

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077963

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 8 de mayo de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6820/2019

SUMARIO:

IS. Base imponible. Provisión por depreciación de cartera. Error contable. En el año 2004 las sociedades integrantes del grupo de consolidación fiscal, experimentaron una pérdida como consecuencia de la disminución del valor contable de acciones de las que eran titulares, siendo así que por error no registraron en el ejercicio 2004 la correspondiente provisión por depreciación de cartera de valores y, por ende, tal pérdida de valor no tuvo incidencia fiscal en el citado ejercicio, aun cuando la misma ostentaba una relevancia significativa. En el año 2010 -sin haber prescrito aún el ejercicio de 2004 al haberse interrumpido la prescripción por parte de la Administración tributaria- las recurrentes advirtieron el error precitado y procedieron a su rectificación contable y fiscal: por un lado, para cumplir con el principio de imagen fiel, reformularon las cuentas depositadas en el Registro Mercantil de Barcelona y fue inscrita la sustitución de las mismas, con la correspondiente autorización del Registrador Mercantil al reconocerse que las mismas se encontraban ajustadas a la legalidad; y por otro lado, se solicitó a la Administración tributaria las oportunas rectificaciones de las autoliquidaciones presentadas por el impuesto sobre sociedades en 2004 al haberse modificado la base imponible de tal ejercicio conforme a la antes referida reformulación de cuentas. Denegada la solicitud de rectificación por silencio negativo, las hoy recurrentes interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR que las desestimó y posteriormente interpusieron ante el TEAC sendos recursos de alzada, que también fueron desestimados, por lo que fueron recurridas ante la Audiencia Nacional, que desestimó, en la sentencia que ahora se impugna en casación. El asunto presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por cuanto que, aunque existe jurisprudencia de esta Sala con relación al efecto de las calificaciones de los Registradores Mercantiles respecto del régimen especial de tributación del IS, [Vid., STS de 26 de septiembre de 2018, recurso n.º 3572/2015 (NFJ071614) no existe doctrina sobre un aspecto más general: los efectos de la calificación del Registrador Mercantil y posterior inscripción en el Registro Mercantil, referida a la reformulación de cuentas anuales de un ejercicio anterior, respecto de la base imponible del IS ya liquidado en el referido periodo impositivo, habida cuenta de la regla de imputación temporal de ingresos y gastos prevista en el art. 19 TR Ley IS (art.11 Ley 27/2014). Por otro lado, no existe jurisprudencia general referida al periodo impositivo en que ha de considerarse la rectificación contable operada al reformular las cuentas anuales de un ejercicio anterior, con posterior inscripción en el Registro Mercantil, en particular, si en el periodo en que se realiza la rectificación o bien en el periodo al cual dicha rectificación se refiere, habida cuenta de que conforme al art. 10.3 TR Ley IS (art. 10.3 Ley 27/2014) la base imponible del tributo referido se calcula sobre la base de la contabilidad mercantil aprobada por el sujeto pasivo. [Vid., SAN de 13 de junio de 2019, recursos n.º 250/2016 (NFJ074361) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 86, 88 y 89.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10 y 19.
Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10 y 11.
RD 22 de agosto de 1885 (CCom), arts. 18, 20, 34 y 38.
RD 1514/2007 (PGC), Norma de Valoración 22.^a

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

AUTO

Excmos. Sres.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente

D. José Luis Requero Ibáñez

D. César Tolosa Tribiño

D. Fernando Román García

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 8 de mayo de 2020.

HECHOS**Primero.**

1. El procurador D. Jacobo Gandarillas Martos, actuando en nombre y representación de las entidades mercantiles INVESTHOLDING J.D., S.L. ("INVESTHOLDING"), INVERSORA EN BIENES PATRIMONIALES, S.L. ("IBP"), y BOLQUET, S.L. ("BOLQUET"), asistidas del letrado D. Miró Ayats Vergés, presentó escrito el 2 de septiembre de 2019 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 13 de junio de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 250/2016, que desestimó el recurso formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central ("TEAC"), que confirmó sendas denegaciones de solicitud de rectificación de autoliquidación del impuesto sobre sociedades, ejercicio 2004.

2. La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como infringidos el artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo) ("TRLIS"); la norma de registro y valoración 22ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre) ("PGC"); y los artículos 18 y 20 del Código de Comercio, aprobado por Real Decreto de 22 de agosto de 1885 (Gaceta de Madrid de 16 de octubre) ("CCom").

2.1. Primeramente, porque "de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10.3 de la LIS, la determinación de la base imponible del IS debe partir del resultado contable. En consecuencia, en la medida en que el resultado contable definitivo del ejercicio 2004, determinado conforme a lo dispuesto en la legislación contable (y mercantil) aplicable, registraba la existencia de una provisión por depreciación de cartera, ésta debía tenerse en cuenta para la determinación de la base imponible del impuesto". Y, adicionalmente, "porque: (i) La norma 22 del PGC no prohíbe que las cuentas anuales del ejercicio en que tuvo lugar el error o inexactitud puedan ser reformuladas, especialmente cuando el error es de tal magnitud que haga recomendable esta reformulación para recuperar la imagen fiel que debe reflejar la contabilidad; y (ii) la normativa del IS asume el resultado contable que sea definitivo (principio de capacidad económica real) como el punto de partida para la determinación del resultado fiscal".

2.2. En segundo lugar, porque "[l]a actividad de calificación del Registrador Mercantil (arts. 18 y 20 del Código de Comercio) no puede ser soslayada por parte de la Administración Tributaria [siendo así que l]a Ley atribuye a la calificación positiva por parte del registrador mercantil una presunción de validez que sólo puede ser destruida con sometimiento a cauces jurídicos bien precisos, que en este caso no se llevaron a cabo".

3. Considera que las infracciones que imputa a la sentencia recurrida resultan determinantes del fallo, pues de haberse seguido la interpretación de las normas que propugna las recurrentes se habría permitido rectificar las autoliquidaciones realizadas del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2004, periodo al que

afectaba el error detectado con posterioridad, dotándose para tal ejercicio las oportunas provisiones por depreciación de cartera.

4. Declara que las normas reputadas como infringidas formas parte del Derecho estatal.

5. Entiende que concurren la presunción prevista en el artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ("LJCA"), así como las circunstancias previstas en las letras a) y c) del artículo 88.2 LJCA, lo que justificaría la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

5.1. Concorre, en su opinión, la presunción del artículo 88.3.a) LJCA por no existir jurisprudencia sobre las normas cuya interpretación se pretende, y ello porque "[l]a sentencia del TS de 22 de diciembre de 2016 (recurso número 2804/2015; ECLI: ES:TS:2016:5561), transcrita en la sentencia de instancia (en la que por error se indica que es de fecha 22 de octubre de 2016), se refiere a un supuesto que nada tiene que ver con el que ahora nos ocupa. En dicha sentencia se analiza si la calificación positiva de una escisión parcial por parte del Registrador Mercantil debe vincular, a todos los efectos, a la Administración Tributaria para la aplicación del régimen de neutralidad fiscal, que tiene una normativa tributaria específica distinta de la mercantil, y en tal supuesto se concluye que la calificación registral alcanza la valoración de las normas mercantiles, pero no de las de carácter tributario. Es decir, se analiza un caso en el que hay dos conceptos diferenciados (el fiscal y el mercantil), y, por tanto, el TS considera que para analizar si resulta de aplicación el régimen de neutralidad fiscal del IS, debe tenerse en cuenta la Ley fiscal, ya que impone unas exigencias mayores que la mercantil, motivo por el cual la calificación mercantil no resultaba relevante en aquel supuesto. [Por el contrario] en este caso no se trata del análisis de un concepto jurídico que está regulado mediante normativa tributaria y mercantil. La procedencia o no de la sustitución de las cuentas anuales debe analizarse únicamente en base a la normativa contable (que es normativa mercantil), y una vez resulte acorde con dicha normativa, la misma desplegará los oportunos efectos fiscales en el IS. En nuestro caso no hay una contradicción entre dos normativas, sino que el derecho contable (mercantil) es la premisa a partir de la cual se debe aplicar el derecho tributario [siendo así que l]a diferencia entre el supuesto de hecho analizado por la jurisprudencia de esa Sala y el caso de mi representada hace necesario un nuevo pronunciamiento de ese Tribunal para adaptar y matizar la aplicación de su doctrina".

5.2. Considera que concurre la circunstancia del artículo 88.2.a) LJCA porque "el criterio de la sentencia de instancia es contradictorio con las mencionadas sentencias de la AN de fecha 16 de febrero de 2011 (recurso número 320/2007; ECLI: ES:AN:2011:899) y de fecha 4 de mayo de 2011 (recurso número 128/2008; ECLI: ES:AN:2011:2276), en las que se indica que cuando se deben interpretar conceptos propios de la normativa mercantil, la actividad de calificación del registrador mercantil no puede ser soslayada por parte de la Administración, pues la ley le atribuye una presunción de exactitud y validez".

5.3. Aduce que concurre, asimismo, la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA habida cuenta de que "es indudable que pueden existir numerosos casos en los que se ha cometido un error contable que también afecte a la imagen fiel de las sociedades, y se plantee por parte del sujeto pasivo si procede la rectificación de la autoliquidación del IS de aquel mismo ejercicio[, siendo así que l]o mismo cabe decir respecto al alcance de la calificación del Registro Mercantil en el ámbito tributario, pues son numerosas las remisiones del derecho tributario a otras ramas del derecho que tienen órganos específicos de calificación, interpretación y aplicación y favorecerá a la seguridad jurídica conocer el alcance y vinculación que estos criterios tienen en la aplicación del derecho tributario".

Segundo.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 10 de octubre de 2019. Emplazadas las partes para su comparecencia, ambas se han personado ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, la entidad mercantil recurrente y la Administración recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero.

Al tiempo de personarse, la Administración General del Estado, al amparo del artículo 89.6 LJCA, se ha opuesto a la admisión a trámite del recurso de casación, argumentando, en esencia, que la cuestión que se plantea en este recurso (posible efecto retroactivo, con repercusión tributaria, de la reformulación de las cuentas de las entidades mercantiles), es una cuestión de carácter casuístico y sin trascendencia general, habida cuenta de que la reformulación de las cuentas es un escenario absolutamente excepcional que, en todo caso, ha de analizarse a la vista de las específicas circunstancias de cada supuesto, esto es, considerando desde las razones determinantes de la reformulación hasta el momento en que esta tiene lugar.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y las entidades INVESTHOLDING, IBP y BOLQUET se encuentran legitimadas para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas de Derecho estatal y la jurisprudencia que se reputan infringidas, y se justifica que fueron alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que esta hubiera debido observarlas aun sin ser alegadas [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. En el repetido escrito, la sociedad recurrente entiende presente el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en su recurso de casación, al concurrir las circunstancias de interés casacional del artículo 88.2.a) y c) LJCA, así como la presunción del artículo 88.3.a) LJCA. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que también se cumple el requisito del artículo 89.2.f) LJCA.

Segundo.

1. El recurso preparado versa sobre la posibilidad de rectificar autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades -no prescritas- como consecuencia de la detección de un error contable (ausencia de dotación de una provisión que debía haberse dotado según la normativa vigente) en un ejercicio anterior, habiéndose reformulado cuentas anuales de dicho ejercicio, reformulación que fue aceptada e inscrita en el Registro Mercantil en relación con dicho ejercicio previo.

2. El análisis del expediente administrativo y las actuaciones judiciales, partiendo de los hechos recogidos en la resolución impugnada, nos lleva a destacar, a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunos datos que han de ser tenidos en cuenta:

1) En el año 2004 las sociedades IBP e BOLQUET, integrantes del grupo de consolidación fiscal del que es sociedad dominante INVESTHOLDING, experimentaron una pérdida como consecuencia de la disminución del valor contable de acciones de las que eran titulares, siendo así que por error no registraron en el ejercicio 2004 la correspondiente provisión por depreciación de cartera de valores y, por ende, tal pérdida de valor no tuvo incidencia fiscal en el citado ejercicio, aun cuando la misma ostentaba una relevancia significativa (29,1% sobre el resultado y 26.6% sobre el patrimonio neto).

2) En el año 2010 -sin haber prescrito aún el ejercicio de 2004 al haberse interrumpido la prescripción por parte de la Administración tributaria- IBP y BOLQUET advirtieron el error precitado y procedieron a su rectificación contable y fiscal: (i) por un lado, para cumplir con el principio de imagen fiel, reformularon el 23 de diciembre de 2010 las cuentas depositadas en el Registro Mercantil de Barcelona y fue inscrita la sustitución de las mismas el

31 de enero de 2011, con la correspondiente autorización del Registrador Mercantil al reconocerse que las mismas se encontraban ajustadas a la legalidad; (ii) por otro lado, se solicitó a la Administración tributaria las oportunas rectificaciones de las autoliquidaciones presentadas por el impuesto sobre sociedades en 2004 al haberse modificado la base imponible de tal ejercicio conforme a la antes referida reformulación de cuentas.

3) Denegada la solicitud de rectificación por silencio negativo, las hoy recurrentes interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que las desestimó. Ante tales resoluciones se interpusieron ante el TEAC sendos recursos de alzada, que también fueron desestimados.

4) Las resoluciones precitadas del TEAC fueron recurridas ante la Audiencia Nacional, que desestimó, en la sentencia que ahora se impugna en casación, las pretensiones de la hoy recurrente.

Tercero.

La sentencia que constituye el objeto de este recurso, después de reconocer, en su fundamento jurídico cuarto, "la trascendencia del error habido en la aprobación de las cuentas, como indica el dictamen pericial, en relación con el resultado (29,1%), y del patrimonio neto (26,6%)" y declarar "que no existe inconveniente normativo en la corrección de las cuentas anuales después de su aprobación, conforme a los principios contables expresados en el art.38 del Código de Comercio", continúa indicando que "en relación con la calificación del registrador que aprobó la autorización de las cuentas reformuladas en 2010, después de ser depositadas en fecha 23.12.2010 e inscrita la modificación en el Registro en fecha 31.1.2011, ha de decirse que ello no implica el reconocimiento de la solicitud que formula la recurrente, pues ello excede de las facultades que respecto de la calificación le otorga la normativa del Registro Mercantil al registrador, y en concreto su artículo 18.2 del Código de Comercio en relación con los art.6 y 58 del Reglamento de Registro Mercantil", apoyando tal doctrina en la sentencia de esta Sala de 22 de diciembre de 2016 (rec. cas. 2804/2015; ES:TS:2016:5561) y en otras previas. Seguidamente, en el mismo fundamento jurídico, señala que "el dictamen pericial [...], aunque haya sido ratificado judicialmente [...], carece de la suficiente justificación normativa para entender que los efectos de dicha reformulación han de tener lugar en el año 2004, cuando ello se opone claramente a la letra de la norma 22 del Plan General Contable a que hace referencia la resolución impugnada, y en la que se hace mención al "ejercicio en que se produzca el cambio de criterio"; y por último, refiere que apoyan la resolución impugnada "[l]a Consulta n.º 3 del ICAC 86/2011 así como las Consultas de la Dirección General de Tributos posteriores al PGC n.º V-0991-14, de 7 de abril, y V-0873-13, de 19 de marzo. E igualmente la n.º V-2462-08 de 22 de diciembre. Y en sentido análogo la SAN de 8.6.2017, recurso 454/2015".

Cuarto.

1. El artículo 10.3 TRLIS [equivalente al actual art. 10.3 de la actualmente vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre) ("LIS")], recoge que "[e]n el método de estimación directa, la 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".

2. Conforme al artículo 19 TRLIS (equivalente al actualmente vigente artículo 11 LIS):

"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.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

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 si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

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".

3. La regla de registro y valoración 22ª PGC indica:

"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. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

(...)

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores".

4. El artículo 18.2 CCom establece que "[l]os Registradores calificarán bajo su responsabilidad la legalidad de las formas extrínsecas de los documentos de toda clase en cuya virtud se solicita la inscripción, así como la capacidad y legitimación de los que los otorguen o suscriban y la validez de su contenido, por lo que resulta de ellos y de los asientos del Registro".

5. El artículo 20.1 CCom advierte que "[e]l contenido del Registro se presume exacto y válido. Los asientos del Registro están bajo la salvaguarda de los Tribunales y producirán sus efectos mientras no se inscriba la declaración judicial de su inexactitud o nulidad".

6. La consulta 3 del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ("BOICAC") N° 86/2011, en el que se pregunta si la subsanación de un error contable implica la reformulación de cuentas anuales, recoge:

"[...] la reformulación de cuentas es un hecho excepcional previsto en el artículo 38 c) del Código de Comercio y en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC que, al desarrollar el principio de prudencia, dispone:

"Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas".

En este mismo sentido se pronuncia el PGC en su introducción al señalar:

"Esta regla legal relativa a hechos posteriores al cierre del ejercicio, no tiene como objetivo imponer a los administradores una exigencia de reformulación de las cuentas anuales ante cualquier circunstancia significativa que se produzca antes de la aprobación por el órgano competente. Por el contrario sólo situaciones de carácter excepcional y máxima relevancia en relación con la situación patrimonial de la empresa, de riesgos que aunque conocidos con posterioridad existieran en la fecha de cierre de las cuentas anuales, deberían llevar a una reformulación de éstas. Dicha reformulación debería producirse con carácter general hasta el momento en que se ponga en marcha el proceso que lleva a la aprobación de las mismas."

En definitiva, con carácter general, los errores contables deben subsanarse en el ejercicio en que se detectan, debiendo reflejarse la citada rectificación en las cuentas anuales de dicho ejercicio".

7. La contestación de la Dirección General de Tributos ("DGT") a consulta tributaria vinculante de 22 de diciembre de 2008 (V2462-08) afirma:

"De acuerdo con los datos aportados, la entidad consultante debió haber contabilizado como gasto en el ejercicio 2006 las retribuciones satisfechas a sus trabajadores, de manera que este error contable va a ser corregido en el año 2008 a través de una cuenta de reservas.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 19.3 del TRLIS, en la medida en que la retribución satisfecha a los trabajadores tiene la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, la imputación contable en el año 2008 en una cuenta de reservas de un gasto del ejercicio 2006, se integrará en la base imponible del ejercicio 2008 a través de un ajuste extracontable negativo, siempre que de ello no se derive una menor tributación a la que hubiera correspondido por su imputación en el año 2006".

8. La contestación de la DGT a consulta tributaria vinculante de 19 de marzo de 2013 (V0873-13) explicita:

"En el caso planteado en el escrito de consulta, la entidad consultante presentó sus declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2008; 2009; y 2010, tomando, para la aplicación de lo establecido en los párrafos cuarto y siguientes del artículo 12.3 del TRLIS, aquellos valores que se recogieron en los balances de la sociedad participada de dichos ejercicios, y que fueron formulados y aprobados antes de el correspondiente plazo voluntario de declaración. Sin embargo, con posterioridad, en el ejercicio 2012, la sociedad participada ha reformulado y aprobado de nuevo sus cuentas de los ejercicios 2008; 2009; y 2010. En lo que se refiere a la declaración-liquidación correspondiente al ejercicio 2011, la entidad consultante tomó los valores que se recogían en los balances correspondientes de la sociedad participada tras la reformulación de las cuentas.

En coherencia con lo señalado anteriormente, se considera que en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los ejercicios 2008; 2009; y 2010, la entidad consultante ha debido tomar, como manifiesta haber hecho, aquellos valores que se recogieron en los balances de dichos ejercicios de la sociedad participada, y que fueron formulados y aprobados antes de el correspondiente plazo voluntario de declaración.

En cuanto al ejercicio 2012 en el que se produce, por parte de la sociedad participada, la reformulación y aprobación de las cuentas de los ejercicios 2008; 2009; y 2010, así como, la formulación y aprobación de las cuentas del ejercicio 2011 (las cuales ya tienen en cuenta los efectos de la citada reformulación), todas ellas serán tenidas en cuenta a los efectos de lo previsto en el artículo 12.3 del TRLIS. Esto es, el deterioro sufrido tanto en los tres ejercicios previos como en el ejercicio 2011 será deducible en este último, con la finalidad de que la entidad consultante se deduzca las pérdidas reales sufridas por la sociedad participada.

Dado que, según se deduce de la información facilitada en el escrito de consulta, la entidad consultante ya ha presentado su declaración-liquidación correspondiente al ejercicio 2011, podrá instar a la rectificación de su

autoliquidación en los términos establecidos en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone que:

"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."

9. La contestación de la DGT a consulta vinculante de 7 de abril de 2014 (V0991-14) recoge:

"El artículo 19 del TRLIS establece, como regla de imputación general de ingresos y gastos, el principio de devengo. No obstante, en el caso de que un gasto se impute contablemente en un periodo impositivo posterior a aquél en el que se produce su devengo, dicho gasto podrá deducirse fiscalmente en tal periodo posterior, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido de imputar el gasto al periodo impositivo correspondiente a su devengo, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 19.3 del TRLIS, para lo cual deberá tenerse en consideración el instituto de la prescripción.

En el caso concreto planteado, la entidad consultante, pretende contabilizar un gasto en un periodo impositivo posterior al de su devengo. En la medida en que este gasto no está incluido en los supuestos de no deducibilidad del artículo 14 del TRLIS, será deducible en el periodo de contabilización, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido por aplicación de la regla de imputación temporal general (devengo). En este sentido cabe señalar que para apreciar la existencia o no de esa tributación inferior deberá tenerse en consideración el instituto de la prescripción".

10. Esta Sala, y en el concreto ámbito de la aplicación del régimen fiscal especial previsto en el impuesto sobre sociedades para las reestructuraciones empresariales, se ha pronunciado sobre los efectos que produce en el ámbito tributario una calificación registral. Así la sentencia de 22 de diciembre de 2016 (rec. cas. 2804/2015; ES:TS:2016:5561) ha señalado:

"La recurrente viene a enarbolar la tesis de que si la escisión parcial objeto de debate dio lugar a una calificación del Registrador mercantil, no puede ser soslayada por la Inspección si ésta viene a enervar los efectos jurídicos de esa calificación registral, a la que la Ley atribuye una presunción de validez que sólo cabe destruir con observancia de cauces jurídicos bien precisos.

La recurrente no tiene en cuenta la posibilidad por parte de la Administración Tributaria de efectuar una calificación jurídica a efectos fiscales, limitada a su ámbito, distinta de la calificación efectuada a efectos registrales; esa facultad de calificación jurídico-tributaria está en la Ley (con carácter general, art. 25 de la LGT de 1963 en sus distintas redacciones y art. 13 de la LGT de 2003, sin perjuicio de las referencias en las leyes reguladoras de cada tributo en particular) y está también reconocida en la jurisprudencia (pos todas, STS de 18 de septiembre de 1998).

La Administración efectúa una calificación a efectos tributarios que en nada afecta a la eficacia civil ni a la registral de la escisión efectuada. Se trata de ámbitos distintos. La actuación del Registrador Mercantil es una calificación limitada por los extremos a los que se extiende y por los medios que utiliza (art. 6º del Reglamento del Registro Mercantil); la calificación del Registrador se "entiende limitada a los efectos de extender, suspender o denegar el asiento principal solicitado" (art. 59.1 del RRM); la declaración que el Registrador efectúa acerca de la validez del título que se presenta a inscripción no tiene más valor que en función de lo que es efecto primordial de su función calificadora, esto es, extender el asiento registral.

En efecto, la Administración tributaria utiliza en su calificación primordialmente las normas contenidas en la LIS (art. 97) mientras que el Registrador utiliza las normas contenidas en el TRLSA y RRM. Sin que pueda aceptarse la tesis de la recurrente de que "las potestades de calificación atribuidas al Registrador Mercantil deben vincular, a todos los efectos, a la Administración Tributaria, dada la presunción de validez del Registro", puesto que esa vinculación no se recoge en precepto, alguno existiendo, por el contrario, ámbitos distintos para las calificaciones tributaria y registral. En este sentido nos hemos pronunciado en la sentencia de 23 de abril de 2015".

11. Y, por otro lado, la sentencia de 26 de septiembre de 2018 (rec. cas. 3572/2015; ES:TS:2018:3329), también en el ámbito de los efectos tributarios que puede tener la calificación registral en relación con el régimen

especial del impuesto sobre sociedades previsto para reestructuraciones empresariales, reiterando jurisprudencia anterior citada en dicha resolución ha indicado que "(...) debe descartarse que cualquier operación de reestructuración que pueda calificarse como tal desde la óptica mercantil, deba aceptarse sin más en el ámbito tributario [pues, haciendo referencia a la sentencia de 22 de diciembre de 2016 (rec. cas. 2804/2015) antes transcrita,] esta Sala ha reconocido expresamente la validez e independencia de la calificación que, a los solos efectos tributarios, puede llevar a cabo la Administración".

Quinto.

1. A la vista de cuanto antecede, no puede reconocerse la existencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por el mero hecho de que la misma Sala y Sección que dictó la sentencia ahora impugnada se haya pronunciado en aparente contradicción con la resolución recurrida en casación. Y ello porque la circunstancia de interés casacional prevista en el artículo 88.2.a) LJCA requiere que la resolución "[f]ije, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal (...) en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido". Así las cosas, las sentencias que se invocan como contradictorias se han dictado por la misma Sala y Sección que la sentencia ahora impugnada, con lo que no puede predicarse que procedan de un órgano jurisdiccional distinto [vid. sobre el particular los autos de esta Sala y Sección de 24 de mayo de 2017, (rec. cas. 1415/2017; ES:TS:2017:5043 A) de 16 de octubre de 2017 (rec. cas. 2787/2017; ES:TS:2017:9797 A), de 15 de marzo de 2018 (rec. queja 694/2017; ES:TS:2018:3049A) y de 16 de abril de 2018 (rec. queja 47/2018; ES:TS:2018:4120A)].

2. Sin embargo, la Sección de Admisión considera que el asunto presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por cuanto que, aunque existe jurisprudencia de esta Sala con relación al efecto de las calificaciones de los Registradores Mercantiles respecto del régimen especial de tributación del impuesto sobre sociedades, no existe doctrina sobre un aspecto más general: los efectos de la calificación del Registrador Mercantil y posterior inscripción en el Registro Mercantil, referida a la reformulación de cuentas anuales de un ejercicio anterior, respecto de la base imponible del impuesto de sociedades ya liquidado en el referido periodo impositivo, habida cuenta de la regla de imputación temporal de ingresos y gastos prevista en el artículo 19 TRLIS (actualmente recogido en el artículo 11 LIS). Por otro lado, no existe jurisprudencia general referida al periodo impositivo en que ha de considerarse la rectificación contable operada al reformular las cuentas anuales de un ejercicio anterior, con posterior inscripción en el Registro Mercantil, en particular, si en el periodo en que se realiza la rectificación o bien en el periodo al cual dicha rectificación se refiere, habida cuenta de que conforme al artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (equivalente al actualmente vigente artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) la base imponible del tributo referido se calcula sobre la base de la contabilidad mercantil aprobada por el sujeto pasivo.

3. Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de determinar el periodo impositivo en que han de tener efecto las correcciones contables derivadas de reformulaciones de las cuentas anuales, debidamente calificadas e inscritas en el Registro Mercantil. Y ello aun cuando se solicita interpretación de normativa hoy derogada, pues la actualmente vigente reproduce con práctica identidad el tenor de las normas derogadas sobre cuya interpretación ha de pronunciarse esta Sala.

4. Habiéndose apreciado interés casacional conforme a lo ya indicado, no es preciso examinar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA y en relación con el artículo 90.4 LJCA, si concurren más motivos alegados por la recurrente distintos a los ya analizados.

Sexto.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el apartado 2 del anterior razonamiento jurídico.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 10.3 y 19 TRLIS (equivalentes a los artículos 10.3 y 11 de la actualmente vigente LIS), la norma de registro y valoración 22ª PGC y los artículos 18.2 y 20.1 CCom.

Séptimo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Octavo.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación tramitado con el número RCA/6820/2019, preparado por la representación procesal de las entidades mercantiles INVESTHOLDING J.D., S.L., INVERSORA EN BIENES PATRIMONIALES, S.L., y BOLQUET, S.L., contra la sentencia dictada el 13 de junio de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 250/2016.

2º) Precisar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

1) Concretar los efectos de la calificación del Registrador Mercantil y posterior inscripción en el Registro Mercantil, referida a la reformulación de cuentas anuales de un ejercicio anterior, respecto de la base imponible del impuesto de sociedades ya liquidado en el referido periodo impositivo, habida cuenta de 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).

2) Determinar en qué periodo impositivo ha de considerarse la rectificación contable operada al reformular las cuentas anuales de un ejercicio anterior, con posterior inscripción en el Registro Mercantil, en particular, si en el periodo en que se realiza la rectificación o bien en el periodo al cual dicha rectificación se refiere, habida cuenta de que conforme al artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (equivalente al actualmente vigente artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) la base imponible del tributo referido se calcula sobre la base de la contabilidad mercantil aprobada por el sujeto pasivo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 10.3 y 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (equivalentes a los artículos 10.3 y 11 de la actualmente vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades); la norma de registro y valoración 22ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; y los artículos 18.2 y 20.1 del Código de Comercio. Y ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otros preceptos si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme. Así lo acuerdan y firman.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez D. José Luis Requero Ibáñez
D. César Tolosa Tribiño D. Fernando Román García
D. Dimitry Berberoff Ayuda

Por causa del confinamiento sanitario, los Excmos. Sres. Magistrados estuvieron en Sala, votaron y no pudieron firmar. Firma en su lugar el Presidente de la Sala Tercera Excmo. Sr. D. Luis María Díez-Picazo Giménez.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.