

Referencia: NFJ052835

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 615/2013, de 30 de mayo de 2013 Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 549/2010

SUMARIO:

Procedimientos tributarios. Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión en la Ley 58/2003. Procedimiento de rectificación. Error de hecho o material. La entidad instó la rectificación de la declaración del IS presentada consecuencia de una auditoría que ha supuesto modificaciones en las cuentas anuales. La Administración denegó la rectificación porque no se han justificado las modificaciones, no existiendo error de hecho sino de derecho. Como no se justifican las modificaciones se presume cierta la declaración. La entidad pretende la rectificación por aplicación de unas normas contables específicas, por lo que el cauce más adecuado es el de impugnación de la propia liquidación, pero no la rectificación al estar implicados conceptos impositivos e interpretación de normas contables. En el voto particular a esta sentencia se pone de manifiesto que el informe de auditoría pone de relieve la existencia de desajustes contables y debe ser tenido en cuenta para acreditar que ha incurrido en error en la forma de llevar las cuentas y por tanto, existe error material, por lo que habría de ser admitida la rectificación. Voto particular.

PRECEPTOS:

[Ley 58/2003 \(LGT\), arts. 108, 116, 120 y 122.](#)

[Ley 43/1995 \(Ley IS\), art. 10.](#)

[Ley 230/1963 \(LGT\), arts. 35, 116 y 121.](#)

[RD 1163/1990 \(Devolución de ingresos indebidos\), disposición adicional tercera.](#)

[RD 1065/2007 \(Rgto de gestión e inspección tributaria\), arts 126 y 127.](#)

[RD 1784/1996 \(Rgto. Registro mercantil\), arts. 375 y 376.](#)

PONENTE:

Doña María Jesús Emilia Fernández de Benito.

Magistrados:

Don EMILIO RODRIGO ARAGONES BELTRAN

Don MARIA JESUS EMILIA FERNANDEZ DE BENITO

Don MARIA PILAR GALINDO MORELL

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 549/2010

Partes: COMESS GROUP DE RESTAURACIÓN, SL C/ T.E.A.R.C.

S E N T E N C I A Nº 615

Ilmos. Sres.:

PRESIDENTE

D. EMILIO ARAGONÉS BELTRÁN

MAGISTRADOS

D^a M^a JESÚS EMILIA FERNÁNDEZ DE BENITO

D^a PILAR GALINDO MORELL

En la ciudad de Barcelona, a treinta de mayo de dos mil trece .

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 549/2010, interpuesto por COMESS GROUP DE RESTAURACIÓN, SL, representado por la Procuradora D^a. ANGELA PALAU FAU, contra T.E.A.R.C., representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a. M^a JESÚS EMILIA FERNÁNDEZ DE BENITO, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la Procuradora D^a. ANGELA PALAU FAU, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

Tercero.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

Cuarto.

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna en el presente procedimiento la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 15 de diciembre de 2009, desestimatoria de la reclamación nº 08/04921/2006, formulada en nombre y representación de COMESS GROUP DE RESTAURACIÓN, S.L. contra el acuerdo dictado por la Unidad Regional de Grandes Empresas de Cataluña de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por el concepto de denegación de rectificación de autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2003, en cuantía de -2.714,92 euros.

Segundo.

Según se recoge en la resolución impugnada y en la demanda presentada, en fecha 26 de junio de 2004 la sociedad recurrente presentó de forma telemática la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del período referido, solicitando una cantidad a devolver, que le fue satisfecha.

El 18 de noviembre del mismo año, la sociedad contribuyente instó la rectificación de la declaración

presentada, fundamentando su solicitud en la existencia de un informe de auditoría de la misma fecha 18 de noviembre, emitido por una firma especializada, que ha supuesto modificaciones en las cuentas anuales que afectan a la liquidación que se pretende rectificar.

La Agencia Tributaria desestima la solicitud de rectificación porque no constan justificadas las modificaciones, pues no se prueba su origen ni cuantificación.

Tercero.

La parte recurrente alega en la demanda que como consecuencia de sucesivos cambios de cargos en el órgano de administración de la sociedad producidos en abril y en julio de 2003, mediante Junta General celebrada el 30 de diciembre del mismo año se decidió solicitar una auditoría de cuentas externa, auditoría que se llevó a cabo durante el plazo de tres años y comprendía los ejercicios 2003 a 2005, inclusive. Vistas las importantes modificaciones que en el informe del auditor se reflejaba en cuanto al resultado contable del ejercicio 2003 y los ajustes extracontables para obtener la base imponible del IS del ejercicio, pretendió la modificación de su autoliquidación ante la Administración tributaria, ya que los estados financieros tenidos en cuenta en su día para la determinación de la base imponible no se correspondían con los auditados ni con los finalmente aprobados por los socios en Junta General. Las cuentas anuales auditadas, finalmente aprobadas el 31 de mayo de 2005 y depositadas el 15 de junio de 2008, fueron las realmente tomadas como base para los cálculos de la declaración-autoliquidación rectificativa.

Considera que a pesar de la omisión o incumplimiento de plazos en la normativa mercantil, las únicas cuentas existentes y válidas deben ser las recogidas en el informe de auditoría, que reflejan el estado real de la sociedad y que este informe es prueba suficiente para acreditar la procedencia de la modificación que se pretende hacer valer en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades. Invoca en lo menester el artículo 116 de la LGT, en cuanto permite la rectificación de las declaraciones por el sujeto pasivo mediante prueba de que al hacerlas incurrió en error de hecho. Asimismo considera que el artículo 122.3 de la misma Ley General Tributaria da pie a la presentación de declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas con el fin de reemplazar las presentadas con anterioridad.

Resalta también que tomando como base la reclasificación y ajustes contables realizados por la auditoría de cuentas, el órgano de administración de la sociedad ha venido confeccionando en años posteriores las cuentas anuales, que han sido debidamente registradas y en base a las mismas ha confeccionado las liquidaciones de los sucesivos Impuestos sobre Sociedades de años posteriores.

El TEAR razona en su resolución que en cuanto a la provisionalidad de los datos consignados en la autoliquidación, el plazo para la presentación de autoliquidaciones no puede quedar en ningún caso condicionado a la voluntad del sujeto pasivo de auditar y aprobar sus cuentas anuales, no existiendo el concepto de autoliquidación provisional en la normativa tributaria y, por otra parte, la normativa mercantil que invoca la contribuyente no puede afectar a la presentación de la autoliquidación del impuesto; no es de recibo la incursión en error material que aduce la reclamante, a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo, y aun sin negar cierto valor probatorio al informe aportado por el sujeto pasivo, éste no ha justificado en debida forma la fuente de los nuevos datos aportados para modificar los ajustes extracontables y la liquidación originaria en sí, operaciones que no pueden ser asumidas sin más por la Administración, porque es necesario llevar a cabo una labor de interpretación jurídica de las mismas en base a la normativa tributaria, por lo que a falta de prueba suficiente aportada por la contribuyente, comparte el criterio administrativo.

Y el Abogado del Estado, al contestar la demanda, partiendo de que no existe en la normativa tributaria el concepto de "autoliquidación provisional" a que alude la actora, considera, como el TEARC, que no se dan los supuestos de error de hecho o material del art. 116 LGT que también invoca la actora para dar lugar a la sustitución interesada, ya que se trata en puridad de un error de derecho en el que la modificación del resultado contable exige acudir a interpretación y explicación de normas. Por lo tanto, para determinar si la existencia del informe justifica la rectificación instada habrá que acudir a la normativa que regula la determinación de la base imponible del Impuesto, y en este orden de cosas, el art. 10 de la Ley 43/1995 remite, para la estimación directa de la base imponible, a las normas del Código de Comercio. En relación con esto, la sociedad debe justificar y aclarar para probar la falta de certeza de su autoliquidación inicial: el resultado contable, los ajustes extracontables y la base imponible negativa, entendiendo que en el informe de auditoría solo se modifican las cifras de tales partidas sin ninguna explicación adicional al respecto, y por tanto sin justificar cómo se ha obtenido la nueva cifra de beneficios que modifica la originaria, los ajustes extracontables que hacen llegar a la base imponible negativa, y esta última; tampoco en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias ni en la Memoria dedicada al Impuesto que se acompaña se aclara ningún aspecto sobre la conciliación entre el resultado contable y el resultado fiscal, esto es la base imponible del impuesto, y ni siquiera consta la cifra de la base imponible negativa generada en el ejercicio.

Cuarto.

El artículo 120.3 de la LGT 58/2003 establece que cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. En el tiempo de aplicación de esta norma el procedimiento se traducía en la solicitud de devolución de ingresos indebidos.

Por otro lado, el art. 122 de la misma Ley dispone: " 1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley .

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.

3. Los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad. "

Quinto.

La Sala declara en primer lugar que no resulta aplicable el artículo 120.3, porque la rectificación instada no supone una devolución de ingresos indebidos, sino una rectificación derivada de la normativa del tributo; es decir supone la completa configuración de la base imponible, con incidencia en ejercicios posteriores.

Así las cosas, de la misma manera que la Inspección puede iniciar actuaciones de comprobación con la empresa si se detecta que en las declaraciones presentadas se ha incidido en error material evidente, pero no todo vale en este aspecto, es decir, debe tratarse de un error evidente en la confección de la primera autoliquidación presentada y no de un mero cambio de criterio contable por la política de la empresa.

De la misma manera se pronuncia la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 18 de abril de 2013 , cuyos fundamentos jurídicos reproducimos a continuación en parte suficiente. Dice la Sentencia mencionada:

<< En relación con la presunción de certeza de las declaraciones tributarias, la doctrina jurisprudencial tiene declarado: "Conviene precisar el verdadero alcance de la presunción de certeza de las «declaraciones tributarias» que establecía el artículo 116 de la Ley General Tributaria de 1963 , y que ahora declara el artículo 108, apartado 4, párrafo primero, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), respecto de «los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios».

Como hemos señalado, entre las últimas, en las sentencias de 18 de junio de 2009 (casación 7807/03, FJ 3 º) y 7 de octubre de 2010 (casación 4948/2005 FJ 3º), de la lectura del propio artículo 116 se desprende que la norma se está refiriendo a la naturaleza de confesión extrajudicial que tienen las declaraciones tributarias, lo que supone que, en aplicación del artículo 1232 del Código Civil , "hace[n] prueba contra su actor"; es decir, la mera declaración de datos, si puede ser favorable al contribuyente, no debe aceptarse sin más, permitiendo que se sometan a tributación hechos de existencia no probada, pues ello daría lugar a imposiciones ilegales, si bien no le cabe a la Administración eliminarlos sin más, debiendo realizar los actos de comprobación o investigación necesarios en aquellos casos en que no estime ciertas las declaraciones. Estas reflexiones vienen avaladas por el artículo 121.1 de la Ley General Tributaria de 1963 , con arreglo al que «la Administración no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos» y el artículo 35.2 del mismo texto legal , donde se indica que esos sujetos pasivos «están igualmente obligados [...] a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible». Pueden consultarse también una sentencia de 5 de marzo de 2008 (casación 4606/02 FJ 3 º) y dos de 18 de octubre de 2002 (casaciones 8785/97 y 8760/97 , FFJJ 4º y 6º, respectivamente).

Cuando el sujeto pasivo considere, como ocurrió en el supuesto de autos, que ha incurrido en un error en alguna de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas, debe acudir, a merced de esa

presunción, al procedimiento establecido en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990, que reza en los siguientes términos:

«1. Cuando un obligado tributario considere que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por él ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, sin dar lugar a la realización de un ingreso indebido, podrá instar su rectificación del órgano competente de la Administración tributaria.

2. Esta solicitud podrá hacerse una vez presentada la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación y antes de haber practicado la Administración la liquidación definitiva o, en su defecto, de haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.».

Fuera de este procedimiento de aplicación de los tributos, iniciado a instancias del obligado tributario, prima el contenido de la liquidación o de la autoliquidación presentada y no rectificada." (Sentencia de fecha 8 de octubre de 2012, dictada en el Rec. Casación nº 5434/2010).

CUARTO: Por otra parte, en la Exposición de Motivos del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, se manifiesta: "El antecedente de este procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes se encuentra en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

Dicho procedimiento de rectificación estaba previsto para los supuestos en que una autoliquidación hubiera perjudicado de cualquier modo los intereses legítimos de un obligado sin dar lugar a la realización de un ingreso indebido. En el supuesto de que la autoliquidación hubiera dado lugar a un ingreso indebido, el citado Real Decreto 1163/1990 lo consideraba un supuesto de devolución de ingresos indebidos y el procedimiento para obtener la devolución era el previsto en la parte dispositiva de la Norma, procedimiento que se instaba mediante la solicitud de devolución. La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha unificado el tratamiento de estos dos supuestos de devolución a efectos procedimentales y, en ambos casos, el art. 120 de la Ley establece que el procedimiento aplicable es el de rectificación de autoliquidaciones y remite a desarrollo reglamentario su configuración. Esta unificación de tratamiento es la que ha llevado a regular el procedimiento de rectificación en este Reglamento, en vez de regularlo en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, y es la razón por la que se han mantenido vigentes las normas del Real Decreto 1163/1990 que lo regulaban hasta ahora. Otra novedad con respecto a este procedimiento de rectificación que deriva de la Ley pero que se ha plasmado en los reglamentos de desarrollo, es la legitimación de los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas para solicitar y no sólo para obtener las devoluciones, instando la rectificación de la autoliquidación presentada por el retenedor, el obligado a ingresar a cuenta o el obligado a repercutir. La última novedad respecto de este procedimiento de rectificación es que, si bien la ley sólo reconoce la aplicación de este procedimiento en el caso de autoliquidaciones, el Reglamento ha regulado la aplicación del mismo a los procedimientos iniciados mediante declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución."

El reconocimiento del derecho a la rectificación viene recogido en el art. 120, de rúbrica "Autoliquidaciones", de la Ley 58/2003, General Tributaria, al establecer: "1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.

3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley."

Los arts. 126 a 130, 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 y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, se dedican a regular el procedimiento para la solicitud de rectificación.

En el art. 126 , en relación con la fundamentación de la solicitud se dispone que: "5. La solicitud deberá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario.". A continuación, la Administración puede ejercer las facultades tendentes a la comprobación de los solicitado, así como de la documentación necesaria, como se desprende del art. 127 , al establecer que: "1. En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación. Cuando junto con la rectificación se solicite la devolución de un ingreso efectuado, indebido o no, se comprobarán las siguientes circunstancias:", y, conforme preceptúa esta misma norma, se reconoce que: "2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada. Asimismo, podrá efectuar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes. 3. En este procedimiento se podrán solicitar los informes que se consideren necesarios".

Como se puede apreciar del contenido de estos preceptos, tanto el solicitante de la rectificación de su autoliquidación, como la propia Administración, están obligados y facultados para acompañar los documentos en los que se fundamenta la rectificación, así como la información sobre la que se rechaza la solicitud de rectificación.

Por un parte, el interesado ha de acreditar el fundamento de la rectificación, aportando la prueba necesaria y suficiente en la que sustenta el error sufrido en la autoliquidación presentada ante la Administración tributaria.

Por otra parte, la Administración tributaria ha de valorar los documentos presentados por el solicitante, pudiendo recabar los informes necesarios o la aportación de otros documentos.

QUINTO: En el presente caso, se podría afirmar que la actora ha cumplido con la carga de la prueba en el sentido exigido por el precepto, pues acompañó su solicitud con una serie de documentos tendentes a acreditar que los datos reflejados en su autoliquidación no se correspondían con la realidad, entre ellas las "cuentas anuales" de la entidad, en las que se reflejan diversas modificaciones como consecuencia de ciertos ajustes practicados al finalizar la auditoría de la mismas, y que afectaron a ciertas partidas tanto del balance como de la cuenta de pérdidas y ganancias de la Sucursal, frente a los datos de unos estados financieros provisionales que sirvieron para cumplimentar la autoliquidación, que se pretende rectificar; documento de cuya constancia se hace eco la resolución impugnada, al recoger determinados extremos de los mismos.

En este sentido, la actora aporta un principio de prueba que viene a enervar la presunción de certeza de las declaraciones.

Sin embargo, la Sala considera que la denegación de la rectificación solicitada por parte de la Administración, al entender que la entidad no ha justificado las modificaciones que quiere efectuar en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, por lo que dicha declaración se ha de presumir como cierta, es procedente, primero, porque la parte, al solicitar la rectificación, debe acompañar los documentos o soportes documentales que sirvieron para formalizar su autoliquidación, con el fin de poder contrastar que lo declarado que correspondía con los datos que sirvieron para la confección de la declaración, pues sin esta referencia documental la aportación de la documentación en la que la interesada apoya la rectificación se reduce a una mera alegación parcial. Y segundo, porque el ámbito del procedimiento de rectificación de una declaración ha de ser precisado, en el sentido de que, cuando la rectificación pretendida supone la aplicación o adecuación de la conducta contable a normas específicas, como en el presente caso sucede, al sustentarse en una Circular del Banco de España, y afectar a una cuenta de gastos, cuya apreciación se ha de poner en conexión con la partida de ingresos, así como su reflejo global en la liquidación del Impuesto, el procedimiento de rectificación, dado su finalidad, no puede acoger las modificaciones que se pretenden, siendo el cauce más adecuado, entre otros, el de la impugnación de la propia liquidación, pero no el de rectificación al estar implicados conceptos impositivos e interpretación de normas contables.

Por otra parte, si bien es cierto que, en relación con la obligación formal que tienen las sociedades extranjeras abiertas sucursales en España, de depositar en el Registro de la sucursal las cuentas anuales, conforme exigen los arts. 375 y 376 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio , por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, la propia resolución impugnada reconoce que, su no cumplimiento o acreditación, no supone "per se" un motivo para rechazar o denegar la rectificación, sin embargo, lo conecta a la insuficiencia de justificación de las pretendidas modificaciones.

Por último, se ha de indicar que la Administración no tiene obstáculo alguno para proceder, una vez admitida o no la rectificación, a la comprobación de la situación tributaria del solicitante, pues con el

procedimiento de rectificación lo que se pretende es ajustar lo declarado a la realidad de lo que en un procedimiento tributario, en principio, aparece con contornos de "certeza", sin que lo rectificado se alce como valladar que impida su comprobación y revisión en un procedimiento inspector posterior, pues esa posterior "presunción de certeza" puede ser enervada por la propia Administración tributaria. >>

La Sala coincide con este criterio jurídico y debemos concluir que en el presente caso la parte actora no ha acreditado la procedencia de la rectificación e incremento de las bases negativas a compensar interesados, porque en el informe de auditoría presentado no se dan razones válidas del cambio de criterio contable que permitan colegir que se había producido un error en las liquidaciones primeras presentadas, siendo de desestimar el recurso.

Sexto.

En aplicación de lo dispuesto en el art. 139 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso administrativa, no procede hacer especial pronunciamiento sobre costas procesales, al no apreciarse los requisitos legales necesarios para ello.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de Su Majestad el Rey,

FALLO

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto en nombre de COMESS GROUP DE RESTAURACIÓN, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña mencionada más arriba, declarando dicha resolución ajustada a derecho, sin hacer especial pronunciamiento sobre costas procesales.

Notifíquese esta sentencia a las partes, y luego que gane firmeza líbrese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevar aquella a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por ésta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/.

QUE PRESENTA LA MAGISTRADA PONENTE EN ESTE RECURSO:

Con mi mayor respeto al contenido de la sentencia que acabamos de emitir y a las reseñas de la normativa y la doctrina aplicable, que en ella se contienen, a la que me adhiero, me permito discrepar del resultado de la misma, entendiendo que estamos, en puridad, en un supuesto de valoración de la prueba aportada.

Así, teniendo en cuenta que en los años precedentes a la promulgación del Plan General de Contabilidad de 2007 -Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre- no son pocas las empresas que tuvieron que ajustar sus Cuentas Anuales para acomodarlas a las nuevas directrices que, en base a lo previsto en las Medidas de Armonización Internacional dimanadas de la Normativa de la Unión Europea, recogieran con exactitud los principios de fiel reflejo, uniformidad, prudencia y devengo en el funcionamiento de la empresa, ello ha inducido a las entidades a ordenar su contabilidad en base a los informes encargados a auditores que les aconsejaron la manera de actuación en el futuro en todos los aspectos, mercantiles, sociales y fiscales.

Pues bien, considero que en este caso el informe de auditoría llevado a cabo para la empresa recurrente en fecha muy próxima a la presentación de la autoliquidación fiscal, en el que se ponen de relieve la incursión en determinados desajustes contables con incidencia en el resultado final del Balance debe ser tenido en cuenta para acreditar que la sociedad recurrente había incurrido en error en la forma de llevar sus cuentas; debe tenerse en cuenta también que la recurrente ha aportado en autos un informe pericial en el que se pone de manifiesto que determinadas partidas no habían sido recogidas correctamente, cuales son la variación en provisiones de tráfico y pérdidas de créditos incobrables, provisión para riesgos y gastos y afloración de gastos pendientes de contabilizar en el inmovilizado material. Estos conceptos no pueden significar sino una incorrecta gestión contable que, según manifiesta la parte actora, fue objeto de estudio por la Junta General de la sociedad, acordando su modificación, si bien, por causas no imputables a los propios socios, fue llevada a cabo la rectificación en fecha en la que ya había vencido el plazo para presentar la autoliquidación del ejercicio.

Dicho lo anterior, en el informe fiscal contable aportado por la parte en estas actuaciones se recoge que durante el proceso de elaboración de las cuentas se han examinado todos los créditos de los clientes de la compañía, aflorando nuevas provisiones para insolvencias por créditos de dudoso cobro, con

identificación de los clientes que era necesario provisionar; se reconoce una provisión para riesgos y gastos de 546.494 €, así como una baja en el inmovilizado consecuencia del desahucio de un local que estaba pendiente de contabilizar y otra baja del inmovilizado por el pago de una deuda existente sobre un almacén en Barcelona pendiente de contabilizar; por último, se reclasifican diversas partidas en las cuentas correspondientes. El resultado del dictamen arroja una diferencia de 2.739.129 euros en la base imponible fiscal del ejercicio 2003, que procede de la base imponible declarada de 1.515.062,17 euros y la rectificación final por importe de 4.254.191,16 euros.

Estas cuentas, a salvo la facultad de la Inspección para investigar la veracidad de los datos recogidos, han sido convenientemente registradas y deben ser tenidas en cuenta en cuanto a la incidencia que en la declaración posterior rectificativa ha presentado la sociedad ante la Administración tributaria, por lo que, considerándolo como un error material de la propia empresa, no hay duda de que, al amparo de lo que prevé el art. 116 de la Ley General Tributaria, habría de ser admitido por haberse presentado la rectificación dentro de plazo prescriptivo y debería ser estimado el recurso, declarando la anulación, por contraria a derecho, del rechazo de la autoliquidación rectificativa presentada y ordenar la devolución del importe resultante y el reconocimiento de las bases imponibles negativas acreditadas.

En Barcelona, fecha ut supra.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.