

Imputación temporal de ingresos y gastos

Análisis de las **SSAN de 26 de enero de 2022, rec. núm. 485/2019,**
y de **4 de febrero de 2022, rec. núm. 322/2019**

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado)

Extracto

Las dos sentencias que se comentan abordan supuestos de imputación temporal de ingresos y gastos. La regla principal es el devengo. Junto a ella, la de inscripción contable del gasto, así como la de correlación de ingresos y gastos configuran el armazón de la imputación temporal.

Estas reglas, tradicionales del impuesto sobre sociedades, reafirmadas y sistematizadas por la Ley 43/1995 y continuadas por el texto refundido de 2004 (RDleg. 4/2004), han recalado actualmente, con ligeras modificaciones, en la Ley 27/2014.

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

1. Supuestos de hecho

En la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 4 de febrero de 2022 (rec. núm. 322/2019 –NFJ085699–), el conflicto versó sobre la imputación temporal de un gasto incurrido en 2007, pero contabilizado en 2008, debido a que la factura correspondiente al mismo fue recibida en este ejercicio.

La entidad contribuyente entendió que la imputación, a efectos fiscales, correspondía a 2007, de manera tal que formuló una declaración rectificativa mediante la cual se solicitó la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

La inspección tributaria entendió que dicha imputación correspondía a 2008, no a 2007, por cuanto el gasto se había contabilizado en 2008 y de ello no se derivaba una tributación inferior.

En la Sentencia de la AN de 26 de enero de 2022 (rec. núm. 485/2019 –NFJ085284–), el conflicto versó sobre la imputación temporal de los ingresos derivados de las ventas de una promoción inmobiliaria, así como de los gastos correspondientes.

La entidad contribuyente contabilizó el ingreso en 2007, ejercicio en el que se otorgaron las escrituras públicas de compraventa, surtiendo efectos en la declaración del periodo impositivo correspondiente al mismo.

La inspección tributaria entendió que el ingreso debía imputarse a 2006, por cuanto en el mismo, habiéndose ya suscrito las escrituras privadas, los pisos y locales eran susceptibles de ser entregados a los compradores, en cuanto más del 80 % de los costes de construcción ya estaban incurridos.

La entidad contribuyente alegó que, caso de ser procedente la imputación temporal de los ingresos propuesta por la inspección tributaria, los gastos correlacionados deberían seguir el mismo criterio.

2. Doctrina del tribunal

De las dos sentencias de la AN referidas se desprenden los siguientes criterios:

- Los gastos contabilizados en un ejercicio posterior al de su devengo surten efecto respecto del periodo impositivo correspondiente al ejercicio en el que se registren contablemente, en cuanto ello no suponga una minoración de la tributación en relación con la teóricamente resultante de la imputación al periodo impositivo del devengo (SAN de 4 de febrero de 2022).
- Los ingresos deben imputarse, a efectos fiscales, a tenor de lo previsto en las normas contables relativas al principio del devengo (SAN de 26 de enero de 2022).
- Los gastos deben imputarse, a efectos fiscales, tomando en consideración la correlación con los ingresos, de manera tal que, si estos han de imputarse a un periodo impositivo anterior, aquellos también (SAN de 26 de enero de 2022).

Un voto particular a la Sentencia de la AN de 4 de febrero de 2022 entendió que la preferición del principio del devengo que, en todo caso, suponía la imputación de un gasto a un periodo impositivo posterior al de su devengo solo era correcta cuando, además de no implicar una tributación menor en la forma apuntada, contaba con la voluntad del obligado tributario.

3. Comentario crítico

Las dos sentencias de referencia, en unión con otras precedentes, conforman un cuerpo de doctrina respecto de la interpretación de los preceptos que las sucesivas leyes reguladoras del impuesto sobre sociedades han establecido en relación con la imputación temporal de ingresos y gastos. Los hechos se produjeron bajo la vigencia del texto refundido de 2004 (RDleg. 4/2004), siendo aplicable, por tanto, el artículo 19 del mismo, cuyo contenido, con mínimas variaciones que no afectan a los casos enjuiciados, ha sido reproducido por el artículo 11 de la Ley 27/2014.

Ese cuerpo de doctrina puede ser desplegado y analizado en torno a las siguientes materias:

- Asunción fiscal del principio contable del devengo.
- Incorrección en la aplicación del principio contable del devengo.
- Incidencia de la correlación entre ingresos y gastos.
- La función del principio de regularización íntegra.

3.1. Asunción fiscal del principio contable del devengo

La asunción fiscal del principio contable del devengo se asienta en dos preceptos.

En primer lugar, en el artículo 10.3, tanto del texto refundido de 2004 como de la Ley 27/2014, a cuyo tenor el resultado contable, determinado de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio y en las normas, legales o reglamentarias, relativas a tal determinación, es el núcleo central de la base imponible. En efecto, el principio contable del devengo se establece y regula mediante normas contables, de diverso rango.

En segundo lugar, en el artículo 19 del texto refundido de 2004 y en el artículo 11 de la Ley 27/2014. Estos dos preceptos, aun con diferentes palabras, expresan el mismo mandato, esto es, que los ingresos y los gastos se imputen al periodo impositivo en el que se «produzca su devengo», debiendo respetarse la pertinente «correlación» entre unos y otros. Estas normas fiscales, sin embargo, no definen ni describen el devengo.

No hay, ciertamente, un concepto fiscal de devengo distinto del establecido por las normas contables.

La Sentencia de la AN de 26 de enero de 2022 lo expresa perfectamente ya que, tras hacer alusión a las normas jurídico-privadas concernientes a los efectos de los contratos de compraventa (arts. 609, 1.445, 1.462 y 1.500 del Código Civil), observa que la regulación fiscal de la imputación temporal de ingresos y gastos asume la establecida en las normas contables, de manera tal que resuelve el conflicto aplicando las mismas, en el caso haciendo especial hincapié, por razón de materia, en la Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, aprobada por Orden de 28 de diciembre de 1994, cuya norma de valoración 18.^a establece lo siguiente:

las ventas de inmuebles estarán constituidas por el importe de los contratos, sea cualquiera la fecha de los mismos, que corresponden a inmuebles que estén en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio. Para el caso de ventas de inmuebles en fase de construcción, se entenderá que aquellos están en condiciones de entrega material a los clientes cuando se encuentren sustancialmente terminados, es decir, cuando los costes previstos pendientes de terminación de obra no sean significativos en relación con el importe de la obra, al margen de los de garantía y conservación hasta la entrega. Se entiende que no son significativos los costes pendientes de terminación de obra, cuando al menos se ha incorporado el 80 por 100 de los costes de la construcción sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra, de manera tal que la sentencia concluye que habiéndose firmado los contratos privados de compraventa y de reserva en el ejercicio 2006, por más que la *tradito* desde el punto de vista del Derecho Civil no se haya producido, a efectos fiscales la obra estaba en condiciones de ser entregada y deben computarse los ingresos en la contabilidad de 2006, y no en 2007 como hizo la actora.

Así pues, la suscripción del contrato privado de compraventa, en unión a la configuración de una situación de posibilidad de entrega, objetivada en el montante relativo de los costes de la construcción, es lo que determina el devengo del ingreso, a pesar de que la *traditio* jurídico-privada todavía no hubiere tenido lugar. Pues bien, esa regla contable es fiscalmente asumida, en virtud de los preceptos de la Ley del impuesto sobre sociedades anteriormente mencionados.

En la exposición de motivos de la Orden de 28 de diciembre de 1994 se lee:

las presentes normas constituyen la adaptación del Plan General de Contabilidad a las características y naturaleza de las actividades del sector inmobiliario y al igual que este último son desarrollo de la IV Directiva de la CEE sobre derecho de sociedades, del Código de Comercio y del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. En consecuencia, las normas de adaptación forman parte de un auténtico derecho contable de obligado cumplimiento, que proclama su autonomía respecto a la norma fiscal y que contiene criterios distintos a los prescritos en la normativa tributaria.

Ahora bien, esta suerte de declaración de emancipación de la normativa contable respecto de la normativa fiscal, sin duda acertada en su esencia, se produjo bajo la vigencia de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, la cual fue derogada por la Ley 43/1995 que fue, precisamente, la que inició, formalmente, la asunción del resultado contable como elemento nuclear de la base imponible. A partir de ella, los criterios contables y fiscales, en particular en el dominio de la imputación temporal de ingresos y gastos, no pueden ser calificados de *distintos*, por cuanto, con ciertas excepciones, los criterios contables han penetrado en el campo fiscal en virtud de esa asunción.

El enfoque, correcto, de la Sentencia de 26 de enero de 2022 no es, en modo alguno, novedoso. En efecto, cabe encontrarlo en un nutrido conjunto de sentencias de la propia AN que han buceado en las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad, para resolver conflictos relacionados con la imputación temporal de ingresos y gastos, en particular en los sectores inmobiliario y de la construcción, pudiendo citarse, entre otras, las Sentencias de la AN de 28 de marzo de 2022 (rec. núm. 781/2019 –NFJ086024–), de 9 de diciembre de 2021 (rec. núm. 407/2018 –NFJ084820–), de 30 de junio de 2021 (rec. núm. 342/2018 –NFJ083249–), de 21 de diciembre de 2020 (rec. núm. 602/2017 –NFJ081286–), de 8 de octubre de 2020 (rec. núm. 175/2018 –NFJ080308–) y de 27 de febrero de 2020 (rec. núm. 538/2016 –NFJ087159–).

3.2. Incorrección en la aplicación del principio del devengo

Frente a la incorrecta aplicación del principio del devengo, la propia entidad puede reaccionar, practicando un asiento corrector del error. Sin embargo, lo más común será el planteamiento de un conflicto derivado de una regularización tributaria. Cumple examinar los dos casos, separadamente.

3.2.1. El escenario bajo la práctica del asiento corrector del error contable

Una vez aprobadas las cuentas anuales, todo error contable, también el padecido en la aplicación del principio del devengo, ha de ser subsanado de acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración 22.^a del Plan General de Contabilidad.

El balance y la cuenta de pérdidas y ganancias correspondientes al ejercicio en el que se produjo el devengo del ingreso o del gasto no se modifican, de manera tal que, en el ejercicio en el que se advierta el error, «el correspondiente ajuste por efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos... se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto en una partida de reservas...».

El asiento que corrige el error contable implica que un gasto devengado en un ejercicio precedente, pero no contabilizado en el mismo, motivará un cargo en una cuenta de reservas del ejercicio en el que se descubra el error, en tanto que un gasto contabilizado en un ejercicio precedente, pero todavía no devengado, motivará un abono en dicha cuenta de reservas.

Del mismo modo, un ingreso devengado en un ejercicio precedente, pero no contabilizado en el mismo, motivará un abono en una cuenta de reservas del ejercicio en el que se descubra el error, en tanto que un ingreso contabilizado en un ejercicio precedente, pero todavía no devengado, motivará un cargo en dicha cuenta de reservas.

Por aplicación de lo previsto en el artículo 10.3 del texto refundido de 2004 y, posteriormente, en el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, esa norma de registro y valoración es fiscalmente eficaz, a través de su incidencia en la determinación del resultado contable. Sin embargo, su efecto fiscal debe ser matizado por la regla prevista en el segundo párrafo del artículo 19.3 del texto refundido de 2004, actualmente recogida en el artículo 11.3.1.º de la Ley 27/2014, por las razones y en la forma que se explican en el epígrafe siguiente.

3.2.2. El escenario bajo la ausencia de la práctica del asiento corrector del error contable

La mayor parte de los conflictos en materia de imputación temporal de ingresos y gastos no se han planteado en el marco del asiento corrector del error contable. En efecto, el escenario habitual ha sido el de una contabilización que la entidad contribuyente alegaba ser consecuente con el principio de devengo contable y la inspección tributaria reputaba infractora del mismo.

Este conflicto ha de resolverse, básicamente, por aplicación de las reglas contables relativas al devengo, sin perjuicio de las especialidades fiscales:

- El artículo 38 del Código de Comercio ubica el devengo entre los principios de contabilidad generalmente aceptados, pero se limita a una somera enunciación del mismo.

- El apartado 3.º 2 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad describe el principio del devengo. Las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad contienen reglas que son desarrollo de los principios contables, entre ellos el de devengo.
- Las distintas adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad también ofrecen reglas para apreciar la concurrencia del devengo.
- Respecto del devengo de los ingresos, es fundamental la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 10 de febrero de 2021.

Serán las normas contables de rango reglamentario las que puedan suministrar las orientaciones más precisas. Todas esas disposiciones contables, en cuanto son desarrollo de las normas contables establecidas en el Código de Comercio, podrán ser traídas a colación a los efectos de establecer si un ingreso o un gasto se ha devengado, en los términos del artículo 10.3 del texto refundido de 2004 y de la Ley 27/2014. Podrá, pues, la inspección tributaria proponer regularizaciones en razón de las mismas, a los efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades, de acuerdo con lo previsto en el artículo 131 de la Ley 27/2014.

Las dos sentencias que se comentan han controlado la actuación regularizadora de la inspección tributaria mediante la interpretación y aplicación de las normas contables concernientes al principio contable del devengo, pero también han debido tomar en consideración las especialidades fiscales.

En efecto, preocupa al legislador fiscal que el gasto se contabilice antes de su devengo o que el ingreso se contabilice después de su devengo, pues ello, en los dos casos, supondrá un diferimiento del tributo. Inversamente, no le preocupa que el gasto se contabilice después de su devengo o que el ingreso se contabilice antes de su devengo, pues ello, en los dos casos, supondrá una anticipación del tributo. Por ello, en el primer caso, restaura la imputación según el devengo y en el segundo, tolera la imputación según la contabilización, a condición de que ello no determine una menor tributación.

Al planteamiento precedente responde la regla recogida en el párrafo segundo del artículo 19.3 del texto refundido de 2004 y en el artículo 11.3 de la Ley 27/2014, de manera tal que, tras reafirmar el debido respeto a la imputación temporal de ingresos y gastos sustentada en el principio del devengo, establece una excepción a cuyo tenor:

tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación

inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

La regularización tributaria, aun cuando fundamentada en normas contables, no entra en conflicto formal con la auditoría de cuentas, regulada en la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas, por cuanto constriñe sus efectos a la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades, por más que, desde el punto de vista material, sí se presente un conflicto, tanto más agudo cuanto la inspección tributaria y la actividad de auditoría de cuentas convergen en la defensa del interés público.

Sea como fuere, la regularización tributaria, incluso confirmada por las sentencias de los tribunales de justicia, no incidirá en la configuración de las cuentas anuales auditadas, ni será impedida por la existencia de la auditoría.

3.3. Incidencia de la correlación entre ingresos y gastos

La regularización tributaria, consistente en la apreciación de que los ingresos deben imputarse a un periodo impositivo anterior, suscita la cuestión de la imputación temporal de los gastos correlacionados con esos ingresos. La Sentencia de la AN de 26 de enero de 2022 que analizamos abordó este asunto.

3.3.1. La función de la correlación entre ingresos y gastos

La correlación de ingresos y gastos juega, a partir de la Ley 43/1995, una doble función en el impuesto sobre sociedades, actualmente presente en la Ley 27/2014, a saber, la contribución a la determinación de la imputación temporal de ingresos y gastos (art. 11.1) y la identificación, por vía negativa, de los donativos y liberalidades (art. 15 e). En efecto, el artículo 11.1 apela, en relación con la imputación temporal, a la «debida correlación» entre ingresos y gastos, en tanto que el artículo 15 e) excluye de la consideración de donativos y liberalidades a los gastos «que se hallen correlacionados con los ingresos».

En el Plan General de Contabilidad de 1990, la correlación de ingresos y gastos tenía la consideración de principio contable. En su virtud, el resultado del ejercicio se definía como «constituido por los ingresos de dicho periodo, menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos».

En el vigente Plan General de Contabilidad de 2007, la correlación de ingresos y gastos se inscribe entre los criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales, siendo vicario de los criterios de reconocimiento de ingresos y gastos, en cuanto ordena, cuando así sea pertinente, que se establezca una «correlación entre

ambos», sin que ello pueda suponer el «registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de estos», de manera tal que la correlación se supedita a los criterios de reconocimiento de activos y pasivos.

Así pues, la correlación no permitirá registrar contablemente gastos que no determinen la pertinencia de registrar el correspondiente pasivo, aun cuando sea previsible su realización. Este aspecto es especialmente relevante en relación con las entidades inmobiliarias, por cuanto entre la suscripción de un contrato de compraventa y la entrega material del objeto deberán incurrir en costes, de difícil cuantificación, en tanto que el ingreso deberá registrarse en su integridad, de acuerdo con la regla del 80 %.

El reconocimiento de los pasivos correspondientes a esos costes futuros puede estar amparado por la norma de registro y valoración 15.^a del vigente Plan General de Contabilidad, concerniente a las «Provisiones y contingencias». En efecto, el contrato privado de compraventa genera la obligación de entregar el inmueble en condiciones de habitabilidad y, para ello, es preciso incurrir en ciertos costes. En consecuencia, se estará ante un pasivo, contabilizado como provisión, nacido de una disposición contractual. El gasto correspondiente a esta provisión será fiscalmente deducible, ya que no está afectado por ninguna de las causas de no deducción previstas en el artículo 14.3 de la Ley 27/2014. La imputación temporal de este gasto se realizará de acuerdo con el principio del devengo y, consecuentemente, respetando la correlación con los ingresos.

En 1949, César Albiñana, en su obra «Tributación del beneficio de la empresa y sus partícipes», criticaba negativamente la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 12 de junio de 1934, la cual negó la deducción de los gastos aludidos, por cuanto, «ante la necesidad de que se guarde la debida correlación entre los ingresos y los gastos que ellos originaron, aquellas provisiones que con las debidas garantías y ponderado criterio se hagan, deben estimarse para la determinación del beneficio fiscal» (p. 239).

Naturalmente, para que estos gastos deban ser tomados en consideración han de estar registrados en contabilidad.

3.3.2. La correlación de ingresos y gastos y la contabilización del gasto

En la Sentencia de la AN de 26 de enero de 2022 que comentamos, se relata que la resolución del TEAC rechazó que los gastos correlacionados con los ingresos fueran imputados, igualmente, a un periodo impositivo precedente, por cuanto

sostiene el TEAC que la Inspección hace prevalecer la norma fiscal especial contenida en el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004 y que la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades es el relativo a la contabilización del gasto, requisito que únicamente se exceptiona en los supuestos expresamen-

te señalados por el TRLIS, como son: la libertad de amortización, la amortización acelerada, el fondo de comercio o el arrendamiento financiero.

Se refiere el TEAC al denominado principio de inscripción contable, reconocido en los artículos 19.3 del texto refundido de 2004 y 11.3 de la Ley 27/2014, a cuyo tenor «no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de resultados si así lo establece una norma legal o reglamentaria».

La sentencia de la AN rechaza la postura del TEAC, por cuanto

nos encontramos ante un supuesto en que el sujeto pasivo ha contabilizado ingresos y gastos en el mismo ejercicio 2007, y la Administración ha corregido la contabilización de los ingresos por entender que debieron serlo en el ejercicio anterior. Pues bien, si no se modifica también la imputación de gastos necesarios para producir los inmuebles vendidos, no es solo que se produce un enriquecimiento injusto para la Administración, es que se incumple el mandato del artículo 19.1 que determina de manera clara y precisa, que debe respetarse la correlación de ingresos y gastos [«[...] respetando la debida correlación entre unos y otros»].

¿Hay oposición entre el principio de inscripción contable del gasto y la correlación de ingresos y gastos?

La inscripción contable del gasto rechaza la deducción de todo gasto que no haya sido contablemente reflejado, con cargo a la cuenta de resultados o de reservas, cuando esta fuera la cuenta de contrapartida apropiada.

En el caso de la Sentencia de la AN de 26 de enero de 2022 no había caso, valga la redundancia, porque el gasto sí estaba contabilizado, si bien en un ejercicio posterior al apropiado, a tenor de las normas contables. Por tanto, la inscripción contable estaba realizada y, consecuentemente, la argumentación de la inspección tributaria no era correcta.

Unos gastos, que ya estaban contabilizados cuando se produjo la regularización tributaria, habían cumplido con el principio de inscripción contable. Consecuentemente, el impedimento al cómputo de los mismos por razón de tal principio carecía de fundamento.

La citada sentencia de la AN no reparó en este argumento, centrándose en la correlación de ingresos y gastos, así como en ciertas consideraciones atinentes a la justicia tributaria. Ahora bien, la correlación de ingresos y gastos no cumple la función de superar el hipotético obstáculo opuesto por el principio de inscripción contable a la modificación de la imputación temporal del gasto sino, exclusivamente, la de ubicarlo en el periodo impositivo pertinente.

El principio de inscripción contable del gasto cumple una función modesta, pero efectiva que se despliega en tres frentes.

El primero, más arisco, pero menos frecuente, es aquel en el que los gastos incurridos y no contabilizados forman parte de una irregularidad contable sustancial, seguramente relacionada con el fenómeno espurio de la doble contabilidad, y de ahí la restricción a su cómputo. No es, ciertamente, el caso abordado en la mencionada Sentencia de la AN de 26 de enero de 2022.

El segundo, más común, es aquel en que los gastos incurridos han sido contabilizados, pero todavía no han sido cargados a la cuenta de pérdidas y ganancias o de reservas, aun cuando debieran haberlo sido. No obstante, conviene notar que la imputación del gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias o a la de reservas, puede realizarse a través de la cuenta a la que el gasto haya sido cargado, por ejemplo, mediante la regularización de una cuenta de existencias o la amortización de una cuenta de inmovilizado.

El tercero se refiere a los gastos que se incurrirán en el futuro, pero no contabilizados, aun cuando debieran estarlo por aplicación de la norma de registro y valoración 15.^a del Plan General de Contabilidad, «Provisiones y contingencias».

Se notará que los tres casos encierran una patología contable. Esa patología es la que impide la deducción del gasto que el principio de correlación de ingresos y gastos no sana. Sin embargo, en los casos segundo y tercero, esto es, en los que media un error en la llevanza de la contabilidad, el gasto está llamado a la deducción, si bien en un periodo impositivo posterior al indicado por la correlación de ingresos y gastos.

La Sentencia de la AN de 4 de febrero de 2022 explica perfectamente el sentido y función del principio de inscripción contable en el contexto de la imputación temporal de ingresos y gastos argumentando lo siguiente:

un error como el aquí ha ocurrido, por inadecuada aplicación de la normativa contable, no limita la deducibilidad del gasto, el cual realmente ha ocurrido y debe ser imputado y deducido, el problema es a cuál ejercicio se imputa. Optando de este modo el legislador por una interpretación no rígida del principio de inscripción contable, impidiendo su imputación –lo que podría resultar contrario al principio de capacidad económica–, permitiendo la deducción del gasto en los términos descritos en el art. 11.3 TRLIS. En efecto, el art. 11.3 del TRLIS establece en relación con los gastos que los imputados contablemente en cuentas de gasto o reservas en un periodo impositivo posterior a aquel en que proceda se imputará al periodo de su contabilización, salvo que por ello se derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal. La norma es, por lo tanto, muy clara: el gasto debe imputarse en el ejercicio que se contabiliza, salvo que de aplicar esta regla resultase una menor tributación para la Administración. Lo que no es el caso, pues tanto la Administración como la demandante no ponen en cuestión que de la aplicación de esta regla se derive una menor tributación efectiva para la Administración.

3.4. La función del principio de regularización íntegra

La Sentencia de la AN de 4 de febrero de 2022 apuntnala su argumentación indicando:

lo que en realidad pide el recurrente, y pidió a la Inspección, es la íntegra regularización de su situación jurídica, si se altera el ejercicio de imputación de ingresos, como hizo la Administración, necesariamente la misma suerte debe seguir la imputación de los gastos necesarios para obtener los ingresos. Y, precisamente, de no hacerse así, se impediría el ejercicio del derecho a la deducción de los gastos necesarios para obtener los ingresos.

El principio de regularización íntegra, acuñado por un conjunto de sentencias del Tribunal Supremo, se inscribe en la estela del principio de buena administración, establecido en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. En rigor, este principio estaría ya reconocido en el artículo 103 de la Constitución pues, en efecto, buena administración es que la Administración pública deba «servir con objetividad a los intereses generales» y que lo haga eficazmente «con sometimiento a la ley y al Derecho», como así lo indican, entre otros pronunciamientos judiciales, los autos de admisión del recurso de casación (AATS de 29 de junio de 2022 [rec. núm. 6519/2021 –NFJ086859–] y de 22 de junio de 2022 [rec. núm. 8550/2021 –NFJ086764–]).

El principio de regularización íntegra, en su más amplia expresión, exigiría que la Administración tributaria, de oficio, extrajera todas las consecuencias de los hechos probados en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, produciendo todas las regularizaciones inherentes a los mismos, incluso aunque afectasen a contribuyentes distintos o determinasen devoluciones de ingresos ya efectuados. No obstante, las sentencias del Tribunal Supremo que han hecho referencia a este principio han ponderado sus efectos tomando en consideración el ámbito, general o limitado, del procedimiento de comprobación. Valgan como referencia las Sentencias de 12 de diciembre de 2013 (rec. núm. 4301/2010 –NFJ053817–) y de 26 de enero de 2012 (rec. núm. 5631/2008 –NFJ046527–).

La Sentencia de la AN de 21 de diciembre de 2020 (rec. núm. 602/2017 –NFJ081286–), tras rechazar la deducción de los costes estimados de acuerdo con el denominado método de Monte Carlo en la ejecución de proyectos de larga ejecución, observó que la inspección tributaria, en razón al principio de regularización íntegra, debía extender su actuación a los periodos impositivos subsiguientes, por cuanto

la confirmación del criterio administrativo respecto del método Monte Carlo, podría ocasionar una doble imposición al sujeto pasivo, si no ordenásemos la íntegra regularización de su situación tributaria, en la medida en que la liquidación que vamos a confirmar en esta sentencia pueda producir efectos sobre otros ejercicios, provocando así una doble imposición no permitida por las leyes tributarias. Y esta completa regularización, ha de realizarse de oficio por la Administración, sin que

sean jurídicamente aceptables, como ha reiterado el Alto Tribunal, pese al sujeto pasivo el que haya de instar esas correcciones. Por tanto, la administración de oficio ha de proceder a la íntegra regularización de la situación jurídica del recurrente, como consecuencia de la liquidación que nos ocupa, tanto en aquello que le beneficie como en lo que le perjudique, con audiencia de este.

Así formulado, el principio de regularización íntegra parece tener un doble componente. En primer lugar, el puramente procedimental, que obligaría a la Administración tributaria a ampliar el ámbito de sus actuaciones. En segundo lugar, el normativo, que vendría a imponer una regularización superadora, entre otros aspectos, de los excesos de imposición que se producirían por causa de una regularización que no llegara hasta las últimas consecuencias inherentes a los hechos en presencia, en méritos a la justicia fiscal.

La Sentencia de la AN de 26 de enero de 2022 objeto de comentario parece sugerir que la imputación de los costes de construcción al periodo impositivo de 2006 sería una consecuencia obligada del principio de regularización íntegra, que la inspección tributaria habría incumplido al rechazar tal traslación. Mas la inspección tributaria no rechazó la traslación de los costes de construcción bajo el argumento de que limitaba su actuación a la imputación temporal de los ingresos por ventas de pisos y locales, sino por entender, tal vez equivocadamente, que lo impedía el denominado principio de inscripción contable del artículo 19.3 del texto refundido de 2004.

Sin perjuicio de los méritos del principio de regularización íntegra, así como de los inherentes al rechazo del enriquecimiento injusto de la Administración tributaria, para resolver el caso bastaba con la aplicación de las normas relativas a la imputación temporal de ingresos y gastos, del artículo 19 del texto refundido de 2004, actualmente recogidas en el artículo 11 de la Ley 27/2014, observando que el principio de inscripción contable estaba ya cumplido.

En fin, sin preterir el fundamento de justicia que late tras el principio de regularización íntegra, conviene parar mientes en que la arquitectura de la imputación temporal de ingresos y gastos establecida en los referidos preceptos circula por los raíles de la justicia fiscal, como así lo sugiere la Sentencia de la AN de 4 de febrero de 2022 que comentamos.

Referencia bibliográfica

Albiñana García-Quintana, C. (1949). Tributación del beneficio de la empresa y sus partícipes. *Revista de Derecho Mercantil*.