

Relación entre normas contables y fiscales en la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades

Análisis de la [STS de 25 de octubre de 2021, rec. núm. 6820/2019](#)

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado)

Extracto

En la presente colaboración se comenta la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2021 (rec. núm. 6820/2019), la cual aborda aspectos relevantes de la relación entre las normas contables y las normas fiscales, en el ámbito nuclear, de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades. Destaca el análisis que efectúa del valor probatorio de la contabilidad, con especial referencia a los efectos de la calificación del registrador mercantil y su incidencia en la función de comprobación de la inspección tributaria.

Nota: El trabajo se realiza en el contexto del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso.

1. Supuesto de hecho

En síntesis y simplificando, en el curso de la comprobación administrativa de la declaración por el impuesto sobre sociedades, iniciada en 2009, correspondiente al periodo impositivo de 2004, la entidad pretendió que fuera reconocido, como gasto fiscalmente deducible, el deterioro de una participación. A tal efecto, presentó, con fecha 23 de julio de 2010, una solicitud de rectificación de la declaración correspondiente al periodo impositivo de 2004, en cuyo apoyo formuló, en 2010, unas nuevas cuentas anuales, relativas al ejercicio 2004, en las que se reflejó el mencionado deterioro. Esas nuevas cuentas anuales fueron admitidas a depósito en el Registro Mercantil.

En el auto de admisión del recurso de casación, de 8 de mayo de 2020 (rec. núm. 6820/2019 –NFJ077963–), se identifican dos cuestiones de interés casacional:

- Primera. «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)».
- Segunda. «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 [...]».

Se trata de una cuestión que también ha sido abordada, en términos similares, pero no idénticos, en el auto de admisión, de 18 de febrero de 2021 (rec. núm.

4797/2020 –NFJ081240–), a cuyo tenor el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistió en:

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

2. Doctrina del tribunal

La sentencia invierte el orden de las cuestiones.

Así, respecto de la segunda, formula tres criterios:

- Primero. «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 aquel en que se realiza la rectificación, por así exigirlo las normas contables de aplicación, en particular la norma 22.^a de valoración del Plan General de Contabilidad aplicable al caso».
- Segundo. «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».
- Tercero. «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».

En consecuencia, la respuesta que la sentencia da a la segunda cuestión casacional es que el asiento contable por el que se registra el deterioro surte efectos contables y, por ende, fiscales en el ejercicio en el que se practica, esto es, 2010.

Y, respecto de la primera, los cinco siguientes:

- Primero. «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».

- Segundo. «En relación con tal comprobación y calificación registral, referida a esos aspectos, la Administración no podrá objetar el error o improcedencia de la calificación».
- Tercero. «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».
- Cuarto. «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 certificador 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».
- Quinto. «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».

La respuesta a la primera cuestión prejudicial versó sobre el valor probatorio de la contabilidad, la eficacia jurídica de su acceso al Registro Mercantil y, en fin, la relación entre la contabilidad y las normas fiscales relativas a la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades. Aborda, por tanto, varios temas relevantes, relativos al valor fiscal de la contabilidad en el ámbito de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades.

La doctrina del tribunal establece el valor jurídico de la calificación del registrador mercantil y de sus efectos respecto de la función de comprobación desplegada por la inspección tributaria.

3. Comentario crítico

El núcleo del debate se centró en determinar el periodo impositivo en el que debían surtir efecto los asientos contables practicados en un ejercicio para reconocer el deterioro producido en otro anterior. No se discutió la realidad o pertinencia del deterioro sino, tan solo, el periodo impositivo en el que debía surtir efecto.

Ese debate, en términos más amplios, podría ser proyectado respecto de cualquier otro gasto o, más generalmente, movimiento patrimonial.

Fue circunstancia esencial el hecho de que el contribuyente, en el curso del procedimiento de inspección tributaria (2010), decidió reformular las cuentas anuales relativas al ejercicio precedente (2004) y presentar la solicitud de rectificación de la declaración relativa al periodo impositivo de 2004. Esto es, no enfocó la superación del error contable en los términos previstos, según se verá más adelante, por la norma de registro y valoración 22.^a del Plan General de Contabilidad.

Para fundamentar la respuesta a la cuestión con interés casacional, la sentencia se adentró en el campo del valor probatorio de la contabilidad, de manera tal que su argumentación rebasó el de la interpretación y aplicación de las normas contables y fiscales concernientes a la imputación temporal de ingresos y gastos. Así, fueron materias examinadas en la sentencia las siguientes:

- El valor probatorio de la contabilidad y los efectos de la calificación del registrador mercantil.
- La normativa contable relativa a la superación del error.
- El sentido y pertinencia de la reformulación de las cuentas anuales para superar el error contable.
- La normativa fiscal relativa a la imputación temporal de ingresos y gastos.

Conviene, por otra parte, aprovechando el pie que da la sentencia que se comenta al adentrarse en el valor probatorio de la contabilidad, hacer mención a ciertas cuestiones conexas, a saber:

- Las innovaciones introducidas respecto del error contable por la Ley de impuesto sobre sociedades (Ley 27/2014).
- La relación entre el valor probatorio de la contabilidad y los métodos de estimación de las bases imponibles, en particular, el método de estimación indirecta.
- La incidencia de la correlación de ingresos y gastos respecto del error contable.

3.1. El valor probatorio de la contabilidad

Las cuentas anuales, relativas al ejercicio 2004, reformuladas en 2010, accedieron al Registro Mercantil. Medió, por tanto, la calificación positiva del registrador mercantil, en los términos previstos en el artículo 368 del Reglamento del Registro Mercantil. En consecuencia, la declaración rectificativa, prevista en el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, relativa al periodo impositivo de 2004, estaba respaldada por unas cuentas anuales, correspondientes al ejercicio de 2004, admitidas como tales por el registrador mercantil.

3.1.1. El valor probatorio de la documentación contable en cuanto documento privado

La sentencia que se comenta, a la vista de lo previsto en el artículo 31 del Código de Comercio, según el cual «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» y de lo establecido en el artículo 368 del Reglamento del Registro Mercantil, a cuyo tenor el registrador mercantil ha de constatar «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», de manera tal que, una vez efectuada tal verificación, se «tendrá por efectuado» el «depósito» de las cuentas anuales, atribuyó a dicha documentación el valor probatorio propio de los documentos privados, sin 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».

El artículo 327 de la Ley de Enjuiciamiento Civil remite a las leyes mercantiles cuando en el proceso hayan de utilizarse como medio de prueba los libros de los comerciantes, en tanto que, como se ha visto, el artículo 31 del Código de Comercio, lo hace a las reglas generales del Derecho, lo cual convoca a las normas que el Código Civil establece respecto de los documentos privados. De entre ellas, el artículo 1.228 establece que «los asientos, registros y papeles privados únicamente hacen prueba contra el que los ha escrito en todo aquello que conste con claridad; pero el que quiera aprovecharse de ellos habrá de aceptarlos en la parte que le perjudiquen».

La traslación acrítica de ese mandato a la documentación contable ha sido puesta en cuestión por la doctrina mercantilista. Así, Blanco Campaña (1980) indica que «no cabe predicar la aplicación automática del precepto a los documentos contables, si bien entendemos que puede defenderse la máxima de la experiencia que el mismo recoge, pero que admite prueba en contrario».

De acuerdo con ese criterio, la entidad obligada a la llevanza de contabilidad podrá evitar los efectos fiscalmente desfavorables de ciertos asientos mediante la prueba de que los

mismos no responden a la realidad. Del mismo modo, la inspección tributaria podrá probar, en su caso, las falsedades de ciertas partidas o las omisiones de otras, sin que por ello pueda o deba aplicar el método de estimación indirecta, a menos que tales anomalías impliquen un «incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales», en los términos del artículo 53.1 c) de la Ley General Tributaria.

3.1.2. El valor probatorio de la documentación contable y el régimen de estimación indirecta

La procedencia de aplicar el régimen de estimación indirecta supone, bien se comprende, la pérdida de valor probatorio de la contabilidad, a efectos fiscales. Ese valor probatorio solamente declina, excepcionalmente, a causa de las graves deficiencias que pudieran afectarla.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2016 (rec. núm. 1762/2015 –NFJ085626–) argumentó, en línea con lo previsto en el artículo 50.4 de la Ley General Tributaria, que:

el método de estimación indirecta es subsidiario y excepcional, y que por ello exige que se justifique y se motive, y solo es posible utilizarlo cuando sea el único procedimiento posible para determinar la base imponible, lo que no sucedía en el caso enjuiciado sin que se explicara suficientemente las razones por la Administración que impedían la determinación directa de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades cuando consta que si se aplicó para determinar la base imponible respecto del IVA utilizando la contabilidad y los soportes documentales que rechazó en el Impuesto sobre Sociedades,

y lo propio hizo la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3850/2012 –NFJ056897–), afirmando que:

el carácter subsidiario de este régimen exige no solo la justificación de que procede hacer uso de él en un procedimiento concreto, atendidas la grave deficiencia en la llevanza de la contabilidad o la consiguiente imposibilidad o dificultad grave de conocer la situación tributaria del sujeto pasivo, sino que, además, se precisa la motivación de los elementos de estimación concretamente empleados, en cada supuesto, en orden a la determinación de la base imponible.

Así pues, la contabilidad que padezca defectos de forma no carecerá, necesariamente, de valor probatorio en relación con la estimación directa de las bases imponibles. Por el contrario, lo que priva a la contabilidad de valor probatorio para determinar la base imponible es el incumplimiento sustancial. No ha de verse en ello una suerte de separación de las normas fiscales respecto de las normas contables concernientes al valor probatorio de la contabilidad. En efecto, las Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de julio de 1941 y 7 de

mayo de 1974, entre otras, han admitido el valor probatorio de la contabilidad formalmente irregular, lo que le ha permitido concluir a Blanco Campaña (1980) que:

puede decirse que existe una diferencia clara entre el valor probatorio de la contabilidad formalmente regular y el valor probatorio de la irregular, pero no con el carácter radical y absoluto que pudiera pensarse desde el momento en que en ambos casos de lo que se trata es de encontrar elementos de convicción del Juez sobre la exactitud de lo registrado.

En suma, a pesar de los requisitos de fondo y forma que la legislación mercantil establece respecto de la documentación contable, la misma carece de un valor probatorio tasado o privilegiado, que exceda del conferido a los documentos privados.

3.1.3. La trascendencia probatoria de los requisitos formales y sustanciales de la documentación contable

Sin embargo, el autor citado opina lo siguiente:

nos hallamos ante una especie de documentación reconocida, que prueba el hecho del asiento, pero no necesariamente la verdad de lo que representa... el paso de ese asiento a la convicción de la certeza del hecho que refleja solo puede obtenerse mediante una valoración racional que aprecie, con graduación en su caso, el medio probatorio, utilizando las presunciones y las máximas de la experiencia... se han de valorar especialmente las garantías que rodean a la documentación contable... que convierten a la misma en un «tertius genus» entre los documentos públicos y los privados...

Son, precisamente, las garantías que rodean a la documentación contable lo que la convierte en el medio de prueba fundamental para la determinación directa de la base imponible del impuesto sobre sociedades, si bien, en relación con la prueba de los gastos y de las deducciones, el asiento contable deberá estar justificado mediante «la factura entregada por el empresario o profesional», por más que esa factura no constituya un medio de prueba privilegiado, por cuanto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria, «una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones».

La adopción del resultado contable, en cuanto elemento nuclear de la base imponible del impuesto sobre sociedades, inaugurada por la Ley 43/1995 y continuada por la Ley 27/2014, no altera las conclusiones precedentes, sino que, más bien, las refuerza. Así, el valor probatorio de la documentación contable y su aptitud para ser instrumento adecuado para la determinación directa de la base imponible deberá ser apreciado por la inspección

tributaria con arreglo a las normas de la sana crítica, bajo el control último de los tribunales de justicia, sin que de la calificación del registrador mercantil quepa deducir la consecuencia de la veracidad de lo reflejado en los asientos ni, inversamente, la irregularidad puramente formal implique una descalificación de plano de la contabilidad, a los efectos de la determinación de dicha base imponible.

Se sigue de lo anterior, en relación con el caso de la sentencia que se comenta, que la admisión a depósito en el Registro Mercantil de las cuentas reformuladas tuvo por efecto constatar que los documentos presentados reunían los requisitos de forma previstos por las normas mercantiles, pero no acreditar que el asiento relativo al deterioro fuese sustancialmente correcto, ni que el mismo hubiese de ser imputable al ejercicio correspondiente a 2004.

3.2. La superación del error contable

De acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración 22.^a del Plan General de Contabilidad, concerniente a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables:

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.

La omisión del registro contable de un deterioro, cuando en el momento de la formulación de las cuentas anuales existiese suficiente información respecto de su existencia, puede ser considerado como un error contable, por cuanto el artículo 38 c) del Código de Comercio establece lo siguiente:

se deberán tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si solo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que este 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.

La superación del error contable ha de seguir la regla prevista para la aplicación de un nuevo criterio contable, a cuyo tenor

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.

Por tanto, el asiento que supera el error contable se practica en el ejercicio en que se descubre y afecta a las cuentas anuales de ese ejercicio, motivando los pertinentes ajustes de los activos y pasivos pertinentes, con contrapartida en una *cuenta de reservas*. La superación del error contable no exige la reformulación de las cuentas anuales del ejercicio en el que el mismo se cometió. Lo que exige es practicar en los libros de contabilidad, relativos al ejercicio en el que se toma conciencia del mismo, los asientos oportunos para que aquellos reflejen la verdadera situación patrimonial.

Por aplicación de lo previsto en el artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades –RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo– (TRLIS), actual artículo 10.3 de la Ley 27/2014, la norma 22.^a es aplicable a los efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades, ya que, contenida en el Plan General de Contabilidad, se trata de una norma que, según la disposición final primera de la Ley 16/2007 (de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea), es desarrollo de las normas contables de naturaleza legal, en particular, las contenidas en el Código de Comercio.

Pues bien, la aplicación de esa norma, respecto de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades, implica que el periodo impositivo afectado sea aquel que corresponda al ejercicio en el que se superó el error contable, pero no aquel otro en el que se cometió. En el caso debatido, los efectos fiscales se proyectarán en el periodo impositivo correspondiente a 2010, no a 2004.

3.3. La no pertinencia de la reformulación de las cuentas anuales

El artículo 38.1 c) del Código de Comercio ordena la reformulación de las cuentas anuales para reflejar los riesgos conocidos después de su formulación y antes de su aprobación. En similar sentido, el artículo 270 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital predica la reformulación en orden a la adecuación de las cuentas formuladas por los administradores a las observaciones del informe de auditoría.

La reformulación de las cuentas anuales, por tanto, queda constreñida a un periodo de tiempo limitado que finaliza con la aprobación de las mismas por el órgano competente.

La superación de los errores contables no debe encauzarse a través de la reformulación de unas cuentas ya aprobadas por el órgano competente, sino mediante la técnica de subsanación prevista en la norma 22.^a del Plan General de Contabilidad.

Esa técnica deberá ser utilizada en caso de errores. No será, por tanto, idónea en caso de falseamientos u omisiones deliberadas de operaciones. Los supuestos tipificados como

determinantes de la comisión del delito contable, previstos en el artículo 310 del Código Penal, no podrán ser superados mediante la técnica de corrección de los errores contables. En efecto, el incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza, la llevanza de doble contabilidad con fines de ocultación o simulación, la omisión del registro de operaciones o su reflejo por valor distinto del real o, en fin, las anotaciones ficticias, son hechos que responden a una naturaleza diferente del error contable, tal y como este está descrito en la norma 22.^a.

La superación de las distorsiones que en la documentación contable hayan podido provocar aquellos casos patológicos no está prevista en el Plan General de Contabilidad, el cual presupone, lógicamente, una llevanza ordenada de la contabilidad respetuosa con las normas contables, si bien no inmune al error. Este error, pero no la falsedad, por acción u omisión, es el contemplado en la norma 22.^a. Sin embargo, de aquí no se sigue, necesariamente, que las cuentas anuales relativas a los ejercicios en los que se produjeron las falsedades deban ser objeto de nueva aprobación. Habrá de atenderse a la naturaleza de las irregularidades, en orden a decidir si es pertinente, o no, la sustitución de las cuentas anuales inicialmente aprobadas por otras que, efectivamente, puedan reflejar la *imagen fiel*.

Cuestión diferente es que la consecuencia lógica de la decisión de regularizar la contabilidad lleve aparejada la presentación de declaraciones complementarias o, en su caso, rectificativas.

La sustitución de las cuentas anuales aprobadas por la junta general por otras distintas también puede producirse en caso de prosperar su impugnación, cuestión a la que se refieren los artículos 204 y siguientes del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. En tal caso, los administradores podrían verse obligados a formular unas nuevas cuentas anuales, a tenor del contenido de la sentencia.

En el caso de la sentencia que se comenta, se estaba ante la superación de un error contable, no ante la regularización de una contabilidad aquejada de falsedades o de anomalías sustanciales, ni de una reformulación a causa de una impugnación, de manera tal que no cabía, en modo alguno, la sustitución de las cuentas anuales inicialmente aprobadas por otras de nuevo cuño, sino que, simplemente, lo pertinente era la superación del error contable en los términos previstos en la norma 22.^a del Plan General de Contabilidad.

El artículo 26 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 5 de marzo de 2019, establece que:

la subsanación de un error contable incurrido en un ejercicio anterior al que se refieran las cuentas anuales, en todo caso, se contabilizará en las cuentas anuales del ejercicio en que se advierta siguiendo la norma de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

A la vista de este precepto, en el capítulo 4 del *Manual del impuesto sobre sociedades* de la Escuela de Hacienda Pública (2020) se concluye que, «por tanto, la rectificación de errores contables no se realiza mediante la reformulación de las cuentas anuales de ejercicios anteriores que ya hayan sido aprobadas conforme a los procedimientos establecidos».

Puede concluirse que la reformulación de las cuentas anuales no era el medio pertinente para superar el error padecido, al no contabilizarse el deterioro en el ejercicio en el que el mismo se produjo.

3.4. Ejercicio económico y periodo impositivo afectados por la superación del error contable

El deterioro de las acciones debió ser contabilizado en relación con las cuentas anuales del ejercicio en el que se tuvo evidencia. En el caso, ese ejercicio era el correspondiente al año 2004, habida cuenta de la naturaleza del activo afectado. Si la entidad recurrente así lo hubiera hecho, el gasto contable hubiese sido deducible en relación con el periodo impositivo de 2004. Al no hacerlo así, lo pertinente era corregir el error padecido, aplicando la norma 22.^a del Plan General de Contabilidad, lo que situaba el reconocimiento contable del deterioro en 2010.

La contabilización del deterioro en un ejercicio posterior sitúa la deducción del gasto en tal ejercicio, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido si se hubiera contabilizado correctamente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 19.3 del TRLIS y también en el artículo 11.3.1.º de la Ley 27/2014.

La reformulación de las cuentas anuales correspondientes a 2004 probablemente trató de salvar lo previsto en el artículo 19.3 del TRLIS, a cuyo tenor «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».

Ahora bien, esa reformulación no podía tener por efecto ubicar el deterioro en el ejercicio de 2004 y, por ende, en el periodo impositivo correspondiente a ese año, por cuanto:

- El deterioro no estaba recogido en las cuentas anuales de 2004, debidamente aprobadas por la junta general, las cuales desplegaron todos sus efectos jurídicos, entre ellos, la distribución de dividendos o el pago de remuneraciones asociadas al resultado contable.
- La reformulación contravenía lo previsto en la norma 22.^a. Ahora bien, en la determinación de la base imponible había de estarse a lo previsto en la misma. Pues bien, esta norma situaba el deterioro en el ejercicio de 2010, aun cuando este tuviera origen en el de 2004.

3.5. El error contable en la Ley del impuesto sobre sociedades

La Ley 43/1995 y su texto refundido no regularon, con carácter general, el error contable. Sí lo hicieron, no obstante, en relación con un tipo de error, a saber, el de la contabilización de ingresos y gastos que infringía el principio contable del devengo. El artículo 11.3.1.º de la Ley 27/2014 ha reproducido esa regulación. Además, el artículo 11.3.2.º de la Ley 27/2014 ha establecido una norma relativa a los asientos practicados con ocasión de los cambios en los criterios contables.

Un error contable que haya determinado una infracción del principio del devengo deberá ser contablemente superado de acuerdo con lo previsto en la norma 22.^a del Plan General de Contabilidad, de manera tal que el asiento correspondiente afectará al ejercicio en que el mismo se practique, si bien, con contrapartida en cuenta de *reservas*. Sin embargo, la base imponible afectada solo será la relativa al periodo impositivo correspondiente a dicho ejercicio si de tal imputación temporal «no se deriva una tributación inferior», ya que, en otro caso, lo serán aquella o aquellas otras relativas a los periodos impositivos correspondientes a los ejercicios en los que se produjo el devengo.

Un cambio de criterio contable no presupone la infracción de una norma contable, sino la sustitución de un criterio contable por otro distinto que se entiende más idóneo, en relación con los hechos contables. Ese cambio se sustancia a través de un asiento que modifique los activos y pasivos, con contrapartida en cuenta de *reservas*, de manera tal que el balance registre los valores de aquellos como si desde el inicio se hubiere aplicado el nuevo criterio contable.

En tal caso, «los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que los mismos se realicen», excepto si aquellos cargos o abonos están relacionados con ingresos o gastos integrados en la base imponible de «periodos impositivos anteriores».

Como se ha indicado, la norma 22.^a del Plan General de Contabilidad señala unas reglas que se aplican, indistintamente, a los cambios en los criterios contables y a la superación de los errores contables. Esa igualdad abre la interrogante de si lo previsto en el artículo 11.3.2.º de la Ley 27/2014 también será aplicable a los cargos y abonos a reservas inherentes a la superación del error contable.

La respuesta es negativa si el error contable versa sobre el principio del devengo. En este caso, se aplicará el artículo 11.3.1.º. Pero si afecta a cualquier otra norma contable, parece que lo más certero es entender aplicable el artículo 11.3.2.º, habida cuenta de que el supuesto de hecho que subyace al error es sustancialmente idéntico al que subyace al cambio de criterio contable, y de ahí que la norma 22.^a se aplique indistintamente a los dos supuestos.

Si proyectamos los argumentos precedentes sobre el caso abordado por la sentencia que se comenta, se puede concluir que:

- La entidad recurrente cometió un error contable en el ejercicio del año 2004, ya que no practicó el asiento contable para reconocer el deterioro, siendo así que debió hacerlo por imperativo del principio de prudencia valorativa del artículo 38 del Código de Comercio.
- Ese error debió ser subsanado mediante un asiento, practicado en 2010, por el que se hubo de aminorar el valor de la participación deteriorada con cargo a cuenta de reservas.
- El cargo a la cuenta de reservas motiva un gasto fiscalmente deducible, en relación con el periodo impositivo de 2010, bajo el supuesto, no sujeto a debate, del correcto cálculo del deterioro.

Ahora bien, los hechos se produjeron bajo el imperio de la Ley 43/1995 y su texto refundido. Por ello, ha de indagarse si la solución precedente puede también reputarse válida bajo dicho marco normativo.

Esas disposiciones legales nada establecían respecto del cambio de criterio ni del error contable. En consecuencia, las normas contables sobre la materia tenían plena eficacia fiscal, de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.3 de las mismas.

La norma de valoración 21.^a del Plan General de Contabilidad de 1990, relativa a los cambios en los criterios contables y estimaciones, establecía:

el cambio se produce al inicio del ejercicio y se incluirá como resultados extraordinarios en la cuenta de pérdidas y ganancias el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos, calculadas a esa fecha que sean consecuencia del cambio de criterio.

Admitiendo que esta regla pueda ser también aplicable a los errores contables, como así lo hace el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (consulta 1 del BOICAC 34, julio 1998 –NFC001340–), la superación de los mismos no había de realizarse mediante una reformulación de las cuentas anuales sino mediante un asiento con efectos del ejercicio en el que se descubre el error y, por ende, en la base imponible del periodo impositivo correspondiente a aquel.

3.6. La correlación de ingresos y gastos

El artículo 143 del TRLIS y el artículo 131 de la Ley 27/2014 regulan que, «a los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta ley», refiriéndose a aquellas establecidas por la legislación mercantil, relacionadas con la determinación del resultado contable.

En consecuencia, la inspección tributaria no tomará, necesariamente, el resultado contable de las cuentas anuales aprobadas, a los efectos de comprobar el importe de la base imponible, sino que podrá calcular otro con fundamento en las normas contables.

Al realizar esa comprobación, la inspección tributaria podrá advertir el error padecido por la entidad en la aplicación de las normas contables, debiendo corregirlo.

Bajo el argumento precedente pudiera parecer que el conflicto a que se refiere la sentencia que se comenta sea artificioso. En efecto, se argumentaría que la inspección tributaria debería apreciar el deterioro de la participación, bajo prueba del mismo a cargo de la entidad contribuyente, ya que ello es necesario en orden a la correcta configuración del resultado contable.

Siendo cierto que la inspección tributaria puede calcular el resultado contable a los efectos de determinar la base imponible, tanto en sentido aumentativo como diminutivo, también lo es que no está capacitada para escribir en los libros de contabilidad del contribuyente y, por tanto, dar cumplimiento al denominado principio de inscripción contable de los artículos 19.3 del TRLIS y 11.3.1.º de la Ley 27/2014.

Todavía más, la inspección tributaria ha de respetar las normas contables relativas a la superación de los errores contables, lo que impediría apreciar el deterioro con efectos del periodo impositivo correspondiente al ejercicio en el que se produjo el error.

Dicho esto, es lo cierto que la combinación de los principios del devengo y de inscripción contable, rígidamente aplicados, puede conducir a importes inapropiados de la base imponible. Así acontece, por ejemplo, cuando en el contexto de una misma actividad económica los ingresos y los gastos se contabilizan anticipadamente, con relación a lo que demandaría la correcta aplicación del principio del devengo. En este supuesto, la aplicación rigurosa de aquellos principios llevaría a computar los ingresos en el periodo impositivo correspondiente al ejercicio en el que están registrados, en tanto que los gastos serían expulsados de tal periodo e imputados a otro posterior. Una base imponible así construida, por más que respetara lo previsto en los artículos citados, no sería congruente con el principio constitucional de capacidad económica.

Así lo ha puesto de relieve la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2020 (rec. núm. 3687/2017 –NFJ078179–), la cual, dando respuesta a la cuestión de interés casacional para la formación de la jurisprudencia, consistente en

determinar si la interpretación conjunta de los artículos 19.3 y 19.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, permite a la Administración tributaria regularizar los gastos contabilizados anticipadamente a su devengo para imputarlos temporalmente conforme a dicho criterio de devengo y, sin embargo, no hacer lo propio con los ingresos contabilizados anticipadamente a su devengo, a la hora de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades,

concluyó que

interpretando conjuntamente los artículos 19.3 y 19.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, como el auto de admisión nos exige, no cabe, en un supuesto como el analizado, que la Administración tributaria impute temporalmente los gastos contabilizados según el criterio del devengo y, sin embargo, no haga lo propio con los ingresos contabilizados anticipadamente a su devengo, aplicando a estos el criterio de caja a la hora de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades.

Influyó notablemente en el criterio del Tribunal Supremo el criterio de equidad, límpidamente aducido por el tribunal de instancia, en cuya sentencia, tras un riguroso y didáctico análisis del artículo 19.1 y 3 del TRLIS se afirma, en relación con el denominado principio de inscripción contable, que:

esta regla general que admite por excepción la aplicación de un principio diferente al del devengo cuando no se lesionen los intereses de la Hacienda pública, no puede interpretarse de tal forma que, como ocurre en el caso de autos, permita a la Hacienda Pública aplicar dos criterios diferentes, de forma global a la totalidad de los ingresos y los gastos de un determinado ejercicio, pues tal forma de proceder distorsiona el resultado, en beneficio de la Hacienda Pública y supone una lesión del principio de capacidad económica reconocido en el art. 31.1 de la Constitución –y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria –art 103 Constitución– convirtiendo una cláusula de garantía o seguridad a favor de la Administración tributaria, en una norma que permita una recaudación aun siendo conscientes de que la renta obtenida en el ejercicio no es la correcta.

La aplicación literal del artículo 19.3 del TRLIS y del artículo 11.3.1.º de la Ley 27/2014 puede implicar, en el caso de ingresos y gastos correspondientes a una misma operación, una distorsión del resultado contable inaceptable a la vista del principio de correlación de ingresos y gastos, recogido tanto en la normativa contable como en el apartado 1 de esos artículos. Así lo ha puesto de manifiesto la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de enero de 2022 (rec. núm. 485/2019 –NFJ085284–), de manera tal que

si siempre es exigible la correlación entre ingresos y gastos (artículo 19.1 del RDL 4/2004), en el caso de las promociones inmobiliarias, como hemos visto, los gastos se encuentran íntimamente relacionados con las ventas de las existencias, esto es, con los ingresos de tales ventas. En resumen, si se altera la contabilidad del ingreso debe regularizarse la del gasto para mantener la debida correlación ingreso-gasto.

A la vista de las sentencias referidas, habrá de entenderse que la aplicación del principio de inscripción contable ha de realizarse de manera tal que no se infrinja la correlación entre ingresos y gastos. Así, en el caso de una promoción inmobiliaria en la que se hayan antici-

pado ingresos y gastos, la inspección tributaria no podrá imputar los gastos a un periodo impositivo posterior y mantener los ingresos en el periodo impositivo en el que se contabilizaron, sino que deberá también imputarlos a ese periodo impositivo posterior.

Naturalmente, ello no exime a la entidad de corregir el error contable padecido, según lo previsto en la norma 22.^a del Plan General de Contabilidad. Sin embargo, no podrá aplicarse, en sus propios términos, el artículo 11.3.2.º de la Ley 27/2014.

Resta por ver si el criterio sentado en las sentencias aludidas se proyectará exclusivamente respecto de la potestad de comprobación de la inspección tributaria o también cabe que sea aplicado por el contribuyente en el momento de formular la declaración del impuesto sobre sociedades, lo que conduciría a la situación esotérica de que aquel podría calcular, en función de las mismas normas contables, un resultado contable para los accionistas y otro resultado contable para la Hacienda Pública. El resultado contable, reflejado en las cuentas anuales aprobadas, y no otro, es el que debe ser tomado por el contribuyente a efectos de su declaración por el impuesto sobre sociedades. Ese resultado, en cuanto correctamente determinado de acuerdo con las normas contables, corregido por las normas previstas en el impuesto sobre sociedades, es la medida de su capacidad económica.

No hay dos resultados contables, sino solo uno, esto es, aquel que haya sido determinado de acuerdo con las normas contables. Ese resultado contable es, en principio, el que consta en las cuentas anuales debidamente aprobadas, el cual solo podrá ser modificado, a efectos fiscales, por la inspección tributaria, bajo prueba de la incorrecta aplicación, por parte de la entidad contribuyente, de las normas contables pertinentes.

Por ello, parece prudente limitar el criterio sentado por dichas sentencias al caso de ejercicio por parte de la inspección tributaria de la función de comprobación.

3.7. Conclusiones

En su conjunto, la sentencia comentada contiene una ilustrativa exposición de las relaciones entre normas mercantiles, contables y fiscales, en relación con el impuesto sobre sociedades. En unión de otras sentencias relativas a esta materia, permite formular las siguientes conclusiones:

- **Primera.** El valor probatorio de la contabilidad es el propio de los documentos privados.
- **Segunda.** La admisión a depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil carece de efectos probatorios respecto de la veracidad de lo asentado y de la corrección de la imputación temporal de los hechos contables.
- **Tercera.** La no contabilización del deterioro en el ejercicio en que se produjo constituye un error contable, para cuya superación habrá de estarse a lo previsto

en la norma 22.^a del Plan General de Contabilidad, sin que sea pertinente la reformulación de las cuentas anuales.

- **Cuarta.** La reformulación de las cuentas anuales, practicada irregularmente, no tendrá por efecto dar por cumplido el denominado principio de inscripción contable, en relación con el periodo impositivo correspondiente al ejercicio en el que el deterioro tuvo origen.
- **Quinta.** La regulación fiscal de los efectos del cambio de criterio contable puede aplicarse respecto de la superación del error contable.
- **Sexta.** La correlación de ingresos y gastos demanda una aplicación coordinada de los principios del devengo y de inscripción contable, que asegure el cumplimiento de dicha correlación.
- **Séptima.** La aplicación del régimen de estimación indirecta de la base imponible procede únicamente cuando se adviertan en la documentación contable irregularidades graves que la priven de valor probatorio.

Referencias bibliográficas

Blanco Campaña, J. (1980). *Régimen Jurídico de la Contabilidad de los Empresarios*. Jesús Blanco Campaña.

Amérigo Cruz, E., Pérez Iglesias, J.M. y Ros Amorós, F. (2020). Resultado contable

y base imponible. En I. Corral Guadaño (Dir.), *Manual del Impuesto sobre Sociedades* (cap. 4.). (4.^a ed.). Instituto de Estudios Fiscales.

Bibliografía

Corona Romero, E., Labatut Serer, G. y Ucelay Sanz, I. (2019). *Contabilidad-Fiscalidad*. En Deloitte, Asesores tributarios, *Imposición sobre el Beneficio Empresarial. Evolución reciente y Perspectivas de Futuro* (cap. III). Fundación Impuestos y Competitividad.

Marín Benítez, G. (18/07/2021). Resultado contable y capacidad económica. *Fiscalblog*.

Zornoza Pérez, J. (2019). El Impuesto sobre Sociedades: Un análisis de los principios contables tributarios. En Deloitte, Asesores tributarios, *Imposición sobre el Beneficio Empresarial. Evolución reciente y Perspectivas de Futuro* (cap. III). Fundación Impuestos y Competitividad.