los efectos de la prescripción sólo se harán patentes cuando debamos imputar el ingreso adelantado contablemente o el gasto retrasado contablemente de conformidad con la regla del devengo, porque se haya verificado en el caso concreto la tributación inferior prevista como cautela en el artículo 19.3 del TRLIS, ya que en estos casos la minoración de la deuda tributaria –y frecuentemente la correspondiente devolución– que provoca la adecuada adscripción temporal de dicha partida sí que tendrá como importante restricción que el período impositivo al que se refiera no se encuentre prescrito.