

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089170

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Sevilla)

Sentencia 1796/2022, de 26 de septiembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 448/2020

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad. Principio de inscripción contable. Imputación temporal. Reformulación de unas cuentas anuales aprobadas de un ejercicio cerrado. La recurrente presentó solicitud de rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2015 que fue desestimada basándose la Administración en la improcedente modificación de los asientos contables del ejercicio y de los del anterior, en que se basaba la solicitud. Con su demanda la actora aportó a la Sala documento acreditativo del depósito en el Registro Mercantil, el 21 de enero de 2021, de la reformulación de sus cuentas anuales de 2015 y 2016, junto con un certificado de presentación de otras cuentas anuales el 26 de diciembre de 2018, y otro el 6 de marzo de 2019. Ahora bien, a juicio de la Sala, con todo ello no llega a ponerse en cuestión el fundamento nuclear en que se sustentan las resoluciones recurridas, consistente en la improcedente modificación de la contabilidad de la actora correspondiente al período impositivo concernido, por haber sido ya aprobada en su día por aquella, extremo aseverado en la resolución originariamente recurrida, que la recurrente no ha discutido en la demanda y que impide la reformulación de las cuentas. [Vid., STS, de 25 de octubre de 2021, recurso nº 6820/2019 (NFJ084037)]. Es más, aun admitiendo que la recurrente hubiera llegado a modificar o reformular su contabilidad, e incluso que la hubiera depositado en el Registro Mercantil, por cierto, sin que se sepa el resultado de la calificación del Registrador, aquellas reglas de imputación temporal de ingresos y gastos, en este caso coincidentes con las contables, impedirían dar amparo a su solicitud de rectificación, aspecto este que tampoco la recurrente ha puesto en cuestión.

PRECEPTOS:

RD 1514/2007 (PGC), norma 22.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 11.

Código de Comercio de 30 de mayo de 1829, art. 38.

PONENTE:

Don Heriberto Asencio Cantisan.

Magistrados:

Don HERIBERTO ASENCIO CANTISAN

Don GUILLERMO SANCHIS FERNANDEZ-MENSAQUE

Don JOSE ANGEL VAZQUEZ GARCIA

Don JAVIER RODRIGUEZ MORAL

SENTENCIA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE SEVILLA

Sección 4.^a

RECURSO N.º 448/2020

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES.

PRESIDENTE:

D. HERIBERTO ASENCIO CANTISÁN

MAGISTRADOS

D. GUILLERMO SANCHIS FERNÁNDEZ-MENSAQUE

D. JOSÉ ÁNGEL VÁZQUEZ GARCÍA

D. JAVIER RODRÍGUEZ MORAL

En la ciudad de Sevilla, a 26 de septiembre de 2022.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sección 4.^a), el recurso contencioso-administrativo número 448/2020, en el que son parte, de una como recurrente, la entidad Casilla León, S. L., representada por la Procuradora de los Tribunales D.^a María de Gracia Guisado Belloso y defendida por el Letrado D. Elías Castejón Hernández, y por la parte demandada la Administración del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, en relación con solicitud de rectificación de autoliquidación tributaria.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. Heriberto Asencio Cantisán.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interposición del recurso

Por la referida representación se presentó escrito interponiendo recurso contencioso-administrativo en relación con la resolución de 1 de junio de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía dictada en la reclamación número 41/01433/2019, interpuesta en relación con solicitud de rectificación de autoliquidación tributaria.

Segundo.

Desarrollo del proceso

Teniendo por interpuesto el recurso se acordó su tramitación conforme a las normas establecidas para el procedimiento en primera o única instancia en el Capítulo I del Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, habiéndose presentado en tiempo y forma la demanda y su contestación, y una vez acordado el recibimiento del pleito a prueba y practicada toda la que declarada pertinente pudo cumplimentarse dentro del período probatorio, sin estimarse necesaria la celebración de vista ni la presentación por las partes de conclusiones escritas, quedaron conclusos los autos para sentencia y pendientes de señalamiento para votación y fallo, que ha tenido lugar en el día fijado al efecto.

VISTOS los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Planteamiento del asunto y posiciones de las partes

Mediante la resolución impugnada el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía desestimó la reclamación instada en relación con la resolución de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, denegatoria de la solicitud de la entidad recurrente de rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2015, denegación que se basó en la impropiciosa modificación de los asientos contables del ejercicio y de los del anterior, en que se basaba la solicitud.

La demanda insiste en esa posibilidad, acompañando justificación de la modificación de su contabilidad.

Segundo.

Deducción de gastos de acuerdo con el principio de inscripción contable

Establece la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que "...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..", añadiendo que "...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.." (artículo 11.3.1.º).

De acuerdo con tales previsiones y con la regla 22.ª de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, del plan general de contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, la resolución a consulta de 30 de junio de 2011, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas número 86, señala que "...los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten, 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..".

Se añade a lo anterior que la reformulación de cuentas es un hecho excepcional previsto en el Código de Comercio que al desarrollar el principio de prudencia dispone que "...excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas.." [artículo 38.c)].

De igual forma, según el Plan General de Contabilidad, "...solo situaciones de carácter excepcional y máxima relevancia en relación con la situación patrimonial de la empresa, de riesgos que aunque conocidos con posterioridad existieran en la fecha de cierre de las cuentas anuales, deberían llevar a una reformulación de éstas. Dicha reformulación debería producirse con carácter general hasta el momento en que se ponga en marcha el proceso que lleva a la aprobación de las mismas.." (apartado 6 de su Introducción).

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 25 de octubre de 2021 (casación 6820/2019).

Tercero.

Sobre las circunstancias del caso

La recurrente presentó solicitud de rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2015, en el sentido de sustituir el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio declarado, como consecuencia, según decía, del padecimiento de determinadas omisiones en la contabilización de ciertos gastos del ejercicio, solicitándose asimismo la rectificación del detalle de la compensación de bases imponibles negativas del ejercicio 2015, de acuerdo con la rectificación también solicitada de la autoliquidación correspondiente a dicho ejercicio igualmente solicitada.

La Oficina Gestora emitió propuesta de resolución desestimatoria al exigir la contabilidad del ajuste del error detectado en una partida de reserva en el ejercicio de la solicitud, presentando la actora alegaciones en las que opuso haber procedido a reformular las cuentas anuales de los ejercicios 2015 y 2016, incorporando los errores cuya corrección fiscal se solicitaba, y haber depositado dichas cuentas en el Registro Mercantil, adjuntado para ello los respectivos acuses de recibo de los depósitos realizados.

La resolución recurrida en origen desestimó la solicitud de rectificación observando para ello que la actora ya aprobó en su momento sus cuentas anuales, sin que, por tanto, procediera su reformulación o modificación, resultando así inadmisibles sus pretensiones al respecto, decisión esta que el Tribunal Económico-Administrativo confirmó por tal razón, añadiendo a lo anterior que la reclamante ni siquiera acreditó la existencia de aquella modificación de las cuentas habiéndose limitado a justificar la presentación ante el Registro Mercantil de cierto documento que no se identificaba.

Con su demanda la actora aportó a la Sala documento acreditativo del depósito en el Registro Mercantil, el 21 de enero de 2021, de la reformulación de sus cuentas anuales de 2015 y 2016, junto con un certificado de presentación de otras cuentas anuales el 26 de diciembre de 2018, y otro el 6 de marzo de 2019.

Sin embargo, con todo ello no llega a ponerse en cuestión el fundamento nuclear en que se sustentan las resoluciones recurridas, consistente en la improcedente modificación de la contabilidad de la actora correspondiente al período impositivo concernido, por haber sido ya aprobada en su día por aquella, extremo aseverado en la resolución originariamente recurrida, que la recurrente no ha discutido en la demanda y que, como se ha visto, impide la reformulación de las cuentas.

Es más, aun admitiendo que la recurrente hubiera llegado a modificar o reformular su contabilidad, e incluso que la hubiera depositado en el Registro Mercantil, por cierto, sin que se sepa el resultado de la calificación del Registrador, aquellas reglas de imputación temporal de ingresos y gastos (artículo 11 de la Ley 27/20014), en este caso coincidentes con la contables, impedirían dar amparo a su solicitud de rectificación, aspecto este que tampoco la recurrente ha puesto en cuestión.

Cuarto.

Conclusión de la Sala

En consecuencia, de acuerdo con todo lo dicho el recurso debe ser íntegramente desestimado, y ello, de acuerdo con lo establecido al respecto por la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (artículo 139.1 LJCA), con la obligada condena de la actora al pago de las costas causadas en esta instancia, aunque consideradas las circunstancias del presente supuesto (de acuerdo con el apartado 4 de ese mismo precepto), con la limitación por todos los conceptos a la cantidad máxima de 1.000 euros.

Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución

FALLAMOS

Primero.

Desestimar el recurso contencioso-administrativo promovido por la entidad Casilla León, S. L. contra la 1 de junio de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía dictada en la reclamación número 41/01433/2019, interpuesta en relación con solicitud de rectificación de autoliquidación tributaria.

Segundo.

Condenar a la actora al pago de las costas causadas en el presente recurso, con la expresada limitación.

Comuníquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede prepararse recurso de casación ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la presente resolución, en los términos y con las exigencias contenidas en los artículos 86 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. D. Heriberto Asencio Cantisán, D. Guillermo Sanchis Fernández-Mensaque, D. José Ángel Vázquez García, D. Javier Rodríguez Moral.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.