

Contabilización y Deducción Fiscal de Facturas de Ejercicios Anteriores

Es una situación común que, tras el cierre de un ejercicio económico, afloren gastos o pérdidas que no fueron contabilizados en su momento debido a retrasos en la recepción de facturas, extravíos u omisiones. Ante este escenario, es preciso determinar el procedimiento correcto tanto para su registro contable como para su posterior deducción en el Impuesto sobre Sociedades, IRPF e IVA.

1. Tratamiento y Registro Contable

1.1. Normativa Aplicable (PGC y PGC PYME)

La omisión de un gasto en el ejercicio de su devengo se califica técnicamente como un error contable. Su subsanación está regulada por la Norma de Registro y Valoración 22ª del Plan General Contable (NRV 21ª del PGC PYME), relativa a *Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables*, la cual establece:

- **Aplicación retroactiva:** Los cambios de criterio o la subsanación de errores se aplicarán de forma retroactiva, calculando su efecto desde el ejercicio más antiguo del que se disponga información.
- **Imputación a Reservas:** El ingreso o gasto de ejercicios anteriores derivado de esta aplicación motivará un ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos. Este ajuste se imputará directamente en el patrimonio neto, específicamente en una partida de reservas (salvo que afectara a un elemento imputado previamente en otra partida patrimonial).
- **Información comparativa:** Se deberán modificar las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que afecte dicho cambio o error.

1.2. Procedimiento de Registro (Asiento Contable)

Al tratarse de un error de un ejercicio cerrado, no se pueden utilizar las cuentas de gastos del grupo 6 por su naturaleza. En su lugar, se empleará la cuenta (113) Reservas voluntarias, la cual se cargará por el importe neto del gasto, reflejando asimismo el efecto impositivo y el IVA correspondiente.

El asiento tipo en el Libro Diario se estructura de la siguiente forma:

Debe	Haber	Concepto / Cuenta
XXX		(113) Reservas voluntarias <i>(Por el importe del gasto)</i>
XXX		(472) Hacienda Pública, IVA soportado <i>(Si procede)</i>

Debe	Haber	Concepto / Cuenta
	XXX	a (400) Proveedores / (410) Acreedores

1.3. Obligaciones en las Cuentas Anuales e Importancia Relativa

- **Memoria de las Cuentas Anuales:** Al formular las cuentas del ejercicio donde se realiza la subsanación, se debe incorporar de forma obligatoria una reseña explicativa en el Apartado 2 (Bases de presentación de las cuentas anuales).
- **Principio de Importancia Relativa:** Si el importe del gasto omitido es insignificante o de escasa relevancia, se puede optar por contabilizarlo directamente en el ejercicio actual utilizando la cuenta del grupo 6 correspondiente. Esto evita alterar el patrimonio neto y exime de la obligación de incluir la mención en la memoria.

2. Dedución en el Impuesto sobre Sociedades e IRPF

2.1. Marco Legal (Ley del Impuesto sobre Sociedades)

La deducibilidad fiscal y la imputación temporal de estos gastos están supeditadas al artículo 11.3 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (LIS), el cual determina:

1. **Requisito de inscripción contable:** No serán deducibles los gastos no imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas (salvo las excepciones legales de amortización libre o acelerada).
2. **Regla de imputación posterior:** Cuando un gasto se contabilice en un período impositivo posterior al de su devengo (ya sea en pérdidas y ganancias o en reservas), la imputación temporal se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre y cuando de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido aplicando la regla general de devengo.
3. **Ajustes por cambios de criterio:** Los cargos o abonos a reservas por cambios de criterio contable se integrarán en la base imponible del período de su realización, salvo que estén vinculados a ingresos/gastos ya devengados y computados en ejercicios anteriores.

2.2. Aplicación Práctica y Ajustes Extracontables

- **Tributación igual o superior (Vía General):** Si imputar el gasto en el ejercicio actual no supone una menor tributación global (por ejemplo, los tipos impositivos se mantienen iguales), el gasto es deducible en la declaración actual. Al estar registrado en el patrimonio neto (cuenta 113) y no en la cuenta de pérdidas y

ganancias, se debe practicar un ajuste extracontable negativo en el Modelo 200 (específicamente en la casilla 356 de la página 12).

- **Tributación inferior (Vía Excepcional):** Si la imputación en el ejercicio actual resultase en una tributación inferior a la que hubiera correspondido en el año de devengo (por ejemplo, debido a un incremento en el tipo impositivo), no se puede deducir directamente. Para aprovechar la deducción, se deberá solicitar la rectificación de la declaración del ejercicio de devengo (instando la devolución de ingresos indebidos), siempre que dicho ejercicio no haya prescrito.

2.3. Particularidades en el IRPF (Autónomos)

Esta normativa es plenamente aplicable en el IRPF para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas:

- Los autónomos con gastos no registrados de años anteriores podrán incluirlos en la declaración de la renta del ejercicio posterior, siempre que no suponga una menor tributación que la que hubiese resultado de aplicarlo en el año de devengo.
- Si se genera una menor tributación, el autónomo está obligado a imputar el gasto estrictamente en el año de su devengo mediante una declaración rectificativa del ejercicio correspondiente (sujeto a los plazos de prescripción).

3. Deducción del IVA Soportado

El ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas en ejercicios anteriores está regulado por el artículo 99.3 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho."

- **Conclusión:** Es totalmente viable incluir las cuotas de IVA de la factura rezagada como IVA soportado deducible en el Modelo 303 del periodo en el que formalmente se registra la factura, con independencia de que el devengo de la operación fuese anterior, con el único límite de que no hayan transcurrido más de cuatro años desde el nacimiento del derecho.

Pedro Joaquín Crespo Roldán