

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Granada).*Sentencia n.º 3788/2025 de 21 de octubre de 2025**Sala de lo Contencioso-Administrativo.**Recurso n.º 2105/2021***SUMARIO:**

IS. Base imponible. Imputación temporal. Error contable. La recurrente solicitó la rectificación de la liquidación del IS de 2018, ya que tiene la condición de comunero con una participación del 50% en una sociedad civil y las rentas imputadas eran integradas en la contabilidad de la recurrente e incluidas en la autoliquidación de acuerdo con la norma 19 del Plan General de Contabilidad, pero con posterioridad a la autoliquidación la sociedad civil le trasladó que por un cambio de criterio de la AEAT no debió realizar la atribución de rentas, lo que conlleva que se deban revertir las imputaciones de renta efectuadas y solo declarar las rentas de la actividad profesional. Dicha solicitud fue denegada considerando la Administración que conforme a la norma 22 del Plan General de Contabilidad los errores contables o cambios en criterios contables se subsanan en el ejercicio en que se detecten, pero la demanda no combate este argumento jurídico de la actuación administrativa impugnada, lo que impide que de oficio podamos entrar a analizar su legalidad, que debe presumirse. De tal forma que, aun dando por probado que hubiera un error en la determinación de la base imponible, procedería igualmente la confirmación de la actuación administrativa impugnada al denegar la rectificación del ejercicio de 2018, puesto que no sería procedente la rectificación de ese ejercicio de 2018, ya que el error contable o el cambio de criterio contable fue detectado por la recurrente en 2019, y era en ese ejercicio cuando se debía realizar el ajuste. Con arreglo a la reciente STS de 23 de abril de 2024, recurso n.º 4382/2022, tales gastos contables erróneos deben imputarse al ejercicio en el que se produce la contabilización del error, y no retroactivamente al ejercicio en que debió haberse contabilizado, siempre que no resulte en una tributación inferior a la que habría correspondido de haberse aplicado el criterio de devengo, y en este caso concreto no se ha acreditado que hubiese resultado un perjuicio a Hacienda mediante una tributación menor. Conforme a esta doctrina, considera la Sala que la actuación administrativa impugnada es ajustada a Derecho al denegar la rectificación interesada, porque incluso aunque se admita que la parte actora cumplió con su carga probatoria y acreditó el error contable en la determinación de la base imponible, no procedía la rectificación del ejercicio de 2018 sino del siguiente ejercicio en que se realizó la rectificación, lo que obliga a desestimar el recurso interpuesto.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Granada)**SENTENCIA****TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA****SEDE GRANADA****SECCIÓN SEGUNDA****RECURSO NÚMERO 2105 / 2021****S E N T E N C I A NÚM. 3788 DE 2025****Ilmo. Sr. Presidente****Don Luis Ángel Gollonet Teruel (ponente)****Ilmos. Sres. Magistrados****Don Constantino Merino González****Don Miguel Pardo Castillo**

En Granada a veintiuno de octubre de dos mil veinticinco.**Síguenos en...**

Vistos los autos del recurso nº **2105 de 2021**presentado ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de la ciudad de Granada, contra la Resolución de 16 de julio de 2021 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada.

Interviene como recurrente la mercantil **Veracis Legal SL**representada por la Procuradora Dª María Jesús Cruz Ordóñez y defendida por el Letrado D. Fernando González Vázquez y como parte recurrida la **Administración del Estado, Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía**,representada y defendida por la Abogacía del Estado.

La cuantía del recurso es 1.240,84 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

ÚNICO.-Por la parte recurrente se interpuso recurso, mediante escrito presentado el día 16 de noviembre de 2021, contra la actuación administrativa antes indicada.

El recurso fue admitido a trámite, y se dio traslado a la Administración demandada, que remitió el correspondiente expediente administrativo; el día 21 de abril de 2022 se presentó la demanda, y el día 9 de junio de 2022 la contestación a la demanda.

Tras la tramitación pertinente, se designó Magistrado ponente, se señaló día para la votación y fallo y quedaron los autos pendientes para dictar Sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Se interpone recurso contencioso administrativo contra la Resolución de 16 de julio de 2021 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada.

Esta actuación administrativa impugnada desestima la reclamación económico administrativa nº 23/850/2020, interpuesta frente al acuerdo con número de referencia 2020GRC69230053X dictado por la Dependencia de Gestión de la Delegación de la AEAT en Jaén que confirma en reposición el acuerdo desestimatorio de rectificación de la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 2018, en la que se solicitaba la devolución de 1.240,84 euros.

Expone el órgano económico administrativo que la solicitud de rectificación estaba fundamentada en que Veracis Legal SLP tiene la condición de comunero con una participación del 50% en la sociedad civil González y Sánchez Godoy SC y que las rentas imputadas eran integradas en la contabilidad de Veracis Legal SLP e incluidas en la autoliquidación de acuerdo con la norma 19 del Plan General de Contabilidad, pero con posterioridad a la autoliquidación González y Sánchez Godoy SC le trasladó que por un cambio de criterio de la AEAT no debió realizar la atribución de rentas, lo que conlleva que se deban revertir las imputaciones de renta efectuadas y solo declarar las rentas de la actividad profesional.

Y se confirma la denegación de la solicitud de rectificación con arreglo al artículo 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), el artículo 126 del Real Decreto 1065/2007, y el artículo 10 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, ya que se entiende que cabe presumir que la base imponible declarada del periodo impositivo que se pretende rectificar se determinó partiendo del resultado contable aplicando los ajustes pertinentes de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Y se añade que no se aportó al inicio del procedimiento la contabilidad obligatoria de acuerdo con el Código de Comercio, documentación que es básica para la determinación de la base imponible y que debía estar presentada en el Registro Mercantil, por lo que se incumplió la obligación de presentarla.

Finalmente, concluye el TEARA que con arreglo a la norma de valoración aplicable a las modificaciones contables (norma 22) que es obligatoria para la determinación de la base imponible, los errores contables y los cambios de criterio se contabilizan en el periodo en que se produce el cambio o se advierte el error, imputándose, según la naturaleza de la operación de que se trate como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto, en una partida de reservas.

SEGUNDO.-La parte recurrente, en síntesis, alega que el motivo de la denegación es que no se ha aportado más documentación "sin que por parte de la AEAT o del propio tribunal se haya indicado qué documentación se considera apropiada"y concluye que "*hemos de dar por supuesto que lo alegado por esta parte es plenamente ajustado a derecho, habiéndose dado por nuestra parte todos los argumentos que consideramos y que no han sido rebatidos por la administración*". Se expone que se aportó acta de la Junta General Extraordinaria de carácter universal de la mercantil de fecha 2 de diciembre de 2019 celebrada con el único objeto de aprobar las cuentas anuales reformuladas tras la subsanación de los errores derivados de las implicaciones que el

cambio en la forma de tributación de la SC había supuesto para Veracis Legal SLP. Y se expone que las cuentas anuales han sido debidamente reformuladas, aprobadas y depositadas en el Registro Mercantil, cuyo contenido se presume exacto y válido.

TERCERO.-La Administración demandada entiende que debe desestimarse el recurso interpuesto ya que considera que "*lo que se ha aportado es la certificación del acta de la Junta General Extraordinaria de 2 de diciembre de 2019, lo que podría probar es la celebración de la misma, pero en ningún caso hace prueba del contenido de los documentos contables objeto de aprobación*".

Añade la Abogacía del Estado que el principio de legitimación del Registro Mercantil se traduce en la presunción de exactitud y validez de los asientos del mismo pero no alcanza al contenido de las cuentas anuales, y que no puede estimarse la solicitud de rectificación porque la rectificación de las partidas del balance no tiene incidencia en la cuantificación de la base imponible.

Finalmente, se expone que la norma 22 del Plan General de Contabilidad dispone que en caso de reformulación contable los efectos fiscales se producen en el ejercicio en el que tiene lugar la reformulación, en este caso, en el ejercicio de 2019 (STS de 25 de octubre de 2021).

CUARTO.-En los términos en que se ha planteado este proceso, la cuestión jurídica controvertida radica en determinar si es ajustada a Derecho la denegación de la solicitud de rectificación del IS de 2018 instada por Veracis Legal SLP, lo que a su vez supone analizar, por una parte, si se ha acreditado que la base imponible esté mal calculada y sea procedente la rectificación, y, por otra parte, en qué ejercicio se deben contabilizar los errores contables de ejercicios anteriores.

QUINTO.-Para dar respuesta a la controversia jurídica señalada en primer lugar, atinente a si se ha acreditado que la base imponible esté mal calculada y sea procedente la rectificación, es necesario que tengamos en cuenta que lo que la Administración tributaria refiere es que la certificación del acta de la junta general extraordinaria de 2 de diciembre de 2019 "*no es suficiente para poder determinar de forma fehaciente las alegaciones efectuadas y poder determinar el resultado contable y fiscal del ejercicio de 2018*"y que no entra en el resultado contable del ejercicio de 2018 porque los órganos de gestión tributaria no tienen competencias para la comprobación de la contabilidad oficial de la sociedad, función reservada a la Inspección. La parte actora alega al respecto que aportó las cuentas anuales debidamente reformuladas, aprobadas y depositadas en el Registro Mercantil, pero tales cuentas, como sostiene la Abogacía del Estado, no gozan de la presunción de exactitud y validez de los asientos del Registro, de acuerdo con el artículo 368 del Real Decreto 1784/1996, que no incluye las mismas, y con la presentación de tales cuentas, en todo caso, no se considera acreditado que sea procedente la modificación casilla 255 (cifra de negocios), casilla 279 (otros gastos de explotación), casilla 295 (otros resultados), casilla 297 (ingresos financieros), o la casilla 370, que era lo que se pretendía rectificar.

Adicionalmente, hay que indicar que la parte actora no ha formulado alegaciones en la demanda respecto de la afirmación contenida en el acuerdo de denegación de la solicitud de rectificación que señala que "la rectificación de las partidas del balance no tiene incidencia en la cuantificación de la base imponible", ni tampoco se ha aportado prueba al respecto en el procedimiento.

SEXTO.-En cualquier caso, en segundo lugar, la parte recurrente no ha formulado alegaciones respecto a lo señalado por la Administración tributaria sobre la norma 22 del Plan General de Contabilidad, según la cual, los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se contabilizarán cuando se detecten.

En este sentido, la Administración tributaria invoca la norma 22 del Plan General de Contabilidad, y expone la resolución del TEARA en la página 4 de 6, fundamento de derecho segundo, que los errores contables o cambios en criterios contables se subsanan en el ejercicio en que se detecten, pero la demanda no combate este argumento jurídico de la actuación administrativa impugnada, lo que impide que de oficio podamos entrar a analizar su legalidad, que debe presumirse, de acuerdo con el artículo 33 de la LJCA que obliga a resolver el proceso teniendo en cuenta únicamente los motivos de impugnación.

De tal forma que, aun dando por probado que hubiera un error en la determinación de la base imponible, procedería igualmente la confirmación de la actuación administrativa impugnada al denegar la rectificación del ejercicio de 2018, puesto que no sería procedente la rectificación de

ese ejercicio de 2018, ya que el error contable o el cambio de criterio contable fue detectado por Veracis Legal SLP en 2019, y era en ese ejercicio cuando se debía realizar el ajuste.

SÉPTIMO.-Es decir, los efectos fiscales de la reformulación contable efectuada en 2019 deben producirse en el ejercicio de 2019 en el que ha tenido lugar la reformulación contable, tal y como refiere el Tribunal Supremo en la sentencia de 25 de octubre de 2021, sentencia nº 1258/2021, recurso de casación 6820/2019, en la que se expone 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".

En el mismo sentido, la resolución del TEAC de fecha 25 de abril de 2023 refiere que:

"La reformulación de las cuentas anuales debido a un error contable en un ejercicio anterior, produce los siguientes efectos:

Respecto del 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".

Adicionalmente, hemos de indicar que con arreglo a la reciente sentencia del Tribunal Supremo de fecha 23 de abril de 2024, sentencia 683/2024, que también aborda la imputación temporal de gastos contables por error en el Impuesto de Sociedades, tales gastos contables erróneos deben imputarse al ejercicio en el que se produce la contabilización del error, y no retroactivamente al ejercicio en que debió haberse contabilizado, siempre que no resulte en una tributación inferior a la que habría correspondido de haberse aplicado el criterio de devengo, y en este caso concreto no se ha acreditado que hubiese resultado un perjuicio a Hacienda mediante una tributación menor.

En conclusión, la actuación administrativa impugnada es ajustada a Derecho al denegar la rectificación interesada, porque incluso aunque se admita que la parte actora cumplió con su carga probatoria y acreditó el error contable en la determinación de la base imponible, no procedía la rectificación del ejercicio de 2018 sino del siguiente ejercicio en que se realizó la rectificación, lo que obliga a desestimar el recurso interpuesto.

SÉPTIMO.-No procede la imposición de costas de esta instancia a la mercantil recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, pues aunque se ha desestimado el recurso el caso presentaba serias dudas de derecho.

En atención a lo expuesto,

F A L L A M O S

Se desestima el recurso interpuesto por Veracis Legal SLP contra la Resolución de 16 de julio de 2021 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada, que se confirma por ser ajustada a Derecho.

Sin imposición de las costas causadas en esta instancia.

Intégruese la presente sentencia en el libro de su clase, y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo, al lugar de procedencia de éste.

Notifíquese la presente resolución a las partes, con las prevenciones del artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, haciéndoles saber que, contra la misma, cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

El recurso de casación deberá acompañar la copia del resguardo del ingreso en la Cuenta de Consignaciones núm.: 1759000024210521, del depósito para recurrir por cuantía de 50 euros.

En caso de pago por transferencia se emitirá la misma a la cuenta bancaria de 20 dígitos: IBAN ES5500493569920005001274.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Diligencia.-Entregada, documentada, firmada y publicada la anterior resolución, que ha sido registrada en el Libro de Sentencias, se expide testimonio para su unión a los autos. Doy fe.

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

Síguenos en...

