

LITIGACIÓN TRIBUTARIA



Fiscal

La doble imposición derivada de la regularización de existencias por la Inspección puede corregirse mediante la autoliquidación rectificativa del periodo siguiente

El Tribunal Económico-Administrativo Central establece como criterio que, en aquellos casos en que la Inspección Tributaria incremente el valor de las existencias finales al cierre de un determinado periodo impositivo, el contribuyente tiene derecho a instar la rectificación de la autoliquidación del periodo impositivo siguiente en aras de ajustar las existencias iniciales de éste al valor de aquéllas fijado por la Inspección.

ROCÍO ARIAS PLAZA

ADRIÁN BOIX CORTÉS

REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Consejera académica de GA_P

Analizamos en este número la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de marzo del 2026 dictada en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio número 7211/2024. En ella, el tribunal aborda la tensión existente entre la fiscalidad derivada de la contabilidad de una compañía y la justa tributación cuando la Inspección regulariza las existencias finales de un ejercicio determinando un incremento en la base imponible del impuesto sobre sociedades, sin ampliar sus actuaciones al siguiente ejercicio y no corrigiendo, por tanto, la doble imposición resultante. A continuación, exponemos el caso.

La sociedad X fue objeto de unas actuaciones inspectoras en las que se determinó que se había llevado a cabo una incorrecta valoración de las existencias. El procedimiento inspector concluyó mediante un acta con acuerdo (en el ejercicio 2019) que incrementaba las existencias finales del ejercicio 2015, con el consiguiente aumento de la base imponible en el impuesto sobre sociedades de dicho ejercicio. A continuación (ejercicio 2020), y como consecuencia directa de la anterior regularización, la compañía instó la rectificación de la autoliquidación presentada por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016. La entidad sostuvo entonces, en buena lógica, que el valor de las existencias finales del 2015 determinado por la Inspección debía conformar el valor de las existencias iniciales del ejercicio siguiente, lo que comportaba un incremento del gasto por consumo de existencias en el ejercicio 2016, con la consiguiente minoración de la base imponible del impuesto sobre sociedades de este ejercicio.

Pues bien, la Administración tributaria desestimó esa solicitud de rectificación de la autoliquidación del impuesto sobre sociedades del 2016, en aplicación del principio de inscripción contable y de los artículos 10.3 y 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades: no podía minorarse la base imponible del ejercicio 2016 mediante un gasto derivado de un mayor consumo de las existencias que, si bien era real y resultado de una actuación inspectora, no constaba registrado contablemente. Asimismo, la Administración tributaria consideró que se trataba de un error contable¹, por lo que no cabía modificar retroactivamente la contabilidad, sino imputar contablemente dicho gasto contra reservas en el ejercicio en el que se había detectado el error (2019), realizando en ese ejercicio el pertinente ajuste fiscal al resultado contable, lo cual permitiría reflejar el gasto en la base imponible del impuesto.

En definitiva, la Administración tributaria entendió que sólo a partir del 2019 cabría reflejar contablemente la corrección de la valoración de las existencias mediante un apunte al patrimonio neto y, entonces, sí, mediante un ajuste fiscal, minorar la base imponible del impuesto sobre sociedades.

El obligado tributario interpuso una reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, que la estimó afirmando que la regularización practicada incrementando el valor de las existencias finales de un ejercicio no fue un mero ajuste fiscal, sino que modificó el resultado contable. Asimismo, el tribunal indicó que la ejecutividad de la liquidación dic-

¹ Norma de registro y valoración 22.^a del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007.

tada en relación con el ejercicio 2015 determinó que surtiera efectos desde que se dictó (2019), lo que permitía desde ese momento instar la rectificación de la autoliquidación del impuesto del ejercicio 2016.

Frente a esa resolución, el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpuso un recurso extraordinario de

La regularización de las existencias por la Inspección ha de ser íntegra

alzada para la unificación de criterio, que el Tribunal Central resuelve en la resolución que nos ocupa afirmando lo siguiente:

- La regularización practicada por la Inspección en relación con el impuesto sobre sociedades del 2015 constituye un ajuste «puramente fiscal en la medida en que no tiene su reflejo en la contabilidad».
- Ese ajuste fiscal realizado en el impuesto del 2015 *«debe ser neutralizado con un menor ingreso fiscal imputable en otro periodo impositivo puesto que de lo contrario se estaría abocando al contribuyente a una situación de doble imposición»*, atendiendo además a *«la necesidad de evitar un enriquecimiento injusto de la Administración»* (las cursivas son nuestras).
- El Tribunal Central señala que la cuestión radica en enjuiciar en qué periodo impositivo debe eliminarse esa situación de doble imposición, y a este respecto rechaza

la tesis de la Administración tributaria aduciendo un doble argumento:

- En primer lugar, el tribunal afirma que «la tesis defendida por la Administración no es coherente intrínsecamente», habida cuenta de que ha realizado un ajuste fiscal extracontable en la base imponible del impuesto en el ejercicio 2015 al tiempo que no permite eliminar la doble imposición generada mediante una reversión de dicho ajuste fiscal, pero de signo contrario. Indica el tribunal que *«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»* (la cursiva es nuestra).
- En segundo lugar, el Tribunal Central recuerda de forma importante que la Administración tributaria «está obligada a realizar una íntegra regularización de la obligación tributaria teniendo en cuenta no sólo los ajustes perjudiciales para el contribuyente, sino también aquellos que le favorecen», y, desde esta perspectiva, lo procedente era admitir la rectificación de la autoliquidación presentada por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016, tomando como valor de las existencias iniciales de dicho ejercicio el fijado por la propia Inspección a 31 de diciembre del 2015.

Sobre la base de lo anterior, el Tribunal Central establece como criterio que, *«en los casos en que la Inspección Tributaria incremente el valor de las*

existencias finales al cierre de un determinado periodo impositivo, el contribuyente tiene derecho a instar la rectificación de la autoliquidación del periodo impositivo siguiente en aras

La rectificación de la autoliquidación permite corregir el efecto de la doble imposición

de ajustar las existencias iniciales del mismo al valor de las existencias finales del periodo impositivo anterior calculado por la Inspección» (la cursiva es nuestra).

El tribunal aclara, asimismo, que dicho criterio, que habría sido el fijado con anterioridad en relación con normativa fiscal pretérita, resulta 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 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, dada la ausencia de diferencias, a este respecto, entre esa norma y la anterior.

En definitiva, el tribunal da buena cuenta en esta resolución de que

la normativa contable y la tributaria deben ser aplicadas con coherencia por la Administración tributaria, estando ésta obligada a realizar una regularización íntegra de las obligaciones tributarias evitando situaciones de doble imposición. Y, en este caso, la solución pasaba por estimar la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada en relación con el ejercicio 2016, cuando la Inspección comunicó en el año 2019 la regularización del valor de las existencias finales del ejercicio 2015.

El criterio que establece el Tribunal Central es relevante no sólo para el supuesto en cuestión, sino para enjuiciar cualquier otra situación en que la Inspección practique una regularización fiscal como consecuencia de errores o diferentes criterios contables en un periodo impositivo con efecto en periodos impositivos siguientes. En defecto de una regularización íntegra —que es obligación de la Administración—, los contribuyentes pueden acudir al mecanismo de la autoliquidación rectificativa para tratar de corregir la doble imposición generada.