

TRATAMIENTO FISCAL DE LA REGULARIZACIÓN CONTRA RESERVAS DE UN CAMBIO DE CRITERIO CONTABLE O DE LA CORRECCIÓN DE UN ERROR

En principio el criterio de reconocimiento fiscal de ingresos y gastos en el Impuesto de Sociedades coincide con el contable: El devengo. Sin embargo, hay ocasiones en las que por cambios de criterio o para corregir un error, se registran contra reservas determinadas partidas:

- ✓ Gastos contabilizados después del devengo e ingresos contabilizados antes
- ✓ Ingresos no contabilizados o contabilizados después del devengo y gastos ficticios o contabilizados antes del devengo
- ✓ Cambios en criterios contables

Este es el tratamiento resumido:

Correcciones de criterios contables y de errores contra reservas		
Descripción	Contabilizados Antes del Devengo	Contabilizados Despues del Devengo
Gastos	Declaración complementaria si no está prescrito	Deducible de la BI. Aplicable Art 11.3.1º
Ingresos	Deducible de la BI. Aplicable Art 11.3.1º	Declaración complementaria si no está prescrito

¿Que tratamiento fiscal tienen en estos casos?

a.-Gastos contabilizados después del devengo e ingresos contabilizados antes: Supongamos que en 2013 hubo un accidente en la empresa en el que falleció un trabajador por falta de medidas de prevención de riesgos laborales. Desde el inicio se conocía que era responsabilidad de la sociedad y que debía abonar, según sentencia provisional una indemnización, pero por resultar un importe significativo de 300.000 euros y por no aumentar las pérdidas se decidió no registrar ninguna provisión. En 2015 se dicta sentencia firme que condena a la empresa y, dado que se trata de un error, registramos contra reservas los 300.000 euros. Bueno pues el cargo contra reservas es un gasto fiscalmente deducible que afecta a la base imponible del presente ejercicio. Sin embargo, si el siniestro se produjo en 2010, no sería fiscalmente deducible porque habría prescrito.

Este es el texto legal que soporta lo que indico, LIS Art. 11.3.1º "Tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas (PyG o Reservas) en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores."

Respecto a la tributación inferior a la que "hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores" únicamente hay que considerar la variación de tipos impositivos y otras circunstancias de la normativa fiscal. Con anterioridad a 2023, se excluía de esta posibilidad los gastos prescritos, sin embargo, en base a la Sentencia de Tribunal Supremo de 22/03/2024 "A los efectos del artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del 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 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." Este es el tenor literal de la referida sentencia.

El tratamiento es igual para el caso de que se tratase de una factura de un proveedor omitida en el ejercicio del devengo y registrada con posterioridad contra reservas o bien de ingresos contabilizados por anticipado.

b.-Ingresos no contabilizados o contabilizados después del devengo y gastos ficticios o contabilizados antes del devengo: Asumamos que la entidad vendía mercancías sin IVA y no declaraba la venta, pero ingresaba el dinero en el banco. Así se ha generado una deuda ficticia que luce en la cuenta de "Socios y administradores". La entidad decide regularizar la deuda ficticia contra reservas por corresponder a ejercicios anteriores.

En ese caso sería aplicable la LIS "Artículo 121. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. 2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del contribuyente cuando éste ostente la posesión sobre ellos.4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes.5. El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, **excepto que el contribuyente pruebe** que corresponde a otro u otros"

Tanto en caso de regularización ingresos no contabilizados o contabilizados después del devengo y gastos ficticios o contabilizados antes del devengo, el tratamiento es el mismo:

- ✓ Si el hecho no ha prescrito: no tributa en el ejercicio en que se contabiliza dado que no se devenga en dicho ejercicio, sino que se debe hacer una liquidación complementaria para corregir los errores no declarados devengados en ejercicios anteriores.,
- ✓ Si se puede demostrar que el ingreso ya ha prescrito, no se debe hacer nada. El abono a reservas no tributaria por estar prescrito el ingreso correspondiente.

Respecto a la forma de demostrar la prescripción, la sentencia del TS de 5/10/12 admite la contabilidad debidamente legalizada como medio de prueba "una vez apreciada por la Inspección que se trata de una deuda inexistente, es precisamente la contabilidad, si se encuentra legalizada, la que puede dar luz, entre otros medios, de la fecha del registro de la deuda"

El mismo tratamiento tendrían los gastos ficticios registrados o registrados antes de su devengo. Teóricamente, si no se han pagado al ser ficticios, deberían lucir en una cuenta por pagar, que al regularizarla con abono a reservas produciría un incremento patrimonial no declarado.

c.-Cambios en criterios contables. En ocasiones se producen cambios de imputación de gastos e ingresos que afectan a reservas, que, sin embargo no suponen integración en la base imponible del ejercicio en que se regularizan ni deben tributar nuevamente debido a la contabilización originada por el cambio de criterio. Este es el texto legal LIS Art 11.3.2º. "Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen. No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable"

El siguiente ejemplo, ilustra el efecto fiscal mencionado con anterioridad. Supongamos que una bodega acomete una inversión consistente en un terreno sobre el que construye una nave de embotellado y además compra depósitos de acero inoxidable. Se muestra a continuación el coste y subvenciones concedidas:

Descripción	Coste	Subvención	Neto	Años de vida útil	Amortización Anual	Ingreso por subvención	Efecto neto anual en PG
Terreno	175.000	70.000	105.000	N/A	0	0	0
Nave de suministros	825.000	330.000	495.000	33	25.000	10.000	15.000
Depósitos de acero inoxidable	1.000.000	400.000	600.000	25	40.000	16.000	24.000
Total según PCGA	2.000.000	800.000	1.200.000	58	65.000	26.000	39.000
Amortizando en 10 años					65.000	80.000	-15.000
Diferencia anual					0	-54.000	54.000

Por error, la imputación contable a ingresos de la subvención no se hace en función de la amortización, sino en diez años. Este criterio se corrige tras ocho años y se pasa a reconocer como ingresos de acuerdo con PCGA, en base a los años de vida útil.

<u>Año</u>	<u>Amortización</u>	<u>Subvenc. S/ PCGA</u>	<u>Ingreso en 10 años</u>	<u>Registrado en contabilidad</u>	<u>Ingreso fiscal</u>	<u>Diferencia anual</u>
1	65.000,00	26.000,00	80.000,00	80.000,00	80.000,00	54.000,00
2	65.000,00	26.000,00	80.000,00	80.000,00	80.000,00	54.000,00
3	65.000,00	26.000,00	80.000,00	80.000,00	80.000,00	54.000,00
4	65.000,00	26.000,00	80.000,00	80.000,00	80.000,00	54.000,00
5	65.000,00	26.000,00	80.000,00	80.000,00	80.000,00	54.000,00
6	65.000,00	26.000,00	80.000,00	80.000,00	80.000,00	54.000,00
7	65.000,00	26.000,00	80.000,00	80.000,00	80.000,00	54.000,00
8	65.000,00	26.000,00	80.000,00	80.000,00	80.000,00	54.000,00
Corrección				(432.000,00)		432.000,00
9	65.000,00	26.000,00	80.000,00	26.000,00	0,00	(26.000,00)
10	65.000,00	26.000,00	80.000,00	26.000,00	0,00	(26.000,00)
11	65.000,00	26.000,00		26.000,00	0,00	(26.000,00)
12	65.000,00	26.000,00		26.000,00	0,00	(26.000,00)
13	65.000,00	26.000,00		26.000,00	0,00	(26.000,00)
14	65.000,00	26.000,00		26.000,00	0,00	(26.000,00)
15	65.000,00	26.000,00		26.000,00	0,00	(26.000,00)
16	65.000,00	26.000,00		26.000,00	0,00	(26.000,00)
17	65.000,00	26.000,00		26.000,00	0,00	(26.000,00)
18	65.000,00	26.000,00		26.000,00	0,00	(26.000,00)
19	65.000,00	26.000,00		26.000,00	0,00	(26.000,00)
20	65.000,00	26.000,00		26.000,00	0,00	(26.000,00)
21	65.000,00	26.000,00		26.000,00	0,00	(26.000,00)
22	65.000,00	26.000,00		26.000,00	0,00	(26.000,00)
23	65.000,00	26.000,00		26.000,00	0,00	(26.000,00)
24	65.000,00	26.000,00		26.000,00	0,00	(26.000,00)
25	65.000,00	26.000,00		26.000,00	10.000,00	(16.000,00)
26	25.000,00	10.000,00		10.000,00	10.000,00	0,00
27	25.000,00	10.000,00		10.000,00	10.000,00	0,00
28	25.000,00	10.000,00		10.000,00	10.000,00	0,00
29	25.000,00	10.000,00		10.000,00	10.000,00	0,00
30	25.000,00	10.000,00		10.000,00	10.000,00	0,00
31	25.000,00	10.000,00		10.000,00	10.000,00	0,00
32	25.000,00	10.000,00		10.000,00	10.000,00	0,00
33	25.000,00	10.000,00		10.000,00	10.000,00	0,00
1.825.000,00	730.000,00	800.000,00	730.000,00	730.000,00	0,00	

Ajuste de 432.000 € a la base imponible por haber ya tributado

En este caso no se integra en la base imponible el ajuste contra reservas de 432.000 euros efectuado en el año 8. Puesto que estos ingresos ya han tributado en ejercicios anteriores y contablemente vuelven a ser registrados, en ejercicios futuros se deben ajustar con signo negativo al resultado contable para obtener la base imponible. Si no lo hiciéramos así, tributarían dos veces: una al inicio como consecuencia de la contabilización errónea y otra tras la corrección del error.