



## BOICAC Nº 94/2013 Consulta 8

Sobre el tratamiento contable de la regularización tributaria especial aprobada por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, de declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y el procedimiento para su presentación.

### Respuesta:

Al amparo de la Disposición adicional primera del citado Real Decreto-ley, una sociedad mercantil ha regularizado dos operaciones:

- a) Un importe que se califica por el consultante como mayor precio de adquisición de un inmueble que la empresa tenía registrado en su balance desde el 31/12/2008.
- b) Un ingreso del ejercicio 2008, que se corresponde con la concesión de un préstamo a una empresa vinculada.

Según se desprende de la consulta ninguna de estas dos operaciones se contabilizaron en su día.

La Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, establece:

*“Artículo 1. Naturaleza jurídica de la declaración tributaria especial*

*A efectos de lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la declaración tributaria especial establecida en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, constituye declaración tributaria, sin que su presentación tenga por finalidad la práctica de una liquidación tributaria de las reguladas en los artículos 101 y 128 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*Dicha declaración participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad.”*

A la vista de estos antecedentes, que encuadran la regularización fiscal de rentas no declaradas, cabe deducir que van a producirse dos efectos inmediatos: de una parte podrán surgir bienes, derechos, rentas o cantidades depositadas en cuentas corrientes que no habían sido declaradas fiscalmente con anterioridad, y de otra parte surgirá la



obligación de ingreso en el Tesoro Público el importe resultante de la autoliquidación practicada para obtener la regularización de la situación tributaria sin que se considere una obligación fiscal devengada en ejercicios anteriores, sino que el devengo de la obligación fiscal nace en el propio ejercicio en que se regulariza la situación tributaria.

Con el objeto de dar respuesta a la presente consulta se analizarán de forma separada ambos efectos.

De las operaciones descritas por la consultante se infiere que las cuentas anuales de la mercantil contienen omisiones o inexactitudes. Para subsanarlas, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su norma de registro y valoración 22ª “Cambios de criterios contables, errores y estimaciones contables” establece que:

*“(…) 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.*

*El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.*

*En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables.*”

Por lo tanto, la sociedad deberá subsanar los errores cometidos de tal forma que en el ejercicio en el que se efectúa la corrección, el importe por el que aparezcan registrados los activos, pasivos y cuentas de patrimonio neto fuese el mismo que resultaría de haber realizado el registro contable de la operación correctamente. El ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, se contabilizará en una partida de reservas.

Por otro lado, las operaciones de regularización se hacen efectivas con el pago en el Tesoro Público de la cantidad resultante de la autoliquidación practicada. A este respecto, la cantidad pagada tiene su fundamento económico en la regularización de la situación tributaria del obligado al pago sin que implique la extinción de una deuda tributaria devengada en ejercicios anteriores, tal y como se desprende de la citada Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo. Por ello, dicho importe se



MINISTERIO  
DE ECONOMÍA  
Y COMPETITIVIDAD

INSTITUTO DE CONTABILIDAD  
Y AUDITORÍA DE CUENTAS

contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio como un gasto por impuesto corriente.