

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084037

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1258/2021, de 25 de octubre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6820/2019

### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Provisión por depreciación de cartera. Error contable. Reformulación de cuentas anuales rectificativas de las originariamente presentadas.** 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, que fue denegada. El periodo impositivo en el que ha de considerarse que opera la reformulación de las cuentas anuales llevada a cabo, con rectificación de las ya depositadas, en su día, en relación con un ejercicio anterior, con posterior inscripción en el Registro Mercantil, ha de ser el correspondiente a aquél en que se realiza la rectificación, por así exigirlo las normas contables de aplicación, en particular la norma 22ª de valoración PGC. A tal efecto, no obsta que el art. 10.3 TR ley IS (equivalente art. 10.3 Ley 43/1995, aplicable al caso), establezca que la base imponible del tributo referido se calcula a partir de la contabilidad mercantil aprobada por el sujeto pasivo, toda vez que la propia configuración de la base imponible incorpora los principios, criterios y normas contables. En el caso debatido, no procede rectificar la autoliquidación del impuesto correspondiente a 2004 por el hecho de que la reformulación promovida, en circunstancias imprecisas, en 2010, se refiera a dicho periodo. En el ámbito de la calificación y depósito de las cuentas anuales por el Registrador Mercantil y de posterior inscripción en el Registro Mercantil, incluida la calificación y depósito sobre las cuentas reformuladas o corregidas, el valor presuntivo y probatorio de la citada calificación registral debe limitarse a los aspectos que, en el reglamento del registro mercantil, obligan a dicha calificación, es decir, que los documentos presentados al registro son los exigidos por la Ley, que están debidamente aprobados por la Junta general o por los socios, así como que constan las preceptivas firmas. En relación con tal comprobación y calificación registral, referida a esos aspectos, la Administración no podrá objetar el error o improcedencia de la calificación. El depósito de las cuentas anuales -originarias o reformuladas- no atribuye presunción alguna de veracidad o validez a dichas cuentas, ni su ajuste con la realidad reflejada contablemente. La Administración tributaria, respecto de los datos contables consignados en las cuentas registradas y depositadas, puede y debe, interpretando la ley y los reglamentos aplicables, decidir conforme a tales normas el periodo fiscal a que deben imputarse los efectos de la modificación efectuada, sin que el poder certificante del registrador mercantil, en los términos limitados a que nos hemos referido, pueda interferir o condicionar esa facultad administrativa, siempre bajo el control último de los tribunales de justicia. El dilema que plantea el asunto no es, en verdad, el de si cabe la imputación al ejercicio 2004 o al 2010. El problema se agota en la improcedencia de acogerse a la primera de las opciones, única que fue objeto de petición por las sociedades recurrentes. La referencia al año 2010 es un recurso dialéctico admisible para poner de manifiesto dicha improcedencia, no el reconocimiento de un derecho distinto al solicitado. La regla de imputación temporal de ingresos y gastos prevista en el art. 19 TR Ley IS (actualmente art.11 de la Ley 27/2014) obliga a la Administración a denegar una solicitud de rectificación de la autoliquidación formulada en los términos examinados en este caso. La sentencia de instancia es adecuada a Derecho en la interpretación que realiza de las normas aplicables al caso. Ello es así pese a que la Sala sentenciadora parece dar por bueno el fundamento de la desestimación basado en la existencia de resoluciones del ICAC, en el ámbito contable, y de la Dirección General de Tributos, en el fiscal, en respuesta a consultas vinculantes, pero sin efectuar la precisa aclaración de que tales criterios se asumen por aceptar lo que en las resoluciones referidas se plasma y en la convicción de su acierto jurídico, no porque constituyan para los tribunales de justicia una fuente que nos resulte vinculante, en el sentido del art. 1.1 del Código Civil. Cabe añadir que el debate, en la parte correspondiente a la cuestión relativa al periodo impositivo en que ha de considerarse la rectificación contable, parece haber girado sobre si una provisión incluida en unas cuentas anuales reformuladas y depositadas, en lo relativo al año 2004, deben proyectarse sobre el ejercicio al que se refieren o no. Tal es la razón denegatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, la de la improcedencia de imputar el gasto surgido en la cuenta reformulada en 2004, lo que conducía al fallo de modo directo. La afirmación de que lo precedente era la imputación a 2010 no es sino un argumento de refuerzo para motivar jurídicamente el rechazo de la solicitud,

no para crear una alternativa que deba estar presente en la resolución del asunto. La tesis contenida en el escrito de interposición, mantenida desde la vía administrativa y judicial de instancia, abre la puerta a un riesgo cierto de fraude -que no apreciamos en este asunto, pero sí resulta de potencial acaecimiento-, lo que podría suceder si se generaliza la práctica de que las cuentas anuales, ya aprobadas y depositadas en los plazos legalmente definidos y que sirven a los objetivos de dar a conocer datos esenciales de la vida y solvencia de una sociedad, relevantes para terceros, pudieran modificarse libremente sin más límite que el plazo de prescripción de la facultad de solicitar devoluciones fiscales, desatendiendo la regla de excepcionalidad que contiene el art.38.c) CCom. La calificación del Registrador Mercantil abarca la regularidad formal en la aprobación de las cuentas en la Junta General y la estampación de las firmas, pero no se extiende a la veracidad o corrección de las cuentas ni al ajuste de los asientos contables con la realidad. La imputación ha de hacerse al ejercicio en que se reformulan las cuentas, no a aquél al que estas se refieren. No hay necesidad de declarar, en este caso, la no vinculación de la Administración tributaria a la calificación mercantil, salvo en aquello que es objeto de fe pública: la presentación misma de las cuentas, la sustitución de las anteriores y la corrección formal de éstas [Vid., ATS de 8 de mayo de 2020, recurso n.º 6820/2019 (NFJ077963) y SAN de 13 de junio de 2019, recursos n.º 250/2016 (NFJ074361) que se confirma].

## PRECEPTOS:

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.<sup>a</sup>.  
RD 1784/1996 (Rgto. de Registro Mercantil), arts. 7, 368 y 369.  
Ley 58/2003 (LGT), art. 120.  
RDLeg. 1/2010 (TR Ley de sociedades de capital), arts. 253, 254, 279 y 280.

## PONENTE:

*Don Francisco José Navarro Sanchís.*

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA

## TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.258/2021

Fecha de sentencia: 25/10/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6820/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/09/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6820/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1258/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 25 de octubre de 2021.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 6820/2019, interpuesto por el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en nombre y representación de las entidades mercantiles INVESTHOLDING J.D. S.L.; INVERSORA EN BIENES PATRIMONIALES S.L.; y BOLQUET, S.L., contra la sentencia de 13 de junio de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso nº 250/2016. Es parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, asistida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 13 de junio de 2019, en cuy parte dispositiva se decide, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por INVESTHODING S.L, INVERSORA EN BIENES PATRIMONIALES S.L. Y BOLQUET S.L., representada por el Procurador Sr. Francisco Velasco Muñoz-Cuéllar, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central impugnada en autos, la cual se confirma por ser conforme a derecho, así como las resoluciones que confirma. No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales [...]"

**Segundo.** *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador don Jacobo Gandarillas Martos en la referida representación de las recurrentes, presentó escrito de 4 de septiembre de 2019, de preparación de recurso de casación contra la sentencia dictada, que le es desfavorable.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas 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 (TRLIS); la norma de registro y valoración 22ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (PGC); y los artículos 18 y 20 del Código de Comercio, aprobado por Real Decreto de 22 de agosto de 1885 (CCom.).

3. La Sala sentenciadora dictó auto de 10 de octubre de 2019, en virtud del cual tuvo por preparado el recurso de casación, y en que también ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Sr. Gandarillas Martos, en la representación ya reseñada, compareció el 20 de noviembre de 2019; y el Abogado del Estado, como recurrida, lo hizo el 29 de octubre de 2019, dentro ambos del plazo máximo de 30 días que establece el artículo 89.5 LJCA.

#### **Tercero. Admisión e interposición del recurso de casación.**

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 8 de mayo de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] 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 ).

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 [...]"

2. El procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en la representación expresada, interpuso recurso de casación en escrito de 17 de julio de 2020, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando de este Tribunal Supremo: "[...] dicte Sentencia por la que, estimando el recurso, anule la Sentencia impugnada y resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 13 de enero de 2016, conforme a lo solicitado en la demanda, y, en consecuencia, declare la procedencia de la rectificación de las autoliquidaciones de IS del ejercicio 2004 [...]"

#### **Cuarto. Oposición del recurso de casación.**

El Abogado del Estado, en la representación de la Administración del Estado, recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en el que solicita a la Sala: "[...] dicte sentencia por la que fije doctrina en los términos interesados en el anterior apartado tercero, y declare no haber lugar al recurso de casación confirmando la sentencia de instancia [...]"

A tal efecto, la doctrina que la Administración postula en su oposición al recurso, en defensa de la sentencia de instancia cuyo mantenimiento pretende, alternativa a la enunciada en el auto de admisión al que hemos de dar respuesta, es del siguiente tenor:

"[...] 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, no vinculan a la Administración tributaria que está facultada para determinar el ejercicio en que habrá de surtir efectos la reformulación, aplicando las reglas sobre imputación temporal contenidas en el art. 19 TRLIS ( art. 11 LIS ).

En un caso como el presente, la rectificación contable operada al reformular las cuentas anuales de un ejercicio anterior, con posterior inscripción en el Registro Mercantil, no pueden imputarse al ejercicio anterior a que

se refieren las cuentas reformuladas pues la interpretación de las normas contables sobre las que se determina la base imponible ( art. 10 TRLIS y art. 10 LIS ) no conduce a ese resultado".

## **Quinto.** *Vista pública y deliberación.*

La Sala no estimó necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 21 de septiembre de 2021, trámite que se extendió en sucesivas sesiones hasta la del 13 de octubre siguiente, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo, con el resultado que seguidamente se expresa.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.** *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de este recurso de casación se ciñe al control jurisdiccional de la sentencia de instancia, ahora impugnada, y en la verificación de su acierto o desacierto jurídico, en tanto desestima el recurso contencioso-administrativo promovido, interpretando las normas mercantiles, contables y fiscales aplicables al caso del modo que se va a precisar.

En particular, se trata en el caso que nos ocupa de concretar, de una parte, cuáles son los efectos de la calificación efectuada por el Registrador Mercantil -en orden a la inscripción en el Registro Mercantil de la reformulación de cuentas anuales de las sociedades actoras, efectuada sobre un ejercicio anterior, respecto de la base imponible del impuesto de sociedades ya autoliquidado 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).

De otra parte, en relación con el contenido del auto de admisión sobre el que ha de recaer nuestro pronunciamiento, hemos de precisar en qué periodo impositivo ha de considerarse que surte efectos la rectificación contable operada al reformular las cuentas anuales de un ejercicio anterior, con posterior inscripción en el Registro Mercantil; en particular, si debe hacerse en el periodo en que se realiza la rectificación (2010) o bien en el periodo al cual dicha rectificación se refiere (2004), habida cuenta de que, conforme al artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (equivalente al actual artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) la base imponible del tributo referido se calcula a partir de la contabilidad mercantil aprobada por el sujeto pasivo.

Hemos de advertir que existen razones de orden sistemático y lógico que nos aconsejan, a efectos de la respuesta que hemos de ofrecer al respecto, invertir el orden de las dos cuestiones que el auto de admisión somete a nuestra consideración, dado que la pregunta relativa al valor presuntivo de la calificación registral sobre la reformulación de las cuentas es problema, a nuestro juicio, accesorio o dependiente de lo que se concluya acerca de la otra pregunta propuesta, la referida a la imputación temporal procedente, a efectos exclusivamente fiscales, en relación con las cuentas anuales ya reformuladas -en tanto en ellas, como veremos, se introduce una provisión por depreciación de la cartera que se tenía en 2004 y que no fue registrada contablemente ni, por ende, deducida en la base imponible del impuesto-.

En otras palabras, en la resolución del problema jurídico que se nos plantea, y aun limitados notablemente por los términos del debate que se ha trabado en el litigio, es de apreciar que se produce un entrecruzamiento o interacción mutua entre tres subsistemas del ordenamiento que aquí confluyen, esto es, el mercantil, el contable y el propiamente fiscal, sin que, en una primera aproximación, la cuestión mercantil sea la determinante per se de lo que haya de resolverse, para el caso de que se acepte como premisa indeclinable la de que tal reformulación de cuentas era procedente a todo trance y, además, incorporaba una especie de tácita aceptación de que, una vez calificada la operación mercantil, el efecto contable y fiscal es, precisamente, el que se propugna en el recurso de casación, en contra de lo decidido por la Audiencia Nacional.

### **Segundo.** *La fundamentación jurídica de la sentencia de instancia.*

Según declara la sentencia impugnada, como sustento de su decisión desestimatoria del recurso contencioso-administrativo -FF.JJ. segundo y siguientes-:

"[...] Son hechos acreditados en autos que las entidades INVERSORA EN BIENES PATRIMONIALES S.L. Y BOLQUET S.L., entidades dependientes del grupo de consolidación fiscal número 66/04 habían presentado las autoliquidaciones correspondientes al impuesto de sociedades del ejercicio 2004 cocinando (sic) una base imponible negativa de 373.008,80 euros, y una base imponible positiva de 1.091.688,69 euros, respectivamente. La entidad dominante del grupo fiscal, Investholding S.L. también había presentado en plazo autoliquidación del Impuesto de

sociedades del mismo periodo del grupo fiscal, Modelo 220, de la que deriva una cuota a ingresar a favor de la Hacienda pública por importe de 3.104,87 €. En fecha 16 de junio de 2009 se inició un procedimiento inspector de comprobación investigación de alcance parcial respecto del Impuesto sociedades de 2004 tanto de las entidades Inversora en Bienes Patrimoniales S.L. como Bolquet S.L. así como del grupo fiscal nº 66/04, a través de la entidad dominante Investholding S.L.

Esta última sociedad, en fecha 23 de julio de 2010 presentó solicitud de rectificación del autoliquidación del mencionado impuesto solicitando la admisión de un gasto por dotación a la provisión de cartera de 8.861.119,69 € derivados de la disminución del valor contable de las acciones de que eran titulares las entidades dependientes en la sociedad DOGI INTERNATIONAL FABRICS S.A., indicando que se había modificado la contabilidad del ejercicio 2004 recientemente de dichas entidades afectos de corregir el error cometido. En consecuencia, entiende que cumple los requisitos del artículo 12.3 de la ley 42/95 (debe entenderse la alusión a la Ley 43/95) y en virtud ello solicita la modificación de la base imponible del Impuesto sociedades del ejercicio 2004. Dicha solicitud de rectificación de autoliquidación fue desestimada mediante resolución de 26 de abril de 2011, al igual que las solicitudes de rectificación de autoliquidación de dicho concepto y período presentadas por las entidades dependiente previamente referenciadas.

Antes de la notificación de la resolución expresa, en fecha 23 de febrero de 2011, INVESTHOLDING S.L. interpuso ante el TEAR de Cataluña reclamación contra la desestimación presunta de la citada petición por silencio administrativo. Una vez notificado el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación denegatorio se interpuso nueva reclamación ante el TEAR de Cataluña en fecha 10 de junio de 2011 tramitada como 08/08372/2011. Ambas resoluciones fueron resueltas de forma acumulada por el TEAR de Cataluña mediante la resolución de 13 de febrero de 2014, desestimando las pretensiones de la actora. Con carácter previo la resolución del TEAR de fecha 20 de septiembre de 2013 se interpuso recurso de alzada contra la estimación presunta de las anteriores reclamaciones económico-administrativas ante el TEAC, con número de registro 6124/13. Una vez notificada la resolución del TEAR de Cataluña la interesada recurso de alzada con número de registro 5942/14.

Respecto de INVERSORA EN BIENES PATRIMONIALES S.L ha tenido lugar una sustanciación parecida: presentó igualmente solicitud en fecha 23.7.2010 de rectificación de autoliquidación del IS de 2.004 por dotación a la provisión de cartera por valor de 1.995.584,10 euros. Contra la desestimación presunta y luego expresa de fecha 21.2.2011 de la Administración de Badalona presentó sendas reclamaciones ante el TEAR de Cataluña (nº 08/04253/2012 y 08/12539/2013). El TEAR resolvió expresamente en sentido desestimatorio en fecha 15.7.2014. Contra la desestimación presenta y expresa se interpusieron los recursos de alzada nº 4/13 y 5938/14. Contra la resolución que declaró la inadmisibilidad de la reclamación por no acreditar la presentación se interpuso alzada ante el TEAC con nº 5/2014.

Lo mismo cabe decir de BOLQUET S.L. respecto de la solicitud de rectificación de autoliquidación por el mismo concepto e Impuesto de 2.004 en cuantía de 6.865.535,50 euros. La desestimación expresa tuvo lugar por resolución de la Administración de Badalona de la Agencia Tributaria de 21.2.2011. Contra la desestimación presunta y luego expresa de fecha 21.2.2011 presentó sendas reclamaciones ante el TEAR de Cataluña (n.º 08/04251/2012 y 08/15280/2013). El TEAR resolvió expresamente en sentido desestimatorio en fecha 13.2.2014. Contra la desestimación presunta y expresa del TEAR se interpusieron los recursos de alzada N.G. 3085/2014 3086/2014.

En la resolución del TEAC de 13 de enero de 2016, sin rechazar que sea posible la reformulación de las cuentas cuando los errores sean de tal magnitud que hagan recomendable la misma para recuperar la imagen fiel que deba reflejar la contabilidad se considera que por aplicación de la norma 22 del Plan general de Contabilidad del año 2007, ello debe tener lugar en el ejercicio en el cual se advierte el error, esto es, en el año 2010, y no en el 2004 como indican las recurrentes. En todo caso, se estima una única reclamación formulada en relación con la apreciación de la falta de representación de la recurrente, y que dio origen a un pronunciamiento de inadmisibilidad por parte del TEAR de Cataluña respecto de una de dichas reclamaciones económicas administrativas que no afecta al fondo del asunto.

### Tercero.

La parte recurrente impugna la resolución del TEAC considerando que la única cuestión a debatir la de que ha de entenderse que debe tener lugar la reformulación de las cuentas anuales aprobadas en el ejercicio 2004 con carácter retroactivo por aplicación de los siguientes argumentos, a los efectos de aplicar la deducción prevista en el art. 12.3 del TRLIS (provisión por depreciación de cartera), en relación con el art. 19.3 del mismo texto legal:

- 1.- Por la calificación otorgada por el Registrador Mercantil al autorizar el depósito de las cuentas reformuladas.
- 2.- Por la aportación del dictamen pericial incorporado los autos y ratificado.
- 3.- Conforme a las resoluciones del Instituto de Contabilidad que se indican, así como de la Dirección General de Tributos.

**Cuarto.** *Los mencionados motivos expuestos en el fundamento de derecho anterior han de ser desestimados.*

Con carácter previo admitiremos 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%). En segundo lugar, 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, siendo estéril el debate sobre las diferencias entre "reformulación y reaprobación". Y por último, la irrelevancia como argumento determinante de la invocación de resoluciones del TEAC como de otros Tribunales de Justicia ante esta Sala.

A) Entrando así en los argumentos expuestos por la actora, y 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.

La STS de 22.10.2016, recurso 2804/2015 indica a este respecto:

"[...] CUARTO.- 1. En lo que respecta al cuarto motivo de casación, el art. 58 del Reglamento del Registro Mercantil establece que:

"1. La calificación del Registrador se extenderá a los extremos señalados en el artículo 6 de este Reglamento.

2. El Registrador considerará faltas de legalidad en las formas extrínsecas de los documentos inscribibles, las que afecten a su validez, según las leyes que determinan su forma, siempre que resulten de los documentos presentados".

Por remisión, el artículo 6 del Reglamento del Registro Mercantil establece que:

"Los 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".

En nuestro caso, fue el Registrador Mercantil el que en el ejercicio de sus funciones y dentro del ámbito de sus competencias, examinó detenidamente la operación efectuada, y la calificó positivamente como escisión parcial, procediendo a su inscripción en el Registro Mercantil, lo cual es la mejor prueba de que P... S.L. cumplió todos los requisitos establecidos en la normativa española para que la operación pudiese ser catalogada o conceptualizada como escisión, esto es, tanto la existencia de proporcionalidad como la existencia previa de ramas de actividad o unidades económicas autónomas en sede de P... S.L. que constituyen los patrimonios segregados en la operación de escisión parcial efectuada.

Por consiguiente y, partiendo de la base de que en lo que respecta a las escisiones, las normas tributarias aplicables ( artículo 97.2.b) de la LIS 43/1995 no se apartan lo más mínimo respecto de las exigencias previstas en la norma mercantil - artículos 252 y 253.1 de la LSA- y siendo [a que nos ocupa a estos efectos una operación mercantil perfectamente válida, debe considerarse igualmente que la misma puede beneficiarse de la aplicación del régimen fiscal especial.

2. 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 [as leyes reguladoras de cada tributo en particular) y está también reconocida en la jurisprudencia (por 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 calificador, 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 [...].

Ello está en la línea de la STS de 3.11.1997, así como de la Audiencia Nacional de 8.2.2006, y de 15.10.2009, recurso 384/2007. Por otro lado, las sentencias de fecha 16.2.2011, recurso 320/2007 y 4.5.2011, recurso 128/2008, no son invocables de contrario, poniendo de relieve que la calificación registral alcanza a la valoración de las normas mercantiles, pero no de las de carácter tributario.

B) En segundo lugar, el dictamen pericial del Sr. Romualdo, aunque haya sido ratificado judicialmente en autos en fecha 29.3.2017, 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".

C) Y, en tercer lugar, frente a las resoluciones del Instituto Contabilidad y Audición (sic) de Cuentas que cita la actora (como la Consulta V15991-97 de 15 de julio) cabe oponer las que acertadamente invoca la resolución impugnada y la Abogacía del Estado, más recientes, al igual que las Consultas de la Dirección General de Tributos.

Así apoyan la resolución impugnada:

- La Consulta n.º 3 del ICAC 86/2011 así como las Consultas de la Dirección General de Tributos posteriores al PGC n.º V0991-14, de 7 de abril, y V0873-13, de 19 de marzo. E igualmente la ng V-2462-08 de 22 de diciembre. Y en sentido análogo la SAN de 8.6.2017, recurso 454/2015.

Tampoco son determinantes de la solución que postula la actora en el sentido en que se formula:

- La Norma Internacional de Contabilidad n.º 8, sobre política contable, pues el efecto retroactivo a que se refiere el dictamen pericial, ha de interpretarse en los términos de los apartados 5, 19 y 23 y ss. de dicha norma.  
- El Preámbulo del Plan General Contable aprobado por RD 1514/2017.  
- El principio de íntegra regularización tributaria, pues no guarda relación con el objeto de la presente litis.  
- La norma n.º 8 de la NECA (elaboración de cuentas anuales).  
- La Consulta de la DGT de 24.2.2006, que se refiere a un supuesto de hecho diferente [...].

En síntesis, la Sala de esta jurisdicción de la Audiencia Nacional, en la sentencia que su Sección 2ª ha dictado y ahora es objeto de impugnación casacional -siguiendo al TEAC en su criterio-, parte de la siguiente realidad, que hemos de aceptar, no sólo por la falta de debate y controversia al respecto, sino por la propia índole del recurso de casación, que excluye la revisión de los hechos (art. 87 bis, 1 LJCA), salvo circunstancias excepcionales, aquí no concurrentes:

1) Se produjo una modificación o reformulación contable de las cuentas correspondientes al ejercicio 2004 de las tres entidades mercantiles recurrentes, pertenecientes a un mismo grupo fiscal. La solicitud de esa reformulación tuvo lugar, en los tres casos, en 2010.

2) Tal modificación de las cuentas depositadas consistía en el reflejo ex novo de una deducción en el impuesto sobre sociedades correspondiente al mencionado ejercicio, tanto en sede de la sociedad dominante como de las dominadas, por depreciación de cartera, referida a la participación de estas entidades en una tercera, denominada DOGI INTERNATIONAL FABRICS S.A., que no había sido registrada contablemente y, por ende, no había sido incluida, como gasto deducible, en la base imponible del impuesto.

La razón motivadora de la falta de deducción de las cantidades dotadas a esa provisión en las autoliquidaciones originarias parece ser un olvido o descuido, según cabe deducir de los escritos presentados por las tres mercantiles tanto en vía administrativa como judicial. Esto es, no se declaró en su día ante la Administración fiscal aquello que beneficiaba a las recurrentes y que ya, se ha de suponer, se conocía con ocasión de la formulación de las respectivas autoliquidaciones fiscales, basadas en las cuentas anuales depositadas, sin que sea admisible colegir, sin elemento de juicio o convicción alguno, que la tan extraordinariamente tardía reformulación de las cuentas anuales de 2004, emprendida en 2010, obedeció a algún conocimiento nuevo o sobrevenido del valor patrimonial depreciado de la cartera ostentada por las mercantiles aquí recurrentes.

3) La modificación de las cuentas anuales se produjo formalmente, calificada por el Registrador Mercantil y depositadas aquellas en el Registro Mercantil. Se desconocen datos más precisos acerca de la solicitud de modificación de las cuentas formulada al respecto y, en particular, de la gravedad del error contable aducida como justificación para su corrección; del momento preciso del conocimiento del citado error, esto es, si era originario o sobrevenido; así como de la fecha de la propia solicitud de reformulación, pues lo que se afirmó, con todo laconismo,



lo recogen literalmente las resoluciones denegatorias de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones, por referencia a las palabras de las propias entidades recurrentes, en sus respectivos escritos: "[...] recientemente se ha modificado la contabilidad del ejercicio 2004, a efectos de corregir el error cometido en su día".

4) En cualquier caso, pese a las severas dudas que nos suscitan ciertos aspectos y circunstancias de vital relevancia bajo las que se produjo el aludido procedimiento de reformulación -mercantil y contable-, es lo cierto que ni la Sala de instancia ni los TTEEA, en sus dos obligatorias instancias, objetan la procedencia de la reformulación de las cuentas anuales del ejercicio 2004, desde un punto de vista estrictamente formal, ni tampoco lo hacen desde la perspectiva material, a efectos tributarios (en lo relativo a la veracidad de la procedencia de la deducción en su día omitida, excepto, pues, la cuestión capital de sus efectos temporales).

El propio TEAC analiza en su resolución desestimatoria la acreditación de la efectiva depreciación de la cartera y la procedencia fiscal de la provisión -en su momento debido-, de suerte que, si tal provisión se hubiera reflejado, como era debido y lógico que sucediera, en las autoliquidaciones correspondientes a 2004, se habría aceptado sin reticencia, pues se considera que la provisión por depreciación de cartera era procedente, porque respondía a una pérdida de valor real y efectiva. En todo caso, no se nos ha explicado por qué no se incluyeron tales provisiones en la declaración tempestiva del ejercicio 2004 y por qué se formularon y aprobaron cuentas erróneas.

5) Partiendo de tales elementos de juicio, lo que sostiene la Sala de instancia en su sentencia es que la reformulación de cuentas anuales debe tener sus efectos fiscales, no el año correspondiente a las cuentas reformuladas de que se trata (2004), sino aquél en que tuvo lugar la reformulación y la subsiguiente solicitud de rectificación de las autoliquidaciones, con devolución de ingresos indebidos (2010).

TERCERO. Los términos del debate planteado en la casación en relación con las cuestiones suscitadas por el auto de admisión y la pretensión casacional.

No resulta ocioso, con el objetivo de establecer con precisión los términos del debate casacional, hacer una necesaria referencia a los fundamentos jurídicos segundo, tercero y cuarto del auto de admisión de este recurso de casación, conducentes a la formulación de las cuestiones que ostentan interés casacional para formar jurisprudencia, en que el planteamiento del asunto es el siguiente:

"[...] 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.

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.

3) 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 GGC 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 del 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 del 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 (sic) 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".

2. El escrito de interposición del recurso de casación razona sobre la procedencia de su pretensión anulatoria de la sentencia recurrida, con fundamento en los siguientes argumentos, que se reflejan en extracto (respetando su numeración):

22. Extrapolando esta doctrina -sobre la discordancia entre la calificación mercantil y la fiscal- a nuestro caso solo pueden existir unas cuentas anuales para cada ejercicio y esas cuentas son las que el Registrador Mercantil ha inscrito, del ejercicio 2004, que son las reformuladas y sobre ellas la Administración tributaria ha de basar la deuda realizando los ajustes que considere conveniente pero no puede alegar que no toma como base estas cuentas porque considera que el Registro Mercantil no debió inscribirlos y debió mantener las anteriores incorrectas.

23. La actividad del Registrador ( art. 18.2 del Código de Comercio) se dirige a determinar si la documentación presentada a inscripción puede acceder al Registro y, en consecuencia, producir los efectos de la publicidad registral. Aquí el registrador comprobó que podrían reformularse las cuentas anuales en la forma en que se hizo y por ello admitió la validez e inscripción de estas en el Registro Mercantil. Sobre lo que no alcanza la facultad de calificación es sobre la corrección de los asientos contables, pero esto no es lo que se solicita en el presente procedimiento.

24. Uno de los principios registrales es el principio de legitimación que se encuentra regulado en el artículo 20.1 del Código de Comercio y el artículo 7 del Reglamento del Registro Mercantil, en los que se dispone lo siguiente: "1. El 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 (...)".

25. ... Según el principio de legalidad, solo es inscribible lo jurídicamente válido y eficaz. La calificación registral sirve para enjuiciar esos requisitos y valorar críticamente el contenido de los documentos inscribibles. Si el Registrador ha autorizado la inscripción después de practicar su función calificadora, el acto debe ser válido y eficaz erga omnes".

26. Si el Registrador ha inscrito la reformulación de cuentas del ejercicio 2004 es porque considera que es legalmente posible y ese análisis formal de legalidad forma parte de la calificación registral, tal y como reconoce la sentencia citada.

27. Si los actos inscritos deben presumirse válidos y eficaces por el hecho de haber sido autorizada su inscripción por el Registrador Mercantil, hay sentencias de la Audiencia Nacional de 16 de febrero de 2011 (recurso número 320/2007) y 4 de mayo de 2011 (recurso número 128/2008) en las que se dispone que el Registrador Mercantil, está "dotado legalmente no sólo de una potestad de calificación, sino, en el resultado de su actividad, de una presunción de exactitud y validez del contenido del Registro ( arts. 18.2 y 20.1 del Código de Comercio)".

28. Si la Administración tributaria consideraba que la calificación realizada por el Registro Mercantil permitiendo la inscripción en el registro público de las cuentas reformuladas y sustitutivas era incorrecta debía y podía impugnar la citada calificación registral ante la jurisdicción mercantil.

29. El principio de autotutela administrativa no permite a la Administración tributaria soslayar estos procedimientos jurisdiccionales. Así lo ha reconocido el propio TEAC, en su resolución de 4 de junio de 2020 (R.G 5491/2019) donde analiza si un acuerdo administrativo de declaración de responsabilidad solidaria por aplicación de la doctrina jurisprudencial civil del levantamiento del velo... resulta conforme a Derecho. El TEAC adopta el criterio las sentencias del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003 y de 31 de enero de 2007...

30. La sentencia de instancia niega validez a la calificación del Registrador porque, según su criterio, la calificación registral alcanza la valoración de las normas mercantiles, pero no las de carácter tributario (es cierto que

el Registrador no ha de entrar a valorar normativa tributaria, pero es que al inscribir las cuentas anuales no está interpretando normativa tributaria. Esto nos parece evidente, por la sencilla razón que la normativa tributaria no establece obligaciones contables específicas. Por mor del art. 10.3 TRLIS, lo que hace la normativa tributaria es remitirse a la mercantil en lo relativo a las cuentas anuales y su aprobación.

31. Las conclusiones de la parte son confirmadas por lo dispuesto en el art. 19 TRLIS relativo a la imputación temporal de ingresos y gastos, cuando establece que "los ingresos y gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representen, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros".

32. Este precepto establece el principio de devengo, en virtud del cual, como regla general, los ingresos y gastos han de producir efectos tributarios en el momento en que nace el derecho o la obligación o en el momento en que se produce el hecho determinante de reconocimiento. Extrapolando este principio al ámbito de las provisiones por depreciación de cartera, la aplicación del art. 19 TRLIS implica que ha de reconocerse esta pérdida de valor en el ejercicio en que se ha producido. Como el deterioro se ha producido en el ejercicio 2004, lo fiscalmente procedente es que se tome en consideración y produzca efectos en ese ejercicio. Uno de los mecanismos para que ello sea así es mediante la reformulación de cuentas que se ha realizado. Por tanto, no existe contradicción entre este mecanismo mercantil utilizado y el principio de devengo que se consagra en la normativa tributaria. Es más, el mecanismo de reformulación de cuentas del ejercicio 2004 es el que permite cumplir de forma más directa y precisa el principio general de devengo establecido en el art. 19 TRLIS.

33. El criterio jurisprudencial que se pide al Tribunal Supremo es que para determinar la base imponible del IS deben tenerse en cuenta las cuentas anuales corregidas, sustitutivas de las anteriores y depositadas en el Registro Mercantil previa calificación positiva por parte del Registrador de tal posibilidad de reformulación y todo ello en el ejercicio contable en el que se produce el error contable. En el presente caso, el error contable se produce en el ejercicio 2004 y por este motivo debe procederse a la rectificación de la autoliquidación del IS de ese ejercicio.

34. Las dos alternativas que se plantean para liquidar el IS del ejercicio 2004, dentro del plazo de prescripción, y sobre las que deberá pronunciarse este Tribunal son: a) Tomar como base las cuentas inicialmente aprobadas por la sociedad que se han demostrado incorrectas; b) Tomar como base las cuentas reformuladas en 2010 que sustituyen a las anteriores, inscritas en el Registro Mercantil previa calificación del Registrador.

35. Es más ajustada a Derecho -a juicio, es de recordar, de las aquí recurrentes- la segunda alternativa por estos argumentos jurídicos:

(i) Análisis de la normativa mercantil: el principio contable de imagen fiel.

36. La sentencia, pese a admitir expresamente en el FD 4º, la existencia de un trascendente error contable que debía ser rectificado y que no existía inconveniente normativo en la corrección de las cuentas anuales después de su aprobación, considera que no procede la rectificación de las autoliquidaciones del IS, ejercicio 2004, de las sociedades INVESTHOLDING, IBP y BOLQUET porque, según su criterio, los errores contables solo cabe corregirlos en el ejercicio en el que se detectan (el ejercicio 2010), y no en la contabilidad del ejercicio al que se refieren los errores (ejercicio 2004).

37. En la normativa contable no hay ningún límite para corregir unas cuentas que, tras su aprobación por la Junta General, tienen errores importantes. En este punto debemos destacar que un principio básico del sistema contable es el principio de imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales y que se encuentra regulado en el artículo 34.2 del Código de Comercio.

38. Así lo declara el Tribunal Supremo en sentencias de 22 de noviembre de 2017 (2654/2016):

"Lo anterior conduce a la observancia de la siguiente prescripción del artículo 34.2 del Código de Comercio:

"Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de la situación de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica".

Por tanto, lo prioritario, según el precepto legal que acaba de transcribirse, es que la contabilidad a tomar en cuenta para determinar el valor de una empresa sea una imagen fiel de su realidad económica, y esto hace que las cifras que arroje esa contabilidad hayan de ser ajustadas en cualquier situación de inflación, aunque esta no alcance el nivel de hiperinflación. Pues lo contrario sería aceptar, en orden a determinar el valor total de una empresa, una contabilidad cuyas cifras formales fuesen discordantes con las que correspondan a sus elementos patrimoniales en la concreta situación económica en la que estos han de ser ponderados y valorados.

Lo cual comporta, así mismo, que cualquier norma de desarrollo de inferior rango haya de ser interpretada en coherencia con ese mandato del Código de Comercio y no pueda atribuírsele un significado contrario al mismo.

Es por ello correcta la solución seguida por la sentencia recurrida, que se apoya en la doctrina de la sentencia que invoca de esta Sala Tercera del Tribunal de 6 de noviembre de 2014 (casación 4500/2012)."

39. Por lo tanto, en nuestro caso la normativa no sólo permitía la reformulación de las cuentas del ejercicio en el que se produjo el error, sino que dado el relevante impacto que tenía el mencionado error en la imagen fiel de las sociedades, éste debía corregirse mediante la reformulación y nueva aprobación de las cuentas, aunque ya hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas.

40. La norma 22 del Plan General de Contabilidad (aprobado por el real 1514/2007 de 16 de noviembre), norma de rango reglamentario, ha de interpretarse de conformidad con el artículo 34 del CCom. Del citado precepto reglamentario no se infiere un único mecanismo de reformulación de cuentas para cumplir con el mandato legal de imagen fiel. El mecanismo que contempla es el que ha de utilizarse con carácter general, pero ello no quiere decir único. La mención expresa del literal "con carácter general" debe ser entendida en el sentido de que admite excepciones, y por lo tanto, como se ha expuesto, si la magnitud del error lo justifica, la reformulación de cuentas de un ejercicio erróneo con posterioridad a su aprobación no sólo no está prohibida por la normativa contable, sino que es una práctica permitida y existente en nuestro país.

41. En este punto debemos señalar que la norma 22ª del PGC, aunque no lo contempla expresamente, no prohíbe reformular las cuentas anuales del ejercicio en que tuvo lugar el error...

43. La posibilidad de la rectificación de la contabilidad del ejercicio en que se incurrió en el error ha sido confirmada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC), en la consulta de 28 de diciembre de 2011 (referencia 605-11). En la consulta se planteaba la posibilidad de reformular en el año 2011 las cuentas anuales del ejercicio 2010 que ya habían sido cerradas y aprobadas para proceder a su reformulación. En respuesta a la consulta, el ICAC confirma que, de acuerdo con la normativa, existen dos mecanismos distintos para proceder a la citada recalificación de esas cuentas anuales correspondientes al ejercicio anterior.

44. En la misma línea de permitir la sustitución de cuentas retroactivamente se pronuncia la Norma Internacional de Contabilidad nº 8 sobre Políticas contables, y cambios en las estimaciones contables señala que "el error correspondiente a un ejercicio anterior se corregirá mediante reexpresión retroactiva".

45. De la misma opinión es la DGT en la consulta de 15 de julio de 1997 (V1591-97): "En la medida en que la formulación de las nuevas cuentas anuales correspondientes al ejercicio 1995 tenga plenos efectos mercantiles en dicho ejercicio, de manera que se hayan contabilizado los gastos que motivan la formulación de dichas cuentas y, además, los mismos tengan la condición de fiscalmente deducibles en ese periodo impositivo (...) el sujeto pasivo podrá instar la devolución de ingresos indebidos".

46. En dicha consulta se analizaba un supuesto en el que se reformularon las cuentas para incluir unas pérdidas que no habían sido registradas, y la DGT considera que en la medida en que la reformulación tiene plenos efectos mercantiles, si se han contabilizado gastos que motivaron la formulación de dichas cuentas y, además, los mismos tienen la condición de fiscalmente deducibles en ese periodo impositivo, el sujeto pasivo puede instar la devolución de ingresos indebidos.

(ii) Análisis de la normativa tributaria: el principio de capacidad económica

47. A la misma conclusión llegamos desde un análisis finalista de la norma tributaria. En primer lugar, por aplicación de los principios de la lógica. Debe generar efectos jurídicos aquello que todas las partes señalan que es cierto y es que las cuentas anuales del 2004 eran incorrectas y no representaban la imagen fiel de la sociedad.

48. Resultaría absurdo que se pretenda negar la rectificación de las autoliquidaciones argumentando que en el ejercicio 2004 debe primar el resultado contable de las cuentas anuales que todas las partes han reconocido que son erróneas.

49. Por este motivo, si todas las partes y la sentencia objeto de casación coinciden en señalar que las cuentas antes de su reformulación y sustitución eran incorrectas, para establecer si resulta procedente o no la rectificación de la autoliquidación del IS se debe partir de las cuentas debidamente reformuladas, presentadas y válidamente inscritas ante el Registro Mercantil.

50. El criterio de la sentencia objeto de casación -conforme el error contable debe corregirse en la contabilidad del ejercicio en el que se detectó (2010), y no en la contabilidad del ejercicio al que se refería el error (2004)- infringe el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la CE. Este precepto obliga a interpretar la norma jurídica, cuando pudieran existir dudas sobre su contenido o alcance, de aquella forma que mejor permita el cumplimiento de este requisito constitucional que constituye el fundamento de nuestro sistema tributario.

51. Las primeras sentencias del TC en materia tributaria fueron especialmente valiosas en la determinación del significado del principio de capacidad económica. En ellas se reconoció que "a diferencia de otras Constituciones, la española alude expresamente al principio de capacidad contributiva y además lo hace sin agotar en ella -como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia tributaria" ( STC 27/1981, FJ 4º), y se afirmó que dicho principio contiene la exigencia lógica de "buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra" ( STC 27/1981, FJ 4º).

52. Este criterio coadyuva a considerar que a efectos tributarios para liquidar el IS del ejercicio 2004 ha de partirse de aquellas cuentas anuales que mejor expresan la real manifestación de riqueza por parte de la sociedad, que en este caso son las cuentas reformuladas.

53. La consecuencia lógica de la anterior afirmación es que el principio estudiado "quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia" ( STC 221/1992, FJ 4º).

54. En el presente caso, no corregir el criterio de la sentencia objeto de casación significaría vulnerar el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE porque la caída de los fondos propios de la sociedad participada tuvo lugar en el ejercicio 2004 y esa circunstancia ha de tomarse en cuenta en ese ejercicio a efectos de fijar la carga tributaria que ha soportado en ese ejercicio.

55. Para cumplir con el principio de capacidad económica, la corrección del error cometido por esta parte en las cuentas anuales del 2004, tan solo puede tener lugar mediante una reformulación de las cuentas anuales con efectos tributarios en ese ejercicio 2004, que incluyan la provisión por depreciación de cartera que debió dotarse, pues dichas cuentas estaban suministrando a terceros, incluida la propia Administración tributaria, una información financiera que no era exacta, no se correspondía con la realidad ni con la capacidad económica del obligado tributario y, por tanto, no representaba una imagen fiel del grupo de sociedades.

56. La improcedencia de denegar efectos fiscales a la reformulación contable en el ejercicio 2004 se pone de manifiesto, también, por el resultado absurdo que se alcanza. De mantenerse el criterio de la sentencia, la provisión por depreciación de cartera tan solo sería deducible fiscalmente en el ejercicio 2010. Pero ello chocaría con lo dispuesto en el artículo 12.3 del TRLIS vigente en 2010, que establece que las provisiones por depreciación de cartera tan solo pueden deducirse en el ejercicio en que se produce la caída de los fondos propios de la sociedad participada.

57. Si no se admiten los efectos fiscales de la reformulación contable, dado que el 2010 no es el ejercicio en el cual ha tenido lugar la caída de los fondos propios que motivan el registro de la provisión, se generaría una situación contradictoria e incoherente ya que esa real depreciación nunca tendría efectos fiscales en contra de lo dispuesto por el principio de capacidad económica...

iii.- pretensiones deducidas y pronunciamientos solicitados

...59. En relación con la primera cuestión, se pide se sienta jurisprudencia en el sentido de que las cuentas anuales válidamente formuladas son aquellas aprobadas y depositadas e inscritas en el Registro Mercantil previa calificación por el Registrador, por aplicación de lo dispuesto en los arts. 18.2 y 20.1 del Código de Comercio . En el caso de reformulación de cuentas (en el año 2010) que comporten la sustitución de las que correspondan a ejercicios anteriores (en nuestro caso ejercicios 2004 y posteriores) por errores relevantes, éstas son las que ha de tomarse en consideración para liquidar, en el plazo de prescripción, el IS del ejercicio al que se refiere la reformulación de las cuentas (ejercicio 2004), por aplicación de lo dispuesto en el art. 10.3 TRLIS.

60. En relación con la segunda cuestión objeto del recurso de casación, se nos pide sentar jurisprudencia que declare que la reformulación de cuentas anuales de un ejercicio anterior (aquí, ejercicio 2004), inscrita en el Registro Mercantil, ha de considerarse y producir efectos en el período al cual dicha rectificación se refiere a los efectos de liquidar el Impuesto sobre Sociedades (en este caso, el del ejercicio 2004), para la correcta aplicación del principio contable de imagen fiel ( art. 34.2 del Código de Comercio) y de capacidad económica ( art. 31 de la Constitución Española).

CUARTO.- El problema planteado en la segunda de las cuestiones, relativa al periodo de imputación de los gastos aflorados en las cuentas rectificadas.

La tesis de la parte recurrente de que la reformulación de las cuentas correspondientes a 2004 y su depósito en sustitución de las primeramente depositadas lleva consigo la consecuencia jurídica inexorable, defendida de modo ingenioso, pero en cierta medida sofisticado, de que el periodo que, a efectos fiscales, debe quedar afectado por esa reformulación es el relativo a ésta, o sea, el año al que se refieren las cuentas modificadas. Tal tesis, anticipémoslo, no la consideramos acertada.

Aun cuando dejemos intangible, como premisa de que hay que partir para la resolución del caso, la corrección de la reformulación misma operada y aprobada por el registrador mercantil, tal decisión no lleva aparejada ni compromete la conclusión acerca de la determinación del periodo en que debe surtir efectos. Las razones para alcanzar tal conclusión, coincidentes en parte con las expresadas por la Sala a quo, son las siguientes:

1) El artículo 38.c) del Código de Comercio dice así (con subrayado nuestro):

"c) 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".

El ámbito propio, tanto cronológico como objetivo que, de un modo excepcional, autoriza en la ley la reformulación de las cuentas de un ejercicio, viene definido en una norma con rango de ley, el citado precepto, que relega el mecanismo corrector a ese breve periodo de tiempo que media entre el cierre del balance y la formulación de las cuentas y, de un modo ciertamente extraordinario, en el lapso posterior a dicha formulación y antes de la aprobación. Aun cabría extender la posibilidad, en una interpretación notablemente extensiva del precepto, al plazo de cinco meses desde el asiento de presentación ( art. 367 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio -RRM-).

No contiene la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, previsión alguna acerca de la reformulación de cuentas anuales, salvo la mínima y tangencial referencia contenida en su artículo 270, vinculadas a los reparos objetados en el informe de auditoría, cuando sea preciso. Tampoco el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, al que se remite el artículo 84 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, en su regulación del depósito de las cuentas anuales y su calificación registral, contienen previsión alguna acerca de la posibilidad de modificar a posteriori las cuentas ya depositadas.

2) En el caso debatido, como ya se ha adelantado, las tres sociedades recurrentes no han ofrecido explicación alguna, en ningún momento, desde la vía administrativa iniciada con ocasión de las respectivas solicitudes de rectificación de sus autoliquidaciones, hasta el proceso judicial, ni en la instancia ni en casación, en lo referente al momento exacto en que fue advertido el error por omisión, consistente en no haber llevado a cabo la dotación contable a la provisión por depreciación de cartera y si tal error -craso por lo demás, atendido el volumen económico a que afectaba- era originario o sobrevenido; de haberse padecido justo antes de depositar las primeras cuentas, no se comprende el motivo por el que no fueron rectificadas antes de ser entregadas en el Registro mercantil para su calificación y depósito, hasta varios años después.

De hecho, el principio contable de imagen fiel que reivindica el escrito de interposición como pauta rectora de su pretensión quedó sacrificado por virtud de una conducta descuidada, directamente imputable a la falta de diligencia de las propias mercantiles recurrentes si, una vez conocido ese patente error por discordancia con la realidad, no fue corregido con la diligencia debida, proporcional a la magnitud económica de la equivocación, en el momento oportuno, el primero disponible para ello.

3) Si, por el contrario, el error contable fue advertido con posterioridad, lo que, por otra parte, parecería coincidir con el hecho de la tan sumamente tardía solicitud de reformulación de las cuentas anuales, debieron los recurrentes expresar tanto la ocasión o circunstancia que determinó el conocimiento o advertencia del error contable y, en relación con ello, la acreditación de que ese conocimiento tuvo lugar en la fecha que se afirma como cierta; como también la fuente de esa información tardía o, expresado de otro término, la razón sobrevenida que hubiera impedido a una sociedad mercantil conocer el estado de su cartera al cierre del ejercicio en que se afirma se produjo una depreciación de aquella. De no ser así, no se comprende la tardanza en promover la reformulación registral de las cuentas, cinco años después de su depósito.

4) No es cierto que la determinación de las nuevas cuentas anuales sustitutivas de las primeramente depositadas conduzca, inexorablemente, a su mera rectificación y retroacción al periodo inicial en que se produjo el error, o al que se refiere éste, sin tomar en cuenta las normas contables y sus previsiones jurídicas de cómo proceder en estos casos.

5) Es de recordar que el artículo 10.3 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, aplicable al asunto, dispone, literalmente:

"3. En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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".

Ello significa que la expresión resultado contable que contiene el precepto remite a un régimen jurídico que no se encuentra solo en la norma fiscal, pese a su trascendencia en la determinación de la base imponible, sino también en normas foráneas a este campo, como el Código de Comercio, las leyes mercantiles y otras disposiciones, entre las que cabe mencionar, obviamente, las normas contables, que son las que, justamente, determinan o prefiguran el resultado contable que opera como presupuesto jurídico de la base imponible .

6) Pues bien, entra tales normas se encuentra la tantas veces citada en el proceso, la norma 22ª, bajo la rúbrica de Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables dispone:

"[...] 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.

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos. 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 [...]."

7) El párrafo tercero de la transcrita norma equipara, en su tratamiento, el régimen de corrección de los errores contables referentes a ejercicios anteriores con el aplicable a los cambios de criterio y, en estos, la adecuación o corrección no se resuelve en la aplicación del criterio nuevo o corregido al periodo a que afectaría originariamente, prescindiendo así de lo sucedido en los periodos o ejercicios intermedios. La norma establece una previsión, además, en caso de conocimiento sobrevenido. Como hemos dicho, el silencio de las recurrentes acerca de las circunstancias acaecidas es total, lo que nos priva del conocimiento de si la pérdida fue originaria o sobrevenidamente advertida, dato que es esencial para tomar en consideración la pretensión ejercitada en el recurso de casación.

8) A estos efectos, no vemos confrontación de la expresada norma con el artículo 34 del Código de Comercio, tal como sugieren los recurrentes -para el caso de que la norma de valoración que hemos transcrito fuera interpretada en el sentido en que lo hace la sentencia impugnada-, a falta de un razonamiento más acabado que, al menos, identificase cuál de los seis apartados del citado artículo 34 CCom. se vería comprometido y, asimismo, en qué punto, dada la referencia efectuada al rango meramente reglamentario del PGC, residiría la infracción de la norma superior.

Por lo demás, el argumento se limita a sugerir que la única interpretación posible del artículo 34 CCom., al incorporar el principio de imagen fiel, es la que permitiría la posibilidad legal de formas distintas de llevar a cabo la reformulación de las cuentas y proyectar sus efectos sobre el ejercicio que convenga a los recurrentes. Tal opinión incorpora la evidencia del reconocimiento de la que la norma 22ª de valoración contradice e impide la interpretación sostenida por los recurrentes.

9) No debe olvidarse que el principio de imagen fiel no solo es un fundamento o principio contable que contiene un derecho que asiste o beneficia a la sociedad mercantil que debe formular las cuentas, sino que, más principalmente, sirve a los terceros que acuden a la publicidad formal que otorga el registro para conocer los datos y elementos integradores de esa imagen fiel. Ello impide interpretar que cada empresa, aun aceptando la regularidad, en cualquier momento, de la reformulación de las cuentas anuales, pueda además elegir los efectos jurídicos contables y, por ende, fiscales, de aquella.

10) Puede señalarse, además, que ese principio legal de imagen fiel no es tributario de una única interpretación posible en favor de quien reconoce que ha cometido un error craso que, además, ha ocultado durante años a los terceros que se amparasen en la publicidad registral la verdadera imagen fiel de la empresa, dado el año en que se intentó la reformulación de las cuentas.

Además, la imputación al ejercicio 2004 de una pérdida -una provisión por depreciación de cartera que refleja una situación momentánea y que actúa en sus efectos como gasto deducible- puede reconocerse como existente al cierre de ese ejercicio, pero no es así si se la examina, sinópticamente, desde la perspectiva del momento posterior, elegido por las recurrentes, para emprender la reformulación y, con ella, la rectificación de las autoliquidaciones, porque ello sería tanto como desconocer que la depreciación, en tanto determinante de una provisión que se reconoce como deducible, se somete a un patrón de anualidad -la pérdida de valor al momento del cierre del ejercicio- de suerte que actuar contablemente como reivindica el escrito de interposición prescindiría de la evolución acaecida en los ejercicios intermedios, sobre los que no se ocasionaría efecto alguno, al margen de la valoración de la cartera en cada momento, incluso al margen también del mantenimiento de la propia cartera, prescindiendo del efecto de arrastre de la pérdida, considerada como producida al final de 2004 -en la tesis actora- para los ejercicios siguiente. Así, el artículo 12.3 de la Ley 43/1995, del impuesto sobre sociedades, aplicable al caso, dispone:

"[...] 3. La deducción en concepto de dotación por depreciación de los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario organizado no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el mismo. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil".

11) La alegación relativa al principio de capacidad económica, que se supone vulnerado en el caso debatido por la sentencia que examinamos, no puede ser compartida. Es cierto que, con ciertos límites constitucionales, la plasmación legal de la capacidad económica no conduce a una medición exacta, unívoca o milimétrica de esa capacidad, sino que su establecimiento se confiere a la regulación legal, que es contingente y variable. De ser así, no serían posibles las muy abundantes reformas legales en materia tributaria que, en un sentido u otro, percuten o afectan al cuántum en que se cifra esa capacidad económica o contributiva como medida de la imposición en cada tributo y periodo, alterando la base imponible o los tipos de gravamen. Quiere ello decir que la plasmación de la contribución de acuerdo con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE permite la remisión a conceptos, definiciones y cambios de orden legal, sin que optar por un sistema u otro de imputación temporal signifique, por sí solo, una conculcación de dicho principio de capacidad, ni tampoco que la opción preconizada en el recurso de casación determinase una mejor observancia de dicho principio.

En el impuesto que nos ocupa, la base imponible, por imperativo de la ley, coincide con el resultado contable, con las correcciones pertinentes, previstas también en la norma fiscal. La afirmación que se realiza sobre la infracción de ese principio basal de la imposición, la capacidad económica, es la contenida en el ordinal 57 del escrito de interposición, conforme a la cual contraría dicho principio el hecho de que la reformulación contable surta sus efectos en 2010, no en 2004:

"[...] De este modo, si no se admiten los efectos fiscales de la reformulación contable, dado que el 2010 no es el ejercicio en el cual ha tenido lugar la caída de los fondos propios que motivan el registro de la provisión, se generaría una situación contradictoria e incoherente ya que esa real depreciación nunca tendría efectos fiscales en contra de lo dispuesto por el principio de capacidad económica".

Es preciso tener en cuenta que, una vez verificado que la causa motriz de la reformulación de las cuentas tiene su origen en el padecimiento de un error grosero, por omisión, en que incurren las propias entidades, puede afirmarse que una autoliquidación originaria que reflejase con fidelidad los ingresos y gastos, ergo también las provisiones contablemente deducibles, de forma debida, habría satisfecho de una manera más plena el principio de capacidad económica que se invoca.

12) Tampoco puede considerarse que con la exégesis llevada a cabo por la Administración -y respaldada por el Tribunal de instancia- se vulnera el artículo 19 de la Ley 43/1995, sobre imputación temporal de ingresos y gastos, pues tal previsión normativa se mueve en el terreno de la configuración de la base imponible, con vistas a la confección de las cuentas y a la declaración fiscal derivada de éstas, no para el momento posterior de la reformulación. Basta para ello, sin más precisiones argumentativas, que es la propia parte recurrente la que no ha observado el principio del devengo con ocasión de su declaración tributaria originaria.

**Quinto. Razonamiento en relación con la presunción de veracidad de la calificación del registrador mercantil y su proyección al caso.**

La primera de las cuestiones contenidas en el auto de admisión es formulada así:

"[...] 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 ) [...]"

En realidad, el conflicto aquí denunciado entre la facultad de calificación que asiste al registrador mercantil -y la presunción de veracidad de los actos que califica-, de una parte; y la competencia administrativa para determinar la base imponible del impuesto, o la procedencia de una solicitud de rectificación de la autoliquidación originaria, es más aparente que real, porque cada una de las facultades ejercidas discurre por su cauce propio, sin que exista entrecruzamiento ni colisión entre ellos, como vamos a explicar.

La regulación de las cuentas anuales y su depósito viene regulada, con carácter general y sin perjuicio de las especialidades que afectan a determinadas entidades, en los arts. 25 a 49 del CCom., según redacción de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. A tales normas han de añadirse las propias de las sociedades de capital.

De la exposición de motivos de dicha Ley 16/2007 se infiere que el Código de Comercio recoge la regulación contable relativa a la elaboración de las cuentas anuales, mientras que las obligaciones relativas a formulación, auditoría, aprobación, depósito y publicación quedan recogidas en la legislación de cada forma societaria (para las sociedades de capital, la Ley 1/2010, texto refundido de normas aplicables al caso) sin perjuicio de la regulación básica que establecen los artículos 37 y 41 CCom.

Así, según dispone el artículo 34 CCom:

"[...] 1. Al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad. El estado de flujos de efectivo no será obligatorio cuando así lo establezca una disposición legal..."

La introducción, en el contenido, de los estados de patrimonio neto y de flujos de efectivo, obedece a la reforma introducida por ley 16/2007 y destaca que el primero recogerá las variaciones de valor consecuencia de la aplicación del criterio de valor razonable hasta que los bienes o derechos se den de baja, cancelen o deterioren, pasando entonces el importe de la variación a la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Por su parte, el artículo 27 CCom. exige a los empresarios la presentación de los libros obligatorios en el Registro Mercantil de su domicilio, para que, antes de su utilización, ponga en el primer folio de cada uno diligencia de los que tuviera el libro y, en todas las hojas de cada libro, el sello del Registro. Los libros de llevanza voluntaria también pueden presentarse.

El artículo 253 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, de 2 de julio de 2010 -LSC- con que comienza el título dedicado a las cuentas anuales, señala que:

"1. Los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados. 2. Las cuentas anuales y el informe de gestión deberán ser firmados por todos los administradores. Si faltare la firma de alguno de ellos se señalará en cada uno de los documentos en que falte, con expresa indicación de la causa".

Añade el artículo 254 LSC que:

"1. Las cuentas anuales comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria.

2. Estos documentos, que forman una unidad, deberán ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, de conformidad con esta Ley y con lo previsto en el Código de Comercio.

3. La estructura y contenido de los documentos que integran las cuentas anuales se ajustará a los modelos aprobados reglamentariamente".

En lo atinente al depósito de las cuentas, que es la cuestión primordial que nos ocupa en el caso presente, ha de señalarse que el artículo 279 LSC establece que:

"Dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales, se presentará para su depósito en el Registro Mercantil del domicilio social certificación de los acuerdos de la junta general de aprobación de las cuentas anuales y de aplicación del resultado, así como, en su caso, de las cuentas consolidadas, a la que se adjuntará un ejemplar de cada una de dichas cuentas..., así como del informe de gestión y del informe de los auditores, cuando la sociedad esté obligada a auditoría o ésta se hubiera practicado a petición de la minoría [...]".

Asimismo, dispone el artículo 280 LSC, acerca de la calificación que incumbe al registrador mercantil, lo siguiente:

"el registrador, dentro de los 15 días siguientes a la fecha del asiento de presentación, calificará bajo su responsabilidad si los documentos presentados 1.- son los exigidos por la Ley, 2.- si están debidamente aprobados por la Junta general y 3.- si constan las preceptivas firmas.

Si no apreciare defectos, tendrá por efectuado el depósito, practicando el correspondiente asiento en el libro de Depósito de Cuentas y en la hoja correspondiente a la Sociedad depositante. En caso contrario, procederá conforme a lo establecido respecto de los títulos defectuosos".

El Reglamento del Registro Mercantil complementa esta regulación al señalar en su artículo 368, relativo a la calificación e inscripción del depósito, lo que sigue:

"1. Dentro del plazo establecido en este Reglamento, el Registrador calificará exclusivamente, bajo su responsabilidad, si los documentos presentados son los exigidos por la Ley, si están debidamente aprobados por la Junta general o por los socios, así como si constan las preceptivas firmas de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 2.º del apartado 1 del artículo 366.

2. Verificado el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el artículo anterior, el Registrador tendrá por efectuado el depósito, practicando el correspondiente asiento en el Libro de depósito de cuentas y en la hoja abierta a la sociedad. El Registrador hará constar también esta circunstancia al pie de la solicitud, que quedará a disposición de los interesados.

3. En caso de que no procediere el depósito, se estará a lo establecido para los títulos defectuosos".

Por su parte, el artículo 369 RRM, de rúbrica publicidad de las cuentas depositadas, afirma:

"La publicidad de las cuentas anuales y documentos complementarios depositados en el Registro Mercantil se hará efectiva por medio de certificación expedida por el Registrador o por medio de copia de los documentos depositados, a solicitud de cualquier persona. La copia podrá expedirse en soporte informático".

Prueba palpable de que el control del Registrador mercantil sobre la calificación de las cuentas anuales, a efectos de su depósito, es meramente formal o extrínseco es la previsión contenida, con carácter general, en el artículo 31 CCom., conforme al cual:

"1.- El valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho".

A propósito de esta cuestión, la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Primera, de 21 de marzo de 1963, señaló que los asientos de los libros carecen de sustancia jurídica y no tienen fuerza para acreditar hechos jurídicos, sino hechos materiales de carácter patrimonial. La controversia que genera esta doctrina reside en la opinión jurídica, del mayor prestigio en materia mercantil, de que los asientos contables recogen prestaciones que, en cumplimiento de los contratos, se hacen las partes, y, en consecuencia, pueden probar hechos que tienen efectos jurídicos.

A la vista de tal valor probatorio de los libros -incluidas las cuentas ya calificadas y depositadas en el Registro Mercantil-, similar al que ostenta cualquier documento privado en cuanto a la certeza de su contenido, se desdice la tesis defendida en el recurso de casación de que la calificación registral otorgue veracidad o eficacia propia a los libros o cuentas depositadas, en cuanto a los datos reflejados y también en lo que respecta a los efectos temporales de su corrección ulterior. De una parte, porque la calificación registral se limita, legalmente, a la comprobación meramente externa y formal de si los documentos presentados son los exigidos por la Ley, si están debidamente aprobados por la Junta general o por los socios, así como si constan las preceptivas firmas, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 2.º del apartado 1 del artículo 366 RRM; de otra parte, porque aunque la calificación del registrador abordara el examen jurídico o de fondo de las cuentas, relativo a la veracidad de la documentación o a su ajuste a la realidad, en modo alguno puede inferirse de esa presunción sobre las cuentas anuales reformuladas -que aceptamos como tal a los meros efectos dialécticos- que supongan opinión o toma de postura jurídica alguna, no prevista desde luego en la ley, acerca del periodo en que ha de surtir efectos, fuera del ámbito estrictamente registral, tal reformulación, pues dichos efectos, de orden contable y fiscal, no sólo están fuera del ámbito de verificación registral, sino que no están condicionados ni vinculados por la expresada calificación.

No se trata, por tanto, de que la Administración tributaria pueda contradecir, a efectos del ejercicio de sus potestades de comprobación o establecimiento de la deuda tributaria, lo declarado o presumido registralmente, como se sostiene en el escrito de oposición de la Administración del Estado, que va mucho más allá de la cuestión que el proceso mismo sugiere. No se trata, dicho de otro modo, de que la Administración no quede vinculada por la calificación registral, toda vez que ese vínculo -o su negación- supondría una coincidencia objetiva entre los campos propios del registro mercantil y la norma fiscal, lo que aquí no sucede en modo alguno, salvo en aquéllos extremos que, en la propia ley, definen el objeto de la calificación registral y, por ende, el valor de presunción de dicha presunción y su alcance.

Antes al contrario, el registrador, conforme a la ley, termina su labor y la fuerza de su intervención pública con la constatación de que las cuentas anuales, originarias o reformuladas, se ajustan a lo establecido en el reiterado artículo 368 RRM, esto es, que los documentos presentados son los exigidos por la Ley, que están debidamente aprobados por la Junta general o por los socios, así como si constan las preceptivas firmas de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 2.º del apartado 1 del artículo 366. Fuera de tal ámbito de comprobación, ni las cuentas hacen fe por sí solas de hecho alguno, a partir de la intervención calificadora del registrador mercantil, ni en ningún caso mantendrían la presunción, que no sería fáctica, a los efectos de imputar a un ejercicio u otro lo establecido en unas cuentas objeto de reformulación.

#### **Sexto.** *Jurisprudencia que se dicta acerca de las cuestiones de interés casacional.*

1) En respuesta a la segunda de las cuestiones sobre las que nos pide la formación de jurisprudencia el auto de admisión, hemos de afirmar lo siguiente:

a) que el periodo impositivo en el que ha de considerarse que opera la reformulación de las cuentas anuales llevada a cabo, con rectificación de las ya depositadas, en su día, en relación con un ejercicio anterior, con posterior inscripción en el Registro Mercantil, ha de ser el correspondiente a aquél en que se realiza la rectificación, por así

exigirlo las normas contables de aplicación, en particular la norma 22ª de valoración del Plan General de Contabilidad aplicable al caso.

b) A tal efecto, no obsta que el artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (equivalente al artículo 10.3 de la Ley 43/1995, aplicable al caso), establezca que la base imponible del tributo referido se calcula a partir de la contabilidad mercantil aprobada por el sujeto pasivo, toda vez que la propia configuración de la base imponible incorpora los principios, criterios y normas contables.

c) Esto es, en el caso debatido, no procede rectificar la autoliquidación del impuesto correspondiente a 2004 por el hecho de que la reformulación promovida, en circunstancias imprecisas, en 2010, se refiera a dicho periodo.

1) En respuesta a la primera de las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, la doctrina jurisprudencial es la siguiente:

a) En el ámbito de la calificación y depósito de las cuentas anuales por el Registrador Mercantil y de posterior inscripción en el Registro Mercantil, incluida la calificación y depósito sobre las cuentas reformuladas o corregidas, el valor presuntivo y probatorio de la citada calificación registral debe limitarse a los aspectos que, en el reglamento del registro mercantil, obligan a dicha calificación, es decir, que los documentos presentados al registro son los exigidos por la Ley, que están debidamente aprobados por la Junta general o por los socios, así como que constan las preceptivas firmas de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 2.º del apartado 1 del artículo 366.

b) En relación con tal comprobación y calificación registral, referida a esos aspectos, la Administración no podrá objetar el error o improcedencia de la calificación.

c) El depósito de las cuentas anuales -originarias o reformuladas- no atribuye presunción alguna de veracidad o validez a dichas cuentas, ni su ajuste con la realidad reflejada contablemente.

d) La Administración tributaria, respecto de los datos contables consignados en las cuentas registradas y depositadas, puede y debe, interpretando la ley y los reglamentos aplicables, decidir conforme a tales normas el periodo fiscal a que deben imputarse los efectos de la modificación efectuada, sin que el poder certificante del registrador mercantil, en los términos limitados a que nos hemos referido, pueda interferir o condicionar esa facultad administrativa, siempre bajo el control último de los tribunales de justicia.

A tal respecto, es preciso señalar que el dilema que plantea el asunto no es, en verdad, el de si cabe la imputación al ejercicio 2004 o al 2010. El problema se agota en la improcedencia de acogerse a la primera de las opciones, única que fue objeto de petición por las sociedades recurrentes. La referencia al año 2010 es un recurso dialéctico admisible para poner de manifiesto dicha improcedencia, no el reconocimiento de un derecho distinto al solicitado.

e) 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) obliga a la Administración a denegar una solicitud de rectificación de la autoliquidación formulada en los términos examinados en este caso.

## **Séptimo.** *Resolución del recurso de casación.*

La conclusión que deriva de la doctrina que se ha hecho explícita es que debe ser desestimado el recurso de casación, por las razones que se han desarrollado ampliamente en la fundamentación jurídica, toda vez que la sentencia de instancia es adecuada a Derecho en la interpretación que realiza de las normas aplicables al caso. Ello es así pese a que la Sala sentenciadora parece dar por bueno el fundamento de la desestimación basado en la existencia de resoluciones del ICAC, en el ámbito contable, y de la Dirección General de Tributos, en el fiscal, en respuesta a consultas vinculantes, pero sin efectuar la precisa aclaración de que tales criterios se asumen por aceptar lo que en las resoluciones referidas se plasma y en la convicción de su acierto jurídico, no porque constituyan para los tribunales de justicia una fuente que nos resulte vinculante, en el sentido del artículo 1.1 del Código Civil.

Cabe añadir que el debate, en la parte correspondiente a la segunda cuestión, parece haber girado sobre si una provisión incluida en unas cuentas anuales reformuladas y depositadas, en lo relativo al año 2004, deben proyectarse sobre el ejercicio al que se refieren o no. Tal es la razón denegatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, la de la improcedencia de imputar el gasto surgido en la cuenta reformulada en 2004, lo que conducía al fallo de modo directo. La afirmación de que lo precedente era la imputación a 2010 no es sino un argumento de refuerzo para motivar jurídicamente el rechazo de la solicitud, no para crear una alternativa que deba estar presente en la resolución del asunto.

Finalmente, hemos de decir que la tesis contenida en el escrito de interposición, mantenida desde la vía administrativa y judicial de instancia, abre la puerta a un riesgo cierto de fraude -que no apreciamos en este asunto, pero sí resulta de potencial acaecimiento-, lo que podría suceder si se generaliza la práctica de que las cuentas anuales, ya aprobadas y depositadas en los plazos legalmente definidos y que sirven a los objetivos de dar a conocer datos esenciales de la vida y solvencia de una sociedad, relevantes para terceros, pudieran modificarse libremente sin más límite que el plazo de prescripción de la facultad de solicitar devoluciones fiscales, desatendiendo la regla de excepcionalidad que contiene el artículo 38.c) del Código de Comercio.

**Octavo.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en nombre y representación de las entidades mercantiles INVESTHOLDING J.D. S.L.; INVERSORA EN BIENES PATRIMONIALES S.L.; y BOLQUET, S.L., contra la sentencia de 13 de junio de 2019 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 250/2016.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.