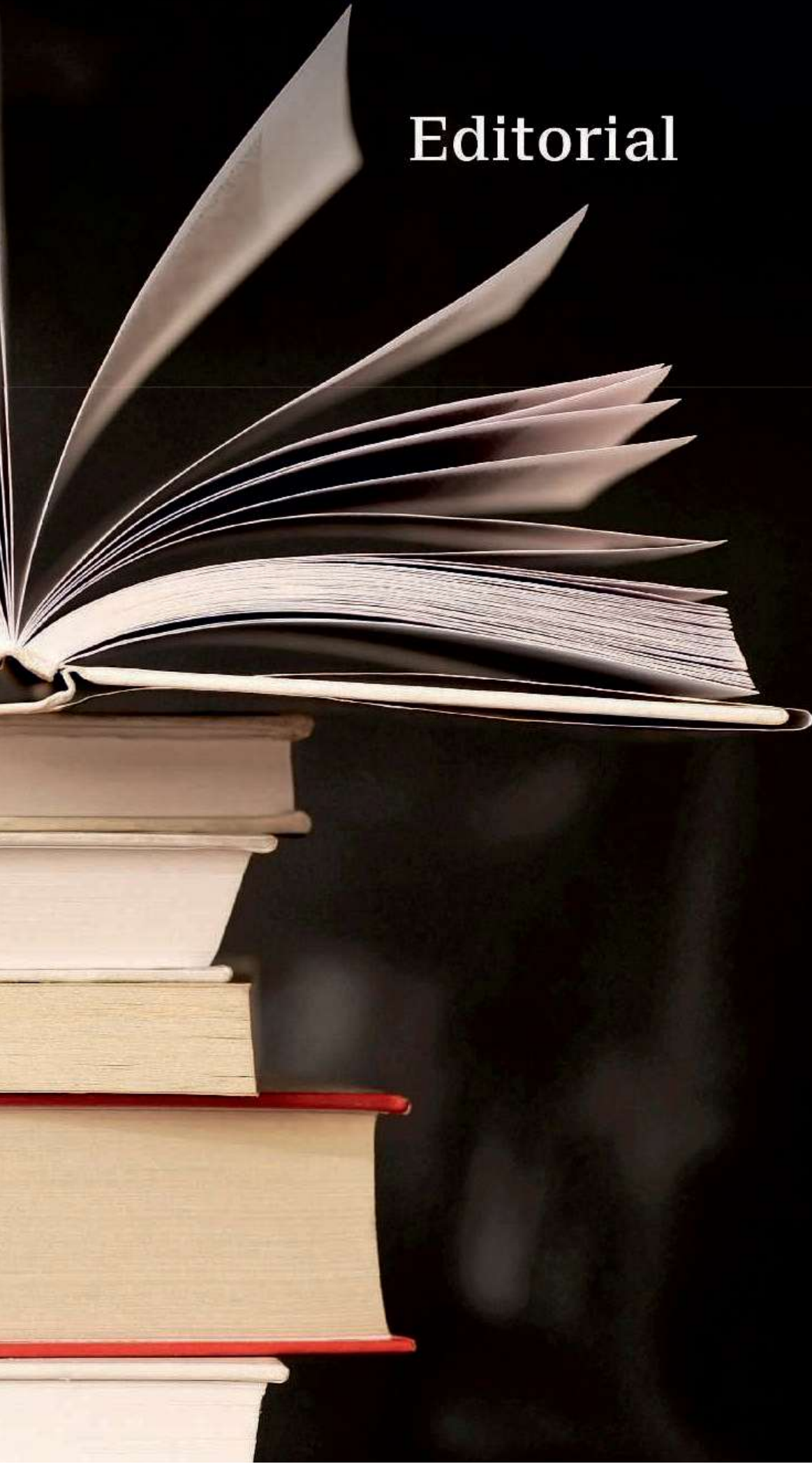


# Editorial



# ASIMETRÍAS EN LA CONFIGURACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA: LÍMITES Y ALTERNATIVAS A LAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS E INSCRIPCIONES CONTABLES EXTEMPORÁNEAS DIRIGIDAS A INCREMENTAR BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EJERCICIOS PRESCRITOS

---

José Manuel Almudí Cid

*Director de la Revista Técnica Tributaria*

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*

*Universidad Complutense de Madrid*

*(España)*

<https://orcid.org/0000-0001-9230-4862>

Cómo citar: Almudí Cid, J.M. (2025). Asimetrías en la configuración de la prescripción tributaria: límites y alternativas a las autoliquidaciones rectificativas e inscripciones contables extemporáneas dirigidas a incrementar bases imponibles negativas en ejercicios prescritos. *Revista Técnica Tributaria*, 4(151), 7-17.

Con la llegada del año 1999 se introdujo en el impuesto sobre sociedades español la obligación de los sujetos pasivos de dicho impuesto de acreditar, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas objeto de compensación, cualquiera que fuere el ejercicio en que se hubiesen originado<sup>1</sup>. Hasta dicha

fecha, la compensación de bases imponibles negativas en dicho impuesto únicamente exigía que estas constasen en las declaraciones previas del sujeto pasivo.

El trasfondo de esta medida era la inequívoca voluntad del legislador de ampliar las facultades de comprobación de la Administración tributaria más allá del plazo tributario de pres-

---

<sup>1</sup> Vid. el artículo 23.5 de la derogada Ley 43/1995, de 27 de diciembre, modificado por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

cripción (cuatro años), facultándola para requerir al obligado tributario aquellos elementos acreditativos de la correcta determinación de las bases imponibles negativas generadas en periodos impositivos previos, cuando estas surtían efectos en un periodo impositivo ulterior.

Ahora bien, dada la redacción de la norma, distaba mucho de resultar claro el alcance de la comprobación susceptible de llevarse a cabo por la Administración en el marco de un procedimiento dirigido a verificar la licitud de la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios ya prescritos.

En efecto, la obligación de acreditar la procedencia de las bases imponibles negativas dio lugar a que los tribunales se viesen obligados a dilucidar si bastaba para ejercitar el derecho a la compensación con que el contribuyente aportase las declaraciones tributarias en las que había determinado la base imponible negativa con efectos en ejercicios futuros, así como la contabilidad y los documentos en los que esta se funda, o si la Administración estaba facultada adicionalmente para poner en tela de juicio la aplicación del ordenamiento jurídico realizada por el obligado tributario en el periodo impositivo, ya prescrito, en el que se había determinado la base imponible negativa.

Esta controversia fue resuelta por el Tribunal Supremo, entre otras, mediante las sentencias de 6 y 14 de noviembre de 2013<sup>2</sup>, que se pronunció inicialmente a favor de la tesis de la Administración, permitiendo a la Agencia Tributaria revisar la corrección jurídica de las declaraciones tri-

butarias en las que se originaron las bases imponibles negativas más allá del plazo ordinario de prescripción. De este modo, el contribuyente podría ver cuestionada la aplicación del ordenamiento jurídico, a la que le avoca el generalizado sistema de autoliquidación, realizada largo tiempo atrás (en periodos impositivos ya prescritos), a la vez que ser requerido para aportar la contabilidad y los soportes documentales en los que fundó originalmente la determinación de la base imponible negativa.

En todo caso, es obligado advertir que la jurisprudencia del Tribunal Supremo a la que acabamos de referirnos fue objeto de matizaciones, en concreto, a través de la sentencia de 4 de julio de 2014, en la que el Alto Tribunal negó la posibilidad de declarar realizados en fraude de ley negocios jurídicos acaecidos en periodos ya prescritos, cuyos efectos habían adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, toda vez que el ejercicio que dio lugar a la base imponible negativa no había sido objeto de comprobación alguna<sup>3</sup>.

Con esta relevante precisión, el Tribunal Supremo abrazaba la idea de que otorgar a la Administración una potestad ilimitada de comprobación de situaciones ya consolidadas jurídicamente, por mucho que estas incidan en obligaciones tributarias no prescritas, determina una inaceptable quiebra del principio constitucional de seguridad jurídica. Por consiguiente, como cabe observar, la posición del Tribunal Supremo en este ámbito distaba mucho de estar del todo asentada, toda vez que la solución alcanzada en la mencionada sentencia de 4 de julio de 2014 contravino los postu-

---

2 Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2013, rec. núm. 4319/2011, ECLI:ES:TS:2013:5600 y de 14 de noviembre de 2013, rec. núm. 4303/2011, ECLI:ES:TS:2013:5671.

3 Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014, rec. núm. 581/2013, ECLI:ES:TS:2014:2890.

lados sentados en las dos sentencias precedentes, pese a que se citaban expresamente en este último fallo. En concreto, el Alto Tribunal declaró que:

*«(...) lo que pretende la Administración es determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica, y no la simple constatación de su realización –en los términos pactados y con sus efectos propios–, algo que queda fuera de las facultades que el artículo 23.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o la propia Ley General Tributaria de 2003 confieren a la Inspección».*

No obstante, este planteamiento fue abandonado posteriormente por el Tribunal Supremo, que acabó haciendo suya, si bien no de forma unánime<sup>4</sup>, la interpretación de la Administración, en sus pronunciamientos de 5 y 26 de febrero y 23 de marzo de 2015<sup>5</sup>.

Como hemos señalado en otro lugar<sup>6</sup>, habida cuenta de la íntima

conexión existente entre el principio constitucional de seguridad jurídica y la figura de la prescripción, a nuestro juicio, resulta sumamente cuestionable el contenido del vigente artículo 66 bis de la Ley General Tributaria, incorporado en nuestro ordenamiento por la Ley 34/2015<sup>7</sup>, mediante el que se introdujo un plazo de prescripción de diez años para comprobar o investigar las bases imponibles pendientes de compensación. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente podrá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, exclusivamente mediante la exhibición de la autoliquidación y de la contabilidad, sin que sea posible cuestionar la aplicación o interpretación jurídica que ha dado lugar a las mismas.

En este escenario, el Tribunal Supremo, partiendo de lo dispuesto en el apartado 2 de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015<sup>8</sup>, ha

4 Vid. el voto particular a la primera de las sentencias citadas, formulado por el magistrado Huelin Martínez de Velasco, en el que se manifiesta que «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».

5 Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015, rec. núm. 4075/2013, ECLI:ES:2015:861, 26 de febrero de 2015, rec. núm. 4072/2013, ECLI:ES:2015:876 y 23 de marzo de 2015, rec. núm. 682/2014, ECLI:ES:2015:1120.

6 Almudí Cid, J.M. y Gandarias Cebrián, L., "La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades", *FORO. Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales*, vol. 17, núm. 2, 2014, pp. 402 y 403.

7 Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

8 De acuerdo con lo previsto en esta norma, lo dispuesto en los artículos 66 bis y 115 de la Ley General Tributaria se aplica a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados al tiempo de su entrada en vigor (12 de octubre de 2015).

diferenciado entre: a) los procedimientos regidos por la Ley General Tributaria de 1963, b) los que se rigen por la Ley General Tributaria de 2003 antes de la entrada en vigor de Ley 34/2015 y c) aquellos en los que resulta aplicable la modificación operada por la Ley 34/2015<sup>9</sup>.

El Alto Tribunal ha concluido que a los negocios realizados antes del 1 de enero de 2004 (fecha de entrada en vigor de la LGT de 2003) se les aplica el artículo 109 de la Ley General Tributaria de 1963, por lo que, en consonancia con la interpretación jurisprudencial de este precepto, no cabe comprobar ni mucho menos calificar negocios realizados en periodos prescritos, ni siquiera en cuanto a los efectos que pudieran producir en ejercicios no prescritos<sup>10</sup>.

En relación con la segunda situación se ha pronunciado la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 2022<sup>11</sup>, que siguiendo la estela de la previamente citada sentencia de 5 de marzo de 2015<sup>12</sup>, dispone que la Administración tributaria, para liquidar ejercicios no prescritos, puede comprobar negocios y operaciones realizados en ejercicios prescritos estando ya en vigor la Ley General Tributaria de 2003, pese a no resultar

aplicable a estos supuestos la modificación operada por la Ley 34/2015.

Respecto al tercer escenario, dos pronunciamientos del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2024 y 2 de abril de 2025, dictados nuevamente en un supuesto en el que la Administración Tributaria había declarado simulado un negocio jurídico celebrado en un periodo prescrito (1999) que proyectaba sus efectos sobre ejercicios no prescritos en el instante de iniciarse la inspección (2016) –bajo la vigencia de lo previsto en los artículos 66 bis y 115 de la Ley General Tributaria –, declaran que la voluntad del legislador tras la modificación de esta última norma por la Ley 34/2015 resulta incuestionable, de forma que es factible comprobar ejercicios prescritos que puedan proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos. De hecho, el Tribunal declara no albergar duda alguna sobre la constitucionalidad de sendos preceptos, rechazando elevar una cuestión de inconstitucionalidad, «(...) pues obedece al designio del legislador, expresado en el Preámbulo de la ley, de cambiar el régimen existente para solventar las dudas anteriores, optando por reforzar inequívocamente la posición de la Administración tributaria»<sup>13</sup>.

---

9 Sobre esta cuestión, vid. Cordero González, E.M., "El derecho a comprobar e investigar bases imponibles negativas, créditos fiscales y demás elementos generados en periodos prescritos, tras la ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley General Tributaria", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 396, 2016, pp. 5 a 44; Huelin Martínez de Velasco, J., "La insoportable imprescriptibilidad de la potestad administrativa de comprobación tributaria", *Taxlandia*, 29 de noviembre de 2022, documento accesible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/joaquin-huelin-martinez-de-velasco/la-insoportable-imprescriptibilidad-de-la-potestad-administrativa-de-comprobacion-tributaria>, y González Martínez, M.T., "El perpetuo regreso al pasado: a propósito de la STS 382/2025 de 2 de abril de 2025, rec. 8998/2022", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 150, pp. 253 a 261.

10 Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2019, rec. núm. 6276/2017, ECLI:ES:TS:2019:3037, 22 de octubre de 2020, rec. núm. 5820/2018, ECLI:ES:TS:2020:3516 y 4 de noviembre de 2020, rec. núm. 7716/2020, ECLI:ES:TS:2020:3580.

11 Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 2022, recurso de casación 4304/2020, ECLI:ES:TS:2022:768.

12 Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015, rec. núm. 4075/2013, ECLI:ES:2015:861.

13 Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2024, rec. núm. 8243/2022, ECLI:ES:2024:1583 y 2 de abril de 2025, rec. núm. 8998/2022, ECLI:ES:2025:1439.

Con todo, a nuestro juicio, según manifiesta acertadamente el magistrado Navarro Sanchís en el voto particular concurrente formulado a la última sentencia citada, en línea con lo señalado con el voto particular del magistrado Huelin Martínez de Velasco a la previamente citada sentencia de 5 de marzo de 2015<sup>14</sup>, no cabe afirmar apodícticamente que los artículos 66 bis y 115 de la Ley General Tributaria, que conducen a una inhabilitación de la prescripción ganada, puedan considerarse compatibles con el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución en todos los supuestos. Máxime cuando esta regulación, introducida en la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, puede obligar a la aportación de una documentación justificativa que no necesariamente conservará el obligado tributario, dado que en el periodo impositivo en el que tiene su origen la partida susceptible de compensación ulterior puede ser muy anterior al instante en el que el legislador acometió el señalado reforzamiento temporal de la potestad de comprobación administrativa.

Adicionalmente, es preciso subrayar que una regulación de esta naturaleza tampoco parece compadecerse bien con la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su pronunciamiento de 27 de enero de 2022, relativo a la inicial regulación de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, en la que se declara lo siguiente:

*«(...) aunque el legislador nacional puede establecer un plazo de prescripción ampliado con el fin de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de luchar contra el*

*fraude y la evasión fiscales derivados de la ocultación de activos en el extranjero, siempre y cuando la duración de ese plazo no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, habida cuenta, en particular, de los mecanismos de intercambio de información y de asistencia administrativa entre Estados miembros (...), no ocurre lo mismo con la institución de mecanismos que, en la práctica, equivalgan a prolongar indefinidamente el período durante el cual puede efectuarse la imposición o que permitan dejar sin efecto una prescripción ya consumada»<sup>15</sup>.*

\*\*\*

No puede perderse de vista que la actual configuración legal del plazo administrativo para comprobar las bases imponibles negativas, una vez bendecido por el Tribunal Supremo, invita a cuestionar la viabilidad de imponer sanciones como consecuencia de la acreditación indebida de bases imponibles negativas susceptibles de compensarse en ejercicios futuros.

Téngase presente que la infracción de peligro establecida en el artículo 195 de la LGT perderá parte de su sentido, o al menos requerirá una actualización a la baja de la sanción prevista (15 % de las bases imponibles indebidamente acreditadas), desde el momento en el contribuyente no podrá ver consolidada la conducta preparatoria de una posterior defraudación, consistente en la determinación improcedente de bases imponibles negativas susceptibles de compensarse en ejercicios futuros, hasta

14 Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015, rec. núm. 4075/2013, ECLI:ES:2015:861.

15 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022, *Comisión v. Reino de España*, C-788/19, apartado 38.

que transcurran diez años desde la presentación de la autoliquidación.

Los efectos que se derivan de la aplicación del artículo 195 de la LGT en un escenario como el señalado podrán llegar a contravenir el principio de proporcionalidad en materia sancionadora en los términos en que ha sido interpretado, entre otras, por el Tribunal de Luxemburgo en la Sentencia de 31 de mayo de 2018<sup>16</sup>, relativa a España, dictada en el asunto C-190/17, en la que el tribunal recuerda que:

*«(...) el principio de proporcionalidad no solo rige en lo que respecta a la determinación de los elementos constitutivos de una infracción, sino también en cuanto atañe a la determinación de las normas relativas a la cuantía de las multas y a la apreciación de los elementos que pueden tenerse en cuenta para fijarlas (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de febrero de 2012, Urbán, C-210/10, EU:C:2012:64, apartados 53 y 54)».*

En particular, según manifiesta el tribunal tanto en este como en ulteriores pronunciamientos<sup>17</sup>, las medidas administrativas o represivas de los Estados miembros no deben exceder de lo que resulta necesario para lograr los objetivos legítimos de dicha normativa. En este contexto, la cuantía de las sanciones deberá adecuarse a la gravedad de las infracciones que dichas sanciones castigan, lo que a nuestro juicio obliga a graduar la sanción prevista en el artículo 195 de la

LGT en un escenario en el que el bien jurídico protegido por dicho precepto, esto es, la posibilidad de acreditar bases imponibles negativas susceptibles de verse consolidadas en periodos impositivos posteriores ante la ausencia de comprobación administrativa, ha pasado a tutelarse en nuestro ordenamiento mediante las previsiones contenidas en el artículo 66 bis de la LGT<sup>18</sup>.

Desde luego, a la luz del mencionado principio, resulta inconcebible que, tras dotarse a la Administración de la posibilidad de revisar la determinación o acreditación de bases imponibles negativas por un periodo de diez años, la sanción continúe siendo la misma que cuando la LGT no contemplaba dicha posibilidad.

A estos efectos, conviene tener presente que, según se desprende, entre otras, de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2024, los tribunales nacionales están perfectamente legitimados para aplicar directamente el principio de proporcionalidad, en los que términos en los que ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sin necesidad de elevar cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, para ajustar los efectos de una sanción vinculada con un tributo que haya sido objeto de algún grado de armonización en la Unión<sup>19</sup>.

\*\*\*

La articulación del plazo de prescripción del derecho a comprobar al

---

16 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 31 de mayo de 2018, *Lu Zheng*, C-190/17, apartado 40.

17 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022, *Comisión v. Reino de España*, C-788/19.

18 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 16 de julio de 2015, *Chmielewski*, C-255/14, ECLI:EU:C:2015:475, apartado 23.

19 Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2024, rec. núm. 7826/2022, ECLI:ES:2024:5364.

que acabamos de referirnos hace aflorar una preocupante y criticable asimetría respecto a la posición en la que se encuentran el obligado tributario y la Administración, pues mientras que el primero resulta constreñido por un plazo de cuatro años para instar cualquier rectificación de sus autoliquidaciones o presentar autoliquidaciones rectificativas del impuesto sobre sociedades<sup>20</sup> que pudieran surtir efectos en ejercicios futuros, la Administración tiene abierta la puerta a cuestionar la aplicación del ordenamiento jurídico realizada por el contribuyente durante diez años.

La Audiencia Nacional, en su sentencia de 21 de noviembre de 2019, ubicó al contribuyente, basándose en el principio de regularización íntegra, en una posición de igualdad de armas con la Administración, reparando la asimetría antes expuesta, al reconocer su legitimación para instar la revisión de la adecuación a derecho de aquellas declaraciones ya prescritas que extienden sus efectos sobre periodos impositivos no prescritos<sup>21</sup>.

No obstante, este planteamiento fue revisado en casación por el Tribunal Supremo mediante su sentencia de 26 de julio de 2021, en la que la Sala concluyó que la solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción no permite que el contenido de dicha rectificación consista en reconocer *ex novo* bases imponi-

bles negativas, supuestamente generadas en periodos impositivos prescritos, que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de tales ejercicios prescritos. Dicho en otros términos, la rectificación permite compensar bases imponibles negativas con las positivas del ejercicio, pero no crear también las bases negativas a efectos de tal compensación tomando como referencia periodos impositivos ya prescritos<sup>22</sup>.

Esta restrictiva y cuestionable posición del Tribunal Supremo en la esfera de la rectificación de autoliquidaciones, que resulta plenamente extensible a las recientemente implantadas autoliquidaciones rectificativas, se ha visto parcialmente atenuada, en términos prácticos, por la doctrina sentada por la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2024<sup>23</sup>, relativa a la regla de imputación temporal actualmente prevista en el artículo 11.3 de la Ley del impuesto sobre sociedades.

En este pronunciamiento, el Alto Tribunal permite al obligado tributario incorporar, en la base imponible de un periodo impositivo no prescrito, un gasto no contabilizado en el momento de su devengo, pese a que éste se corresponda con un ejercicio ya prescrito. Como es sabido, el artículo 11.3 de la Ley del impuesto sobre sociedades supedita la posibilidad de incorporar un gasto en un periodo impositivo posterior al que debía haber sido

20 El 24 de junio de 2025 se publicó en el BOE la Orden HAC/657/2025, por la que se aprueban, entre otras medidas, los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades para los periodos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2024, circunstancia a la que el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, supeditaba la efectiva implementación de la figura de la autoliquidación rectificativa en este tributo.

21 Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2019, rec. núm. 1064/2017, ECLI:ES:AN:2019:4496.

22 Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021, rec. núm. 1118/2020, ECLI:ES:TS:1188:2020.

23 Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022, ECLI:ES:TS:2024:1625.

imputado contablemente a que en virtud de dicho retraso no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal<sup>24</sup>.

La principal aportación de este relevante pronunciamiento, que como se ha anticipado viene a mitigar limitadamente la asimetría existente entre el plazo de prescripción para solicitar la rectificación de autoliquidaciones o presentar liquidaciones rectificativas (cuatro años) y el aplicable en el marco del ejercicio de la potestad de comprobación administrativa (diez años), consiste en declarar que no cabe identificar la prescripción del ejercicio en el que debió imputarse el gasto con la concurrencia de una inferior tributación a la que el artículo 11.3 de la Ley del impuesto sobre sociedades supedita la imputación contable del gasto en un ejercicio posterior al de su devengo.

A tal efecto, el Tribunal Supremo declara que el referido precepto no establece como requisito para la imputación contable tardía de un gasto que tenga su origen en un periodo impositivo no prescrito, por lo que no cabe exigir un requisito adicional para la efectiva aplicación de la regla de imputación temporal que nos ocupa. Concretamente, el Alto Tribunal declara que:

*«(n)o 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 que se devengó (ejercicio prescrito) ni en el ejercicio en el que se produjo la imputación contable (ejercicio no prescrito)».*

De donde se deriva que, si bien la Administración Tributaria tiene atribuidas facultades, conforme a los artículos 66 bis y 115 de la Ley General Tributaria, para comprobar retrospectivamente diez años, cuando los actos, hechos, negocios jurídicos o la aplicación del ordenamiento por el obligado tributario tengan incidencia en periodos impositivos no prescritos, al mismo tiempo, debe garantizar la adecuada aplicación de la regla de imputación temporal de referencia, en el

---

24 Conforme a la vigente redacción de este precepto: «(n)o serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada. Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores».

bien entendido de que la prescripción del ejercicio en el que tiene su origen el gasto no es óbice para su inclusión es un periodo impositivo ulterior<sup>25</sup>.

Más recientemente, la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2025<sup>26</sup> ha negado la posibilidad, tomando en consideración indirectamente las reglas de imputación temporal recogidas en el artículo 19 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades<sup>27</sup>, análogo al artículo 11 de la vigente Ley del impuesto sobre sociedades, de reflejar en la base imponible del impuesto sobre sociedades una provisión contabilizada en 2012, que debía haber sido anotada contablemente en ejercicios ya prescritos (2001 a 2007).

En este último pronunciamiento, sin advertirlo expresamente, el Tribunal Supremo parece revisar el planteamiento plasmado en la previamente citada sentencia de 22 de marzo de 2024<sup>28</sup>, declarando la imposibilidad de incorporar, en un ejercicio no prescrito, un gasto o una provisión que contablemente debía haberse incluido en un periodo prescrito.

Sorprendentemente, en este caso, sin hacer siquiera referencia a la existencia de una eventual menor tributación en virtud de la prescripción de los periodos impositivos en el que se ori-

gina el gasto –en los términos requeridos tanto por el artículo 19 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades y como por el artículo 11 de la vigente Ley del impuesto sobre sociedades–, la argumentación a la que acude del Tribunal para negar su deducción pivota fundamentalmente en torno el requisito de inscripción contable<sup>29</sup>. Como es sabido, conforme al mismo, la deducción de un gasto requiere su previa contabilización en la cuenta de pérdidas y ganancias para configurar el resultado contable con el que se determina la renta del ejercicio.

Adicionalmente, el Tribunal Supremo hace alusión a la norma de registro de valoración 22ª del Plan General Contable<sup>30</sup>, señalando que «(...) cuando sea necesario contabilizar algún gasto o ingreso en el ejercicio en curso, sin posibilidad de utilizar el grupo 6 ni el grupo 7, la norma 22ª establece que el ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores referidos al error, motivará en el ejercicio actual el correspondiente ajuste, que se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto en una cuenta de reservas. Por lo tanto y como no se refleja en la cuenta de pérdidas y ganancias, esta corrección de errores, no debe alterar el resultado del ejercicio».

---

25 En el fundamento jurídico noveno de la sentencia de 3 de febrero de 2024 el Tribunal Supremo manifiesta expresamente que la invocación de la prescripción de unos derechos vetaría la comparación que reclama el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, lo que no resulta admisible.

26 Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2025, rec. núm. 8368/2023, ECLI:ES:TS:2025:4359.

27 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

28 Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022, ECLI:ES:TS:2024:1625.

29 Artículos 10.3 del Texto Refundido del impuesto sobre sociedades y de la vigente Ley del impuesto sobre Sociedades.

30 Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

A mi juicio, estos argumentos no pueden considerarse válidos para desvirtuar la aplicación, por parte del obligado tributario, de lo dispuesto en los artículos 19 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades y 11 de la vigente Ley del impuesto sobre sociedades, que según ha señalado meridianamente la referida sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2024<sup>31</sup>, constituye una regla especial de imputación temporal que debe ser interpretada necesariamente a la luz del principio de capacidad económica. Buena prueba de que la argumentación del Tribunal Supremo resulta inconsistente es el hecho de que, a la luz del mismo, también resultaría inviable imputar contablemente en un ejercicio posterior un gasto que debía haberse incluido en un ejercicio previo no prescrito.

De hecho, los antecedentes fácticos detallados en la sentencia de 7 de octubre de 2025 no parecen compatibilizarse con los que motivan el fallo del Tribunal. Por una parte, en el antecedente 1.6 se refleja que la recurrente practicó una provisión en el año 2012: «(...) contabilizó en el ejercicio 2012, un importe de 463.429,25 euros en concepto de arrendamiento de las naves de ejercicios anteriores. La Administración tributaria consideró que, de los documentos que constaban en el expediente, se deducía claramente que el importe contabilizado se correspondía con arrendamientos no facturados ni pagados desde 2001 hasta mayo de 2010. Consideró que se trataba de gastos devengados en ejercicios anteriores y prescritos, que la sociedad no provisionó a pesar de las

reiteradas recomendaciones que los auditores hicieron en el año 2003».

Sin embargo, en el fundamento jurídico 5.6, se declara que «(l)o que en realidad pretende la actora es que, a pesar de estar prescritos los periodos en los que se devengó el gasto contabilizado, la Administración, con ocasión de su comprobación en investigación, los impute a esos ejercicios haciendo los ajustes en la deuda que correspondiera a esos ejercicios».

Como cabe apreciar, al contrastar los antecedentes de hecho con los fundamentos jurídicos de este pronunciamiento, aflora la duda de si el Tribunal Supremo está dando realmente respuesta a la situación protagonizada por las partes, pues mientras de los primeros se deduce que la recurrente incluyó gastos vinculados con los impagos de arrendamientos generados entre 2001 y 2010 en el año 2012 (conforme a lo establecido en el artículo 19 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades), en los fundamentos jurídicos lo que se plantea es si la Administración tributaria está obligada a modificar el resultado del año 2012, atendiendo a la existencia de gastos generados en periodos prescritos no reflejados el obligado tributario en sus autoliquidaciones correspondientes a ejercicios no prescritos.

De confirmarse esta discrepancia, parece claro que la doctrina sentada en la referida sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2024<sup>32</sup>, referente a situaciones en la que el obligado tributario ha incorporado extemporáneamente un gasto deven-

---

31 Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022, ECLI:ES:TS:2024:1625.

32 Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022, ECLI:ES:TS:2024:1625.

gado de un periodo prescrito, habrá de considerarse plenamente vigente.

A la luz de lo anterior, la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2025 estaría declarando –nuevamente de forma cuestionable a la luz de las prerrogativas establecidas en los artículos 66 bis y 115 de la Ley General Tributaria, pues genera una evidente asimetría respecto a la posición del obligado tributario–, que la Administración Tributaria, en el seno de un procedimiento de comprobación, no podrá tomar en consideración, cuando el obligado tributario no haya hecho uso *motu proprio* de la regla de imputación temporal prevista en el artículo 11.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, gastos relativos a periodos impositivos prescritos para determinar la base imponible de un ejercicio no prescrito.

Por último, aunque esto no es absolutamente diáfano, a la luz de este pronunciamiento, en línea del ansiado equilibrio entre los dos protagonistas de la relación jurídica tributaria, cabe considerar que la Administración, del mismo modo que no está obligada a tomar en consideración, en el marco de un procedimiento de comprobación, gastos procedentes de ejercicios prescritos que minoren la imposición en ejercicios no prescritos, tampoco podría imputar ingresos no contabilizados en dichos ejercicios para minorar las partidas pendientes de compensación.

Si bien está por ver que este planteamiento se confirme en ulteriores pronunciamientos, pues implica una clara reconsideración de su jurisprudencia previa, el Tribunal Supremo declara en este sentido que:

*«En definitiva, el que se puedan recalificar acontecimientos o hechos ocurridos en años pretéritos, con el límite de los diez (10) años, no permite a la Administración alterar la deuda tributaria de esos ejercicios si ya estuviera prescrita, por la máxima temporal de los cuatro años (4). Y ello independientemente de que la eventual deuda que se hubiera liquidado pudiera ser favorable o no favorable a los intereses de la Administración o del contribuyente»*

De donde cabe colegir que, en el escenario de jurisprudencia en tránsito que hemos descrito, todavía no se ha dicho la última palabra por parte del Tribunal Supremo en un ámbito tan relevante como el del plazo de prescripción para comprobar ejercicios prescritos que tienen incidencia en periodos impositivos no prescritos, así como en la esfera de la imputación contable extemporánea de gastos en el impuesto sobre sociedades. Confie-mos en que esta jurisprudencia avance en la línea sugerida de mitigar las relevantes asimetrías previamente descritas, aproximando los efectos que se derivan de la prescripción tanto para la Administración como para los obligados tributarios.