

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087032

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1095/2022, de 26 de julio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4797/2020

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. *Reformulación de unas cuentas anuales aprobadas de un ejercicio cerrado por un error contable.* En fecha 12 de julio de 2016, la entidad recurrente presentó solicitud de rectificación de autoliquidación correspondiente al IS de 2011 al entender que se había contabilizado erróneamente un ingreso extraordinario de 1.100.000 €. Esta solicitud fue desestimada por la Administración en acuerdo confirmado en reposición y en vía económico-administrativa. La sentencia recurrida resolvió que, aprobadas las cuentas anuales y transcurridos los plazos de impugnación, cualquier modificación posterior debe ser contabilizada en el ejercicio en curso correspondiente a través a las cuentas de reflejo extraanual previstas en el Plan Contable. La reformulación, según se razona en el fundamento de derecho tercero, es un acto excepcional cuya realización está vedada una vez se aprueben las cuentas anuales. La Sala se remite a la doctrina sentada en la STS de 25 de octubre de 2021, recurso n.º 6820/2019 (NFJ084037) en la que se afirma que 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. La regla de imputación temporal de ingresos y gastos prevista en el art.19 TR Ley IS [art. 11 de la Ley 27/2014 (Ley IS)] obliga a la Administración a denegar una solicitud de rectificación de la autoliquidación formulada en los términos examinados en este caso. La posibilidad de reformulación de las cuentas se ciñe al 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. La subsanación de los errores contables no debe realizarse mediante la reformulación de las cuentas anuales que ya han sido aprobadas con arreglo al procedimiento establecido, sino mediante la aplicación de la Norma 22ª del Plan General de Contabilidad. La Sala fija la siguiente doctrina: Cuando haya constancia de que se ha practicado una anotación contable de forma errónea, no puede acudir a la reformulación de las cuentas anuales ya aprobadas y cuyo plazo de impugnación ha transcurrido, a fin de corregir el resultado contable y calcular la base imponible en el IS para solicitar, por parte del contribuyente, la rectificación de su autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos [Vid., ATS de 18 de febrero de 2021, recurso n.º 4797/2020 (NFJ081240) que planteó el recurso de casación].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10 y 19.
RD 22 de agosto de 1885 (CCom), arts. 27, 31, 34 y 38.
RD 1514/2007 (PGC), Norma de Valoración 22.ª.
Ley 27/2014 (Ley IS), art. 11.

PONENTE:

Don ISAAC MERINO JARA
Magistrados:

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.095/2022

Fecha de sentencia: 26/07/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4797/2020

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 05/07/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 4797/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1095/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 26 de julio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 4797/2020, interpuesto por Serveis de Intermediació G, S.L., representada por la procuradora, doña Iciar de la Peña Argacha, contra la sentencia de 11 de junio de 2020, dictada

por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección Primera, en el recurso contencioso-administrativo núm. 899/2019, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2011.

Ha comparecido, como parte recurrida, el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. El presente recurso de casación se interpuso por Serveis de Intermediacio G, S.L. contra la sentencia dictada el 11 de junio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso núm. 899/2019, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 29 de mayo de 2019 que desestimó la reclamación 43-01190-2017 interpuesta contra la resolución desestimatoria de recurso de reposición dictada por AEAT Cataluña, delegación de Tarragona en relación al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2011, con una cuantía de 27.554,56 euros.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

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

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

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

Finalmente, Serveis de Intermediacio G. terminó desistiendo del referido contrato de compraventa con anterioridad a la fecha prevista para la formalización de la escritura pública (30 de junio de 2011)

La contabilización de la resolución del contrato se efectuó el 17 de diciembre de 2011 reflejándose la baja de la deuda contra un ingreso extraordinario, el cual formó parte del resultado contable y de la base imponible de la entidad en el año 2011.

Contablemente, según el dictamen pericial que se aportó en el procedimiento en el que se dictó la sentencia recurrida, lo que debió reflejarse es la baja de la deuda contra la cuenta de inmovilizado.

El 12 de julio de 2016, Serveis de Intermediacio G. presentó solicitud de rectificación de autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 2011 por entender que se había contabilizado erróneamente un ingreso extraordinario de 1.100.000 euros.

Dicha solicitud fue desestimada por la AEAT, desestimación que fue confirmada en reposición, el 28 de junio de 2017, interponiendo la sociedad reclamación en vía económico-administrativa, el 28 de julio siguiente.

Frente a la resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, se interpuso recurso contencioso-administrativo que fue resuelto por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación. En su fundamento cuarto, tras manifestar de entrada que no se discute, en este caso, que el asiento contable realizado a raíz de la rescisión contractual, es erróneo; que la solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2011, se presentó el 12 de julio 2016; que la aprobación por parte de la Junta de socios de la entidad recurrente de la reformulación de las cuentas del mismo ejercicio 2011, se realizó en el año 2019; que los hechos económicos que motivaron la rescisión contractual son anteriores a la fecha de finalización del mismo ejercicio 2011; y, que la contabilización de la resolución del contrato que se efectuó el 17 de diciembre de 2011, declara que, en esas circunstancias, se desestiman las alegaciones sostenidas por la actora con fundamento en que:

"por una parte, los errores en las cuentas anuales se corrigen, generalmente, con un ajuste que debe hacerse tan pronto como el error se detecte. El ajuste contable se refleja en el ejercicio en el que el error fue detectado.

Por otra, la posibilidad de reformular las cuentas anuales queda recogida tanto en el artículo 38 c) del Código de Comercio como en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC, que, desarrolla el principio de prudencia valorativa, según el cual se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos. La reformulación sólo es aplicable con anterioridad a la aprobación de las cuentas anuales. Una vez aprobadas por la Junta General y transcurridos los plazos de impugnación cualquier modificación deberá ser contabilizada en el ejercicio en curso. Hay que tener en cuenta que algunos socios podrían haber impugnado el acuerdo de aprobación o, incluso, el contenido de las cuentas ha podido ser conocido por terceras personas".

Segundo.

Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña María Francesca Bordell Sarro, en representación de la mercantil Serveis de Intermediació G, presentó escrito el 22 de julio de 2020 preparando recurso de casación contra la sentencia señalada.

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

2. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 29 de julio de 2020, emplazando a las partes a comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Tercero.

Admisión e interposición del recurso.

1. Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 18 de febrero de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

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

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

2. El representante procesal de la sociedad Serveis de Intermediació G, interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 15 de abril de 2021, que observa los requisitos legales, y en el que finaliza solicitando que con estimación del presente recurso de casación se anule la sentencia impugnada,

3. El abogado del Estado presentó escrito de oposición el 1 de junio de 2021 solicitando la confirmación de la sentencia recurrida por ser ajustada a derecho.

Cuarto.

Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia. En fecha 4 de mayo de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 5 de julio de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional.

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

La cuestión jurídica que se ha de someter a enjuiciamiento se contrae al análisis de la posibilidad de la reformulación de unas cuentas anuales que se hallan aprobadas, correspondientes a un ejercicio cerrado, en los casos en que se hubiera incurrido en un error contable.

Segundo.

- Alegaciones de las partes.

La sociedad Serveis de Intermediació G comienza su escrito de interposición sosteniendo la infracción del artículo 10.3 del TRLIS en el que se establece que la base imponible se determina a partir del resultado contable.

Mantiene que no estamos ante un error de imputación temporal de ingresos, error que se regiría por el art. 19.3 del TRLIS., puesto que lo que ha ocurrido esta vez es que se ha dado de baja una deuda contra un ingreso extraordinario, cuando se debería haber dado de baja contra una cuenta de inmovilizado. Tampoco se trata de hechos nuevos acaecidos una vez cerrado el ejercicio que ponen de relieve el error, al contrario, todos los hechos económicos son anteriores al cierre del ejercicio 2011.

Afirma que la tesis de la sentencia conduce a gravar a un resultado contable erróneo y, en definitiva, una capacidad económica inexistente.

Se pregunta Serveis de Intermediació G si el TRLIS admite que se grave un resultado contable erróneo, "por más que el sujeto pasivo lo haya consignado en sus cuentas anuales, y dichas cuentas hayan sido aprobadas por la Junta de socios de la sociedad, sin haber sido impugnadas, y hayan sido depositadas en el Registro Mercantil".

A lo que responde negativamente puesto que; por un lado, el artículo 143 TRLIS no circunscribe su aplicación a los órganos de inspección (como ocurre con la estimación indirecta o la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria), al revés, la potestad para calcular el resultado contable se prevé para todos los órganos de la Administración tributaria, incluidos los de gestión que conozcan un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, como es el caso; y, por otro, el artículo 143 TRLIS no restringe su aplicación a los casos en que los errores contables del sujeto pasivo han perjudicado a la Administración tributaria, al contrario, todas las potestades liquidatorias de que dispone de la Administración tributaria tienen por objeto que pueda cuantificar su importe correcto, y ello tanto si los sujetos pasivos han declarado un importe inferior al que era procedente, como cuando han declarado un importe superior al procedente.

Apunta que no puede obviarse que el artículo 120.3 LGT, establece que "Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente". Interpreta que la expresión "cualquier modo", contenida en dicho precepto comprende, necesariamente, los errores contables como los que son objeto del presente recurso. En modo alguno el art. 10.3 TRLIS, dedicado a determinar la base imponible, puede ser entendido, y menos aún, usado, como una forma de restringir los derechos de que gozan los obligados tributarios, como el de instar la rectificación de las autoliquidaciones que hayan perjudicado sus intereses legítimos.

Por otro lado, Serveis de Intermediació G reprocha a la sentencia recurrida, la infracción del art. 38 c) del Código de Comercio. Sostiene que, si bien es cierto que este artículo regula el deber de los administradores (u órgano competente para ello) de formular y, en su caso, reformular las cuentas anuales, antes de su aprobación por la Junta de socios (o el órgano que corresponda), ello no significa que, una vez aprobadas, mercantilmente no sea posible su reformulación seguida de una nueva aprobación por los citados órganos. Añade que lo cierto es que dicho artículo guarda silencio sobre este aspecto. Ese silencio es interpretado por la Administración y por la sentencia recurrida como una prohibición, visión que no es compartida por la sociedad recurrente

Mantiene que, salvo prohibición legal expresa, es perfectamente válido, desde el punto de vista jurídico-mercantil, que los administradores reformulen las cuentas anuales, cuando las inicialmente aprobadas adolecían de errores, y que se proceda a su aprobación por la Junta de socios. Defiende que la prueba más palmaria de que mercantilmente no hay obstáculo para ello, es que el Registrador mercantil ha extendido asiento admitiendo el depósito de las nuevas cuentas anuales, sin haber puesto reparo alguno.

Acto seguido, sostiene que la sentencia recurrida infringe nuestra sentencia de 14 de febrero de 2017, RCA, 484/2016, la cual, asegura, admite el empleo de unas cuentas anuales reformuladas, para rectificar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio al que se refieren, cuando el error se refiere a hechos o circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio.

Después afirma que, en el caso que nos ocupa, siguiendo nuestra jurisprudencia no puede sino dársele la razón puesto que la reformulación de las cuentas anuales, en esta ocasión, responde a la eliminación de un ingreso

que recogían las cuentas anuales que no cumplía la definición mercantil y que se registró como consecuencia de un error patente cometido en su confección.

Y a continuación dice que ello motiva que la reformulación de las cuentas anuales despliegue efectos fiscales y sea procedente la exclusión del citado ingreso de la base imponible del ejercicio 2011, determinando, en última instancia, que la base imponible negativa de dicho año sea superior a la inicialmente declarada. Y todo ello en el bien entendido de que la reformulación no es lo que da derecho a que se rectifique la autoliquidación. La reformulación es una consecuencia del error contable y una prueba más del mismo.

Por su parte, la abogacía del Estado, además de afirmar que los razonamientos de la sentencia recurrida son acertados, comienza manifestando que hubiera sido necesario incorporar a la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada el 12 de junio de 2016, la reformulación de las cuentas anuales del ejercicio 2011, aprobada por la Junta de socios y al no hacerlo así, la Administración no podía estimar la solicitud.

Afirma después en relación con la infracción, denunciada por la sociedad recurrente, del artículo 38.c) del Código de Comercio relativo a la posibilidad de reformular unas cuentas anuales que adolecen de errores, que se reafirma en los argumentos ya expresados en el recurso RCA 6820/2019, en el que se plantea una cuestión similar. Hemos de aclarar que a estas alturas ya ha recaído sentencia en dicho recurso: sentencia 1258/2021, de 25 de octubre.

Los argumentos son los siguientes:

(I) El artículo 10.3 TRLIS establece que "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".

Entre dichas normas de desarrollo se encontrarían el Plan General de Contabilidad y las Resoluciones y consultas del ICAC. Lógicamente, el resultado contable es el que se obtiene de las cuentas antes aprobadas por la Junta General de Accionistas.

Como el TRLIS no señala nada respecto de la forma de corregir los errores contables, debe acudir a la legislación mercantil y contable para verificar el resultado contable.

(II) El artículo 143 TRLIS atribuye a la Administración tributaria, a los solos efectos de determinar la base imponible de impuesto, la facultad de calcular el resultado contable aplicando las normas a que se refiere el artículo 10.3 de aquella ley, en concreto, el Código de Comercio, las restantes leyes mercantiles que resulten de aplicación y sus disposiciones de desarrollo, en las que se hallan las contables, que tienen naturaleza mercantil.

(iii) El artículo 38.c) del Código de Comercio, en cuanto a la forma de proceder en caso de errores en la contabilidad, determina que las cuentas anuales deberán ser reformuladas en casos de errores de tal magnitud que afecten muy significativamente a la imagen fiel, sólo en el supuesto de que hayan sido formuladas por los administradores, pero aún no hayan sido aprobadas por la Junta General de Accionistas.

(iv) Como se señala en la exposición de motivos del Real decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad "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, ha dado nueva redacción al artículo 38 del Código de Comercio. La letra c) dispone que, excepcionalmente, cuando los riesgos que afecten a la empresa 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.

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 estas".

(v) La norma de registro y valoración nº 22 ("Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables") del vigente Plan General de Contabilidad, dispone que "Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información. El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida de patrimonio neto. Asimismo, se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que 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".

(vi). La Norma de elaboración de las cuentas Anuales NECA nº 8 sobre el Estado de Cambios en el Patrimonio neto, aprobada por Resolución del ICAC, dispone que: "(...) Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informara en la memoria, e incluirá el correspondiente ajuste en el epígrafe "A. II". del Estado total de cambios en el patrimonio neto, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error. En el supuesto de que el error corresponda al ejercicio comparativo dicho ajuste se incluirá en el epígrafe C.II. del Estado total de cambios en el patrimonio neto. (...)".

(vii). La Consulta nº 3 BOICAC-86/2011 del ICAC en relación con la corrección de errores contables NRV 22ª del vigente PGC de 2007, sobre si la subsanación de un error contable implica la reformulación de cuentas anuales, señala que "la reformulación de cuentas anuales 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: "el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas basa su contestación únicamente apoyándose en el Código de Comercio, la Norma de Valoración nº 22 del PGC y la Norma de elaboración de las Cuentas anuales (NECA) nº 8", sin contemplar en ningún caso lo dispuesto en la Norma Técnica de Auditoría invocada por el contribuyente. Así, concluye que "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".

El mismo criterio interpretativo respecto de la norma de valoración 21 del antiguo Plan General de Contabilidad de 1990, emanado del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y publicado en el BOICAC nº 34 de julio de 1998, sobre la forma de rectificar los errores padecidos en la contabilización de los hechos económicos, el cual se pronuncia estableciendo que el efecto que ocasiona el error se ha de considerar producido al inicio del ejercicio económico en que se pone de manifiesto, habiéndose de incluir su efecto acumulado como un resultado extraordinario de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Con relación a esta norma, la Consulta del ICAC núm. 10 (BOICAC núm. 75 de septiembre de 2008) establece: "En relación con el registro de los ingresos y gastos que procedan de ejercicios anteriores, con carácter general, debe señalarse que en primer lugar deberá analizarse si existe un error -en cuyo caso, será de aplicación lo dispuesto para los errores en la norma de registro y valoración 22ª, sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre- o si el registro en ejercicios previos fue correcto, en cuyo caso los ingresos y gastos se registrarán de acuerdo con su naturaleza. En consecuencia, la cuenta 141. Provisión para impuestos se abonará con cargo a la cuenta 113. Reservas voluntarias, por la cuota y los intereses correspondientes a ejercicios anteriores, cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, éste no se hubiese producido. Por el contrario, si los ajustes en la cuenta 141 se efectuaran por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores.

Siempre que se produzca la 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; en particular, se deberá incorporar la información incluida en los modelos de memoria recogidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad".

(viii) La Resolución de 2 de febrero de 2007 del Tribunal Económico Administrativo Central, en su Fundamento de Derecho Segundo comparte el criterio establecido por el tribunal de instancia que resuelve que "Es claro que, de acuerdo con la normativa contable, las cuentas anuales deben reflejar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa, pero no es menos cierto que en el Plan General de Contabilidad se contemplan cuentas, tanto de ingresos como de gastos, que recogen aquellos que se produzcan en la empresa por causas excepcionales o que deriven de ejercicios anteriores".

Asimismo, en la consulta número 1 del BOICAC número 34 de julio de 1998, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas indica que en la medida que se detecten errores en la contabilidad se deben investigar las causas que han originado dichos errores y proceder al ajuste de las partida implicadas, añadiendo que: "en todo caso, será de aplicación la norma de valoración 21.ª "Cambios en criterios contables y estimaciones", contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, en el sentido de considerar que el efecto que ocasiona el error se produce al inicio del ejercicio en que se pone de manifiesto, criterio que comparte este Tribunal. Por tanto, dado que la modificación corresponde al ejercicio 2000, es en este en el que procede la minoración que se pudiera derivar de la misma, una vez examinada la realidad o no de la deuda y la posible condonación o no de la misma".

Dicho todo esto, rechaza la aplicación al caso de la sentencia del Tribunal Supremo, de 14 de febrero de RCA 484/2016, puesto que se trata de una sentencia desestimatoria de un recurso de casación, que no establece una doctrina que favorezca a la sociedad recurrente.

Tercero.

El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional

Como decíamos anteriormente, la abogacía del Estado ha puesto de manifiesto la existencia de otro recurso (RCA 6820/2019) con el que guarda cierta similitud el recurso que ahora estamos enjuiciando. En efecto, ambos recursos tienen bastantes puntos en común, de ahí que debemos remitirnos a la doctrina fijada en la sentencia recaída en el mismo (sentencia 1258/2021, de 25 de octubre),

Afirmamos en el fundamento jurídico cuarto de dicha sentencia, dedicado al periodo de imputación de los gastos aflorados en las cuentas rectificadas, lo siguiente:

"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, entre 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 los 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 vulnere 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".

Por su parte, en el fundamento jurídico quinto, relativo a la presunción de veracidad de la calificación del registrador mercantil y su proyección al caso, afirmamos:

"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".

Finalmente, en el fundamento de derecho sexto de la mencionada sentencia 1258/2021, de 25 de octubre, concretamos la doctrina aplicable a la resolución de las cuestiones de interés casacional.

Por un lado, declaramos:

"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".

Por otro lado, declaramos:

"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".

Como hemos dicho anteriormente, la posibilidad de reformulación de las cuentas se ciñe al 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.

La subsanación de los errores contables no debe realizarse mediante la reformulación de las cuentas anuales que ya han sido aprobadas con arreglo al procedimiento establecido, sino mediante la aplicación de la Norma 22ª del Plan General de Contabilidad.

Pues bien, dicho todo eso, la doctrina que fijamos es la siguiente: Cuando haya constancia de que se ha practicado una anotación contable de forma errónea, no puede acudir a la reformulación de las cuentas anuales ya aprobadas y cuyo plazo de impugnación ha transcurrido, a fin de corregir el resultado contable y calcular la base

imponible en el Impuesto sobre Sociedades para solicitar, por parte del contribuyente, la rectificación de su autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos.

Cuarto.

Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación

La sociedad Serveis de Intermediació G, solicita a la Sala que con estimación del presente recurso de casación se anule la sentencia impugnada, declarando conforme a Derecho la solicitud de rectificación de la autoliquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades 2011, excluyendo de la base imponible de dicho ejercicio el ingreso extraordinario de 1.100.000 euros que indebidamente registró en su contabilidad, admitiendo, por tanto, como resultado contable del ejercicio el que figura en las cuentas anuales reformuladas por la sociedad.

La abogacía del Estado sostiene que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación.

A la vista de lo expuesto en los fundamentos de derecho precedentes, procede declarar no haber lugar al presente recurso de casación, puesto que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y lo que procede es su confirmación.

Quinto.

- Pronunciamiento sobre costas.

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 expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

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 expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º- No haber lugar al recurso de casación núm. 4797/2020, interpuesto por Serveis de Intermediació G, S.L., representada por la procuradora, doña Icíar de la Peña Argacha, contra la sentencia de 11 de junio de 2020, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección Primera, que desestimó el recurso núm. 899/2019, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 29 de mayo de 2019 que desestimó la reclamación 43-01190-2017 interpuesta contra la resolución desestimatoria de recurso de reposición dictada por AEAT Cataluña, delegación de Tarragona en relación al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2011; sentencia que se confirma.

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.