

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia n.º 1244/2025 de 8 de octubre de 2025

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 8368/2023

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. Compensación de bases negativas. Gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad. *Imputación de gastos en período impositivo distinto de aquel en que tiene lugar su devengo. Principio de inscripción contable. Principio de íntegra regularización.* La sociedad recurrente contabilizó en el año 2012 un gasto de ejercicios anteriores (arrendamiento) que se correspondía con una compensación o indemnización satisfecha a los arrendadores de una nave que tenía alquilada desde 2001, por haber ocupado los inmuebles sin haber realizado pago alguno y sin que hubiera estado obligada a dicho pago con carácter previo. Sin cuestionar su importe, la Inspección tributaria concluyó que esa cantidad respondía a las rentas por el arrendamiento, debidas pero no pagadas ni provisionadas, desde 2001 hasta mayo de 2010. La Administración admitió exclusivamente la deducibilidad fiscal de ese gasto en los ejercicios comprobados 2012 y 2011, pero no en los anteriores, 2001 a 2007, al considerar que estaban prescritos. Frente a esta realidad fiscal y contable, la sociedad recurrente pretende que se le reconozca la deducibilidad de la totalidad del importe contabilizado en el ejercicio 2012, a pesar de que debió imputarse a periodos anteriores y que, además, ya estaban prescritos. Invoca la potestad de la Administración tributaria de recalificar la contabilidad presentada por la sociedad y la previsión del art.66 bis y 115 LGT, que le permite la recalificación de lo acontecido en periodos impositivos anteriores con el límite de los 10 años; el principio de íntegra regularización y la prohibición de enriquecimiento injusto. Lo que en realidad pretende la actora es que, a pesar de estar prescritos los periodos en los que se devengó el gasto no contabilizado, la Administración con ocasión de su comprobación en investigación, los impute a esos ejercicios haciendo los ajustes en la deuda que correspondiera en esos ejercicios. El que se puedan recalificar acontecimientos o hechos ocurridos en años pretéritos, con el límite de los diez años, no permite a la Administración alterar la deuda tributaria de esos ejercicios si ya estuviera prescrita, por la máxima temporal de los cuatro años, y ello independientemente de que la eventual deuda que se hubiera liquidado pudiera ser favorable o no favorable a los intereses de la Administración o del contribuyente. Lo que pretende la recurrente, no cabe bajo el régimen legal al que nos referimos. El ajuste contable, al margen de la restricción de la imputación temporal, estaría afectando a ejercicios en los que la potestad para determinar la deuda tributaria a liquidar ya habría prescrito, y por lo tanto eran inamovibles. La doctrina de esta Sala nos lleva a la rechazar los argumentos de la actora y su pretensión. Además, en el presente caso, no solo lo impiden los criterios de imputación temporal a los que nos referimos, sino la propia regulación que se hace de la prescripción del derecho de la Administración para la determinación de la deuda tributaria. La actora, bajo el principio de íntegra regularización, pretende que con ocasión de la comprobación que ha dado lugar a la controversia y como consecuencia de la rectificación de la imputación de un gasto en el ejercicio del año 2012, la Administración tributaria lo traslade a ejercicios prescritos incrementando los no contabilizados en su momento y dando lugar a nuevas liquidaciones de deudas tributarias con menores importes a los autoliquidados en su día por la sociedad. Ni el principio de íntegra regularización, ni el de buena administración, pueden orillar la previsión legal de la determinación de la base imponible del IS, los criterios de imputación temporal, o los términos con los que el Legislador ha marcado la prescripción. La relevancia de estos principios resulta indiscutible pero, en los términos en los que se ha planteado el presente litigio, la invocación de este principio no constituye un instrumento hermenéutico válido para alterar la base imponible de un ejercicio cuando, conforme a lo previsto en el art. 66 a) LGT, haya prescrito la potestad para determinar la deuda tributaria de ese periodo impositivo, independientemente de a quién de los implicados en una contienda pudiera favorecer. La posibilidad de comprobar e investigar acontecimientos ocurridos en ejercicios pretéritos, dentro de los diez años, solo proyecta su relevancia en los ejercicios no prescritos, es decir en aquellos en los que todavía no han transcurrido los cuatro años para determinar la deuda tributaria. El Tribunal fija como doctrina que los arts. 26.5, 66 bis, y 115 LGT que abrieron la proyección de las potestades de calificación a ejercicios anteriores, debe integrarse con la prescripción de la determinación de la deuda tributaria de los ejercicios objeto de comprobación e investigación. Por lo tanto, los ingresos o gastos no contabilizados en un ejercicio, que lo fueran en otro posterior, sin perjuicio de lo previsto en el art.19.3 TR Ley IS y en la actualidad en el art.10.3 Ley IS, no pueden alterar la base imponible de los pasados en los que la deuda tributaria fuera inatacable por el instituto de la prescripción.

Síguenos en...



TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1.244/2025**

Fecha de sentencia: 07/10/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8368/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/09/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD SEC.1

Ltrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: AFJ

Nota:

R. CASACION núm.: 8368/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Ltrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1244/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 7 de octubre de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 8368/2023, interpuesto por la procuradora doña Alicia Pérez García en nombre y representación de Grupoil S.A. contra la sentencia dictada en fecha 25 de septiembre de 2023 por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León (Valladolid) desestimatoria del recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León de 31 de mayo de 2021, que estimó parcialmente las reclamaciones 47/852/2018 y 47/883/2018, en concepto de Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2011 y 2012.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-El objeto del presente recurso lo constituye la sentencia dictada el 25 de septiembre de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León con sede en Valladolid, que desestimó el recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León de fecha 31 de mayo de 2021, la cual estimó parcialmente las reclamaciones núm. 47/852/2018 y 47/883/2018, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 y 2012, cuyo Fallo decía: «[D]ESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad GRUPOIL, S.A. contra la resolución de 31 de mayo de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León dictado en la reclamación económico-administrativa núm. 47-852-2018 (y las acumuladas núm. 47-883-2018, 47-4383-2018, y 47-4384-2018). Se imponen las costas del recurso a la parte recurrente [...]».

SEGUNDO.-Con fecha 16 de mayo de 2023 por la representación de la entidad Grupoil S.A. se presentó escrito ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León (Valladolid), preparando recurso de casación contra la mencionada sentencia, que se tuvo por preparado

Síguenos en...



mediante Auto de fecha 21 de junio de 2023, emplazando a las partes personadas ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, por plazo de 30 días.

TERCERO.-Mediante Auto dictado el 9 de octubre de 2024 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de fecha 25 de septiembre de 2023 y se acordó la remisión de las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de este Tribunal.

La representación procesal de la entidad recurrente, interpuso recurso de casación en virtud de lo acordado en Diligencia de Ordenación de fecha 15 de octubre de 2024, en el cual solicitó *«[Q]ue tenga por presentado este escrito y por interpuesto recurso de casación contra la Sentencia del TSJ de 25 de septiembre de 2023 y, previos los trámites oportunos, dicte Sentencia por la que se case totalmente la Sentencia impugnada y, estimando el recurso contencioso-administrativo 1003/2021, declare la nulidad de pleno derecho del Acuerdo de liquidación en última instancia impugnado, así como de las actuaciones de comprobación a las que aquel puso término, sin posibilidad de dictar un nuevo Acuerdo de liquidación en sustitución de aquel; o, subsidiariamente, ordene la retroacción de actuaciones, a fin de que se realicen las actuaciones complementarias necesarias para incrementar la BIN generada en los ejercicios 2004 a 2006 en el importe del gasto por arrendamientos fiscalmente imputable a dichos ejercicios [...]»*.

CUARTO.-Dado traslado para oposición al abogado del Estado, se presentó escrito el pasado 24 de enero de 2025, solicitando *«[q]ue, teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso de casación, previos los trámites oportunos, rechace en primer lugar la primera cuestión de interés casacional planteada y respecto a la admitida que, interpretando los artículos identificados en el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación cuarta de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida [...]»*.

QUINTO.-De conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 30 de enero de 2025, quedaron las presentes actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 3 de junio de 2025, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 9 de septiembre de 2025, fecha en que comenzó su deliberación.

Mediante providencia de fecha 3 de junio de 2025, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 9 de septiembre de 2025, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Resolución impugnada y antecedentes relevantes

1.1.-Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de fecha 25 de septiembre de 2023, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, por la que se desestimó el recurso ordinario núm. 1003/2021, que la entidad GRUPOIL, S.A. formuló contra la resolución de 31 de mayo de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (TEAR).

1.2.-El TEAR había acogido parcialmente la reclamación económico-administrativa núm. 47-852-2018 y las acumuladas núms. 47-883-2018, 47-4383-2018, y 47-4384-2018, formuladas por GRUPOIL, S.A. frente a los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de la AEAT en Castilla y León, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 y 2012, por importe de 88.922,33 euros (71.429,92 euros de cuota y 17.492,41 euros de intereses de demora), tras la minoración la base imponible negativa del ejercicio 2012 en un importe de 885.388,21 euros; y contra sanciones asociadas por la comisión de infracciones tributarias graves de los artículos 191 y 195 Ley 58/2003 General Tributaria (LGT) en relación con ese mismo concepto impositivo y periodos, por importe de 52.572,44 euros en el 2011 y de 132.808,23 euros en el 2012.

1.3.-Se iniciaron actuaciones inspectoras a la entidad recurrente mediante comunicación notificada el día 26 de noviembre de 2015. El procedimiento de comprobación e investigación se extendió al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012 y al Impuesto sobre el Valor Añadido por los periodos de liquidación comprendidos entre noviembre de 2011 y diciembre de 2012 y tuvo alcance general, conforme a lo establecido en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGAT), con un plazo de duración de las actuaciones inspectoras de veintisiete meses.

1.3.-La Administración Tributaria regularizó en conformidad los ejercicios 2005 y 2006, eliminando las bases Imponibles negativas que había declarado (por minoración de gastos deducibles declarados) fijándolas en 3.045,95 y 56.323,61 euros, respectivamente.

En la declaración correspondiente al ejercicio 2010, la entidad consignó una base imponible antes de la compensación de 149.411,41 euros, que compensó con una parte de la base imponible negativa que arrastraba del ejercicio 2008, y que fue compensada en su totalidad en el ejercicio 2011 por los 11.379,77 euros todavía pendientes.

En el ejercicio 2012 la entidad declaró una base imponible negativa, pendiente de compensar en períodos futuros, de 1.840.236,40 euros.

1.4.-El 13 de octubre de 2017 se firmó acta en disconformidad núm. 72854793, frente a la que expresaron varias discrepancias.

1.5.-Confirmada por la posterior liquidación, a los efectos de esta casación y en cuanto a la formación del expediente administrativo, a juicio del contribuyente, no constaba toda la documentación aportada por la entidad en el curso de las actuaciones para acreditar la dotación realizada en la cuenta «Dotación clientes varios»(69400000). Tampoco constaba la diligencia número 11 del 14 de septiembre de 2017, ni la documentación aportada en esa comparecencia.

1.6.-GRUPOIL, S.A. contabilizó en el ejercicio 2012, un importe de 463.429,25 euros en concepto de arrendamiento de las naves de ejercicios anteriores. La Administración tributaria consideró que, de los documentos que constaban en el expediente, se deducía claramente que el importe contabilizado se correspondía con arrendamientos no facturados ni pagados desde 2001 hasta mayo de 2010. Consideró que se trataba de gastos devengados en ejercicios anteriores y prescritos, que la sociedad no provisionó a pesar de las reiteradas recomendaciones que los auditores hicieron en el año 2003.

1.7.-La Administración consideró que, en la fecha de contabilización, el 20 de febrero de 2012, ya estaba prescrita la potestad para determinar la deuda tributaria de los ejercicios 2001 a 2007, en los tuvo lugar el arrendamiento. La propuesta de la actuario fue confirmada y se consideró que no eran deducibles los arrendamientos por importe de 344.526.00 euros.

SEGUNDO.- Cuestión de interés casacional

2.1.-Por auto de 9 de octubre de 2024, se fijó como interés casacional «[D]eterminar si, cuando en el marco de una comprobación e investigación de alcance general sobre el impuesto sobre sociedades, la Inspección entiende que un determinado gasto debía haberse contabilizado en ejercicios previos a aquel en el que fue efectivamente contabilizado, el principio de inscripción contable (art. 19 TRLIS, actual art. 11 LIS) impide la comprobación de las bases imponibles negativas generadas en aquellos ejercicios previos para los que la potestad de comprobación sigue viva (art. 115 y 66.bis LGT), con la finalidad de incrementarlas en el importe del gasto correspondiente a esos periodos. [...]».

2.2.-Se identificaron como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) relación con el artículo 66.bis de la LGT y el principio de regularización íntegra.

TERCERO.- Alegaciones de las partes

3.1.-GRUPOIL, S.A., como primera cuestión, pretende que nos pronunciemos sobre un extremo que no ha sido recogido por el auto fijando el interés casacional. Concretamente sobre si «[I]a Inspección tiene la facultad de determinar, de forma unilateral y selectiva, qué documentación de la aportada por el contribuyente en el marco de una comprobación se debe incorporar al expediente administrativo, en función de la relevancia que a su juicio tengan esos documentos para la regularización; o si por el contrario constituye una obligación de la Administración incluir en el expediente, siempre y en todo caso, la totalidad de la documentación aportada por el obligado tributario durante las actuaciones. [...]». A pesar de que el auto nada dijera al respecto sobre esta cuestión, la recurrente considera «[q]ue existe la conexión lógico-jurídica y necesaria exigida por el Pleno de esa Excm. Sala, que exige que ese Tribunal se pronuncie igualmente sobre aquella otra cuestión descartada en el Auto de admisión [...]». Cita entre otras la STS de 9 de marzo de 2023 RC 319/2021 «[c]uando por razones objetivas, para dilucidar dicha cuestión de interés casacional, o subjetivas, para la satisfacción del interés subjetivo de la parte vinculado a la cuestión casacional objetiva, sea necesario, por constituir presupuesto obligado, o consecuencia derivada, se debe entrar y resolver otras cuestiones que sin haber sido identificadas en el auto de admisión como de interés casacional objetivo, posean la referida dependencia respecto de la cuestión identificada en el auto de admisión [...]». Sostiene que la consecuencia no sería otra que la nulidad del pleno derecho de las actuaciones por haberse prescindido del procedimiento legalmente establecido.

3.2.-Denuncia GRUPOIL S.A. la infracción del artículo 19 del TRLIS, en conexión con el artículo 66.bis de la LGT, el principio de regularización íntegra, el artículo 133 TRLIS, en relación con los principios de proscripción del enriquecimiento injusto y buena administración, conforme a los artículos 9.3 de la CE y artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, 2010/ C 83/02, (CDFUE). El artículo 19 TRLIS debe ser interpretado en concordancia con el resto del ordenamiento jurídico, y, muy en particular, con el derecho (y correlativo deber) de la AEAT de comprobar las bases imponibles negativas (BsIN) de los contribuyentes dentro del plazo de prescripción de diez (10) años como prevé el artículo 66.bis.2 de la LGT. Y, en todo caso, a la luz de los principios de regularización íntegra, proscripción del enriquecimiento injusto y buena administración. La negativa a revisar en el marco de la comprobación las BsIN generadas en los ejercicios 2004 a 2006 (con la finalidad de incrementar su importe en la cantidad correspondiente al gasto por arrendamientos que, según la Inspección, resultaba imputable a tales ejercicios), ha faltado a este deber que le impone el artículo 66.bis.2 de la LGT. Con arreglo a sus potestades, nada impidió a la Inspección corregir el resultado contable del contribuyente de los ejercicios 2004 a 2006. Esta obligación además le viene impuesta por el principio de íntegra regularización, y cita la STS 7 de junio de 2024, RC 7974/2022. También infringe el principio de proscripción del enriquecimiento injusto y el de buena administración, refiriendo la STS 20 de octubre de 2020, RC 5442/2018. Conforme a

la STS 12 de septiembre de 2023 RC 3720/2019, la Administración no puede eludir la realización de trámites que favorecen al contribuyente, *«[n]o resulta admisible en Derecho que un procedimiento de inspección duerma el sueño de los justos durante más de dos años y que, posteriormente, se pretenda privar al contribuyente de su derecho a que se complete el expediente administrativo (...) nos encontramos ante un vicio de nulidad radical que afectó de forma sustancial y determinante a las posibilidades (...), lo que debe conllevar necesariamente la nulidad de las actuaciones realizadas. [...]»*.

3.3.- Por su parte el abogado del Estado, limitándose al motivo que fue admitido por el auto fijando el interés casacional, dice que la previsión del artículo 19 del TRLIS, aplicable *ratione temporis* y el actual artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) impiden que la pretensión del contribuyente pueda prosperar. Este marco legal no permite la compensación de bases imponibles negativas de los gastos de arrendamiento contabilizados por primera vez en 2012 y declarados en ese ejercicio fiscal, cuando se correspondían a los ejercicios prescritos 2004, 2005 y 2006. Además, en caso de error en la contabilización del gasto, el artículo 19.3, reconoce que los gastos registrados en periodos posteriores a los de su devengo son deducibles en la medida en que ello no produjera una inferior tributación. La forma de garantizar el efecto fiscal de un gasto no registrado en el ejercicio de su devengo, es su registro contable posterior en virtud del principio de inscripción contable, siempre que se realice dentro del plazo de prescripción.

Reconoce que esta Sala ha dicho en la STS 22 de marzo de 2024, RC 7261/2024, en relación con el artículo 11 de la LIS, que *«[p]rocede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no comporte una menor tributación, respecto de la que hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, pese a que el ejercicio en el que se devengó el referido gasto se encontrase prescrito [...]»*. La STS 23 de abril de 2024, RC 4382/2022, señaló que *«[e]n interpretación del artículo 19.3 del TRLIS (actual artículo 11.3 LIS), 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 imputación del devengo [...]»*. De ambas sentencias se deduce que la Administración tributaria está facultada para comprobar la realidad de un gasto devengado en un periodo prescrito dada la imprescriptibilidad de la potestad de comprobar, en virtud de la aplicación del artículo 115.1 de la LGT, pero siempre y cuando sus efectos se determinen y produzcan, independientemente de si son a favor la Administración o del contribuyente en ejercicios no prescritos para determinar la deuda tributaria con arreglo a lo establecido en el artículo 66 a) de la LGT. Como reconoció la STS de 22 de julio de 2021, RC 1118/2020, la solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción, no permite que esa rectificación de lugar a reconocer bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios anteriores, no incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios ya prescritos. En ese mismo sentido la STS de 7 de junio de 2024, RC 7974/2022, rechazó que el principio de regularización íntegra pudiera comportar la rectificación de liquidaciones de ejercicios prescritos en beneficio del contribuyente.

3.4.- En cuanto a la aplicación del principio de íntegra regularización, tras reproducir en parte lo dicho por las STS 28 de febrero de 2023, RC 4598/2021; 20 de abril de 2022, RC 1510/2020; 11 de junio de 2020, RC 3887/2017; y 22 de noviembre de 2017, RC 2654/2016; afirma que la regularización íntegra supone que la resultante de un procedimiento de comprobación o investigación tributarias, debe alcanzar tanto a los aspectos desfavorables como a los favorables para el contribuyente. Por tanto, obviamente, si la regularización no alcanza al supuesto efecto favorable que se invoca, el principio no se aplica. La regularización del ejercicio del 2012, no comprendía los ingresos obtenidos por la recurrente en ejercicios anteriores prescritos. Ni siquiera se comprobaron esos ejercicios para dilucidar su posible incidencia sobre las BIN aplicadas en el 2012. Tampoco hay enriquecimiento injusto alguno si un contribuyente declara ingresos que no tuvo y no insta la rectificación de su autoliquidación en el plazo que la Ley le otorga. La consecuencia es que el principio de regularización íntegra, sobre el que gira todo el recurso, no es aplicable al caso.

CUARTO.- Sobre la cuestión de interés no recogida por el auto

4.1.- GRUPOIL, S.A. pretende que la Sala se pronuncie también sobre si *«[l]a Inspección tiene la facultad de determinar, de forma unilateral y selectiva, qué documentación de la aportada por el contribuyente en el marco de una comprobación se debe incorporar al expediente administrativo, en función de la relevancia que a su juicio tengan esos documentos para la regularización; o si por el contrario constituye una obligación de la Administración incluir en el expediente, siempre y en todo caso, la totalidad de la documentación aportada por el obligado tributario durante las actuaciones. [...]»*. Este extremo no fue reflejado en el auto de admisión como cuestión de interés casacional.

Hemos dicho en reiteradas ocasiones, entre otras STS 21 de diciembre de 2020, FJ 5º, RC 4992/2019; y 27 de mayo de 2024, FJ 5º, RC 4439/2022, sobre el alcance del enjuiciamiento y resolución en el recurso de casación, y si se debe limitar el pronunciamiento en exclusividad a las cuestiones seleccionadas en el auto de admisión, que *«[c]uando por razones objetivas, para dilucidar la cuestión de interés casacional, o subjetivas, para la satisfacción del interés subjetivo de la parte vinculado a la cuestión casacional objetiva, sea necesario, por constituir presupuesto obligado, o consecuencia derivada, se debe entrar y resolver otras cuestiones que sin haber sido identificadas en el auto de admisión como de interés casacional objetivo, posean la referida dependencia respecto de la cuestión identificada en el auto de admisión [...]»*.

4.2.-En el presente recurso, además de no ser objeto de interés casacional la cuestión propuesta por su falta de inclusión en el auto, no resulta relevante, no determina y no condiciona la formación de doctrina que ahora nos ocupa. Al margen de que el expediente no estuviera completo o no recogiera la totalidad de la documentación pretendida por la parte, lo cierto es que no se ha cuestionado ni el concepto ni el importe contabilizado en el ejercicio 2012. Por lo tanto, la eventual falta de incorporación de documentos o pruebas aportadas por el contribuyente o no recogidas por la Administración en el expediente administrativo, no tiene relevancia alguna a los efectos de valorar y decidir sobre el objeto de este recurso.

4.3.-De los 22 folios de argumentación del escrito de interposición, la parte se centra en 17 de ellos a un motivo que no fue expresamente incorporado al auto de admisión, en un intento de conectarlo con una supuesta indefensión. Sin embargo, la queja que podría resultar relevante en un plano teórico o académico, está desconectada de la realidad de los acontecimientos, al menos, en cuanto a su alcance y efectos. En la discusión que es objeto de este recurso, la parte ha sido capaz de materializar y concretar los términos de su derecho a la defensa, y no se han visto mermados por la supuesta falta de incorporación documental al expediente.

4.4.-El problema poco tiene que ver como la acreditación de hechos necesitados de un sustento documental. Como advertimos, la discusión se centra en el alcance de una imputación temporal de gastos a ejercicios ya prescritos. Para esta valoración resulta irrelevante la supuesta falta de incorporación de una documentación aportada o no por el contribuyente, puesto que no se cuestiona la razón del importe, ni el asiento contable, ni las cantidades de la dotación contable. La discusión se centra en su arrastre o proyección a ejercicios anteriores y a una suerte de íntegra regularización pretendida por la recurrente. Todos estos extremos han podido ser defendidos por la parte sin limitación o restricción, y la Sala está en condiciones de valorarlos, como expondremos a continuación.

QUINTO.- Sobre la imputación temporal de gastos no devengados en el ejercicio

5.1.-Centrándonos en el único motivo objeto del recurso, GRUPOIL, S.A. contabilizó en el año 2012, un gasto por importe de 463.429,25 euros, en la cuenta 6790003, «*gastos ejercicios anteriores (arrendami)*» que se correspondía, dijo la mercantil, con una compensación o indemnización satisfecha a los arrendadores de una nave que tenía alquilada desde 2001 con opción de compra y que efectivamente ocupó, pero a su juicio, no estaba obligada a ese pago con carácter previo.

Afirma que el contrato se había resuelto y que debía abandonar el inmueble. Este extremo que no se debate en esta casación, fue rechazado por la interpretación que, la Administración revisora y la Sala de instancia, hicieron de la estipulación segunda del contrato de arrendamiento con opción de compra de la que trae causa el importe del asiento, cuyo alcance fiscal sí debemos valorar.

Sin cuestionar su importe, la Inspección tributaria concluyó que esa cantidad respondía a las rentas por el arrendamiento, debidas pero no pagadas ni provisionadas, desde 2001 hasta mayo de 2010. La Administración admitió exclusivamente la deducibilidad fiscal de ese gasto en los ejercicios comprobados 2012 y 2011, por importe de 344.526 euros, pero no en los anteriores, 2001 a 2007, al considerar que estaban prescritos.

5.2.-Sobre las anteriores consideraciones, recordemos que la determinación de la base imponible, por remisión, parte del resultado contable del ejercicio, por lo que las normas contables del Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad se erigen en referentes de su configuración. Advertíamos en la STS de 28 de mayo de 2025, FJ 4º, RC 3174/2023, que «*[L]a indefinición de la norma tributaria, o no descriptiva, de lo que se considera renta en el Impuesto sobre sociedades, requiere que se acote este elemento de la obligación tributaria con otras disposiciones que precisen cuales son los competentes que se someten a tributación y como deben determinarse. La integración del hecho imponible se hace a través de las normas mercantiles y contables. Expresa remisión al resultado contable se hace en el artículo 10.1 del TRLIS, que se erige en el elemento definidor y cuantificador nuclear del impuesto. La tarea de las normas fiscales se circunscribe a efectuar, sobre ese resultado contable, los correspondientes ajustes positivos o negativos para perfilar el hecho imponible y su cuantificación. [...]*».

5.3.-Los criterios de imputación temporal aplicables a los ejercicios litigioso, se recogían en el artículo 19 del TRLIS «*[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. (...) 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 (...) 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 [...]*». En términos análogos, pero con mayor previsión de supuestos, se pronuncia el artículo 11 de la vigente LIS.

5.4.-La deducción de un gasto requiere su previa contabilización en la cuenta de pérdidas y ganancias para configurar el resultado contable con el que se determina la renta del ejercicio, como establecía el 10.3 del

TRLIS, y su homónimo de la LIS «[l]a 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 [...]». Por lo tanto y como regla general, no cabe la deducción de un gasto que no haya sido llevado a la cuenta de resultados del ejercicio.

En el presente caso, la contabilización del gasto en la partida 6790003, «gastos ejercicios anteriores (arrendami)» por importe de 463.429,25 euros, se practicó en el ejercicio 2012, no en los ejercicios en los que el gasto se devengó y en los que debió practicarse la correspondiente dotación contable. Quienes auditaron la cuentas de la sociedad así lo recomendaron, recomendación que no fue seguida ni atendida por la actora. Esos importes, correspondientes a los pagos no realizados por el arrendamiento, y que al parecer fueron objeto de controversia y litigio, se devengaron conforme al criterio de la exigibilidad en ejercicios anteriores, y sin embargo no se contabilizaron hasta el ejercicio 2012.

5.5.- Tanto por las consecuencia que tiene el resultado contable sobre el reflejo fiel de la empresa, como por la incidencia en la determinación de la base imponible del impuesto, cuando se ha producido un error u omisión en el reflejo contable del ejercicio en relación a un ingreso o un gasto, hay que estar a la previsión de la Norma de Registro y Valoración 22ª, Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, del Plan General de Contabilidad, Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (Regla 21 para las PYMES). Se entienden por errores contables las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haberse utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, lo que distorsiona la imagen fiel.

En estos casos y cuando sea necesario contabilizar algún gasto o ingreso en el ejercicio en curso sin posibilidad de utilizar el grupo 6 ni el grupo 7, la norma 22ª establece que el ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores referidos al error, motivará en el ejercicio actual el correspondiente ajuste, que se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto en una cuenta de reservas. Por lo tanto, y como no se refleja en la cuenta de pérdidas y ganancias, esta correcciones de errores no deben alterar el resultado del ejercicio.

5.6.- Frente a esta realidad fiscal y contable, GRUPOIL, S.A., pretende que se le reconozca la deducibilidad de la totalidad del importe contabilizado en el ejercicio 2012, a pesar de que debió imputarse a periodos anteriores y que, además, ya estaban prescritos. Invoca (i) la potestad de la Administración tributaria de recalificar la contabilidad presentada por la sociedad y la previsión del artículo 66 bis y 115 de la LGT, que le permite la recalificación de lo acontecido en periodos impositivos anteriores con el límite de los 10 años; (ii) el principio de íntegra regularización y; (iii) la prohibición de enriquecimiento injusto.

Lo que en realidad pretende la actora es que, a pesar de estar prescritos los periodos en los que se devengó el gasto no contabilizado, la Administración con ocasión de su comprobación en investigación, los impute a esos ejercicios haciendo los ajustes en la deuda que correspondiera en esos ejercicios.

5.7.- Además de las restricciones que imponen los criterios de imputación de ingresos y gastos que hemos indicado, la potestad de comprobación y de calificación reconocida con carácter general en el artículo 171.1.b) del Real Decreto 1066/2007 por el que se aprueba el Reglamento de aplicación de los tributos, y en particular en el artículo 131 de la LIS, está sujeta a dos límites:

(i) En primer lugar, para poder comprobar hechos, actos o negocios jurídicos desencadenantes de bases imponibles negativas o el arrastre de gastos devengados en ejercicios anteriores, el artículo 26.5 de la LIS y con carácter el artículo 66 bis y 115 de la LGT, permiten a la Administración echar la vista atrás 10 años.

(ii) En segundo lugar y de cara a su efectividad, la comprobación solo podrá corregir y regular las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentren prescrito. Es decir, la potestad de recalificación de lo pretérito tiene sentido cuando se proyecta sobre ejercicios en los que no se ha cumplido el plazo de los cuatro (4) años de prescripción del artículo 66 a) de la LGT para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

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

Lo que pretende la recurrente, no cabe bajo el régimen legal al que nos referimos. El ajuste contable, al margen de las restricción de la imputación temporal a la que nos hemos referido, estaría afectando a ejercicios en los que la potestad para determinar la deuda tributaria a liquidar ya habría prescrito, y por lo tanto eran inamovibles.

5.9.- Ya dijimos en la STS de 25 de octubre de 2021, FJ 6º, RC 6820/2019, sin que mediara de por medio el límite de la prescripción, «[a] que el periodo impositivo en el que ha de considerarse que opera la reformulación de las cuentas anuales llevada a cabo, con rectificación de las ya depositadas, en su día, en relación con un ejercicio anterior, con posterior inscripción en el Registro Mercantil, ha de ser el correspondiente a aquél en que se realiza la rectificación, por así exigirlo las normas contables de aplicación, en particular la norma 22ª de valoración del Plan General de Contabilidad aplicable al caso.

b) A tal efecto, no obsta que el artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (equivalente al artículo 10.3 de la Ley 43/1995, aplicable al caso), establezca que la base imponible del tributo referido se calcula a partir de la contabilidad mercantil aprobada por el sujeto pasivo,

toda vez que la propia configuración de la base imponible incorpora los principios, criterios y normas contables.

c) Esto es, en el caso debatido, no procede rectificar la autoliquidación del impuesto correspondiente a 2004 por el hecho de que la reformulación promovida, en circunstancias imprecisas, en 2010, se refiera a dicho periodo.

1) En respuesta a la primera de las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, la doctrina jurisprudencial es la siguiente:

a) En el ámbito de la calificación y depósito de las cuentas anuales por el Registrador Mercantil y de posterior inscripción en el Registro Mercantil, incluida la calificación y depósito sobre las cuentas reformuladas o corregidas, el valor presuntivo y probatorio de la citada calificación registral debe limitarse a los aspectos que, en el reglamento del registro mercantil, obligan a dicha calificación, es decir, que los documentos presentados al registro son los exigidos por la Ley, que están debidamente aprobados por la Junta general o por los socios, así como que constan las preceptivas firmas de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 2.º del apartado 1 del artículo 366.

b) En relación con tal comprobación y calificación registral, referida a esos aspectos, la Administración no podrá objetar el error o improcedencia de la calificación.

c) El depósito de las cuentas anuales -originarias o reformuladas- no atribuye presunción alguna de veracidad o validez a dichas cuentas, ni su ajuste con la realidad reflejada contablemente.

d) La Administración tributaria, respecto de los datos contables consignados en las cuentas registradas y depositadas, puede y debe, interpretando la ley y los reglamentos aplicables, decidir conforme a tales normas el periodo fiscal a que deben imputarse los efectos de la modificación efectuada, sin que el poder certificante del registrador mercantil, en los términos limitados a que nos hemos referido, pueda interferir o condicionar esa facultad administrativa, siempre bajo el control último de los tribunales de justicia.

A tal respecto, es preciso señalar que el dilema que plantea el asunto no es, en verdad, el de si cabe la imputación al ejercicio 2004 o al 2010. El problema se agota en la improcedencia de acogerse a la primera de las opciones, única que fue objeto de petición por las sociedades recurrentes. La referencia al año 2010 es un recurso dialéctico admisible para poner de manifiesto dicha improcedencia, no el reconocimiento de un derecho distinto al solicitado.

e) La regla de imputación temporal de ingresos y gastos prevista en el artículo 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actualmente recogido en el artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) obliga a la Administración a denegar una solicitud de rectificación de la autoliquidación formulada en los términos examinados en este caso. [...].

En el mismo sentido y con ocasión de la rectificación de las cuentas de la sociedad y los criterios de imputación temporal en la STS de 26 de julio de 2022, FJ 3º, RC 4797/2020, fijamos como doctrina «[c]uando haya constancia de que se ha practicado una anotación contable de forma errónea, no puede acudirse a la reformulación de las cuentas anuales ya aprobadas y cuyo plazo de impugnación ha transcurrido, 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. [...]».

5.10.-La doctrina de esta nos Sala lleva a la rechazar los argumentos de la actora y su pretensión. Además, en el presente caso, no solo lo impiden los criterios de imputación temporal a los que nos referimos, sino la propia regulación que se hace de la prescripción del derecho de la Administración para la determinación de la deuda tributaria.

SEXTO.- Sobre la aplicación del principio de íntegra regularización

6.1.-La actora, bajo el principio de íntegra regularización, pretende que con ocasión de la comprobación que ha dado lugar a la controversia y como consecuencia de la rectificación de la imputación de un gasto en el ejercicio del año 2012, la Administración tributaria lo traslade a ejercicios prescritos incrementando los no contabilizados en su momento y dando lugar a nuevas liquidaciones de deudas tributarias con menores importes a los autoliquidados en su día por la sociedad.

6.2.-Ni el principio de íntegra regularización, ni el de buena administración, pueden orillar la previsión legal de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, los criterios de imputación temporal, o los términos con los que el Legislador ha marcado la prescripción.

La relevancia de estos principios resulta indiscutible y así lo hemos trasladado en reiteradas ocasiones cuando hemos tenido ocasión de pronunciarnos sobre el ejercicio de las potestades de la Administración, el control de sus prerrogativas, y la adecuada ponderación de los derechos y garantías de los contribuyentes. Sin embargo, en los términos en los que se ha planteado el presente litigio, la invocación de este principio no constituye un instrumento hermenéutico válido para alterar la base imponible de un ejercicio cuando, conforme a lo previsto en el artículo 66 a) de la LGT, haya prescrito la potestad para determinar la deuda tributaria de ese periodo impositivo, independientemente de a quién de los implicados en una contienda pudiera favorecer. La posibilidad de comprobar e investigar acontecimientos ocurridos en ejercicios pretéritos, dentro de los diez años, solo proyecta su relevancia en los ejercicios no prescritos, es decir en aquellos en los que todavía no han transcurrido los cuatro años para determinar la deuda tributaria.

SÉPTIMO.- Fijación de doctrina

7.1-Tras lo razonado en los anteriores fundamentos podemos dar respuesta a la cuestión casacional planteada, en el sentido de que los artículos 66 bis, 115 de la LGT y 26.5, que abrieron la proyección de las

Síguenos en...



potestades de calificación a ejercicios anteriores, debe integrarse con la prescripción de la determinación de la deuda tributaria de los ejercicios objeto de comprobación e investigación. Por lo tanto, los ingresos o gastos no contabilizados en un ejercicio, que lo fueran en otro posterior, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 19.3 del TRLIS y en la actualidad en el artículo 10.3 de la LIS, no pueden alterar la base imponible de los pasados en los que la deuda tributaria fuera inatacable por el instituto de la prescripción.

OCTAVO.- Costas

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.-Fijamos como doctrina la recogida en el fundamento séptimo de esta sentencia.
 - 2.-No ha lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Alicia Pérez García en representación de la entidad GRUPOIL, S.A contra la sentencia de fecha 25 de septiembre de 2023, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, por la que se desestimó el recurso ordinario núm. 1003/2021.
 - 3.-No hacer imposición de las costas procesales del recurso de casación.
- Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.
Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).