



Doctrina
«Reformulación» y «subsanción» de las cuentas anuales **5**



Jurisprudencia
Ha de indemnizarse el fallecimiento de un montañero **16**

sumario

- **Tribuna**
Una nueva designación del administrador concursal con muchos interrogantes
Jordi ALBIOL y Cristian VALCÁRCEL **1**
- **Doctrina**
Distinción entre «reformulación» y «subsanción» de las cuentas anuales y su implicación para con la responsabilidad de los administradores sociales ex artículo 367.1 de la Ley de Sociedades de Capital
Luis D. HUERTA PÉREZ **5**
- **Jurisprudencia**
Ha de indemnizarse el fallecimiento de un montañero sepultado por la nieve ante la lentitud en la intervención del 112 **16**
Apreciación de cese discriminatorio en el despido de la hija del Presidente Local del PP de Carnota practicado por la Alcaldía del BNG **16**
El Ayuntamiento de Leganés deberá readmitir o indemnizar a un trabajador contratado en fraude de ley bajo el paraguas de la colaboración social **18**

TRIBUNA

LA LEY 8957/2014

Una nueva designación del administrador concursal con muchos interrogantes

Jordi ALBIOL

Socio del área concursal de Rousaud Costas Duran

Cristian VALCÁRCEL

Abogado asociado de Rousaud Costas Duran

El presente artículo tiene como objeto cuestionar, de manera constructiva, los aspectos más relevantes de la referida modificación del régimen jurídico de la Administración Concursal, la cual presenta diversos claroscuros, así como lanzar propuestas para el futuro reglamento que debe desarrollar varios de los preceptos modificados.

Tras la publicación durante el mes de septiembre del RDL 11/2014, de medidas urgentes en materia concursal, el cual ha dejado en el aire la continuidad de adquisición de unidades productivas en sede de proceso concursal, lo que no es baladí tomando en consideración el número de subrogaciones laborales que permitía este sistema, el miércoles 1 de octubre de 2014 nos encontramos con la publicación en el Boletín Oficial del Estado de la Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial.

Estupefactos e incrédulos todavía con el nuevo redactado del art. 149 y sus efectos sobre los planes de liquidación que los administradores concursales confeccionen a partir de ahora, el legislador volvía a sorprendernos —insaciable en este sentido en los últimos dos años— modificando los arts. 5 bis, 56, 71, 71 bis, 72, 84, 92, 93, 165, 172, 172 bis, 198, la

disp. adic. 4.ª, y todos aquellos relativos al régimen jurídico de la Administración Concursal.

En efecto, si bien la Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial entró en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, las modificaciones introducidas en los arts. 27 (condiciones subjetivas para el nombramiento de administradores concursales), 34 (retribución) y 198 (Registro Público Concursal), no entrarán en vigor, según la disposición transitoria segunda, hasta que lo haga su desarrollo reglamentario, que deberá aprobarse, a iniciativa de los Ministerios de Justicia y de Economía y Competitividad, en un plazo máximo de seis meses. Así las cosas, en fecha 1 de abril de 2015 deberíamos disponer del referido reglamento, si bien los desarrollos reglamentarios de la Ley Concursal no siempre se han concretado en un plazo tan breve (v. gr. el Registro Público



Juzgado de lo Mercantil
la sentencia del día
Cesación y prohibición en España del servicio de transporte de viajeros en vehículos «uber pop»
Ponente: Sánchez Magro, Andrés **12**



Doctrina

«Reformulación» y «subsanción» de las cuentas anuales

LA LEY 8955/2014

Distinción entre «reformulación» y «subsanción» de las cuentas anuales y su implicación para con la responsabilidad de los administradores sociales ex artículo 367.1 de la Ley de Sociedades de Capital

Luís D. HUERTA PÉREZ

Abogado de Bufete Buades

La responsabilidad de los administradores sociales por deudas ex art. 367.1 Ley de Sociedades de Capital puede verse excluida si, con posterioridad incluso a la interposición de la demanda, se subsanan o corrigen las cuentas anuales que afloraban la situación de desbalance contable y a cuyo amparo se interpuso la demanda en reclamación de responsabilidad, por contener error contable o aplicar indebidamente un criterio contable, aun obrando aprobadas esas cuentas anuales por la Junta General y depositadas en el Registro Mercantil, sin necesidad de ser reformuladas.

El art. 363.1 e) Ley de Sociedades de Capital define lo que la doctrina ha venido en denominar «pérdida patrimonial grave», disponiendo:

«1. La sociedad anónima se disolverá:

[...]

e) Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso [...]

Por su parte, el art. 36.1 c) II CCom. dictamina lo siguiente:

«A los efectos de [...] la disolución obligatoria por pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en la regulación legal de las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales.»

Por consiguiente, y en aplicación de la literalidad del precepto, el patrimonio neto a efectos de poder afirmar la situación de disolución obligatoria por pérdidas se determinará «conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales».

Sin perjuicio de que tal consideración, ajena a la realidad patrimonial de la sociedad, es controvertida por doctrina y jurisprudencia, existiendo pléyade de resoluciones y comentarios que abogan por un examen adicional de la suficiencia patrimonial efectiva de la sociedad para constatar la causa de disolución legal, acogeremos, a los efectos de este comentario, ese criterio legalista, según el cual, insistimos, habrá que estar al patrimonio neto contable resultante para determinar la existencia o no de supuesto legal de disolución.

Por su parte, dispone el art. 367.1 Ley de Sociedades de Capital:

«Art. 367 Responsabilidad solidaria de los administradores.

1. Responderán solidariamente de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución, así como los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si procediere, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución.»

Expuesto el marco normativo anterior, nos planteamos el supuesto, no ajeno a la praxis, de qué sucedería si, aprobadas unas cuentas anuales con desbalance patrimonial, se interpone demanda en reclamación de responsabilidad a los administradores sociales al amparo de las mismas, y éstas se corrigen o subsanan en ejercicio posterior, bien por detectarse la existencia de un error contable bien por cambiarse la aplicación de un criterio contable, excluyendo a la sociedad, con esa regularización, del supuesto legal de disolución. Corrección de error contable o cambio de criterio contable que, iteramos, se efectúa en las cuentas anuales de un ejercicio posterior a las que han servido de base para la formulación de la demanda, depositadas en el Registro Mercantil, si bien con voluntad de afección retroactiva sobre las cuentas anuales corregidas.

Dos son los interrogantes que se plantean en ese supuesto, a saber:

- i) Si esa regularización contable exige, a los efectos de excluir responsabilidad a los administradores sociales, la formulación y nueva aprobación de los estados contables del ejercicio corregido.
- ii) Si, a falta de esa reformulación anterior, la regularización contable tiene efectos retroactivos para con el ejercicio corregido.

Si así sucede, esto es, que la regularización de las cuentas anuales de un ejercicio contable a través de las cuentas anuales de un ejercicio posterior es válida y con efectos retroactivos, excluyendo con ello a la sociedad de un supuesto legal de disolución, los administradores sociales verán excluida su responsabilidad —piénsese, verbigracia, en la contabilización de un activo inicialmente no contabilizado—.

Todo ello partiendo de la premisa, claro está, de que esa regularización sea correcta conforme a la normativa contable —en nuestro ejemplo, que ese activo efectivamente se debía de contabilizar—.

Ciertamente, bajo la vigencia del anterior Plan General de Contabilidad, aprobado por RD 1643/1990, de 20 de diciembre, vigente

OPINIÓN

Existen supuestos en la práctica, excepcionales, en los que los Administradores sociales de una sociedad de capital, con ocasión de la confección de sus cuentas anuales, posteriormente aprobadas por la Junta General, incurren en error o aplican indebidamente un criterio contable aflorando con ello una situación de desequilibrio patrimonial al amparo del cual un acreedor social interponga demanda en reclamación de responsabilidad ex art. 367.1 Ley de Sociedades de Capital. En estos supuestos, en los que el error contable es cierto y resulta necesaria su subsanación para preservar la obligada imagen fiel de la situación patrimonial de la sociedad, nuestro ordenamiento jurídico, con rigor, habilita mecanismo por el cual esa subsanación o cambio de criterio contable deberá de realizarse en el ejercicio en que el error sea detectado pero con efectos retroactivos para con las cuentas anuales corregidas, sin necesidad —ni posibilidad— de reformulación de éstas al estar ya aprobadas por la junta general, evitando, así, una duplicidad de estados contables. Y ello no contraviene el orden público registral, la transparencia en el tráfico mercantil o la seguridad jurídica, pues el tercer acreedor, con el fin de constatar la situación patrimonial al cierre de un ejercicio determinado, no debe acudir exclusivamente a las cuentas anuales del mismo, debiéndose cotejar eventuales subsanaciones o correcciones de la misma realizadas en ejercicios sociales posteriores. En estos casos, no puede predicarse, en aplicación de un formalismo injustificado, responsabilidad de los administradores sociales al amparo de un incierto supuesto legal de disolución, debiendo prevalecer la realidad contable efectiva de la sociedad no obstante ser reflejada ulteriormente y no venir ello acompañado de la reformulación de las cuentas anuales afectadas por esa corrección o subsanación.

hasta el 1 de enero de 2008, existían resoluciones pronunciándose en contra de los efectos retroactivos de la modificación de cuentas. Verbigracia, la STSJ Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Secc. 5.ª, de 18 de marzo de 2010, según la cual:

«Y en cuanto a la interpretación que la Agencia Tributaria hace de la norma 21.ª del reseñado Plan General de Contabilidad, esa norma trata de lograr la uniformidad contable, por lo que los cambios de criterios de contabilización sólo pueden producirse al principio del ejercicio, incluyendo como resultados extraordinarios en la cuenta de pérdidas y ganancias el efecto acumulado de las variaciones activas y pasivas. Así, el contenido de dicha norma refuerza la conclusión antes expuesta, que impide modificar con efectos retroactivos la contabilidad ya aprobada por la sociedad y referida a un ejercicio vencido, de manera que la rectificación sólo puede realizarse en el ejercicio en que se advierte el error como gasto o ingreso excepcional mediante su anotación en las cuentas 679 o 779, cuyo fundamento se encuentra en el hecho de que los gastos e ingresos originados por transacciones de ejercicios anteriores y que ya debieran haberse contabilizado, se han de registrar tan pronto se ponga de manifiesto su existencia, aun cuando de esta manera se imputen a un ejercicio diferente al que realmente corresponden, y para mitigar los efectos de la distorsión que ello produce en los resultados del ejercicio en que se contabilizan, el Plan contable dispone que los gastos e ingresos de ejercicios anteriores sean registrados en unas partidas específicas que forman parte de los resultados extraordinarios del ejercicio.»

Conforme a lo anterior, no se reconocen efectos retroactivos a la modificación de cuentas ya depositadas en Registro, pudien-

do sostenerse que el legislador —consciente del trastorno que ello supondría para el orden público y para la consecución de las funciones de publicidad y transparencia del tráfico mercantil que persigue nuestro derecho registral— no avala la modificación de las cuentas anuales de los ejercicios precedentes para recoger el impacto del error o el cambio de criterio contable. De suerte que, a los efectos relevantes del procedimiento de reclamación de responsabilidad frente a los administradores sociales, la imputación del efecto del cambio de criterio contable o de la corrección del error contable en el patrimonio neto, se producirá en el ejercicio en que se produce ese cambio de criterio o se corrige el error —en nuestro ejemplo en el ejercicio en que se registre el activo—. Es decir, la corrección de un error o el cambio de criterio contable efectuada en un ejercicio posterior modifica el patrimonio neto de unas cuentas anuales formuladas, aprobadas y depositadas en el Registro Mercantil.

Conforme a ello, pues, únicamente la nueva formulación y aprobación de las cuentas anuales del ejercicio que sirvió de base para la interposición de la demanda de responsabilidad frente a los administradores sociales puede alterar con efectos jurídicos el contenido de las mismas.

Planteamiento, el anterior, que, no obstante, debemos rechazar o, en todo caso, considerar superado. Así, para resolver la cuestión hacemos cita, de inicio, de la muy reciente y acertada **sentencia del Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Palma de Mallorca, de fecha 10 de septiembre de 2014** [procedimiento ordinario 307/2010], que aborda la cuestión relativa a la subsanación de unas cuentas anuales en las cuentas anuales de un ejercicio posterior, disponiendo:

«En este punto hay que decir que si se considera que la activación del derecho de cesión de uso del estadio de Son Moix es correcta, no se puede pretender que en una fecha lo sea y en otra no, ya que el estadio de Son Moix existía y era utilizado por el RCD Mallorca (de hecho, sigue existiendo y sigue siendo utilizado en la actualidad) en virtud de la cesión gratuita del Ayuntamiento de Palma, tanto en una fecha como en otra. Por tanto, esa realidad material existía y formaba parte del patrimonio de la entidad en ambas fechas, con la diferencia de que, en las cuentas anuales depositadas en marzo de 2010, dicha realidad material no se había reflejado en la contabilidad del club y por tanto ésta no mostraría la imagen fiel; mientras que en las cuentas anuales depositadas en mayo de 2012, dicha realidad material sí se habría reflejado en la contabilidad del club, precisamente para hacer coincidir esta última con aquella y de esta manera mostrar la imagen fiel. Es ilustrativo en relación a lo que acabamos de decir, a sensu contrario, el siguiente párrafo de la SAP de Lleida, de 30 de julio de 2013 en el que se resuelve un caso semejante al que estamos analizando referido a los administradores sociales de la UD. Lleida, "Este último argumento carece de consistencia desde el momento en que no se ha planteado, y menos aún acreditado, que las cuentas de ejercicios posteriores vengan a enmendar o complementar de algún modo las de los referidos ejercicios, y ni siquiera se ha insinuado que las diferentes partidas que constan en las cuentas no están correctamente contabilizadas o que no expresen la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera". En nuestro caso ocurre, sin embargo, lo contrario.»

Y es que se trata de la simple aplicación del principio de «primacía de la realidad», que significa que «las cosas son lo que son y no lo que las partes dicen que son» [quae sunt, quae non sunt, et dicitur esse partes].

En efecto, consideramos contrario a derecho sostener que la contabilidad social no deriva de la norma contable sino del registro de la sociedad que la aplica. Piénsese, verbigracia, en el supuesto inverso al planteado, en el que una sociedad contabiliza un activo por importe superior al que resulta de la norma contable, evitando con ello incurrir en causa de disolución. Obviamente ese registro no da validez a su contenido, de suerte que el valor contable será el que resulte de la norma de aplicación y, para el caso de que ese registro sea subsanado, los efectos de la subsanación no serán *ex nunc* [desde ahora], sino *ex tunc* [desde siempre], en tanto que la realidad jurídica fue siempre la misma, con independencia de cómo fuera registrada. Nadie se aventuraría a sostener, en ese supuesto, que el inicial registro contable, por el mero hecho de efectuarlo la sociedad, otorga validez a su contenido, no obstante ser *contra legem*, y que su subsanación ulterior despliega efectos únicamente desde la fecha de su acaecimiento, siendo válida en términos jurídicos la contabilización anterior, sin haber estado la sociedad en ese lapso, por así ella haberlo decidido, en causa de disolución.

Como dispone la RDGRN de 19 de enero de 2013, en un supuesto de subsanación en ejercicio posterior de unas cuentas anuales de un ejercicio anterior en reconocimiento de un activo inicialmente no contabilizado, se trata de «asignar un valor a una situación jurídica preexistente».

Subsanación, y su fecha de efectos, que encuentra reflejo normativo en la Norma de Valoración 22.^a del Plan General contable, aprobado por el RD 1514/2007, de 16 de noviembre, a cuyo tenor:

«22.^a Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

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».

Norma 22.^a que ha sido analizada por la Consulta núm. 3 del BOICAC 86, junio de 2011, que dispone:

«Contenido:

Corrección de errores contables NRV 22.^a. Sobre si la subsanación de un error contable implica la reformulación de cuentas anuales.

Consulta:

Sobre si la subsanación de un error contable implica la reformulación de cuentas anuales.

Respuesta:

La norma de registro y valoración 22.^a. “Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables” recogida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten, contabilizando el ajuste en una partida de reservas por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos que ponga de manifiesto la subsanación del error. Asimismo, la empresa modificará las cifras de la información comparativa e incorporará la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Adicionalmente, la Norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) núm. 8 “Estado de cambios en el patrimonio neto”, establece lo siguiente:

“(…) Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará 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.(…)”

Por su parte, la reformulación de cuentas es un hecho excepcional previsto en el art. 38

c) del Código de Comercio y en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC que, al desarrollar el principio de prudencia, dispone:

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

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

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

Por lo que el ICAC, concluye:

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.»

Ítem más, el art. 38 CCom. es terminante al disponer:

«El registro y la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuran en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. En particular, se observarán las siguientes reglas:

a) Salvo prueba en contrario, se presumirá que la empresa continúa en funcionamiento.

b) No se variarán los criterios de valoración de un ejercicio a otro.

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.»

La Ley es meridiana. La reformulación de las cuentas anuales es un «hecho excepcional» y sólo procede entre la fecha de formulación y la fecha de aprobación, de suerte que una vez aprobadas por la Junta General no son reformulables, excepción hecha, claro está, de que una sentencia judicial así lo determine, lo que exige previamente sustanciar una demanda de impugnación de cuentas anuales.

Y ahí es, justamente, donde no cabe confundir entre reformulación y subsanación. Las cuentas anuales, una vez formuladas por el órgano de administración, aprobadas por la junta general y depositadas en el registro mercantil, no son susceptibles de reformulación (1), acto excepcional únicamente admisible, según se ha visto, entre su formulación y su aprobación.

Y es que nuestro ordenamiento jurídico no admite la existencia de dos cuentas anuales para un mismo ejercicio, en tanto que de vendría contrario al orden público registral y afectaría a la seguridad en el tráfico jurídico. De ahí que, precisamente, el legislador haya instrumentado mecanismo por el cual, con el fin de evitar esa duplicidad de estados contables, se ponga, en términos de la SAP Madrid, Secc. 28.ª, núm. 58/2014, de 17 de febrero, «en evidencia la verdadera situación patrimonial», toda vez que «la sociedad no sólo podía, sino que estaba obligada, precisamente para respetar el principio de imagen fiel, a efectuar las modificaciones o ajustes precisos», pues «los hechos son de tal importancia que si no tienen reflejo en las cuentas se ofrecería una información distorsionada», añadiendo el citado Tribunal que «cualquier riesgo debe de tenerse en cuenta tan pronto como sea conocido, incluso si se conoce después de la formulación de las cuentas y antes de la aprobación y afecta de forma significativa a la imagen fiel. En este caso las cuentas deben ser reformuladas».

En consecuencia, pues, no se ha de confundir entre la reformulación de las cuentas anuales y su subsanación ulterior, siendo ambos institutos distintos, en tanto que el primero opera antes de la aprobación de las cuentas anuales y el segundo —al que refiere la Norma 22.ª del Plan General Contable—, tras esa aprobación.

Y así, precisamente, lo establece la resolución de 3 de octubre de 2013 del TEAC (Sección Vocal 12.ª), según la cual:

«Efectivamente, las modificaciones a la contabilidad derivadas de errores o inexactitudes en la misma pueden ser subsanadas en el propio ejercicio a través de una reformulación de las cuentas anuales, o mediante asientos realizados en ejercicios posteriores utilizando las cuentas específicas que el plan contable habilita al efecto (Ctas. 679 Gastos y Pérdidas de ejercicios anteriores y 779 Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores). El primer sistema es aplicable en aquellos supuestos en que las cuentas formuladas por el Órgano de Administración no son aprobadas por la Junta General de accionistas, o son puestas en entredicho por la impugnación de una parte de ellos (art. 115 LSA), o bien cuando se inicie un procedimiento judicial (art 119 LSA). En todos estos casos, al no haber sido aprobadas por los socios, o por estar pendientes de un procedimiento contradictorio, las cuentas del ejercicio no son definitivas y las posibles modificaciones que puedan resultar serán directamente imputadas a efectos contables (y por ende fiscales) al propio ejercicio de donde proceden los hechos, debiendo ser reelaboradas, y previa definitiva aprobación por la Junta, depositadas en el Registro mercantil. Una vez aprobadas las cuentas por la Junta y transcurridos los plazos de impugnación previstos en el art 116 de la LSA, cualquier controversia o modificación posterior que pudiera surgir por hechos con origen en ese ejercicio, deberá ser contabilizado en el ejercicio en curso correspondiente, a través de las mencionadas cuentas de reflejo extraanual previstas al efecto en el Plan Contable (ctas. 679 y 779).»

La resolución es meridiana. La reformulación sólo es aplicable con anterioridad a la aprobación de las cuentas anuales, de suerte que una vez aprobadas por la Junta General y transcurridos los plazos de impugnación cualquier modificación «deberá ser contabilizada en el ejercicio en curso, a través de las mencionadas cuentas de reflejo extraanual previstas al efecto en el Plan Contable (ctas. 679 y 779)».

En idéntico sentido, la SAP Orense 343/2013, de 27 de septiembre, que dispone que «la elaboración de las cuentas anuales, su aprobación y posterior publicación en el registro mercantil, actos todos ellos efectuados por los demandados, impide atender a una nueva formulación de las cuentas alterando su contenido. Lo que pretende la demandada es una reformulación de las cuentas ya aprobadas habiendo transcurrido ya varios años desde que lo fueron».

Piénsese, verbigracia, a modo ilustrativo, en la reclamación de un acreedor al que la entidad deudora niega su derecho de crédito, derivando ello en controversia judicial. Consecuente con esa negación, la sociedad deudora, durante los ejercicios sociales en que transcurra el litigio, no contabilizará la deuda reclamada. Si, finalizado el juicio, la sociedad resulta

condenada, no vendrá obligada, obviamente, a reformular todas las cuentas anuales aprobadas durante la tramitación judicial, debiendo contabilizar su débito en el ejercicio en que adquiera firmeza la sentencia judicial que así lo reconozca, pues la solución contraria abocaría a un coste operativo excesivo para millones de empresas de nuestro panorama nacional, expuestas recurrentemente a ese escenario. Contabilización que, en aplicación de la norma 22.ª del Plan General Contable, tendrá «efectos retroactivos» para con el ejercicio en que se contrajo la deuda, en tanto que desde ahí se debe, efectuándose dicha contabilización a través de los cargos o abonos en las referidas cuentas de reflejo extraanual. De igual forma en las regularizaciones contables tras Inspecciones fiscales que abarcan varios ejercicios sociales. Y así en otros tantos supuestos.

Y es que la Norma 22.ª del Plan General Contable es clara en sus términos al disponer que la subsanación de errores de ejercicios anteriores «se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información». ¿Cuál es el significado de la proposición anterior sino es la aplicación retroactiva de la subsanación? ¿Por qué habría querido el legislador cosa distinta de la claridad de sus términos? Recuérdese que el art. 3.1 del Código Civil dispone que «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras» (*in claris non fit interpretatio*). El precepto no ofrece dudas. Que la corrección de errores se aplique de forma retroactiva y su efecto se calcule desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga información significa que la corrección de errores se aplique de forma retroactiva y su efecto se calcule desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga información. Y así lo recoge, verbigracia, la SAP Madrid, Secc. 28.ª, núm. 102/2013, de 5 de abril, que establece que «el cambio de criterio contable [a cuyo tratamiento la norma equipara la subsanación de errores contables], se aplica de forma retroactiva, de modo que los ajustes contables, además de modificar las cuentas de activo y pasivo correspondiente, implicarán un cargo o abono a una cuenta de reservas».

Y esa norma 22.ª del Plan General Contable viene analizada en el magnífico Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, de 25 de septiembre de 2013 [rec. 1437/2012], que, en su Fundamento Jurídico TERCERO, dispone:

«La Norma 22.ª de Registro y Valoración del PGC, relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, define el concepto de errores como «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”, señalando que en la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables, a los que califica como “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”. La regla que en dicha Norma se dispone cuando se produzca un cambio de criterio contable, es que el mismo “se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información”, estableciendo a continuación que ‘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’.”

Sobre si la subsanación de un error contable implica la reformulación de cuentas anuales, la respuesta del ICAC a la consulta núm. 3, publicada en el BOICAC, núm. 86 de junio de 2011, es la siguiente:

“La norma de registro y valoración 22.ª. Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables recogida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten, contabilizando el ajuste en una partida de reservas por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos que ponga de manifiesto la subsanación del error. Asimismo, la empresa modificará las cifras de la información comparativa e incorporará la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.”

Adicionalmente, la Norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) núm. 8 ‘Estado de cambios en el patrimonio neto, establece lo siguiente:

“(…) Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará 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 modi-

ficación 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 (…).”

Por su parte, la reformulación de cuentas es un hecho excepcional previsto en el art. 38 c) del Código de Comercio y en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC que, al desarrollar el principio de prudencia, dispone:

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

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

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

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

La contundencia de la resolución anterior hace que poco podamos adicionar, más allá de ser consecuente con lo manifestado por el Tribunal Supremo ya en su sentencia de 29 de noviembre de 1983, según la cual «dada la autonomía e independencia de los ejercicios sociales viene permitida en uno de ellos “la corrección de los yerros e irregularidades de los precedentes”» y que «la Junta General como plenamente soberana ha podido y jurídicamente ha subsanado los defectos en los ejercicios posteriores, al adoptar acuerdos relativos al balance, cuenta de pérdidas y ganancias, amortizaciones, reparto de dividendos y otros concernientes a la administración del patrimonio social y su reflejo contable, que no hayan sido anulados previa impugnación, con lo que no hace más que atenerse a la doctrina mantenida por este Tribunal en la S. de 14 marzo 1980, recaída en la ejecución o fijación del ámbito de la pronunciada respecto al ejercicio de 1973, a cuyo tenor “la declaración de

nulidad de un balance en el extremo relativo a su aprobación y cuenta de pérdidas y ganancias, no supone que los balances practicados en los años sucesivos adolezcan de dicha nulidad, puesto que en los mismos pudieron ser corregidos los vicios que le hicieron incurrir en la declarada”».

Luego, y en lo que a nuestro planteamiento ocupa, no se podrá sostener que la retroactividad contenida en la norma 22.ª del Plan General Contable es a los meros efectos de información comparativa y que las cuentas anuales en que se efectúa la subsanación —o cambio de criterio contable— son documento inidóneo para cotejar la situación patrimonial de la entidad deudora en el ejercicio a que referían las cuentas anuales subsanadas. Y no se podrá sostener por cuanto que i) la norma contable no efectúa esa limitación, siquiera lo hace el propio ICAC que, en sus resoluciones, tras reafirmar la retroactividad prevista por la norma, señala que «la empresa modificará las cifras de la información comparativa e incorporará la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales» (2) —acorde con esa imposibilidad de reformulación de las cuentas anuales del ejercicio subsanado—, no que la retroactividad quede limitada a los solos «efectos de información comparativa», pues ninguna retroactividad habría en ese caso; ii) no es concebible una interpretación de la norma que conduzca a otorgar prevalencia a una realidad formal *contra legem* en detrimento del obligado reflejo de la imagen fiel de la sociedad; iii) los términos rectificación o subsanación que positiviza la norma atienden, en términos del diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, a la reparación de un defecto o a la corrección de las imperfecciones, errores o defectos de algo ya hecho, no a su validación, aun sea por un período de tiempo determinado; iv) la idoneidad de las cuentas anuales que subsanan deriva, precisamente, de ese orden público registral, toda vez que la pretensión legislativa de la norma 22.ª, según evidencia la Introducción del Plan General Contable (3), es evitar la duplicidad de cuentas anuales para un mismo ejercicio, exigiendo, a tal fin, la subsanación de las defectuosas en el ejercicio en que su incorrección sea detectada, con obvios efectos retroactivos a fin de preservar ese obligado reflejo de la imagen fiel de la entidad, etiología de esos estados contables.

Luego la contabilidad exige ser examinada en su integridad a fin de constatar la situación económica, financiera y patrimonial de una sociedad a una fecha determinada, por admitir, en tanto que continua, subsanaciones, cambios de criterios y otra suerte de regularizaciones, habilitando para ello la norma mecanismos ad hoc, sin tener cabida anquilosamientos en estados contables irregulares por el mero hecho de su depósito registral, pues, no se olvide, las cuentas anuales que los subsanan también son objeto de depósito.

En efecto, no se debe obviar que la información obrante en el Registro Mercantil relativa a un ejercicio determinado no alcanza tan solo a las cuentas anuales que refieren al mismo, sino también a su subsanación ulterior, que de igual forma obra en el Registro y es accesible en idénticos términos de transparencia, subsanación que corrige esa información contable, con efectos retroactivos según se ha visto. De suerte que esa información, toda ella, consignada en el Registro Mercantil, es la que se deberá evaluar conforme a la normativa de aplicación, en orden a determinar la situación patrimonial de la sociedad a una fecha determinada.

Por tanto, la contabilidad depositada en el Registro Mercantil es *toda*, sin perjuicio de cual fuere la existente a la fecha de interposición de la demanda de responsabilidad frente a los administradores sociales, que podrá tener su incidencia en materia de condena en costas pero que no elude la retroactividad de una subsanación prevenida por la norma, subsanación que también estará formulada, auditada, aprobada y depositada en el Registro Mercantil.

En consecuencia, es errónea, a nuestro entender, la tesis de que atendiendo a los principios inspiradores de nuestro ordenamiento jurídico y, más en particular, a nuestro sistema registral, carece de sentido eximir de responsabilidad a quien asume públicamente unos determinados resultados contables que, objetivamente, derivan en la responsabilidad de los administradores encargados de su aprobación, formulación y depósito, en caso de no promover la disolución de la sociedad o de otro modo remover la causa de insolvencia en los plazos legalmente establecidos y que no es aceptable que se exija a los acreedores sociales, perjudicados por el impago de sus deudas por parte de la sociedad deudora, una diligencia mayor que la que se exige a los administradores sociales, que alegan un supuesto error en la contabilización de una partida para no asumir su responsabilidad por el incumplimiento del deber de promoción de la disolución cuando existía causa para ello.

Y es errónea por cuanto la responsabilidad prevenida en el art. 367.1 Ley de Sociedades de Capital, exige una premisa objetiva, cual es la existencia de causa de disolución en los términos fijados por el art. 363.1 e) de la misma norma, esto es, la existencia de un patrimonio neto inferior a la mitad del capital social. No se trata, por tanto, de evaluar la asunción pública de resultados contables o la diligencia habida en la confección de las cuentas anuales, sino la existencia o no de causa de disolución, presupuesto único para la derivación de responsabilidad. Existencia que debe de ser efectiva conforme a la normativa contable, de suerte que, en su ausencia, y por estricta aplicación del principio de legalidad, no media acción frente a los administradores, sea cual fuere la formulación errónea inicial que de las cuentas

anuales éstos hubieren efectuado, que podrá comportar, en hipótesis, otra suerte de responsabilidades (fiscales, concursales, etc.), pero no la prevenida en el art. 367.1 Ley de Sociedades de Capital, sin perjuicio, iteramos, de la incidencia que ello pudiera tener en materia de imposición de costas.

En sostén de lo anterior debemos evidenciar el cambio normativo habido sobre la materia, toda vez que la Norma 21.^a del Plan General de Contabilidad de 1990, la correlativa a la Norma 22.^a actual, disponía del siguiente tenor:

«21.^a *Cambios en criterios contables y estimaciones.*

Por aplicación del principio de uniformidad no podrán modificarse los criterios de contabilización de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la memoria y siempre dentro de los criterios autorizados por este texto. En estos supuestos, se considerará que 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.

Los cambios en aquellas partidas que requieren para su valoración realizar estimaciones y que son consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, no deben considerarse a los efectos señalados en el párrafo anterior como cambios de criterio contable.»

Por tanto, las diferencias entre la norma 21.^a derogada y la norma 22.^a vigente son notorias, destacando que la norma 22.^a **refiere expresamente a la retroactividad** del cambio de criterio contable y de la subsanación y rectificación del error contable, **lo que no hacía la antigua norma 21.^a**—sin perjuicio de tampoco proscribirla—.

Y ése, como decimos, constituye un elemento adicional para lo que venimos exponiendo, toda vez que el **cambio normativo** operado desde el 1 de enero de 2008 es concluyente, **incluyendo** el legislador **alusión expresa a la retroactividad** del cambio de criterio contable y de la subsanación de error contable, antes no comprendida, bien con el fin de clarificar una ambigüedad normativa anterior bien con el fin de incorporar un nuevo mandato contable, deviniendo, en cualquiera de los casos, esa **expresa inclusión**, en un acto subsiguiente y voluntario del legislador, con las subsiguientes connotaciones interpretativas.

En definitiva, aprobadas unas cuentas anuales por la Junta General su modificación se deberá efectuar en las cuentas anuales del ejercicio corriente, sin poder reformular esos

estados contables. Modificación que, según decimos, siempre que atienda a una subsanación de error contable o cambio de criterio contable, tendrá efectos retroactivos, con las consiguientes incidencias en el proceso de derivación de responsabilidad a los administradores sociales, en tanto que la regularización únicamente afloró la **realidad jurídica efectiva** al cierre del ejercicio contable subsanado, que nunca dejó de ser tal.

Por último, una cuestión de índole procesal, consistente en si esa actuación contable ulterior puede afectar a las premisas del proceso y, en consecuencia, incidir en su resolución. Al respecto, los arts. 410 y 413.1 LEC refieren al instituto de la litispendencia, de la que la doctrina ha separado lo que ha venido en denominar como *perpetuatio iurisdictionis* y *perpetuatio legitimationis*.

Mientras la *perpetuatio iurisdictionis* refiere a los presupuestos que determinaron la jurisdicción y competencia del Tribunal a la fecha de interposición de la demanda, la *perpetuatio legitimationis*, consagrada en el art. 413.1 LEC, se define en que quienes estaban legitimados al tiempo de interposición de la demanda mantienen su legitimación sin perjuicio de los cambios que puedan producirse en el proceso (4).

Conforme a lo anterior se pudiera argüir la imposibilidad de modificar, una vez iniciado el juicio, el estado de las cosas que hubieran dado origen a la demanda, de suerte que la subsanación de las cuentas anuales, en tanto que altera las circunstancias de la demanda, atenta contra lo prevenido por el citado art. 413.1.

No obstante, esa consideración no se puede conformar, toda vez que la *perpetuatio legitimationis* no comporta i) que el demandante tuviera efectiva legitimación al momento de interposición de la demanda, lo que es, justamente, objeto del litigio, y ii) que no puedan sucederse hechos posteriores a ser considerados por el juzgador en la determinación de esa irrogada legitimación.

Y es que el art. 413.1 LEC debe de ser contemplado en su integridad, incluida la excepción contenida en la segunda parte del mismo, que contempla la posible pérdida de legitimación por pérdida sobrevenida de interés legítimo. Excepción que ha sido abordada por el **Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 30 de mayo de 2011** [rec. 202/2009], según la cual:

«A su vez el art. 413 de la LEC contiene la regla que en conjunción con el citado art. 22 permite dar respuesta legal precisa a la cuestión que nos ocupa de la **posible pérdida de legitimación por pérdida sobrevenida del interés legítimo**. Dice así el citado art. 413 LEC:

"1.- No se tendrán en cuenta en la sentencia las innovaciones que, después de iniciado el juicio, introduzcan las partes o terceros en el estado de la cosas o de las personas que hubiere dado origen a la demanda y, en su caso, a la reconvencción, excepto si la innovación privare definitivamente de interés legítimo las pretensiones que se hubieran deducido en la demanda o en la reconvencción, por haber sido satisfechas extraprocesalmente o por cualquier otra causa.

2.- Cuando, según lo previsto en el apartado anterior, las pretensiones hayan quedado privadas de interés legítimo, se estará a lo dispuesto en el art. 22".

Lo que en la doctrina procesalista se denomina *perpetuatio legitimationis*, que se proclama en la primera parte de ese precepto, y que ha sido acogida en una consolidada jurisprudencia de esta Sala [por todas sentencias de 7 de noviembre de 2005 (cas. 7053/2002); 16 de diciembre de 2004 (cas. 6291/2000); 1 de diciembre de 2003 (cas. 5826/2000); 12 de noviembre de 2001 (cas. 5964/1997); 12 de febrero de 1996 (rec. 7552/1992) y 30 de marzo de 1993 (rec. 10400/1990)] que ha venido declarando que la legitimación debe referirse al momento de interposición del recurso, manteniendo su virtualidad a lo largo del proceso, sin que le afecten las alteraciones que durante la tramitación del procedimiento puedan producirse en los hechos de los cuales deriva la legitimación de las partes, tiene en la segunda parte una excepción precisa, cuyo exacto alcance además establece: "excepto si la innovación privare definitivamente de interés legítimo las pretensiones que se hubieran deducido en la demanda o en la reconvencción, por haber sido satisfechas extraprocesalmente o por cualquier otra causa".

Resulta, pues, que la pérdida definitiva del interés legítimo de las pretensiones se regula en la LEC como causa de terminación del proceso. Y en la medida en que el in-

terés legítimo en la pretensión no es sino el fundamento mismo de la legitimación, es obligado admitir que los arts. 22 y 413 de la LEC, en su interpretación conjunta, suponen la regulación legal de la pérdida sobrevenida de la legitimación por pérdida sobrevenida del interés legítimo en que aquella se asienta.

Desde esta conclusión, y habida cuenta de que con arreglo a unánime jurisprudencia, de innecesaria cita individualizada por lo constante en la actualidad, la legitimación supone una relación unívoca entre el sujeto y el objeto del proceso, resulta claro que las previsiones legales referentes al proceso, en este caso las alusivas a su terminación, pueden, si su literalidad y sentido lo admiten, proyectarse sobre la pérdida de legitimación y permiten afirmar que el interés legitimador para el acceso al proceso contencioso-administrativo a partir de la entrada en vigor de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, producida (D.F. 23.ª) el 8 de enero de 2001, debe existir, no sólo en el momento inicial, sino además mantenerse durante todo el proceso hasta el momento de su terminación por sentencia firme, pues aunque el art. 19.1 de la LJCA no lo imponga expresamente, así resulta de su interpretación sistemática con los arts. 22 y 413 de la LEC, lo que impone la revisión de los términos de nuestra jurisprudencia sobre la *perpetuatio legitimationis* antes referida, a fin de adecuarla a las previsiones contenidas en los arts. 22 y 413 de la LEC, ello sin perjuicio de las limitaciones o matizaciones que, atendidas las circunstancias del caso concreto, fuere preciso introducir, por ejemplo en caso de que la pérdida de la legitimación fuere ocasionada por dilaciones indebidas del órgano judicial en la tramitación del proceso, o cuando la legitimación no opere propiamente tanto sobre la defensa de un interés personal del legitimado, cuanto en la de un interés público ligado al ejercicio de una función de ese carácter (así legitimación

de concejales y parlamentarios referida en la jurisprudencia de esta Sala —sentencias de 7 de noviembre de 2005 y 1 de diciembre de 2003 antes mencionadas).»

Luego la pérdida sobrevenida de legitimación está admitida en nuestro Derecho.

A mayor abundamiento, esa admisión de hechos posteriores en la valoración de la legitimación del actor viene admitida por el 426.4 LEC, según el cual «Si después de la demanda o de la contestación ocurriese algún hecho de relevancia para fundamentar las pretensiones de las partes en el pleito, o hubiese llegado a noticia de las partes alguno anterior de esas características, podrán alegarlo en la audiencia», toda vez que como dice el Alto Tribunal, según se ha visto, la legitimación «debe existir, no sólo en el momento inicial, sino además mantenerse durante todo el proceso hasta el momento de su terminación por sentencia firme».

En definitiva, pues, la corrección de errores —o cambio de criterios contables—, de unas cuentas anuales efectuada en ejercicio posterior es, amén de válida y con efectos retroactivos, aludible en proceso iniciado de derivación de responsabilidad frente a administradores sociales, con directa incidencia en su resolución. ■

NOTAS

(1) Entendiéndose por tal formular nuevamente algo mediante la introducción de cambios.

(2) Consulta núm. 3 del BOICAC 86, junio 2011.

(3) Vid. pasaje de la Introducción del Plan General Contable transcrito por el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, de 25 de septiembre de 2013.

(4) Lo que es distinto de la prohibición de la «mutatio libelis», que es la prohibición de modificar el contenido de la demanda.

NOVEDAD



5% de DESCUENTO
por compras en Internet

PRECIO: 206,73 € + IVA

AHORA: 196,39 € + IVA

1.700 DUDAS SOBRE LA LEY DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

- ➔ La mejor obra para afrontar las incidencias, decisiones y estrategias que requiere la práctica procesal en materia contencioso-administrativa.
- ➔ AUTORES: Juan Alfonso Santamaría Pastor (Director) Blanca Lozano Cutanda, Juan Pedro Quintana Carretero y Ramón Castillo Badal.
- ➔ Páginas: 1.900 / Encuadernación: Tapa dura / ISBN: 978-84-9020-340-8.

 Wolters Kluwer
LA LEY

ADQUIERA HOY MISMO
SU EJEMPLAR

902 250 500 tel.
clientes@laley.es
<http://tienda.wke.es>

