

El efecto de la prescripción en el cómputo de ingresos y gastos en el impuesto sobre sociedades

Análisis de las SSTS de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022; de 11 de marzo de 2024, rec. núm. 8243/2022, y de 12 de febrero de 2024, rec. núm. 7/2022

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda del Estado (jubilado) (España)

Extracto

La presente colaboración versa, al hilo de las tres sentencias referidas, sobre las relaciones entre el cómputo de ingresos y gastos, a los efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades, y la prescripción. Algunos aspectos de esas relaciones han estado sujetos a interpretaciones jurisprudenciales diversas, lo que motivó la intervención legislativa, materializada en la Ley 34/2015, que modificó parcialmente la actual Ley general tributaria. En el fondo, yace la preocupación por la tributación respetuosa con los principios de seguridad jurídica y capacidad económica.

Publicado: 03-09-2024

1. Supuestos de hecho

Tienen en común las tres sentencias del Tribunal Supremo (TS) de referencia el poner en relación el cómputo de gastos o ingresos en el impuesto sobre sociedades con los efectos de la prescripción.

Nota: El trabajo se realiza en el contexto del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso. El autor agradece a Silvia López Ribas sus valiosos comentarios.

Cómo citar: Sanz Gadea, E. (2024). El efecto de la prescripción en el cómputo de ingresos y gastos en el impuesto sobre sociedades. (Análisis de las SSTS de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022; de 11 de marzo de 2024, rec. núm. 8243/2022, y de 12 de febrero de 2024, rec. núm. 7/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 497-498, 63-82. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22381>

1.1. Gastos devengados en un periodo impositivo prescrito, contabilizados en otro periodo impositivo posterior (Sentencia del TS de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022 –NFJ092650–)

Los hechos son sencillos de describir. La entidad contribuyente contabilizó y dedujo como gasto en el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016 cinco facturas por un importe total de 10.187,40 euros, que correspondían, de acuerdo con el devengo, al ejercicio 2009, admitiéndose esta circunstancia por las partes.

El artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, establece que los ingresos y los gastos deben imputarse al periodo impositivo de su devengo. Sin embargo, añade en su apartado 3.1.º que los gastos contabilizados en un periodo impositivo posterior se imputarán al mismo, siempre que de ello «no se derive una tributación inferior».

La Administración tributaria sostuvo la concurrencia de la tributación inferior, por cuanto el periodo impositivo en el que se había devengado el gasto estaba prescrito.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede en Sevilla) de 10 de junio de 2022 (rec. núm. 396/2020 –NFJ088878–) rechazó tal criterio argumentando, en síntesis, que la prescripción del periodo impositivo del devengo no obstaculizaba la deducción del gasto, ya que de ello no se derivaba una tributación inferior. Consecuentemente, el auto de admisión a casación centró la cuestión con interés casacional en los siguientes términos:

Determinar si en el impuesto sobre sociedades procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no dé lugar a una menor tributación a la que le hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, cuando el ejercicio en el que tuvo lugar el devengo se encuentra prescrito, computando la prescripción desde la fecha en que concluye el plazo de declaración del ejercicio en que tenga lugar la contabilización del gasto.

1.2. Gastos derivados de operaciones irregulares producidas en un periodo impositivo prescrito (Sentencia del TS de 11 de marzo de 2024, rec. núm. 8243/2022 –NFJ092643–)

Aun cuando el conflicto versó en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, la solución dada al mismo afecta, por igual, al impuesto sobre sociedades.

En síntesis, se trató de dilucidar si la Inspección tributaria podía calificar como simulado un contrato de cesión de crédito, celebrado en 1999, por tanto, anterior a la vigente Ley general tributaria (2003), ya prescrito, pero cuyos efectos se proyectaron al periodo impositivo

de 2014, el cual fue objeto de un procedimiento de inspección tributaria iniciado en 2016, por tanto, posterior a la modificación del artículo 115 de la Ley general tributaria introducida por la Ley 34/2015, quedando así identificada la cuestión de interés casacional en:

Reiterar, matizar o precisar la jurisprudencia existente en lo concerniente a determinar si, tras la modificación introducida en el artículo 115 de la Ley general tributaria por la Ley 34/2015, la Inspección puede recalificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito durante la vigencia de la LGT/1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos.

En este punto es oportuno recordar que la posibilidad de comprobar actos y hechos acaecidos en periodos impositivos prescritos, pero determinantes de efectos en periodos impositivos no prescritos, ha sido objeto de controversia, abordada y resuelta por las correspondientes sentencias, en el contexto del conflicto de la deducción de los gastos financieros derivados de operaciones reputadas irregulares.

1.3. Ingresos devengados en un periodo impositivo prescrito, contabilizados en otro periodo impositivo posterior (Sentencia del TS de 12 de febrero de 2024, rec. núm. 7/2022 –NFJ092249–)

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 27 de febrero de 2014 (asunto C-82/12 –NFJ053503–), Jordi Besora, declaró que la Directiva 92/12/CEE se oponía al impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH). Con tal motivo, las cuotas pagadas, contabilizadas como gasto fiscalmente deducible en el impuesto sobre sociedades, respecto de los periodos impositivos transcurridos entre 2009 y 2012, fueron devueltas en 2015, contabilizándose el importe como ingreso. La entidad interesada instó la rectificación de la declaración relativa a dicho periodo impositivo por entender que el ingreso, a efectos fiscales, era imputable a los periodos impositivos transcurridos entre 2009 y 2012.

La cuestión con interés casacional consistió en:

Determinar cómo procede imputar temporalmente, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la devolución de un impuesto, contabilizado en su día como gasto, devolución que se efectúa por la administración tributaria como consecuencia de la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea el tributo que se devuelve [y en] aclarar si la devolución de un tributo efectuada por la administración tributaria como consecuencia de la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea el citado tributo deben imputarse temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el pago del tributo en cuestión o en la base imponible del ejercicio en que se reconoce el derecho a la devolución del tributo.

2. Doctrina del tribunal

2.1. Gastos devengados en un periodo impositivo prescrito, contabilizados en otro periodo impositivo posterior (Sentencia del TS de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022 -NFJ092650-)

La sentencia concluyó que:

procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no comporte una menor tributación, respecto de la que hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, pese a que el ejercicio en el que se devengó el referido gasto se encontrase prescrito.

La sentencia basó tal conclusión en el siguiente hilo argumental:

No puede obviarse que es posible aplicar la deducción del gasto, conforme a su imputación contable posterior al devengo (i) porque la norma fiscal con rango de ley lo está autorizando (a través de la excepción del apartado 3 del art. 11 LIS); (ii) porque la normativa contable permite efectuar dicha contabilización en el periodo posterior a su devengo; (iii) porque constatado el requisito legal de que no se produzca una menor tributación, la capacidad económica del contribuyente (art 31 CE) no puede verse comprometida por un elemento ajeno al art. 11 LIS, pues de seguirse la tesis de la Administración recurrente, dicho gasto no sería deducible ni en el ejercicio en el que se devengó (ejercicio prescrito) ni en el ejercicio en el que se produjo su imputación contable (ejercicio no prescrito).

Observó la sentencia que la Administración tributaria debió efectuar las comprobaciones pertinentes para constatar si la imputación del gasto, violentando el devengo, determinaba una tributación menor, sin que la prescripción del periodo impositivo en el que se produjo el devengo fuera obstáculo para ello, máxime tomando en consideración la habilitación establecida en el artículo 115 de la Ley general tributaria, según la redacción establecida por la Ley 34/2015, respecto de la comprobación de hechos producidos en periodos impositivos prescritos que hubieran de surtir efectos en periodos impositivos no prescritos.

Complementariamente, la sentencia hubo de rechazar que el caso fuere similar al resuelto por el propio Alto Tribunal (Sentencia de 22 de julio de 2021, rec. núm. 1118/2020 -NFJ083048-), que desestimó la pretensión de la entidad contribuyente de compensar unas bases imponibles negativas, supuestamente habidas en periodos impositivos prescritos, no declaradas en los mismos.

2.2 Gastos derivados de operaciones irregulares producidas en un periodo impositivo prescrito (Sentencia del TS de 11 de marzo de 2024, rec. núm. 8243/2022 –NFJ092643–)

Aun cuando la sentencia versa sobre uno de los varios casos que pueden producirse, según los tiempos en los que se produce la operación que comprobar y la propia comprobación, es lo cierto que, con un afán clarificador, también repasa la jurisprudencia habida en relación con otros casos, proporcionando, de esta manera, una amplia visión sobre la cuestión. En este sentido, identifica tres etapas.

La primera etapa es aquella en la que los actos o hechos que deben comprobar se han producido en un periodo impositivo prescrito regido por la Ley general tributaria de 1963 y la comprobación se efectúa antes de la Ley 34/2015. En esta etapa, la comprobación no puede realizarse, por cuanto:

la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, al resultar aplicable la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos (Sentencia del TS de 30 de septiembre de 2019, rec. núm. 6276/2017 –NFJ075107–).

La segunda etapa es aquella en la que los actos o hechos que se deben comprobar se han producido en un periodo impositivo prescrito regido por la Ley general tributaria de 2003 y la comprobación se efectúa antes de la Ley 34/2015. En esta etapa, la comprobación puede realizarse, por cuanto la sentencia que se comenta advierte que «conforme se colige de dicha sentencia» (Sentencia de 1 de marzo de 2022, rec. núm. 4304/2020 –NFJ085502–):

y de las que le han seguido, la LGT de 2003 supuso un cambio de modelo en lo que respecta a la posibilidad de comprobar ejercicios prescritos, de forma que la prohibición de comprobación sólo se refiere a operaciones o negocios realizados en ejercicios prescritos anteriores a la vigencia de la LGT de 2003, pero no a ejercicios prescritos estando ya vigente la LGT de 2003, pues tratándose de éstos sí estaba la Administración Tributaria habilitada al efecto. Dicho de otra forma, en el periodo que media entre la entrada en vigor de la LGT de 2003 y su reforma de 2015, llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, era posible aplicar ese principio de imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación.

La tercera etapa es aquella en la que los actos o hechos que se deben comprobar se han producido en un periodo impositivo prescrito regido por la Ley general tributaria de 1963 y la comprobación se efectúa después de la Ley 34/2015. Esta etapa es la examinada por la

sentencia que se comenta. Pues bien, la sentencia concluye que la modificación introducida en la Ley general tributaria por la Ley 34/2015, incorporando un nuevo precepto, el artículo 66 bis, y dando nueva redacción al artículo 115 habría venido a consagrar la postura tradicionalmente sostenida por la Administración tributaria en el sentido de que la comprobación no está afectada por la prescripción, de manera tal que se podrán:

comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias que determinen la obligación tributaria aun cuando éstos afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, siempre y cuando hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

La parte recurrente solicitó el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad en razón a que la reforma impulsada por la Ley 34/2015 habría vulnerado la seguridad jurídica, garantizada por el artículo 9.3 de la Constitución (CE), por cuanto las nuevas normas incurrirían en una retroactividad de grado máximo, pero la sentencia argumentó que:

tampoco nos encontramos ante una retroactividad de grado máximo, como sostiene el recurrente, pues la redacción dada a los arts. 66 bis y 115 LGT por la Ley 34/2015, no se aplica a situaciones nacidas bajo la vigencia de la ley anterior cuyos efectos se hayan consumado, sino que se aplica al negocio realizado al amparo de la ley anterior cuyos efectos se siguen proyectando bajo el imperio de la ley nueva.

En fin, la sentencia no acogió la alegación consistente en que el caso era similar al que fue objeto de la Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19 –NFJ084680–), habitualmente conocida como la concerniente al modelo 720, ya que la norma afectada había establecido la imprescriptibilidad del derecho a liquidar las obligaciones tributarias inherentes a:

las ganancias patrimoniales derivadas de bienes no declarados situados en el extranjero [...] mientras que, en el presente supuesto, el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar y sancionar, en su caso, permanece inalterado, pues lo que se considera «imprescriptible» es la potestad de la Administración para comprobar pero no para liquidar.

2.3. Ingresos devengados en un periodo impositivo prescrito, contabilizados en otro periodo impositivo posterior (Sentencia del TS de 12 de febrero de 2024, rec. núm. 7/2022 –NFJ092249–)

La sentencia dio respuesta a la cuestión con interés casacional estableciendo que:

la devolución de un tributo efectuada por la Administración tributaria como consecuencia de ser contrario al Derecho de la Unión Europea debe imputarse temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el pago del tributo en cuestión.

Ese criterio se asienta en el valor declarativo, con efecto *ex tunc*, de las sentencias del TJUE concernientes a la disconformidad de una norma nacional con el derecho de la Unión Europea en el caso del IVMDH.

3. Comentario crítico

Como se verá, en las tres sentencias la prescripción juega un papel relevante en relación con la integración de gastos o de ingresos en la base imponible.

3.1. Gastos devengados en un periodo impositivo prescrito, contabilizados en otro periodo impositivo posterior (Sentencia del TS de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022 -NFJ092650-)

El artículo 11.1 de la Ley 27/2014 establece que:

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

En rigor, este precepto es innecesario, toda vez que el artículo 10.3 de la Ley 27/2014 toma como elemento nuclear de la base imponible el resultado contable, «determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas». En efecto, el artículo 38 d) del Código de Comercio establece el principio del devengo y el punto 3.º del marco conceptual de la contabilidad del Plan General de Contabilidad lo incluye entre los principios contables.

Cuando, como es el caso, un gasto devengado en el ejercicio de 2009 se contabiliza en 2016, se habrá producido un error, que debe ser salvado, de acuerdo con la norma de registro y valoración 22.ª del Plan General de Contabilidad, registrándolo con cargo a reservas. Mediante esa corrección, el gasto surte efectos en contabilidad. No se modifica, pues, el resultado del ejercicio en el que se produjo el devengo, sino que, simplemente, se ajusta el patrimonio neto, con efecto del ejercicio en el que se subsana el error.

El artículo 11.3.1.º de la Ley 27/2014 admite que el gasto extemporáneo se impute al periodo impositivo en el que ha sido registrado contablemente, con tal que «de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido», en caso de que se hubiere contabilizado en el periodo de su devengo.

Puede apreciarse el parentesco que existe entre la norma contable y la norma fiscal ante el error contable. El ejercicio o periodo al que se imputa el gasto es, tanto a efectos contables como fiscales, aquel en el que se registra, si bien, en el ámbito fiscal, con la cautela de la no concurrencia de la menor tributación.

La menor tributación implica un ejercicio de comparación entre la cuantía del impuesto en los dos periodos concernidos, esto es, el del devengo y el del registro. Habida cuenta del carácter proporcional del tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades, normalmente no habrá lugar a la menor tributación, por más que, ciertamente, pueda existir una cierta imprecisión sobre el particular.

Una vez contabilizado el gasto, habrá de ser deducible, sea en el periodo impositivo del devengo o en el del gasto. Si, por razón de la concurrencia de la menor tributación, el periodo impositivo pertinente es el del devengo y ya está prescrito, la imputación carecerá de eficacia, pero no por causa de lo previsto en el artículo 11.3.1.º de la Ley 27/2014, sino por la imposibilidad jurídica de practicar una liquidación en relación con una obligación tributaria prescrita, en los términos del artículo 66 de la Ley general tributaria.

Ahora bien, esa prescripción no impide realizar la comparación en orden a determinar si concurre, o no, la menor tributación.

La Administración tributaria ha entendido, erróneamente, que la prescripción del periodo del devengo necesariamente configuraba la menor tributación. Por el contrario, la menor tributación es un juicio, puramente técnico, que no puede ser preterido por la prescripción.

De ese juicio podrá resultar que exista una menor tributación. En tal caso, habrá de rechazarse el cómputo del gasto contabilizado, sin que deba atenderse a una eventual solicitud de devolución de ingresos indebidos. Inversamente, si no resulta la menor tributación, el gasto deberá ser admitido en el periodo en el haya sido contabilizado, sin que sea obstáculo la prescripción del periodo del devengo.

Combinando la prescripción del periodo del devengo con la menor tributación, se configuran cuatro situaciones:

- El periodo del devengo no está prescrito y no concurre la menor tributación: el gasto se imputa al periodo del registro contable.
- El periodo del devengo no está prescrito y concurre la menor tributación: el gasto se imputa al periodo del devengo.
- El periodo del devengo está prescrito y no concurre la menor tributación: el gasto se imputa al periodo del registro contable.

- El periodo del devengo está prescrito y concurre la menor tributación: el gasto no será deducible ni en el periodo del devengo ni en el periodo del registro.

Bajo la argumentación precedente se concluye que el juicio de la menor tributación ha de realizarse aun cuando el periodo del devengo esté prescrito y, lo que es consecuente con tal conclusión, que la prescripción no ha de tomarse en consideración a los efectos de realizar dicho juicio.

La postura de la Administración tributaria llevaba a entender que, cuando el periodo del devengo estuviere prescrito, no cabía admitir el gasto en el periodo del registro, por cuanto, necesariamente, concurría la menor tributación. Seguía en este punto el criterio plasmado en la Consulta de la Dirección General de Tributos V2591/2011, de 28 de octubre (NFC042863), a cuyo tenor, en orden a efectuar el juicio de menor tributación, «deberá tenerse en cuenta el posible efecto de la prescripción», por cuanto:

los gastos procedentes de un ejercicio prescrito contabilizados en un ejercicio posterior supone necesariamente que dichos gastos se imputen, de acuerdo con la regla general del artículo 19.1 del TRLIS [art 11.1 de la Ley 27/2014], a aquél ejercicio, en el que la prescripción impide su deducción al no poderse liquidar el impuesto, dado que sólo es aplicable la regla especial de imputación en el ejercicio de su contabilización cuando de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la regla general, debiéndose tener en consideración para la comparación el instituto de la prescripción.

Tras la sentencia del Alto Tribunal que se comenta, este criterio ha de entenderse superado.

Merece destacarse la referencia que la sentencia hace al principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE. En efecto, el no cómputo de un gasto determina el gravamen de una renta mayor a la efectivamente obtenida y, de ahí, el perjuicio para la capacidad económica, de manera tal que ese no cómputo solamente sea tolerable cuando, a pesar de gravarse una renta mayor a la efectiva, la imputación del gasto al periodo del registro acarree una menor tributación.

3.2. Gastos derivados de operaciones irregulares producidas en un periodo impositivo prescrito (Sentencia del TS de 11 de marzo de 2024, rec. núm. 8243/2022 –NFJ092643–)

Pudiera parecer esotérico y desproporcionado que la Inspección tributaria se remonte a actos o hechos acaecidos en periodos impositivos tan pretéritos como los habidos en periodos impositivos transcurridos durante la vigencia de la Ley general tributaria de 1963, e incluso anteriores, por más que tal retrospección hubiere de tener efectos en periodos impositivos no prescritos. Ahora bien, esa impresión se diluiría si se considera que tales

actos o hechos podrían determinar una irregularidad que provocase efectos sostenidos en el tiempo, determinantes de la neutralización de bases imponibles derivadas de actos o hechos actuales, esto es, pertenecientes a periodos impositivos no prescritos. En tal caso, lo esotérico y desproporcionado sería que un pasado irregular dispensase de contribuir al sostenimiento actual de las cargas públicas, tal vez indefinidamente.

Esa, precisamente, ha sido la situación planteada en el caso conocido como «el conflicto de los gastos financieros». Es bien conocida su configuración, puesto que ha sido repetidamente examinada por los tribunales de justicia: adquisición de participaciones, intragrupo, mediante préstamo proporcionado por una entidad del grupo no residente en territorio español, determinante de gastos financieros, todo ello, carente de otra motivación distinta de la puramente fiscal. Esta operación se realiza en un determinado periodo impositivo, que puede estar prescrito en el momento de iniciarse la comprobación tributaria, pero los gastos financieros se extienden a lo largo de todos los periodos impositivos en los que el préstamo esté vivo.

Los tribunales de justicia, inicialmente, acogieron la alegación de prescripción.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 2013 (rec. núm. 440/2009 –NFJ049861–), siguiendo el precedente sentado por su Sentencia de 24 de julio de 2012 (rec. núm. 284/2009 –NFJ047924–), estimó el recurso interpuesto porque el negocio, presuntamente realizado en fraude a la ley tributaria, se realizó en 1998, siendo así que los periodos objeto de comprobación fueron 2002-2005. La sentencia enlazó la doctrina de los actos propios con la prescripción, por cuanto:

el acto propio de la Administración se pone de relieve no solo cuando la Administración manifiesta su parecer, de manera expresa y positiva, sobre cualquier cuestión de su competencia, sino que también puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal que sean concluyentes e inequívocos,

de manera tal que la sentencia anudó a la ausencia de comprobación, junto con el transcurso del plazo de prescripción, la naturaleza de acto propio de carácter presunto, enfatizando que:

da la impresión de que la Administración, *a posteriori*, ha querido, casi diez años después de la celebración de las operaciones de adquisición de acciones y de préstamo [...] alterar las consecuencias de una operación celebrada en un ejercicio ya prescrito, lo que de admitirse podría dar lugar a invocar el fraude de ley de cualquier operación mercantil que produzca efecto final al cabo de décadas.

La Sentencia del TS de 4 de julio de 2014 (rec. núm. 581/2013 –NFJ054784–) afirmó que:

la cuestión nuclear del presente recurso se centra en dilucidar si la Administración tributaria puede o no declarar la existencia de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos [...] aunque tales operaciones puedan proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos,

y concluyó que no podía hacerlo, por cuanto:

no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción [...] sin que, como advierte la sentencia recurrida, sea jurídicamente admisible proyectar el fraude sobre los efectos jurídicos y económicos derivados del cumplimiento de tales actos o negocios, si estos quedan extramuros de la declaración de fraude de ley por razones temporales [...] la declaración de fraude ha de asociarse con los periodos en que se celebraron los negocios aquejados de fraude de ley por razón del fin elusorio o evasivo que se pretende pero no con los posteriores a ellos, pues de admitirse esa posibilidad, como postula el Abogado del Estado, siempre quedaría abierta la posibilidad a favor de la Inspección, de declarar el fraude de ley en relación con ejercicios en que se mantuvieran efectos ventajosos derivados de actos u operaciones en principio aceptadas, y ello al margen del tiempo transcurrido entre ambos momentos.

Remataba la sentencia su argumentación estableciendo que:

La tesis mantenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos—y cuyos datos y magnitudes habían adquirido firmeza— para alterar su régimen tributario al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios.

Puede apreciarse que el Alto Tribunal no razonaba con base en la doctrina de los actos propios, sino con base en el principio de seguridad jurídica y al instituto de la prescripción.

La Sentencia del TS de 5 de febrero de 2015 (rec. núm. 4075/2013 –NFJ057615–) rectificó los criterios precedentes afirmando que:

con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014, (casación 581/2013) puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos,

de manera tal que:

lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de «igualdad fuera de la ley», «igualdad en la ilegalidad» o «igualdad contra la ley», proscrito por el Tribunal Constitucional.

En la misma línea, la Sentencia del TS de 26 de febrero de 2015 (rec. núm. 4072/2013 –NFJ058191–) observó que:

En el caso que nos ocupa nos encontramos con una operación de préstamo formalizado en 2001 que va a generar intereses en los cinco años sucesivos, aunque en nuestro supuesto sólo se regulariza los ejercicios 2002, 2003 y 2004; prescrito el ejercicio de 2001, resulta evidente que el préstamo sigue produciendo efectos hasta el ejercicio de 2006, mas conforme a la doctrina expuesta, lo que le está vedado a la Administración es liquidar la deuda tributaria producida en un ejercicio ya prescrito, pero ningún obstáculo existe para el legítimo ejercicio de las funciones inspectoras de comprobación e investigación, potestades que por su propia naturaleza no son susceptible de prescripción, por lo que de conformidad al art. 66 de la LGT ha de entenderse que pasados el plazo dispuesto prescribe el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, pero nada impide que respecto de ejercicios no prescritos para determinar la deuda tributaria pueda comprobar e investigar determinados hechos económicos cuyos efectos se proyecten hacia el futuro produciendo consecuencias de índole fiscal en el ejercicio que se pretende regularizar.

Ese criterio fue confirmado por la sentencia del Alto Tribunal de 23 de marzo de 2015 (rec. núm. 682/2014 –NFJ057861–), en la que se dice que:

El derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos. Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de igualdad fuera de la ley, igualdad en la ilegalidad o igualdad contra la ley.

El criterio sentado en las tres sentencias anteriores fue contestado por un voto particular, fundamentado en la seguridad jurídica:

Pues parece razonable concluir que la Inspección de los Tributos pueda asomarse al «pasado prescrito» para, sin operar sobre él y como mero espectador, tomar buena cuenta y obtener las oportunas consecuencias en orden a liquidar tributos respecto de los que, por no haber transcurrido el plazo fijado en la ley, conserva vivo aún su derecho a hacerlo e intactas sus facultades al respecto. Pero, si la seguridad jurídica es suma equilibrada de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad (*vid.* SSTC 27/1981, 227/1988 y 235/2000, entre otras muchas), creo que atenta contra los cimientos de este principio basilar de nuestro ordenamiento jurídico permitir a una organización servicial, sometida radicalmente a la ley y al derecho, operar sobre

ese pasado para recalificarlo jurídicamente, con el fin de justificar una liquidación que no habría tenido lugar sin esa previa manipulación. En mi opinión, constituye un auténtico fraude, una burla a nuestro sistema constitucional, atribuyendo a la Administración un poder que nunca estuvo en la voluntad de nuestros constituyentes ni, por supuesto, en la del legislador ordinario.

En sentencias posteriores, el Alto Tribunal se apartó del criterio favorable a la comprobación y calificación de actos y hechos producidos en periodos prescritos regidos por la Ley general tributaria de 1963.

La Sentencia del TS de 30 de septiembre 2019 (rec. núm. 6276/2017 –NFJ075107–), en un caso no relativo al conflicto de los gastos financieros, estableció que:

La fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, al resultar aplicable la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos.

El Alto Tribunal, en la Sentencia de 22 de octubre de 2020 (rec. núm. 5820/201–NFJ079524–), ya en un caso de gastos financieros, concluyó que, «obviamente, la doctrina establecida por esta Sala en la sentencia de 30 de septiembre de 2019 resulta trasladable *in toto* al caso debatido, lo que nos lleva a estimar la pretensión casacional».

La sentencia del TS de 16 de noviembre de 2022 (rec. núm. 89/2018 –NFJ088153–), igualmente en un caso de gastos financieros, reiteró que:

Baste, pues, en este caso reiterar la doctrina jurisprudencial [...] por lo que debe atenderse a la pretensión actora en el sentido de que la Administración no podía comprobar el ejercicio de 2003, rigiendo la LGT del 63, por encontrarse prescrito, sin que pueda producir efectos en los ejercicios no prescritos, en este caso, ejercicios 2006 y 2007.

La Sentencia del TS de 4 de noviembre 2020 (rec. núm. 7716/2018 –NFJ079631–), también relativa a un caso de gastos financieros, nuevamente reiteró que:

La fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, al resultar aplicable la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos,

anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos.

En ulteriores sentencias, el Alto Tribunal admitió la comprobación relativa a periodos prescritos por la Ley general tributaria de 2003.

La Sentencia del TS de 1 de marzo de 2022 (rec. núm. 4304/2020 –NFJ085502–), en un caso próximo al conflicto de los gastos financieros, argumentó que:

Considera la recurrente que hasta la reforma del art. 115 de la LGT por Ley 34/2015, la Administración no podía comprobar y recalificar negocios jurídicos realizados en ejercicios prescritos aunque produzcan efectos en ejercicios no prescritos; sin embargo, como se deriva de la doctrina jurisprudencial transcrita esta prohibición sólo se refiere a operaciones o negocios realizados en ejercicios prescritos anteriores a la vigencia de la LGT de 2003, y aunque no lo dice explícitamente se colige, sin dificultad alguna, que cuando se trata de operaciones o negocios de ejercicios prescritos estando ya en vigor la LGT de 2003 sí estaba la Administración Tributaria habilitada al efecto.

A esta sentencia se remitieron las del TS de 4 de marzo de 2022 (rec. núm. 2484/2020 –NFJ085606–) y de 1 de marzo de 2022 (rec. núm. 5317/2020 –NFJ085503–).

Estas sentencias fueron acompañadas de un voto particular, el cual, además de su valor en relación con los casos concernidos, iluminaba acerca del alcance de la modificación introducida por la Ley 34/2015. Advirtió el voto particular que:

La prescripción extintiva es un instrumento fundamental al servicio de la seguridad jurídica, como valor constitucional y como principio rector, cuyo fundamento es la presunción iuris et de iure de abandono de la acción por parte del llamado a ejercitarla, en este caso la Administración pública, siendo así que asomarse a hechos o negocios sucedidos en ejercicios ya intangibles es alterar también la prescripción ganada, a no dudarlo, aun cuando no se vea alterada la situación tributaria que corresponde a tales ejercicios, porque la seguridad jurídica impone que tampoco puedan ser revisados hechos en que, con la ley en la mano, se confía en su intangibilidad por obra de la prescripción.

Por otra parte, la distinción entre los periodos impositivos, según que fueren regidos por la Ley general tributaria de 1963 o la de 2003, es difícilmente comprensible, habida cuenta de la intensa similitud del texto de los artículos 109 de la primera y 115 de la segunda, en su redacción original.

El recorrido por las sentencias relativas al conflicto de los gastos financieros o asimilados ilustra acerca de los problemas interpretativos surgidos alrededor del ejercicio de la comprobación tributaria en el tiempo. De ahí que la reforma establecida por la Ley 34/2015 en la Ley general tributaria se haya planteado, según el preámbulo de aquella, con carácter clarificador.

El nuevo artículo 66 bis de la Ley general tributaria establece que la prescripción del derecho a liquidar no afectará al derecho (más bien la potestad) a comprobar, de manera tal que se evita cualquier interpretación de supeditación entre ambas figuras, en tanto que la nueva redacción del artículo 115 de la Ley general tributaria efectúa dos precisiones:

- La comprobación podrá realizarse respecto de:

hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) [...] hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.
- Esa comprobación podrá comprender la calificación o la declaración de conflicto en aplicación de la norma tributaria o la simulación, en los términos establecidos en los artículos 13, 15 y 16, y surtirá efectos respecto de los periodos no prescritos.

A partir de la Ley 34/2015, resulta claro que los gastos devengados en un periodo impositivo no prescrito, derivados de operaciones irregulares producidas en un periodo prescrito, podrán ser rechazados mediante la declaración del conflicto en aplicación de la norma tributaria o la simulación, referida a tales operaciones.

En su acepción más corriente, «seguridad jurídica» significa, en el ámbito fiscal, que los contribuyentes sepan a lo que atenerse, lo que implica que la normativa ha de ser clara en su contenido y efectos. En este sentido, la Ley 34/2015 sirve a la seguridad jurídica. Las oscilaciones habidas en la jurisprudencia ameritaban, ciertamente, la intervención del legislador.

Consecuentemente, no ha de verse en esa intervención, ni en la sentencia que se comenta, una suerte de sacrificio de la seguridad jurídica en aras de la justicia fiscal, concreta en la capacidad económica, por más que ciertas expresiones de las sentencias y de los votos particulares así pudieran sugerirlo. La nueva normativa podrá suponer, ciertamente, la exigencia de deudas tributarias derivadas del rechazo de gastos derivados de operaciones irregulares habidas en periodos prescritos, pero en relación con periodos no prescritos. Los periodos prescritos, aun afectados por la irregularidad, serán intocables, pero la irregularidad no proyectará sus efectos indefinidamente.

De aquí que la respuesta que la sentencia dio a la alegación de que las normas introducidas por la Ley 34/2015 implicaban una retroactividad constitucionalmente reprochable revista un particular interés. En efecto, el resultado de la comprobación se aplica solo en relación con ejercicios no prescritos, de manera tal que habrá un ejercicio retrospectivo de la potestad de comprobación, pero no una modificación de la situación tributaria cubierta por la prescripción y, adicionalmente, la nueva normativa versa sobre procedimientos de comprobación ya iniciados o que se inicien con posterioridad a su entrada en vigor, de manera tal que no se podrán reabrir procedimientos de comprobación ya concluidos a su entrada en vigor con base en lo previsto en la misma.

Las leyes fiscales pueden ser retroactivas, puesto que no les afecta la prohibición de retroactividad del artículo 9.3 de la CE, al no tratarse de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, pero siempre que de ello no se derive una vulneración de la seguridad jurídica.

La seguridad jurídica, y su corolario, la confianza legítima, proyectadas frente a los tributos periódicos, protegen a los ciudadanos que han ajustado su conducta a una normativa en vigor en el momento de iniciarse el periodo impositivo. Sin embargo, tal protección no es absoluta. En efecto, esa protección es mayor frente a situaciones nacidas y consumadas antes de la nueva norma, determinantes de una retroactividad auténtica que, frente a situaciones nacidas antes de la nueva norma, pero consumadas después de ella, determinantes de una retroactividad impropia (Sentencias del Tribunal Constitucional –TC– 126/1987, de 16 de julio –NFJ000307–, y 156/1987, de 14 de octubre –NCJ067320–). Con todo, la seguridad jurídica, en la forma expuesta, incluso podría ceder ante claras exigencias de interés general, en el bien entendido de que, a mayor grado de retroactividad, más intenso debe ser el interés general (Sentencias del TC 182/1997, de 28 de octubre –NFJ005623–, y 121/2016, de 23 de junio –NCJ061443–), sin que la defensa de los derechos adquiridos halle respaldo constitucional en materia tributaria (Sentencia del TC 27/1981, de 20 de julio –NFJ000001–).

El demérito para la seguridad jurídica se hubiera producido si los artículos 66 bis y 115 de la Ley general tributaria permitiesen la comprobación y liquidación de periodos impositivos prescritos. No es así. La comprobación de los actos y hechos habidos en periodos prescritos únicamente tendrá efectos en relación con los periodos impositivos no prescritos. Aquellos preceptos se limitan a regular el alcance temporal, con designio clarificador, de la potestad de comprobación, sin afectar, en modo alguno, a las obligaciones tributarias prescritas. Comprobar y calificar actos y hechos habidos en periodos impositivos prescritos que determinen efectos sobre periodos impositivos no prescritos no implica el efecto propio de la retroactividad, esto es, regular situaciones jurídicas nacidas y consumadas antes de la nueva norma.

Las potestades, obviamente, no prescriben. Sin embargo, su ejercicio puede limitarse, respecto del tiempo en el que se produjeron los actos y hechos concernidos, señaladamente, de manera retrospectiva. El nuevo artículo 66 bis de La Ley general tributaria, introducido por la Ley 34/2015, así lo ha hecho, en relación con la comprobación del importe de las bases imponibles negativas y de las deducciones pendientes de aplicación, la cual no podrá realizarse una vez transcurridos:

los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en el que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en el que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones,

pero no respecto otros elementos.

Esa regulación retrospectiva es ajena a la retroactividad, y no afecta a la seguridad jurídica, por cuanto no afecta a obligaciones tributarias prescritas.

3.3. Ingresos devengados en un periodo impositivo prescrito, contabilizados en otro periodo impositivo posterior (Sentencia del TS de 12 de febrero de 2024, rec. núm. 7/2022 -NFJ092249-)

La sentencia, siguiendo el precedente sentado por la Sentencia del TS de 6 de febrero de 2024 (rec. núm. 1739/2022 -NFJ092053-), establece un criterio de imputación temporal del ingreso constituido por el importe de la cantidad devuelta, en concepto de ingreso indebido, que lleva el mismo a los periodos en los que se efectuó el pago del IVMDH, declarado incompatible con el derecho de la Unión Europea. Puesto que ese tributo fue gasto deducible en el impuesto sobre sociedades y alguno de esos periodos ya estaba prescrito, se produjo un déficit de imposición.

Como quiera que la devolución se produjo en 2015, era de esperar que la sentencia tomara en consideración las previsiones establecidas al efecto por la Ley 27/2014, las cuales, como es sabido, descansan en el principio contable del devengo. No fue así. En ciertos párrafos, la sentencia se apartó explícitamente de las normas contables y en otros las aludió para razonar que su argumentación no entraba en conflicto con las mismas.

En este sentido, la sentencia observa que:

Los criterios de imputación fiscal y contable tienen, en este caso, funcionalidades distintas. El criterio de imputación fiscal debe atender necesariamente al pleno restablecimiento de la situación jurídica provocada por una actuación que se produjo como consecuencia de la aplicación de una norma que ha sido declarada nula de pleno derecho, con efecto *ex tunc*, y en la que la devolución recibida como consecuencia de un ingreso que fue indebido, nació en el momento mismo en que se realizó el ingreso indebido.

Se explicita así un criterio de imputación temporal del ingreso que no halla respaldo en el artículo 11 de la Ley 27/2014 ni en el artículo 19 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (2004). En efecto, los dos preceptos apelan al devengo, en cuanto criterio de imputación temporal, el cual no puede tener otra significación que aquella que le otorga la normativa contable. Solamente hay una imputación temporal fiscal distinta del devengo contable cuando así lo establezca expresamente una norma fiscal.

La sentencia construye, sin fundamento legal, un criterio de imputación temporal del ingreso.

La cuenta 636 del Plan General de Contabilidad, «Devolución de impuestos», ha de abonarse «cuando sean exigibles las devoluciones». La exigibilidad de la devolución se produce con su reconocimiento, sea mediante acto administrativo o sentencia judicial. Sin embargo,

la sentencia lleva la exigibilidad de la devolución al momento en el que se efectuó el pago del tributo indebido, «pues también debe considerarse que ese derecho fue exigible desde el momento de su nacimiento en virtud de los efectos *ex tunc* atribuidos a la sentencia del TJUE».

La consulta número 7 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –ICAC– de junio de 2014 (BOICAC núm. 98) entiende que:

La declaración de norma contraria al Derecho comunitario de la normativa reguladora del impuesto da lugar a un activo contingente cuyo reconocimiento en el balance está condicionado por la resolución de un evento futuro, esto es, el correspondiente acto administrativo de la Administración tributaria en el que se recoja el pronunciamiento sobre la citada devolución o, en su caso, de los recursos posteriores. Por ello, se considera que el reconocimiento del activo por la devolución de impuestos solo se producirá cuando la Administración tributaria reconozca la citada deuda una vez que la empresa haya hecho valer, en tiempo y forma, su expectativa de derecho [...] el activo por devolución de impuestos se realizará con abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, en concreto en la cuenta 778. «Ingresos excepcionales» ya que, si bien, el ingreso referido tiene naturaleza tributaria, se trata de un ingreso de cuantía significativa y carácter excepcional que no debe considerarse periódico al evaluar los resultados de la empresa [...] no se puede hablar de error contable o cambio de criterio en la medida que los pagos fueron realizados en cumplimiento de nuestro ordenamiento jurídico interno, pagos que ahora, en virtud del pronunciamiento del Alto Tribunal comunitario, resultan indebidos.

La sentencia que se comenta rechaza el criterio del ICAC, por cuanto no ha reparado en los efectos que:

el carácter *ex tunc* de la sentencia del TJUE pudiera tener en la contabilización de aquel derecho. Su análisis parte de una premisa errónea, y es que no nos encontramos ante un activo contingente, pues es la calificación de indebido del ingreso del tributo la que hace nacer el derecho a la devolución. Por tanto, el ingreso es indebido desde el momento en que se efectuó, toda vez que los efectos de la declaración de contrariedad al Derecho de la UE se retrotraen a la entrada en vigor de la normativa nacional que aprobó el IVMDH, y también a ese momento temporal se ha de establecer el nacimiento del derecho a la devolución.

Las Sentencias del TS de 12 de julio de 2022 (rec. núm. 4881/2020 –NFJ087016–) y de 4 de julio de 2022 (rec. núm. 6410/2019 –NFJ086979–) explican el efecto *ex tunc* de las sentencias del TJUE indicando que:

Los derechos que corresponden a los particulares no derivan de la sentencia que declara el incumplimiento, sino de las disposiciones mismas del derecho comunitario que tienen efecto directo en el ordenamiento jurídico interno (Sentencias de 14 de

diciembre de 1982, asunto Waterkeyn, antes citada, apartado 16, y de 5 de marzo de 1996, asuntos Brasserie du pêcheur y Factortame, C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029).

El efecto *ex tunc* y el carácter ejecutivo (art. 280 del Tratado Funcionamiento de la Unión Europea) de las sentencias del TJUE son incuestionables, pero de ahí no se sigue que el derecho a la devolución sea exigible desde el momento en el que se realizó el pago del tributo indebido. Lo que se sigue es que la norma afectada, en el caso del IVMDH, queda expulsada del ordenamiento jurídico desde el mismo momento de su entrada en vigor, esto es, como si nunca hubiese existido. Esa expulsión determina que deban ser devueltas las deudas tributarias satisfechas, con los correspondientes intereses. De ahí nace el derecho a la devolución, pero solo será exigible cuando sea reconocido a través de los procedimientos establecidos al efecto, esto es, la solicitud de rectificación de autoliquidaciones (arts. 120.3 y 221.4 de la Ley general tributaria), la revisión de actos nulos (art. 217 de la Ley general tributaria), la revocación de actos anulables (art. 219 de la Ley general tributaria), o bien, la acción de responsabilidad del Estado-legislador (art. 32 de la Ley 40/2015, de régimen jurídico del sector público). La resolución que ponga fin a estos procedimientos constituirá el título que haga exigible el derecho a la devolución.

Apurando al máximo la argumentación de la sentencia que se comenta, el ingreso debió contabilizarse en los mismos ejercicios en los que se realizaron los pagos del tributo al que, según la sentencia del TJUE, se oponía el derecho de la Unión Europea, de manera tal que, si así no se hizo, se habría incurrido en un error contable.

Bien se comprende que esa contabilización quebrantaría la definición de activo y la de ingreso del artículo 36 del Código de Comercio, por cuanto la entidad no ostenta ningún control económico sobre el activo inherente a una hipotética devolución futura ni, por ende, su patrimonio neto se incrementa.

Por otra parte, como bien indica la consulta del ICAC, no cabe hablar de error contable, ya que la contabilización del gasto sin registrar un correlativo ingreso se llevó a efecto en virtud de una apariencia de legalidad. Pero, incluso admitiendo la tesis del error contable, el ingreso se habría de contabilizar en el ejercicio en el que se advirtió, de acuerdo con la norma de registro y valoración 22.^a del Plan General de Contabilidad.

Sea como fuere, el ingreso inherente a la devolución de las deudas tributarias indebidamente pagadas ha de imputarse a los periodos en los que se ingresaron las mismas, por cuanto así lo impone la sentencia del TS. Y es en este punto donde ha de considerarse la prescripción. En efecto, si el derecho a practicar la liquidación está prescrito, en los términos del artículo 66 de la Ley general tributaria, esa imputación no causará efecto alguno. El gasto se habrá computado y el ingreso que lo neutraliza, no.

La sentencia del TJUE expulsa del ordenamiento al IVMDH, como si nunca hubiere existido, pero la sentencia del TS provoca un efecto adverso en el impuesto sobre sociedades, caso de mediar la prescripción, deteriorando de esta manera el sentido del efecto *ex tunc*

de aquella, pues la entidad afectada habrá obtenido, inopinadamente, una ventaja fiscal, lo que se compadece mal con dicho efecto *ex tunc*.

No es una cuestión menor que el ingreso derivado de una devolución tributaria no pueda integrarse en la base imponible cuando previamente se computó un gasto. Ciertamente, solo están afectadas las devoluciones derivadas de la expulsión del ordenamiento jurídico de las normas contrarias al derecho de la Unión Europea o a la CE [Sentencias del TS de 26 de marzo de 2010 (rec. núm. 139/2008 –NFJ039392–) y de 16 de noviembre de 2016 (rec. núm. 1590/2015 –NFJ064793–), pero ello no le resta importancia, por cuanto incide sobre la mécula del impuesto, esto es, la renta gravable.

3.4. Visión de conjunto

Bajo determinadas condiciones de presión y temperatura, los tres estados del agua (líquido, sólido y gaseoso) pueden coexistir. Se trata del denominado «triple del agua». Un conjunto de ecuaciones guía, inexorablemente, hacia la verdad científica. Las tres sentencias comentadas, y sus colindantes, muestran que, bajo un mismo techo normativo, coexisten criterios interpretativos y posicionamientos jurídicos radicalmente diferentes.

En el contexto del conflicto de los gastos financieros, la ardorosa defensa de la igualdad y la equidad frente a los efectos de la prescripción de las sentencias del TS de febrero de 2015 fue contestada por la apasionada defensa de esos efectos, bajo la bandera de la seguridad jurídica, de los votos particulares.

La acción de la Administración tributaria en dicho conflicto, eficazmente dirigida a evitar que prosperase la desigualdad al amparo de la prescripción, se compadecía mal con su intento de esgrimir la prescripción para excluir el cómputo de un gasto extemporáneo.

El rechazo jurisprudencial del criterio del ICAC, en relación con el significado del devengo del ingreso, en un tributo que, como el impuesto sobre sociedades, hunde sus raíces en el derecho de la contabilidad, genera una tributación adversa a la equidad cuando media la prescripción.

No hay ecuaciones que guíen, inexorablemente, hacia la verdad jurídico-tributaria, pero sí es posible una representación de los efectos prácticos, frente al hecho imponible, auténtico corazón del impuesto, de las distintas posiciones interpretativas de la normativa vigente, cuya debida consideración, seguramente, estrecharía el campo del disenso.