

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/07211/2024/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **25/03/2026**

Asunto:

Impuesto sobre Sociedades. Regularización de existencias finales. Regularización íntegra. Derecho del contribuyente a instar la rectificación de la autoliquidación del período impositivo siguiente.

Criterio:

En los casos en que la Inspección Tributaria incremente el valor de las existencias finales al cierre de un determinado período impositivo, el contribuyente tiene derecho a instar la rectificación de la autoliquidación del período impositivo siguiente en aras de ajustar las existencias iniciales del mismo al valor de las existencias finales del período impositivo anterior calculado por la Inspección.

Unificación de Criterio.

Referencias normativas:

Ley 27/2014 Impuesto sobre Sociedades

10.3

11.3

RD 1514/2007 Plan General de Contabilidad

NV.22

Conceptos:

Existencias

Procedimiento solicitud de rectificación de autoliquidaciones

Regularización íntegra

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 25 de marzo de 2026

PROCEDIMIENTO: 00-07211-2024-00

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO

RECURRENTE: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA - Q2826000H

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 31 de julio de 2024, recaída en la reclamación nº 47/2724/2023 interpuesta frente al acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2016.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. El obligado tributario SOCIEDAD X es una entidad dedicada a la fabricación y venta de jamones de distintas calidades los cuales, sin embargo, los inventariaba a un precio único sin distinción de si era jamón de bellota o de cebo.

La Administración Tributaria inició en fecha 21 de noviembre de 2018 un procedimiento de inspección relativo a su Impuesto sobre Sociedades 2014/2015; procedimiento que terminó con la suscripción en fecha 18 de octubre de 2019 de un acta con acuerdo. En dicha acta con acuerdo, se realizó una estimación tanto de las unidades de cada tipo de jamón que a cierre del ejercicio 2015 habría tenido el obligado tributario como una valoración del coste atribuible a cada modalidad de jamón, determinándose un incremento de las existencias finales a 31/12/2015; incremento que supuso un ajuste positivo en la base imponible IS 2015 por el mismo importe liquidándose, en consecuencia, deuda tributaria a ingresar en el citado período impositivo.

Tras la formalización de la citada acta con acuerdo, el obligado tributario presentó en fecha 23 de enero de 2020 una solicitud de rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades 2016 aduciendo que el cálculo de la variación de existencias debía modificarse para fijar como existencias iniciales a 1/1/2016 el importe de la variación de existencias finales a 31/12/2015 cuantificado por la Administración Tributaria; incremento de las existencias iniciales en 2015 que determinaba la existencia de un mayor gasto por consumo de existencias en 2016.

La Administración Tributaria desestimó en fecha 16 de noviembre de 2023 la solicitud de rectificación del Impuesto sobre Sociedades 2016 del contribuyente aduciendo lo siguiente:

Acuerdo de desestimación de la solicitud de rectificación IS 2016 de 16 de noviembre de 2023 (el subrayado es el contenido en el acuerdo):

<<Si bien Inspección y obligada tributaria suscribieron el Acta con Acuerdo señalada, en la que se incrementó el valor de las existencias de jamones en el ejercicio 2015 de común acuerdo, por la imposibilidad de "realizar una adecuada fijación de los consumos de explotación del ejercicio 2014 y de la valoración de las existencias finales de jamón bellota y cebo a 31/12/2015", ello, por sí solo, no produce el efecto de que en el ejercicio 2016 deba reducirse automáticamente el resultado contable en dicho importe por la modificación de la variación de las existencias, pues para que se minore dicho resultado contable es preciso que se registre contablemente el gasto que acarrea el efectivo consumo, es decir, que se cumpla el principio de inscripción contable que la norma propugna con carácter general para los gastos, de tal forma que para ello sería preciso modificar la contabilidad del ejercicio 2016, circunstancia no posible dado el momento temporal en

que se produce la liquidación derivada del Acta. Según reciente doctrina del Tribunal Supremo, la posibilidad de reformulación de las Cuentas se ciñe al breve período de tiempo que media entre el cierre del balance y la formulación de las cuentas y, de un modo ciertamente extraordinario, en el lapso posterior a dicha formulación y antes de la aprobación, señalando además que la subsanación de errores contables no debe realizarse mediante la reformulación de las cuentas anuales que ya han sido aprobadas con arreglo al procedimiento establecido, sino mediante la aplicación de la Norma 22ª del Plan General de Contabilidad.

No puede acudir a la reformulación de las cuentas anuales a fin de corregir el resultado contable y calcular la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades para solicitar por parte del contribuyente la rectificación de su autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos.

Por otra parte, la autoliquidación presentada en su día no adolece del error material alegado por la solicitante. Dicha autoliquidación se presume cierta para la obligada tributaria (art. 108 LGT), por lo que hay que presumir que la base imponible se ha determinado corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS, su Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias conforme a las Cuentas Anuales del ejercicio 2016 aprobadas en su día. Con posterioridad a estos hechos, tal como recoge el Acta con Acuerdo, en el procedimiento de inspección se detectaron irregularidades en la valoración de las existencias contabilizadas en los ejercicios 2014 y 2015, y es a partir de ese momento cuando se ponen de manifiesto errores, omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios cerrados "por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas". Dichos errores, omisiones o inexactitudes, según la normativa contable deben corregirse en la forma establecida en la Norma de Registro y Valoración 22ª del PGC, es decir, una vez que se detecten, contabilizando el ajuste en una cuenta de Reservas por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos que ponga de manifiesto la subsanación del error. Y, para liquidar el correspondiente Impuesto sobre Sociedades, al resultado contable así determinado se le harán las correcciones fiscales oportunas con el fin de deducir el gasto correspondiente (art. 10.3 LIS).

Las reglas de imputación temporal de ingresos y gastos y de inscripción contable previstas en el artículo 11 de la LIS determinan la improcedencia de la rectificación de la autoliquidación solicitada, al igual que la normativa contable y su interpretación por parte del ICAC (Consulta 3ª del ICAC BOICAC n.º 86/2011). La contabilización del gasto ha de realizarse según la Norma de Registro y Valoración 22ª del Real Decreto 1514/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad: "... El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se deriven de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de Reservas..."

En definitiva, la Oficina Gestora no puede liquidar ni atribuir a ningún obligado tributario presupuestos de hecho que no se han producido, o en este caso, incorporar gastos de los que el cumplimiento de los requisitos para los mismos dependen de una actuación del obligado tributario.

Así mismo, en relación con esta Norma, la Consulta 3ª del ICAC (BOICAC n.º 86/2011), aclara lo siguiente:

La Norma de Registro y Valoración 22ª, "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables" recogida en la segunda parte de Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007), señala que los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten, contabilizando el ajuste en una cuenta de Reservas por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos que ponga de manifiesto la subsanación del error. Asimismo, la empresa modificará las cifras de la información comparativa e incorporará la correspondiente información en la Memoria de las Cuentas Anuales.

TERCERO. Se acuerda desestimar la presente solicitud>>

SEGUNDO. Frente a la desestimación presunta por silencio administrativo de la solicitud de rectificación del Impuesto sobre Sociedades 2016, el obligado tributario interpuso el 18 de octubre de 2023 reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Castilla y León que en resolución de 31 de julio de 2024 estimó la pretensión del obligado tributario al entender que la rectificación del valor de las existencias finales de un ejercicio debe trasladarse de forma inmediata al valor de las existencias iniciales del ejercicio siguiente:

Resolución TEAR de Castilla y León de 31 de julio de 2024 (RG 47/2724/2023) -el subrayado es añadido-:

<<En relación con la cuestión ahora planteada este Tribunal modificó el criterio que hasta la fecha había venido manteniendo en su resolución número 47-02659-2015 de fecha 28 de septiembre de 2018.

Esta Sala había venido considerando hasta dicha fecha que el reconocimiento a efectos fiscales del valor de las existencias finales de un determinado ejercicio que resultaba de una liquidación de la Administración tributaria no podía trasladarse al ejercicio inmediato siguiente sin previamente reconocer en la contabilidad del sujeto pasivo el mayor valor de las existencias iniciales. En esencia, esta conclusión se asentaba en la regulación contenida en los artículos 10 y 19.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, actualmente artículos 10 y 11.3 de Ley 27/2014, de 27 de

noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), que establecen que el resultado contable debe ser el punto de partida para la determinación de la base imponible y que no puede reconocerse fiscalmente un gasto sin estar previamente contabilizado. Respecto a la forma de contabilizar ese mayor gasto derivado del incremento de valor de las existencias iniciales, esta Sala consideraba aplicable el criterio expuesto por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la Consulta 3 del BOICAC N.º 86/2011, de forma que la subsanación de un error contable no debía dar lugar a la reformulación de las cuentas anuales ya cerradas

del ejercicio cuya contabilidad pretendía modificarse, sino que el mayor valor de las existencias iniciales solo podía reflejarse contablemente a partir del momento en que se hubiese detectado el error, siendo a partir de este reflejo contable cuando el mayor valor de las existencias fiscales tendría también efectos fiscales. Este criterio es el que ha sido seguido por la Oficina Gestora en la resolución impugnada.

Sin embargo, como ya hemos anticipado, consideramos que tal criterio no es el correcto por las razones que seguidamente exponemos.

En primer lugar, la regularización practicada por la Administración tributaria elevando el valor de las existencias finales de un determinado ejercicio no es un ajuste meramente fiscal de ese valor a través de un ajuste extracontable, sino que lo que propiamente realiza la Inspección de los tributos es una modificación del resultado contable declarado en virtud de la facultad que al respecto le otorga el artículo 131 de la LIS, a cuyo tenor "a los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta ley", por lo que dada la indisoluble continuidad entre el cierre de un ejercicio contable y el inicio del siguiente, debe considerarse que la rectificación del valor de las existencias finales se traslada de forma inmediata al valor de las existencias iniciales del ejercicio siguiente.

En segundo lugar, la liquidación tributaria, como acto administrativo, es ejecutiva y, por tanto, produce efectos desde la fecha en que se dicta. Así resulta de los artículos 38 y 39 de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, disponiendo el artículo 38 que "los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en la presente Ley", y añadiendo en el artículo 39 que "los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa".

Consecuencia inmediata de dicha ejecutividad es que la liquidación practicada por el ejercicio 2015 produce sus efectos desde la fecha en que fue dictada.

En definitiva, debemos estimar las alegaciones formuladas por la reclamante y reconocer el derecho que tiene a rectificar las existencias iniciales de la autoliquidación presentada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016.

En consecuencia, procede anular la resolución dictada por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Castilla y León, por la que se desestima la solicitud de rectificación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016, debiendo dictar una nueva según lo expuesto, con la devolución de las cantidades a favor de la reclamante, que en su caso, procedan.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.>>

TERCERO. Frente a la citada resolución del TEAR de Castilla y León, notificada a la AEAT en fecha 8 de agosto de 2024, ha interpuesto el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el día 7 de octubre de 2024, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

El Director recurrente afirma que la controversia jurídica a resolver en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio radica en determinar "el período impositivo en el cual se debía minorar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por la presencia de errores contables en la valoración de existencias, al cierre del ejercicio económico 2015, detectados en el marco de una comprobación inspectora. La existencia de dicho error contable no es objeto de discusión".

Controversia jurídica que, a su juicio, debe resolverse a la luz de los artículos 11.3 primer párrafo y 10.3 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) y de la norma 22 del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007:

Artículo 10 LIS. Concepto y determinación de la base imponible.

<<1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, 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.

4. En el método de estimación objetiva la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta Ley>>.

Artículo 11 Ley 27/2014. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos la negrita y el subrayado se contienen en el escrito de interposición:-

<< 1. (...)

3. 1.º **No 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>>

NRV 22.ª Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables

<<Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas>>

Precepto del que infiere que, dado que el obligado tributario incurrió en un error contable en la valoración de sus existencias, el mismo debía ser subsanado de acuerdo con la Norma de Registro y Valoración 22 del Plan General de Contabilidad, imputándose a patrimonio neto; extremo al cual anuda la aplicación en el ámbito tributario del artículo 11.3.1, segundo párrafo, de la Ley 27/2014 que le permiten concluir que no habiéndose podido deducir tal gasto en el período de su devengo (2016) por incumplimiento del principio de inscripción contable, su integración procedería en 2019:

<<El supuesto que nos ocupa se refiere a un “error contable”, que, obedece a la valoración de las existencias finales por un importe inferior (531.272 euros), al que correspondía, al cierre del ejercicio 2015. La empresa no valoró correctamente las existencias finales, ya que realizó la valoración a un solo precio, cuando poseía varias categorías de jamones de diversos precios. La información sobre las categorías de jamones y su valor de mercado eran datos que debía conocer la empresa, al cierre del ejercicio económico 2015.

El resultado preceptivo es que, tras detectar el error contable, sea subsanado dicho error mediante una contabilización que se ajuste a lo previsto en la Norma de Registro y Valoración 22ª del Plan General Contable. En el presente caso, el error consistía en una mayor valoración de las existencias finales al cierre de 2015, lo que suponía un mayor gasto en ejercicios posteriores. De tal forma, que el gasto correspondiente a un ejercicio anterior (2016, en los hechos juzgados) se debe imputar directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas, en el ejercicio en que la empresa se da cuenta del error contable cometido (presumiblemente 2019). Con ello, la corrección del error contable recibe el mismo tratamiento que los cambios de criterios contables.

Además, desde la óptica tributaria, sería aplicable el artículo 11.3.1, segundo párrafo, de la Ley 27/2014, (anteriormente reproducido) que dispone que los gastos imputados contablemente en un periodo impositivo posterior a aquel en que proceda su imputación temporal, de acuerdo con el principio del devengo, se deducirán en el periodo impositivo en el que se contabilicen.

Así es porque en el periodo en el que se devengaron (2016) no se pudieron deducir por incumplimiento del principio de inscripción contable, de ahí que se admita su integración en la base imponible correspondiente al periodo en el que se contabilicen (2019), pese a que se trate de un ejercicio posterior al de su devengo. Como consecuencia de ello, en 2019, se debería realizar un asiento contable, que afecte al resultado contable y que permita que tal gasto se compute en la base imponible de ese ejercicio.>>

Tesis interpretativa que considera conforme con la doctrina de este TEAC contenida en la resolución de 26 de enero de 2021 (RG 2297/2020):

<<apreciación de errores contables en un ejercicio posterior a la formulación de las cuentas anuales correspondientes a aquel, el error se subsanará en el ejercicio en que se detecte. No procediendo, en consecuencia, la modificación del resultado contable del ejercicio en que se produjo el error, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, determinada a partir de dicho resultado, no debe modificarse. El error contable tendrá efectos sobre las cuentas anuales del ejercicio en el que se detecte y, por tanto, afectará al Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio.

Aprobadas las cuentas de un ejercicio (X0) la rectificación en un ejercicio posterior (X1) de las cuentas correspondientes a aquel (X0) tiene efecto contable en el ejercicio en que se aprecian y corrigen los errores cometidos (X1)>>

Criterio que también considera ratificado por el Tribunal Supremo en sentencia de 26 de julio de 2022 (rec. casación 4797/2020): “la subsanación de errores contables no debe realizarse mediante la reformulación de las cuentas anuales que ya han sido aprobadas con arreglo al procedimiento establecido, sino mediante la aplicación de la Norma 22ª del Plan General de Contabilidad”.

Argumentando el Director recurrente lo siguiente:

<<En los hechos del presente recurso es claro que contablemente la empresa no ha podido registrar el gasto en el ejercicio 2016, sino que debería hacerlo en el ejercicio en que se ha puesto de manifiesto el error contable (previsiblemente 2019), de conformidad con la normativa mercantil-contable antes analizada.

Además, fiscalmente podrá deducirse el gasto en el ejercicio en que lo contabilizó (2019), salvo que se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del criterio general de imputación del devengo.

El argumento utilizado por el Tribunal Regional relativo a la actuación de la Inspección de los tributos es una modificación del resultado contable declarado, obvia que dicho resultado contable debe partir de la contabilidad y que la modificación del mismo no puede realizarse al margen de la normativa contable, tal y como se ha analizado en los apartados anteriores>>

Finalmente, concluye el Director su escrito solicitando de este TEAC la fijación del siguiente criterio en la presente resolución dictada en unificación de criterio:

<<La subsanación del error contable derivado de una incorrecta valoración de las existencias finales, detectado en el marco de una comprobación inspectora, debe realizarse con arreglo a lo previsto en la Norma 22ª del Plan General de Contabilidad. En virtud de lo dispuesto en el artículo 11.3.1 de la ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, los gastos que erróneamente se hayan imputado contablemente a un periodo impositivo posterior al del devengo, deben imputarse fiscalmente al periodo posterior en el que se realizó la imputación contable cuando no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del criterio de devengo.>>

CUARTO. En fecha 11 de octubre de 2024 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente

recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente.

En el plazo conferido al efecto, el obligado tributario ha formulado alegaciones en las que ha entendido que no debe tratarse como error contable la modificación de las existencias finales realizada por la regularización administrativa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que se suscita en el presente expediente radica en determinar si, habiendo la Inspección Tributaria incrementado el valor de las existencias finales de un obligado tributario al cierre del período impositivo X, tiene derecho el contribuyente a instar la rectificación de la autoliquidación del período impositivo siguiente en aras de ajustar las existencias iniciales del mismo al valor de las existencias finales del período impositivo anterior calculado por la Inspección o, si por el contrario, debe someterse al régimen previsto en la Norma de Registro y Valoración 22ª del Plan General de Contabilidad.

En aras de una mejor comprensión de la controversia jurídica que aquí se nos suscita, hemos de recordar que el punto de partida para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el método de estimación directa es el resultado contable de acuerdo con el artículo 10.3 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS):

Artículo 10 LIS. Concepto y determinación de la base imponible.

<<1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, 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.

4. En el método de estimación objetiva la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta Ley.>>

Así, la normativa contable recogida fundamentalmente en el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC) establece que al cierre del ejercicio el obligado tributario deberá realizar una serie de asientos contables encaminados a calcular lo que comúnmente se conoce como "variación de existencias", esto es, el incremento o disminución que han sufrido las existencias a lo largo del ejercicio.

Asientos de regularización que tienen su razón de ser en la búsqueda por la normativa contable de la imputación de ingresos y gastos al ejercicio en que efectivamente se producen siendo, por ende, necesario la realización de tales apuntes para reflejar como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias no el importe de los productos inventariables adquiridos en el ejercicio, sino únicamente de los efectivamente consumidos y/o vendidos en cada ejercicio.

Así, el Plan General de Contabilidad describe la mecánica de los asientos de regularización al cierre del ejercicio de las existencias iniciales y de las existencias finales previendo la utilización tanto de cuentas del grupo 6 (gastos) empleadas para las existencias en las que la empresa no añade valor (mercaderías, otros aprovisionamientos y materias primas), como de cuentas del grupo 7 (ingresos) empleadas en el caso de que el contribuyente sí haya añadido valor a tales existencias (productos terminados, semiterminados, en curso y subproductos):

Plan General de Contabilidad

<<61.

VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

610. Variación de existencias de mercaderías.

611. Variación de existencias de materias primas.

612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

610/611/612. Variación de existencias de . . .

Cuentas destinadas a registrar, al cierre de ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales, correspondientes a los subgrupos 30, 31 y 32 (mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos).

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 30, 31 y 32. El saldo que resulte en estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

(...)

71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

710. Variación de existencias de productos en curso

711. Variación de existencias de productos semiterminados

712. Variación de existencias de productos terminados

713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados

710/713. Variación de existencias de...

Cuentas destinadas a registrar, al cierre del ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales correspondientes a los subgrupos 33, 34, 35 y 36 (productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados).

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 33, 34, 35 y 36. El saldo que resulte de estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129>>

De este modo, por mecánica contable, al cierre del ejercicio el contribuyente tiene que dar de baja las existencias iniciales con cargo a una cuenta de ingresos o gastos (grupo 6/7) y, al tiempo, debe dar de alta las existencias finales con abono a una cuenta de ingresos o gastos (grupo 6/7).

Apuntes en la cuenta del grupo 6 y/o del grupo 7 que asimismo serán objeto de eliminación contable al trasladarse su saldo al cierre del ejercicio con apunte en la cuenta 129 (resultado del ejercicio).

De este modo, a nivel matemático y contable se pone de manifiesto que si las existencias iniciales al comienzo del ejercicio son inferiores a las existencias finales al cierre del ejercicio debe reconocerse contablemente al cierre del ejercicio un ingreso en tanto que parte de las existencias que habrían sido adquiridas a lo largo del ejercicio (y contabilizadas como gasto) no se habrían consumido al finalizar éste.

Y, al contrario, si las existencias iniciales superan las existencias finales al cierre del ejercicio, tal variación negativa debe computarse como gasto puesto que tal diferencia pondría de manifiesto que a lo largo del ejercicio se han consumido más existencias que las adquiridas a lo largo del mismo.

Asientos de regularización que, imputándose en pérdidas y ganancias (cuenta 129) y, por ende, integrándose en el resultado contable, conforman directamente la base imponible del impuesto sobre Sociedades ex artículo 10.3 LIS anteriormente citado.

Expuesta así la mecánica contable ordinaria en torno a la regularización de existencias, hemos de precisar que en el presente expediente, la Inspección tributaria tramitó un procedimiento inspector en 2019 relativo al Impuesto sobre Sociedades 2015 del obligado tributario y que determinó, mediante la suscripción de un acta con acuerdo, el incremento del valor fiscal de las existencias finales a 31/12/2015; incremento de valor que, de acuerdo con la lógica contable anteriormente expuesta, determinó que la Inspección entendiera que el obligado tributario había integrado en su base imponible un ingreso insuficiente en concepto de variación de existencias practicando el correspondiente ajuste positivo en su base imponible por el importe del incremento de la valoración de existencias calculado por la Inspección-

Ajuste que, sin embargo, es pacífico tanto para el obligado tributario, para el TEAR de Castilla y León y para la AEAT y el Director recurrente que no es estanco sino que ha de tener incidencia en un período impositivo ulterior.

No obstante, la discrepancia interpretativa que se suscita entre el TEAR de Castilla y León y la AEAT y que hemos de dirimir en la presente resolución dictada en unificación de criterio radica en determinar en qué período impositivo debe tener incidencia esa nueva valoración en las existencias finales existentes a 31/12/2015 y que determinó la liquidación de una cuota a ingresar en el período impositivo IS 2015.

Así, a juicio del TEAR de Castilla y León debe recalcularse la variación de existencias que habría tenido lugar en 2016 partiendo de unas existencias iniciales coincidentes con las existencias finales a 31/12/2015 fijadas en el acta con acuerdo, de forma que el obligado tributario tiene derecho a instar la rectificación de su autoliquidación IS 2016 y, por el contrario, la AEAT en la resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación instada -y, de acuerdo con la misma, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria- propugnan que la contrapartida de la liquidación de cuota a ingresar en 2015 tendría lugar en el período impositivo IS 2019 a resultas de la conjunción de varios extremos: por un lado, que entienden que estaríamos ante un error contable que debe tratarse de acuerdo con la Norma de Registro y Valoración 22 (en adelante, NRV 22ª) del Plan General de Contabilidad -la cual conllevaría un apunte contable en reservas al detectarse el error (2019) - y, por otro lado, la aplicación de la normativa de imputación temporal de ingresos y gastos prevista en el artículo 11.3.1º LIS:

NRV 22.ª Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables

<<Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores>>

Artículo 11 LIS. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.

<<1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en 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.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

3. 1.º No 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>>

TERCERO. Juicio de este TEAC.

Expuesto en el fundamento de derecho anterior el supuesto de hecho que ha dado lugar a la presente unificación de criterio, hemos de precisar que el ajuste realizado por la Inspección Tributaria a resultas de la suscripción del acta con acuerdo relativo al IS 2015 y que supuso, en definitiva, incrementar el valor de las existencias finales del obligado tributario a fecha 31/12/2015, conllevó la realización de un ajuste positivo en la base imponible del contribuyente en su IS 2015 que determinó la liquidación de la correspondiente cuota tributaria a ingresar.

Ajuste que, en última instancia, tiene una incidencia puramente fiscal en la medida en que no tiene su reflejo en la contabilidad y que encuentra su razón de ser en que a nivel fiscal hay una parte del gasto por consumo de existencias en 2015 que había sido contabilizado por el obligado tributario que no se acepta como fiscalmente deducible de forma que se realiza un ajuste extracontable positivo en base imponible. Ajuste que, lógicamente, debe ser neutralizado con un menor ingreso fiscal imputable en otro período impositivo puesto que de lo contrario se estaría abocando al contribuyente a una situación de doble imposición.

Situación de doble imposición que, dicho sea, es pacífica para el TEAR y para la AEAT y que, lógicamente, existe en la medida en que el contribuyente contabilizó y determinó su cuota a ingresar en el período impositivo 2016 partiendo de unas existencias iniciales que, a resultas de la suscripción del acta con acuerdo en 2019, han resultado ser indebidas. Esto es, la variación de existencias y su correspondiente incidencia fiscal fue calculada en el período impositivo 2016 por el obligado tributario tomando como punto de partida unas existencias iniciales que eran inferiores a las que han resultado ser debidas de forma que se imputó un ingreso fiscal en el citado ejercicio superior al procedente. Así, la necesidad de evitar un enriquecimiento injusto de la Administración conlleva tener en cuenta el ingreso previamente efectuado por el sujeto pasivo en otro ejercicio, para no exigirlo nuevamente.

Así, la duda interpretativa radica precisamente en enjuiciar en qué período impositivo debe eliminarse esa situación de doble imposición. Pues bien, este TEAC considera que no es jurídicamente correcta la tesis defendida por la AEAT de entender que únicamente puede realizarse en el período impositivo en que se detecta el error. Y ello por las siguientes razones.

La primera de ellas es que a nuestro juicio la tesis defendida por la Administración no es coherente intrínsecamente puesto que ha realizado en el año 2015 un ajuste fiscal extracontable a la base imponible y, sin embargo, la eliminación de la doble imposición generada a resultas del mismo no ha considerado que pueda realizarse como una mera reversión del mismo esto es, como un ajuste extracontable de signo contrario- sino que ha entendido que se debe tratar bajo la perspectiva contable como un error contable sujeto a la Norma de Registro y Valoración 22 del Plan General Contable. Así, si bien este TEAC considera que el contribuyente incurrió en un error contable en la medida en que no valoró sus existencias en atención a la información que tenía disponible pues atribuyó el mismo valor a existencias que no eran sustancialmente idénticas ni comparables, no es coherente entender que el ajuste favorable a los intereses de la Administración deba realizarse como ajuste fiscal y la eliminación del mismo deba realizarse como ajuste contable y ello porque la reversión del ajuste practicado por la Administración Tributaria debería poder realizarse del mismo modo.

Así, no considera correcta este TEAC la cita por el Director recurrente de la resolución dictada por este Tribunal Central en fecha 26/01/2021 tramitada con número de RG 2297/2020 en la que aceptamos la aplicación de la NRV 22ª del PGC en un supuesto en el que el obligado tributario contabilizó en un ejercicio un ingreso que debió haberse contabilizado como Patrimonio Neto -por lo que no debió formar parte del resultado contable del ejercicio ni de la base imponible-. Resolución en la que confirmamos que, detectado el error contable y en aplicación de la citada NRV 22ª, el contribuyente debía realizar en ese período impositivo un ajuste que tenga en cuenta los efectos acumulados derivados de las variaciones de los activos y pasivos de ejercicios anteriores pero sin que ese ajuste se tenga que retrotraer al período impositivo en que se incurrió en el error.

Y ello porque, nótese, en esa resolución afirmamos claramente, que no procedía modificar la base imponible del período impositivo en que se cometió el error al afirmar *“el error se subsanará en el ejercicio en que se detecte. No procediendo, en consecuencia, la modificación del resultado contable del ejercicio en que se produjo el error, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, determinada a partir de dicho resultado, no debe modificarse”*.

A mayor abundamiento, la cita pone de manifiesto que este TEAC no pueda compartir la aplicación de la doctrina contenida en esa resolución al presente supuesto de hecho puesto que la misma ya propugnaba que la incidencia fiscal del error contable tendría lugar no en el período impositivo en que se produjo el mismo sino en aquel en que se regularice el error. Extremo que contraviene con el

proceder administrativo en el presente supuesto puesto que modificó la base imponible del período impositivo en que se cometió el error (2015).

Extremo al cual debe añadirse que este Tribunal Central tampoco comparte la cita realizada por el Director de la doctrina casacional contenida en la STS de 26/07/2022 (recurso 4797/2020) porque la misma no analizaba un supuesto en el que es la propia Administración Tributaria la que, en el marco de unas actuaciones de comprobación, regulariza un error contable que debe tener una contrapartida en un período impositivo ulterior en aras de evitar el enriquecimiento injusto de la Administración, sino que en el supuesto de hecho analizado en sede casacional el error lo advirtió el propio contribuyente (concretamente, tras la dotación contable de reconocimiento de un pasivo asociado al pago aplazado derivado de la compra de un inmovilizado, el obligado tributario rescindió la compraventa y, en vez de contabilizar la cancelación del pasivo asociado a la deuda pendiente de pago y del inmovilizado reconocido en el activo, reflejó la baja de la deuda contra un ingreso extraordinario, el cual formó parte del resultado contable y de la base imponible de la entidad).

Y la segunda razón, porque consideramos que la Administración Tributaria está obligada a realizar una íntegra regularización de la obligación tributaria teniendo en cuenta no solo los ajustes perjudiciales para el contribuyente, sino también aquellos que le favorecen. Y, bajo esta perspectiva, consideramos que lo jurídicamente procedente es que la Administración Tributaria hubiera admitido la rectificación de autoliquidación del período impositivo 2016 tomando como existencias iniciales las que había fijado como existencias finales a 31/12/2015.

Criterio que, dicho sea, ha mantenido este Tribunal Central en relación a supuestos de hecho análogos al que aquí nos ocupa vigente el TRLIS, tanto bajo la vigencia del anterior Plan General de Contabilidad de 1990 como bajo la vigencia del actual Plan General de Contabilidad.

En particular, cabe destacar la resolución de este TEAC de fecha 16/01/2019 (RG 4580/2015) en la que ante la pretensión del obligado tributario de que la Inspección le había regularizado el valor de las existencias finales al cierre de su período impositivo no coincidente con el año natural que se extendía hasta el 30/06/2010 y, sin embargo, no había modificado las existencias iniciales del período impositivo iniciado el 01/07/2010, afirmamos:

Resolución TEAC de fecha 16/01/2019 (RG 4580/2015) -el subrayado es añadido-

<<Este Tribunal Central no puede tener constancia de la realidad de lo pretendido, siendo el criterio al respecto de este TEAC el expuesto en resoluciones tales como la de 04-04-2017 (RG 1351/14) en la que decíamos, por lo que aquí interesa:

“Finalmente, se lamenta la actora de que la Inspección no haya extendido sus actuaciones al ejercicio 2008 pues, al incrementarse las existencias finales de 2007, ello supone un incremento de coste para el 2008 y la consiguiente reducción del beneficio de tal año. Además habida cuenta de la prescripción de 2008, la sobreimposición deviene definitiva.

Pues bien, para casos como el que nos ocupa es criterio de este Tribunal, desde su resolución de 30-06-2011 (RG 3713/09), criterio reiterado en muchas otras posteriores:

<<En la presente resolución, se desestima la pretensión principal de la reclamante respecto a que se aprecie la imputabilidad de los gastos al ejercicio 2003, confirmando, por el contrario, el criterio de la liquidación impugnada que considera que los mismos son imputables al ejercicio 2004, minorando consiguientemente la base imponible del 2003 en su importe. Quiere esto decir que, en congruencia, previo examen de la deducibilidad de tales gastos en el ejercicio 2004 al que se concluyen imputables, debe calcularse por la Administración el eventual exceso de ingreso que por este mismo concepto se hubiera producido, y no hubiera sido devuelto, en dicho ejercicio 2004, para reducir en el mismo importe la exigibilidad de la deuda liquidada correspondiente a 2003.

Otra cosa legitimaría la exigibilidad de un segundo ingreso fiscal por el mismo concepto y, con ello, abocaría a solucionar la situación a través de la iniciación de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, al amparo del art. 221. 1 a) de la LGT, una vez que se hubiera realizado efectivamente el ingreso íntegro de la deuda tributaria liquidada en el ejercicio 2003.

En relación con esta cuestión debemos precisar lo siguiente. En general, la existencia de dos liquidaciones (o autoliquidaciones) relativas a distintos ejercicios, sirve de título del ingreso exigible, de modo que, mientras alguna de ellas no sean revisadas, no puede entenderse producido un ingreso indebido, ni un doble pago de una misma deuda tributaria; y ello por cuanto cada acto liquida una deuda tributaria distinta. No sucede así sin embargo cuando es la propia liquidación la que parte de la consideración de que está determinando una deuda previamente liquidada por el sujeto pasivo. En tal caso, lejos de servir de título para permitir que se considere que se está liquidando (y pagando) una deuda diferente, es el propio acto administrativo el que pone de manifiesto un eventual doble pago.

Cuando esta situación surge, la necesidad de evitar un enriquecimiento injusto de la Administración, requiere tener en cuenta el ingreso previamente efectuado por el sujeto pasivo en otro ejercicio, para no exigirlo nuevamente, o, en caso de ya haber sido exigido el segundo ingreso proceder a reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos por duplicidad en el pago de la deuda tributaria.

Ha de advertirse que, naturalmente, ello en el bien entendido de que, si con posterioridad a la presente resolución, fuese estimada en vía contencioso administrativa la pretensión de correcta imputación de los gastos al ejercicio 2003, la anulación de tal regularización llevaría consigo siempre la anulación de la reducción de la deuda que se ha acordado por razón de tal regularización, de manera que no se produzca un exceso de imposición para la entidad y correlativo enriquecimiento injusto de la Administración, ni una desimposición y correlativo enriquecimiento injusto para la entidad>>

Así las cosas procederá confirmar la liquidación efectuada por la Inspección respecto al ejercicio 2007, si bien atender a la pretensión subsidiaria de la reclamante, para que se realicen las actuaciones de comprobación precisas a fin de determinar si se ha producido en ejercicios posteriores un exceso de ingreso que no hubiera sido devuelto aún por razón de la regularización de las existencias finales de 2007 realizada por la Inspección (toda vez que las existencias finales de un ejercicio son las iniciales del siguiente y su importe incide en el beneficio finalmente obtenido con su venta); y si así resulta, reducir el importe exigible por la liquidación de 2007 o, en su caso, proceder a la devolución correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 66.3 párrafo tercero del Reglamento aprobado por RD. 520/2005, de 13 de mayo>>

Así las cosas procederá confirmar la liquidación efectuada por la Inspección respecto al ejercicio 2009, si bien atender a la pretensión subsidiaria de la reclamante para que se realicen las actuaciones de comprobación precisas a fin de determinar si se ha producido en ejercicios posteriores un exceso de ingreso que no hubiera sido devuelto aún por razón de la regularización de las existencias de 2009 realizada por la Inspección (toda vez que las existencias finales de un ejercicio son las iniciales del siguiente y su importe incide en el beneficio finalmente obtenido con su venta); y si así resulta, reducir el importe exigible por la liquidación de

2009 o, en su caso, proceder a la devolución correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 66.3 párrafo tercero del Reglamento aprobado por RD. 520/2005, de 13 de mayo>>

Criterio que, asimismo, mantuvo este Tribunal Central bajo la vigencia del anterior Plan General de Contabilidad en resoluciones tales como la resolución de 5 de febrero de 2015 (RG 5368/2012) o la resolución de 2 de julio de 2015 (RG 3063/2012). Criterio que este Tribunal Central considera de aplicación a los supuestos de hecho en los que, como ocurre en el que aquí nos ocupa, la normativa objeto de aplicación es la Ley 27/2004 del Impuesto sobre Sociedades puesto que, a estos efectos, no existe diferencia regulatoria trascendente entre la normativa actualmente vigente y que hemos recogido a lo largo de la presente resolución y la que recogía el derogado Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo siendo, a tal fin, relevante mencionar el artículo 19 TRLIS:

Artículo 19 TRLIS. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.

<<1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

3. No 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 respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

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 la cuenta de pérdidas y ganancias 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>>

Así y de conformidad con el citado criterio, hemos de concluir que en el supuesto de hecho sometido a juicio del TEAR de Castilla y León, las existencias finales de 2015 calculadas por la Inspección tienen que coincidir con las existencias iniciales de 2016 de forma que, por razones de congruencia, la Administración no puede desestimar la solicitud de rectificación instada por el interesado relativo a su IS 2016 cuya razón de ser es, en última instancia, la mitigación de la doble imposición que el ajuste inspector le ha generado y que resulta obligada bajo el prisma de una íntegra regularización de la situación tributaria .

En relación con lo antedicho, es interesante traer a colación la sentencia dictada por el Tribunal Supremo de fecha 26/05/2017 (recurso de apelación 1576/2016) en la que se dio respuesta a la pretensión del contribuyente de que en un caso idéntico al que aquí nos ocupa en el que la Inspección Tributaria liquidó cuota a ingresar a resultas del incremento de la valoración de las existencias finales al cierre de un determinado ejercicio (2005 en el caso de autos) la Administración pudiera estar obligada a regularizar el período impositivo 2006:

STS de fecha 26/05/2017 (recurso de apelación 1576/2016) el subrayado es añadido:-

<<Agrega la recurrente que, como se señaló en el procedimiento de instancia y tal como se desprende del acta incoada por la Inspección de Tributos en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 a 2005 (página 4/7), se modificaba la base imponible del ejercicio 2005 incrementándose las existencias finales en un importe de 137.033,09 euros. Dicha regularización de existencias proyecta también sus efectos en el ejercicio 2006, puesto que ese incremento de existencias finales en el ejercicio 2005, que se supone un ingreso contable en dicho período por ese importe, conlleva en paralelo un incremento por esa misma cantidad (137.033,09 euros) en las existencias iniciales del ejercicio 2006 (las existencias finales de un ejercicio son las existencias iniciales del siguiente) y, por tanto, un aumento del gasto contable en dicho período, lo que supone automáticamente que el resultado contable del ejercicio 2006 declarado por la recurrente fuese erróneo, debiendo determinar dicha circunstancia una minoración de la base imponible declarada. Por tanto, si la Administración hubiese regularizado el ejercicio 2006 en el seno del procedimiento inspector habría tenido en cuenta ese gasto contable -vía variación de existencias- por importe de 137.033,09 euros, como por otra parte hizo en los ejercicios 2003 a 2005 (objeto de inspección) en los que también realizó ajustes por valoración de las existencias, minorando la base imponible de dicho ejercicio en ese importe. De la misma manera, al iniciar el procedimiento de comprobación limitada sin solución de continuidad tras la finalización del procedimiento inspector, se impidió que la evidente doble imposición, como mal menor, pudiese ser corregida por el propio obligado tributario vía rectificación de su autoliquidación del ejercicio 2006.

(...)

Es de recordar que lo que se recurre en el presente supuesto es un acto dictado por Gestión Tributaria en un expediente de comprobación limitada, sobre la base de datos obrantes en la AEAT. Estos datos, a su vez, tienen su origen en un expediente de inspección que concluyó con liquidación derivada de Acta de disconformidad. La recurrente plantea la nulidad del acto impugnado con base en un doble fundamento. A saber: a) La regularización del ejercicio 2006 debió haberse efectuado en el seno del procedimiento inspector y no a través de un procedimiento de comprobación limitada realizado por los órganos de gestión. b) Que, como consecuencia de haberse instruido un procedimiento de comprobación limitada para regularizar el ejercicio 2006, ha visto limitadas sus posibilidades de defensa puesto que no se permite el análisis de la contabilidad. Mantiene la recurrente que, dado que las actas y consiguientes liquidaciones correspondientes a los ejercicios 2003-2005 proyectaban sus efectos al ejercicio 2006, se debieron ampliar las actuaciones inspectoras a dicho ejercicio 2006, y no debió dejarse la regularización de dicho ejercicio a un procedimiento de comprobación limitada. Al respecto se ha de indicar que la normativa vigente efectivamente permite que las actuaciones inspectoras puedan ampliarse a periodos distintos de los inicialmente señalados cuando se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen. Ahora bien, esta ampliación de actuaciones no es obligatoria, sino que precisa la existencia de concretas razones que lo aconsejen, y que no existan otras circunstancias que justifiquen precisamente la inadecuación de la ampliación. En el presente caso es evidente que las liquidaciones correspondientes al período 2003/2005 proyectan sus efectos al ejercicio 2006, pero entendemos que no existían razones que obligasen a la ampliación de las actuaciones inspectoras. En primer término ha de ponerse de manifiesto que las actuaciones inspectoras estaban teniendo una duración excesiva (más de tres años), y en tales condiciones acordar una ampliación al ejercicio 2006, con examen completo de la contabilidad, hubiera sido

contraproducente puesto que necesariamente habría supuesto que se hubiera excedido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, con riesgo de prescripción de los ejercicios inspeccionados, dejando inútil todo el trabajo desarrollado hasta entonces

Por otro lado, las actuaciones practicadas ponían de manifiesto que la regularización del ejercicio 2006 se podía realizar a través de un procedimiento de comprobación limitada como así se hizo. Añadiremos que la regularización del ejercicio 2006 no iba a tener efectos favorables sobre la actora, sino perjudiciales de modo que no se infringían los criterios doctrinales y jurisprudenciales que imponen que la regularización ha de ser completa cuando la proyección a ejercicios futuros es favorable al sujeto inspeccionado. Así pues, las circunstancias concurrentes no obligaban a una ampliación de las actuaciones inspectoras y máxime teniendo en cuenta que tampoco el obligado tributario había solicitado la ampliación de actuaciones a ejercicios distintos. >>.

Sentencia que es de interesante cita puesto que si bien en ella el Alto Tribunal rechazó la pretensión del contribuyente de que la Administración hubiera estado obligada a ampliar las actuaciones inspectoras al período impositivo 2006, lo hizo en atención a cuestiones de hecho no predicables en todos los supuestos como es el riesgo de prescripción de la obligación tributaria y la posibilidad de que la Administración regularizase el citado período impositivo en un procedimiento de gestión sin necesidad de ampliar el alcance de las actuaciones inspectoras.

Sin embargo, y a los efectos que aquí nos ocupan, hemos de precisar que la diferencia es relevante porque recordemos el recurrente ante el Tribunal Supremo estaba oponiéndose a que la Administración le regularizara el período impositivo 2006 utilizando un procedimiento de gestión y no el procedimiento de inspección, mientras que en el supuesto de hecho que aquí nos ocupa la Administración no ha pretendido regularizar de ningún modo el período impositivo en el que el obligado tributario podría eliminar la doble imposición e, incluso, ha desestimado la solicitud de rectificación del obligado tributario en 2016.

De este modo, no solo la Administración incumple su obligación de íntegra regularización, sino que incluso desestima la pretensión del contribuyente de eliminar la doble imposición en 2016 en invocación de una tesis contable que, como hemos expuesto anteriormente, no resulta, a juicio de este Tribunal, coherente.

En este sentido, hemos de precisar que la Audiencia Nacional ya ha reprochado a la Administración Tributaria que no realice una regularización íntegra de las distintas obligaciones tributarias afectadas por una modificación de la valoración de existencias llevada a cabo por la Administración Tributaria.

Así, en la SAN de 24 de junio de 2019 (recurso 29/2016) se discutió sobre la adecuación a derecho de que la AEAT, habiendo modificado el criterio de valoración de existencias finales aplicado por el contribuyente, sin embargo, no trasladara ese criterio de valoración a las existencias iniciales; siendo interesante a estos efectos tener en consideración que ello se intentó justificar por la AEAT bajo la perspectiva de la prescripción del período impositivo previo (puesto que, a la inversa de lo que se plantea en el supuesto de hecho que aquí nos ocupa, lógicamente las existencias iniciales de un período son las existencias finales del período anterior):

SAN de 24 de junio de 2019 (recurso 29/2016)-el subrayado es añadido-:

<<QUINTO. Sobre la incorrecta aplicación del método de estimación indirecta por no haber corregido el valor de las existencias iniciales del ejercicio 2005.

Admitido como respetuoso con la norma la aplicación del método de estimación indirecta, es preciso valorar si éste se aplicó adecuadamente o no respecto a la valoración de las existencias iniciales del ejercicio 2005, pues de ello depende que la Inspección determinara un gasto por consumo de existencias inferior al real y, por tanto, se incrementara la base imponible calculada.

La discrepancia radica en que la Inspección aplicó criterios de valoración distintos a las existencias iniciales y a las existencias finales: el valor de las existencias finales se corrigió al alza aplicando el método de estimación indirecta, porque consideraba que las existencias estaban minusvaloradas, pero no corrigió al alza también, no modificó el valor de las existencias iniciales. Según el planteamiento de la demanda, dado que la Inspección entendió que el criterio de valoración de existencias aplicado por el obligado en 2005 era incorrecto por minusvalorar el valor de las existencias, la Inspección debió aplicar el mismo criterio de valoración tanto a las existencias iniciales como a las existencias finales de dicho ejercicio. Pero lo cierto es que no fue así, sino que la liquidación corrigió al alza el criterio de valoración de las existencias finales de 2005, pero no modificó el criterio de valoración de las existencias iniciales, respecto de las cuales la Inspección mantuvo el valor asignado por el obligado.

La razón por la que la Inspección no corrigió también al alza el valor de las existencias iniciales, dando un tratamiento diferenciado a ambas, lo explicó la resolución del TEAR y fue que el mayor gasto derivado de aumentar el valor de las existencias iniciales no podría compensarse con un ingreso fiscal en el ejercicio 2004, al encontrarse este último ejercicio prescrito cuando se notificó la liquidación.

Siendo esto así, es indudable que le asiste la razón a la demanda cuando afirma que con ello se vulnera el principio de la íntegra regularización, porque en la regularización sólo se han tomado los elementos que favorecían la posición de la Administración tributaria, dado que aumentando el valor de las existencias finales se disminuía el gasto por consumo de existencias o mercaderías, pero no la que favorecía al obligado, que se produciría si la valoración de las existencias iniciales hubiera seguido el mismo método, puesto que al aumentar el valor de las mismas también habría aumentado el gasto por consumo de mercaderías.

Si, como afirma la resolución del TEAR, el obstáculo para aplicar el mismo método de valoración a las existencias iniciales y finales, como una elemental lógica aconseja, se encuentra en que el aumento del gasto por consumo en 2005 no se puede compensar con un mayor ingreso paralelo en 2004, porque cuando se notificó la liquidación había prescrito el derecho de la Administración para liquidar el ejercicio 2004, si esto es así (y ningún otro argumento se ha esgrimido por el TEAC) cabe rechazar esta limitación porque ni cuando se inició el procedimiento de inspección (el 21 de agosto de 2008), ni cuando se dictó la resolución (liquidación) que lo concluyó (24 de julio de 2009) había prescrito el derecho a liquidar el ejercicio 2004, por lo que la Inspección pudo extender su actuación al ejercicio 2004 y exigir la mayor tributación que, eventualmente, se hubiera producido, evitando el defecto de tributación en que pudiera haberse incurrido en 2004.

Además de otros argumentos vertidos en la demanda contra tal modo de proceder, que compartimos y no reiteramos, cabe reseñar que la actuación de la Administración Tributaria no puede someter a imposición más allá de la real capacidad económica del sujeto; admitir el desequilibrio de valoración empleado en este caso, supondría "de facto" un exceso de imposición en perjuicio del obligado en 2005, contrario a este principio.

En fin, carece de la más elemental lógica mantener la misma valoración que el obligado de las existencias iniciales y presumir que las existencias finales están infravaloradas, -y por tanto acudir a su valoración al alza-, cuando el obligado empleó el mismo método

valorativo en ambas existencias, por lo que si las finales estaban infravaloradas y por eso se corrigió, también lo estarían las iniciales que, por tanto, también debieron ser corregidas al alza.

Se estima este motivo>>

Sentencia cuya lectura pone de manifiesto la improcedencia jurídica de la tesis administrativa puesto que la misma contravenía la obligación de íntegra regularización que recae sobre la AEAT y el reproche de que con su actuación la misma había conducido al obligado tributario a una situación de exceso de imposición al no alcanzarla comprobación al período impositivo IS 2004.

Esto es, a nuestro juicio, no le es dable a la Administración, ante un incumplimiento de su obligación de íntegra regularización, desestimar la solicitud de rectificación instada por el obligado tributario en aras de eliminar la doble imposición generada por el ajuste parcial practicado por la Administración Tributaria.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA de la AEAT**, acuerda **DESESTIMARLO** y fijar criterio en el sentido siguiente:

En los casos en que la Inspección Tributaria incremente el valor de las existencias finales al cierre de un determinado período impositivo, el contribuyente tiene derecho a instar la rectificación de la autoliquidación del período impositivo siguiente en aras de ajustar las existencias iniciales del mismo al valor de las existencias finales del período impositivo anterior calculado por la Inspección.