

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081240

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 18 de febrero de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4797/2020

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. Reformulación de unas cuentas anuales aprobadas, un de un ejercicio cerrado por un error contable. La entidad recurrente presentó, en el mes de julio de 2012, declaración del IS correspondiente al ejercicio 2011 con resultado de una cuota a devolver de 27.554,56 € y de una base imponible negativa por la cantidad de 57.620,29 €. Ese año, la obligada había incluido en sus cuentas un ingreso contable extraordinario de 1.100.000 € que integró en la base imponible negativa, con motivo de un contrato de compraventa de dos naves industriales por el cual la sociedad adquiriría tales naves por un precio de 1.100.000 €. Como consecuencia de ello, la sociedad reflejó en su libro diario un asiento por el que reconocía en el activo un inmovilizado y en el pasivo una deuda con el vendedor. El contrato establecía que el pago del precio se efectuaría en el momento de su elevación a público, fijándose la fecha para proceder a dicha elevación el 30 de junio de 2011. Finalmente, la sociedad terminó desistiendo del referido contrato de compraventa con anterioridad a la fecha prevista para la formalización de la escritura pública. La contabilización de la resolución del contrato se efectuó el 17 de diciembre de 2011, reflejándose por «error» la baja de la deuda contra un ingreso extraordinario, el cual formó parte del resultado contable y de la base imponible de la entidad en el año 2011. Contablemente, según el dictamen pericial que se aportó en el procedimiento en el que se dictó la sentencia impugnada, tal y como consta en la misma, lo que debió reflejarse es la baja de la deuda contra la cuenta de inmovilizado. El ingreso registrado no era tal ingreso. En fecha 12 de julio de 2016, la obligada presentó solicitud de rectificación de autoliquidación correspondiente al IS de 2011 al entender que se había contabilizado erróneamente un ingreso extraordinario de 1.100.000 €. Esta solicitud fue desestimada por la Administración en acuerdo confirmado en reposición y en vía económico-administrativa. La sentencia recurrida resolvió que, aprobadas las cuentas anuales y transcurridos los plazos de impugnación, cualquier modificación posterior debe ser contabilizada en el ejercicio en curso correspondiente a través a las cuentas de reflejo extraanual previstas en el Plan Contable. La reformulación, según se razona en el fundamento de derecho tercero, es un acto excepcional cuya realización está vedada una vez se aprueben las cuentas anuales. La cuestión jurídica que se ha de someter a enjuiciamiento se contrae al análisis de la posibilidad de la reformulación de unas cuentas anuales que se hallan aprobadas, correspondientes a un ejercicio cerrado, en los casos en que se hubiera incurrido en un error contable. Resulta conveniente la emisión de un pronunciamiento de este órgano jurisdiccional que ofrezca una interpretación clara de los preceptos controvertidos y que determine si es posible efectuar una reformulación de cuentas, aunque estas ya se hallen aprobadas y los plazos de impugnación se hayan superado o si, por el contrario, la rectificación ha de hacerse en el ejercicio en que se detecte el error. Conviene, por tanto, la emisión de un pronunciamiento por parte de este Tribunal a fin de que se determine si, cuando haya constancia de que se ha practicado una anotación contable de forma errónea, puede acudir a la reformulación de las cuentas anuales ya aprobadas y cuyo plazo de impugnación ha transcurrido, a fin de corregir el resultado contable y calcular la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades para solicitar por parte del contribuyente la rectificación de su autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10 y 19.
RD 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 38.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO
Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO
Doña INES MARIA HUERTA GARICANO

Don ANGEL RAMON AROZAMENA LASO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 18/02/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4797/2020

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

Resumen

R. CASACION núm.: 4797/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D^a. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 18 de febrero de 2021.

HECHOS**Primero.**

1. La procuradora doña María Francesca Bordell Sarro, en representación de la mercantil SERVEIS DE INTERMEDIACIO G, S.L., que actúa asistida del letrado don Mariano Lucas Martínez, presentó escrito el 22 de julio de 2020 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 11 de junio de 2020, que desestimó el recurso contencioso-administrativo nº 899/2019, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 29 de mayo de 2019 relativa a Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2011.

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 los artículos 10.3, 19.3, 143 y 280.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, (BOE núm. 61, de 11 marzo 2004), "TRLIS"; 20, 36.1.a) y 38.c) del Código de Comercio, aprobado por Real Decreto de 22 de agosto 1885, "CCo"; 253, 272 y 280.1 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, (BOE núm. 161, de 3 de julio de 2010), "TRLSC" y Norma de Registro y Valoración 23ª del Plan General de Contabilidad. Considera también infringida la jurisprudencia recogida en la sentencia de este Tribunal de 14 de febrero de 2017, dictada en el recurso de casación núm. 484/2016, (ECLI:ES:TS:2017:496).

La normativa se considera infringida por la sentencia recurrida, en síntesis, por cuanto la Sala de instancia sostiene que, una vez aprobadas las cuentas anuales, los errores contables de que adolecen solo pueden ser corregidos en el ejercicio en que se detectan. En cambio, según el razonamiento de la recurrente, en la sentencia impugnada debió haberse colegido de lo dispuesto en los preceptos citados, que al haberse contabilizado un ingreso de forma incorrecta cabía la posibilidad de reformular las cuentas anuales del ejercicio 2011, cuentas que ya habían sido aprobadas y depositadas en el Registro Mercantil, pues las circunstancias que provocaron el error existían a la fecha de cierre del ejercicio.

3. Del escrito de preparación se infiere que las infracciones que imputa a la sentencia recurrida resultan determinantes del fallo, pues de haberse acogido la tesis propugnada por la entidad recurrente, la sala de instancia habría llegado a la conclusión de que en el supuesto origen de la litis era conforme a derecho la reformulación de las cuentas anuales del ejercicio 2011 a fin de eliminar el error en que se incurrió y modificar la base imponible del impuesto sobre sociedades, lo que habría dado lugar a la estimación del recurso.

Asimismo, la recurrente entiende que en su recurso de casación concurren las circunstancias previstas en las letras a) y c) del artículo 88.2 LJCA, pues la sentencia fija una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo, contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido, y en particular, con el contenido en la STS de 14 de febrero de 2017, recurso de casación 484/2016, y fija un criterio que es susceptible de afectar a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso. Añade que se da la presunción contenida en el artículo 88.3.a), lo que justificaría la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

Culmina su escrito aludiendo a la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la cuestión que pretende someter a enjuiciamiento y que fije doctrina sobre la procedencia de la eliminación del resultado contable de un ingreso incluido por error que no cumplía con los requisitos mercantiles y contables.

Segundo.

La Sección primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 29 de julio de 2020. 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.

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 la entidad SERVEIS DE

INTERMEDIACIÓ G, S.L., se encuentra legitimada 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 empresa 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 y la presunción contenida en el artículo 88.3.a) de la misma norma.

Segundo.

A tenor de las alegaciones introducidas en el escrito de preparación del recurso y de la fundamentación jurídica de la sentencia recurrida, la cuestión jurídica que se ha de someter a enjuiciamiento se contrae al análisis de la posibilidad de la reformulación de unas cuentas anuales que se hallan aprobadas, correspondientes a un ejercicio cerrado, en los casos en que se hubiera incurrido en un error contable.

Tercero.

A fin de centrar la cuestión planteada y necesitada de esclarecimiento conviene partir de la secuencia de hechos que interesan al caso y que se deduce de lo recogido en la resolución económico-administrativa y en la sentencia recurrida:

La entidad recurrente presentó, en el mes de julio de 2012, declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2011 con resultado de una cuota a devolver de 27.554,56 € y de una base imponible negativa por la cantidad de 57.620,29 €. Ese año, la obligada había incluido en sus cuentas un ingreso contable extraordinario de 1.100.000 € que integró en la base imponible negativa.

La operación que motivó la contabilización de este ingreso contable fue un contrato de compraventa de dos naves industriales celebrado con la entidad HOMER 05, S.L., en fecha 20 de febrero de 2011. En virtud del citado contrato, la sociedad adquiriría tales naves por un precio de 1.100.000 €. Como consecuencia de ello, la sociedad reflejó en su libro diario un asiento por el que reconocía en el activo un inmovilizado y en el pasivo una deuda con el vendedor.

El contrato establecía que el pago del precio se efectuaría en el momento de su elevación a público, fijándose la fecha para proceder a dicha elevación el 30 de junio de 2011.

Finalmente, la sociedad hoy recurrente terminó desistiendo del referido contrato de compraventa con anterioridad a la fecha prevista para la formalización de la escritura pública.

La contabilización de la resolución del contrato se efectuó el 17 de diciembre de 2011, reflejándose por "error" la baja de la deuda contra un ingreso extraordinario, el cual formó parte del resultado contable y de la base imponible de la entidad en el año 2011. Contablemente, según el dictamen pericial que se aportó en el procedimiento en el que se dictó la sentencia impugnada, tal y como consta en la misma, lo que debió reflejarse es la baja de la deuda contra la cuenta de inmovilizado. El ingreso registrado no era tal ingreso.

En fecha 12 de julio de 2016, la obligada presentó solicitud de rectificación de autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 2011 al entender que se había contabilizado erróneamente un ingreso extraordinario de 1.100.000 €. Esta solicitud fue desestimada por la Administración en acuerdo confirmado en reposición y en vía económico-administrativa.

Frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña se interpuso recurso contencioso-administrativo que fue resuelto por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

Cuarto.

En la sentencia de 11 de junio de 2020, hoy recurrida, se desestiman las alegaciones sostenidas por la actora con fundamento en que, aprobadas las cuentas anuales y transcurridos los plazos de impugnación, cualquier modificación posterior debe ser contabilizada en el ejercicio en curso correspondiente a través a las cuentas de reflejo extraanual previstas en el Plan Contable. La reformulación, según se razona en el fundamento de derecho tercero, es un acto excepcional cuya realización está vedada una vez se aprueben las cuentas anuales.

Quinto.

Con carácter previo a determinar las cuestiones en que concurre el necesario interés casacional objetivo para que se admita el presente recurso de casación ha de exponerse el marco legal que hubo de ser tomado en consideración en el supuesto que se sitúa en el origen de esta litis.

La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, tributo concernido en el presente recurso, se determinará de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 10 TRLIS, aplicable *ratione temporis* al caso que constituye el origen de esta litis, en el que puede leerse cuanto sigue:

"1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

2. [...]

3. En 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."

Por su parte, dispone el artículo 38 CCo, que establece las reglas de valoración de elementos de las cuentas anuales, en su apartado c), cuya interpretación se propugna, cuanto sigue:

"Se seguirá el principio de prudencia valorativa. Este principio obligará a contabilizar sólo los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, se deberán tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formule, en cuyo caso se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio del reflejo que puedan originar en los otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si tales 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 cualquier caso, deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro en el valor de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida."

Sexto.

Sobre la única cuestión que la parte recurrente pretende someter a consideración de la Sala, es necesario reconocer que no existe doctrina de esta Sala, que es evidente la proyección general que caracteriza a la misma, así como la relevancia en orden a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y de la procedencia de ulteriores rectificaciones en las liquidaciones de este impuesto. Por estos motivos resulta conveniente la emisión de un pronunciamiento de este órgano jurisdiccional que ofrezca una interpretación clara de los preceptos controvertidos y que determine si es posible efectuar una reformulación de cuentas, aunque estas ya se hallen aprobadas y los plazos de impugnación se hayan superado o si, por el contrario, la rectificación ha de hacerse en el ejercicio en que se detecte el error.

Séptimo.

A la vista de cuanto antecede, la Sección de Admisión considera que el asunto presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, por cuanto la sentencia recurrida fija, ante la cuestión descrita, una interpretación de un precepto que sustentó su fallo sobre el que no existe jurisprudencia (artículo 88.3.a) LJCA), y porque nos encontramos ante una cuestión que muestra una relevancia notable por ser obligado estar al resultado contable para la determinación de la base imponible del impuesto concernido, con lo que se hace necesario un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que determine las posibilidades que otorga el ordenamiento jurídico ante la constatación de un error contable con trascendencia fiscal.

Conviene, por tanto, la emisión de un pronunciamiento por parte de este Tribunal a fin de que se determine si, cuando haya constancia de que se ha practicado una anotación contable de forma errónea, puede acudir a la reformulación de las cuentas anuales ya aprobadas y cuyo plazo de impugnación ha transcurrido, a fin de corregir el resultado contable y calcular la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades para solicitar por parte del contribuyente la rectificación de su autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos.

Octavo.

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 anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 10.3 y 19.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, (BOE núm. 61, de 11 marzo 2004), "TRLIS", y 38.c) del Código de Comercio, aprobado por Real Decreto de 22 de agosto 1885, "CCo".

Noveno.

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

Décimo.

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/4797/2020, preparado por la procuradora doña María Francesca Bordell Sarro, en representación de la mercantil SERVEIS DE INTERMEDIACIÓ G, S.L., contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 11 de junio de 2020, en el recurso contencioso-administrativo nº 899/2019.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, cuando haya constancia de que se ha practicado una anotación contable de forma errónea, puede acudirse a la reformulación de las cuentas anuales ya aprobadas y cuyo plazo de impugnación ha transcurrido, a fin de corregir el resultado contable y calcular la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades para solicitar por parte del contribuyente la rectificación de su autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 10.3 y 19.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, (BOE núm. 61, de 11 marzo 2004), "TRLIS", y 38.c) del Código de Comercio, aprobado por Real Decreto de 22 de agosto 1885, "CCo".

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. César Tolosa Tribiño

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo D^a. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso D.Dimitry Berberoff Ayuda

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.