

CIRCULAR 7/2021 • FISCAL

26 DE MAYO DE 2021

LA TRIBUTACIÓN RESULTANTE DE UN ERROR CONTABLE SE DEBE REALIZAR EN EL EJERCICIO EN EL QUE SE DETECTE EL ERROR

Estimados señores:

A la espera de que el Tribunal Supremo fije jurisprudencia en la materia, el Tribunal Económico-Administrativo Central establece que, por razones de congruencia y seguridad, aplica el criterio que ha venido sosteniendo en diversas resoluciones, que detallamos a continuación.

El TEAC en su Resolución de 26 de enero de 2021, ha reiterado su criterio establecido de que el error contable tendrá efectos sobre las cuentas anuales del ejercicio en el que se detecte, en consecuencia, afectará, por tanto, al Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio.

En la presente resolución, se analiza el caso de una sociedad en la que posteriormente a la formulación y a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2016, se advierte el error por parte de la entidad en la contabilización de una operación. La entidad procede a reformular sus cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2016 en fecha 15 de diciembre de 2017, considerando procedente rectificar su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016.

En este sentido el TEAC, como ya había señalado en su doctrina anterior, haciéndose referencia a la Resolución de 13 de enero de 2016 (RG 6124/2013), la cual se remite a la Resolución de 2 de junio de 2015 (RG 3851/12). Entiende que cuando la Norma de Registro y Valoración 22ª del Real Decreto 1514/2007 (PGC), se establece: *“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”*. *“En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores será de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables”*. Se está refiriendo a que en el ajuste realizado se han de tener en cuenta los efectos acumulados de las variaciones de los activos y pasivos derivados de ejercicios anteriores, no señala que los efectos del ajuste se hayan de retrotraer a ejercicios anteriores.

El Tribunal acude al artículo 11.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, el cual señala que los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen.

No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable.

Además, se hace referencia a la Consulta 3ª del ICAC (BOICAC, nº 86/2011) en la que se aborda la cuestión de si la subsanación de un error contable implica la reformulación de cuentas anuales, respondiéndose: *“La norma de registro y valoración 22ª. “Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables” recogida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecte, contabilizando el ajuste en una partida 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.*

La cuestión ha llegado al Tribunal Supremo y en este momento está pendiente de fijarse jurisprudencia al respecto, no obstante, conforme les hemos mencionada en la introducción el TEAC por congruencia y seguridad jurídica se mantiene en su doctrina anterior que les hemos expuesto.

El auto del TS de 8 de mayo de 2020 que admite a trámite el recurso de casación entiende que revisten interés casacional las siguientes cuestiones:

- Concretar los efectos de la calificación del Registrador Mercantil y posterior inscripción en el Registro Mercantil, referida a la reformulación de cuentas

anuales de un ejercicio anterior, respecto de la base imponible del impuesto de sociedades ya liquidado en el referido periodo impositivo, habida cuenta de la regla de imputación temporal de ingresos y gastos prevista de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- Determinar en qué periodo impositivo ha de considerarse la rectificación contable operada al reformular las cuentas anuales de un ejercicio anterior, con posterior inscripción en el Registro Mercantil. En particular, si en el periodo en que se realiza la rectificación o bien en el periodo al cual dicha rectificación se refiere, habida cuenta de que conforme el artículo 10.3 de la ley del impuesto la base imponible del mismo se calcula sobre la base de la contabilidad mercantil aprobada por el sujeto pasivo.

Como de costumbre, quedamos a su disposición para aclarar o ampliar cualquiera de los puntos comentados con anterioridad.

Sin otro particular y aprovechando la ocasión para saludarles.

Síguenos en:



www.varona.es

VARONA ASESORES, S.L.P. - C/ Pascual y Genís 17-1 Valencia 46002
Tel. (+34) 96 337 43 65 // Fax (+34) 96 337 58 56 // varona@varona.es