

UNIVERSIDAD DE GRANADA
Facultad de Derecho
Departamento de Derecho Financiero y Tributario

**APROXIMACIÓN ENTRE NORMAS FISCALES Y CONTABLES:
AJUSTES FISCALES**

**Memoria de Tesis Doctoral presentada por
Francisca Galiana Tonda para la colación del grado de Doctor**

**Programa de Doctorado en Derecho Financiero y Tributario
Programa de Doctorado: La Empresa y el Sistema Tributario Español**

**Dirigida por el Dr. José Antonio Sánchez Galiana,
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario,
de la Universidad de Granada**

Enero 2010

Editor: Editorial de la Universidad de Granada
Autor: Francisca Galiana Tonda
D.L.: GR 2378-2010
ISBN: 978-84-693-1295-7

INDICE

ABREVIATURAS.....	ix
CUADROS.....	xi
OBJETO Y JUSTIFICACIÓN.....	xiii

CAPITULO PRIMERO CONTABILIDAD Y FISCALIDAD	1
1. INTRODUCCIÓN.....	3
1.1. La relación contabilidad-fiscalidad en los distintos impuestos.....	7
1.2. Teorías sobre la naturaleza contable del Impuesto de Sociedades.....	8
1.3. La relación contabilidad-fiscalidad en la Unión Europea.....	14
2. USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE	16
3. EL RESULTADO EMPRESARIAL.....	19
4. LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE.....	28
4.1. Características del resultado contable.....	28
4.2. Ingresos: Conceptos y clases.....	34
4.2.1. Los ingresos con imputación directa a la cuenta de pérdidas y ganancias: clasificación, reconocimiento e imputación.....	37
4.3. Gastos: Conceptos y clases.....	46
4.3.1. Los gastos con imputación directa a la cuenta de pérdidas y ganancias: clasificación, reconocimiento e imputación.....	49
4.3.2. Los gastos deducibles.....	58
4.3.3. El proceso de periodificación.....	63
4.4. Los Ingresos y gastos con imputación directa a patrimonio neto	66
4.5. El resultado contable antes y después de la reforma mercantil de 2007....	68
5. LA BASE IMPONIBLE.....	70
5.1. Definición y concepto de Base Imponible	70
5.2. Interrelación entre normas tributarias y mercantiles derivada de la determinación de la base imponible:	77
5.2.1. El Informe Carter sobre la determinación de la renta gravable....	81
5.2.2. La relatividad del resultado empresarial.....	83
5.2.3. La base imponible: valores cambiantes y la inflación.....	87
5.2.4. Efectos de los nuevos conceptos de gastos e ingresos en la determinación de la base imponible.....	92

6. DEL RESULTADO CONTABLE A LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO: DIFERENCIAS ENTRE BASE IMPONIBLE Y RESULTADO EMPRESARIAL ...	94
6.1. Diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal.....	97
6.2. Diferencias entre el valor neto contable y la base fiscal.....	100
7. RECAPITULACIÓN.....	102

CAPITULO SEGUNDO	
EVOLUCION DE LAS NORMAS CONTABLES QUE AFECTAN AL IMPUESTO DE SOCIEDADES: DEL PGC DE 1973 AL PGC DEL 2007	107
1. INTRODUCCIÓN.....	109
1.1. Métodos de contabilización del Impuesto sobre Sociedades.....	110
2. IMPLICACIONES FISCALES DEL PRIMER PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD.....	116
3. LA REFORMA CONTABLE EN ESPAÑA: EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE 1990 Y SUS REPERCUSIONES FISCALES	120
3.1. La Resolución del ICAC de 30 de abril de 1992.....	123
3.2. La Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997.....	124
3.3. La Resolución del ICAC de 15 de marzo de 2002.....	128
3.4. Aspectos contables del Impuesto sobre Beneficios en el PGC de 1990 y sus desarrollos normativos (ICAC)	130
3.5. La información relativa al Impuesto de Sociedades en los estados contables: Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Memoria.....	138
3.6. El régimen simplificado de la Contabilidad en España	144
4. EL LIBRO BLANCO PARA LA REFORMA DE LA CONTABILIDAD EN ESPAÑA Y SUS RECOMENDACIONES SOBRE LA RELACIÓN CONTABILIDAD-FISCALIDAD	146
4.1. Incorporación del modelo contable del IASB.....	149
4.2. Enfoque en el cálculo del efecto impositivo.....	150
4.3. Cambios en la determinación del resultado	153
5. ASPECTOS CONTABLES DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS A NIVEL INTERNACIONAL: LA NICE-12.....	156
5.1. Introducción	156
5.2. Las Normas Internacionales de Información Financiera.....	161
5.3. La Norma Internacional de Contabilidad nº 12, referente a la Contabilización del Impuesto de Sociedades	163
5.3.1. Objetivos y características de la NIC 12.....	166
5.3.2. Diferencias entre la NIC 12 (revisada) y el PGC de 1990.....	169

5.3.3. Posición doctrinal respecto a la revisión de la NIC 12: La consistencia del método del efecto impositivo dentro del marco conceptual.....	172
6. LA REFORMA CONTABLE EN ESPAÑA DERIVADA DEL PROCESO DE ARMONIZACIÓN CONTABLE. INCIDENCIA EN LA RELACIÓN CONTABILIDAD-FISCALIDAD.....	
6.1. Antecedentes.....	177
6.1.1. Frentes básicos de la regulación española implicados en la reforma.....	181
6.2. La reforma legislativa de 2007: La Ley 16/2007, de 4 de julio, “de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea”.....	184
6.2.1. Modificaciones introducidas por la Ley 16/2007 en las distintas normas.....	186
6.2.2. Efectos de la reforma sobre la fiscalidad.....	189
7. EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE 2007 Y SUS REPERCUSIONES FISCALES	
7.1. Características.....	191
7.2. Modificación en las magnitudes contables como consecuencia de la aplicación del Plan General de Contabilidad de 2007.....	201
8. EL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE 2007.....	
8.1. Introducción.....	209
8.2. La Norma de Registro y Valoración nº 13: Impuesto sobre Beneficios. Características.....	210
8.2.1. Aspectos a tener en cuenta en la contabilización del Impuesto sobre Beneficios.....	214
8.2.2. Pasos a seguir para la contabilización del impuesto.....	221
8.3. Comparación entre el PGC de 1990 y el PGC de 2007 a efectos del Impuesto sobre Sociedades.....	228
8.4. La información relativa al Impuesto de Sociedades en los estados contables: Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias, Estados de Cambios en el Patrimonio Neto, Estado de Flujos de Efectivo y Memoria.....	229
8.4.1. El Impuesto de Sociedades en el Balance.....	229
8.4.2. El Impuesto de Sociedades en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.....	232
8.4.3. El Impuesto de Sociedades en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.....	234
8.4.4. El Impuesto de Sociedades en el Estado de Flujos de	

Efectivo.....	236
8.4.5. El Impuesto de Sociedades en la Memoria.....	237
8.4.6. El Impuesto de Sociedades en las Cuentas Anuales Abreviadas.....	239
8.4.7. El Impuesto de Sociedades en las Cuentas Anuales del PGC PYMES.....	243
8.4.8. El Impuesto de Sociedades en las Microempresas.....	245
9. INCIDENCIA FISCAL DE LA REFORMA CONTABLE: EFECTOS TRIBUTARIOS DERIVADOS DE LA PRIMERA APLICACIÓN.....	
	246
10. RECAPITULACIÓN.....	
	252

CAPITULO TERCERO	
EVOLUCIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS QUE AFECTAN AL IMPUESTO DE SOCIEDADES: DE LA LEY DE PRESUPUESTOS DE 1845 A LA LEY 16/2007	
	259
1. ANTECEDENTES HISTORICOS DEL ACTUAL SISTEMA IMPOSITIVO CON ESPECIAL REFERENCIA AL IMPUESTO DE SOCIEDADES.....	
	261
1.1. Introducción.....	261
1.1.1. Antecedentes en Estados Unidos.....	262
1.2. De la Reforma Tributaria de 1845 a la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1957 (creación del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades y demás entidades jurídicas).....	263
1.3. Creación y evolución del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas hasta la Reforma de 1978.....	275
1.4. La Ley del Impuesto general sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas de 1967.....	287
1.5. La reforma fiscal de 1977 y sus consecuencias.....	294
2. LA LEY 61/1978 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	
	297
2.1. Justificación y características.....	297
2.2. Leyes posteriores a la Ley 61/1978: modificativas y coyunturales.....	304
2.3. Real Decreto 2631/1982. Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.....	307
2.4. Normativa aprobada en relación con el Impuesto de Sociedades en el periodo 1986/1995.....	314
2.5. Incidencia fiscal del Plan General de Contabilidad.....	318
3. LA LEY 43/1995 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	
	320
3.1. Antecedentes.....	320
3.2. Justificación y características.....	321
3.2.1. Principios orientadores.....	323

3.2.2. Concepto de renta en la Ley 43/1995.....	325
3.3. Determinación de la base Imponible.....	328
3.3.1. Ventajas e inconvenientes de la determinación de la base imponible a partir del resultado contable.....	336
3.3.2. Real Decreto 537/1997: Reglamento del Impuesto sobre Sociedades	341
3.3.3. El Régimen de los Grupos de Sociedades.....	343
3.4. Normas contables con aplicación para la determinación de la base imponible a efectos de la Ley 43/1995.....	343
3.5. Comparativa entre la Ley 61/1978 y la Ley 43/1995.....	348
3.6. Leyes posteriores a la Ley 43/1995: modificativas y coyunturales.....	350
4. EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES APROBADO POR REAL DECRETO 4/2004	
4.1. Justificación y características.....	358
4.2. El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 1777/2004.....	362
4.3. Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades antes de la Reforma Mercantil de 2007.....	363
4.3.1. Modificaciones introducidas en el año 2005.....	363
4.3.2. Modificaciones introducidas en el año 2006.....	368
4.3.3. Modificaciones introducidas en el año 2007.....	372
5. LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA	
5.1. Antecedentes.....	375
5.2. La Contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades.....	376
5.3. La armonización fiscal en la Unión Europea.....	378
5.3.1. Antecedentes.....	378
5.3.2. Armonización de la imposición directa en la UE.....	383
5.3.3. Del informe Ruding a la armonización de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.....	386
5.3.4. Normativa aprobada	395
5.3.5. La armonización de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (BICCIIs o CCCTB).....	398
5.4. La utilidad de las NIIF/NIC para el proyecto de armonización de la base imponible común consolidada.....	404
5.5. La Regulación de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades en Derecho comparado.....	407
6. REPERCUSIONES DE LA REFORMA MERCANTIL Y CONTABLE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	
6.1. Introducción.....	415

6.2. Implicaciones de la reforma mercantil en el Impuesto sobre Sociedades..	418
6.3. El impacto fiscal de la reforma contable	428
7. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A PARTIR DE LA REFORMA MERCANTIL DE 2007	
7.1. Efectos fiscales del régimen contable de la primera aplicación.....	434
8. RECAPITULACIÓN.....	
	436

CAPITULO CUARTO	
LOS AJUSTES EXTRACONTABLES	
445	
1. INTRODUCCIÓN.....	
1.1. Antecedentes.....	447
1.2. Imputación temporal de ingresos y gastos.....	453
1.3. El Principio de calificación.....	458
1.4. Las reglas de valoración.....	462
2. PRINCIPALES AJUSTES EXTRACONTABLES.....	
2.1. Diferencias permanentes.....	468
2.1.1. Gastos contables que no son considerados fiscalmente deducibles.....	469
2.1.2. Gastos fiscales que no se han registrado como gastos contables.....	473
2.1.3. Ingresos contables que no se computan como ingresos fiscales.....	476
2.1.4. Ingresos fiscales que no se han registrado como ingresos contables.....	478
2.1.5. Variación en la consideración contable de las diferencias permanentes.....	480
2.2. Diferencias temporarias que son temporales	482
2.3. Diferencias temporarias que no son temporales	487
2.3.1. Diferencias temporarias derivadas de ingresos imputados directamente a patrimonio neto.....	488
2.3.2. Diferencias temporarias derivadas de la combinación de negocios cuando el valor contable de los elementos patrimoniales difiere del valor fiscal.....	490
2.3.3. Diferencias temporarias derivadas del reconocimiento inicial de un elemento, cuando exista diferencia entre la valoración contable y fiscal.....	491
2.4. Problemática contable y fiscal de los ingresos y gastos imputados directamente a patrimonio neto.....	492
2.4.1. Subvenciones, donaciones y legados.....	492

2.4.2 Diferencias de valoración de los activos financieros disponible para la venta.....	499
2.4.3 Operaciones de cobertura.....	501
2.4.4. Diferencias de conversión.....	504
2.4.5. Pérdidas y Ganancias actuariales.....	507
2.4.6. Otras operaciones con imputación a patrimonio neto: Cambios en criterios contables y corrección de errores.....	513
3. LA COMPENSACIÓN DE PERDIDAS.....	
3.1. Aspectos fiscales y contables.....	514
3.2. Armonización Europea de compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades.....	520
4. ASPECTOS RELEVANTES EN EL ESTUDIO DE LAS RELACIONES CONTABILIDAD-FICALIDAD.....	
4.1. Amortización.....	522
4.1.1. Evolución de la normativa fiscal con implicaciones en la deducibilidad de las amortizaciones.....	531
4.2. Contratos de arrendamiento financiero.....	536
4.2.1. Evolución normativa contable/fiscal en relación con los contratos de arrendamiento financiero.....	539
4.3. Provisión versus deterioro.....	551
4.3.1. Introducción.....	551
4.3.2. Las provisiones y contingencias en las NICs.....	555
4.3.3. Evolución contable del concepto de provisión.....	557
4.3.4. Aspectos fiscales de las pérdidas de valor y de las provisiones.....	564
4.3.5. El régimen fiscal del deterioro de los instrumentos financieros de patrimonio.....	578
4.4. El Fondo de Comercio.....	581
4.5. Operaciones vinculadas.....	591
4.5.1. Evolución normativa de las operaciones vinculadas.....	594
4.5.2. Situación actual de las operaciones vinculadas.....	599
4.6. Beneficios fiscales.....	605
4.6.1 Beneficios fiscales relacionados con la inversión: la reinversión de beneficios extraordinarios.....	612
5. RECAPITULACIÓN.....	
CAPITULO QUINTO	
CONCLUSIONES FINALES	
627	
BIBLIOGRAFIA.....	647

ABREVIATURAS UTILIZADAS

AECA.....	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
ASEPUC.....	Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad.
BICCIS.....	Base Imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades.
CCAA.....	Cuentas Anuales.
CCCTB.....	Common Consolidated Corporate Tax Base (Base Imponible Común consolidada).
CEE.....	Comunidad Económica Europea.
CESE.....	Comité Económico y Social Europeo.
C. de C.....	Código de Comercio.
CNMV.....	Comisión Nacional del Mercado de Valores.
CNT.....	Conseil National de la Comptabilité.
DOUE.....	Diario Oficial de las Comunidades Europeas.
DGT.....	Dirección General de Tributos.
EFRAG.....	European Financial Reporting Advisory Group. Grupo técnico asesor de la Comisión de la UE respecto a la adopción de las NIC/NIIF a aplicar en la UE.
FASB.....	Financial Accounting Standards Board. Principal organismo emisor de normas contables en Estado Unidos.
FEE.....	Federación de Expertos Contables Europeos.
FIAMM.....	Fondo de Inversión en Activos del Mercado Monetario.
IASB.....	International Accounting Standards Board (anteriormente IASC).
IASC.....	International Accounting Standards Committee.
ICAC.....	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
IRPF.....	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS.....	Impuesto sobre Sociedades.
IOSCO.....	International Organization of Securities Commissions. (Organización Internacional de Comisiones de Valores).
IVA.....	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LIS.....	Ley del Impuesto sobre Sociedades.
LSA.....	Ley de Sociedades Anónimas.
NIC.....	Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el IASC.
NIIF.....	Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el IASB.
NOFCAC....	Normas para la formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas
NPGC.....	Nuevo Plan General de Contabilidad.
OCDE.....	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
ONU.....	Organización de Naciones Unidas.
PGC.....	Plan General de Contabilidad.
PYME.....	Pequeña y Mediana Empresa.
RD.....	Real Decreto.
TEAC.....	Tribunal Económico Administrativo Central.

TRLSA.....	Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
UEC.....	Unión Europea de Expertos Contables, Económicos y Financieros.
US-GAAP...	Principios de contabilidad generalmente aceptados en Estados Unidos.
UE.....	Unión Europea.

INDICE DE CUADROS

	Pág.
CAPITULO I	
CUADRO I. Teorías sobre la naturaleza contable el Impuesto de Sociedades....	12
CUADRO II. Usuarios de la información contable.....	17
CUADRO III. El proceso productivo en la empresa.....	20
CUADRO IV. Teorías contables sobre la determinación del resultado.....	24
CUADRO V. Principales diferencias en la determinación del resultado contable entre el PGC de 1990 y el PGC de 2007	68
CAPITULO II	
CUADRO VI. Principales métodos de contabilización del IS.....	114
CUADRO VII. Esquema de contabilización del IS en el PGC de 1973.....	119
CUADRO VIII. Esquema de contabilización del IS en el PGC de 1990.....	136
CUADRO IX. Comparativa de la relación entre contabilidad y fiscalidad en los PGC de 1973 y 1990.....	137
CUADRO X. Diferencias entre la NIC 12 revisada y la normativa contable española, antes de la reforma de 2007.....	170
CUADRO XI. Esquema de cálculo de las diferencias temporarias.....	212
CUADRO XII. Comparación entre las diferencias temporales del Plan de 1990 y las diferencias temporarias, que a su vez son temporales, del PGC de 2007.....	218
CUADRO XIII. Distintas posibilidades de generación de diferencias temporarias.....	224
CUADRO XIV. Liquidación contable del impuesto en el PGC de 2007.....	227
CUADRO XV. . Diferencias entre el enfoque de la cuenta de resultados (PGC 1990)y el enfoque del balance (PGC 2007),en la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.....	228
CUADRO XVI. Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre beneficios.....	238
CUADRO XVII. El Impuesto de Sociedades en las Cuentas Anuales del PGC PYMES.....	244
CAPITULO III	
CUADRO XVIII. Modificaciones a la Ley 61/78.....	305
CUADRO XIX. Componentes de la base imponible.....	334
CUADRO XX. Jerarquización de Normas de Derecho contable.....	344
CUADRO XXI. Comparación entre las Leyes 61/78 y 43/95, sobre la relación contabilidad-fiscalidad.....	350
CUADRO XXII. Regulación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en Derecho comparado.....	413

CAPITULO IV	
CUADRO XXIII. Comparación entre el resultado contable del PGC de 1973 y el resultado fiscal de la Ley 61/1978.....	447
CUADRO XXIV. Relación entre contabilidad y fiscalidad.....	451
CUADRO XXV. Del resultado contable al resultado neto del ejercicio.....	467
CUADRO XXVI. Determinación del resultado contable ajustado según el PGC 1990.....	480
CUADRO XXVII. Las diferencias permanentes, según el PGC de 1990 y según el PGC de 2007.....	481
CUADRO XXVIII. Efecto impositivo derivado de las subvenciones.....	498
CUADRO XXIX. Efecto impositivo derivado de las donaciones y legados.....	499
CUADRO XXX. Categoría y valoración de las coberturas contables.....	503
CUADRO XXXI. Procedimientos contables del leasing y sus aspectos fiscales.....	550
CUADRO XXXII. Diferencia entre los conceptos de provisión, pasivos contingentes y correcciones del valor de activos.....	557
CUADRO XXXIII. Evolución de las provisiones de activo: del PGC 1973 al PGC 2007.....	558
CUADRO XXXIV. Evolución de las provisiones de pasivo: del PGC 1973 al PGC 2007.....	560
CUADRO XXXV. Tratamiento contable de pasivos contingentes.....	564
CUADRO XXXVI. Transformación experimentada en el art. 13 de la Ley 4/2004 a partir de la Ley 16/2007.....	576
CUADRO XXXVII. El régimen especial de la a partida fiscalmente deducible del artículo 12.3 de la LIS.....	581
CUADRO XXXVIII. Fondo de comercio a reconocer en el balance de apertura y sus efectos fiscales.....	590
CUADRO XXXIX. Sujetos pasivos afectados por la vinculación en las distintas leyes.....	593
CUADRO XXXX. Tratamiento contable de la periodificación de las diferencias permanentes y deducciones en la cuota según el PGC de 1990 y el NPGC.....	611
CAPITULO V	
CUADRO XXXXI. Perspectiva contable, con carácter general, de las diferencias entre contabilidad y fiscalidad.....	621

OBJETO Y JUSTIFICACIÓN

OBJETO Y JUSTIFICACIÓN

El presente trabajo se enmarca dentro de un tema tradicional del Impuesto sobre Sociedades, como es el de las relaciones entre las normas contables y fiscales y concretamente, la justificación de esas diferencias, así como la naturaleza de las mismas.

Además de la propia regulación de la normativa fiscal, existen normas y referencias en el Plan General de Contabilidad, en la normativa mercantil en general, y en la normativa europea, sobre el Impuesto de Sociedades. De ahí que sea necesario reflexionar sobre la relación entre contabilidad y fiscalidad a través de dicho impuesto; relación que, como se puede comprobar, ha existido siempre, adquiriendo mayor relevancia a partir de 1995, cuando el legislador fiscal decide utilizar el resultado contable como punto de partida para la determinación del resultado fiscal, y consecuentemente, la base imponible del impuesto.

El problema de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad existentes ya en la Tarifa III de la Contribución de Utilidades, ha merecido una atención no sólo de la doctrina científica, sino también del legislador, como se muestra en la exposición de motivos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982. La necesidad de una aproximación entre ambas normas queda patente en la Ley 43/1995, siendo uno de sus objetivos. Igualmente el Comité Ruding, en sus recomendaciones a la Comisión de las Comunidades Europeas, fomenta la reducción de las diferencias entre resultado contable y base imponible. A pesar de todo, y de la deseada aproximación entre normas fiscales y contables, las diferencias siguen siendo numerosas, al perseguir ambas legislaciones finalidades distintas. No hay que olvidar, que la contabilidad propone, no impone, aquellos principios con suficiente flexibilidad, como para que cada empresa los pueda acomodar a su realidad subjetiva. Las normas fiscales se muestran inflexibles en la exigencia de sus criterios; en otro caso, no sería posible mantener un mínimo y deseable tono de equidad.

La reglamentación del Impuesto sobre Beneficios es indudable que ha influido en la promulgación de procedimientos generales de contabilidad y éstos, a su vez, han servido a la formulación de normas fiscales. Por ello, se ha considerado oportuno analizar la evolución experimentada por esta relación a lo largo del tiempo y los

aspectos más debatidos de la misma, analizando, asimismo, la influencia que ha tenido la normativa comunitaria. Igualmente con el análisis de estas normas se ha pretendido explicar la existencia y justificación de los ajustes fiscales, o extracontables, así como analizar las operaciones que dan lugar a los mismos.

La multitud de conexiones entre la contabilidad y la fiscalidad suponen una realidad endémica en el área funcional y regulativa de la empresa. Por ello, el conocimiento de la problemática contable y tributaria que afecta a las sociedades, ofrece un horizonte de estudio suficientemente atractivo en el que trabajar con objeto de elaborar nuestras modestas aportaciones doctrinales. En concreto, se considera imprescindible analizar, entre otras múltiples cuestiones, su régimen fiscal y su sistema de información contable, sin olvidar, claro está, la actual situación de armonización comunitaria, contable y fiscal. Es obvio, que la internacionalización de la economía se apoya en el desarrollo de normas comunitarias aprobadas por los distintos Estados miembros, que puedan lugar a la deseada libre competencia, evitando que los distintos Estados obstaculicen entre sí el comercio internacional; por otra parte, es indudable la mejora de la eficiencia de los mercados comunitarios, con una normativa comunitaria, en materia contable y fiscal, de obligado cumplimiento por todos los Estados participantes.

El primer capítulo explica los motivos de la relación entre contabilidad y fiscalidad, analizando conceptualmente las magnitudes que dan lugar a la mencionada relación: resultado contable y base imponible.

La información contable, base para la toma de decisiones de los usuarios, se debe mostrar independientemente de los criterios fiscales. No obstante, debe mostrar igualmente una información sobre el tratamiento contable del impuesto sobre beneficio; impuesto que a su vez, se calcula a partir de un porcentaje del resultado fiscal, calculado a partir del resultado contable y ajustado en función de los criterios fiscales. Las normas mercantiles en general, y las normas contables en particular, están íntimamente ligadas a las normas fiscales, pero no pueden ser coincidentes al perseguir ambas fines distintos. La contabilidad pretende dar una imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa; la fiscalidad pretende calcular una cantidad objetiva sobre la que aplicar un porcentaje para calcular el impuesto a pagar. Por ello, la relatividad y flexibilidad que caracterizan al resultado contable colisionan con la objetividad de una

norma fiscal que debe estar perfectamente determinada. Todas estas cuestiones son analizadas en el primer capítulo.

El segundo capítulo considerará las posibles alternativas en la contabilización del Impuesto sobre beneficios. Se tomará como punto de partida el Plan General de Contabilidad de 1973 y a partir de ahí se analizará la evolución sufrida en el tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios en el PGC de 1990 y finalmente en el PGC de 2007. Se va a poder observar que el reconocimiento y registro contable del Impuesto sobre Beneficios ha ido pasando, según la normativa que se esté estudiando, por los diversos sistemas existentes: cuota a pagar en el PGC de 1973, gasto del ejercicio y criterio del efecto impositivo, aplicando el método del resultado, en el PGC de 1990 y actualmente criterio del sistema impositivo en su versión del método del balance, con el PGC de 2007. En este proceso ha sido fundamental la influencia del proceso armonizador primero a nivel europeo, derivado de la reforma de 1989, y finalmente a nivel internacional, derivado de la reforma de 2007. Igualmente se va a poder observar, en esta evolución, un acercamiento a los criterios internacionales, alejándose de las recomendaciones efectuadas por las comisiones de expertos, en aras a una mayor armonización internacional.

El tercer capítulo del presente trabajo, partiendo de la necesidad de la existencia de un impuesto independiente que grave las operaciones societarias, se analizará su evolución, desde sus orígenes hasta la fecha actual. La existencia del Impuesto sobre Sociedades, considerado fundamental por su papel de financiación de las necesidades públicas se va a ver influido y condicionado, por las distintas situaciones económicas, políticas y sociales en las que se ha encontrado nuestro país en cada momento. Asimismo, se podrá observar que la evolución de la normativa fiscal se ha visto influida por la evolución de la normativa contable, pasando de una situación de prevalencia de la normativa fiscal sobre la contable, a una situación de independencia en la que el punto en común entre ambas es la utilización del resultado contable, con su relatividad y flexibilidad, como punto de partida para la determinación del resultado fiscal. Las diferencias entre ambos conceptos, van a ser las queridas por el legislador fiscal y recogidas, consecuentemente, en esta normativa; se derivan de la existencia de distintos criterios, fiscales y contables, en cuanto a imputación temporal, calificación y valoración se refiere.

Las dos posibles opciones de regulación del Impuesto sobre Sociedades se van a encontrar recogidas en las dos normas fiscales con mayor trascendencia contable: la Ley 61/1978 y la Ley 43/1995; ambas normas serán objeto de estudio detallado.

Por otra parte, en contraposición a lo que ha ocurrido en el ámbito contable, la normalización fiscal a nivel europeo no ha conseguido el grado esperado. A pesar de que en sus orígenes la aprobación de normas armonizadoras fue escasa, se mostrará como la existencia de un efecto inducido de armonización espontánea se ha venido traduciendo en modificaciones de las legislaciones internas de los distintos Estados en base a propuestas presentadas. Superada la etapa inicial, el constante proceso de integración europea va a exigir un nuevo modelo de tributación empresarial, el cual es necesario para garantizar el funcionamiento del mercado común y el crecimiento empresarial europeo, centrándose el objetivo fundamental en la obtención de una base imponible consolidada. Para ello es necesario unas normas convergentes sobre compensación de pérdidas y la eliminación de incentivos fiscales en la base imponible.

En el cuarto capítulo se analizará, clasificadas desde un punto de vista contable las diferencias entre el resultado contable y la base imponible del impuesto. Mientras que la legislación tributaria establezca que el cálculo del Impuesto sobre Sociedades se obtiene a partir del resultado contable, la contabilidad y la fiscalidad están tan interrelacionadas que no se puede modificar la normativa de una sin modificar al mismo tiempo la normativa de la otra. Hay ingresos imputados contablemente al ejercicio, pero que la normativa fiscal los considera exentos ese año, o siempre; así como hay gastos imputados contablemente a los resultados del ejercicio, pero que la normativa fiscal no los considerara deducibles ese año o nunca en la base imponible del impuesto. Igualmente existen operaciones que no han dado lugar a registros contables, debiendo computar fiscalmente los ingresos y gastos que de ellas se derivan. Estos ajustes “fiscales” o “extracontables”, van a estar en función de las normativas contables y fiscales a aplicar en cada momento, por lo que su importancia cuantitativa y cualitativa va a depender del objetivo que se pretenda conseguir. Todas estas cuestiones serán analizadas en el capítulo cuatro.

Resumiendo, justificada la existencia de la relación entre contabilidad y fiscalidad, se pasará a analizar la evolución de las normas contables con especial

incidencia en el Impuesto sobre Beneficios, para estudiar posteriormente la evolución de las normas fiscales, igualmente con relación al referido impuesto. Siendo consciente de los problemas de una conciliación total entre ambas magnitudes contables y fiscales, se terminara el trabajo explicando los motivos y las causas más importantes de divergencias que dan lugar a los denominados ajustes fiscales ó extracontables y se realiza una propuesta de acercamiento entre ambas magnitudes.

Hay que mencionar finalmente, que parte de esas divergencias entre criterios contables y fiscales a lo largo del tiempo han sido motivadas por un desfase temporal en la aprobación de las distintas normativas, es decir, una normativa fiscal regula determinados aspectos contables, y a su vez, esta regulación ni coincide ni desea coincidir con la fiscal. Por otra parte, en la evolución histórica de la contabilidad se observa, que debido a la necesidad de disponer información sobre los beneficios contables a efectos de recaudación, se recoge información contable en base a normas fiscales. Cuando la información suministrada por la contabilidad comienza a tener usuarios distintos a la Administración Pública, nos encontramos con que esa información contable empieza a evolucionar hasta llegar a la situación actual, consecuencia 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; y todo ello analizado desde la perspectiva contable y fiscal del Impuesto sobre Sociedades.

Las fuentes utilizadas en el estudio serán principalmente normativas, la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el Reglamento del Impuesto, así como las normas mercantiles constituidas fundamentalmente por el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General Contable, tratándose igualmente las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y de la Dirección General de Tributos, con relación a la materia objeto de estudio y la Circular 4/2004 del Banco de España como precedente a posteriores actuaciones contables; esta normativa se complementa con el estudios de las NIC/NIIF implicadas así como con las distintas Directivas y Comunicaciones elaboradas en el Seno de la Unión Europea. Asimismo, se revisaran las aportaciones doctrinales a la materia, sin olvidar las asociaciones profesionales más importantes, tal como puede ser la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Por último, se aludirá igualmente a la

doctrina más relevante en relación a la situación de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad en los países de nuestro entorno.

Por último aclarar que, por motivos de extensión no se estudiarán los regímenes especiales, aunque en diversas ocasiones se realizarán referencias a alguno de ellos; en concreto al establecido para las empresas de reducida dimensión. Asimismo, tampoco será objeto de estudio la situación de la relación contabilidad fiscalidad para grupos de empresas, aunque se hará referencia a ellos igualmente.

CAPITULO PRIMERO
CONTABILIDAD Y FISCALIDAD

1. INTRODUCCIÓN.

Los estados financieros preparados con fines contables, deben conducir a mostrar la imagen fiel de la empresa, de su patrimonio, de la situación financiera y de sus resultados, configurando sistemas de información útiles para la toma de decisiones, en las mejores condiciones, de los distintos usuarios de la contabilidad. Por otro lado, las normas fiscales tienen como objetivo fundamental la consecución de medios financieros necesarios para hacer frente a las necesidades públicas, teniendo como finalidad establecer una base objetiva sobre la que aplicar un tributo.

La contabilidad empresarial, constituye un elemento, un instrumento, o una técnica indispensable para la vida de las empresas. Un sistema de cuentas, en el que se recoja con claridad los hechos cuantificables en los que se concreta la situación y la actividad de la empresa, proporciona la base necesaria para las decisiones y actuaciones de empresa y empresario. Por dicho motivo, dentro del Derecho nos encontramos con un grupo especializado de normas que regulan la correcta llevanza de las cuentas de cada empresa, conforme a los fines propios y específicos que con estas normas se persiguen. Se trata del Derecho contable. La fiscalidad, el ámbito social en el que se mueven y viven las relaciones entre el Estado y los contribuyentes, constituye igualmente, un grupo especializado de normas, el Derecho fiscal o tributario.

Los objetivos de la contabilidad, pues, no han de coincidir, necesariamente, con los fiscales. La contabilidad aspira a reflejar una situación patrimonial, unos resultados económicos, que, sobre la base de la previa aceptación de unos principios o criterios generales técnicos suficientemente conocidos, sirva a la mejor información de los agentes interesados. Las normas del Derecho positivo fiscal, por su parte, imponen unos procedimientos, unos criterios, dirigidos a cuantificar una magnitud, la base imponible, que con sentido general y objetivo exprese la capacidad de pago de un sujeto pasivo. La contabilidad propone, no impone, aquellos principios con suficiente generosidad como para que cada empresa los pueda acomodar a su realidad subjetiva. Las normas fiscales se muestran inflexibles en la exigencia de sus criterios; en otro caso, no sería posible mantener un mínimo y deseable tono de equidad.

Ambos campos, contable y fiscal, persiguen medir un mismo concepto, el resultado empresarial, sin embargo, mientras que la contabilidad intenta ser un sistema de información económico y financiero de una entidad basándose en principios económicos¹, la normativa fiscal tiene como fin fundamental el recaudatorio, con objetivos de política económica y redistribución de renta. Para Neumark² se pueden fijar los siguientes fines y funciones de la imposición:

- La función político-financiera, consistente en procurar los medios de cobertura de aquellos gastos públicos que no pueden o no deben ser financiados por otros procedimientos.
- La función político-económica, consistente en contribuir a la realización de los objetivos supremos (desarrollo económico, elevado índice de empleo y equilibrio de la balanza de pagos).
- La función sociopolítica, consistente en procurar, en la medida que se considere políticamente deseable, una redistribución de las rentas y del patrimonio a favor de los económicamente débiles.

La fiscalidad tiene encomendada la delimitación del exacto cumplimiento de las obligaciones tributarias y por ende y con carácter primordial, verificar el ingreso de las deudas tributarias devengadas, teniendo a su alcance determinados instrumentos, fundamentalmente las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria. Tal finalidad fiscal y las normas a su servicio han de obedecer, en el sentido más estricto posible, no solo al principio de capacidad, sino también, y con la misma intensidad, a los principios de uniformidad, igualdad, legalidad y tipicidad. Derecho fiscal y Derecho contable forman parte de un único ordenamiento y sus normas se relacionan y condicionan recíprocamente.

Según Corona Romero³, la relación contabilidad-fiscalidad se puede examinar tanto desde un punto de vista instrumental u operativo, como desde una perspectiva normativa. En el ámbito instrumental, la fiscalidad es un hecho singular que necesita reglas específicas para su reflejo contable, y la contabilidad es un instrumento de gestión esencial para el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, también IS). Desde un

¹ Véase Primera parte del PGC de 1990 y Marco conceptual del PGC de 2007.

² Cfr. Neumark, Fritz. Principios de la Imposición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 46.

³ Vid. Corona Romero, Enrique. "Reforma contable y fiscalidad", Revista Partida Doble, nº 136, septiembre 2002, pág. 90.

punto vista normativo hay que destacar que la definición de ciertas magnitudes fiscales se especifica a partir de las normas contables, particularmente la base imponible⁴, y por otra parte, la obligación de llevanza de la contabilidad se refuerza con las exigencias al respecto de las disposiciones del Impuesto sobre Sociedades, además de existir obligaciones de naturaleza contable en las normas fiscales.

En la regulación de Impuesto de Sociedades inciden las siguientes normas:

A) Por una lado, la normativa contable y mercantil, en general:

- La IV Directiva, 78/660/CEE, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas de determinadas formas de sociedades y la VII Directiva, 83/349/CEE, de 13 de julio de 1983, correspondiente a las cuentas consolidadas, a las que se adecuó el Derecho mercantil a través de la Ley 19/1989. Ambas Directivas han sido modificadas por la Directiva 2001/65/CE, de 27 de septiembre, Directiva 2003/51/CE, de 18 de junio, Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo y Directiva 2006/46/CE de 14 de junio.
- El Código de Comercio (en adelante, también C. de C.), en concreto, el Título III, según la redacción dada por el artículo primero de la Ley 16/2007, de 4 de julio, “de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea”, la cual modificó la redacción dada por el artículo 2 de la Ley 19/1989, de 25 de julio, “de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a la Directivas de la CEE en materia de Sociedades”. El mencionado Título, regula la contabilidad de los empresarios: la sección 1^a los libros de los empresarios, la sección 2^a las cuentas anuales, y la sección 3^a la presentación de las cuentas de los grupos de sociedades. Las secciones segunda y tercera han sido objeto de modificación por la Ley 16/2007.

⁴ Con la aprobación de la Ley 43/95 la base imponible del IS pasa a determinarse a partir de resultado contable. Concretamente, el art. 10.3 de la misma establece que:

“En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

- El Plan General de Contabilidad (en adelante, también PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre que ha derogado al PGC aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y constituye el desarrollo en materia contable de la legislación mercantil. El artículo 2º del PGC establece la obligatoriedad del mismo, sin perjuicio de aquellas empresas que puedan aplicar el PGC PYMES aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre.
- Las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, también ICAC).
- El Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante también LSA), modificado por el artículo segundo de la Ley 16/2007.
- La Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, modificada por el artículo tercero de la Ley 16/2007.
- Normativa Internacional de Contabilidad, aprobada su aplicación, para determinados tipos de sociedades, por Reglamento N° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002.

B) Por otro lado, la normativa fiscal a través de sus distintas leyes y disposiciones legales y reglamentarias:

- El Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, también LIS).
- El Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sociedades.
- La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante también IRPF) y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- La Ley 16/ 2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional, con base en la normativa de la Unión Europea (en adelante, también UE), que ha

modificado en su disposición adicional octava el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades.

- Igualmente, se puede incluir en este apartado las distintas normas de regularización y actualización de balances, siendo la última aprobada, el Real Decreto 2607/1996 sobre Normas de Actualización de Balances.

Cada uno de estos campos normativos tiene, como se ha mencionado, sus propios objetivos, surgiendo así el conflicto entre ambos.

1.1. La relación contabilidad-fiscalidad en los distintos impuestos.

Aunque la mayor conexión entre la normativa contable y la fiscal se encuentra en el Impuesto sobre Sociedades, debemos mencionar la relación existente entre ambas normativas en el resto del sistema tributario. La importancia de la conexión en el IS, ha relegado a un segundo plano, en el interés doctrinal, el tratamiento de la contabilidad en los impuestos indirectos y en el resto de los impuestos directos, no correspondiéndose, sin embargo, con la realidad. Entre otras, se pueden señalar las siguientes vinculaciones entre la contabilidad y los distintos impuestos:

- El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, también IVA), se encuentra íntimamente relacionado con la información contable, siendo entre otras, una obligación del sujeto pasivo la llevanza de una contabilidad y registros específicos. Destacan las diferentes exigencias de contabilización y registro que aparecen en los sujetos pasivos acogidos a regímenes especiales de IVA.
- En los Impuestos Especiales la contabilidad desempeña un papel relevante, exigiéndose, en cada depósito fiscal, una contabilidad de existencias en la que se registrarán los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación introducidos en el mismo y salidos de él; esta contabilidad, es igualmente exigida en los almacenes fiscales.
- En el Impuesto sobre Patrimonio (suprimido a partir del 1 de enero de 2008 a través de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre) la contabilidad aparecía también en varios de sus preceptos. Así, se puede mencionar que la

valoración de los bienes y derechos de las personas físicas afectos a las actividades empresariales y profesionales, necesitaba de un soporte contable.

- En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la influencia de la contabilidad es doble. Por una parte, indirectamente, al remitir genéricamente la normativa del IRPF al IS para la determinación del rendimiento neto de los empresarios y profesionales, personas físicas en estimación directa; ello da lugar a que se exija, al igual que en el IS, el correspondiente soporte contable. Por otra parte, directamente a través de las normas que sobre registros contiene la propia normativa del IRPF.

1.2. Teorías sobre la naturaleza contable del Impuesto de Sociedades.

En España, la relación entre contabilidad y fiscalidad se ha venido caracterizando por una posición de subordinación de las normas contables a los imperativos fiscales, situación compartida por otros países comunitarios como Francia, Alemania, Italia o Portugal. Así, la normativa fiscal recogía determinadas ventajas fiscales para aquellas empresas que adoptaran el PGC de 1973, aprobado con carácter voluntario para las mismas.

Sin embargo, a partir de la aprobación de la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades, esta subordinación existente desaparece al recoger el artículo 10.3 de forma expresa que la base imponible se determinará a partir del resultado contable. En este sentido Ferreiro Lapatza⁵ opina que “la aparente sencillez de la norma que así delimita la base imponible esconde – como no podía ser de otro modo- una generosa fuente de dudas e incertidumbres en cuanto a las normas a aplicar, a los términos y conceptos que en ellos se emplean, a su interpretación y a su aplicación. Pues, de un lado, no debiera siquiera ser necesario repetir que las normas contables no son sino normas técnicas de registro, de empleo elástico, existiendo y pudiendo aplicarse distintas reglas –los principios generalmente aceptados- a un mismo hecho registrable. En cambio, las normas fiscales deben ser claras, en lo posible unívocas y de aplicación imperativa.”

⁵ Vid. Ferreiro Lapatza, José J. “Complicación y simplificación. Contabilidad y fiscalidad”, Revista Quincena Fiscal nº 15-16, 2006.

Profundizando en este aspecto hay que distinguir dos teorías sobre la naturaleza contable del Impuesto de Sociedades⁶:

A) **Teoría del propietario.** Según esta teoría, la empresa se considera como una entidad propiedad de los que aportan el capital y soportan el riesgo. En la medida en que el Estado soporta el riesgo de no percibir el impuesto, si no hay beneficio, se le contempla como un socio de la empresa, por lo que su retribución, el Impuesto de Sociedades, se considera como uno de los componentes de la distribución del beneficio del ejercicio. Es decir, el importe a pagar correspondiente al impuesto de beneficio es una partida más en la distribución del mismo acompañado a las dotaciones a reservas y a los posibles dividendos. Esta idea implica la consideración del Estado como un socio que, sin derecho a voto y sin presencia en las Juntas Generales, tiene garantizada su participación en los beneficios en una cuantía que variará según los tipos de imposición de la Ley fiscal.

En definitiva, esta posición coloca al Estado junto al resto de los propietarios de la empresa, pero con un cierto privilegio: participa en los beneficios pero no de las pérdidas, las cuales permitirá sean descontadas en un período máximo. Según el profesor Tanarro Nemiña⁷, “el primitivo sistema de contabilizar los beneficios sin considerar los impuestos no resulta compatible con una nueva generación de accionistas que se plantea las decisiones de inversión en términos netos de impuestos, con garantía de inmediata disponibilidad”.

La justificación de esta postura se deriva de los siguientes argumentos:

- Se incurre en un gasto para obtener un beneficio, mientras que el impuesto es un desembolso obligatorio.
- Un pago basado en el beneficio no puede ser un determinante del beneficio neto.

⁶ Vid. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Documento nº 9, Principios contables: Impuesto sobre beneficio, junio 1989, edición revisada 1991, pág. 69.

⁷ Cfr. Tanarro Nemiña, F. “Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades en los países industrializados”, contenido en el libro Fiscalidad y Contabilidad Empresarial, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1983, pág. 650.

- Sólo se paga el impuesto en el caso de que haya beneficio fiscal en el ejercicio, mientras que los gastos se producen al margen de que haya o no beneficio desde el punto de vista fiscal.
- Todas las empresas obtienen los mismos beneficios del Estado independientemente de lo que paguen por este concepto, por lo tanto, el impuesto no es un gasto relacionado con los servicios prestados por el Estado.

Para Montesinos Julve⁸, “los impuestos sobre beneficios constituyen la participación del Estado en la renta residual o el excedente neto de la empresa, del mismo modo que existen unas participaciones de los socios y de los trabajadores, aunque la fuerza coercitiva del primero para hacer efectiva su participación le confiere, sin duda, un tratamiento y una consideración jurídica y económica diferenciada”. Por dicho motivo, los impuestos sobre beneficios, no deben aparecer en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias ya que suponen una información relativa a la distribución del resultado del ejercicio.

B) Teoría de la Entidad. Frente a la anterior concepción, esta perspectiva, más adecuada a la realidad actual, trata a la empresa como una entidad separada de sus propietarios, a los cuales rinde su excedente neto una vez deducidos todo tipo de gastos, entre los que se encuentran el impuesto que grava el beneficio. Esta teoría pues, considera al Impuesto de Sociedades como un gasto de la sociedad, que debe sustraerse a efectos de calcular el resultado contable obtenido por la empresa, que es una entidad independiente de sus propietarios. El impuesto es un gasto necesario para el desarrollo de la actividad porque supone una disminución de los beneficios que quedan a disposición de los propietarios de la empresa⁹. Esta perspectiva es la contemplada en la normalización internacional y en la actual regulación contable.

⁸ Cfr. Montesinos Julve, V. Las Normas de Contabilidad en la Comunidad Económica Europea, Instituto de Planificación Contable, M. de Hacienda, Madrid, 1980, pág. 318.

⁹ Vid. Hendriksen, Eldon S. Teoría de la Contabilidad, UTEHA, México, 1981, págs. 174-175.

Esta postura se justifica por los siguientes argumentos:

- El impuesto representa un compromiso de pago ejecutivo y, por tanto, no disponible para la distribución de dividendos u otros propósitos cualesquiera; en otras palabras, el pago de dividendos es una elección de la empresa, mientras que el pago del impuesto es una obligación.
- El impuesto se paga al Estado que no es un accionista.
- El principio de gestión continuada supone la supervivencia de la empresa en el futuro, para lo cual es imprescindible la obtención de beneficios y, por lo tanto, el impuesto representa un gasto más generado por su actividad.
- La correcta aplicación de los principios de devengo¹⁰ y de correlación de ingresos y gastos¹¹, conlleva que en la cuenta de resultados se refleje el importe del gasto incurrido en el ejercicio con independencia de la cuota a pagar o pagada en el mismo.

En concordancia con el principio de correlación de ingresos y gastos McGee¹² opina que, “algunos profesionales indican que una transacción, lo es tanto a efectos contables como fiscales. De otro lado, la cantidad devengada de la operación a efectos fiscales puede no coincidir con la cantidad total pagada de impuestos en el periodo. La transacción puede haber sido contemplada en el ejercicio o en ejercicios anteriores, o la transacción será contemplada en ejercicios siguientes. La correlación de ingresos y gastos requiere que el pasivo por impuestos corresponda al beneficio obtenido en el periodo, indiferentemente de cuando sea realmente pagado”.

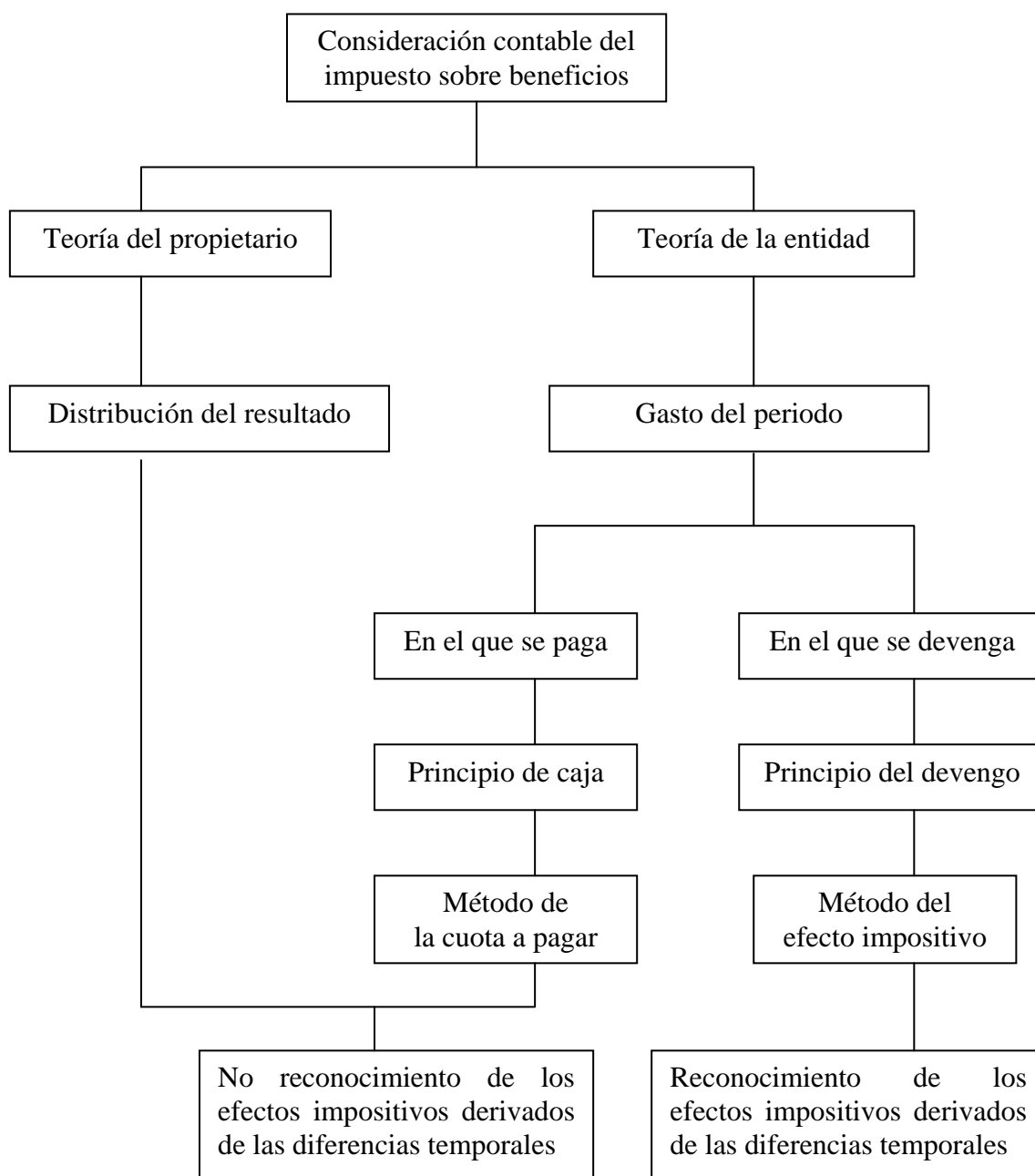
En el cuadro siguiente se puede observar esquemáticamente ambas posturas:

¹⁰ Principio del devengo: “La imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos” (PGC 1990). Según la nueva redacción dada por el PGC 2007: “Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro”.

¹¹ Principio de correlación de ingresos y gastos: “El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho periodo, menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa” (PGC 1990). En el PGC de 2007 el principio de correlación desaparece como tal, ubicándose en la 5ª parte del marco conceptual “Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales”.

¹² Cfr. Macgee, R.W. Accounting for Income Taxes, National Association of Accountants, Montvale, New Jersey, 1984, pág. 4.

CUADRO I. Teorías sobre la naturaleza contable el Impuesto de Sociedades¹³.



A raíz de los conflictos planteados, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresa (en adelante, también AECA) ha planteado tres alternativas de solución para la relación entre contabilidad y fiscalidad:

¹³ Tomado de Labatut Serer, G. “La Contabilidad del Impuesto sobre Beneficios: Métodos de periodificación”, Revista de la Escuela Superior de Gestión Comercial y Marketing (Esic market), nº 67, enero-marzo 1990, pág. 106.

- Superioridad del ordenamiento fiscal sobre las normas contables, de tal forma que se encuentra capacitado para regular la contabilidad de las empresas.
- Defensa de la primacía de las normas contables sobre las fiscales, de modo que los principios contables generalmente aceptados deben ser asumidos por la legislación fiscal.
- Independencia del ámbito contable y fiscal, lo que supone que la contabilidad se desarrollará siguiendo los principios contables generalmente aceptados, sin interferencias fiscales, y aplicándose al mismo tiempo para la determinación de la base imponible disposiciones fiscales específicas.

Según esta última alternativa, nos vamos a encontrar con estados contables elaborados con criterios económicos-financieros, y estados fiscales adaptados a la normativa tributaria, por lo que el resultado empresarial obtenido mediante la aplicación de los principios contables no tiene necesariamente que coincidir con la base imponible del Impuesto de Sociedades. Esta alternativa, ha sido admitida con carácter general por la mayoría de la doctrina, por la normativa contable comunitaria e internacional y por el ordenamiento contable español. En ese sentido, el derogado PGC de 1990, establecía en el apartado 25 de la Introducción que: *“el Plan es un texto netamente contable, libre de posibles interferencias, incluidas la de orden fiscal. Su contenido esta inspirado en principios contables aceptados por la generalidad de los países e incluidos en la cuarta Directiva y admitidos por nuestro ordenamiento jurídico. La propia contabilización del Impuesto sobre sociedades, justifica lo que se acaba de afirmar.....”*

De esta manera, y habida cuenta de los diferentes objetivos perseguidos por la contabilidad y la fiscalidad, se permite un desarrollo autónomo e independiente de ambas disciplinas, sin impedir la necesaria conciliación entre magnitudes contables y fiscales a partir de los ajustes necesarios que marque la fiscalidad. Se puede decir, pues, que la contabilidad está al servicio de la fiscalidad. En este sentido, Monterrey Mayoral¹⁴ entiende que la contabilidad y la fiscalidad son campos de conocimientos autónomos e independientes y que el beneficio contable y la base imponible tienen solamente una relación de carácter instrumental derivada del servicio que la contabilidad presta a la fiscalidad.

¹⁴ Vid. Monterrey Mayoral, J. “Contabilidad del Impuesto sobre beneficios: Una Nueva Perspectiva para el Sistema Contable Español”, Revista Española de Financiación y Contabilidad, núm.16, 1987, págs. 669-681.

1.3. La relación contabilidad-fiscalidad en la Unión Europea.

La normativa contable de la UE se encuentra principalmente recogida en las Directivas sobre Sociedades que regulan los aspectos contables, fundamentalmente la Directiva 78/660/CEE, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas de determinadas formas de sociedades (Cuarta Directiva), y la Directiva 83/349/CEE de 13 de julio de 1983, correspondiente a las cuentas consolidadas (Séptima Directiva). Con la aprobación de la Directiva 2001/65/CE, de 27 de septiembre de 2001, se modifican las Directivas anteriores y se da entrada a la utilización del valor razonable. Posteriormente ha sido modificada en 2003 y 2006.

La posición de la Unión Europea sobre la relación entre contabilidad y fiscalidad se desprende de los siguientes puntos de la Cuarta Directiva:

- Preeminencia de la normativa contable, con el objetivo de conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados.
- El Impuesto de Sociedades se concibe como un gasto del ejercicio. En este sentido se pronunciaba el PGC de 1990 y se pronuncia igualmente el PGC de 2007.
- Posibilidad de establecer correcciones valorativas excepcionales a causa de la aplicación de la normativa fiscal en inmovilizado¹⁵ y circulante¹⁶ con indicación expresa en el anexo del importe debidamente motivado.
- Posibilidad de elección entre:
 - ✓ Registro según el método del efecto impositivo en Balance y Cuenta de Resultados, con lo que los impuestos anticipados y diferidos podrán figurar en el Balance.
 - ✓ Registro según el método de la cuota a pagar, con indicación expresa en el anexo del efecto impositivo.

Como se puede observar, en principio, la norma europea concede libertad a los países miembros para que adopten la solución más oportuna, exigiendo únicamente la

¹⁵ Cfr. Directiva 78/660/CEE. Artículo 35.1.d) “*Si los elementos del activo inmovilizado fueran objeto de correcciones de valor excepcionales exclusivamente, a causa de la legislación fiscal, se deberá indicar en el anexo el importe debidamente motivado de tales correcciones*”.

¹⁶ Cfr. Directiva 78/660/CEE. Artículo 39.1 e) “*Si los elementos del activo circulante fueran objeto de correcciones de valor excepcionales exclusivamente a causa de la aplicación de la legislación fiscal, se deberá indicar en la Memoria el importe debidamente motivado*”.

indicación expresa en el anexo de la opción elegida y de aquellos aspectos relevantes en la relación entre contabilidad y fiscalidad¹⁷.

La aprobación del Reglamento N° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad, es de gran importancia en la relación contabilidad-fiscalidad, ya que es precisamente la Norma Internacional de Contabilidad (en adelante, también NIC) 12, “Impuesto de Beneficio” que posteriormente se describirá, la que determina la norma a seguir por parte de ciertas sociedades¹⁸. Posteriormente la aprobación del nuevo PGC en noviembre del 2007, consecuencia de la Ley 16/2007¹⁹, modifica sustancialmente la contabilización del Impuesto sobre Sociedades que cambia su filosofía de cálculo adaptándose a los criterios establecidos en la NIC 12. Es decir, se pasa de tomar como eje central la cuenta de resultados, ajustada con las diferencias del distinto tratamiento fiscal de ingresos y gastos, a tomar como punto de referencia los valores contables y fiscales de los activos y pasivos. Este cambio de filosofía así como sus implicaciones, se describen en el capítulo tercero de este trabajo.

El objetivo, pues, de la reciente reforma mercantil acaecida en España, ha sido el adecuar la normativa contable a las directrices de la UE, basada a su vez en las normas NIC/NIIF²⁰. Con ello se ha pretendido unificar la dualidad contable existente para las empresas cotizadas a partir del Reglamento 1606/2002; estados consolidados bajo criterios NIC/NIIF, y estados individuales bajo normas locales.

¹⁷ Cfr. Directiva 78/660/CEE. SECCIÓN 8. Contenido de la Memoria. Artículo 43.1.11) “*la diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores, y la carga fiscal ya pagada o que se habrá de pagar por esos ejercicios, en la medida en que esa diferencia tenga un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura. Este importe podrá figurar igualmente de forma acumulada en el balance, en una partida particular con el título correspondiente;*”.

¹⁸ Cfr. REGLAMENTO (CE) N° 1606/2002. Artículo 4. “*Para los ejercicios financieros que comiencen a partir del 1 de enero de 2005 inclusive, las sociedades que se rigen por la ley de un Estado miembro elaborarán sus cuentas anuales consolidadas de conformidad con las NICs si, en la fecha de cierre de su balance, sus valores han sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro...*”.

¹⁹ Ley 16/ 2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional, con base en la normativa de la Unión Europea.

²⁰ NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera.

2. USUARIOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE.

La información contable no se elabora para ser archivada sin más trámite, sino que se prepara a efectos de ser comunicada a diferentes tipos y grupos de personas. Los posibles destinatarios de la información contable se clasifican, según Sáez Torrecilla²¹ en dos bloques:

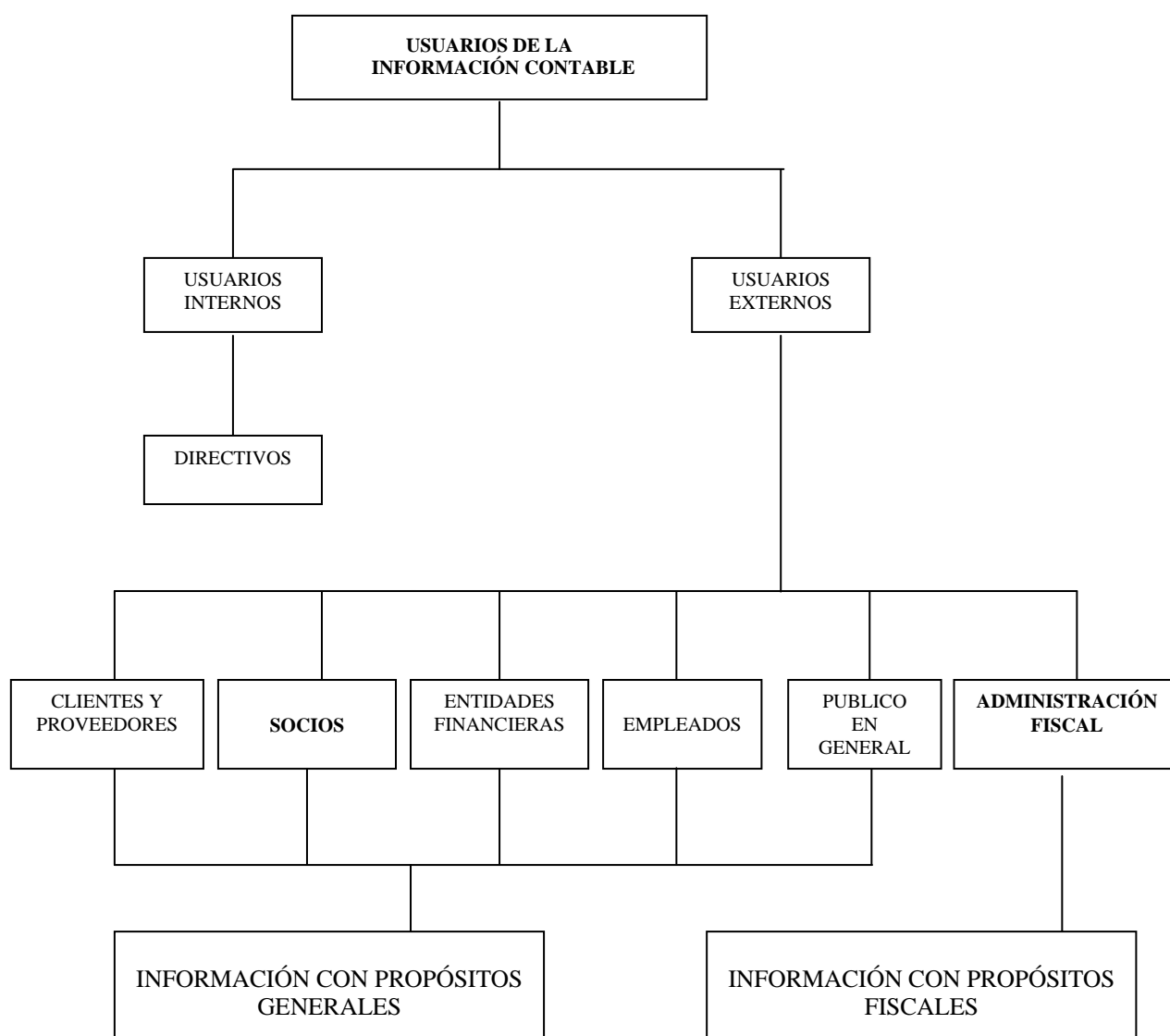
- Los responsables de la gestión.
- Las terceras personas.

Los responsables de la gestión de la empresa, usuarios internos, utilizan los datos para la adopción de decisiones dentro de la misma. Dentro de este bloque están incluidos el Consejo de Administración, el Director General y los diferentes directores de área. Las terceras personas, no han de adoptar decisiones dentro de la empresa, pero tienen intereses en ella o simplemente desean formarse una opinión, son los denominados usuarios externos. Entre ellos podemos señalar:

- Los socios, que aportan su capital a la empresa, a la espera de obtener unos beneficios. Su interés reside en el valor de su participación, es decir en la capacidad para generar beneficios.
- Las entidades de crédito que prestan su dinero a la empresa.
- Los empleados que reclaman cada vez con más fuerza información de la empresa en la que trabajan, porque de ello depende su futuro personal y familiar.
- Los proveedores, que utilizan la información contable sobre todo a la hora de conceder facilidades de pago.
- Los clientes, también interesados en conocer la información contable de las empresas a las que adquieren sus productos, cuando esas compras puedan ser relevantes para su actividad económica en el futuro.
- La Administración fiscal, responsable de la gestión de los impuestos, ya que algunos de ellos guardan una gran relación con la información contable. Persigue dos objetivos principalmente: cubrir sus necesidades financieras e influir sobre la política económica de la nación.

²¹ Vid. Sáez Torrecilla, Ángel. Contabilidad General, Volumen 1, 1995, McGraw – Hill, pág. 251-252.

CUADRO II. Usuarios de la información contable.



Desde el punto de vista de la relación contabilidad-fiscalidad y según el Grupo de Trabajo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico²² (en adelante, también OCDE), dedicado al estudio de las relaciones entre normas fiscales y contables existen tres categorías de demandantes externos de la información financiera:

- el Estado,
- los accionistas y
- el público en general.

²² Cfr. OCDE: “The Relationship between Taxation and Financial Reporting”. Accounting Standards Harmonization núm. 3. Report by the Working Group on Accounting Standards. OCDE. Paris 1987, págs. 12-13.

Como podemos observar, de las distintas categorías en que se suelen clasificar los usuarios externos, la OCDE mantiene las categorías de socios y Estado, pero agrupa el resto en la categoría de “público en general”. Por otra parte, el objetivo que persiguen tanto los accionistas como el resto de los agentes económicos es común: el conocimiento de la realidad económica de la empresa, lo más exacta posible, que debe ser proporcionada por la información contable y que se encuentra regulada por reglas contables específicas. Es decir, están interesados en una información que represente la imagen fiel de la empresa, de su patrimonio en un momento del tiempo y de sus resultados en un periodo de tiempo. Al Estado le interesa esa misma realidad económica, pero con el ánimo de someterla a gravamen, partiendo por tanto de premisas diferentes²³.

En este sentido, tal como manifiesta Labatut Serer²⁴, se puede hablar de dos tipos de información con distintas finalidades: información con propósitos generales e información con propósitos fiscales (Cuadro II).

Surge así, la lógica divergencia entre normas contables y fiscales que dan lugar a resultados distintos, originándose un problema de no siempre fácil solución, que ha estado presente con carácter constante, no sólo en la legislación española, sino en la casi totalidad de los países occidentales. El problema se presenta, ya no por las frecuentes divergencias entre normas fiscales y contables, sino por los intentos de la fiscalidad de someter a las normas contables a sus intereses y objetivos, obligando a registrar las operaciones según sus deseos.

Esta dualidad de finalidad en la información contable, conlleva utilizar criterios de valoración diferentes, pero esto no es motivo para que se interfieran entre sí, pudiendo existir una independencia y respeto mutuo entre ambas normativas sin existir una preeminencia de las unas sobre las otras y buscando la adecuada conciliación a través de los adecuados ajustes contables. Con ello, el resultado empresarial, obtenido con principios contables, y reflejado en libros, no tiene necesariamente por qué coincidir con la base imponible o resultado a efectos fiscales.

²³ Vid. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Principios Contables, Marco Conceptual para la Información Financiera, septiembre 1999, págs. 30-32.

²⁴ Cfr. Labatut Serer, G. Contabilidad y Fiscalidad del Resultado Empresarial, ICAC, 1992, págs. 32 y 33.

3. EL RESULTADO EMPRESARIAL.

A grandes rasgos, puede decirse que el resultado se corresponde con el fruto de una actividad económica, entendiendo ésta como el conjunto de acciones (disposición y asignación de recursos) que realizan las personas o entidades y que persigue la modificación de la situación económica de partida por otra, obteniendo en este cambio valores añadidos, es decir, un excedente.

El resultado se puede analizar, según la disciplina que lo observa, desde dos puntos de vista:

- como fenómeno económico y
- según la normativa aplicable (aspecto jurídico)

Desde el *punto de vista económico*, no existe un único concepto de resultado siendo uno de los primeros en aproximarse a ese concepto Adam Smith (1794/1776), quien definió el concepto de renta como un incremento del bienestar. Existen multitud de teorías sobre el resultado económico de una entidad, girando todas ellas alrededor de su justificación, más que de su conceptualización. Así, se establecen dos justificaciones básicas: *económica y psicosocial*.

Respecto a la primera, el beneficio ha sido interpretado por muchas corrientes ideológicas, distinguiéndose dos fundamentalmente, la que considera el beneficio como una remuneración de la entidad empresarial y la que considera el beneficio como renta residual para el empresario. Todas estas teorías intentan adaptar posteriormente la contabilidad para la determinación del resultado.

El segundo punto de vista, justificación psicosocial, deriva según Levy (1975) de que el beneficio en su última esencia busca la satisfacción de quien lo percibe, satisfacción de necesidades o consecución del poder social o reconocimiento.

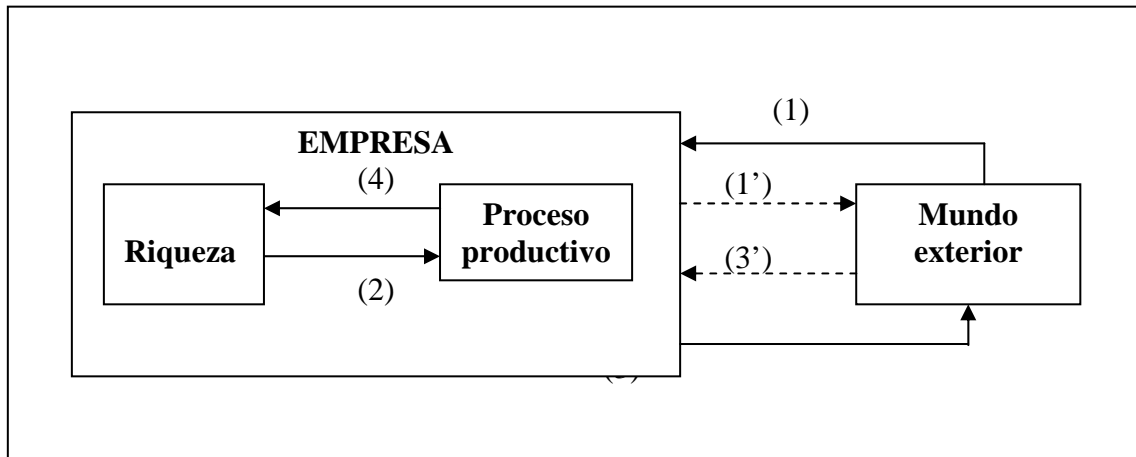
Otra clasificación de las teorías del resultado es la realizada por Barre²⁵ (1967) quien las concentra en dos grandes grupos:

²⁵ Citado por Boal Velasco, N. en “¿Qué es el resultado empresarial? Análisis de un concepto multidisciplinar”, Revista Técnica Contable, julio-agosto 2005, pág.15.

- a. Teorías subjetivas, aquellas relacionadas con la persona y la acción del empresario (Schumpeter o Knight), y
- b. Teorías objetivas, cimentadas sobre la influencia o condicionantes del entorno o medio económico de la empresa tales como factores institucionales, estructurales o de mercado y coyunturales (Marx o Walras).

Como se puede comprobar, existe una gran variedad de teorías existentes en la doctrina económica y como corolario a todas ellas, se podría afirmar, que el beneficio está funcionalmente unido a la actividad empresarial, por lo que únicamente puede entenderse a partir de la acción y función del empresario. Igualmente, y en relación con el tema a tratar, el concepto de resultado (beneficio) se puede asociar a la idea de excedente, una vez remunerados todos los factores que intervienen en su generación. En este sentido, el proceso productivo realizado por la empresa puede representarse gráficamente según Cañibano²⁶ como sigue:

CUADRO III. El proceso productivo en la empresa.



- (1) Adquisición de los factores necesarios para la producción.
- (1') Pago de los factores anteriores.
- (2) Factores productivos previamente poseídos por la empresa, incorporados total o parcialmente.
- (3) Venta de los productos obtenidos.
- (3') Cobro de los productos vendidos.
- (4) Incremento o disminución de la situación inicial de riqueza como consecuencia del proceso anterior.

²⁶ Cfr. Cañibano Calvo L. Análisis contable de la realidad empresarial, Ediciones Pirámide, Madrid, 2003, pág. 95.

Respecto al *aspecto jurídico del resultado* se pueden diferenciar, a su vez, tres ámbitos diferentes:

- A. Mercantil,
- B. Contable, y
- C. Fiscal.

A. *Ámbito mercantil.*

Desde este punto de vista, la referencia existente sobre el beneficio empresarial se encuentra al establecerse como obligatoria la elaboración de unos documentos, *cuentas anuales*, que recogen la información económica y financiera de la empresa, la cual comprende entre otros datos el del resultado obtenido por la entidad en un determinado período de tiempo. Sin embargo, en dicho texto no se define el concepto de resultado, sino que solamente se determina su contenido y la necesidad de que se plasme en un estado contable, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias²⁷.

Para la determinación del resultado, se aplicarán varias reglas o principios entre los que destaca el criterio del devengo y el de prudencia valorativa según los cuales, el resultado se calculará tomando los ingresos y gastos imputables al período de referencia, independientemente de la corriente financiera que conllevan, y teniendo en cuenta que como ingresos figurarán los beneficios realizados y como gastos podrán incluirse las pérdidas previsibles, así como las eventuales con origen en el ejercicio actual o en anteriores, reversibles o definitivas.

El texto normativo mercantil, clave y punto de referencia de la restante normativa, es el Código de Comercio, Real Decreto, de 22 de agosto de 1885, en el que el resultado se determina como diferencia entre ingresos y gastos, referidos a un periodo denominado ejercicio económico y que tendrá una duración de doce meses consecutivos.

Con la aprobación de la Ley 19/1989, de 25 de julio, “de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica

²⁷ Código de Comercio, artículo 35.2, según la nueva redacción dada por la Ley 16/2007: “*La cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean...*”

Europea en materia de sociedades”, que modificó, entre otras normas, el Código de Comercio, se ha ido configurando un auténtico Derecho contable en España, incardinado en el Derecho mercantil, y caracterizado por la existencia de unos principios generales reconocidos en dichas normas legales, que a su vez han dotado a este Derecho de una sustantividad propia. Hasta entonces, los principios contables no tenían la consideración de norma jurídica.

Con el objetivo de ajustarse a los criterios incluidos en los reglamentos de la Unión Europea, la normativa mercantil, ha sido objeto de reforma nuevamente a través de la Ley 16/ 2007, de 4 de julio, “de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional, con base en la normativa de la Unión Europea”. Las características principales de este segundo proceso de reforma son tratadas en el epígrafe VI del capítulo segundo de este trabajo.

B. *Ámbito contable.*

Desde el nacimiento de la contabilidad es generalmente aceptado que la determinación del resultado es uno de los objetivos de la contabilidad. Gonzalo Angulo²⁸ sitúa dicho objetivo por delante del resto, señalando que “... desde hace más de un siglo el beneficio o excedente empresarial es el producto más importante que se obtiene de la contabilidad, de manera que el resto de finalidades asignadas en los informes contables, son, en buena parte de importancia secundaria”. Hay que tener en cuenta que desde una perspectiva contable, con frecuencia, los términos “beneficio” y “resultado” van a ser utilizados indistintamente, a pesar de ser el primero únicamente una posibilidad del segundo.

A pesar de no existir un concepto unánime de resultado contable, en general y tradicionalmente, en contabilidad, se entiende por resultado la diferencia entre los flujos reales positivos y los flujos reales negativos originados en la actividad de una empresa a lo largo de un determinado periodo de tiempo. Los flujos reales positivos son los ingresos, que representan el equivalente monetario de la venta de bienes y servicios o de los rendimientos de inversiones financieras. Por otro lado, los flujos reales negativos

²⁸ Cfr. Gonzalo Angulo, J. A. “Tipos de resultados en la empresa”, contenido en el Volumen extraordinario por el XL aniversario de la Revista Técnica Contable, La contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX, Madrid, 1989, pág. 87.

son los gastos que representan el equivalente monetario de las adquisiciones de bienes y servicios o de los intereses de endeudamiento²⁹.

No obstante, al igual que ocurría en el campo económico, existen diversos enfoques acerca del concepto del “resultado” desde el punto de vista contable, que están basados en las diferentes teorías procedentes de la Teoría Económica sobre el sujeto económico, empresario o empresa.

En definitiva, se distinguen dos orientaciones básicas en función de quien sea el destinatario del resultado contable, la teoría de la entidad y la teoría o enfoque de propietario, siendo esta última la adoptada por la contabilidad en España y a nivel internacional.

Para Martínez Conesa³⁰ y bajo el enfoque del propietario, el resultado se define como *“el importe monetario consecuencia del aumento o disminución neto experimentado en el patrimonio de una entidad correspondiente a los propietarios, y distinto de las aportaciones o distribuciones llevadas a cabo por éstos y de las revalorizaciones legales; el ingreso debe entenderse en este mismo sentido como diferencias positivas en la conformación de este resultado periódico.”*

Las diversas teorías contables existentes sobre la determinación de resultado, contribuyen a explicar y entender la teoría de la contabilidad, son explicadas por Hendriksen³¹, y se pueden resumir en el siguiente cuadro:

²⁹ Con la aprobación de la Ley 16/2007, se han incorporado, por primera vez, los conceptos de ingresos y gastos a una norma jurídica, siendo los siguientes:

a) Ingresos: incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios.

b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios.

³⁰ Cfr. Martínez Conesa I. Los Ingresos a distribuir en varios ejercicios, Monografía de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), 1997, pág. 26.

³¹ Vid. Hendriksen, Eldon S. Teoría de la Contabilidad, UTEHA, México, 1981, págs. 576-587.

CUADRO IV.

Teorías contables sobre la determinación del resultado.

Denominación	Concepto de resultado	Sujeto
Teoría del propietario o del capital líquido.	Incremento del valor neto del negocio o riqueza.	Propietario
Teoría de la cadena de mando.	Instrumento rendición de cuentas de la labor del gestor.	
Teoría de la participación residual.	Riqueza generada para el propietario independiente del resto de agentes relacionados con la empresa (acreedores, etc...).	
Teoría de la entidad pura.	Riqueza generada para la entidad (personalidad jurídica).	Entidad
Teoría de los fondos.	Incremento de los fondos que moviliza la empresa.	
Teoría de la empresa o de la responsabilidad social.	Contribución como valor añadido de la entidad al desarrollo económico.	

No hay que olvidar, que el resultado contable se apoya en normas legales, por lo que su estimación deriva de la aplicación de las mismas, que por otro lado van a otorgarle el calificativo de magnitud relativa, al permitir en ocasiones distintas alternativas. El concepto de resultado, así determinado, se desprende, por tanto, de la cuenta de resultados de una entidad, formulada siguiendo las normas y disposiciones contables, vigentes en cada momento; constituyendo las herramientas básicas del Derecho contable, los *principios contables generalmente aceptados*, los cuales tienen carácter obligatorio. En cualquier caso, no se establece de forma explícita una definición del resultado de la empresa en la normativa contable. Así, se puede afirmar, en términos absolutos, que el beneficio de la empresa solo puede ser conocido exactamente al final de la vida de la misma, cuando ya ha desaparecido la eventualidad de pérdidas

futuras y cuando ha cesado la necesidad de mantener una determinada capacidad productiva. En ese momento, señala Fernández Pirla³² “el resultado nos vendrá dado por la diferencia entre lo invertido en el momento inicial de la vida de la empresa y el valor de liquidación de la misma, habida cuenta, en su caso, del diferente valor de la moneda en ambos momentos”. Y esto, suponiendo una permanencia en el grado de inflación del sistema económico, o, en caso contrario, realizando la oportuna adaptación de las cifras. Pero resulta evidente que todos aquellos que buscan en el beneficio de la empresa la retribución de sus esfuerzos –el empresario- o de su capital -los accionistas- no pueden estar sometidos a tan larga espera para conocer y disfrutar de sus rendimientos: de aquí, la necesidad de definir periódicamente un resultado que sirve de fundamento para tales retribuciones³³. Es decir, para que tenga efectividad práctica, hay que introducir el concepto de resultado contable periódico.

Para Rivero Torre³⁴ sólo existe un concepto de beneficio y este corresponde a la ciencia económica, ya que la contabilidad únicamente tiene asignada la función de captación y determinación de dicho beneficio definido por la Economía de la Empresa. El concepto de beneficio viene dado por la diferencia entre dos magnitudes económicas, los ingresos y los costes, si estas estuvieran claramente precisadas, el concepto de resultado quedaría determinado sin dificultad. El problema fundamental deriva de la existencia del factor riesgo o incertidumbre que rodea a la empresa, que se acusa a la hora de tener que calcular un resultado periódico o del ejercicio, aspecto que desaparece al contemplar el resultado total, al final de la existencia de la empresa, al no estar sujetas a futuras eventualidades ninguna de las corrientes que interviene en su determinación.

Para finalizar, señalar que para una correcta determinación del resultado contable se requiere que todos sus componentes se hayan incluido y figuren en la cuenta de resultados, sin embargo, hasta la aprobación de la Ley 16/2007, ningún texto legal, definía con exactitud lo que se debía entender como ingresos y gastos, siendo en algunos casos nula la referencia a dichos conceptos (Código de Comercio y Cuarta Directiva). No obstante, esta circunstancia no ha tenido reflejo en la práctica, pues la

³² Cfr. Fernández Pirla, J.M. Teoría económica de la contabilidad: introducción contable al estudio de la economía, Ediciones ICE, Madrid, 1974, pág. 193.

³³ Cfr. Fernández Pirla, JM. Economía y Gestión de la Empresa, Ediciones ICE, Madrid, 1975, pág. 366.

³⁴ Vid. Rivero Torre, Pedro. Cash flow: estado de origen y aplicación de fondos y el control de gestión”, Ciencias de la Dirección, Madrid, 1989, pág. 55.

distinción e identificación de los ingresos y los gastos nunca ha supuesto una dificultad. La razón es que la propia mecánica contable, recogiendo la realidad de la empresa ha establecido una regulación muy específica sobre cómo reflejar aquellas afluencias al patrimonio que no son ingresos, y aquellas minoraciones de patrimonio que no son gastos, luego se podría decir que la definición o acotación del concepto de gasto e ingreso ha venido dada por exclusión.

C. Ámbito fiscal.

La primera vez que aparece recogido el concepto de “resultado” es en una norma tributaria y no mercantil, concretamente la Ley de 29 de abril de 1920, Tarifa 3ª de la Contribución de Utilidades, debida a Flores de Lemus, en cuya disposición quinta se define, por primera vez en la legislación española, el concepto de beneficio contable, que constituye la base de la definición de “renta” del sistema fiscal español. Este fue un inicio prometedor que nos situaba entre los países más avanzados en aquel momento, al adoptar la ley fiscal un concepto ajeno a ella, el resultado contable, que era definido por la propia legislación fiscal. Esta concepción, vigente hasta 1936, es posteriormente abandonada, para ser retomada en 1977 con la publicación del Libro Verde, y, nuevamente adoptada en cierta medida por el legislador, con la Ley 61/78. Como señalan Arenas Torres y otros³⁵, resulta extraño que el beneficio contable se encuentre definido por vez primera en nuestra legislación en una norma tributaria y no en una norma mercantil, como podría ser el Código de Comercio, siendo este un detalle que puede explicar el lógico interés que ha tenido y tiene la norma fiscal en determinar el concepto de beneficio, identificado con la renta que, a la postre, es la base imponible de los impuestos directos.

Tradicionalmente en la gestión empresarial española, la contabilidad ha estado en cierto modo condicionada por las normas fiscales, puesto que, para las empresas pequeñas la contabilidad era un medio para preparar la declaración del Impuesto sobre la Renta de la Sociedad o el Impuesto sobre el Beneficio; de hecho, muchas de ellas comenzaron a llevar la contabilidad al ser exigida por la normativa fiscal y no antes. En este sentido, Hendriksen³⁶ afirma que “*pocas dudas quedan, pues, de que los*

³⁵ Cfr. Arenas Torres P., Garrido Pulido T. y Garrido Castro R. “La relación contabilidad-fiscalidad en España en el año 2000”, Revista Técnica Contable, Julio 2000, pág. 521.

³⁶ Cfr. Hendriksen, E.S., Teoría de la Contabilidad. México, UTEHA, 1981, págs. 50-51.

reglamentos del impuesto sobre la renta han tenido influencia en la promulgación de procedimientos generales de contabilidad. Y estos procedimientos, a su vez, han contribuido a la formulación de la teoría sobre la contabilidad”.

Con el paso del tiempo se ha logrado un acercamiento cada vez mayor entre normativa contable y fiscal. Claro ejemplo de ello lo constituye la evolución sufrida por la normativa fiscal del Impuesto de Sociedades, siendo en la actualidad la norma fiscal la que toma el resultado contable como punto de partida para la determinación del resultado fiscal (art. 10.3 Ley 43/1995). El resultado fiscal viene definido en la propia normativa que le es de aplicación, como la renta generada por una entidad en un periodo determinado. Por lo tanto, el resultado empresarial a gravar por la Administración Tributaria que constituirá, en principio, la base imponible, va a ser el resultado contable determinado según las normas que le sean de aplicación, ajustado sobre la base de la normativa fiscal. De esta forma, la base imponible se identifica con el resultado contable, eso sí, con las salvedades o excepciones nacidas de los preceptos fiscales y que constituyen divergencias con respecto a los establecidos contablemente.

Por todo lo anterior, el resultado contable, obtenido con principios contables y reflejado en los libros, no tiene necesariamente por qué coincidir con la base imponible o resultado a efectos fiscales, cuyo importe se calcularía a partir de aquel beneficio contable mediante los oportunos ajustes extracontables. No obstante, independientemente de la influencia existente de la normativa fiscal en los estados financieros de ámbito nacional, Gonzalo Angulo y Tua Pereda³⁷ defienden que, para que la confección de los estados financieros de las empresas multinacionales pueda realizarse, deberán quedar totalmente liberados de connotaciones fiscales en cuanto a la valoración de las partidas o la determinación de resultados. En otras palabras, los estados de las empresas multinacionales deben establecerse atendiendo a normas contables que busquen la imagen fiel, o la representación razonable de la realidad económica subyacente, valorando y reflejando, asimismo, los efectos de las divergencias entre la valoración contable y fiscal por medio de la contabilidad del efecto impositivo. Esta es la solución adoptada por los países anglosajones y por la normativa internacional, como se expondrá en la segunda parte de este trabajo.

³⁷ J.A. Gonzalo Angulo y J. Tua Pereda. Introducción a la Contabilidad Internacional, Monografía núm. 14, Instituto de Planificación Contable, M. de Economía y Hacienda, Madrid, 1988, pág. 177.

4. LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE.

4.1. Características del resultado contable.

El resultado contable, es, por muchos motivos, un concepto crucial para el Derecho contable, ya que de su correcta determinación depende no solamente la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades sino muchas otras cuestiones importantes, tales como son el derecho a percibir dividendo de los socios, la determinación de una situación de insolvencia o de quiebra, la obligación de reducir capital etc. Por ello, la determinación deliberadamente incorrecta del resultado contable, puede llegar a ser considerada, bajo ciertas circunstancias y condiciones, una modalidad de falseamiento de las cuentas anuales pudiendo incidir en el tipo penal del artículo 290 del Código Penal.

El resultado contable presenta dos características fundamentales, relacionadas entre sí:

- ✓ Se trata de una *magnitud relativa*, debido, básicamente, a que su formación deriva de la aplicación de unas normas que, en ocasiones, permiten alternativas diversas.
- ✓ Es una magnitud temporal, es decir, referida a un periodo de tiempo al que se denomina ejercicio económico. Se pretende, por tanto, independizar un ejercicio de todos los que le preceden y le siguen, creándose de esta forma el concepto de *resultado periódico*.

La determinación del *resultado periódico* implica múltiples valoraciones: consumos, inventarios, ingresos etc. Algunas de estas valoraciones, se pueden obtener simplemente por los valores de la transacción, pero otras valoraciones como las amortizaciones, existencias en almacén o ingresos computables exigen la existencia de unos determinados criterios, los cuales, condicionan la cuantía del resultado. Por tanto, al no tener dichos criterios un carácter unívoco, ni exacto, implican cierta *relatividad en el resultado*.

Entre los aspectos que hacen del resultado una magnitud relativa pueden destacarse:

- ✓ La delimitación de los ingresos y los gastos a un periodo determinado. A través de los ajustes por periodificación, causa del principio del devengo, la contabilidad intenta delimitar e imputar a cada periodo los ingresos y gastos que le corresponden.
- ✓ La medida de la pérdida de valor que un bien inmovilizado sufre por su contribución a la actividad de la empresa durante un ejercicio.
- ✓ Las pérdidas potenciales o reversibles, que corresponden a valoraciones de activos por encima de su valor actual (principio de prudencia).

No obstante, dicha relatividad no desvirtúa en absoluto el carácter legal del resultado contable en cuanto magnitud derivada de la aplicación de normas jurídicas. En opinión de Sanz Gadea³⁸, la relatividad del resultado contable no proviene de la insuficiencia de las normas contables sino que se deriva de:

- ✓ la fuerza del principio de prudencia valorativa³⁹, a cuyo amparo pueden practicarse dotaciones a provisiones (pérdidas por deterioros, según la nueva terminología), cuya justificación última e importe residen en apreciaciones o interpretaciones de la realidad fuertemente subjetivas,
- ✓ la complejidad de ciertos hechos contables, que abre paso a la existencia de normas que establecen un abanico de representaciones contables válidas para los mismos, y
- ✓ la imperfección de algunas normas contables, básicamente de carácter reglamentario, que al no estar fundamentadas en una lógica económica-financiera precisa, o al proceder de un análisis superficial de la realidad, establecen mandatos ambiguos.

El concepto de resultado periódico, ha sido ampliamente criticado por la doctrina defendiéndose, como ya se ha mencionado, que solo al final de la vida de la entidad, es

³⁸ Vid. Sanz Gadea, Eduardo. “El resultado contable en el marco del derecho contable”, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios financieros, nº 189, diciembre 1998, págs. 177-186.

³⁹ Con la aprobación del PGC de 2007, el principio de prudencia ha dejado de tener carácter preferencial sobre los demás, estableciéndose en el 3º apartado del Marco conceptual que “En los casos de conflicto entre principios contables, deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados de la empresa”.

el momento adecuado para determinar, en términos absolutos, el resultado de la empresa⁴⁰. A pesar de ello la determinación del resultado periódico es una necesidad ineludible como consecuencia de diversos factores, unos de índole económica y otros de naturaleza legal entre los que se puede citar:

- ✓ la necesidad de determinar el resultado de un periodo por imperativos de las leyes mercantiles y fiscales,
- ✓ la necesidad de información sobre la gestión de la actividad y el poder controlar la propia gestión,
- ✓ la necesidad de financiación de la actividad, y
- ✓ para poder remunerar a los propietarios en función del capital aportado.

Las normas contables no definen, como ya se ha dicho, el resultado contable, pero sí establecen las reglas para determinarlo. En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio establece que *“las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales”*; y además, con la nueva incorporación aportada por la mencionada Ley 16/2007⁴¹ que, *“a tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica”*.

Por otra parte, la vinculación del resultado contable a las cuentas anuales queda patente en el artículo 35.2 del Código de Comercio, en el que se describe el resultado contable a través de su incorporación a la cuenta de pérdidas y ganancias. Según la nueva redacción dada por la Ley 16/2007 se establece que:

“La cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean. Figurarán de forma separada, al menos, el importe de la cifra de negocios, los consumos de existencias, los gastos de personal, las dotaciones a la amortización, las correcciones valorativas, las variaciones de valor derivadas de la aplicación del criterio del valor razonable, los

⁴⁰ Vid. Fernández Pirla, J.M. Teoría económica de la contabilidad: introducción contable al estudio de la economía, Ediciones ICE, Madrid, 1974, págs. 192-193.

⁴¹ Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

ingresos y gastos financieros, las pérdidas y ganancias originadas en la enajenación de activos fijos y el gasto por impuesto sobre beneficios”.

Asimismo, la referida vinculación era puesta de manifiesto en la LSA, aprobada por RD 1564/1989, en los artículos *175.Esquema del balance* y *189.Esquema de la cuenta de pérdidas y ganancias*. Concretamente, el resultado contable, aparecía en el artículo 175 como elemento del pasivo del balance, dentro del apartado de fondos propios, A) VI. Resultado del ejercicio. Estos artículos han sido derogados por la Ley 16/2007 estableciendo la nueva redacción del artículo 172.3 que *“la estructura y contenido de los documentos que integran las cuentas anuales se ajustará a los modelos aprobados reglamentariamente”*. No obstante, el Código de Comercio sí ha recogido, en la nueva redacción de su artículo 35.1, la composición del balance, señalando que figurarán de forma separada el activo, el pasivo y patrimonio neto. Este cambio de estructura ha afectado al resultado, que pasa de ser elemento del pasivo a ser elemento del patrimonio neto.

La aprobación de la Ley 16/2007, ha afectado considerablemente al concepto de resultado, que pasa a considerarse como un elemento/causa de las variaciones en el patrimonio neto, prueba de ello es la incorporación como cuenta anual de un estado que informe sobre los cambios habidos en el patrimonio neto⁴².

La vinculación del resultado a las cuentas anuales permite entender que la norma legal lo contempla desde dos prismas o puntos de vista: como diferencia entre los flujos de ingresos y gastos, en cuanto a componente de las cuentas de pérdidas y ganancias (art. 35.2 Código de Comercio), y como expresión del aumento o disminución del patrimonio neto, en cuanto componente del balance (art. 36.1 letra c) y elemento del estado de cambios en el patrimonio neto (art.36.2).

Como consecuencia de lo anterior, para la determinación del resultado periódico pueden emplearse dos procedimientos distintos:

⁴² PGC 2007. Norma de elaboración de cuentas anuales. 8º. Estado de cambios en el patrimonio neto. *“El estado de cambios en el patrimonio neto tiene dos partes:*

1. La primera, denominada “Estado de ingresos y gastos reconocidos”, recoge los cambios en el patrimonio neto derivados de: a) El resultado del ejercicio de la cuenta de pérdidas y ganancias. b) Los ingresos y gastos que, según lo requerido por las normas de registro y valoración, deban imputarse directamente al patrimonio neto de la empresa. c) Las transferencias realizadas a la cuenta de pérdidas y ganancias según lo dispuesto por este Plan General de Contabilidad...”

1. La comparación del neto patrimonial de la empresa al comienzo del ejercicio considerado y a la finalización del mismo, bajo el supuesto de estabilidad monetaria. Este procedimiento será válido siempre y cuando no se haya producido ninguna variación en el neto patrimonial que no tenga origen en los resultados generados por la actividad empresarial, como pueden ser aumentos o disminuciones de la cifra de capital social, revalorizaciones de los elementos del inmovilizado, etc.
2. Mediante la comparación de las dos corrientes de signo contrario que concurren en la formación del resultado empresarial, es decir, a través de la diferencia entre ingresos y gastos del periodo de referencia. Este procedimiento es consecuencia del, ya desaparecido, principio de correlación de ingresos y gastos, según el cual, el resultado del ejercicio estaba constituido por los ingresos de dicho periodo menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y los quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa. Este, ha sido el procedimiento utilizado, dada la obligatoriedad del referido principio en el PGC de 1990. Con la aprobación del PGC de 2007, el principio de correlación de ingresos y gastos, así como el de registro, pierden la condición de principio contable, ubicándose como criterios de reconocimiento de los elementos en las cuentas anuales⁴³.
En opinión de García-Olmedo⁴⁴, la correlación de ingresos y gastos ha de considerarse un principio contable, no sólo porque así fue enunciado por AECA y sancionado por el PGC de 1990, sino porque, en nuestra cultura contable, a este tipo de conceptos, reglas o convenciones contables se le denominan principios de contabilidad. No obstante, opina igualmente, que si llegara a implantarse en España un marco conceptual según el enfoque activo-pasivo, sería conveniente la reforma de esa definición del principio de correlación.

⁴³ La correlación entre ingresos y gastos como principio contable, “*matching principle*”, fue introducida por Paton y Littleton en 1940. No obstante, anteriormente a esa fecha, los profesionales correlacionaban los ingresos y los gastos para calcular el resultado contable. Tras un éxito inicial, fue pronto objeto de críticas, desapareciendo como tal con la adopción de un determinado modelo de marco conceptual en los Estados Unidos y en otros países anglosajones. Sobre el principio de correlación, puede citarse la monografía de García-Olmedo Domínguez, Ramón, “Esplendor y Ocaso del Principio de Correlación”, ICAC, 2001.

⁴⁴ Cfr. García-Olmedo Domínguez, Ramón. Esplendor y Ocaso del Principio de Correlación, ICAC, 2001, pág. 66.

Hasta la aprobación del PGC de 2007, el resultado contable, se ha determinado por la diferencia entre los ingresos y los gastos producidos por la entidad durante el ejercicio social, añadiendo o restando a esta diferencia la variación positiva o negativa de las existencias finales con respecto a las iniciales.

El enfoque adoptado por el PCG de 1990 a través de los grupos 6 y 7, ha sido un enfoque “operativo”, es decir, concentrado en la descripción de las actividades de la empresa más que en los cambios de valor de la misma a lo largo del tiempo. Desde esta perspectiva, el beneficio no surge por el simple transcurso del tiempo, sino que es consecuencia de las actividades desarrolladas por una entidad económica⁴⁵. Por ello, la correcta determinación del resultado contable ha exigido que todos los ingresos y los gastos se reflejen en la cuenta de pérdidas y ganancias. De otra forma, el resultado contable hubiera sido incorrecto y el balance no hubiese representado la verdadera situación patrimonial. No obstante, esta perfecta identificación de ingreso y gastos debe ir acompañada de su correcta valoración, como no podía ser de otra manera.

Otra novedad de la Ley 16/2007 es la definición de los elementos que componen las cuentas anuales⁴⁶, concretamente el artículo 36.2 define los ingresos y gastos de la siguiente manera:

“a) Ingresos: incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios.

b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios.

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado

⁴⁵ Vid. López González, E. y otros. Contabilidad Financiera, McGraw-Hill, 1994, pág. 477.

⁴⁶ La composición de las cuentas anuales a aumentado con la aprobación de la Ley 16/2007. Así el Artículo 34.1 del C. de c. señala en su nueva redacción que:

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

que muestre los cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la presente sección o en una norma reglamentaria que la desarrolle”.

De la lectura de este artículo, se puede deducir que los ingresos y gastos se consideran componentes no sólo de la cuenta de pérdidas y ganancias, sino también del estado que refleja los cambios en el patrimonio neto. Asimismo, dicho artículo deja abierta, como se comprobará posteriormente, la posibilidad de reconocer como ingresos y gastos ajustes en el valor de los activos, ya que la definición no se refiere a aumentos o disminuciones de valor *realizados*, sino únicamente se refiere a aumentos o disminuciones en el valor, sin señalar de qué clase.

La cuenta de pérdidas y ganancias ha perdido su exclusividad para recoger ingresos y gastos, pues el estado de cambios en el patrimonio neto también puede recoger algún tipo de ellos. Para ello, se incorporan al PGC, como novedad, los grupos 8 y 9, los cuales recogen gastos e ingresos que se imputan directamente a patrimonio neto, sin pasar por la cuenta de pérdidas y ganancias.

A partir del PGC de 2007 nos vamos a encontrar con dos tipos de gastos e ingresos:

- ✓ los gastos e ingresos con imputación directa a la cuenta de resultados, grupos 6 y 7 respectivamente, y
- ✓ los gastos e ingresos con imputación directa al patrimonio neto, por lo que no son elementos de la cuenta de pérdidas y ganancias, grupos 8 y 9 respectivamente.

4.2. Ingresos: Conceptos y clases.

Al buscar una definición del concepto de ingreso, se pueden encontrar diversos enfoques, en función del aspecto que se quiera destacar del mismo: contenido, criterios de valoración o momento de su contabilización. Para López González⁴⁷ y de acuerdo

⁴⁷ Cfr. López González, E. y otros. Contabilidad Financiera, McGraw-Hill, 1994, pág. 527.

con López Díaz⁴⁸, el ingreso se debe definir como “todo flujo positivo de riqueza generado en la empresa durante un periodo de tiempo determinado”. Esta definición tiene la ventaja de ofrecer una visión amplia del concepto de ingreso, no haciendo referencia ni a la valoración, ni al momento de su registro contable.

Otra definición de ingreso es la expresada Serra Salvador⁴⁹, “ingreso es el equivalente monetario de los bienes vendidos y los servicios prestados al exterior”. Posteriormente añade que “también se producen ingresos cuando se reciben activos o se eliminan pasivos a título gratuito, es decir, sin que haya una contraprestación”.

Para la definición de ingreso, son dos los tipos de flujos entre la empresa y el exterior que pueden considerarse: a) todo tipo de flujos reales, y b) flujos reales procedentes exclusivamente de las operaciones de explotación de la empresa. Ello conlleva a diferenciar entre los conceptos de ingresos y ganancias, ya que estos últimos provienen de transacciones de carácter extraordinario o muy marginal. La normativa contable española se ha decantado por la postura más amplia, recogiendo el PGC (1990 y 2007) en el grupo 7 “Ventas e ingresos”, una relación de todos los flujos reales susceptibles de considerarse ingreso.

Para el IASC, en su marco conceptual, para la elaboración y presentación de estados financieros, los ingresos son definidos como incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del ejercicio contable en forma de entradas o incremento de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos de patrimonio neto que no están relacionados con las aportaciones de ese neto patrimonial. Este mismo criterio es utilizado por varios autores, así para Vela y otros⁵⁰, los ingresos pueden definirse, en su sentido jurídico-mercantil, como *“el importe monetario bruto correspondiente a los aumentos experimentados por el patrimonio neto de una entidad en un periodo determinado, distintos de los derivados de nuevas aportaciones de los propietarios.”*

En el Documento nº 13 de AECA⁵¹, los ingresos representan la expresión monetaria de los bienes entregados o cedidos y servicios prestados a terceros por la

⁴⁸ Citado por López González E. y otros. Contabilidad Financiera, McGraw-Hill, 1994, pág. 527.

⁴⁹ Cfr. Serra Salvador y otros. Sistemas de Información Contable, Tirant lo Blanch, 1994, pág. 255.

⁵⁰ Cfr. Vela M., Montesinos V. y Serra V. Manual de Contabilidad, Ariel, Barcelona, 1991, pág. 348.

⁵¹ Vid. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) Documento nº 13, Principios contables: Ingresos, junio 1989, edición revisada en 1991.

empresa, por los que haya recibido una contraprestación o haya surgido el derecho a la misma. También constituye ingreso el equivalente monetario de los activos recibidos o pasivos eliminados a título gratuito para la empresa, es decir, sin que suponga una contraprestación.

Esta definición de ingresos incluida en el Documento nº 13 de AECA toma como punto de partida los siguientes conceptos:

- Se adopta el concepto globalizado del resultado del ejercicio, por lo que se computarán como ingresos, por una parte, los vinculados a operaciones corrientes y, por otra, los irregulares o no repetitivos, como los excepcionales, los correspondientes a ejercicios anteriores y los derivados de los cambios de los métodos contables. Estos últimos, con el PGC de 2007, se imputan directamente al patrimonio neto a través de una cuenta de reservas⁵².
- La cuantificación de los ingresos se llevará a cabo con carácter general tomando como base el valor monetario de la contrapartida recibida de los bienes entregados o cedidos y los servicios prestados por la empresa a terceros.
- Los ingresos sólo se registrarán contablemente cuando estén realizados en los términos descritos para el principio del devengo en el Documento número 1, “Principios y Normas de Contabilidad en España”, es decir, cuando se haya recibido por ellos una contraprestación o haya surgido el derecho a la misma, siempre que su buen fin pueda considerarse razonablemente asegurado.

Finalmente, los ingresos son definidos en el PGC de 2007 como *“los incrementos de patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios”*.

⁵² NPGC. Norma 22º de registro y valoración. *“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 a otra partida del patrimonio neto”*.

Con esta definición similar a la recogida en el marco conceptual de la NIC/NIIF⁵³, queda abierta la posibilidad de reconocer como ingresos ajustes en el valor de los activos, pues no se establece la restricción de *aumentos realizados*, sino solo se indica *aumentos en el valor* sin condicionar su tipo. Adicionalmente, se indica que pueden existir ingresos con imputación directa al patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en el propio plan.

4.2.1. Los ingresos con imputación directa a la cuenta de pérdidas y ganancias: clasificación, reconocimiento e imputación.

Los criterios para clasificar los ingresos con imputación directa a la cuenta de patrimonio son diversos, pudiendo establecerse dos criterios fundamentales: atendiendo al tema objeto de estudio y a su naturaleza. Atendiendo al tema objeto de estudio se pueden clasificar, a su vez, por:

1. La vinculación de los ingresos con la actividad de la empresa: ordinarios y extraordinarios. Los ingresos ordinarios tienen un carácter regular, cíclico ó repetitivo. En cambio, los ingresos extraordinarios son los no habituales ni recurrentes, ni proceden de las actividades normales de la empresa. El ingreso extraordinario, tal y como se encontraba concebido en el PGC de 1990, desaparece y es sustituido en el NPGC por el de ingreso excepcional, concepto más restrictivo que exige que el importe de los mismos sea de cuantía significativa. Por otra parte, la cuenta anual de pérdidas y ganancias, como posteriormente se comentará, distingue el resultado de operaciones continuadas de las que no lo son, a las que denomina operaciones interrumpidas.
2. Según la información suministrada: por función o por naturaleza. Esta última, es la clasificación adoptada tanto por el PGC de 1990, como por el

⁵³ Marco Conceptual para la preparación de Estados Financieros. Aprobado por el Consejo del International Accounting Standards Committee (IASC) en abril de 1989, para su publicación en julio del mismo año, y adoptado por el International Accounting Standards Board (IASB) en abril de 2001. “Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio”.

PGC de 2007, habiéndose destinado en ambos casos el grupo 7 a dicho concepto⁵⁴.

Atendiendo a su naturaleza, los ingresos con imputación directa a la cuenta de resultados, se pueden clasificar en:

- a) Ingresos por venta de bienes y prestación de servicios. Estos ingresos están constituidos por el importe derivado de las ventas de bienes y prestaciones de servicios realizados por la empresa a terceros dentro de sus actividades normales, deducidos los descuentos de todo tipo⁵⁵ y las devoluciones. Se encuentran regulados por la Norma de registro y valoración 14ª del nuevo Plan General de Contabilidad (en adelante NPGC).
- b) Ingresos financieros. Con carácter general, son los derivados de la cesión de capital financiero, cualquiera que sea la forma en que jurídicamente se instrumente la cesión, y con independencia del tipo de retribución que se perciba, ya sea en dinero o en especie. También tiene la condición de ingresos financieros, las diferencias positivas de cambio y los beneficios derivados de determinados instrumentos financieros, bien sea por cambios de valoración o por su enajenación. Los ingresos financieros pueden clasificarse en:
 - Dividendos. Son los rendimientos que se derivan de la participación en los fondos propios de cualquier entidad, y se valoran por los importes brutos.
 - Intereses. Son los rendimientos que se derivan del capital financiero entregado a terceros en concepto de préstamo, depósito, empréstito o cualquier activo financiero. Pueden concretarse en una renta periódica explícita (intereses explícitos) o en una diferencia de reembolso con respecto al capital prestado (intereses implícitos), determinándose en este caso su importe por la diferencia entre el importe que satisface la entidad

⁵⁴ El NPGC define el grupo 7. Ventas e ingresos, como “*Enajenación de bienes y prestación de servicios que son objeto del tráfico de la empresa; también comprende otros ingresos, variación de existencias y beneficios del ejercicio*”.

⁵⁵ En el PGC de 1990 los descuentos sobre ventas por pronto pago tenían el carácter de gastos financieros.

que suscribe o adquiere el título o activo financiero y el que percibirá cuando se le reembolse el capital prestado.

- Diferencias positivas de cambio. Son los beneficios habidos en las cuentas representativas de saldos, normalmente de partidas monetarias y en algunos casos no monetarias, en moneda extranjera, por cambio de cotización de la divisa, tanto en la valoración de dichas partidas como en su liquidación. Se encuentran regulados en la norma 11ª del NPGC.
- Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable. Son los originados por la valoración a valor razonable de determinados instrumentos financieros. Aparecen como novedad en el NPGC.
- Beneficios en participaciones y valores representativos de deudas. Están constituidos por las ganancias derivadas de la enajenación de participaciones y valores representativos de deuda.

c) Ingresos derivados del uso o cesión del capital real. Están constituidos por la contraprestación acordada en tal concepto con la persona que utiliza los bienes cedidos a cambio de un precio convenido (arrendamientos, cánones, contratos de franquicia...).

d) Ingresos por subvenciones, donaciones o legados. Las subvenciones son transferencias de recursos recibidas por las entidades sociales, procedentes de la Administración pública, con obligación de cumplir las condiciones o requisitos que en su caso se hubieren establecido para su concesión.

Atendiendo a su función financiera pueden clasificarse en:

- Subvenciones a la explotación. Son las concedidas a fondo perdido por el Estado u otras entidades públicas, destinadas, generalmente, a compensar resultados negativos de explotación o asegurar a la entidad social una rentabilidad mínima. Este tipo de subvenciones constituyen ingresos del ejercicio.
- Subvenciones de capital. Son las que se conceden para el establecimiento o estructura básica de la empresa, cuando tengan carácter de no reintegrables o no devolutivas. Según el NPGC son ingresos con imputación directa al patrimonio neto, por lo que no pertenecen a este

apartado⁵⁶. Se encuentran reguladas en la Norma 18ª de registro y valoración. No obstante, si forman parte de este epígrafe las transferidas a resultados del ejercicio.

Las donaciones y los legados (cesiones gratuitas de bienes), tienen la misma clasificación y registro contable que las donaciones. Si son recibidas a objeto de asegurar una rentabilidad mínima o compensar algún déficit de explotación, se imputan a resultado del ejercicio, y si tiene como finalidad subvencionar el establecimiento o estructura fija de la empresa (al capital), y además, no son reintegrables, se imputan directamente al patrimonio neto⁵⁷.

- e) Beneficios procedentes del inmovilizado. Están constituidos por las ganancias de capital o plusvalías que se obtienen por la enajenación de bienes que integran el inmovilizado cuando se realizan por un importe mayor que el contable que, en los casos de adquisiciones a título oneroso, está constituido por la diferencia entre el precio de adquisición o coste de producción del bien, y las correcciones de valor practicadas sobre ese bien por los conceptos de amortizaciones, provisiones y pérdidas excepcionales.
- f) Ingresos excepcionales (extraordinarios en el PGC de 1990)⁵⁸. Han perdido trascendencia en el NPGC, exigiéndose en el mismo que sean de cuantía significativa.
- g) Ingresos reconocidos previa o simultáneamente como gastos incorporados a esa misma cuenta. Los más significativos son:

⁵⁶ En el PGC de 1990, estas subvenciones constituían ingresos a medida que se iban amortizando los bienes financiados con dichas subvenciones. En el caso de activos no amortizables, la subvención de capital se imputaba a pérdidas y ganancias en el ejercicio en que se producía la enajenación o baja en inventario de los mismos. Se encontraban regulados en la norma 20ª del Plan General de Contabilidad de 1990. Dicha norma no señalaba nada respecto a su imputación como ingreso para las subvenciones que no tenían una contrapartida amortizable en el activo, ni tampoco tenía en cuenta el plazo máximo de diez años que la norma fiscal establecía en el art. 87 del Reglamento del IS de 1982.

⁵⁷ Los ingresos por donaciones de inmovilizado, ha tenido un tratamiento similar al de las subvenciones al capital, encontrándose reguladas por la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991. Con el NPGC, se mantiene la similitud en el tratamiento contable.

⁵⁸ Los ingresos extraordinarios en el PGC de 1990 se originaban por hechos u operaciones que, teniendo en cuenta el sector de actividad empresarial en que operaba la entidad social, cumplían las dos condiciones siguientes: se originaban por actividades ajenas a las ordinarias y típicas de la empresa y no se esperaba, de un modo racional, que ocurriesen con frecuencia.

- Trabajos de la entidad para su inmovilizado y similares. Se incluye en esta partida la parte de la producción obtenida por la entidad utilizando sus equipos y su personal y cuyo destino no es la venta, sino su reincorporación al proceso productivo como trabajos de la empresa para sí misma incrementando el inmovilizado.
- Excesos y aplicación de provisiones y reversiones de deterioro⁵⁹. El concepto de provisión, ha sido objeto de un importante cambio en el NPGC. De los dos conceptos que recogía el PGC de 1990, en el término provisión, (pérdidas de valor y riesgos y gastos), solamente el segundo forma parte de dicho concepto y matizando su definición. En concreto, las provisiones, representan obligaciones expresas o tácitas a largo plazo, claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminadas en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán. Es decir, en ningún caso recogen contingencias. Respecto a las pérdidas de valor, han pasado a denominarse deterioros. Por su parte, las reversiones del deterioro, recogen la recuperación de valor, del que se ha contabilizado la pérdida, del inmovilizado, existencias, créditos, participaciones y valores representativos de deudas.

Respecto a su admisión por la normativa fiscal, la Ley de Impuesto sobre Sociedades, no establece, en principio, ninguna especialidad respecto a la norma contable, por lo que los criterios contables son aplicables con carácter general. Como excepción se puede señalar la concesión de determinadas subvenciones y el exceso o aplicación de deterioros (antiguas provisiones) que cuando fueron dotadas no tuvieron la consideración de gastos fiscales.

El registro o reconocimiento contable⁶⁰ de los ingresos es tratado en la 5ª parte del marco conceptual del NPGC. Para ello, se exige que cumplan la definición de ingresos dada en el propio plan, se cumplan además los criterios de probabilidad en la obtención

⁵⁹ En el PGC de 1990, las provisiones representaban la expresión contable de una depreciación reversible de un bien de activo, considerándose dicho importe como un ingreso en el ejercicio en que se aplicaba o cancelaba la provisión. La misma consideración tiene los excesos de provisión cuando haya desaparecido o disminuido el riesgo que cubrían. También existían provisiones para riesgos y gastos.

⁶⁰ El registro o reconocimiento contable, es el proceso por el que se incorpora al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias o el estado de cambios en el patrimonio neto, los diferentes elementos de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte del NPGC.

o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. En particular, el reconocimiento de un ingreso tiene lugar *como consecuencia de un incremento de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad*. Por lo tanto, *conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo y, en ocasiones, el reconocimiento de un gasto*. Además de estos requisitos de carácter general, para el reconocimiento de cada ingreso, habrá que tener en cuenta lo establecido en la 2ª parte del NPGC Normas de registro y valoración⁶¹.

Los criterios para el reconocimiento de una transacción como ingreso, una vez determinada su naturaleza, según AECA (Documento nº 13)⁶², requieren establecer las condiciones que determinen:

- ✓ el momento para su incorporación a los resultados de la empresa,
- ✓ su imputación temporal a uno o varios ejercicios económicos y,
- ✓ la cuantificación de su importe.

Respecto al momento para el reconocimiento, los ingresos deben registrarse contablemente cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- ✓ El cobro del precio o la obtención de la contraprestación acordada están razonablemente aseguradas, es decir, se ha producido ya la recepción del efectivo o la contraprestación acordada o existen garantías suficientes de que van a recibirse en el futuro.
- ✓ Las operaciones de las que se deriva el ingreso han sido realizadas en firme y se han ejecutado materialmente.

⁶¹ Las normas de registro y valoración son: Normas 2ª, 3ª, 4ª, 5ª y 6ª sobre inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias, Norma 7ª, activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta, Norma 8ª arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, Norma 9ª instrumentos financieros, 10ª existencias, 11ª moneda extranjera, 12ª impuesto sobre el valor añadido y otros, impuesto general indirecto canario y otros impuestos indirectos, 13ª impuesto sobre beneficios, 14ª ingresos por ventas y prestación de servicios, 15ª provisiones y contingencias, 16ª pasivos por retribuciones a largo plazo al personal, 17ª transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, 18ª subvenciones, donaciones y legados recibidos, 19ª combinaciones de negocios, 20ª negocios conjuntos, 21ª operaciones entre empresas del grupo, 22ª cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, 23ª hechos posteriores al cierre del ejercicio.

⁶² Vid. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Documento nº 13, Principios contables: Ingresos, junio 1989, edición revisada 1991, págs. 26-30.

- ✓ No existen riesgos significativos de que la transacción sea sustancialmente anulada, lo que supondría la devolución de los bienes recibidos, la cancelación de los derechos o la aparición de obligaciones por las prestaciones ya recibidas por la empresa según los casos.
- ✓ Los costes totales correspondientes a los ingresos pueden estimarse de manera razonable y se registran simultáneamente con aquellos.

En definitiva, se registrará contablemente un ingreso, cuando sea cierto, esté efectivamente realizado y se conozcan y estén registrados los costes asociados al mismo. De esta forma, se cumplen los principios de devengo, prudencia, y correlación de ingresos y gastos. Como ya se ha referido, este último principio no aparece como tal en el NPGC, sino que su contenido ha sido incluido en la segunda parte del mismo, Normas de registro y valoración.

Según recoge el mencionado Documento 13, la imputación de los ingresos debe realizarse:

- en el momento de la venta (entrega de los bienes),
- después de efectuarse la prestación de los servicios, o
- tras haber sido cedidos a terceros los recursos de la empresa para su uso o disfrute a cambio de un precio.

Desde una perspectiva fiscal, no se establece, con carácter general, ninguna especialidad respecto a la norma contable. No obstante, cuando se decida utilizar criterios de imputación diferentes al del devengo, para que el resultado contable pueda tomarse para determinar la base imponible y tenga eficacia fiscal se deberá solicitar su aprobación a la Administración tributaria. Puede señalarse, como excepción, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o con precio aplazado. De esta excepción están excluidas las prestaciones de servicios y los arrendamientos.

El criterio de caja como criterio de reconocimiento e imputación de ingresos, solo podrá utilizarse con carácter excepcional y en situaciones muy específicas, generalmente derivadas de contratos a largo plazo, en las que exista un alto grado de incertidumbre y resulte muy difícil su cuantificación.

En resumen, el traspaso de la propiedad a cambio de un precio es el hecho que determina el reconocimiento del ingreso. Como señala Córdor⁶³, desde el punto de vista legal, es el acontecimiento crucial que completa la transacción comercial; además, se trata de una medida objetiva ya que:

- se ha determinado con bastante seguridad el precio del producto,
- el producto ha salido de la empresa, o está disponible para el cliente, y un nuevo activo ocupa su lugar, y
- se han producido casi todos los gastos importantes (fabricación, comercialización) o son fácilmente determinables.

La cuantificación de los ingresos ha sufrido también una importante modificación tras la reforma mercantil. La incorporación a la contabilidad de nuevos criterios de valoración, tal como son el valor razonable y el coste amortizado implican en algunos casos cambios respecto a los valores de registro utilizados tradicionalmente.

Antes de la reforma, como norma general, según señala AECA en su documento nº 13⁶⁴, los ingresos se valoraban por el importe de la contraprestación acordada, recibida o a recibir por la empresa, como consecuencia de la entrega de bienes, la prestación de los servicios o la utilización de los recursos de aquélla. Asimismo, distinguía entre contraprestación monetaria, donde la valoración es totalmente objetiva, y contraprestación en especie, en la que la valoración va a depender de la existencia o no de un mercado suficientemente transparente⁶⁵.

Por su parte, la norma de valoración 18ª (Ventas y otros ingresos) del PGC de 1990, no hacía referencia alguna a la existencia, o no, en el corto plazo, de un interés contractual. Por su parte, la norma de valoración 12ª (clientes, proveedores, deudores y

⁶³ Vid. Córdor López, V. “Los criterios de reconocimiento y presentación de ingresos en el nuevo plan general de contabilidad”, Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 64, julio-septiembre, 1990, págs. 696.

⁶⁴ Cfr. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Documento nº 13, “Principios contables: Ingresos”, junio 1989, edición revisada en 1991, pág. 28.

⁶⁵ Cfr. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Documento nº 13, “Principios contables: Ingresos”, junio 1989, edición revisada en 1991, pág. 32. “Cuando exista un mercado con suficiente transparencia, la valoración de los ingresos se llevará a cabo por el precio que para la contraprestación recibida rija en el mercado. Las limitaciones o dificultades para la colocación en el mercado de los bienes recibidos, o cualesquiera otras circunstancias que pudieran suponer una reducción del valor para la empresa de la contraprestación, deberán cuantificarse como reducciones a los ingresos en el proceso de valoración. Cuando no exista un mercado suficientemente transparente, o las condiciones de acceso a él por parte de la empresa sean difíciles, así como en el supuesto de utilización de la contraprestación recibida por la empresa para su propio uso, podrá recurrirse a tasaciones independientes o a otros métodos, acordes con la prudencia en las cuantificaciones, considerando, en su caso, el valor económico derivado de los rendimientos que puedan obtenerse como consecuencia de la utilización de los bienes o servicios por la propia empresa”.

acreedores de tráfico) del PGC de 1990, establecía que las partidas mencionadas tenían que figurar en el balance por su valor nominal, debiéndose registrar los intereses incorporados al nominal de los créditos por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año como “Ingresos a distribuir en varios ejercicios” (partida desaparecida en el NPGC), imputándose anualmente a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

Con el NPGC la situación cambia, según establece la norma de registro y valoración 14ª, *“los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido: el importe de cualquier descuento (incluido el descuento por pronto pago), rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante podrán incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo”*.

Respecto a los intereses incorporados al nominal, en una misma transacción se pueden presentar tres posibilidades, con distinta repercusión contable, en función del vencimiento y de la existencia del tipo de interés contractual:

- A) Vencimiento superior a un año. El ingreso se valorará, siempre, sin incorporar los intereses al nominal del crédito, registrándose los intereses, en una partida de ingresos financieros, a medida que se vayan devengando.
- B) Vencimiento a menos de un año, existiendo tipo de interés contractual. El ingreso se valorará sin incorporar los intereses al nominal del crédito, y los intereses se registrarán a medida que se vayan devengando, al igual que en el caso A).
- C) Vencimiento a menos de un año, no existiendo tipo de interés contractual. Se podrá optar por registrar en la cuenta de ingresos el importe total o registrar la operación al igual que en los casos anteriores.

Se puede observar en este último caso, que en función de la opción elegida, va a variar el importe reconocido como ingreso en el ejercicio y consecuentemente variará el importe del resultado contable. Igualmente, en función de la opción de registro utilizada, va a variar la naturaleza de las cuentas de ingresos utilizadas. Es decir la transacción se podrá registrar íntegramente en una cuenta de ingresos de explotación o una parte en este tipo de ingreso y el resto en una partida de ingresos financieros.

La Norma 9ª de registro y valoración (instrumentos financieros) también se expresa en el mismo sentido que la norma 14ª, cuando en su apartado 2.1 se refiere a los préstamos y partidas a cobrar, señalando además que las valoraciones posteriores de dichas partidas se realizarán a coste amortizado⁶⁶, contabilizándose los intereses devengados en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Para Omeñaca García⁶⁷, las definiciones que da el NPGC sobre el coste amortizado y el tanto de interés efectivo, son bastante enrevesadas. En su opinión, dicha forma de redacción de una norma que tiene carácter obligatorio, no facilita el cumplimiento de las obligaciones contables y fiscales, sino que más *bien incita a una rebeldía contra su aplicación*. Rebeldía que el citado autor denomina “legal”, porque el principio de importancia relativa y el requisito de relevancia incluidos en el marco conceptual del NPGC la amparan.

4.3. Gastos: Conceptos y clases.

Como indica López González⁶⁸, aunque no existe unanimidad en la doctrina contable acerca de la definición del término gasto, habiéndose manejado distintos conceptos del mismo, lo cierto es que, en la mayor parte de las definiciones se observa

⁶⁶ Marco conceptual del NPGC. 6 Criterios de valoración. Apartado 7 coste amortizado. “*El coste amortizado de un instrumento financiero es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento...*”.

“*El tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento...*”.

⁶⁷ Vid. Omeñaca García, Jesús. El Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad PYMES, Ediciones Deusto, 2008, pág. 589-590.

⁶⁸ Cfr. López González, E. y otros. Contabilidad Financiera, McGraw-Hill, 1994, pág. 478.

la referencia a aspectos que son más propios de la delimitación del contenido que de la definición conceptual. Para el mencionado autor, el gasto consiste en “todo flujo negativo de riqueza que se produce como consecuencia del proceso llevado a cabo para la obtención de ingresos”. Según Serra Salvador⁶⁹, el gasto es el equivalente monetario de los recursos consumidos en el ejercicio, ya sea debido a: activos que causan baja, disminución de valor de los activos, o derivados de los servicios recibidos de terceros y totalmente consumidos. A diferencia de la definición dada, por este autor, a los ingresos se puede observar que mientras que representan gasto la disminución de valor de los activos, el aumento de valor de los activos no representaba ingreso. Siguiendo el criterio del IASC, Vela y otros⁷⁰, definen los gastos como “ *importes monetarios brutos de las disminuciones producidas por diferentes conceptos en el patrimonio neto de una entidad en un período determinado, distintos de los importes retirados por los propietarios*”.

Al igual que en los ingresos, existen dos posiciones diferentes respecto al tipo de flujos que han de ser considerados para su inclusión como gasto: a) cualquier flujo negativo de riqueza que se produce como consecuencia de la actividad empresarial, y b) solamente los flujos de salida o consumo de activos, en los que se incurre solamente como consecuencia del desarrollo de una determinada actividad. Asimismo, de forma análoga a los ingresos, nuestra legislación mercantil se encuadra en la postura más amplia, habiendo destinado el PGC de 1990 el grupo 6 “Compras y gastos” a recoger todos los conceptos de flujos representativos de gastos. Al igual en el NPGC, se destina el grupo 6 “Compras y gastos” a recoger, en este caso, los gastos que se imputan directamente a resultados del ejercicio.

Según la definición dada por el Documento nº 17 de AECA⁷¹, se entiende por gasto, la expresión monetaria correspondiente a las disminuciones experimentadas por el patrimonio neto de una sociedad en un periodo determinado, a excepción de las cantidades retiradas por los socios tanto en concepto de reducción de capital, como distribución de beneficios o reparto de patrimonio. Por aplicación del principio de prudencia valorativa, tienen la consideración de gastos del ejercicio y, por tanto, han de

⁶⁹ Cfr. Serra Salvador y otros. Sistemas de información contable, Tirant lo Blanch, 1994, pág.261.

⁷⁰ Cfr. Vela M., Montesinos V. y Serra V. Manual de Contabilidad, Ariel, Barcelona, 1991, pág. 394.

⁷¹ Vid. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Documento nº 17, Principios contables: Gastos, diciembre 1995.

incorporarse a los resultados, tanto los realizados por haberse producido efectivamente la disminución del patrimonio neto de la empresa, como aquellos que tan sólo constituyan disminuciones potenciales o latentes, siempre que se deriven de acontecimientos probables y que se puedan cuantificar razonablemente. Esta definición responde a los siguientes conceptos:

- Se adopta el concepto globalizado del resultado del ejercicio, diferenciando los componentes del resultado ordinario de los que no lo son.
- La cuantificación de los gastos se realiza, con carácter general, tomando como base el valor monetario de las salidas o disminuciones del activo neto.
- Los gastos se registrarán cuando estén devengados en los términos descritos para el principio del devengo en el Documento número 1 “Principios y Normas de Contabilidad en España”. Se tendrá en cuenta no obstante, el principio de prudencia.

En el NPGC los gastos se definen como *“los decrementos en el patrimonio neto de la empresa, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios en su condición de tales”*. Además, se añade como novedad, que puede haber gastos que se imputen directamente al Patrimonio Neto, de acuerdo con lo previsto en el Plan. La definición del NPGC es similar a la recogida en el marco conceptual de la NIC/NIIF⁷², y al igual que en el caso de los ingresos, y en el PGC de 1990, queda abierta la posibilidad de reconocer como gastos ajustes en el valor de los activos, pues no se establece la restricción de *disminuciones realizadas*, sino solo se indica *disminuciones en el valor* sin condicionar su tipo.

En definitiva, los gastos comprenden el importe monetario correspondiente a:

- Los costes producidos en el ejercicio con motivo de servicios prestados, de activos que han causado baja o de pasivos reconocidos.
- La parte imputable al ejercicio de aquellas disminuciones patrimoniales cuyo importe se distribuye entre varios ejercicios (amortizaciones).

⁷² Marco Conceptual para la preparación de Estados Financieros. Aprobado por el Consejo del IASC en abril de 1989, para su publicación en julio del mismo año, y adoptado por el IASB en abril de 2001. *“Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio”*.

- Las pérdidas que ponen de manifiesto disminuciones reales o previsibles en el valor de los activos.
- Los pasivos reconocidos o activos cedidos a título gratuito.

4.3.1. Los gastos con imputación directa a la cuenta de pérdidas y ganancias: clasificación, reconocimiento e imputación.

Los gastos se pueden clasificar desde varios puntos de vista, pero fundamentalmente, de los siguientes:

1. Según la vinculación de los gastos con la actividad de la empresa: ordinarios y extraordinarios.

Los gastos ordinarios tienen un carácter regular, cíclico ó repetitivo, y están conectados bien a los flujos reales de consumo de bienes y servicios, bien a los flujos financieros derivados de los recursos financieros aportados a la empresa. En cambio, los gastos extraordinarios son los no habituales ni recurrentes; se consideran como tales los gastos y pérdidas de ejercicios anteriores y los que resultan de cambios en los métodos y criterios contables. El gasto extraordinario tal y como se encontraba concebido en el PGC de 1990 desaparece y es sustituido en el NPGC por el concepto de gasto excepcional, concepto más restrictivo que exige que el importe de los mismos, sea de cuantía significativa. Por otra parte, la cuenta anual de pérdidas y ganancias, como posteriormente se comentará, distingue el resultado de operaciones continuadas de las que no lo son, a las que denomina operaciones interrumpidas.

2. Según la información suministrada: por función o naturaleza. Esta última es la clasificación adoptada por el PGC de 1990, el cual destinó el grupo 6 a dicho concepto, habiéndose destinado en el NPGC el grupo 6 a los gastos con imputación directa al resultado del ejercicio⁷³.

⁷³ El NPGC no realiza una definición del grupo 6. Compras y gastos, sino que se limita a referirse a su contenido: “Aprovisionamientos de mercaderías y demás bienes adquiridos por la empresa para revenderlos, bien sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento a procesos industriales de adaptación, transformación o construcción. Comprende también todos los gastos del ejercicio, incluidas las adquisiciones de servicios y de materiales consumibles, la variación de existencias adquiridas y otros gastos y pérdidas del ejercicio”.

Atendiendo a su naturaleza, los gastos con imputación directa a resultados, se pueden clasificar en:

- a) Gastos por adquisiciones corrientes de bienes almacenables. Los bienes almacenables, o existencias, recogidos en el grupo 3 del PGC (1990 y 2007), están formados por: las mercancías, las materias primas y el resto de los aprovisionamientos almacenables, como las materias auxiliares, embalajes, envases, material de oficina, combustible. . etc. Su característica principal radica en el hecho de que en estos bienes no coincide el momento de la compra con el de su aplicación al proceso productivo. Por dicho motivo el gasto no está constituido por el total de las compras del ejercicio, sino por el coste de los productos vendidos, es decir, los consumos del ejercicio. El coste de las ventas de cada uno de los bienes almacenables se determinará de la siguiente manera:

$$\text{Coste de las ventas} = \text{Existencias iniciales} + \text{Compras} - \text{Existencias finales}$$

En el importe de las compras se encuentran deducidos los descuentos de todo tipo⁷⁴ y las devoluciones. Un problema que surge en la determinación del coste anterior es la valoración de las existencias cuando a lo largo del ejercicio un mismo producto se ha adquirido a precios distintos. El Plan General de Contabilidad de 1990 en la Norma de Valoración 13 establecía la siguiente jerarquía para determinar dicho valor:

- En primer lugar, se aplicará el precio de adquisición, siempre y cuando se trate de bienes identificables de modo individualizado.
- En segundo lugar, cuando se trate de bienes que no son identificables de modo individualizado, debe utilizarse el precio medio ponderado.
- No obstante, la entidad puede utilizar, si lo considera más conveniente para su gestión, otros criterios de valoración tales como los métodos FIFO⁷⁵, LIFO⁷⁶ u otro análogo.

⁷⁴ En el PGC de 1990 los descuentos sobre compras por pronto pago tenían el carácter de ingresos financieros.

⁷⁵ FIFO: Siglas de “first in, first out” ó “primera entrada, primera salida”. Parte de la base, de que en cada venta que se lleva a cabo son las mercancías que mayor tiempo llevan en el almacén las que se expiden. Por dicho motivo, las mercancías que quedan en almacén son las últimas que se han adquirido.

⁷⁶ LIFO: Siglas de “last in first out” o “última entrada, primera salida”. De acuerdo con este sistema, la valoración de las salidas se hace según el coste de las mercancías que más recientemente han entrado en el almacén. Por dicho motivo, las mercancías que quedan en el almacén son las primeras que se han adquirido.

En el NPGC la norma de registro y valoración 10ª al referirse a los métodos de asignación de valor, establece como carácter general, el método de precio medio ponderado, considerándose aceptable el método FIFO si la empresa lo considera más conveniente. Sin embargo, no hace referencia alguna al método LIFO, por lo que dicho método no deberá utilizarse.

- b) Servicios exteriores. Engloba servicios de naturaleza diversa adquiridos por la entidad, no conectados a la compra de bienes, y que tampoco forman parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras temporales. Como gastos de esta naturaleza caben destacar, entre otros, los siguientes: gastos en investigación y desarrollo del ejercicio, gastos de arrendamiento por el uso de bienes muebles o inmuebles, cedidos por terceros a la entidad, cánones que se satisfacen como contraprestación por el derecho de uso o cesión de inmobilizaciones inmateriales propiedad de terceros, cantidades destinadas a la conservación y reparación de los elementos patrimoniales utilizados por la entidad, honorarios profesionales, transportes y fletes relacionados con operaciones realizadas por la entidad, primas de seguro de los bienes y derechos integrados en el patrimonio de la entidad, gastos por servicios bancarios, suministros (agua, electricidad, gas y combustible), relaciones públicas, publicidad y propaganda, comunicaciones (teléfono, fax, correos ..) etc.
- c) Tributos. Se consideran tributos los impuestos, tasas, contribuciones especiales y exacciones parafiscales que, con carácter obligatorio, debe satisfacer la empresa como consecuencia del ejercicio de las actividades que le son propias y que no deben imputarse al coste de las adquisiciones o al importe de otros gastos. Se incluye en este concepto el impuesto sobre beneficios.
- d) Gastos de personal. Forman parte de este apartado: las retribuciones al personal, cotizaciones a la Seguridad Social a cargo de la entidad, aportaciones a sistemas complementarios de pensiones, indemnizaciones por despidos y jubilaciones anticipadas, dietas de los consejeros por asistencia a las sesiones del Consejo de administración (Consulta del ICAC de abril de 1992) y cualesquiera otros gastos

de naturaleza social realizados en cumplimiento de una disposición legal, o voluntariamente por la entidad.

- e) Gastos financieros. Son los que se derivan de la utilización de capital ajeno por parte de la entidad, por un periodo de tiempo determinado y con independencia de la naturaleza de la contraprestación a entregar, ya sea en dinero o en especie. También incluye los gastos por actualización de provisiones⁷⁷ (novedad en el NPGC), las diferencias negativas de cambio (norma 11ª de registro y valoración del NPGC), las pérdidas producidas por insolvencias firmes de créditos, las pérdidas producidas por la enajenación de valores mobiliarios a corto plazo, así como las pérdidas derivadas de la valoración de determinados instrumentos financieros por su valor razonable (novedad en el NPGC).

- f) Pérdidas procedentes del inmovilizado. Comprende entre otras las siguientes partidas:
 - Las pérdidas producidas en la enajenación del inmovilizado cuando se realicen por un importe inferior al de valor contable.
 - Las pérdidas por la baja en inventario de los activos, como consecuencia de depreciaciones irreversibles y distintas de las amortizaciones continuadas del inmovilizado o de las que se reflejen como deterioros (según la terminología del NPGC).

- g) Gastos excepcionales (extraordinarios en el PGC de 1990)⁷⁸. Han perdido trascendencia en el NPGC, exigiéndose en el mismo que sean de cuantía significativa.

⁷⁷ Las provisiones en el NPGC, representan obligaciones de pago indeterminadas al cierre del ejercicio, valorándose, según establece la norma 15ª de registro y valoración del NPGC, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar dicha obligación. Los ajustes que surjan como consecuencia de la actualización de la provisión se registrarán como gastos financieros a medida que se vayan devengando.

⁷⁸ Los gastos extraordinarios en el PGC de 1990 se originaban por hechos u operaciones que, teniendo en cuenta el sector de actividad en que operaba la empresa, cumplían las siguientes condiciones: caían fuera de las actividades ordinarias y típicas de la empresa y no se esperaba, razonablemente, que ocurriesen con frecuencia.

- h) Correcciones de valor. Se incluyen en este apartado las dotaciones a las amortizaciones, las pérdidas por deterioros (según la terminología del NPGC), y la dotación a la provisión por operaciones comerciales.
- La amortización se puede definir como el importe de la depreciación sistemática, que sufren los elementos del inmovilizado por el uso, el paso del tiempo y la obsolescencia. Checa González⁷⁹ la define como “el registro contable de la depreciación que con carácter continuado e irreversible ha sufrido (por el uso o por el tiempo o por el avance tecnológico) el inmovilizado, por su aplicación al proceso productivo. El concepto de amortización es mucho más complejo de lo que inicialmente parece como se describirá en el capítulo cuarto, apartado 2, siendo el origen en múltiples ocasiones de diferencias entre criterios contables y fiscales⁸⁰.
 - Las pérdidas por deterioros representan la corrección valorativa de carácter reversible que sufren el inmovilizado, las existencias, los créditos y los valores mobiliarios. El concepto “deterioro” del NPGC, sustituye al concepto de provisión del PGC de 1990, el cual incluía igualmente las provisiones para riesgos y gastos y las provisiones comerciales. Las provisiones del PGC de 1990 eran definidas según Checa González⁸¹ como “la expresión contable de un envilecimiento o depreciación duradera de un bien del activo que se considera reversible, o de obligaciones estimadas de la entidad como consecuencia de gastos o pérdidas que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probables o ciertos, pero indeterminados en cuanto a su cuantía o en cuanto a la fecha en que se pueden originar”. Puede observarse la mayor amplitud del concepto provisión en el PGC de 1990 respecto al de 2007. Al igual que la amortización, el deterioro será objeto de un estudio pormenorizado en el apartado 2 del capítulo cuarto.

⁷⁹Cfr. Checa González, Clemente y otros. Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid 2000, pág. 90.

⁸⁰ En el PGC de 1990, se incluían en el inmovilizado, elementos que no constituían auténticas inversiones, sino gastos necesarios que, al no resultar recuperables ni corresponder a bienes tangibles representaban realmente gastos consuntivos. Dichos gastos, se distribuían contablemente entre varios ejercicios económicos a través del proceso de amortización. Con el NPGC han desaparecido estos gastos con proyección plurianual. Contablemente, constituían el llamado activo ficticio.

⁸¹ Cfr. Checa González, Clemente y otros. Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A., Madrid 2000, pág. 124.

- La dotación a la provisión por operaciones comerciales recoge la pérdida estimada asociada a contratos onerosos, y las estimaciones por riesgos derivados de la entrega de bienes o prestación de servicios.

El registro o reconocimiento contable de los gastos es tratado en la 5ª parte del marco conceptual del NPGC. Para ello, se exige que además de la definición de gasto dada en el propio plan se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y que su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. En particular, el reconocimiento de un gasto tiene lugar *como consecuencia de una disminución de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un pasivo, o la desaparición o disminución de un activo y, en ocasiones, el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto.* Además de estos requisitos de carácter general, para el reconocimiento de cada ingreso, habrá que tener en cuenta lo establecido en la 2ª parte del NPGC Normas de registro y valoración.

Los criterios para el reconocimiento de un gasto pasan necesariamente por:

- ✓ determinar el momento en que ha de llevarse a cabo la incorporación del gasto (registro),
- ✓ su imputación temporal a uno o varios ejercicios económicos (periodificación), y
- ✓ su importe (valoración).

Un gasto ha de registrarse contablemente en el momento en que haya tenido lugar una disminución cierta del patrimonio por haberse producido efectivamente el gasto, o bien cuando se trate solamente de una disminución potencial porque sea probable y siempre que pueda cuantificarse razonablemente. Las condiciones exigidas hacen referencia, por una parte, a la distinción entre activos y gastos, ya que mientras los primeros son capaces de generar beneficios futuros los gastos son aquellos importes no susceptibles de producir beneficios en ejercicios venideros.

Entre los principios contables que afectan al reconocimiento contable de los gastos se encuentran el principio de devengo, el de prudencia y el de uniformidad. El principio

de registro y el principio de correlación de ingresos y gastos, como ya se ha mencionado, han dejado de ser en el NPGC principios contables, ubicándose su contenido en la segunda parte del nuevo plan “Normas de registro y valoración”.

La imputación temporal de los gastos debe realizarse, según señala AECA, en su Documento n ° 17, con arreglo a los siguientes criterios:

- a. La imputación como gasto de activos dados de baja, total o parcialmente, en inventario tendrá lugar cuando el coste de esos activos venga asociado a ingresos reconocidos en el ejercicio en virtud del principio de correlación de ingresos y gastos o cuando no pueda esperarse razonablemente la generación de ingresos asociados a estos activos en el futuro.

Cuando la incorporación del gasto sea paulatina deberán adoptarse criterios sistemáticos para su distribución entre los diversos ejercicios, atendiendo para ello a la pérdida de valor efectiva de los activos y al plazo de vigencia de las operaciones de las que se derivan los gastos.

- b. La imputación de los gastos asociados a los ingresos de un periodo ha de realizarse aún cuando para ello tengan que efectuarse estimaciones. Solamente si estas estimaciones no pudieran realizarse de una manera razonable habría que posponer tanto el reconocimiento de los ingresos como el de los gastos.
- c. Si un activo se incorpora como factor de producción a otro elemento del activo o se incluye en una partida de gastos a distribuir en varios ejercicios, no ha de incorporarse como gasto a los resultados del ejercicio.
- d. Los gastos han de imputarse siempre según el criterio del devengo frente al de caja. Aún cuando los ingresos puedan imputarse en determinados casos según el criterio de caja, su aplicación no es paralela en el caso de los gastos, cuya captación contable, como consecuencia del principio de prudencia, no deberá condicionarse en ningún caso a la realización efectiva del pago.

Respecto a la valoración de los gastos, esta se realizará, como norma general, por el importe de los bienes entregados, consumidos o aplicados en contrapartida, ya sea en dinero o en especie. El PGC de 1990 destinaba la Norma de Valoración 17 a las “Compras y otros Gastos”, no existiendo en el NPGC una norma de valoración que se corresponda con la mencionada.

Por su parte AECA, en el mencionado Documento nº 17 reconoce que dicha valoración presenta una problemática y grado de dificultad diferente en función de las características de cada situación concreta. Por ejemplo, se puede distinguir entre:

- a. Partidas ciertas. No presentan generalmente dificultades valorativas, pero en el caso de factores almacenables es preciso determinar el valor de los inventarios y sus variaciones, los gastos de vigencia plurianual (desaparecidos en el NPGC) exigen determinar la distribución de su importe a lo largo de diversos ejercicios y las amortizaciones del inmovilizado plantean diversas cuestiones sobre su imputación a determinados periodos.
- b. Partidas determinadas en cuanto a su acaecimiento pero indeterminadas en su cuantía, como el importe de unos servicios recibidos pendientes de facturar, o los daños derivados de un siniestro pendientes de cuantificar. En estos casos deberá procederse a estimar el importe de los gastos a computar por estos conceptos, asignándolos al ejercicio o ejercicios afectados, de acuerdo con el criterio del devengo, con lo que el principal factor de subjetivismo es la estimación de las cuantías.
- c. Partidas indeterminadas, tanto en cuanto a su acaecimiento como a su cuantía. Es el caso de riesgos por insolvencias o las provisiones comerciales, cuya determinación se realizará con criterios razonables.

La cuantificación de los gastos, al igual que la de los ingresos ha sufrido también una importante modificación tras la reforma mercantil, con la incorporación a la contabilidad de nuevos criterios de valoración, tal como son el valor razonable y el coste amortizado, ya comentado. Entre las modificaciones más importantes se encuentran las relacionadas con la valoración y coste de las existencias.

Antes de la reforma, como norma general, los gastos se valoraban por el importe de la contraprestación acordada, entregada o a entregar por la empresa, como consecuencia de los bienes o servicios recibidos, siéndole de aplicación, entre otras, lo establecido en las Normas de valoración 12ª clientes, proveedores, deudores y acreedores de tráfico, 13ª existencias y 17ª compras y otros gastos. Por su parte, la Norma de valoración 12ª (clientes, proveedores, deudores y acreedores de tráfico) del PGC de 1990, establecía que las partidas mencionadas debían figurar en el balance por su valor nominal, debiéndose registrar los intereses incorporados al nominal de los

créditos por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año como “Gastos a distribuir en varios ejercicios” (partida desaparecida en el NPGC), imputándose anualmente a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

Con el NPGC se modifica el criterio anterior, según establece la Norma de registro y valoración 9ª instrumentos financieros, en su apartado 3.1, débitos y partidas a pagar “*los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable*”.... “*no obstante lo señalado en el párrafo anterior, los débitos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como los desembolsos exigidos por terceros sobre participaciones, cuyo importe se espera pagar en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo*”. Para la valoración posterior de estas partidas, señala que se valorarán por su coste amortizado, contabilizándose los intereses en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

A pesar de no existir una Norma de registro y valoración de compras y gastos, tal y como existía en el PGC de 1990, de la lectura de la Norma de registro y valoración 9ª, en sus apartados 2.1 y 3.1, se puede decir que todo lo expuesto para las ventas y los ingresos es trasladable a las compras y los gastos. Por ello, se puede hacer el mismo razonamiento que se ha realizado para los ingresos, en lo referente a la incorporación de los intereses al nominal⁸².

Por último, se establece, en el NPGC, que los gastos financieros deben incluirse en el precio de adquisición de las existencias, en los mismos términos que está previsto para el inmovilizado material cuando las existencias necesiten de un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de poder venderse. Ello implica la inclusión en el precio de adquisición de los gastos financieros devengados antes de que las existencias estén en condiciones de venta y hayan sido girados por el proveedor o

⁸² Respecto a los intereses incorporados al nominal, en una misma transacción se pueden presentar tres posibilidades, con distinta repercusión contable, en función del vencimiento y de la existencia del tipo de interés contractual:

A. Vencimiento superior a un año. El gasto se valorará, siempre, sin incorporar los intereses al nominal de la deuda, registrándose los intereses, en una partida de gastos financieros, a medida que se vayan devengando.

B. Vencimiento a menos de un año, existiendo tipo de interés contractual. El gasto se valorará sin incorporar los intereses al nominal de la deuda, y los intereses se registrarán a medida que se vayan devengando, al igual que en el caso A.

C. Vencimiento a menos de un año, no existiendo tipo de interés contractual. Se podrá optar por registrar en la cuenta de gastos el importe total o registrar la operación al igual que en los casos anteriores.

correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción. Aunque la Resolución del ICAC del 9 de mayo de 2000 contemplara esta posibilidad para las existencias que tuvieran un proceso de producción superior al año, la diferencia fundamental estriba en que anteriormente era una posibilidad a elegir, mientras que ahora ha perdido ese carácter opcional.

4.3.2. Los Gastos deducibles.

Si se toma como punto de partida la Ley 61/1978, se puede decir que en su artículo 13 se establecía que eran deducibles los gastos necesarios para la obtención de los ingresos. Ese concepto de necesidad del gasto ha sido interpretado, tanto por la Administración como por la jurisprudencia de manera muy restrictiva, es decir, en un sentido de *imprescindibilidad*.

Sin embargo, las nuevas condiciones en las que se ha ido desarrollando la actividad económica, ha exigido a las sociedades la realización de determinados gastos como pueden ser, los de promoción, relaciones públicas o atenciones a clientes y empleados sin conocer, en el momento de su realización, el coste fiscal de su decisión. La deducibilidad de dichos gastos, en muchas ocasiones, ha sido puesta en duda por parte de la doctrina. La Ley 43/1995, eliminó el requisito de necesidad del gasto, desapareciendo con ello los problemas inherentes a su interpretación.

No obstante, como indica Malvárez Pascual⁸³ el requisito de la necesidad sigue vigente aunque de manera indirecta. La LIS no enumera, ni siquiera a modo de ejemplo, los gastos deducibles, ya que como se ha visto se remite para ello a las normas contables.

La Ley 4/2004, al igual que lo hacía su predecesora la Ley 43/1995, delimita negativamente el concepto de gasto deducible, al establecer en el artículo 14.1 que no tendrán tal carácter, los siguientes:

- a) Los que representan una retribución de los fondos propios (participaciones en beneficios, primas de asistencia a juntas, distribución de reservas...).
- b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.
- c) Las multas y sanciones penales y administrativas.

⁸³ Cfr. Malvárez Pascual L.A. y Martín Zamora M^a Pilar. El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General, Centro de Estudios Financieros, 1998, pág. 229.

- d) Las pérdidas del juego.
- e) Los donativos y liberalidades.
- f) Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.
- g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados de paraísos fiscales.

El criterio fiscal de no deducibilidad de las partidas que representen retribución de los fondos propios, coincide con el criterio contable el cual establece que no se registrarán en cuentas de gastos aquellas partidas que constituyan aplicación del resultado. No obstante, las participaciones en beneficios de administradores, fundadores, trabajadores, tiene un tratamiento especial que se desarrollará en el capítulo segundo.

Aunque la LIS parece referirse a los conceptos de donación y liberalidad, como conceptos distintos, deben equipararse, al igual que lo hace el Código Civil donde en su artículo 618 indica que la donación es un acto de liberalidad. La caracterización de la liberalidad de ciertos gastos, ha sido una de las cuestiones más debatidas en la aplicación del IS⁸⁴.

Respecto a la liberalidad del gasto, la Ley 4/2004 al igual que la Ley 43/1995 señala, en el mencionado art. 14. 1 e), que no se entenderán comprendidos en el mismo *“los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, ni los que con arreglo a usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, ni los realizados para promocionar, directa e indirectamente, la venta de bienes y prestaciones de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos”*. Como puede observarse se excluyen del concepto de liberalidad gastos cuya deducibilidad fue cuestionada anteriormente. Igualmente, no podrán considerarse como liberalidades aquellos gastos que se hallen correlacionados con los ingresos, en función de dicho principio contable. La actual LIS no establece, en principio, ninguna especialidad

⁸⁴ Véase la Sentencia del TS de 17 de febrero de 1987 que negó el carácter de deducible a las “cestas de navidad” que una empresa entregaba a sus empleados, con el argumento de que estos no tenían derecho, en sentido jurídico, a su obtención.

respecto a la norma contable, por lo que los criterios contables son aplicables con carácter general. Como excepción se puede señalar:

- Las operaciones entre entidades vinculadas en que hay que tener en cuenta lo establecido en las normas fiscales (art. 16 LIS y 16 a 29 de RIS) (modificado por la Ley 16/2007).
- Las correcciones de valor: pérdidas por deterioro y dotación a determinadas provisiones (art. 12, 13, 19.9 LIS)⁸⁵ (modificados por la Ley 16/2007).
- Las dotaciones a amortizaciones (art. 11 LIS) (modificado por la Ley 16/2007).
- El Impuesto de sociedades (art. 14 LIS).
- Las multas y sanciones (art. 14 LIS).
- Las primas pagadas a los accionistas por su asistencia a Juntas (art. 14 LIS).

Por último, hay que señalar, que los gastos, para que sean deducibles de los ingresos en el Impuesto de Sociedades, además de no estar excluidos por ley, han de cumplir los siguientes requisitos:

- a) Que estén contabilizados, es decir, que aparezcan reflejados como tales en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad o en una cuenta de reservas, si así lo establece una norma legal o reglamentaria, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.3 de la LIS. Dicho artículo reproduce el principio fiscal de inscripción contable, según el cual un gasto no puede computarse fiscalmente antes de que se refleje contablemente. Como excepción se puede señalar la libertad de amortización, la cual permite deducirse de la base imponible, aunque contablemente no aparezca reflejada en la cuenta de resultados dicha amortización y aquellos casos en que la contabilización del gasto se produce en un periodo distinto al del devengo y están admitidos por la LIS.

No obstante, hay que tener presente que en los supuestos en los que no se pueda utilizar la estimación directa y se utilice la estimación indirecta, (por ejemplo, pérdida fortuita de la contabilidad), no es necesario la contabilización de los gastos. Es decir, salvo excepciones que se contemplen en la normativa fiscal,

⁸⁵ El artículo 13 establece como regla general la no deducibilidad de las dotaciones a provisiones, aunque a continuación establece una larga lista de excepciones, tan extensa que terminan convirtiendo la regla general en la autentica excepción.

todos los demás gastos tienen que haber sido previamente contabilizados para que fiscalmente puedan ser considerados como deducibles. Esta situación provoca una presión de la fiscalidad sobre la contabilidad, ya que en el caso de que una empresa quiera beneficiarse de determinados gastos fiscales, deberá registrar dicho gasto en los estados contables de acuerdo con los criterios fiscales, lo cual va en contra de la independencia y autonomía que se proclama entre las normas contables y fiscales. En opinión de Malvarez Pascual y Martín Zamora⁸⁶, además de los casos previstos en la Ley se debería admitir excepciones tácitas a dicho principio, siempre que el sujeto pasivo haya calculado el gasto de manera correcta según lo establecido en la LIS.

- b) Que estén justificados, de tal forma que se demuestre la realidad de los mismos, de su existencia y de su cuantía. Es decir, ha de quedar completamente probada su existencia mediante el correspondiente documento o factura. En este sentido el artículo 105 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, señala que para hacer valer un derecho se deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Por otra parte, hay que tener en cuenta que la justificación de los gastos deducibles es necesaria para evitar el fraude fiscal. Según la “*teoría de la prueba tasada*”, no serán deducibles los gastos que carezcan de soporte documental; esta teoría se defiende en el Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 31 de marzo de 1989. Sin embargo, según la “*teoría de la libertad de prueba*” serían deducibles aquellos gastos cuya realidad pueda probarse suficientemente por un medio distinto al exigible legalmente. Esta teoría se encuentra en la línea de las disposiciones de la Sexta Directiva del Consejo CEE, número 77/388, de 17 de mayo de 1977 y ha sido avalada por el TEAC⁸⁷. En este sentido, según Tejerizo López⁸⁸, la exigencia de la factura como prueba de la efectividad de un gasto, debe matizarse con arreglo a las siguientes ideas:

⁸⁶ Cfr. Malvárez Pascual L.A. y Martín Zamora M^a Pilar. El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General, Centro de Estudios Financieros, 1998, pág. 243.

⁸⁷ El TEAC ha admitido alguna excepción al principio de que ha de estarse en posesión de una factura completa para poder deducir el gasto correspondiente. En ese sentido vid. la Resolución del TEAC de 11 de enero de 1995 y la de 24 de enero de 1996.

⁸⁸ Vid. Tejerizo López J.M. “La base imponible en el IS: Gastos deducibles y no deducibles” contenido en Estudios sobre el Impuesto de Sociedades. Editorial Comares, 1998, pág. 101.

- La legislación, al imponer la exigencia de la factura, pretende que la Administración Tributaria disponga de la adecuada información de las transacciones económicas. En el supuesto de que esa información se consiga por otros medios, su finalidad se ha cumplido y ya carece de sentido exigir su cumplimiento legal.
 - La remisión de la LGT al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil en cuanto a medios y valoración de prueba. Una consecuencia tan importante, no puede derivarse del silencio de los preceptos, sino que hubiera debido establecerse expresamente.
 - No puede tener la misma trascendencia jurídica la ausencia total de elementos probatorios que la falta de ciertos requisitos formales, que no impiden el conocimiento de los datos con trascendencia tributaria.
- c) Que se hayan imputado al ejercicio del devengo. La normativa fiscal no establece, con carácter general, ninguna especialidad respecto a la norma contable en cuanto a la imputación temporal de los gastos, por lo que los criterios contables son íntegramente aplicables. Es decir, la imputación deberá realizarse atendiendo a la corriente real de bienes y servicios, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera. En el supuesto, de que el sujeto pasivo decidiera la utilización de criterios de imputación diferentes al del devengo, con objeto de mostrar la imagen fiel, deberá solicitar su aprobación a la Administración tributaria, a efectos de que su resultado contable pueda tomarse para determinar la base imponible y tengan eficacia fiscal. Con la normativa actual, este requisito es menos inflexible que en la Ley de 1982, ya que cuando se trate de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal, la imputación temporal se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación según el ejercicio del devengo (art. 19.3). Es decir, en el supuesto de que la aplicación incorrecta de la imputación temporal implique una anticipación de los gastos, no se tendrán en cuenta los criterios contables. Sin embargo si de dicha aplicación incorrecta se produce un diferimiento del gasto, se admitirá con carácter general el criterio contable.

4.3.3. El proceso de periodificación.

La vida de la empresa, como ya se ha visto, es una y en principio no cabe determinar el resultado hasta el fin de la misma. Sin embargo la necesidad de un cálculo periódico de dichos resultados implica el dividir la vida de la empresa en determinados periodos denominados ejercicios económicos. Para que las cuentas anuales reflejen de manera fiel los resultados de la compañía, de acuerdo con las leyes mercantiles, es preciso que los ingresos y gastos de ese periodo se encuentren correlacionados, es decir, que el resultado se forme por las partidas, positivas y negativas, que se hayan realizado en un mismo ejercicio.

Según el principio de correlación de ingresos y gastos, el resultado estará constituido por los ingresos de un periodo menos los gastos realizados en el mismo para la obtención de aquellos. Por otra parte, en virtud del principio de independencia de ejercicios, los ingresos y los gastos deben aparecer relacionados fiscalmente de igual forma que en la realidad, de acuerdo con el criterio de imputación temporal que se utilice. La desaparición de la correlación de ingresos y gastos como principio contable en el NPGC no implica que esa correlación ya no exista, sino que, como ya se ha comentado, su contenido está incluido en el apartado 5º del Marco Conceptual (Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales)⁸⁹ siendo desarrollado en la segunda parte “Normas de registro y valoración”.

Para hacer efectiva la correlación de gastos e ingresos así como el principio de independencia, se utiliza el proceso de periodificación. El objetivo de este proceso es conseguir que en los resultados de cada periodo solo se tengan en cuenta los gastos e ingresos que son imputables a ese ejercicio exclusivamente.

El principio contable del devengo, según el NPGC, señala que *“los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro”*. Es decir, la imputación de gastos e ingresos se debe realizar atendiendo a la corriente real de bienes

⁸⁹ El apartado 5º del marco conceptual del NPGC finaliza con el siguiente párrafo: *“Se registrarán en el periodo a que se refieran las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos”*.

y servicios. Ahora bien, atendiendo a lo establecido en el NPGC se van a reconocer o registrar, gastos o ingresos que al no cumplir con lo establecido en el principio del devengo, va a obligar a realizar al cierre del ejercicio de unos ajustes con el fin de acomodar las corrientes de gastos e ingresos a aquellas efectivamente devengadas.

Por ello, la periodificación es necesaria en los casos en los que los ingresos y gastos registrados contablemente se refieren a un período que abarca más allá del cierre del ejercicio económico, y, por tanto, es necesario una serie de ajustes para no dar una imagen falsa de la cuenta de resultados y, por igual motivo, de la base imponible del impuesto. Así, el proceso de periodificación cobra su verdadero sentido cuando, en aplicación del principio del devengo, se ponen de manifiesto dos situaciones concretas que repercuten en el cálculo del resultado:

- a. Contabilización en un ejercicio de gastos e ingresos que corresponden a otro posterior⁹⁰.
- b. Ausencia de registro contable de gastos e ingreso en el ejercicio económico en el que han tenido lugar por producirse la corriente monetaria o financiera derivada de los mismos en el siguiente⁹¹.

Las distintas partidas que componen los denominados ajustes por periodificación presentan unas características propias, pudiéndose destacar, según el Documento nº 7 de AECA las siguientes⁹²:

“

1. *Su proyección económica no es superior a un año; sin embargo, el plazo que abarcan forma parte de más de un período económico.*
2. *Representan activos y pasivos de la entidad, derivados de derechos u obligaciones en relación con terceros.*

⁹⁰ Para estos casos el NPGC al igual que el PGC de 1990, destina el subgrupo 48.Ajustes por periodificación (gastos anticipados e ingresos anticipados) y las cuentas 567.Intereses pagados por anticipado y 568.Intereses cobrados por anticipado. Estas últimas, se encontraban en el PGC de 1990 en el subgrupo 58.Ajustes por periodificación. Como novedad, se incluye en el NPGC la cuenta de periodificación 181.Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo.

⁹¹ Estas situaciones no son propiamente ajustes por periodificación según el PGC de 1990 y el NPGC, ya que representan obligaciones o derechos que pueden ser representados en el pasivo o en el activo de la entidad.

⁹² Cfr. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Documento nº 7, Principios contables: ajustes por periodificación y cobros y pagos diferidos, diciembre 1984, revisado en 1991, pág. 20.

3. *La cuantificación de estos ajustes se efectúa generalmente a través de estimaciones razonables.*
4. *La imputación temporal a resultados se efectúa a medida que tiene lugar el correspondiente devengo.”*

Independientemente de los conceptos que constituyen propiamente cuentas de periodificación, hay que señalar que existen determinadas operaciones que originan gastos e ingresos cuyo devengo se produce en el ejercicio, aunque su cobro o su pago se realizarán en ejercicios siguientes. Aunque desde un punto de vista contable, estos hechos se puedan considerar como periodificaciones, no se utiliza ninguna cuenta específica. En este sentido, el artículo 186 del Texto Refundido de la LSA (derogado por la Ley 16/2007)⁹³ establecía que los gastos e ingresos imputables al ejercicio y no pagados o cobrados se consideraban, respectivamente, como cuentas a pagar y a cobrar, aún cuando para la determinación de sus saldos fuera necesario recurrir a cálculos o estimaciones de las cantidades devengadas a la fecha de los estados financieros. Esta misma filosofía es la que se ha mantenido en el NPGC al regular el concepto de periodificación.

Entre las operaciones que pueden dar lugar a periodificaciones no contempladas expresamente como tales, y que en su registro se cumple con el principio del devengo, se pueden señalar:

- Subvenciones, donaciones y legados no reintegrables, que se contabilizan directamente en el patrimonio neto, hasta que de conformidad con lo dispuesto en las normas de registro y valoración se produzca su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Facturas pendientes de recibir o formalizar derivadas de compra-venta de bienes y servicios.
- Intereses devengados y no vencidos, tanto deudores como acreedores.
- El impuesto sobre beneficios.

⁹³ El apartado nueve del artículo segundo de la Ley 16/2007 deja sin contenido las secciones segunda, tercera, cuarta y quinta del capítulo VII del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas que hasta la fecha desarrollaba aspectos ya regulados en el Código de Comercio o descendían a un nivel de detalle, que se considera debe trasladarse al ámbito reglamentario (en concreto, la estructura de los documentos y determinados criterios de valoración de los elementos que integran las cuentas anuales).

4.4. Los ingresos y gastos con imputación directa a patrimonio neto.

Con la aprobación del NPGC, como ya se ha mencionado, se crean como novedad gastos e ingresos, que al cierre del ejercicio no se saldan con la cuenta de resultados sino que se cierran con cuentas de patrimonio neto. La norma 7ª de elaboración de cuentas anuales dice que *“la cuenta de pérdidas y ganancias recoge el resultado del ejercicio, formado por los ingresos y los gastos del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de registro y valoración”*.

Estos gastos e ingresos se encuentran recogidos en los grupos 8 y 9, respectivamente, del PGC y no han sido desarrollados por el PGC para Pequeñas y Medianas Empresas⁹⁴ (en adelante, también PYMES). No obstante, como recoge el artículo 3.3 del Real Decreto 1515, si una empresa que aplique el PGC PYMES realiza alguna operación no contemplada en el mismo, pero sí regulada en el PGC deberá remitirse a lo establecido en este último para el registro contable de dicha operación. Por ello, los grupos 8 y 9 podrán ser utilizados tanto por empresas que utilicen el PGC normal como el PGC PYMES.

Hay que tener presente, que las partidas imputadas a patrimonio neto, lo son de forma transitoria, hasta que de conformidad con lo previsto en las normas de registro y valoración, se produzca, en su caso, su transferencia o imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias. Por ello, el concepto de gasto e ingreso de los grupos 8 y 9 del NPGC va a tener una doble vertiente. Por una parte, el grupo 8 “gastos imputados al patrimonio neto” va a recoger tanto el gasto que se imputa a patrimonio neto, en vez de a la cuenta de resultados, como la transferencia del ingreso que se imputó a patrimonio neto y posteriormente se imputa a resultado del ejercicio, es decir, las llamadas *transferencias de beneficios*. Por su parte, el grupo 9 “ingresos imputados al patrimonio neto” recoge el ingreso que se imputa directamente a patrimonio neto y el gasto que se imputó a patrimonio neto y ahora se imputa a resultado del ejercicio, es decir, las *transferencias de pérdidas*.

⁹⁴ En realidad, estos dos grupos de cuentas están previstos fundamentalmente para empresas que operan con sofisticados instrumentos financieros y que cotizan en mercados internacionales, por lo que su uso en la pequeña y mediana empresa no es usual.

Al examinar el contenido de los grupos 8 y 9, se puede deducir que estos grupos se destinan en la mayoría de los casos a registrar operaciones con instrumentos financieros, algunos de los cuales se utilizan por sociedades o grupos empresariales con cotización en mercados internacionales. Asimismo, recogen operaciones relacionadas con subvenciones, donaciones y legados⁹⁵ y el efecto impositivo de las operaciones registradas.

En concreto, los gastos e ingresos imputados directamente al patrimonio neto, y recogidos en el NPGC son los siguientes:

A) Gastos:

- gastos financieros por valoración a valor razonable, de determinados activos y pasivos financieros,
- gastos por operaciones de cobertura de flujos de efectivo y de inversiones netas en un negocio extranjero,
- gastos por diferencias de conversión,
- gastos por pérdidas actuariales y ajustes en los activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida,
- deterioros de activos financieros disponibles para la venta y de participaciones en el patrimonio y valores representativos de deuda de empresas del grupo y asociadas,
- transferencias de subvenciones, donaciones y legados, y
- el efecto impositivo del total de operaciones imputadas al patrimonio neto.

B) Ingresos:

- ingresos financieros por valoración a valor razonable, de determinados activos y pasivos financieros,
- ingresos financieros por operaciones de cobertura de flujos de efectivo y de inversiones netas en un negocio extranjero,
- ingresos por diferencias de conversión,
- ingresos por ganancias actuariales y ajustes en los activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida,

⁹⁵ Las subvenciones, donaciones y legados, tiene una contabilización alternativa regulada por el PGC PYMES.

- reversión del deterioro de activos financieros disponibles para la venta y de participaciones en el patrimonio y valores representativos de deuda de empresas del grupo y asociadas,
- ingresos por subvenciones, donaciones y legados.

4.5. El resultado contable antes y después de la reforma mercantil de 2007.

Como consecuencia de lo expuesto anteriormente, las principales diferencias surgidas en la determinación del resultado contable derivadas de la implantación del NPGC, son las que se reflejan en el cuadro siguiente:

CUADRO V. Principales diferencias en la determinación del resultado contable entre el PGC de 1990 y el PGC de 2007.

Antes del PGC 2007	Con el PGC de 2007
Contabilización por la forma jurídica.	Prevalencia del fondo sobre la forma.
Ausencia de definición y criterios de reconocimiento de los conceptos de ingresos y gastos.	Definición y criterios de reconocimiento de los ingresos y los gastos en el marco conceptual.
Los gastos e ingresos se imputan directamente a resultados del ejercicio	Se distinguen entre gastos e ingresos que se imputan directamente al resultado del ejercicio, y gastos e ingresos que se imputan directamente al patrimonio neto.
Los ingresos y los gastos se identifican a través de la enumeración del art. 189 de la LSA y de los grupos 6 y 7 del PGC.	Los ingresos y los gastos pueden ser identificados a través de los grupos 6, 7, 8 y 9 del PGC.
Carácter financiero de los descuentos por pronto pago.	Carácter comercial de los descuentos por pronto pago.
El resultado contable es la diferencia entre los ingresos y los gastos del ejercicio (art. 35.2 C. de C.).	La cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo , y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean (art. 35.2 C de C.).

No se permite la compensación entre gastos e ingresos (art.38 e) C. de C).	En casos excepcionales, recogidos reglamentariamente, se permite la compensación entre gastos e ingresos (art. 38 e) C. de C).
El importe de los ingresos y gastos se determina en función del principio del precio de adquisición (art. 38 f) C de C.).	Incorporación de nuevos criterios de valoración: - coste amortizado, - valor actual (provisiones), y - valor razonable.
Los intereses incluidos en el nominal de los créditos o deudas por operaciones comerciales a largo plazo, se contabilizan en cuentas de “Ingresos a distribuir en varios ejercicios” y “Gastos a distribuir en varios ejercicios”.	Desaparecen las cuentas de “Ingresos y Gastos a distribuir en varios ejercicios”, contabilizándose los intereses incluidos en el nominal, por operaciones comerciales a largo plazo, como ingresos o gastos financieros a medida que se devenguen.
Que junto a los gastos efectivos y reales se deben tomar en consideración otros gastos potenciales por razón del principio de prudencia valorativa (art. 38 c), 39.2.3 y 4 C de C.).	Se mantiene el principio de prudencia con los siguientes matices: - pierde carácter preferencial, - sustitución del concepto beneficio <i>realizado por obtenido</i> , y - ampliación del concepto de riesgo.
Que los ingresos y los gastos se imputan a los diferentes ejercicios de acuerdo con el principio del devengo (art. 38 d) C. de C.).	Que los ingresos y los gastos se imputan a los diferentes ejercicios de acuerdo con el principio del devengo (art. 38 d) C. de C.).

Como se desprende del cuadro anterior, el resultado es una magnitud legalmente determinada, más concretamente, determinada por normas con rango de ley desarrolladas reglamentariamente. No obstante, pueden permitir un cierto margen, una cierta flexibilidad, de tal manera que la aplicación de las normas a los hechos pueda llevar en ciertos supuestos a distintas alternativas. Esta relatividad del resultado contable, a la que se aludía al principio del capítulo, no quita un ápice a la legalidad del mismo, pudiéndose afirmar que este es fruto de la ley. Son normas legales desarrolladas reglamentariamente, como se ha visto, y nunca reglas prácticas desprovistas de carácter jurídico las responsables de la determinación del resultado contable.

Las sucesivas reformas mercantiles, incluida la realizada en el año 2007, así como la labor continua del ICAC han tenido, entre otros, como objetivo la búsqueda de soluciones contables racionales para los hechos contables.

5. LA BASE IMPONIBLE.

5.1. Definición y concepto de Base Imponible.

La Ley General Tributaria no da una definición de la base imponible, sino que se refiere a ella cuando define la base liquidable en el artículo 54⁹⁶, siendo esta el resultado de practicar en la base imponible las reducciones establecidas en la ley. La base imponible, en cualquier gravamen, representa la expresión dineraria del resultado de la medición de la respectiva capacidad económica con arreglo al parámetro establecido por la ley del impuesto, constituyendo, en el caso del Impuesto sobre Sociedades “el importe de la renta en el período de la imposición”⁹⁷.

La base imponible constituye la medida del hecho imponible o de alguno de sus componentes. Es decir, puesto que este último es manifestación de capacidad económica, la base imponible expresa la capacidad económica concreta demostrada en cada caso al realizarse el presupuesto de hecho del tributo.

En la mayoría de las ocasiones, el hecho imponible se fija en atención a una manifestación de riqueza que se puede realizar con distintos grados de intensidad. Por dicho motivo, la ley tiene que establecer un medio para determinar la intensidad con que se realiza el hecho imponible en cada caso concreto. La base imponible es, pues, la medición del hecho imponible y representa la dimensión o magnitud del objeto del tributo que sirve para determinar la capacidad contributiva relativa, es decir, mide un hecho imponible en concreto de un sujeto determinado (base imponible fáctica).

A los preceptos contenidos en las leyes que regulan la medición del hecho imponible se les conoce como “base imponible normativa”. Las normas que regulan la base imponible normativa deben tener en cuenta el tipo de hecho imponible, pudiendo distinguirse entre:

- a) hecho imponible de expresión cuantitativa: supuestos en que la ley contempla un hecho imponible que en sí mismo es susceptible de medición directa (renta). En algunos casos es directa, porque viene expresado en dinero, pero en otros es necesario realizar una expresión

⁹⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁹⁷ Cfr. Albiñana García-Quintana, C. Sistema Tributario Español y Comparado, Editorial Tecnos, Madrid, 1986, pág. 189-190.

monetaria de ese hecho, con lo cual se introduce una cierta flexibilización en función de los criterios que se adopten.

- b) hecho imponible de expresión presuntiva: no expresa una capacidad económica real sino presunta o la base imponible atiende a elementos presuntos.

En el caso concreto del Impuesto sobre Sociedades, es de suma importancia el cambio de orientación experimentado en la regulación de la base imponible, a partir de la Ley 43/1995. La normativa anterior, Ley 61/1978, daba, en principio, una definición sintética de base imponible, para, posteriormente proceder a una detallada descripción de cada uno de sus componentes, recogiendo, en consecuencia, junto a la anterior, una definición analítica de la misma. En definitiva, la Ley y el Reglamento, a través de su articulado iban definiendo los distintos conceptos que componían esta definición: ingresos computables, partidas deducibles y no deducibles, incrementos o disminuciones de patrimonio, valoración de ingresos y gastos...

Con la Ley 43/1995, la situación cambia, estableciendo el artículo 10.1 de la LIS que la base imponible estará constituida por el **importe de la renta**, no existiendo propiamente una definición de la base imponible, pues ni este artículo, ni el artículo 4 de la LIS, que regula el hecho imponible (la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen), definen qué es el concepto de renta.

Para Esteban Marina⁹⁸, no puede hablarse de un criterio general, único, para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en su opinión es necesario hablar de criterios varios, casi siempre condicionantes políticos o económicos que a veces están relacionados entre sí y a veces manifiestamente independientes, sin que exista posibilidad de jerarquizarlos. Igualmente, existen condicionantes instrumentales entre los que destaca la contabilidad de sociedades.

En el IS la base imponible es definida como el importe de la renta obtenida por el sujeto pasivo en el periodo impositivo. Concretamente, el artículo 10.1 del TRLIS alejándose de nuestra tradición legislativa establece que *“la base imponible estará*

⁹⁸ Vid. Esteban Marina, Ángel. El Impuesto sobre Sociedades en la reciente jurisprudencia, Instituto de Estudios Fiscales, Monografía nº 82, 1990 págs. 106-107.

constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de base imponible negativas de ejercicios anteriores”. Asimismo, señala que se podrá determinar por los siguientes regímenes:

- Régimen de estimación indirecta, que podrá ser aplicado por la Administración en caso de que se den las circunstancias del art. 53 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁹⁹.
- Régimen de estimación objetiva, cuando lo prevea la Ley. En este caso la base imponible se determinará por la aplicación de signos, índices o módulos a sectores de actividad concretos. En principio esta posibilidad ha sido contemplada únicamente para determinadas entidades navieras, acogidas al régimen especial para ellas previsto.
- Régimen de estimación directa, mediante el cual la base imponible se calculará a *partir del resultado contable*, determinado de acuerdo con las normas contables y practicándole una serie de correcciones que pueden venir determinadas bien por ajustes extracontables, o bien por compensación de base imponibles negativas de ejercicios anteriores (art. 10.3 TRLIS).

Con carácter general, la base imponible se determinará en régimen de estimación directa, siendo subsidiaria la aplicación del régimen de estimación indirecta. Hay que señalar que el régimen de estimación directa no existe puro en ningún tributo, pues en los que está previsto la normativa aplica, junto a datos reales, ciertas presunciones o ciertos datos estimativos o imputados. Esto ocurre igualmente en el Impuesto de Sociedades donde, además de los datos reales aportados por los sujetos pasivos, se utilizan datos presuntos o calculados objetivamente, tales como amortizaciones o retribuciones en las operaciones vinculadas.

⁹⁹ El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

El sujeto pasivo, en el régimen de estimación directa, deberá partir del resultado contable, determinado de acuerdo con el Código de Comercio, las demás leyes aplicables para su determinación (fundamentalmente TRLSA), el Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales y las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Aunque la Ley cita de forma expresa únicamente al Código de Comercio, sin embargo, las normas contables que contiene son de escasa precisión. No obstante, en su artículo 38 se enumeran los principios de contabilidad generalmente aceptados, principios que sirven de guía interpretativa de las normas contables y consecuentemente de las normas fiscales.

Antes de la reforma contable de 2007, el mencionado artículo recogía siete de los nueve principios contables desarrollados por el PGC de 1990¹⁰⁰. En concreto no recogía el principio de registro y el principio de correlación de gastos e ingresos; principios, que como ya se ha comentado no aparecen como tales en el NPGC, sino que su contenido se ha ubicado en otras partes del NPGC¹⁰¹.

Más precisa fue la Ley de Sociedades Anónimas que, en su artículo 189 contenía una enumeración de los ingresos y gastos que formaban parte de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. No obstante, dicho artículo, y la sección IV completa han sido derogados por la Ley 16/2007, al entenderse que descendían a un nivel de detalle propio de un desarrollo reglamentario.

Sin embargo, la norma contable por antonomasia ha sido, hasta la aprobación del NPGC y PGC PYMES, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el R.D.

¹⁰⁰ Principios contables según el PGC (1990): p. de prudencia, p. de empresa en funcionamiento, p. del registro, p. del precio de adquisición, p. del devengo, p. de correlación de ingresos y gastos, p. de no compensación, p. de uniformidad y p. de importancia relativa.

¹⁰¹ Con la reforma llevada a cabo a través de la Ley 16/2007, este artículo ha sido modificado, siendo las principales modificaciones relacionadas con los principios contables las siguientes:

- Criterios de valoración: se complementa su contenido matizando el alcance del principio de prudencia, desarrollando la regla valorativa del precio de adquisición o coste histórico para los pasivos, y recogiendo de forma expresa la obligación de emplear en cualquier caso la moneda o monedas funcionales en que opere la empresa. Todo ello, con la finalidad de establecer los principios y criterios fundamentales para contabilizar los elementos integrantes de las cuentas anuales.
- En sintonía con los pronunciamientos internacionales, se suprime el carácter preferente del principio de prudencia y se sustituye la referencia a los «riesgos previsibles» y «pérdidas eventuales», por la de «riesgos». Adicionalmente, se requiere prudencia en las estimaciones a realizar en condiciones de incertidumbre. Por tanto, ante las mismas notas de relevancia y fiabilidad en la información suministrada, la medición siempre deberá corresponderse con la estimación más conservadora.

1643/1990 con carácter obligatorio para todas las empresas, cualquiera que fuese su forma jurídica y que constituyó el desarrollo en materia contable de la legislación mercantil. Por dicho motivo, la asunción, a efectos de la determinación de la base imponible, de las normas contables debería suponer la aceptación de los principios en que se fundamentan, principios que tienen como finalidad última ofrecer una imagen fiable del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados empresariales.

El PGC de 1990, en su Primera Parte recogía nueve principios contables, en parte coincidentes con los siete mencionados en el referido artículo 38 del Código de Comercio, antes y después de la reforma mercantil. Con la aprobación del NPGC la Primera Parte del PGC (principios contables) ha sido sustituida por el marco conceptual de la contabilidad¹⁰², y dentro de este se destina el apartado 3, a los principios contables, siendo los siguientes: empresa en funcionamiento, devengo, uniformidad, prudencia, no compensación, e importancia relativa.

La diferencia entre los principios contables del NPGC y los recogidos en el reformado artículo 38 del Código de Comercio se encuentra básicamente en la consideración como principio de contabilidad generalmente aceptado, por parte de este último, del principio de adquisición, mientras que en el NPGC aparece su contenido dentro de la 6ª parte del marco conceptual como “*Criterio de valoración*”, y a su vez es desarrollado posteriormente en la segunda parte del plan “*Normas de registro y valoración*”. En opinión de Tejerizo¹⁰³, y teniendo en cuenta la distinción entre principios y normas jurídicas¹⁰⁴, únicamente los principios contables de empresa en funcionamiento, prudencia valorativa e importancia relativa tienen tal naturaleza, el resto no son más, ni menos, que normas jurídicas, esto es mandatos que necesariamente deben cumplir las empresas a la hora de reflejar contablemente en cuentas los ingresos y los gastos. El contenido de estos principios y las modificaciones que han experimentado, derivadas de la reforma contable han sido las siguientes:

¹⁰² Este ha sido un cambio notable, ya que con ello se pretende integrar un resumen del marco del IASB, sintetizando los fundamentos básicos del Plan Contable. Se ha planteado una relación de principios contables clásica, a diferencia de la propuesta de la NIC que los estructura de una forma más compleja.

¹⁰³ Vid. Tejerizo López J.M. “La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: gastos deducibles y no deducibles”, contenido en Estudios sobre el Impuesto de Sociedades, Editorial Comares, págs. 96-98.

¹⁰⁴ La norma jurídica, es un mandato dirigido a la colectividad que contiene una prescripción concreta, es decir, una regla que ordena o prohíbe y que establece los efectos jurídicos de su cumplimiento o incumplimiento. Los principios jurídicos, por el contrario, son la expresión del sentimiento que anida en una determinada sociedad, se extraen de las normas jurídicas vigentes y, a la vez, las informan. Los principios generales carecen, por tanto, de la precisión de la norma y, además, no son ni inequívocos ni decisivos.

- **Principio de empresa en funcionamiento.** Tanto el PGC de 1990¹⁰⁵ como el NPGC, dan una definición similar de dicho principio, encontrándose la única diferencia destacable al comienzo del enunciado del nuevo plan cuando dice que, “*se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible...*”. Por tanto, la presunción *iuris tantum* con la que se enuncia ahora indica que se admite prueba en contrario; es decir, si se demuestra que la gestión de la empresa no es indefinida, no será de aplicación este principio. La razón de ser de este principio radica en tratar de reflejar lo más fielmente posible la capacidad de la empresa para seguir funcionando y los beneficios potenciales futuros que puede originar en su patrimonio. Para Tejerizo¹⁰⁶, este principio puede ser aceptado desde la perspectiva exclusivamente tributaria, aunque en algunos supuestos chocaría con las normas fiscales. Este sería el caso de las transmisiones con contrapartida no monetaria, que pueden provocar una plusvalía sometida a gravamen en cuanto se ponga de manifiesto.

- **Principio de prudencia valorativa.** Este principio es el que más ha modificado su contenido, con la nueva redacción dada por el NPGC. Además de perder el carácter preferencial¹⁰⁷ que tenía en la normativa contable anterior, el concepto de “beneficio realizado” es sustituido por el de “beneficio obtenido” y el de “riesgos previsibles y pérdidas eventuales” por el concepto más genérico de “riesgos”¹⁰⁸. No obstante, sigue teniendo un carácter relevante, lo cual se desprende del primer párrafo de la nueva redacción, el cual establece expresamente que “*se deberá ser prudente en las le contingencia, la cual será objeto de información en la memoria. estimaciones y valoraciones a realizar en caso de incertidumbre*”. Ello implica, por ejemplo, tener

¹⁰⁵PGC de 1990. Principio de uniformidad: “*se considerará que la gestión de la empresa tiene prácticamente una duración ilimitada. En consecuencia, la aplicación de los principios contables no irá encaminada a determinar el valor del patrimonio a efectos de su enajenación global o parcial ni el importe resultante en caso de liquidación*”.

¹⁰⁶ Vid. Tejerizo López J.M. “La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: gastos deducibles y no deducibles”, contenido en Estudios sobre el Impuesto de Sociedades, Editorial Comares, págs. 96-98.

¹⁰⁷ El principio de prudencia, en el Plan de 1990 tenía carácter preferencial sobre todos los demás, llegando a prevalecer sobre cualquier otro en caso de conflicto, apareciendo recogido no solamente en el PGC sino en el Código de Comercio (art. 38) y en la Cuarta Directriz (art. 31).

¹⁰⁸ PGC de 1990. Principio de prudencia: “*únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles*”.

que reflejar contablemente la incertidumbre sobre el cobro de créditos de clientes, ya que reflejar esa incertidumbre es aplicar el principio de prudencia.

Respecto a la sustitución del concepto de “beneficio realizado” por el de “beneficio obtenido”, hay que señalar que es un concepto más amplio y que se refiere tanto a los beneficios realizados como a los no realizados¹⁰⁹. Es igualmente importante, la utilización del concepto genérico de “riesgos”, del que se desprende que el legislador pretende cubrir toda clases de riesgos. Ahora bien, hay que matizar que no todo riesgo puede dar lugar a una partida de pasivo o gasto, sino que en algunos casos, la existencia de un riesgo va a dar lugar a una posible contingencia, la cual será objeto de información en la memoria.

Desde un punto de vista contable, el objetivo de su aplicación es conservar el patrimonio ante posibles descapitalizaciones como consecuencia de valoraciones subjetivas o de riesgos no reflejados o reflejados de forma errónea. La asunción a efectos fiscales de las normas contables, exige la sumisión incondicional a este principio, lo contrario significaría que las normas fiscales son las que establecen las reglas con las que se determina la base imponible y sólo ante el silencio de tales normas se acudiría a los conceptos y reglas contables. Según señala Tejerizo¹¹⁰ es lo que ha estado sucediendo y sucede con la Ley del IS de 1995. Por ejemplo, una de las aplicaciones más importantes de este principio está constituida por las provisiones que las empresas tienen la obligación de dotar en los supuestos de riesgos. Sin embargo, el artículo 13.1 de la LIS establecía que “*no serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables*”. No obstante, como excepción a la regla general, se aceptaban como deducibles una serie de situaciones. Con la modificación experimentada en la Ley del IS, a través de la Ley 16/2007, desaparece del artículo 13.1, la regla general de no deducibilidad de los gastos por provisiones, para pasar a numerar los gastos por provisiones que no van a ser deducibles, aunque en algunos casos se recojan determinadas excepciones.

¹⁰⁹ Los beneficios “no realizados”, son aquellos que para su consecución, no es necesario que se haya dado una transacción de la que resulte un cobro o un derecho de cobro, como sucede por ejemplo con las plusvalías que incrementan el valor patrimonial de un activo o disminuyen el valor patrimonial de un pasivo al aplicar el criterio del valor razonable.

¹¹⁰ Vid. Tejerizo López J.M. “La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: gastos deducibles y no deducibles”, op. cit., págs. 96-98.

- **Principio de importancia relativa.** La redacción dada a este principio por el NPGC apenas modifica la existente en el PGC de 1990¹¹¹, salvo en dos matices. Por una parte, el concepto de importancia relativa, además de referirse a “términos cuantitativos”, se extiende también a “términos cualitativos”. La segunda cuestión se refiere a la posibilidad de agrupar partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa. Muestra de la aceptación de este principio por el legislador a la hora de determinar la base imponible, es el artículo 124 de la LIS de 1995, que establecía la libertad de amortización, para las pequeñas empresas, de las inversiones de escaso valor. El límite, a la hora de establecer cuando un hecho es relativamente importante, vendrá dado, desde un punto de vista contable, por la prioridad de la imagen fiel que ha de presidir la elaboración de las Cuentas Anuales (en adelante, también CCAA).

5.2. Interrelación entre normas tributarias y mercantiles derivada de la determinación de la base imponible.

La determinación de la base imponible, con las excepciones establecidas, identificándola con el resultado contable, ha provocado una interrelación, en esta materia, entre las normas tributarias y mercantiles (o contables). No obstante, de ninguna manera esta interrelación supone que sea la contabilidad la que determina la base imponible del impuesto, pues como se ha indicado, es la propia Ley del Impuesto la que, con esta remisión a la normativa mercantil o contable, determina los ingresos computables y los gastos deducibles, por más que sustancialmente exista una coincidencia con los ingresos y los gastos contables. No existe, por tanto, predominio de normas fiscales sobre las contables o viceversa, sino simplemente, ambas normativas tienen ámbitos de actuación distintos. Las normas fiscales se utilizarán para realizar la declaración del impuesto y las normas contables se aplicarán para registrar las operaciones en los libros contables y elaborar los estados financieros.

¹¹¹ PGC de 1990. Principio de importancia relativa: “ *podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos de los principios contables siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel a la que se refiere el apartado I* ”.

La regulación de la base imponible del Impuesto de Sociedades, puede llevarse a cabo de dos maneras diferentes:

- a. Establecimiento por la normativa fiscal de una regulación completa de la totalidad de los componentes positivos y negativos de la base imponible. Esta forma de determinación de la base imponible tiene su fundamento en la autonomía del Derecho tributario en cuanto rama del ordenamiento jurídico.
- b. Remisión a las normas contables y regulación de ciertos aspectos, en los siguientes casos:
 - cuando considere necesario establecer efectos diferentes a los previstos por las normas contables de naturaleza mercantil,
 - cuando considere necesario superar la insuficiencia de las mismas o simplemente reforzarlas.

En España, el legislador a la hora de establecer este segundo método de determinación de la base imponible, ha tenido en cuenta que la contabilidad proporciona una información que puede ser muy útil a efectos tributarios, pues en los documentos contables se representan las operaciones realizadas, la verdadera situación patrimonial y los resultados de la empresa. Por ello, tales registros constituyen una importante base de datos de la que se pueden extraer aquellos que interesen a efectos fiscales. De este modo, se han evitado duplicidades y el tener que regular de nuevo todas las partidas de ingresos y gastos. En contra, Esteban Marina¹¹² opina que “carece de sentido la afirmación de que se evitarán duplicidades entre normas fiscales y normas contables, ya que unas y otras, por su propia naturaleza, han de ser distintas y estar diferenciadas. Las normas contables en todo el mundo, salvo en España, son simples técnicas de registro, de empleo elástico, existiendo y pudiendo aplicarse distintas reglas –los principios generalmente aceptados- a un mismo hecho registrable. En cambio, las normas fiscales deben ser deterministas, rígidas, unívocas y de aplicación imperativa”.

En este sentido, Vela Ródenas¹¹³ opina que la información suministrada por la contabilidad, adolece de la necesaria fiabilidad, motivada por la necesaria flexibilidad de las normas contables, que no siempre es entendida por los responsables de su

¹¹² Cfr. Esteban Marina. El Impuesto sobre Sociedades: Cálculo de la base imponible (I), Carta Tributaria, Monografía nº 239, enero 1996, pág. 3.

¹¹³ Vid. Vela Ródenas, J. “Cómo aproximar el resultado contable y el fiscal”, Revista Partida Doble, nº. 116, 2000, pág. 26.

aplicación, lo que permite la obtención de un resultado muy distinto según cual sea la opción elegida y con ello una manipulación de aquel, mucho más allá de la lógica divergencia en la interpretación de algunos hechos que acontecen en el devenir empresarial. Por dicho motivo, propugnaba una revisión de la normativa contable existente en ese momento con objeto de buscar soluciones a los elementos de distorsión de la contabilidad¹¹⁴. Para Malvárez Pascual y otros¹¹⁵, “la regulación de la base imponible del Impuesto de Sociedades por normas de naturaleza contable puede ser un sistema idóneo, siempre que el legislador tenga en cuenta todas aquellas situaciones que pueden derivarse de la inadecuación de los criterios contables, y se corrijan de forma adecuada en la Ley”.

Este modo de determinación de la base imponible ha llevado a un sector de la doctrina, a defender que con ello se produce la vulneración del principio de legalidad y como se verá en el capítulo tercero de este trabajo, a defender igualmente, la inconstitucionalidad del art. 10.3 de la Ley 43/1995¹¹⁶, llegando a calificarla de “no Ley”¹¹⁷. En concreto, el profesor Ferreiro¹¹⁸ manifiesta que se trata de “una disposición con forma de ley que renuncia a las tareas esenciales, normar la vida social, que toda ley debe realizar”. Asimismo, dicho profesor¹¹⁹, opina igualmente que “son la seguridad y la certeza del Derecho las que sufren un ataque más fuerte. Pues las normas jurídicas escritas, abstractas (al servicio de la seguridad) y generales (al servicio de la igualdad), son sustituidas por los principios generalmente aceptados en contabilidad, por normas y usos contables, interpretaciones, criterios y técnicas varias que nada tienen que ver con la regla smithiana –no solo jurídica– de la certeza, a la que tienen derecho los agentes

¹¹⁴Vid. Vela Ródenas, J. . “Cómo aproximar el resultado contable y el fiscal”, op. cit.. Como elementos de distorsión en la contabilidad se señalan: transacciones entre empresas y socios, pérdidas ficticias incorporadas al resultado, efectos o sucesos no ocurridos o potenciales y cálculo de resultado en términos reales.

¹¹⁵ Cfr. Malvárez Pascual L.A. y Martín Zamora, M^a P. “El método de determinación de la base imponible en el IS: la posible inconstitucionalidad del artículo 10.3 LIS y los problemas derivados de la remisión a las normas contables”, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios financieros, nº 182, 1998, pág. 35.

¹¹⁶ La Ley 43/1995 del IS dio una importancia desconocida hasta entonces a las normas contables, a efectos fiscales, estableciéndose por primera vez, en el art. 10.3, la remisión a las normas contables para la determinación de la base imponible.

¹¹⁷ Vid. Ferreiro Lapatza, José J. “Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades”, Quincena Fiscal, nº 5, 1996, págs.13-14.

¹¹⁸ Cfr. Ferreiro Lapatza, José J. “Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades”, op. cit., pág. 14.

¹¹⁹ Cfr. Ferreiro Lapatza, José J. “Complicación y Simplificación. Contabilidad y Fiscalidad”, Revista Quincena Fiscal, nº 15-16, 2006, pág.19.

económicos, los contribuyentes y todos los ciudadanos”. Para Navas¹²⁰, este modo de legislar resulta criticable, desde la perspectiva tributaria, ya que, las exigencias del principio de legalidad, deben permitir que el concepto de base imponible se pueda determinar de una manera más directa y explícita.

En otro aspecto, señala también Ferreiro¹²¹ que, “la remisión al resultado contable efectuada por la LIS para determinar la base imponible deslegaliza la normativa de uno de los elementos esenciales del tributo y atribuye a los sujetos pasivos facultades de cuantificación del mismo en un grado incompatible con los principios de legalidad y tipicidad tributarios. Asimismo, afecta también a las exigencias del principio de legalidad penal, en cuanto la cuantía del tributo defraudado constituye uno de los elementos del tipo del delito fiscal”

De cualquier forma, el principal problema que plantea este sistema es la necesidad de que la legislación fiscal se adapte a los cambios introducidos en la normativa contable, estableciéndose los ajustes sobre las reglas contables que se estimen pertinentes.

Por todo lo anterior, se puede decir que en el IS la base imponible se regula de modo compartido por el Derecho contable y por el Derecho tributario, y las especialidades que se establecen en la legislación del Impuesto sobre Sociedades como correcciones al resultado contable, constituyen excepciones conscientes y queridas por el legislador tributario a determinadas normas contables, a los solos efectos de determinar la base imponible del impuesto. En opinión de Gota Losada¹²², “son el resultado de examinar la normativa mercantil o contable con dos pronunciamientos:

- 1) la aceptación tácita de una gran parte de la normativa contable o mercantil y
- 2) la sustitución por diversas razones, y a los solos efectos de determinar la base imponible, de alguna de dichas normas por disposiciones tributarias, relativa a la calificación, valoración, imputación temporal,.. etc.”

En resumen, pues, la renta en el Impuesto de Sociedades se determina corrigiendo el resultado contable de acuerdo con las normas de calificación, valoración e imputación

¹²⁰ Vid. Navas Vázquez, R. “La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades”, Revista Quincena Fiscal n.º. 6. 1997, pág.10.

¹²¹ Cfr. Ferreiro Lapatza, José J. “Resultado contable y base imponible. Deslegalización, autodeterminación y delito fiscal”, Revista Quincena Fiscal, n.º 8, 2007, pág. 9.

¹²² Cfr. Gota Losada A. La Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades, Instituto de Estudios Fiscales, Documento n.º 29, 2003, pág. 17.

temporal establecidas en la Ley del Impuesto. Ahora bien, para fijar la base imponible, que es una magnitud distinta, hay que minorar el importe de la renta así determinada en la cuantía de la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

5.2.1. El Informe Carter sobre la determinación de la renta gravable.

Es de especial mención el denominado Informe Carter¹²³, realizado en Canadá, a mediados de la década de los sesenta, ante la reforma fiscal de aquel país. Tuvo un amplio eco a nivel internacional y ha sido un elemento de trabajo de obligada consulta de todas las reformas impositivas que los distintos países hayan podido realizar a partir de entonces.

En dicho informe se planteó la dificultad de la determinación de la renta gravable y su medición, estableciendo como una primera solución a esta dificultad, la utilización de métodos contables en casos de ausencia de norma fiscal. Las dos posiciones planteadas fueron:

- a) Defender la preeminencia de las normas contables sobre las fiscales, de manera que la base imponible se obtenga de la contabilidad, llevada de acuerdo con principios generalmente aceptados que, de este modo, han de ser los presentes en la legislación fiscal.
- b) Determinación de la renta gravable a partir de normas estrictamente fiscales.

Respecto a la primera, determinación de la renta gravable a partir de normas estrictamente contables, se entiende en el Informe Carter, que es inviable, tanto por la Administración Tributaria como por la profesión contable representada por el Instituto Canadiense de Censores de Cuentas “...dadas las marcadas divergencias entre los distintos métodos contables...”.

Los motivos de la Administración Tributaria para no aceptar la propuesta fueron:

- Pretender una unificación de los métodos, destinados a facilitar un mejor control por la Administración.

¹²³ Vid. “Informe Carter”, Tomo III. Impuesto sobre Sociedades, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975.

- Matizar la aplicación estricta del principio de prudencia por los contribuyentes, para reducir la base imponible.
- Los intereses de la Administración Tributaria pueden estar impregnados de consideraciones coyunturales de política económica, como, por ejemplo, estímulos a la inversión, lucha contra el paro, etc...

Por otra parte, la profesión contable tampoco consideró aconsejable la utilización de la normativa contable, ya que provocaría gran incertidumbre entre los usuarios, por lo que la legislación fiscal y las normas contables debían ser independientes, al tener objetivos distintos. De la carta remitida al “Instituto Canadiense de Censores de Cuentas”, por su Comité de Investigación en Contabilidad y Verificación, se deduce que los motivos que lo llevaron a pronunciarse en contra de la adopción exclusiva de la normativa contable fueron los siguientes¹²⁴:

- Las modificaciones habidas, en la historia de la contabilidad, de las normas y métodos contables, con objeto de adaptarse a las nuevas exigencias económicas, en aras de una mejor representación patrimonial.
- El fenómeno evolutivo anterior junto con la variedad de circunstancias y opiniones existentes, los cuales hacen que la práctica de la contabilidad se preste a la diversidad; la cual produce incertidumbre en los contribuyentes
- Los distintos objetivos de ambas materias, que dan lugar a la existencia en las Leyes fiscales de derogaciones particulares de los métodos contables reconocidos a fin de facilitar la aplicación de la Ley.

En resumen, se manifestaba que cualquier ventaja derivada de la utilización de los métodos contables, *quedaría anulada por las dificultades de aplicación y los peligros que amenazarían la evolución del arte contable.*

Por todo lo anterior, el Informe Carter recomendó que la Ley del Impuesto sobre Beneficios no debía contener disposiciones que estableciesen la aplicación de los principios y métodos contables en el cálculo de los beneficios (fiscales), debiendo los métodos contables ser tenidos en cuenta bajo reserva, en lo no dispuesto en la Ley del Impuesto.

¹²⁴ Vid. Informe Carter, Tomo III. Impuesto sobre Sociedades, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975, págs. 671-674.

Respecto a la determinación de la renta gravable a partir de normas estrictamente fiscales, tanto las autoridades tributarias, como las autoridades contables, se mostraron de acuerdo con las reglas y métodos establecidos por la Administración tributaria.

5.2.2. La relatividad del resultado empresarial.

Un aspecto importante, en la determinación de la base imponible, es la cautela a tener en cuenta derivada de la ya comentada relatividad del resultado empresarial. El valor contable del resultado es una magnitud relativa como consecuencia, por una parte, de los distintos criterios de valoración de sus componentes (gastos e ingresos) y por otra, de la necesidad de su determinación periódica, la cual exige realizar una serie de ajustes para periodificar el resultado. Por ello, es necesaria la existencia de los mecanismos apropiados que puedan evitar el hecho de que, la aplicación incorrecta de los criterios contables, tenga trascendencia a efectos fiscales y evitar con ello que el contribuyente maneje el resultado contable a su antojo, anticipando o difiriendo el impuesto en función de sus intereses.

Así, hay que resaltar la facultad concedida a la Administración Tributaria para rectificar el resultado contable determinado por el sujeto pasivo (artículo 143 del TRLIS), pudiendo, a los solos efectos de determinar la base imponible, establecer un resultado contable distinto del calculado por el sujeto pasivo en los siguientes casos:

- Cuando éste haya aplicado de forma incorrecta las normas contables.
- Cuando el sujeto pasivo haya ocultado datos en la cuenta de pérdidas y ganancias que sean descubiertos en la fase de comprobación por la inspección.
- Cuando el sujeto pasivo no haya determinado el resultado contable, pero no sea procedente acudir a la estimación indirecta porque existen datos reales y no se considere que hay una dificultad grave para su cálculo mediante dichos datos.

Por otra parte, aunque las normas contables se apliquen correctamente, hay que tener presente la referida flexibilidad de la que gozan, que es incompatible con la regulación de un impuesto tan importante como el IS. Dicha flexibilidad viene motivada

fundamentalmente por la imprecisión de los principios contables y por la relativa libertad del empresario para el cálculo del resultado contable mediante operaciones de *contabilidad creativa*. En concreto, la aplicación del principio de prudencia da lugar, por una parte, a un tratamiento desigual de ingresos y gastos, y por otra, obliga a realizar una estimación de todos los riesgos¹²⁵. Este tratamiento desigual viene justificado, en opinión de Villanueva y Ros¹²⁶, “por el objetivo de la norma contable de asegurar la no descapitalización de la empresa a la que podría llevar la visión optimista (o interesada) de beneficios aún no realizados o de pérdidas posibles pero no determinadas con exactitud”.

Se puede decir que en España, a partir de la aprobación del PGC de 1990, la denominada *contabilidad creativa*¹²⁷, ha venido adquiriendo mayor importancia, recogándose en el apartado 27 de la Introducción del PGC como una de sus características la flexibilidad:

“Este texto no debe entenderse como un reglamento rígido que ha de aplicarse en su sentido literal más estricto. El número tan importante de empresas del sistema económico, la pluralidad de sus actividades, su constante evolución en el tiempo y el casuismo tan inmenso y tan cambiante que concurre en lo modos de operar del mundo de los negocios, harían imposible la aplicación de una reglamentación contable carente de una razonable flexibilidad”.

La contabilidad creativa se puede definir según Naser¹²⁸ como, “el proceso de **manipulación de cifras contables** aprovechando la flexibilidad de las normas contables, de la elección de medidas y de las prácticas de divulgación de las mismas, con la intención de transformar los estados financieros desde lo que deberían ser, hasta lo que sus elaboradores prefieren ver presentado en dichos estados...”. La manipulación

¹²⁵ PGC. Marco conceptual de la contabilidad. Principios contables. P. de prudencia: “... *únicamente se contabilizarán los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, se deberá tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior....*”.

¹²⁶ Cfr. Villanueva Liñán, A. y Ros Amorós, F. “Algunos aspectos del resultado contable”, contenido en Estudios de Contabilidad y Auditoría, en homenaje a D. Carlos Cubillo Valverde, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), Madrid, 1997, pág. 339.

¹²⁷ Entre las publicaciones sobre contabilidad creativa, se puede consultar, entre otras:

- Griffiths, I., Contabilidad creativa, Ediciones Deusto, 1988.
- Giner Inchausti, B., “La contabilidad creativa”, Revista Partida Doble, nº 21, 1992.
- Amat, O. y Blake J., Contabilidad creativa, Gestión 2000, Madrid 2002.

¹²⁸ Cfr. Naser, K., Creative financial Accounting: is nature and use, Prentice Hall, Londres 1993, pág. 2. Citado Vela Ródenas, J. en “Cómo aproximar el resultado contable y el fiscal”, Revista Partida Doble núm. 116, 2000, pág. 26.

contable, para Griffiths¹²⁹, es una secuela de la flexibilidad y vaguedad de las reglas contables y de las leyes de sociedades que regulan la preparación y presentación de los estados financieros. Por su parte, Jameson¹³⁰ opina que “el proceso contable consiste en tratar con diferentes tipos de opinión y en resolver conflictos entre aproximaciones diferentes, para la presentación de los resultados de los hechos y transacciones financieras, (...) esta flexibilidad facilita la manipulación, engaño y tergiversación. Estas actividades, practicadas por los elementos menos escrupulosos de la profesión contable, empiezan a ser conocidos como contabilidad creativa”.

La importancia de la contabilidad creativa se pone de manifiesto en un estudio¹³¹ realizado en 1996 para determinar su situación basándose en la opinión de los auditores. De dicho estudio se obtiene la siguiente información:

- El 31% de los encuestados opinó que la contabilidad creativa era una herramienta legítima.
- El 90% de los encuestados entendía que uno de los objetivos fundamentales en la utilización de la contabilidad creativa era obtener una reducción de impuestos.
- Las áreas en las que mayormente se practicaban las técnicas de contabilidad creativa eran: valoración de stocks, provisiones en general (deterioros en la terminología del PGC), capitalización de intereses, costes de investigación y desarrollo, arrendamiento financiero, fondo de comercio, conversión de partidas en moneda extranjera y amortizaciones.

Resumiendo, y siguiendo a Amat y Blake¹³², con la contabilidad creativa, se consigue manipular la información contable, aprovechándose de los vacíos de normativa existente y de las distintas opciones de registro y valoración que se ofrece. Con ello, se consigue presentar unos resultados contables deseados, en vez de reflejar las transacciones de forma neutral y razonable. A pesar de una cierta falta de ética derivada de los procedimientos de contabilidad creativa, tiene dos puntos de

¹²⁹ Vid. Griffiths, I., Contabilidad creativa, Ediciones Deusto, 1988, pág. 12.

¹³⁰ Vid. Jameson, M. A practical guide to creative accounting, Kogan Page, Londres, 1988, citado en Monfort Aguilar, E. en La Norma ISO contable como técnica de aproximación entre la Norma contable y la Norma Tributaria, U. de Barcelona, 1997, pág. 394.

¹³¹ Vid. Moya, S., Blake J. y Amat O. “La contabilidad creativa en España y en el Reino Unido: Un estudio comparativo”, en VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Barcelona, 1996, págs. 533-539.

¹³² Vid Amat O. y Blake J. Contabilidad creativa, Gestión 2.000, Barcelona 2002, págs. 9-10.

coincidencia con el fraude: en ambos hay intención de engaño y con frecuencia ambos son la respuesta a las dificultades financieras de la empresa.

En este mismo sentido, también se expresa Cea García¹³³, al señalar que el proceso de cálculo del resultado contable se encuentra notablemente alejado del resultado contable normativo, existiendo importantes factores distorsionadores, en parte incontrolados, procedentes de las reglas contables, y en parte controlados por el órgano directivo de la empresa, el cual pretende alcanzar una determinada cifra deseada de resultado. Como factor distorsionante del cálculo del resultado, se puede señalar, entre otros, la necesidad de estimación de los riesgos derivados de la aplicación del principio de prudencia. Asimismo, el mencionado autor¹³⁴ señala que “la incorporación de los efectos correspondientes a sucesos aún no ocurridos dentro del resultado contable es otro foco importante de introducción de sesgos o distorsiones en esta magnitud, provocando en muchos casos un alejamiento considerable de su expresión normativa como auténtico excedente económico obtenido por la empresa”.

Para finalizar, como señalan Amat y Elvira¹³⁵, el término *manipulación contable*, tiene una connotación negativa, ya que se refiere a cualquier práctica intencionada, realizada por la empresa para ofrecer una información distinta a la real. Igualmente, las prácticas fraudulentas pueden incluirse dentro de este término amparándose en la característica flexibilidad de la regulación contable, derivada básicamente de la existencia de varias alternativas. Por ello, en aquellos casos en los que la normativa contable establezca varias opciones para la contabilización de una determinada partida o en los supuestos en los que dicha normativa guarde silencio sobre las reglas a seguir en un caso concreto, si la Administración pretende que prevalezca una solución concreta, es necesario que dicho efecto se prevea expresamente en la ley del impuesto.

¹³³ Vid. Cea García, J. L. El Resultado Contable. Análisis Crítico de la Medición del Excedente Económico Empresarial, AECA, 1994, pág. 54.

¹³⁴ Cfr. Cea García, J. L. El Resultado Contable. Análisis Crítico de la Medición del Excedente Económico Empresarial, op. cit.

¹³⁵ Vid. Amat Salas, O. y Elvira Benito, O. “La manipulación contable: Tipología y técnicas”, Revista Partida Doble, nº 203, octubre 2008, pág. 58.

5.2.3. Base imponible: valores cambiantes e inflación.

La utilización generalizada de los costes históricos en contabilidad, ha dado lugar a un problema de desfase valorativo que da lugar a una información contable que no refleja la realidad económica de determinados elementos patrimoniales. Uno de los orígenes del problema lo constituye la inflación, que a pesar de ser moderadamente baja, su existencia a lo largo de los años acaba produciendo un efecto de acumulación que sí es significativo. Sin embargo, como señala Hervás Oliver¹³⁶, además de la inflación general, hay que tener en cuenta que la distorsión en la información contable se puede derivar de la inflación específica para cada activo-empresa-sector y de los cambios en los valores reales de algunos elementos patrimoniales que nada tiene que ver con el efecto inflacionista. Por ello, hay que distinguir entre los cambios de valor derivados de la inflación (nominal) y cambios de valor derivados de causas económicas (real).

Otro aspecto de la inflación, lo constituye el hecho de que se trata de un fenómeno que condiciona toda la actividad de la empresa y afecta a decisiones diversas como pueden ser: la elección de la vida del activo, la relación entre recursos ajenos y recursos propios, el periodo de utilización de los activos ó el comportamiento del inversor¹³⁷.

El resultado contable, aceptado como punto de partida del cálculo de la base imponible, va a gravar un beneficio fiscal cuya cuantía expresada en términos nominales es la consecuencia de las tensiones inflacionistas del entorno económico donde la entidad desarrolla su actividad, al margen de cuál sea su importe en términos reales, salvo que se efectúe algún tipo de corrección.

Asimismo, la inflación adquiere una especial importancia en lo que se refiere a la representatividad de las cifras del balance. Hay que tener presente que, el sistema contable funciona adecuadamente en épocas de estabilidad monetaria, pues al permanecer invariable el valor de la unidad monetaria que se toma como patrón de medida, la agregación de valores en las cuentas representa la suma de cantidades homogéneas.

¹³⁶ Vid. Hervás Oliver, J.L. “Contabilidad, inflación y revalorizaciones: un tema pendiente en relación con el Fair Value”, Revista Técnica Contable, nº 654, junio 2003, págs. 5-6.

¹³⁷ Vid. Carbajo Vasco, Domingo. “Algunas reflexiones sobre la incidencia de la inflación en el Resultado Contable y en el Impuesto sobre Sociedades”, Revista Partida Doble, nº 56, mayo 1995, págs. 75-76.

Considerando la inflación como una elevación del nivel general de precios, la contabilización de un mismo elemento se valora por distinta cantidad, según el momento en que se realice el registro contable; por ello la agregación de valores en una cuenta que comprenda dos o más elementos iguales, adquiridos en diferentes momentos y a precios diferentes, va a suponer la suma de cantidades heterogéneas. Esta circunstancia hace que se deteriore el significado de la información que ofrecen los estrados contables, yendo en detrimento del objetivo general de la contabilidad financiera de mostrar la imagen fiel de la situación y resultados de la empresa. En España, el sistema de determinación de la base imponible no ha contemplado el ajuste por inflación, ni para valorar las existencias, ni las amortizaciones, por lo que se origina un cálculo puramente monetario del beneficio.

Fernández Pirla¹³⁸ clasifica los sistemas propuestos para hacer frente a los efectos de la inflación en la contabilidad en *totales* o *parciales*, según pretendan una adaptación integral de todas las cifras contables o si su objetivo es realizar determinadas correcciones, en el balance o en los resultados, suficientes para evitar las consecuencias económicas causadas por la depreciación monetaria; esta segunda opción ha sido la seguida por la normativa fiscal autorizando revalorizaciones parciales, amortizaciones anticipadas o permitiendo la constitución de reservas para la renovación. Así, como señala Llorente¹³⁹, la tasa de inflación ha sido el condicionante que más ha preocupado al legislador a la hora de regular el IS, dando lugar a la aprobación de los sistemas especiales de amortización y a las leyes de revalorización, las cuales han incidido directamente en la determinación de la base imponible del impuesto, con el objetivo de mitigar los efectos de la inflación.

La amortización es la distribución del valor de la inversión realizada en inmovilizado, entre los años que se supone va a contribuir a la obtención de ingresos, reduciéndose el valor de los elementos amortizados en el importe de las mismas. Con los sistemas especiales de amortización, se pretende que el valor real de las deducciones por amortización, calculadas en relación al coste histórico, no se vea reducido por la tasa de inflación. La amortización anticipada o los planes de amortización acelerada de

¹³⁸ Vid. Fernández Pirla, J.M. Teoría económica de la contabilidad: introducción contable al estudio de la economía, Ediciones ICE, Madrid, 1974, págs. 383-390.

¹³⁹ Vid. Llorente Sanz, M^a S. Aspectos Contables del Impuesto sobre Sociedades, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)", Madrid, 1997, págs. 50-54.

determinados elementos del inmovilizado, han sido medidas utilizadas para resolver el problema de la inflación. Sin embargo, estas soluciones que pueden considerarse adecuadas desde un punto de vista fiscal al evitar el gravamen sobre beneficios ficticios, desde un punto de vista contable, no constituyen una solución adecuada, al contribuir a que la contabilidad pierda su significado de representación de la economía de la empresa, al no representar tales amortizaciones el consumo real y efectivo de los equipos industriales. Hay que señalar que en España fue introducido el concepto de libertad de amortización a través del Real Decreto Ley 8/1983, de 3 de diciembre, de reconversión e industrialización.

Por su parte, la revalorización contable pretende *poner al día*, aplicando unos coeficientes correctores, unos elementos autorizados. Las leyes de revalorización pueden ser de regularización y de actualización. La diferencia entre ambas normas se encuentra en que la regularización, además de actualizar una serie de valores, autoriza la incorporación de activos ocultos, pasivos no contabilizados y la eliminación de activos y pasivos ficticios. Prueba de ello se encuentra en la *Ley sobre regularización de Balances*, aprobada por Decreto 1985/1964, de 2 de julio, en la que según Fernández Pirla¹⁴⁰, la novedad de su denominación responde a la idea de que con esta norma no solo se pretende hacer frente al efecto de la inflación en la contabilidad, sino que se desea ofrecer a las empresas una posibilidad de reajuste total de sus inventarios. Con las revalorizaciones se asegura, en parte, el valor de liquidación del capital, pero no la posibilidad de calcular un resultado real análogo a los anteriores¹⁴¹.

¹⁴⁰ Vid. Fernández Pirla, J.M. Teoría económica de la contabilidad: introducción contable al estudio de la economía, Ediciones ICE, Madrid, 1974, pág. 415.

¹⁴¹ Las normas de revalorización se inician con las leyes de regularización, a través de la Ley 76/1961, de 23 de diciembre. A partir de 1979 se continua con las leyes de actualización, siendo la última aprobada en 1996, a través del Real Decreto Ley 7/1996, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica que recogió en su artículo 5, las medidas sobre actualización de balances estableciendo de modo genérico las características de los coeficientes de actualización; no obstante, son desarrollados por el artículo 6 del Real Decreto 2.607/1996, de 21 de diciembre de la siguiente manera:

Año de adquisición	Coefficientes
1983 y anteriores	1,810
1984	1,640
1985	1,520
1986	1,430
1987	1,360
1988	1,300
1989	1,240
1990	1,190
1991	1,150
1992	1,130
1993	1,110

En contraposición a estas posturas, Carbajo Vasco¹⁴², partiendo de que el beneficio fiscal no puede ser en ningún caso equivalente al beneficio contable, opina que el impacto de la inflación debe ser diferente en el cálculo del beneficio fiscal y al aplicado en la determinación del beneficio contable; por ello el método de corrección fiscal debe ser parcial, limitado, sencillo, equilibrado y con el objetivo de mantener la recaudación del impuesto. En su opinión, la actualización de activos o la regularización, salvo la sencillez, no cumple ninguno de las características mencionadas, debiendo por tanto ser rechazados.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS no abordó el problema de los ajustes por inflación; por una parte, no permitió las revalorizaciones contables sin coste fiscal, estableciendo en su artículo 15.1 que *“se computarán como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo los expresamente autorizados por disposición legal”* y por otra no permitiendo la utilización del sistema LIFO (Last In, First Out) en la valoración de las existencias.

La postura de la IV Directiva de la CEE para recoger el proceso inflacionista fue amplia, regulando en el art. 33.1, entre otras, la sustitución del criterio de adquisición por otro en cuentas representativas de inmovilizado material, inmovilizado financiero y existencias. Se preveía igualmente valorar todas las partidas, incluidos los capitales propios, por otros métodos que consideraran la inflación. Sin embargo la Ley 19/1989, de 25 de julio de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea se limitó a recoger el criterio de coste de adquisición, o en su caso el coste de producción.

En el Informe realizado por el equipo dirigido por Fuentes Quintana¹⁴³ sobre la reforma fiscal, se hace constar que *“la inadecuada consideración de la inflación conduce a una base imponible que no es fiel reflejo de la situación de las empresas”*, por ello, se propone que se deberían introducir mecanismos correctores de las insuficientes amortizaciones y permitir asimismo la aplicación del sistema FIFO en la valoración de las existencias con objeto de evitar las distorsiones que la inflación causa en la valoración de las mismas.

¹⁴²Vid. Carbajo Vasco, Domingo. “Algunas reflexiones sobre la incidencia de la inflación en el Resultado Contable y en el Impuesto sobre Sociedades”, Revista Partida Doble, nº 56, mayo 1995, págs. 78-79.

¹⁴³ Vid. AAVV. La Reforma Fiscal y los problemas de la Hacienda Pública Española, Ed. Civitas, 1990, pág. 121.

La Ley 43/1995 del IS y su Reglamento aprobado por Real Decreto 537/1997 trataron el efecto de la inflación en la determinación de la base imponible, pudiéndose señalar como significativos los siguientes aspectos:

- Regulación de las revalorizaciones voluntarias que no se incluyen en la base imponible, aunque sí deben constar en la memoria (art. 15.1 y 141 de la Ley).
- Introducción de un sistema corrector de inflación que evite el gravamen de plusvalías no reales que se deriven de la depreciación monetaria producida desde el 1 de enero de 1983 (art. 15.11 de la Ley, el cual ha sido objeto de sucesivas modificaciones en la leyes posteriores).
- Establecimiento de la posibilidad de acogerse, con carácter general, a la libertad de amortización para determinados activos (art. 11.2 de la Ley) y con carácter particular como incentivo fiscal a las empresas de reducida dimensión (arts. 123 y 124 de la Ley).
- Admisión de cualquier método admitido por el PGC para la valoración de las existencias, al no establecerse limitación alguna, implica la aceptación del método LIFO (Last In First Out), no permitido en la Ley 61/1978.

Estas incorporaciones a la normativa se mantuvieron, con algunas modificaciones, en el nuevo Texto Refundido de la Ley del IS aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 y se mantienen en la actualidad con las modificaciones realizadas a través de la Ley 16/2007.

Con la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, que ha dado lugar al NPGC, la situación cambia y se introducen nuevos criterios de valoración. Como novedad relativa, ya que se ha venido aplicando para algunos elementos patrimoniales de modo general (por ejemplo, Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario-FIAMM), se establece el criterio del valor razonable de determinados instrumentos financieros (art. 38. bis)¹⁴⁴.

¹⁴⁴ Aspecto tratado en el Libro Blanco para la reforma de la Contabilidad en España a raíz de la aprobación de la Directiva 2001/65/CE que obliga a transponer en nuestro Derecho las modificaciones introducidas en las Directivas contables relativas a la utilización de la valoración de los instrumentos financieros, incluidos los derivados, por el valor razonable. De las distintas posibles opciones la recomendación de la Comisión fue la de incorporar a la normativa española, esta modificación introducida por la Directiva de forma obligatoria y para todas las empresas, tanto en cuentas anuales individuales como consolidadas.

Las variaciones valorativas derivadas de la aplicación del valor razonable conforme establece el NPGC, se van a reflejar en resultados o se imputan directamente al patrimonio neto según los casos. Si las normas fiscales aplicables no cambian, según se señala en el Libro Blanco¹⁴⁵, se podrían dar las dos situaciones siguientes:

- a) Si las variaciones del valor razonable se llevan a resultados, resultaría de aplicación lo dispuesto en el art. 15.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, produciéndose una anticipación en el pago del impuesto.
- b) Si las variaciones del valor razonable se llevan directamente al patrimonio neto, a una cuenta de reservas, el efecto sería que los aumentos de valor de activos (o reducción de pasivos) no se computarían para la determinación de la base, por aplicación, también, del artículo 15 de la Ley 43/1995. Por ello, las revalorizaciones contables, en este caso, no integrarían la base imponible ya que no forman parte del resultado, ni existe corrección al respecto¹⁴⁶.

Resumiendo, como se ha podido observar, a excepción de la aplicación del valor razonable, las normas contables no recogen el efecto de la inflación en la determinación del resultado. Es por tanto la normativa fiscal, a partir de la Ley 43/1995, y a través, fundamentalmente, de la aplicación de coeficientes correctivos, la que regula algunos aspectos de la misma. Por ello, mientras que la introducción de mecanismos técnicos de corrección de las cifras nominales del resultado contable, no sea un requisito exigido por la normativa contable para el cálculo de esta magnitud, no será intrínsecamente posible, que la cifra de renta nominal ofrecida exprese adecuadamente el excedente económico logrado por la empresa.

5.2.4. Efectos de los nuevos conceptos de gastos e ingresos en la determinación de la base imponible.

Aunque la incidencia fiscal de la reforma contable, es tratada en el capítulo segundo, epígrafe 9 de este trabajo, para concluir este epígrafe se considera necesario

¹⁴⁵ Vid. Informe sobre la Situación Actual de la Contabilidad en España y Líneas Básicas para abordar su Reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España), ICAC, 2002, pág. 277.

¹⁴⁶ La Ley del IS con la nueva redacción dada por la Ley 16/2007, establece en su at. 15.1 que “*los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio. No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias*”.

hacer una breve referencia a los efectos derivados de los nuevos conceptos de gastos e ingresos.

Con la reforma contable contenida en la Ley 16/2007, no se altera el modelo de determinación de la renta gravada en el IS, por lo que su incidencia en la fiscalidad debe de ser nula. No obstante, a diferencia del concepto tradicionalmente contemplado por la normativa mercantil, el nuevo marco contable implica que determinados gastos e ingresos no van a ser objeto de registro en la cuenta de pérdidas y ganancias y por lo tanto no van a afectar a la determinación de la base imponible; es decir, el nuevo concepto de resultado contable no necesariamente va a ser equivalente a la diferencia entre los ingresos y gastos del ejercicio.

El efecto de los nuevos conceptos de gastos e ingreso en la determinación de la base imponible puede resumirse de la siguiente forma:

- El resultado del ejercicio al que se refiere el artículo 10 del IS para determinar la base imponible es la cuenta de pérdidas y ganancias.
- La cuenta de pérdidas y ganancias no equivale a la diferencia entre ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio.
- Los gastos e ingresos reconocidos en el ejercicio con imputación directa a patrimonio neto sin incidencia en pérdidas y ganancias no van a formar parte de la base imponible del impuesto.

El nuevo procedimiento de cálculo del beneficio neto, sus principios, conceptos y métodos de valoración empresarial, afectan a la base imponible del IS; sin embargo, el resultado contable obtenido es compatible con el TRLIS.

6. DEL RESULTADO CONTABLE A LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO: DIFERENCIAS ENTRE BASE IMPONIBLE Y RESULTADO EMPRESARIAL.

Como ya se ha explicado, para calcular la base imponible se parte del resultado contable, obtenido por la aplicación de los principios contables que tiene su origen en la legislación mercantil. Sobre este resultado contable y en base a la aplicación de los principios fiscales, basados en la legislación fiscal, se obtiene la base imponible. Por ello, las relaciones o diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad, en cuanto al IS se refiere, surgen como consecuencia, por parte de las normas fiscales, de la utilización del resultado contable, para determinar, mediante las oportunas correcciones establecidas en la Ley, la base imponible del impuesto.

El salto del resultado contable a la base imponible se divide en dos pasos fundamentales:

- La exactitud del resultado contable determinado, y
- Las correcciones exigidas por la Ley fiscal.

El resultado contable, como ya se ha explicado, se determina en base a los principios y reglas de valoración recogidos en las distintas normas contables. La aplicación adecuada de las distintas disposiciones determina lo que se podría llamar *resultado contable correcto*. La determinación del mismo es obligación de los órganos de Administración de la entidad, según queda reflejado en el art. 171.1 de la Ley de Sociedades Anónimas¹⁴⁷. Por otra parte, el art. 212 señala que “*las cuentas anuales se aprobarán por la junta general de accionistas*”. Por tanto, son los órganos de actuación de la sociedad los encargados de la aprobación de las cuentas de la empresa y los responsables de la determinación del resultado contable, con pleno respeto a los principios y distintas disposiciones contables.

Una vez aprobadas las cuentas, aquellas empresas que no puedan presentar balance abreviado¹⁴⁸, deberán verificar obligatoriamente dichas cuentas por Auditores

¹⁴⁷ Real Decreto Legislativo 1564/1989 por el que se aprueba el Texto Refundido de la LSA. Art. 171.1: “*Los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados*”.

¹⁴⁸ Vid. Real Decreto Legislativo 1564/1989, artículo 175, según la redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

de Cuentas. Por lo tanto, unas cuentas auditadas en las que el informe se haya emitido sin salvedad, implica que se han aplicado correctamente los principios que las rigen, según opinión de un experto. No obstante, según manifiesta Querol García¹⁴⁹, “la Administración no queda vinculada al resultado contable auditado, pudiendo ejercitar las facultades previstas en el artículo 143 de la Ley IS y determinar, a los solos efectos del cálculo de la base imponible, un resultado diferente, siempre y cuando entienda que los principios contables no han sido respetados para la determinación de dicho resultado”.

En este primer paso de determinación de la base imponible, solo se aplican, con la única excepción de los artículos 10.1 y 143 de la Ley del impuesto, normas contables. A partir de este momento, las correcciones exigidas por la norma fiscal van a estar recogidas, lógicamente en la normativa reguladora del Impuesto de Sociedades, pudiendo estar motivadas por diversas cuestiones. En concreto, las diferencias que surgen entre el resultado contable y la base imponible, sin tener en cuenta la compensación de pérdidas, se refieren fundamentalmente a diferencias sobre:

- la valoración,
- la calificación, o
- la imputación temporal de los ingresos y de los gastos.

Las normas que afectan a la valoración de las operaciones reflejadas en la contabilidad son aquellas que, al establecer una norma de valoración propia, y en muchos casos distinta de la contablemente aceptada, integran dentro de la base imponible cantidades positivas o negativas que no han tenido un reflejo contable. Se puede citar, a modo de ejemplo, las normas que imponen el valor de mercado en vez del precio de adquisición en los supuestos de operaciones vinculadas.

Las normas sobre calificación definen a efectos fiscales una operación adjudicándole por ello un tratamiento tributario específico. Por ejemplo, la no deducibilidad como gasto de las multas y sanciones.

Las normas que inciden sobre la imputación temporal, computan o excluyen de la renta del ejercicio operaciones únicamente por aplicación de criterios de imputación temporal fiscales. Este es el caso de las operaciones a plazos, en las que el beneficio fiscal se imputará en un ejercicio distinto al que se refleja contablemente o las

¹⁴⁹ Cfr. Querol García, M^a Teresa. “Del resultado contable a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades”, Revista Partida Doble nº 118, 2001, pág. 58.

divergencias entre los distintos criterios, fiscal y contables de imputación del gasto por amortización.

Como ya se ha manifestado, no todas las normas contables son aplicables en materia tributaria. Los motivos que impiden que el resultado contable sea automáticamente la base imponible del IS son los que a continuación se señalan:

1. En primer lugar, son distintos los objetivos y los receptores de la información contable y fiscal, de manera que cada grupo normativo trata de dar protección a sujetos diferentes. Como ejemplo se puede señalar el principio contable de prudencia, según el cual los gastos y las pérdidas, incluso las potenciales, deben contabilizarse desde que se conozcan. Este aspecto de dicho principio contable, no podría ser admitido fiscalmente, ya que sería inaceptable considerar como gasto deducible un gasto incierto. En este sentido el Libro blanco de la fiscalidad¹⁵⁰ señalaba que *“el Impuesto sobre Sociedades no puede aceptar, sin más, el resultado contable como base imponible, por la sencilla razón de que dicho resultado es fruto de unas normas que tienen como finalidad primordial proteger los intereses de terceros que contratan con una entidad jurídica sin más garantía, en principio, que el patrimonio de la misma, en tanto que la base imponible debe ser la expresión cuantitativa de la capacidad económica susceptible de imposición. Pero tampoco puede rechazar, sin más, el resultado contable, puesto que dicho resultado contable es la renta que puede ser distribuida entre los socios a tenor de las normas mercantiles”*.
2. En segundo lugar, la aceptación, sin condiciones, de los datos contables, permitiría al sujeto pasivo disponer de forma casi ilimitada de la base imponible, pudiendo adelantar o atrasar el impuesto según su conveniencia, dada la flexibilidad existente de la regulación contable. La evolución de la técnica contable puede también introducir inseguridades y alteraciones innecesarias y peligrosas sobre la estructura básica del Impuesto. Sin embargo, la normativa fiscal debe estar conformada por reglas claras y precisas que eliminen, en la medida de lo posible, la mencionada flexibilidad, dada la indisponibilidad de la prestación tributaria.

¹⁵⁰ AAVV. “Informe para la reforma del Impuesto de Sociedades”, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, mayo 1994, pág. 90.

3. En tercer lugar, es preciso establecer normas que eviten la evasión del tributo por el sujeto pasivo. Normalmente, estas normas están relacionadas con las reglas de valoración, y tratan de impedir que la consignación de valores contables que no se corresponden con los reales, den lugar a una minoración de la cuota tributaria.

En los casos en que existan diferencias entre los criterios contables y fiscales se realizarán correcciones, en el resultado contable, a la hora de calcular la base imponible del impuesto, sin modificar la contabilidad de la entidad. Dichas correcciones van a dar lugar a los denominados *ajustes extracontables*, los cuales son objeto de estudio en el capítulo cuarto de en este trabajo de investigación. El cuadro de posibles ajustes extracontables a realizar se encuentra fundamentalmente en los artículos 11 a 24 de la LIS, aunque también pueden encontrarse en lugares tan incongruentes como las propias deducciones de la cuota. El artículo 25, se destina a la compensación de bases imponibles negativas.

6.1. Diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal.

En principio, las diferencias que surgen entre el resultado contable y la base imponible (resultado fiscal), se pueden clasificar en dos grandes grupos, cuya línea divisoria se encuentra en la posibilidad de que reviertan o no en ejercicios posteriores. Las primeras constituyen las denominadas diferencias temporales y las segundas son las diferencias permanentes.

A. *Diferencias temporales*. Son las que surgen como consecuencia del desfase temporal entre el devengo contable y la declaración fiscal de ingresos y gastos. Así pues, se producen cuando no coincide el ejercicio en que los importes de la cuenta de resultados se imputan al beneficio contable y a la base imponible, por lo que estas diferencias que aparecen en un periodo desaparecen en periodos posteriores. Las normas contables tienen bastante claro el momento de generación de la renta, haciéndolo coincidir con el momento del devengo, pero las normas fiscales de las

cuales surge la renta gravable no siguen siempre este criterio. Estas diferencias originan la aparición de unos activos o pasivos en el Balance de situación que recogen el efecto impositivo derivado de la anticipación o el diferimiento en el pago de impuestos. Los desajustes que pueden dar lugar a diferencias temporales pueden provenir de:

- Ganancias incluidas como beneficio fiscal en un periodo después de haberlo hecho como beneficio contable.
- Ingresos declarados fiscalmente antes de ser registrados contablemente.
- Gastos puestos de manifiesto en un periodo después de su devengo contable.
- Gastos que se declaran fiscalmente en un periodo anterior al de su devengo contable.

B. ***Diferencias permanentes***: son aquellas que forman parte del beneficio contable, pero que no se incluyen, ni se incluirán nunca, a menos que cambie la legislación fiscal, en la base imponible. También podría tratarse de partidas que formasen parte de la base imponible, pero no del beneficio contable. Son diferencias irreconciliables, en la medida en que no van a revertir en periodos futuros y pueden generar un ajuste positivo o negativo. En general, no son objeto de ninguna anotación contable, aunque si se pretende conciliar el resultado con la base imponible hay tenerlas en cuenta. Es decir, no se van a reflejar en el Balance de situación pero sí constarán en el apartado 12 de la Memoria del NPGC. Están formadas por:

- Ingresos contables exentos de tributación.
- Gastos que son considerados como tales fiscalmente, mientras que contablemente no lo son.
- Ingresos que entran a formar parte de la ganancia gravable y no forman parte del beneficio a efectos contables.
- Gastos contables, que no son considerados como tales a efectos fiscales, es decir, no son deducibles.

Los dos primeros conceptos, darán lugar a una exención en el pago del impuesto, mientras que los dos últimos darán lugar a un gravamen del mismo. Como caso especial de diferencias entre el beneficio contable y la base imponible, hay que hablar de las

compensaciones de pérdidas de un ejercicio que pueden ser trasladadas a ejercicios posteriores y utilizarse, por lo tanto, como una disminución de la base imponible de dichos ejercicios.

Siguiendo a Zamora Ramírez¹⁵¹, se puede decir que existen tres diferentes razones que justifican la aparición de las diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad:

- a) Diferencias por necesidades específicas de técnica fiscal.
- b) Diferencias originadas para la restricción de criterios contables.
- c) Diferencias originadas por razones de política económica y fiscal.

Las diferencias por *técnica fiscal* surgen como consecuencia de que las rentas gravadas deben estar bajo unas condiciones de forma que pueda realizarse la exacción tributaria en términos líquidos, lo que justifica que el principio del devengo se exceptúe para los supuestos de ventas a plazos, ya comentados anteriormente. También se encontraban afectados por estas diferencias, los desaparecidos principios del precio de adquisición, de correlación de gastos e ingresos y de registro.

Como supuestos de diferencias por técnica fiscal se pueden señalar:

- La doble imposición de dividendos y la doble imposición internacional. En este caso la solución viene dada mediante deducciones en la cuota (art. 30 y ss Ley 4/04).
- Las bases imponible negativas de ejercicios anteriores (art. 10.1 y art. 25).
- La no deducibilidad de la propia cuota del impuesto, así como de ciertas liberalidades, donaciones, sanciones y recargos (art. 14).
- Las exenciones de parte del beneficio extraordinario obtenido en la venta de elementos de activo fijo de la empresa como consecuencia de la depreciación (art.15.10 de la Ley 4/04 y suprimido por la Ley 16/07).
- Las diferencias provocadas por la transparencia fiscal, que suponen una fórmula de integración total entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto de Sociedades. La transparencia fiscal interna ha sido suprimida con la

¹⁵¹ Vid. Zamora Ramírez, Constanancio, “Principios contables y su perspectiva fiscal”, Revista Partida Doble nº 110, Abril 2000, págs. 5-7.

Ley 46/2002, regulándose únicamente la transparencia fiscal internacional en el art. 107 de la Ley 4/04.

Estas diferencias no tienen un determinado signo en concreto, pudiendo ser tanto negativas como positivas, no siendo susceptibles de eliminación por cambios en la legislación fiscal. No obstante, en algunos casos podrán figurar como diferencias permanentes o como deducciones.

Las diferencias para la *restricción de criterios contables* se derivan de la ya comentada imprecisión o flexibilidad de algunos criterios contables, que se pudiera utilizar para aminorar el importe de la base imponible como consecuencia de una artificial observación del “principio de prudencia”. Por dicho motivo las correcciones de valor tanto por amortizaciones como por provisiones vienen reguladas en muchas situaciones de forma específica (art.11 y ss). Todas las diferencias generadas para la restricción de criterios contables, bien como temporales o como permanentes, tienen signo positivo y afectan al principio contable de prudencia y a las normas de valoración.

Las diferencias derivadas de *políticas económicas y fiscales* se derivan de la potestad del Estado de una determinada actividad empresarial. Estas diferencias, por su propia naturaleza, van a cambiar de una legislación a otra dando lugar a diferencias, siempre negativas, bien permanentes o temporales. Afecta al principio contable de “devengo”, así como a las normas y criterios de registro y reconocimiento. Como ejemplo de estas diferencias se puede señalar la libertad o aceleración fiscal de amortizaciones.

6.2. Diferencias entre el valor neto contable y la base fiscal.

Con la aprobación de la Ley 16/2007, y siguiendo el criterio de contabilización de la NIC 12, surge un nuevo concepto contable de diferencia que sustituye al concepto de diferencia temporal, es la llamada *diferencia temporaria* y surge como consecuencia de la comparación entre los distintos valores, contable y fiscal de los activos y pasivos, siempre y cuando tengan incidencia en la carga fiscal futura. A pesar de ser un concepto más amplio, la mayoría de las *diferencias temporarias* se van a derivar de diferencias

entre el resultado contable y el resultado fiscal, por lo que se van a corresponder en muchos casos con el concepto de *diferencias temporales*. Pueden ser, *imponibles o deducibles*, reconociéndose contablemente como un *pasivo por impuesto diferido* o un *activo por impuesto diferido*, respectivamente, dependiendo si van a dar lugar a un mayor o menor pago de impuestos en el futuro.

Respecto a las *diferencias temporarias*, cuyo origen no son las diferencias temporales, se puede señalar que se derivan fundamentalmente de operaciones no usuales, tal como:

- combinaciones de negocios, al asignar un coste a valor razonable, sin que tal ajuste tenga un efecto fiscal,
- en la revalorización contable de un activo, cuando no existe el equivalente ajuste fiscal,
- en la consolidación, cuando surge un fondo de comercio, ó
- en el reconocimiento inicial de un elemento, si su valor contable difiere de su base fiscal.

Resumiendo, las *diferencias temporarias* se producen siempre que se produzcan *diferencias temporales* y en otros hechos contables muy concretos. Sin embargo, esta particularidad que permite superar algunas carencias de los enfoques clásicos para reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos es fuente de conflictos ya que en algunos supuestos en los que se produce una *diferencia permanente*, se puede ocasionar, por lo menos “en teoría”, una *diferencia temporaria*¹⁵². Por lo general, las diferencias permanentes van a ser diferencias entre el resultado contable y la base imponible, sin embargo, pueden existir diferencias permanentes que tienen relación con el balance de situación; por ejemplo, un elemento no amortizable fiscalmente. Otra cuestión, se deriva de la posibilidad de periodificar estas diferencias. En principio, excepto casos muy puntuales de posibles periodificaciones, no parece lógico trasladar a un ejercicio futuro el efecto de un suceso ocurrido y cuantificado, que nunca va a sufrir una modificación. Estas cuestiones así como sus aspectos contables, son objeto de estudio en el epígrafe 7 del Capítulo segundo de este trabajo.

¹⁵² Vid. García-Olmedo Domínguez, R y Corona Romero, E. Impuesto sobre las Ganancias, Monografías sobre las Normas Internacionales de Información Financiera, Monografía 16, Diario Expansión, 2004, págs. 210-212.

7. RECAPITULACIÓN.

A lo largo de este capítulo se ha pretendido como objetivo fundamental exponer las premisas básicas que determinan la existencia de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad, a través del Impuesto sobre Sociedades. En su regulación inciden, por una parte, la normativa contable y mercantil en general, y por otra, la normativa fiscal a través de sus distintas leyes y disposiciones legales y reglamentarias. Ambos campos, contable y fiscal, persiguen medir un mismo concepto, el *resultado empresarial*, sin embargo, mientras que la contabilidad intenta ser un sistema de información económico y financiero de una entidad basándose en principios económicos, la normativa fiscal tiene como fin fundamental el recaudatorio, con objetivos de política económica y redistribución de renta.

Es de resaltar la no existencia de un concepto unánime de resultado contable, sin embargo la primera vez que aparece recogido el concepto de “resultado” es en una norma tributaria y no mercantil, concretamente la Ley de 29 de abril de 1920, Tarifa 3ª de la Contribución de Utilidades. Resulta extraño, pues, que el beneficio contable se encuentre definido por vez primera en nuestra legislación en una norma tributaria y no en una norma mercantil, como podría ser el Código de Comercio, siendo este un detalle que puede explicar el lógico interés que ha tenido y tiene la norma fiscal en determinar el concepto de beneficio/resultado, identificado con la renta que, a la postre, es la base imponible de los impuestos directos.

No hay que olvidar que el resultado contable se apoya en normas legales, por lo que su estimación deriva de la aplicación de las mismas, que por otro lado van a otorgarle el calificativo de magnitud relativa, al permitir en ocasiones distintas alternativas. Otra característica del resultado es el carácter de magnitud temporal, es decir, va a estar referida aun determinado momento del tiempo, lo que a su vez va a implicar igualmente la utilización de unos determinados criterios para su medición que igualmente le van a proporcionar una dosis de relatividad. Sin embargo, esta relatividad del resultado contable, no quita ni un ápice a su legalidad, ya que la misma es fruto de la ley. Son normas legales desarrolladas reglamentariamente, y nunca reglas prácticas desprovistas de carácter jurídico las responsables de la determinación del resultado contable.

Respecto a la naturaleza contable del Impuesto de Sociedades son dos fundamentalmente las teorías existentes: la *Teoría del propietario*, según la cual, la empresa se considera como una entidad propiedad de los que aportan el capital y soportan el riesgo, contemplándose el Estado como un socio más, por lo que su retribución, el Impuesto de Sociedades, se considera uno de los componentes de la distribución del beneficio del ejercicio. Este sistema de contabilizar los beneficios sin considerar los impuestos no resulta compatible con una nueva generación de accionistas que se plantea las decisiones de inversión en términos netos de impuestos, con garantía de inmediata disponibilidad. Frente a esta concepción, la *Teoría de la Entidad* se presenta como más adecuada a la realidad actual, tratando a la empresa como una entidad separada de sus propietarios, a los cuales rinde su excedente neto una vez deducidos todo tipo de gastos, entre los que se encuentran el impuesto que grava el beneficio.

Por ello, la contabilidad y la fiscalidad deben ser materias autónomas y, la Hacienda Pública no puede ser tratada como un socio, al que le corresponde una parte de los beneficios obtenidos por la sociedad, en el desarrollo de su actividad, sino es como un acreedor al que será preciso satisfacer una cuantía obtenida en base a la información contable, pero ajustada a las normas fiscales.

En España, la relación entre contabilidad y fiscalidad se ha caracterizado tradicionalmente por una posición de subordinación de las normas contables a los imperativos fiscales, situación compartida por otros países comunitarios como Francia, Alemania, Italia o Portugal. Sin embargo, a partir de la aprobación de la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades, esta subordinación existente desaparece al recoger el artículo 10.3 de forma expresa que la base imponible se determinará a partir del resultado contable. Esta determinación de la base imponible, con las excepciones establecidas, que la identifica con el resultado contable, ha provocado una interrelación, en esta materia, entre las normas tributarias y mercantiles (o contables). No obstante, de ninguna manera esta interrelación supone que sea la contabilidad la que determina la base imponible del impuesto, ya que es la propia Ley del Impuesto la que, con esta remisión a la normativa mercantil o contable, determina los ingresos computables y los gastos deducibles, por más que sustancialmente exista una coincidencia con los ingresos y los gastos contables. No existe, por tanto, predominio de normas fiscales sobre las contables o viceversa, sino que simplemente, ambas normativas tienen ámbitos de

actuación distintos. Las normas fiscales se utilizarán para realizar la declaración del impuesto y las normas contables se aplicarán para registrar las operaciones en los libros contables y elaborar los estados financieros.

En España, el legislador a la hora de establecer este segundo método de determinación de la base imponible, ha tenido en cuenta que la contabilidad proporciona una información que puede ser muy útil a efectos tributarios, pues en los documentos contables se representan las operaciones realizadas, la verdadera situación patrimonial y los resultados de la empresa. Por ello, tales registros constituyen una importante base de datos de la que se pueden extraer aquellos que interesen a efectos fiscales. De este modo, se han evitado duplicidades y el tener que regular de nuevo todas las partidas de ingresos y gastos.

Por todo lo anterior, se puede decir que en el Impuesto sobre Sociedades la base imponible se regula de modo compartido por el Derecho contable y por el Derecho tributario, y las especialidades que se establecen en la legislación del Impuesto sobre Sociedades como correcciones al resultado contable constituyen excepciones conscientes y queridas por el legislador tributario a determinadas normas contables, a los solos efectos de determinar la base imponible del impuesto. En resumen, pues, la renta en el Impuesto de Sociedades se determina corrigiendo el resultado contable de acuerdo con las normas de calificación, valoración e imputación temporal establecidas en la Ley del Impuesto. Ahora bien, para fijar la base imponible, que es una magnitud distinta, hay que minorar el importe de la renta así determinada en la cuantía de la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Con la reforma contable contenida en la Ley 16/2007, no se altera el modelo de determinación de la renta gravada en el Impuesto sobre Sociedades, por lo que su incidencia en la fiscalidad debe ser de nula. No obstante, a diferencia del concepto tradicionalmente contemplado por la normativa mercantil, el nuevo marco contable implica que determinados gastos e ingresos no van a ser objeto de registro en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y por lo tanto, no van a afectar a la determinación de la base imponible, al tomar esta como punto de partida, igual que antes, el saldo de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

El nuevo procedimiento de cálculo del beneficio neto, sus principios, conceptos y métodos de valoración empresarial, afectan a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, sin embargo, el resultado contable obtenido es compatible con, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto.

CAPITULO SEGUNDO

EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD EN ESPAÑA Y SUS RELACIONES CON LA FISCALIDAD: DEL PGC DE 1973 AL PGC DE 2007.

1. INTRODUCCIÓN.

Con anterioridad a la elaboración del Plan General de Contabilidad de 1973, inspirado en el Plan Contable General francés de 1957, la profesión contable española carecía de *principios de contabilidad generalmente aceptados*, a excepción de escasos artículos en el Código de Comercio (arts. 37 a 39) y en la Ley de Sociedades Anónimas (arts. 102 a 104). Prácticamente no existían en nuestra legislación mercantil normas contables sustantivas, sino solamente una serie de disposiciones formales acerca de los libros de contabilidad, quizás debido al escaso desarrollo económico de nuestro país unido a la ausencia de interés por la información contable. Sin embargo, lentamente empieza a sentirse la necesidad de establecer unas normas comunes para la confección y presentación de los estados económicos de las empresas.

Los trabajos sobre planificación contable se iniciaron en el Ministerio de Hacienda con la publicación de la Orden Ministerial (en adelante, también OM) de 24 de febrero de 1965, dictada en relación con la disposición final cuarta de la Ley sobre Regularización de Balances, Texto Refundido de 2 de junio de 1964. Estos trabajos fueron objeto de un fuerte impulso durante el año 1971 al considerar, el entonces Ministerio de Hacienda, como uno de sus objetivos a corto plazo la terminación del Plan General de Contabilidad. Para ello, se incrementó la colaboración en las tareas del Plan, de los profesionales y expertos del campo privado. Igualmente, se prestó especial atención al desarrollo de los trabajos del Grupo de Estudios de Expertos Contables de la Comunidad Económica Europea, sobre estructura y contenido de las Cuentas Anuales y del Informe de Gestión, así como sobre los métodos de evaluación y la publicidad de todos estos documentos cuando se tratase de sociedades anónimas y de responsabilidad limitada.

El trabajo culminó con la aprobación por el Decreto 430/1973, de 22 de febrero del Plan General de Contabilidad. Este hecho constituyó el primer paso de normalización contable en España, aunque, como indica Omeñaca García¹⁵³, “son años todavía de *autarquía* en la normativa contable española”. El Plan, estuvo vigente hasta

¹⁵³ Cfr. Omeñaca García Jesús, La reforma de la Legislación Mercantil y Tributaria en materia contable, Deusto, Barcelona, 2007, pág. 18.

1990, año en que a través del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, se aprueba un nuevo plan contable, y en este caso con carácter obligatorio. El RD 1643 surge para dar cumplimiento a lo establecido en la Ley 19/1989, de 25 de julio de “reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades”; reforma que venía impulsada por la necesidad de adaptación del Derecho español a las Directivas Comunitarias. Sin embargo, unos nuevos objetivos impulsados, en gran medida, por la necesidad de facilitar a las grandes empresas europeas el acudir a los mercados internaciones, tanto dentro como fuera de la Unión Europea, da lugar a una nueva reforma mercantil, operada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de “reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea”, que a su vez ha dado lugar a un nuevo Plan contable.

Desde el PGC de 1973 al PGC de 2007, la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, como se podrá comprobar, ha ido evolucionando adaptándose a las necesidades de información de los usuarios y como no, en aras a una mayor armonización, primero a nivel europeo, y finalmente a nivel internacional.

1.1. Métodos de contabilización del Impuesto sobre Beneficios.

Para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, existen fundamentalmente dos sistemas: el primero, y utilizado por el PGC de 1973, considera que el impuesto representa una distribución de los beneficios; y el segundo, según el cual el IS se considera gasto del ejercicio ha sido el utilizado en el PGC de 1990 y, actualmente, en el PGC de 2007, aunque en distintas versiones.

Tradicionalmente se ha considerado que el importe a pagar por Impuesto de Sociedades, es una partida más del reparto del beneficio, lo que supone considerar a la Hacienda Pública como un socio más con derecho a una parte del resultado, siempre que este sea positivo. Esta postura tiene su origen en la *Teoría del propietario*, ya comentada en el epígrafe 1.2 del capítulo primero de este trabajo.

Por su parte, la contabilización del IS como gasto del ejercicio, está basada en la *Teoría de la entidad* e implica el registro del impuesto de acuerdo, fundamentalmente, con el principio de devengo y el principio de correlación de gastos e ingresos; igualmente, esta teoría ha sido explicada en el referido epígrafe 1.2. Para algunos autores, el impuesto se tratara únicamente como un gasto, si éste puede ser trasladado a los clientes a través del precio de venta, afirmando Keller que en este caso el impuesto se convierte en un coste de producción¹⁵⁴. Dentro de este segundo sistema existen a su vez dos métodos: *método de la cuota a pagar* y *método del efecto impositivo*.

El *método de la cuota a pagar (intra-period tax allocation)*, implica que el impuesto devengado coincide con la cuota a pagar, por lo que se contabiliza como gasto por impuesto, el importe de la deuda tributaria derivada de aplicar el tipo impositivo al resultado fiscal. Este sistema es frecuente como ocurría en España, cuando existe una importante interferencia de la fiscalidad en la contabilidad; así, Cubillo Valverde¹⁵⁵ señalaba que “... la ley fiscal establece los cauces por los que debe discurrir la contabilidad, obligando a que ésta registre datos fiscales en lugar de datos contables”.

Asimismo, la aplicación de este método provoca distorsiones desde el punto de vista de los estados financieros con propósitos generales, pudiéndose dar el caso de que empresas con similares resultados, podrían mostrar una situación más o menos saneada en función de haberse acogido o no, a un sistema de amortización acelerada¹⁵⁶. Como inconvenientes a este método, no haciéndolo recomendable, AECA, en su Documento nº 9¹⁵⁷, señala los siguientes:

- No tiene en cuenta las diferencias existentes entre base imponible y beneficio contable.
- No facilita información sobre posibles “impuestos latentes” a pagar en un futuro, o al contrario sobre los impuestos pagados en exceso y que pueden ser recuperados.
- Se trata de un criterio más próximo al de caja que al de devengo.

¹⁵⁴ Vid. Labatut Serer, G. Contabilidad y Fiscalidad del Resultado Empresarial, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), 1992, pág. 134.

¹⁵⁵ Cfr. Cubillo Valverde, C. “Contabilidad y Fiscalidad. Problemas actuales”, Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, núm. 7, 1983, pág. 56.

¹⁵⁶ Vid. Labatut Serer, G. Contabilidad y Fiscalidad del Resultado Empresarial, op. cit., págs. 146-147.

¹⁵⁷ Vid. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Documento nº 9, “Principios contables: Impuesto sobre beneficio”, junio 1989, edición revisada en 1991, pág. 72.

En España se ha utilizado y utiliza este método, como régimen simplificado, en empresas de reducida dimensión¹⁵⁸.

El *método del efecto impositivo (interperiod tax allocation)*, surge como consecuencia de los efectos negativos derivados del método de la cuota a pagar. Según el método, se reconoce como gasto la cuota impositiva devengada, derivada de criterios contables, mientras que el impuesto a pagar se refleja por el importe de la deuda calculada con criterios fiscales. Las diferencias existentes entre ambos conceptos, pueden tener un carácter permanente o temporal; en principio, únicamente estas últimas, al tener efectos futuros, generan problemas a la contabilidad, debiendo registrarse en las cuentas correspondientes y reflejar el efecto impositivo para la sociedad.

El método tiene, a su vez, dos variantes fundamentales: el *método de capitalización* y el *método de la deuda*:

- ✓ El *método de capitalización o diferido (deferred method)*, consiste en tratar las diferencias que surjan como consecuencia del efecto impositivo, como una partida más de los ajustes por periodificación, activos o pasivos, no representando obligaciones de pago ni derechos de cobro. Para su valoración se utiliza el tipo impositivo vigente en el momento del nacimiento de la diferencia, sin modificación del mismo posteriormente. Si este tipo variase, la diferencia surgida se llevaría a resultados en el año en que revirtiese la diferencia.
- ✓ En el *método de la deuda o del pasivo fiscal (liability method)*, las cuentas que reflejan el efecto impositivo son asimiladas a derechos de cobro u obligaciones de pago con la Hacienda Pública, revisándose el importe de las mismas con el fin de actualizar el valor del activo o pasivo por impuesto. El gasto por impuesto según este método, estará formado por la suma de los siguientes conceptos: la cuota a pagar del ejercicio, el efecto impositivo de las diferencias que puedan revertir (origen o reversión) y los ajustes por la modificación del tipo impositivo. Como

¹⁵⁸ Este método fue el establecido en España, para las SRL de reducida dimensión, por la Ley 62/2003; posteriormente fue derogado por la Ley 16/2007. Actualmente el RD 1515/2007 del PGC Pymes establece en su artículo 4.3 este sistema con carácter optativo para las denominadas “microempresas”, debiendo informarse en la Memoria de las diferencias entre la base imponible y el resultado contable.

ventaja principal de este método respecto al diferido, se puede señalar que se trata de un método más flexible al reconocer los cambios circunstanciales y admitir ajustes a los estados financieros; y como desventajas fundamentales, el coste que supone reflejar todas las diferencias temporales así como la previsión de su reversión y el hecho de que los importes contabilizados se vean afectados por las cambiantes normas fiscales. A pesar de ello, en diversos estudios realizados, el *método de la deuda* fue el preferido frente al de *capitalización*¹⁵⁹.

El *método de la deuda*, a su vez, puede estar basado en la cuenta de resultado (*income statement liability method*) o en el balance de situación (*balance sheet liability method*), siendo ambas versiones desarrolladas en este capítulo. El primero enfoque, basado en la cuenta de resultados (modelo contable clásico), fue el seguido mayoritariamente hasta finales de siglo XX y estaba fundamentado en los principios contables. Según García-Olmedo¹⁶⁰, aunque los principios contables actúan conjuntamente, es el principio de correlación de gastos e ingresos el que justifica la contabilización del efecto impositivo en vez del principio de devengo como inicialmente se había considerado. Se caracteriza por la existencia de las denominadas diferencias temporales (*timing differences*), que surgen de las diferencias entre el resultado contable y fiscal, derivadas de distintos criterios temporales de imputación, y por lo tanto van a revertir en ejercicios posteriores. La nueva versión del método de la deuda, el enfoque del balance, surgió como consecuencia de la promulgación del marco conceptual norteamericano, basándose el reconocimiento contable de los activos y pasivos por impuestos diferidos en la definición de estos elementos en el nuevo marco conceptual. La diferencia fundamental con el método anterior radica en la sustitución del concepto de diferencia temporal por el de concepto más amplio de diferencia temporaria (*temporary differences*), que son las producidas entre el valor fiscal y contable de un elemento de activo o pasivo (en sentido amplio). En España a partir de la reforma mercantil de 1989 que dio lugar al PGC de 1990 se considera el impuesto sobre beneficios como un gasto, registrándose inicialmente con el enfoque de la cuenta de resultados para pasar con el PGC de 2007 a registrarse utilizando el enfoque del balance.

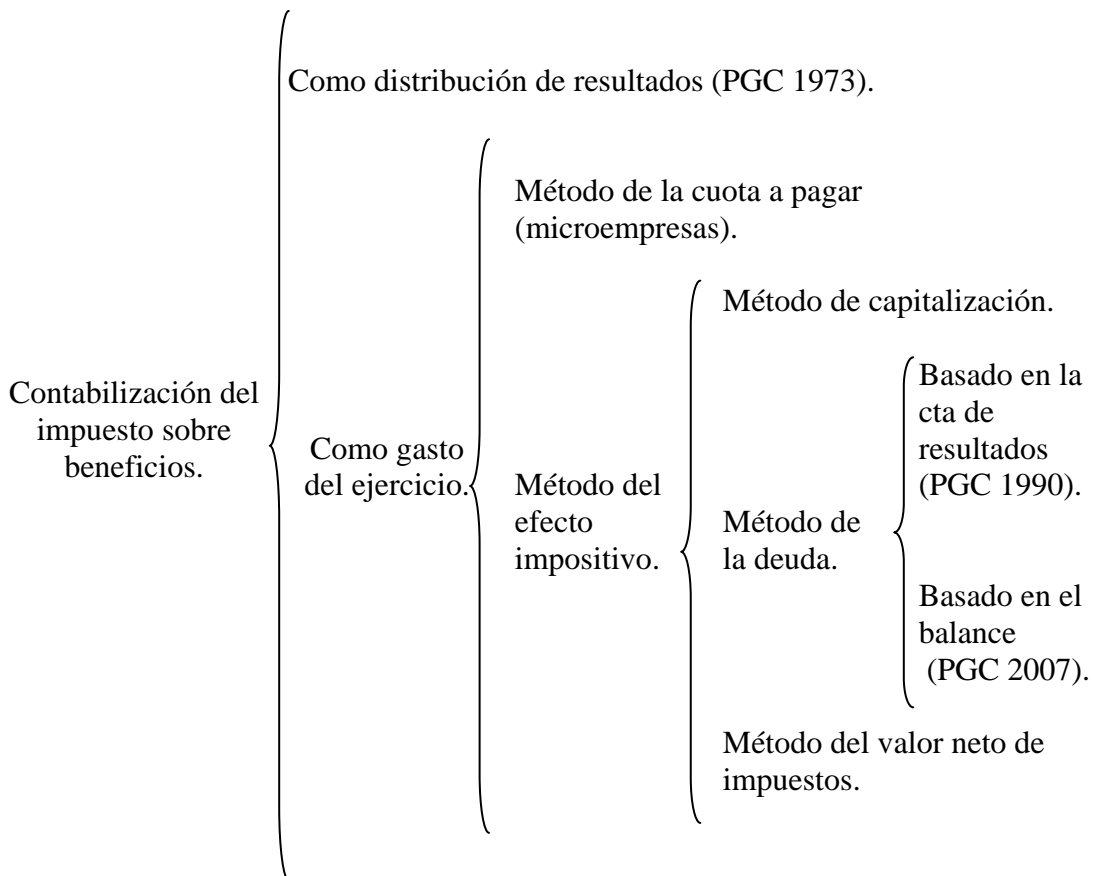
¹⁵⁹ Vid. Labatut Serer, G. Contabilidad y Fiscalidad del Resultado Empresarial, op. cit., págs. 175-176.

¹⁶⁰ Cfr. García-Olmedo Domínguez, Ramón. Una revisión de las conexiones entre las magnitudes contables y las fiscales del Impuesto sobre Sociedades, Universidad de Granada, 2001, pág. 11.

Otra variante del *método del efecto impositivo*, pero con menos trascendencia, la constituye el *método del valor neto de impuestos (net-of-tax-method)*, según el cual los efectos fiscales derivados de las diferencias temporales, se incorporan al valor activo o pasivo que lo han generado, corrigiendo su valor; por ello, deben aparecer en el balance a través de las cuentas compensatorias. En realidad, no se trata de un método distinto sino de una forma de presentación y clasificación en el balance de los resultados obtenidos por los otros métodos, diferido o deuda.

Los métodos referidos anteriormente, se muestran esquemáticamente en el siguiente cuadro:

CUADRO VI. Principales métodos de contabilización del IS.



Otra cuestión relacionada directamente con la problemática del efecto impositivo la constituye el reconocimiento o asignación de las diferencias entre criterios contables y fiscales. Se denomina asignación de las diferencias temporales a un periodo

determinado, a la forma o criterio a seguir para el cómputo de las diferencias temporales del ejercicio. Existen, fundamentalmente, dos corrientes representadas principalmente por EEUU y el Reino Unido: el reconocimiento o asignación total o comprensivo (comprehensive allocation) y reconocimiento o asignación parcial (partial allocation).

Según la asignación total, y teniendo en cuenta que las diferencias surgían inicialmente como consecuencia del principio del devengo, para la determinación del gasto por impuesto sobre beneficios, deben tenerse en cuenta todas las diferencias temporales que afecten al ejercicio; así, el gasto es tratado de forma idéntica a cualquier otro gasto. Su nacimiento, en EEUU, estuvo unido al método de capitalización, existente hasta la aprobación en 1987 del SFAS 96¹⁶¹; no obstante, ello no significa que no pueda aplicarse igualmente al método de la deuda.

Por su parte, según el criterio del reconocimiento o asignación parcial, se entiende que únicamente deben tenerse en cuenta las diferencias temporales que vayan a revertir en un periodo de tiempo determinado, no debiendo ser reconocidas las diferencias entre el resultado contable y fiscal que dan lugar a continuas reducciones o aplazamientos de impuestos. Fue el procedimiento seguido en el Reino Unido que al seguir el método de la deuda hacía más énfasis en el futuro cumplimiento de la obligación o derecho. El procedimiento fue aceptado tanto por la original NIC 12¹⁶² como por la SSAP 15¹⁶³.

Para Zamora Ramírez¹⁶⁴, la problemática de la asignación, no se encuentra relacionada con el enfoque utilizado sino con la naturaleza de las diferencias que se generen. Es decir, la asignación/no asignación, vendrá dada por las relaciones establecidas entre contabilidad y fiscalidad de cada país a nivel formal, como por la relación emisor-usuario de la información contable financiera.

¹⁶¹ Vid. Epígrafe 5.1 de este capítulo.

¹⁶² Hay que señalar que la NIC 12 original, permitía tanto el método de capitalización como el método de la deuda basado en la cuenta de resultados permitiendo, a efectos de reconocimiento, tanto la asignación parcial como la comprensiva. Con la aprobación en 1996 de la NIC 12 revisada, se suprimió el método de capitalización y se exigió obligatoriamente el método de la deuda basado en el balance de situación, asimismo, suprime el método de reconocimiento parcial y exige el reconocimiento total de los activos y pasivos derivados del efecto impositivo, con algunas excepciones.

¹⁶³ Statement of Standard Accounting Practice 15, Accounting for Deferred Tax, octubre 1978, revisado en mayo 1985, London.

¹⁶⁴ Vid. Zamora Ramírez, Constancio. "Controversias en la contabilización del Impuesto sobre Sociedades" Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, Madrid, 1999, pág. 813.

2. IMPLICACIONES FISCALES DEL PRIMER PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD.

Desde la aprobación del primer PGC se fue consciente de las interrelaciones que lógicamente se producían entre el Plan General de Contabilidad y la legislación fiscal, quedando claro que el Plan no era fiscal sino que sus objetivos eran predominantemente económicos. Por ello, se establecieron reglas técnicas para contabilizar las operaciones conforme a su auténtica significación económica y financiera.

El hecho de que el Plan no fuese fiscal implicó que algunas de las magnitudes contables no siempre estuvieran ajustadas a las normas de los tributos entonces vigentes, lo que motivó la realización de ciertas correcciones en los datos a consignar en los documentos fiscales.

A pesar de la no fiscalidad del Plan, durante su vigencia, la contabilidad estuvo muy influenciada por la normativa fiscal. Prueba de ello, es la concepción del Impuesto de Sociedades como la participación del Estado en el resultado empresarial, es decir, se consideraba como una parte del resultado y no como gasto del ejercicio. Esto implicaba, por tanto, reconocer que la Administración Pública era un partícipe del excedente empresarial. Este enfoque, basado, como ya se ha dicho, en la *Teoría del Propietario*, considera a la empresa como un ente propiedad de los que aportan el capital y soportan el riesgo, entre los cuales se encuentra el Estado.

La aplicación inicial del PGC de 1973 no era obligatoria, iniciándose su aplicación obligatoria con la Orden de 22 de octubre de 1975 para las empresas comerciales que hubiesen regularizado sus balances, operación de carácter fiscal; para las demás, cuando tuviesen un Plan sectorial adaptado y a partir de la fecha que se indicase en el propio texto de adaptación.

Por otra parte, el Plan, contaba con la existencia de cuentas de naturaleza específicamente fiscal, consecuencia del estímulo del legislador al ejercicio de determinadas actividades que se insertaban en el conjunto general de la política económica. Así, era frecuente la concesión de ciertos beneficios fiscales para estimular determinadas actividades. Ello exigía en muchas ocasiones, el cumplimiento de

determinados requisitos contables que pusiesen de manifiesto la realización efectiva de las operaciones exigidas por el legislador para el disfrute de los referidos beneficios.

Para ello, se usaban cuentas que el legislador especificaba en los correspondientes textos legales. En la Introducción del Plan se advertía que la proliferación de las cuentas de naturaleza fiscal, podía conducir al efecto contrario al que se esperaba con su establecimiento. Es decir, a oscurecer la información suministrada por la contabilidad. Se pueden señalar, a tal efecto, las cuentas de “Previsión para Inversiones”, “Reservas para inversiones de exportación”, “Reserva para viviendas de protección oficial”, “Inversiones anticipadas de la Previsión para Inversiones” o “Previsión por aceleración de amortizaciones”.

Asimismo, fueron constantes, en esa época, las intromisiones de la legislación fiscal, primero, con la publicación de la Ley 61/1978¹⁶⁵, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y posteriormente, con su Reglamento aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que contenía una serie de disposiciones fiscales con plena incidencia en el ámbito contable, tales como, criterios de imputación temporal, de valoración y de calificación de las distintas partidas a efectos fiscales.

Sin embargo, durante los 17 años de vigencia del PGC de 1973, se intentó recoger el progreso contable procedente de organizaciones españolas, internacionales y en especial de las provenientes de la CEE. Esta evolución tuvo su reflejo en las adaptaciones sectoriales realizadas, así como, en las diversas actuaciones del desaparecido Instituto de Planificación Contable.

Respecto a la contabilidad del Impuesto sobre Beneficios, el PGC lo consideraba, como ya se ha señalado, una distribución de los resultados del ejercicio, encontrándose recogido en el texto del PGC en las cuentas 475 “Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales” y 890 “Pérdidas y Ganancias”. Dicho saldo, de la cuenta 890, representaba el resultado contable del ejercicio antes de deducir el Impuesto sobre Sociedades y proceder a la distribución del mismo.

¹⁶⁵ Las Disposiciones transitorias primera y segunda de la Ley 61/1978, contemplaban la problemática creada por la desaparición de determinados incentivos fiscales y regulaban la adaptación de las cuentas correspondientes a las exigencias futuras.

Por tanto, ante un saldo acreedor de la cuenta 890 se realizaba una distribución del mismo entre los siguientes conceptos:

- Cuenta 103. Capital amortizado
- Cuentas 113/116. Reservas
- Cuentas 120, 121, 123. Previsiones
- Cuenta 130. Remanente
- ***Cuenta 475. H.P. acreedor por conceptos fiscales***
- Cuenta 512. Acreedores por dividendos activos
- Cuenta 559. Dividendo activo a cuenta

Para obtener el resultado neto, debía deducirse el Impuesto sobre Sociedades a pagar, calculado siguiendo criterios de imputación fiscales. Las diferencias que existieran entre beneficio contable y base imponible fiscal se consideraban ajustes extracontables, sin posibilidad de reflejo en el balance ya que el PGC no preveía cuentas de periodificación de impuestos. Las reducciones de la base imponible del impuesto cuando no cumplían las formalidades legales, se debían integrar en la base imponible del ejercicio correspondiente, elevando por consiguiente la cuota a pagar del periodo.

Por otra parte, en el supuesto de que la cuenta 890 “Pérdidas y Ganancias”, tuviera saldo deudor, la pérdida se podía compensar en los cinco ejercicios siguientes¹⁶⁶.

De lo anterior se puede deducir, que durante la vigencia del PGC de 1973, el gasto real devengado en el periodo por el Impuesto de Sociedades se desconocía, en la medida que no se establecía su registro contable individualizado. Con la aprobación del PGC de 1990, que a continuación se expone, se subsana esa falta de información a través de un conjunto de cuentas que han permitido determinar en cada período el gasto real por impuesto. Igualmente, con el actual PGC de 2007, como se verá en el epígrafe 7 de este capítulo, se obtiene información sobre el gasto por impuesto devengado en cada ejercicio, aunque distinguiendo entre los conceptos de impuesto corriente e impuesto diferido.

El sistema de contabilización del IS en el PGC de 1973 era el siguiente:

¹⁶⁶ Este hecho se introdujo por la Ley 41/1964, de 11 de junio, siendo ratificado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto de Sociedades.

CUADRO VII. Esquema de contabilización del IS en el PGC de 1973.

Impuesto a pagar/ retención de beneficios
Resultado contable antes de impuestos (Base de reparto) + Diferencias positivas - Diferencias negativas
= Base imponible x Tipo impositivo
= Cuota íntegra - Deducciones y bonificaciones
= Cuota Líquida (Participación del Estado en los beneficios) - Pagos a cuenta (470) = Impuesto a pagar (Cuenta 475)

3. LA REFORMA CONTABLE EN ESPAÑA: EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE 1990 Y SUS REPERCUSIONES FISCALES.

Con la aprobación del PGC de 1990 por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, finaliza una fase del proceso de normalización contable en España, caracterizada por la adaptación de nuestras normas contables a las disposiciones en esta materia de la Comunidad Económica Europea (CEE).

A partir de este momento, la situación cambia, el PGC se establece como obligatorio para todas las empresas a partir de enero de 1991 y la incorporación a nuestro ordenamiento jurídico de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE introduce nuevos criterios para la contabilización del IS, que se recogen en el nuevo Plan aprobado. Así, el Impuesto de Sociedades pasa a considerarse como un gasto. En este sentido, el apartado 21 de la Introducción del nuevo PGC destaca como novedad del mismo, la consideración de gasto de la unidad económica el Impuesto de Sociedades, señalando que dicho criterio está reconocido unánimemente por la doctrina, confirmado en sus informes y pronunciamientos por las Organizaciones Internacionales e incluido en la Cuarta y Séptima Directiva de la CEE. El PGC de 1990 se estructuraba en cinco partes:

1ª parte: Principios contables. (De aplicación obligatoria).

2ª Parte. Cuadro de cuentas. (De aplicación facultativa).

3ª Parte. Definiciones y relaciones contables. (De aplicación facultativa).

4ª Parte. Cuentas anuales. (De aplicación obligatoria).

5ª Parte. Normas de valoración. (De aplicación obligatoria).

De las mencionadas partes, y en relación con el PGC de 1973, sólo la primera constituyó una auténtica novedad. En ella, se incorporan “los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” del art. 38 del Código de Comercio, coadyuvantes todos en pro del objetivo de la *imagen fiel*, versión comunitaria de aquella idea británica de la “true and fair view” (visión verdadera y correcta), exigida por su Ley de Sociedades de 1948, en busca de una representación técnica y objetiva de la situación patrimonial, financiera, y de los resultados de la empresa.

El Plan se elaboró adaptándose a la legislación mercantil vigente, y así lo reconoció la propia Ley 19/1989 que autorizó al Gobierno a su aprobación; autorización que se reiteró posteriormente en el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas¹⁶⁷. Asimismo recoge la normativa fiscal aparecida con posterioridad al PGC de 1973, tal como el Reglamento del Impuesto de Sociedades, que entró en vigor en 1983 y el Reglamento del IVA, que entró en vigor en 1986.

Por otra parte, para aclarar el conflicto entre las normas del PGC y las normas fiscales entonces vigentes, la disposición que lo aprobó declaró expresamente en su Disposición Final VII, la derogación de las disposiciones sobre registro contable contenidas en las normas fiscales y en especial en el Reglamento del Impuesto de Sociedades, que resultasen incompatibles con el nuevo PGC, a la vez que estableció el tratamiento contable que debía darse a la discrepancia entre reglas contables y fiscales. Asimismo, el citado Real Decreto aclara que:

“Dicha derogación no afectará a las normas fiscales sobre valoración, imputación temporal o calificación de las distintas partidas determinantes de la base imponible, las cuales deberán reflejarse adecuadamente en la declaración del Impuesto sobre Sociedades para que surtan los efectos previstos en la normativa reguladora de dicho Impuesto.”

No obstante el establecimiento de la superioridad de la norma contable, el propio texto de 1990 sostiene que será el resultado fiscal y no el contable, la base imponible del Impuesto de Sociedades. Se deslindan así dos campos perfectamente diferenciados, el contable y el fiscal, sustentándose este último en el primero para obtener los datos necesarios en orden a delimitar el hecho imponible y de ahí determinar la correspondiente base imponible por medio de ajustes cuando los criterios fiscales no coincidan con los contables¹⁶⁸. Esto implicaría las correspondientes periodificaciones del impuesto.

¹⁶⁷ Referente a la relación entre contabilidad y fiscalidad, los artículos 195 y 196 del TRLSA establecieron que debía indicarse en la Memoria la valoración contable y la correspondiente, siguiendo criterios fiscales, aunque a efectos de presentación de las Cuentas Anuales prevalecía la primera.

¹⁶⁸ Vid. González González, José María, “Influencia del Plan General de Contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades”, contenido en El Nuevo Plan General de Contabilidad, Grupo Especial Directivos, 1991, págs. 305-320.

Esta problemática se encontraba recogida en la Norma de valoración 16ª del PGC (Impuesto sobre Sociedades), la cual recogía el método del efecto impositivo recomendando un criterio de prudencia para la contabilización de los activos por impuestos diferidos. La mencionada norma se desarrolló a través de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), de 30 de abril de 1992, la cual a su vez, fue actualizada y sustituida por otra del mismo Organismo de 9 de octubre de 1997, que a su vez fue modificada por Resolución de 15 de marzo de 2002; entre otras cuestiones, concretaron la aplicación del principio de prudencia. En la norma, se recalca la diferenciación entre el resultado contable y el resultado fiscal (base imponible del impuesto); diferenciación no nueva, porque ya se venía haciendo, aunque novedosa la forma de contabilizar el impuesto.

La característica fundamental de la misma radica en que el impuesto a contabilizar como gasto del ejercicio es el impuesto devengado, el cual puede ser distinto del impuesto pagado en relación con dicho ejercicio por los siguientes motivos:

- diferencias en las normas de valoración,
- diferencias en los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, y
- admisión en el ámbito fiscal de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

La adopción por el PGC del método del efecto impositivo supuso un cambio radical respecto al establecido en el PGC de 1973, en el que el Estado era un partícipe más del resultado. Labatut y Martínez¹⁶⁹ señalan como críticas más destacadas a dicho método las siguientes:

- La necesidad de hacer suposiciones respecto a la obtención o no de beneficios en el futuro para reconocer ciertos débitos.
- El efecto acumulativo en las partidas de créditos y débitos fiscales como consecuencia del diferimiento continuado de impuestos.
- La dificultad que entraña el método para aquellos usuarios de los estados financieros no especializados.

¹⁶⁹ Cfr. Labatut Serer, G. y Martínez Vargas, J. “Contabilidad del efecto impositivo. Una comparación internacional”, Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, Madrid, 1999, págs. 679-680.

- El control excesivo sobre el momento de aparición y compensación de las diferencias temporales a lo largo del tiempo.

No obstante lo anterior, y a pesar de que el uso del método implica un importante conocimiento de la legislación fiscal, así como una adecuada organización contable, reconocen los citados autores que el método del efecto impositivo permite obtener la verdadera imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados obtenidos, debido a que se encuentra fundamentado en principios contables y no en principios fiscales.

3.1. La Resolución del ICAC de 30 de abril de 1992.

La Resolución de 1992 surgió como consecuencia de la formulación de reiteradas consultas realizadas al ICAC en relación con la aplicación de la referida Norma de valoración nº 16. Resumiendo el contenido de la Resolución, se puede decir que los motivos que indujeron al ICAC a publicarla fueron:

1. Desarrollar con mayor precisión determinados criterios contenidos en la Norma de valoración nº16, tales como:
 - a) La aplicación del Principio de prudencia a la hora de contabilizar: el impuesto anticipado y diferido originado por diferencias temporales y el crédito a compensar derivado de bases imponibles negativas.
 - b) La posibilidad de periodificar la reducción del gasto devengado por el Impuesto de Sociedades, cuando esta reducción se debe a diferencias permanentes, o deducciones y bonificaciones de la cuota.
2. Regular aspectos relacionados con el Impuesto de Sociedades que no son contemplados en la Norma de valoración nº 16, tales como:
 - a) El registro contable que, desde el punto de vista del impuesto de beneficios, corresponderá hacer a las sociedades sometidas al régimen de transparencia

fiscal, así como a los socios de estas sociedades cuando dichos socios tiene forma societaria.

- b) El registro contable del gasto devengado por el Impuesto de Sociedades en aquellas sociedades que tributan en régimen de declaración consolidada.
 - c) El registro contable del impuesto sobre beneficios devengado en el extranjero por aquellas sociedades cuya actividad se desarrolla fuera del territorio nacional.
 - d) El ajuste que procederá hacer en el impuesto contabilizado si varía la legislación tributaria con posterioridad al cierre, pero antes de formular las cuentas anuales o bien si posteriormente se descubre que los impuestos contabilizados no son los correctos (inspección de la Administración tributaria o revisión de criterios aplicados).
3. Aclarar la aplicación del régimen transitorio establecido en la disposición transitoria primera del Real Decreto 1.643/1990, de 20 de diciembre sobre la opción de mantener las valoraciones anteriores a la entrada en vigor de la Ley 19/1989, de 25 de julio, o bien adaptar dichas valoraciones a los principios y normas establecidos en la citada Ley.

Posteriormente, la Resolución de 1997 introdujo ciertas novedades, algunas de las cuales como consecuencia de la nueva normativa fiscal cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 1996, de la mano de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades; otras, en cambio, procedían de aspectos que habían sido objeto de consultas al ICAC, pudiéndose señalar en tal sentido, el referente al reflejo contable de las contingencias fiscales consecuencia de actuaciones firmes de la inspección tributaria.

3.2. La Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997.

Con esta Resolución se refundieron en un único texto los aspectos de la Resolución de 1992 que mantenían su vigencia, con los cambios realizados en la misma y así simplificar el conocimiento y análisis de la Norma de valoración decimosexta del

PGC de 1990. Hay que señalar, que, en el año 1996 se publicó la versión revisada de la Norma Internacional nº 12, cuya aplicación se produjo para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 1998. Esta nueva versión de la NIC 12 supuso, como se describirá posteriormente, un cambio espectacular sobre la versión original de la misma en base a la cual se estableció la Norma de valoración 16ª.

Entre los aspectos esenciales y aportaciones de la Resolución de 1997 se pueden destacar:

- Los principios contables de aplicación para la contabilización del impuesto son los de prudencia, devengo¹⁷⁰ y correlación de gastos e ingresos, siendo el principio de prudencia el que prevalece sobre los demás. Asimismo, se aclara y amplía la norma primera referente a la aplicación del principio de prudencia.
- Se insiste en la prohibición de contabilizar los créditos por compensación de bases imponibles negativas y los impuestos anticipados, en los supuestos de que existan dudas sobre su recuperación futura. Asimismo, se prohíbe expresamente el registro de dichas partidas aunque se corrija su valoración mediante la dotación de provisiones.
- Se realiza mención expresa a la posible clasificación de créditos o débitos que surgen por diferencias temporales, y a los créditos por bases imponibles negativas, cuya reversión o cancelación se vaya a producir a largo plazo, como partidas a largo plazo.
- Teniendo en cuenta la imposibilidad por parte de la empresa de predecir de forma razonable la evolución de su situación económica a muy largo plazo, se establece que no se registrarán los impuestos anticipados cuando el plazo de reversión de los mismos supere los diez años. El mismo tratamiento tuvieron las bases imponibles negativas pendientes de compensación, aunque se fijó que el plazo fiscal máximo de recuperación no podía superar los siete años, tal como establecía la legislación fiscal. No obstante, el plazo se podía extender a 10 años contados a partir de la fecha de cierre, cuando la legislación tributaria lo permitiera.

¹⁷⁰ Referencia expresa a este principio contable se puede encontrar en la Resolución del ICAC, de 25 de septiembre de 1991 por la que se fijan criterios para la contabilización de los impuestos anticipados en relación con la provisión para pensiones y obligaciones similares.

- Al igual que en la NIC 12 (revisada)¹⁷¹, que posteriormente se comentará, se establece con carácter general que, por razones de simplificación en el registro contable del impuesto, no se efectuará la actualización financiera de las partidas derivadas del efecto impositivo, cuantificándose las partidas derivadas de dicho efecto mediante la aplicación del tipo de gravamen del ejercicio. No obstante, hay que considerar, para los activos (impuestos anticipados y créditos a compensar), que si la reversión se realiza en el largo plazo, la aplicación del principio de prudencia exige tener en cuenta esta circunstancia¹⁷².
- Se siguen regulando las diferencias permanentes, al igual que lo hacía la Resolución de 1992 y tal como lo recoge la Norma de valoración decimosexta. Sin embargo, hay que señalar que dichas diferencias no se mencionan en la NIC 12 (revisada en 1996).
- Sobre la posibilidad contenida en el PGC de periodificar las diferencias permanentes y las deducciones en la cuota, cuando las mismas den lugar a una minoración del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades, se establece, al igual que la Resolución de 1992, que solamente las deducciones en la cuota aplicadas fiscalmente, podrán ser objeto de dicha periodificación.
- Se hace hincapié, al igual que en la Resolución de 1992, en que los cambios en la tributación conocidos antes de la fecha de formulación de las Cuentas Anuales modifican las cuentas a formular, hecho que puede complicar la contabilización del impuesto.
- Se regula la cuantificación de los créditos y débitos derivados del efecto impositivo en el caso de empresas, calificadas fiscalmente, de reducida dimensión, que pueden tributar a distintos tipos impositivos según los niveles de beneficio fiscal¹⁷³.

¹⁷¹ IASC (International Accounting Standards Committee), Norma Internacional de Contabilidad número 12, del “Impuesto sobre Beneficio”, revisada en 1996. En su párrafo 53 y siguientes se indica que las partidas de activo y pasivo que surgen del registro del gasto por Impuesto sobre Sociedades no deben ser objeto de actualización financiera.

¹⁷² Analizando el contenido de las Normas de Valoración duodécima, novena, y undécima, así como el contenido del grupo 4 del PGC vigente en ese momento, se llega a la conclusión de que aunque el PGC distingue entre operaciones de tráfico y Administraciones Públicas, las cuentas a utilizar se encuentran recogidas en el mismo grupo; por ello, podrían ser partícipes del mismo criterio valorativo, lo que llevaría a aplicar la actualización establecida para cualquier operación incluida en este grupo de cuentas.

¹⁷³ Teniendo en cuenta que el tipo de gravamen que se aplicaba a los primeros 15 millones de base imponible era del 30%, la norma establecía que se registrasen dichas partidas al tipo indicado, sin

- Se amplía y modifica la regulación correspondiente a las entidades en régimen de transparencia fiscal así como el registro del efecto impositivo que se produce en sus socios¹⁷⁴. Asimismo, se establecen normas especiales aplicables tanto a las Agrupaciones de Interés Económico y las Uniones Temporales de Empresas como a los socios y partícipes de dichas entidades.
- Se suprime, para los grupos de sociedades, la consideración recogida en la Resolución de 1992 de que la normativa fiscal puede llevar a un reparto de la carga tributaria diferente al que resulte de la normativa contable¹⁷⁵.
- Se hace hincapié, al igual que en la Resolución de 1992, en que los cambios en la tributación conocidos antes de la fecha de formulación de las Cuentas Anuales modifican las cuentas a formular, hecho que puede complicar la contabilización del impuesto.
- Por primera vez, se acomete la cuestión de la contabilización de contingencias fiscales (Norma novena), no derivadas de actas de inspección (contingencias fiscales inciertas), aunque no se avanza demasiado en este sentido, al no definirse ningún criterio para determinar cuándo una contingencia es previsible o no. Respecto a las contingencias derivadas de actas de inspección, se dispuso un modo de registro que ya había expresado el ICAC en la contestación a consultas formuladas.
- Existen numerosas excepciones a la norma, provocadas según Arenas Torres y otros¹⁷⁶, por la enorme dificultad que puede conllevar el contabilizar determinados supuestos de la práctica, tanto en pequeñas y en medianas empresas.
- Se incrementa considerablemente la información a incluir en la Memoria.

perjuicio de que si se previera que el tipo medio en el ejercicio de reversión fuera superior a aquél, se dotase, en su caso, la correspondiente provisión para riesgos y gastos.

¹⁷⁴ En la legislación anterior, las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal quedaban exentas del Impuesto sobre Sociedades en la parte de base imponible correspondiente a los socios residentes, mientras que en la regulación vigente, el artículo 75 de la Ley 43/1995 establece que tributan por este impuesto e ingresan las cuotas resultantes de la liquidación del mismo, que posteriormente imputarán a sus socios residentes junto con las bases imponibles positivas, deducciones, bonificaciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas que a su vez hubiesen sido imputadas a dichas sociedades.

¹⁷⁵ Hay que señalar que la Administración Tributaria ha considerado que, al no establecer la Ley 43/1995 ninguna regulación específica, sobre la forma de determinar los créditos y débitos que surgen entre las sociedades del grupo por la aplicación del efecto impositivo, serán de aplicación los criterios contables sobre esta materia en virtud de lo dispuesto en el artículo 10.3 de la citada ley.

¹⁷⁶ Cfr. Arenas Torres, P., Garrido Pulido, T. y Garrido Castro, Regina, “La relación contabilidad-fiscalidad en España en el año 2.000”, Revista Técnica Contable nº 619, julio 2000, pág. 536.

Hay que señalar que el tratamiento dado en la Resolución, es en cuanto a los impuestos diferidos similar a la NIC 12 (revisada en 1996); sin embargo, la estricta aplicación del principio de prudencia que se sigue, hace que el tratamiento para el caso de impuestos anticipados se aleje de la referida NIC, y no varíe respecto al sistema anterior. Así, el hecho de no admitirse en la Resolución comentada la contabilización de créditos fiscales originados por deducciones fiscales no aplicadas en la declaración del tributo, discrimina entre el tratamiento contable de bases imponibles pendientes de compensación y el de las deducciones no disfrutadas. Para Arenas Torres y otros¹⁷⁷, aunque no en todas las ocasiones, ambas circunstancias representan un crédito fiscal, que implica un mayor valor de la empresa que lo ha obtenido, por ello, el tratamiento contable debería ser idéntico en igualdad de circunstancias.

3.3. La Resolución del ICAC de 15 de marzo de 2002.

La Resolución del ICAC de 15 de marzo de 2002, que modificó parcialmente a la Resolución de 1997, tuvo como finalidad el dar respuesta a la necesidad de clarificar el tratamiento contable del gasto por impuesto sobre beneficios como consecuencia de los cambios derivados en la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades y la entrada en vigor de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Por otra parte, la formulación, nuevamente, de consultas ante el ICAC, y el proceso de acercamiento de la normativa europea en materia contable a los pronunciamientos emanados del IASB, aconsejaban adecuar el tratamiento de ciertos aspectos relativos al efecto impositivo bajo la perspectiva de este último modelo normativo, lógicamente, dentro del marco contable definido por el Plan General de Contabilidad. La postura del ICAC, se acogió a los preceptos establecidos en la NIC 12, al tratarse del marco normativo que las instituciones comunitarias consideraron adecuado, para llevar a cabo el proceso de homogenización europea de la información financiera emitida por determinados sujetos contables.

¹⁷⁷ Vid. Arenas Torres, P., Garrido Pulido, T. y Garrido Castro, Regina, “La relación contabilidad-fiscalidad en España en el año 2000”, op. cit., pág. 538.

A grandes rasgos, las modificaciones realizadas fueron las siguientes:

- Norma primera. Se modifica para incorporar el tratamiento de las deducciones y bonificaciones en sintonía con el tratamiento contable que la NIC 12 (revisada) prevé para estas operaciones. El registro de los créditos derivados de deducciones debe realizarse, según el Principio de prudencia¹⁷⁸, y de acorde con la contabilización de los activos derivados de impuestos anticipados y de créditos por compensación de bases imponibles negativas, únicamente si su realización o compensación futura está razonablemente asegurada. Es decir, el tratamiento contable de los impuestos anticipados y créditos derivados de bases imponibles negativas se extiende a las deducciones y bonificaciones de la cuota. Esta modificación se deriva de la nueva regulación fiscal, concretamente la introducción por la Ley 24/2001 en la Ley del Impuesto de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. En particular, esta deducción se aplicará en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en que se efectúe la reinversión.
- Norma segunda. Modifica la norma tercera de la Resolución de 1997, en el sentido de considerar en el cálculo del gasto por impuesto sobre beneficios, todas las deducciones y bonificaciones del periodo, tanto las aplicadas como las pendientes de aplicación a efectos fiscales, siempre y cuando dicho reconocimiento sea compatible con el Principio de prudencia, tal como se ha señalado anteriormente. Esto da lugar al reconocimiento de los créditos fiscales en los casos en que corresponda. Esta reducción del gasto devengado podrá ser objeto de periodificación, correlacionando, en su caso, la deducción o bonificación correspondiente con la depreciación que motivó aquella. No obstante hay que señalar que, aunque se utiliza el término deducciones y bonificaciones como un conjunto, sólo pueden ser objeto de aplicación a ejercicios posteriores las deducciones.
- Normas tercera y cuarta. Modifican la Resolución de 1997, en el sentido de adaptar el tratamiento de las deducciones y bonificaciones a los regímenes especiales de transparencia fiscal y de tributación de los grupos de sociedades,

¹⁷⁸ La aplicación del Principio de prudencia viene determinada en el artículo 38 del Código de Comercio y en la primera parte del Plan General de Contabilidad.

extendiendo el tratamiento contable de los impuestos anticipados o créditos impositivos por pérdidas a compensar a estas figuras. En particular, las referencias realizadas en la Resolución de 1997 al régimen de tributación de los grupos de sociedades, se entenderán realizadas al nuevo régimen de consolidación fiscal.

- La disposición transitoria hace extensivo el actual tratamiento contable a los créditos fiscales por deducciones que sobre la base de la anterior interpretación no estuviesen registrados en el balance de la entidad, lo cual producirá una reducción de la partida de gasto por Impuesto de Sociedades en la cuenta de resultados.

3.4. Aspectos contables del Impuesto sobre Beneficios en el PGC de 1990 y sus desarrollos normativos (ICAC)

Las características fundamentales de la normativa contable comentada, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, antes de la reforma de la normativa mercantil de 2007, fueron las siguientes:

- Para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades se tendrán en cuenta las diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal, siendo este último la base del impuesto.

- A los efectos anteriores se distinguen las siguientes diferencias:
 - Diferencias permanentes: las producidas entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio que no revierten en periodos subsiguientes, excluidas las pérdidas compensadas. Es decir, estas diferencias estarán originadas por los gastos contables que no son fiscalmente deducibles, ingresos que forman parte de la renta fiscal y no forman parte del resultado contable, ingresos contables que no son computables fiscalmente y gastos fiscales que contablemente no tiene esa consideración.

- Diferencias temporales: las existentes entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio cuyo origen está en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes, y que por lo tanto revierten en periodos subsiguientes.
 - Pérdidas compensadas: las procedentes de ejercicios anteriores que se aplican en el actual para la determinación de la base imponible.
- El gasto a registrar por Impuesto sobre Sociedades se calculará sobre el resultado económico positivo, antes de impuestos, modificado únicamente por las diferencias permanentes, registrándose en la cuenta 630. “Impuesto sobre beneficio”. Se tendrán en cuenta, igualmente, las deducciones y bonificaciones, las cuales constituirán una minoración del gasto contable.
 - En el supuesto de pérdidas compensables fiscalmente se utilizará la cuenta 4745. “Crédito a compensar del ejercicio...” siempre que su realización futura esté razonablemente asegurada. Su importe, se calculará aplicando el tipo impositivo del ejercicio a la base imponible negativa del mismo.
 - Las diferencias entre el gasto devengado (630) y el impuesto a pagar (4752) surgirán a causa de las diferencias temporales negativas, originando pasivos fiscales dentro del balance o de las diferencias temporales positivas y créditos a compensar, dando lugar a cuentas de activo por tributación diferida. Igualmente se considerarán los pagos fraccionados y retenciones a cuenta.
 - Las diferencias temporales se contabilizarán en la cuenta 479. “Impuesto sobre beneficio diferido” si son negativas y en la cuenta 4740. “Impuesto sobre beneficio anticipado si son beneficios”. La utilización de la cuenta 4740, al igual que la cuenta 4745, estará condicionada a la segura recuperación futura.
 - Cuando las diferencias permanentes den lugar a una minoración del gasto por impuesto devengado, tal reducción podrá ser objeto de periodificación en las

cuentas anuales. Esta periodificación se realizará en su caso, correlacionando la reducción del gasto por impuesto con la depreciación del activo que motivó la diferencia permanente. Para efectuar la periodificación se creará, dentro del subgrupo 13, la partida “Ingresos fiscales a distribuir en diferentes ejercicios”, dentro de la agrupación del Balance “B) Ingresos a distribuir en diferentes ejercicios”.

- Las deducciones y bonificaciones del impuesto, no aplicadas fiscalmente por insuficiencia de cuota, se registrarán contablemente cuando no existan dudas razonables de que se podrán aplicar en futuros ejercicios, estando prevista su periodificación cuando estén ligadas a activos fijos. La periodificación recibirá un tratamiento parecido al de las diferencias permanentes.

- Cualquier cambio producido antes de la formulación de las cuentas anuales, que incida en la contabilidad del efecto impositivo, se deberá tener en cuenta para la cuantificación del gasto por Impuesto de Sociedades devengado. En particular, conocida la modificación del tipo de gravamen antes de la elaboración de los estados financieros, se procederá a ajustar en los mismos el importe de los impuestos anticipados y diferidos, así como los créditos derivados de las bases imponibles negativas.

- Respecto a la aplicación del Principio de prudencia se puede señalar:
 - Los impuestos diferidos son contabilizados en todo caso.
 - Los créditos por compensación de bases imponibles negativas y los impuestos anticipados solo eran objeto de contabilización en la medida en que tuviesen un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura. Por ello, si existían dudas acerca de su recuperación posterior, por aplicación del Principio de prudencia, no debían ser registrados en las cuentas anuales como tales. Así, por cautela sólo se contabilizaban los impuestos anticipados y créditos impositivos cuya realización futura estuviese asegurada; con ello se impedía la creación de activos ficticios.
 - Los créditos derivados de la compensación de bases imponibles negativas sólo eran objeto de registro contable cuando el resultado fiscal negativo se

hubiese producido como consecuencia de un hecho no habitual en la gestión de la empresa, siempre que razonablemente se considerase que las causas que originaron dichas pérdidas hubiesen desaparecido y que se fueran a obtener beneficios fiscales que permitiesen su compensación en un plazo no superior al previsto en la legislación tributaria para la compensación de bases imponibles negativas; es decir, siete años con carácter general, y con el límite máximo de diez años (actualmente ampliado a quince desde la óptica fiscal).

- Los créditos derivados de deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota eran objeto de registro contable cuando, habiéndose realizado la actividad u obtenido el rendimiento que otorgó el derecho a la deducción o la bonificación, una estimación razonable indicase que podrían ser objeto de aplicación futura. También eran objeto de contabilización las deducciones que ocasionaran en ejercicios futuros un menor gravamen del beneficio obtenido en una operación realizada en el ejercicio, siempre que fuese previsible el cumplimiento de las condiciones establecidas por la norma fiscal para su aplicación. Asimismo, en ambos casos no debían existir dudas en cuanto al disfrute de estos beneficios fiscales en los próximos años, estimándose su aplicación en un plazo no superior a diez años.

En base a las normas expuestas anteriormente, las cuentas utilizadas en la contabilización del impuesto sobre beneficio, con el PGC de 1990, han sido las siguientes¹⁷⁹:

Cuenta 137. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios: Periodificación de las diferencias permanentes que den lugar a una minoración del gasto por impuesto devengado.

Cuenta 138. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios. Periodificación de la reducción del gasto devengado por Impuesto

¹⁷⁹ No se han tenido en cuenta las reglas y cuentas especiales a utilizar para las sociedades que tributan en régimen de los grupos de sociedades.

de Sociedades derivada de las deducciones y bonificaciones en la cuota, excluidas las retenciones y pagos a cuenta.

Cuenta 141. Provisión para impuestos. Importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirá, dependiendo del cumplimiento o del incumplimiento de determinadas condiciones¹⁸⁰.

Cuenta 4709. Hacienda Pública, deudor por devoluciones de impuestos. Créditos con la Hacienda Pública por razón de devoluciones de impuestos (por las retenciones y pagos a cuenta a devolver).

Cuenta 473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta. Cantidades retenidas a la empresa y pagos realizados a cuenta del impuesto sobre beneficios.

Cuenta 4740. Impuesto anticipado. Exceso del impuesto sobre beneficios a pagar respecto del impuesto sobre beneficios devengado.

Cuenta 4741. Impuesto sobre beneficio anticipado a largo plazo. Exceso del impuesto sobre beneficios a pagar respecto del impuesto sobre beneficios devengado, cuya reversión o cancelación se va a producir a largo plazo.

Cuenta 4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a corto plazo. Importe de la disminución del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de deducciones o bonificaciones de dicho impuesto pendientes de aplicación a corto plazo.

Cuenta 4744. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a largo plazo. Importe de la disminución del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de deducciones o bonificaciones de dicho impuesto pendientes de aplicación a largo plazo.

Cuenta 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio... Importe de la reducción del impuesto sobre beneficio a pagar en el futuro derivada de la existencia de bases imponibles negativas de dicho impuesto pendientes de compensación.

¹⁸⁰ La utilización de esta cuenta suscitó una gran controversia, como señala Llorente, M^a S., debido en gran parte a la vaguedad de su redacción. A pesar de que inicialmente se pensó que la cuenta surgió como consecuencia de la consideración en la Cuarta Directiva del Impuesto sobre Beneficios como una carga más del periodo, pero no como una obligación del mismo, Llorente opina, que la citada cuenta fue concebida para otros tributos distintos al Impuesto sobre Beneficio. Prueba de ello se encuentra en los motivos de cargo y abono de la cuenta 631 “Otros Tributos” del PGC de 1990. Vid. Aspectos contables del Impuesto sobre Sociedades, ICAC, 1997, págs. 112-113.

Cuenta 4746. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio... a largo plazo.

Importe de la reducción del impuesto sobre beneficio a pagar en el futuro derivada de la existencia de bases imponibles negativas de dicho impuesto pendientes de compensación, cuya reversión o cancelación se va a producir a largo plazo.

Cuenta 4752. Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades. Importe pendiente del impuesto sobre sociedades a pagar.

Cuenta 479. Impuesto sobre beneficios diferido. Exceso del impuesto sobre beneficios devengado respecto del impuesto sobre beneficios a pagar.

Cuenta 4791. Impuesto sobre beneficio diferido a largo plazo. Exceso del impuesto sobre beneficios devengado respecto del impuesto sobre beneficios a pagar cuya reversión o cancelación se va a producir a largo plazo.

Cuenta 630. Impuesto sobre beneficios. Importe del impuesto devengado en el ejercicio.

Cuenta 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios¹⁸¹. Disminución conocida en el ejercicio, del impuesto anticipado o del crédito impositivo por pérdidas a compensar, o aumento, igualmente conocido en el ejercicio, del impuesto diferido, respecto de los impuestos anticipados, créditos impositivos o impuestos diferidos anteriormente generados.

Cuenta 638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios¹⁸². Aumento, conocido en el ejercicio, del importe del impuesto anticipado o del crédito impositivo por pérdidas a compensar, o disminución, conocida igualmente en el ejercicio del impuesto diferido, respecto de los impuestos anticipados, créditos impositivos o impuestos diferidos anteriormente generados.

A continuación se recoge esquemáticamente el proceso de cálculo del gasto por impuesto y la cuota a pagar:

¹⁸¹ Para el supuesto de sociedades transparentes se utilizará la cuenta 6323. “Ajustes negativos en la imposición en entidades transparentes”.

¹⁸² Para el supuesto de sociedades transparentes se utilizará la cuenta 6328. “Ajustes positivos en la imposición en entidades transparentes”.

CUADRO VIII. Esquema de contabilización del IS en el PGC de 1990.

Impuesto devengado	Impuesto a pagar
Resultado contable antes de impuestos + Diferencias permanentes - Diferencias permanentes	Resultado contable antes de impuestos + Diferencias permanentes - Diferencias permanentes
= Resultado contable ajustado x Tipo impositivo	= Resultado contable ajustado + Diferencias temporales - Diferencias temporales = Resultado fiscal - Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores = BASE IMPONIBLE x Tipo Impositivo
= Impuesto Bruto - Deducciones y bonificaciones	= Cuota íntegra - Deducciones y bonificaciones
= Impuesto devengado (Cuenta 630)*	= Cuota líquida
	- Retenciones y pagos a cuenta = Impuesto a pagar (Cuenta 4752)

* El resultado neto del ejercicio será el Resultado contable antes de impuesto menos el impuesto devengado, que figurará en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Comparando los dos esquemas, se observa que la diferencia entre la cuota líquida y el impuesto devengado se deberá al efecto de las diferencias temporales y a las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Asimismo, las deducciones de la cuota por incentivos fiscales y las bonificaciones del impuesto sobre sociedades aplicadas en la declaración de este tributo, minorarán el gasto por impuesto recibiendo un tratamiento similar al de las diferencias permanentes.

Para AECA¹⁸³, el impuesto sobre beneficios empresariales, se define como “uno de los gastos del ejercicio, al calcular el resultado de la entidad, cuyo importe se determinará en función del impuesto atribuible contablemente al ejercicio siguiendo al

¹⁸³ Cfr. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Documento nº 9, “Principios contables: Impuesto sobre beneficio”, junio 1989, edición revisada en 1991, pág. 21.

principio de devengo, con independencia de la cuota que la empresa tenga que pagar a la Hacienda Pública como consecuencia de la liquidación correspondiente al citado tributo”. A continuación, se muestran las diferencias más importantes entre los PGC aprobados antes de la reforma de 2007, a efectos de la relación entre la contabilidad y la fiscalidad:

CUADRO IX. Comparativa de la relación entre contabilidad y fiscalidad en los PGC de 1973 y 1990.

PGC de 1973	PGC de 1990
<ul style="list-style-type: none"> - Plan no fiscal, pero alta influencia de la normativa fiscal. - El IS forma parte del reparto de resultados, representa la participación del Estado en los beneficios. - El subgrupo 63 (Tributos) solamente se compone de una cuenta. - No es obligatorio con carácter general, tan solo para aquellas empresas que se acogían a alguna ley de regularización de balances. 	<ul style="list-style-type: none"> - Plan no fiscal, preeminencia de la norma contable. - El IS se considera gasto del ejercicio, siendo el saldo resultante de Pérdidas y Ganancias el equivalente al denominado “beneficio líquido”. - El subgrupo 63 (Tributos), es objeto de desarrollo y se amplía el desarrollo del grupo subgrupo 47 (Administraciones Públicas) utilizando subcuentas. - Obligatorio, con carácter general, en lo referente a 1ª parte (Principios contables), 4ª parte (Cuentas anuales) y 5ª parte (Normas de valoración). - Aparición de las diferencias temporales y permanentes y créditos fiscales a compensar. - Aparición del concepto de imagen fiel.

3.5. La información relativa al Impuesto de Sociedades en los estados contables: Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Memoria.

En el PGC de 1990 se destinaba la cuarta parte a las Cuentas Anuales: Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Memoria. Las referencias al Impuesto de Sociedades en las mismas son las siguientes:

Parte I. Normas de elaboración de las Cuentas Anuales.

De las 12 normas de elaboración incluidas en la cuarta parte del PGC de 1990, únicamente la Norma 8ª, referente al Cuadro de financiación¹⁸⁴ se refiere a algún aspecto del Impuesto sobre Sociedades. Así, en su apartado d) se recoge que:

d) “*Los resultados del ejercicio serán objeto de corrección para eliminar los beneficios o pérdidas que sean consecuencia de correcciones valorativas de activos inmovilizados o pasivos a largo plazo, los gastos e ingresos que no hayan supuesto variación del capital circulante y los resultados obtenidos en la enajenación de elementos del inmovilizado. Las partidas que dan lugar a la corrección del resultado son, entre otras, las siguientes:*

- *Aumento del beneficio o disminución de la pérdida:*

1...

.....

7. Impuesto sobre sociedades (diferido en el ejercicio) y los ajustes pertinentes.

- *Disminución del beneficio o aumento de la pérdida*

1...

.....

7. Impuesto sobre sociedades (anticipado en el ejercicio y crédito impositivo generado en el ejercicio por compensación de pérdidas) y los ajustes pertinentes.

¹⁸⁴ En el PGC de 2007, el *cuadro de financiación* ha desaparecido. En el PGC de 1990, estaba concebido como “una descripción de la financiación básica que ha entrado en la empresa y de su inversión o empleo, así como su incidencia en las variaciones del circulante; y todo ello referido al ejercicio corriente y al precedente...”. Cfr. López González, E. y otros, Contabilidad Financiera, McGraw-Hill, 1994, pág. 629.

Parte II. Modelos de Cuentas Anuales

a) *El Impuesto de Sociedades en el Balance*. Los conceptos y cuentas previstos en el PGC de 1990 para recoger la información fiscal en el Balance de Situación, con la debida separación, son los que a continuación se señalan:

- Activo:
 - Saldo de Impuestos anticipados.
 - Crédito por pérdidas a compensar en el ejercicio.
 - Saldo de Hacienda Pública deudor por devolución de impuestos.
 - Saldo de Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.
- Pasivo:
 - Saldo de impuestos diferidos.
 - Saldo de Hacienda Pública acreedor por Impuesto de Sociedades.
 - Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.
 - Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios.

Los conceptos anteriores se reflejaban en el Balance en los siguientes epígrafes:

Nº de Cuenta	ACTIVO
	A) Accionistas (socios) por desembolsos no exigidos.
	B) Inmovilizado.
	IV. Inmovilizaciones financieras.
4741, 4746	9. Administraciones Públicas a largo plazo.
	C) Gastos a distribuir en varios ejercicios.
	D) Activo circulante.
	III. Deudores.
4709, 4740, 4745, 4748*, 4749*	6. Administraciones Públicas.

(*) Operaciones intra-grupo

Nº de Cuenta	PASIVO
	A) Fondos propios.
	B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios.
137, 138	4. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios.
	C) Provisiones para riesgos y gastos.
141	2. Provisiones para impuestos.
	D) Acreedores a largo plazo.
	IV. Otros acreedores.
4791	4. Administraciones Públicas a largo plazo.
	E) Acreedores a corto plazo.
	V. Otras deudas no comerciales.
4752, 479, 4798*	1. Administraciones públicas.
	F) Provisiones para riesgos y gastos a corto plazo.
141	2. Provisiones para impuestos.

(*) Operaciones intra-grupo

b) El Impuesto de Sociedades en la cuenta de Pérdidas y Ganancias. En la cuenta de resultados, del PGC de 1990, al igual que ocurre con el PGC de 2007, la empresa debe recoger, como gasto, la cuantía del impuesto que corresponda al ejercicio, ofreciendo el saldo neto después de impuestos. Si la empresa disfruta de deducciones o incentivos fiscales, éstos deben aparecer como ingresos correlacionados con el gasto por impuesto, a menos que la empresa hubiese optado por la otra alternativa que ofrecía el PGC: imputar el ahorro fiscal al resultado del ejercicio, contabilizando el impuesto de sociedades como impuesto neto, es decir, minorando el resultado contable bruto en el importe de las deducciones. Si los incentivos no se contabilizaban como ingreso porque se hubiera elegido esta última alternativa, la empresa debería al menos reflejarlo en la Memoria.

Los gastos relacionados con la contabilización del Impuesto de Sociedades se presentaban en los siguientes epígrafes de la cuenta de pérdidas y ganancias:

Cuenta de Pérdidas y Ganancias

Nº de cuenta	Debe
	A) Gastos.
630*, 633, (638)**,(6323, 6328)***	15. Impuesto sobre Sociedades.
635****,(6320, 6321)***	16. Otros impuestos.

(*) Con signo positivo o negativo según su saldo.

(**) Cuando se efectúe un ajuste positivo en la imposición sobre beneficios por contabilización de impuestos anticipados producidos en un ejercicio anterior y que no fueron objeto de registro contable o bien por la afloración de un crédito impositivo por pérdidas en un ejercicio posterior al que se originó hay que tener en cuenta lo siguiente: si dicho ajuste fuese significativo, deberá reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias desglosando la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades, de forma que se refleje separadamente el gasto producido en el ejercicio y el que se deriva de impuestos anticipados o de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

(***) 632x. Entidades transparentes, efecto impositivo

(****) 635. Gastos devengados por impuestos sobre beneficios en regímenes fiscales extranjeros.

c) **El Impuesto de Sociedades en la Memoria.** Al regular el contenido de la Memoria del PGC de 1990, nuestra legislación expresaba la necesidad de practicar la conciliación de las diferencias producidas entre la carga fiscal y la carga real¹⁸⁵. La Memoria de la empresa debía reflejar la conciliación entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible, indicando las diferencias permanentes y temporales que existiesen.

Los apartados relevantes para la información fiscal dentro de la Memoria eran dos:

a) El apartado 4. 1), relativo a las **Normas de valoración**, donde se hacía referencia a los criterios seguidos para la periodificación de diferencias

¹⁸⁵ Arts. 35-43 de la IV Directiva de la CE y el arts. 200.10 y 200.11 de la Ley de Sociedades Anónimas.

permanentes y deducciones y bonificaciones fiscales, en el supuesto de haber sido ésta la alternativa elegida por la empresa para la contabilización de las mismas. Asimismo, se indicaba si se habían respetado en el cálculo del impuesto sobre beneficios los criterios contables definidos en el Plan General de Contabilidad.

- b) El apartado 15, es el que explícitamente se dedicaba al reflejo de la *Situación fiscal*. Por una parte, se realizaba la conciliación entre resultado contable y base imponible, reflejándose los aumentos y disminuciones a practicar sobre el resultado contable, motivados por las diferencias temporales o permanentes que hubieran surgido, tal como se refería en el artículo 200, de la recién aprobada Ley de Sociedades Anónimas:

Conciliación del Resultado Contable con la Base Imponible
del Impuesto sobre Sociedades

Resultado contable del ejercicio -----			
	Aumentos	Disminuciones	
Impuesto sobre Sociedades	----	----	----
Diferencias permanentes	----	----	----
Diferencias temporales:			
- Con origen en el ejercicio	----	----	----
- Con origen en ejercicios anteriores	----	----	----
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	(-----)		
Base imponible (resultado fiscal)	-----		

Se incluían, asimismo, en este apartado todas las incidencias de carácter fiscal tales como:

- La diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores y la carga fiscal ya pagada o que se habría de pagar por esos ejercicios, en la medida en que esa diferencia tuviese un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura.

- Las diferencias que se producían entre la valoración contable y la que correspondía por correcciones de valor excepcionales de los elementos del activo inmovilizado y del activo circulante, que sean debidas solamente a la aplicación de la legislación fiscal, debidamente justificadas.
- Bases imposables negativas pendientes de compensar fiscalmente.
- Naturaleza e importe de los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como desgravación por inversión, deducciones y bonificaciones.
- Compromisos adquiridos en relación con incentivos fiscales.
- Cualquier otra información de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal (impacto sobre el balance de los cambios en los tipos de gravamen, criterios de periodificación utilizados...).

Parte III. Modelos de Cuentas Anuales Abreviadas

De la misma manera que en el Balance no abreviado, se recogía la misma información, aunque con menor detalle:

Balance de Situación Abreviado

Nº de cuenta	ACTIVO
	B) Inmovilizado.
4741, 4746	IV. Inmovilizaciones financieras.
	D) Activo circulante.
4709, 4740, 4745, 4748, 4749	III. Deudores.

Nº de cuenta	PASIVO
137, 138	B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios.
141	C) Provisiones para riesgos y gastos.
4791	D) Acreedores a largo plazo.
4752, 479, 4798	E) Acreedores a corto plazo.
141	F) Provisiones para riesgos y gastos a corto plazo.

Cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada

Recogía la misma información que la cuenta no abreviada

Nº de cuenta	Debe
	A) Gastos.
630*, 633, (638)**, 6323, 6328	15. Impuesto sobre Sociedades.
635, 6320, 6321	16. Otros impuestos.

Memoria abreviada

En la Memoria abreviada se mantenía el apartado 4 “Normas de valoración”, con el mismo contenido del epígrafe 1) de la Memoria normal. Sin embargo, el apartado 15. “Situación fiscal” no existía, por lo que en las cuentas abreviadas no se realizaba la conciliación del resultado con la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

3.6. El régimen simplificado de la Contabilidad en España.

La Ley 62/2003, de 30 de diciembre “de acompañamiento” de la Ley de Presupuestos añadió una nueva disposición adicional (decimocuarta) a la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, en la que establecía un nuevo régimen simplificado de la contabilidad, para las sociedades de reducida dimensión. Dicho régimen consistía en la posibilidad de formular las Cuentas Anuales en modelos específicos, así como de aplicar criterios de registro contable simplificado en operaciones de arrendamiento financiero y de *gasto por Impuesto de Sociedades*, siempre que en la Memoria de las Cuentas Anuales se incluya la información suficiente. A estos criterios se les denominaba “Normas de valoración simplificadas”.

El régimen ha sido derogado por la Ley 16/2007 de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, estableciéndose en su

disposición final primera que “atendiendo a la singularidad de las empresas de muy reducida dimensión, el desarrollo reglamentario incorporará otros criterios de registro y valoración simplificados; en particular, en el *gasto por el Impuesto de Sociedades* y en las operaciones de arrendamiento financiero y otras de naturaleza similar”.

El régimen simplificado recogido en la Ley 2/1995, podía ser aplicado por cualquier entidad, cualquiera que fuese su forma jurídica, de reducida dimensión económica, que debiendo llevar su contabilidad ajustada al Código de Comercio, o a las normas que las regulaban, reuniesen durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias establecidas en Reglamento aprobado por RD 296/2004, de 20 de febrero, en relación con el total de las partidas del activo, el importe neto de la cifra anual de negocios y el número medio de trabajadores empleados¹⁸⁶.

El régimen simplificado introducido a partir de la Ley 62/2003 recogía las sugerencias formuladas en tal sentido en el Libro Blanco, recogiendo igualmente, como se dice en la exposición de motivos, los pronunciamientos en ese mismo sentido del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes, así como con el Derecho positivo de otros Estados miembros de la Unión Europea.

Respecto al criterio de tratamiento contable simplificado del Impuesto sobre Beneficios, al igual que ahora establece el RD 1515/2007 (PGC Pymes) en su artículo 4 “Criterios específicos aplicables por microempresas”, establecía que se contabilizasen por el criterio de caja, mucho más simple que el complicado criterio del devengo o del efecto impositivo exigido por el PGC de 1990 y ahora por el PGC de 2007. Es decir, con el criterio simplificado, el impuesto sobre beneficios es considerado como gasto del ejercicio por los pagos de cuota efectivos realizados en cada ejercicio. Esta simplificación era más aparente que real, al implicar que buena parte de la información requerida por la aplicación del método del efecto impositivo se trasladase a la Memoria simplificada.

¹⁸⁶ a) Que el total de las partidas del activo no supere un millón de euros.

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios sea inferior a dos millones de euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 10.

4. EL LIBRO BLANCO PARA LA REFORMA DE LA CONTABILIDAD EN ESPAÑA Y SUS RECOMENDACIONES SOBRE LA RELACIÓN CONTABILIDAD-FISCALIDAD.

Una década después de la reforma contable producida en España, que culminó con la aprobación del PGC de 1990, se constituye por Orden del Ministerio de Economía, de 16 de marzo de 2001, una Comisión de Expertos con el objeto de elaborar un informe sobre la situación actual de la contabilidad española y líneas básicas para abordar su reforma. Dicho informe constituye el referente más próximo y directo de la última reforma contable española.

La justificación de la creación de la citada Comisión se basó en la necesidad de reflexionar sobre el modelo contable existente, apoyándose en las siguientes circunstancias:

- Internacionalización de las empresas españolas.
- Incorporación de nuestro país a la moneda única.
- Usuarios de la información contable residentes no solo en nuestro país sino en la Unión Europea o incluso otros países.
- Aparición de nuevos instrumentos financieros.
- Importancia de los activos inmateriales.
- Necesidad de una reforma en el Derecho contable vigente.
- La coexistencia de diversos órganos normalizadores.
- La conveniencia de aplicar un modelo contable con menores exigencias de información para las pequeñas y medianas empresas.

La Comisión estaba compuesta por representantes de la Administración Pública, de las asociaciones de contabilidad, de las Corporaciones de auditores, asociaciones empresariales, expertos en Derecho mercantil, así como por personas que habían influido anteriormente en la normalización contable española y por expertos en la materia.

La Comisión concluyó su trabajo con la confección y aprobación de su informe, que fue publicado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, con el

nombre de “*Informe sobre la situación actual de la contabilidad española y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco)*”, el cual contiene no sólo las recomendaciones del pleno de la Comisión de Expertos, sino también el conjunto de informes emitidos por la siete Subcomisiones formadas para estudiar y emitir informes especiales ante dicha Comisión. Una de dichas Subcomisiones, fue la encargada de estudiar las relaciones contabilidad-fiscalidad ante la posible incorporación a nuestro ordenamiento de las normas IASB.

La estructura del Libro Blanco consta de 14 capítulos dedicados cada uno de ellos al análisis y a fijar la postura mayoritaria de la Comisión en torno a problemas correspondientes a áreas específicas en que se fragmentó, para su mejor estudio, la temática general de la Contabilidad empresarial. En el capítulo 15, *Conclusiones y Recomendaciones*, se enumeran las distintas recomendaciones acordadas en el seno de la Comisión de expertos sobre los diferentes asuntos estudiados de las diversas áreas. Por último, al final del Informe, se incorporan ocho Apéndices, siete de los cuales corresponden a los respectivos Informes de las siete Subcomisiones.

Las líneas básicas del informe se pueden clasificar en tres grupos, que se corresponden con los tres grandes problemas que se plantearon en la Comisión de Expertos:

- a) Estructura general del modelo contable español, donde el planteamiento general aprobado fue actuar siempre para conseguir la coherencia con la tradición contable española.
- b) Solución de problemas técnicos, surgidos con el transcurrir de los años a medida que el conjunto de soluciones establecidas en el modelo contable se quedaban obsoletas por la irrupción de nuevas operaciones y hechos económicos cuyo reflejo contable no se podía acometer con las soluciones establecidas.
- c) Entramado institucional de la contabilidad, sobre el que se reflexionó de forma crítica, para proponer un conjunto sustancial de cambios que establecieran un sistema contable más flexible, participativo y vertebrado. Las propuestas en este

extremo particular no sólo se centran en la recomendación de que haya un *solo órgano emisor de normas contables*, sino también de que exista un conjunto de instituciones de refuerzo y control del cumplimiento de las mismas y en la reestructuración del Derecho contable, en lo que se refiere a las normas a través de las que se manifiesta, así como en la necesidad de seguir con la coordinación entre las normas contables y las normas fiscales. La idea de una norma contable única, para la contabilidad española, ha sido una demanda constante a partir de la separación entre contabilidad y fiscalidad, iniciada con la emisión del PGC de 1990 y ratificada con la aprobación en 1995 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. No hay que olvidar que en España, tradicionalmente, han existido varios organismos emisores de normas contables. Aunque la competencia general la ha desempeñado el ICAC, han existido competencias normativas especiales encomendadas respectivamente al Banco de España, la Dirección General de Seguros y a la Comisión Nacional del Mercado de Valores (en adelante, también CNMV) sobre las empresas sometidas respectivamente a supervisión y control por parte de dichas entidades. La principal consecuencia de este sistema ha sido que las respectivas normas no han tenido una armonía total.

La Subcomisión para el estudio de las relaciones contabilidad-fiscalidad, fue creada por Resolución de 27 de septiembre de 2001 del ICAC. Su objeto fue el estudio de los posibles efectos de la incorporación de las normas (NIC/NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)¹⁸⁷, en relación con los efectos que pudieran producir en cuanto a la relación de las normas contables y las tributarias, en particular el Impuesto sobre Sociedades.

¹⁸⁷ El International Accounting Standards Board (IASB) es el organismo internacional responsable de la emisión de normas internacionales de contabilidad. Fue creado en 1973 (bajo la denominación de IASC), por un acuerdo entre organizaciones profesionales de distintos países, siendo el Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España (IACJCE), el representante de España en este organismo. Su organización se reformó en 2001, pasando a ser un organismo independiente, regido por una fundación. En la actualidad, actúa de forma coordinada con los organismos emisores de normas contables más importantes del mundo, incluida la Comisión de la UE. Asimismo, el IASB tiene aprobado un procedimiento formal para la elaboración, discusión y aprobación de las normas y las interpretaciones, que garantiza la participación de todas las partes interesadas. A partir de 2001, las normas emitidas por el IASB, se denominan *Normas Internacionales de Información Financiera* (NIIF), manteniéndose la denominación de *Normas Internacionales de Contabilidad* (NIC), para las emitidas con anterioridad.

El tema de la contabilidad del efecto impositivo ha sido tratado por la Comisión de Expertos a partir del informe de la citada Subcomisión, en el que se trataron tres problemas:

- a) la incorporación de las Normas IASB al Derecho contable español,
- b) la adaptación concreta de la NIC (Norma Internacional de Contabilidad) 12 sobre el Impuesto a las Ganancias, y
- c) las modificaciones adicionales que deberían establecerse en la normativa para permitir la adecuada implantación de esta norma.

El Libro Blanco sobre Contabilidad y Fiscalidad, en su capítulo 11, hace referencia a los tres aspectos anteriores.

4.1. Incorporación del modelo contable del IASB.

Según se dispone en el Libro Blanco, la evolución de la contabilidad en España en los próximos años estará marcada por la estrategia de la Comisión en materia de contabilidad, en parte ya concretada normativamente a través de la Directiva 2001/65CE¹⁸⁸. Esta estrategia está basada en la progresiva aceptación en la Unión Europea de las normas internacionales de contabilidad, que proceden de una organización profesional de carácter privado, International Accounting Standards Board (en adelante, también IASB).

Las NIC no son, por sí mismas, normas legales, y por tanto, el resultado contable derivado de la aplicación de las mismas no podría ser tenido como elemento esencial de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, por impedirlo el principio constitucional de reserva de ley (arts. 31.3 y 133.1 de la Constitución). Dichas normas con un carácter técnico y profesional en su origen, se transforman en normas jurídicas directamente aplicables cuando se integran en un Reglamento comunitario, pero no por ello tienen la naturaleza de ley.

¹⁸⁸ Por ella, se modifican las Directivas 78/660/CEE (cuarta), 83/349/CEE (séptima) y 86/635/CEE (Entidades de Crédito), en lo que se refiere a las normas de valoración aplicables en las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedad, así como de los bancos y otras entidades financieras.

Con la base de una motivación inicial de carácter fiscal, a saber, la salvaguarda del principio de reserva de ley, se hace valer la conveniencia de que las NIC se incorporen al Derecho contable a través de los cauces jurídicos tradicionales: ley y reglamento. Frente a este método de incorporación de las NIC a nuestro Derecho contable, existe otro que consistiría, simplemente, en que las mismas fueran directamente aplicables, incluso para las cuentas anuales individuales, a raíz de su publicación en el Boletín Oficial de la Unión Europea. Esta alternativa es jurídicamente viable, considerando que las NIC forman parte de un Reglamento comunitario y, por tanto, son normas jurídicas de aplicación directa. Ahora bien, desde el punto de vista fiscal, y en particular de la determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades, una normativa contable que no cumpliera con el principio de reserva de ley no podría ser el fundamento de dicha determinación. Por ello, sería razón suficiente para rechazar la alternativa de la aplicación directa de las NIC por la sola publicación de las mismas en el Boletín Oficial de la Unión Europea.

En conclusión, para que las NIC tengan validez a efectos de determinación de la base imponible, deberán incorporarse al Derecho positivo, para cumplir con el requisito de la mencionada reserva de ley que establece la Constitución Española para los tributos. Esto significa que la trasposición al Derecho contable español de las NIC, ya sea con el texto original o modificadas como ha sugerido la Subcomisión de Opciones, debe hacerse utilizando instrumentos jurídicos propios del Estado español, con el nivel correspondiente. Por tanto la solución que pudiera ser más efectiva desde el punto de vista fiscal sería la sustitución de las normas contables existentes por otras inspiradas en las NIC.

4.2. Enfoque en el cálculo del efecto impositivo.

El segundo problema tratado por la Comisión de Expertos fue el método a adoptar para la contabilidad del efecto impositivo. Admitida la conveniencia de reconocer los

pasivos y activos por impuestos diferidos, se señalan los dos enfoques para su contabilización¹⁸⁹:

- a) El método basado en la cuenta de resultados, que se centra en las *diferencias temporales*, esto es, en las diferencias entre el resultado contable antes de impuestos y el resultado fiscal sujeto al impuesto (la base imponible) que se producen en el periodo.
- b) El método basado en el balance de situación, es decir, en las diferencias entre el valor contable de los activos y pasivos y el valor atribuido a estos elementos a efectos fiscales (su base fiscal), que se manifiestan a la fecha de cierre del balance y dan lugar a las *diferencias temporarias*.

En España, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad de 1990 y las Resoluciones del ICAC que lo desarrollan, los tributos diferidos (impuestos diferidos e impuestos anticipados, según la terminología del Plan) se contabilizaban siguiendo el método basado en la cuenta de resultados, a partir de las diferencias temporales que se producen durante el ejercicio. A partir de la aprobación del NPGC de 2007 los tributos diferidos pasan a contabilizarse por el método de la deuda; este nuevo enfoque derivado de la última reforma mercantil, es objeto de desarrollo en el epígrafe 8 de este capítulo.

El método basado en la cuenta de resultados era el establecido por la primitiva Norma Internacional de Contabilidad (NIC 12) emitida en 1979 por el IASC. Sin embargo, la nueva NIC 12 emitida en 1996, realizaba una primera modificación en la misma en la que se adoptaba el enfoque americano del balance del método de la deuda. Para Zamora Ramírez y Sierra Molina¹⁹⁰, con esta revisión, podía decirse que quedaba establecido un “referente internacional claro para la implantación de una alternativa contable concreta: método de la deuda, asignación comprensiva, enfoque sobre el balance y sin posibilidad de descuento”. En el año 2000 se produjo una nueva revisión que solo añadió el tratamiento contable del efecto fiscal del reparto de dividendos, en jurisdicciones tributarias con un doble tipo de gravamen.

¹⁸⁹ Estos enfoques han sido explicados en el epígrafe 1.1 de este capítulo.

¹⁹⁰ Cfr. Zamora Ramírez, C y Sierra Molina, G.J., “Una Perspectiva Crítica desde el Marco conceptual respecto a la Contabilización del Impuesto sobre Beneficios”, Revista de Contabilidad (ASEPUC), Volumen 3, nº 5, 2000, pág. 183.

Con el nuevo enfoque, se cuantifican los pasivos y activos por impuestos diferidos aplicando el tipo impositivo previsto a las diferencias temporarias, que son las que existen entre la valoración contable de activos y pasivos y su base fiscal. Desde un punto de vista práctico, este nuevo enfoque no supone con carácter general diferencias apreciables en la valoración de impuestos anticipados y diferidos en relación con el sistema basado en la cuenta de resultados. Asimismo, la mecánica de cálculo de los activos y pasivos fiscales, por dicho sistema, presenta una serie de ventajas frente a la que propone la nueva NIC 12 del sistema basado en el balance:

- El método de las diferencias temporarias requiere la elaboración de balances con criterios fiscales, mientras que ello no sucede en el método de las diferencias en resultados.
- Los conceptos manejados en el método de resultados son de más fácil comprensión que los de la nueva NIC 12.
- La nueva forma de cálculo se separa de la mecánica de liquidación del Impuesto de Sociedades, que para determinar la base imponible parte del resultado contable y lo modifica por las diferencias, las cuales son muy trascendentes desde el punto de vista de la gestión del impuesto, por lo que no parece que pueda prescindirse de su registro y comunicación.

Por otra parte, se consideró que había que tener presente, que la normativa contable relativa al efecto impositivo era relativamente reciente en nuestro país, y su introducción, que supuso un cambio radical en relación con la concepción anterior, requirió un importante esfuerzo de adaptación. Por tanto, un nuevo cambio de norma, tendría que ser cuidadosamente valorado, sobre todo si ese cambio no suponía efectos prácticos significativos en cuanto a la información a suministrar y, por el contrario, sí aumentaba la complejidad de los conceptos y la dificultad de aplicación del sistema.

Por todo lo anterior, la recomendación de la Comisión de Expertos respecto a la incorporación de la NIC 12 a la normativa contable española, y teniendo en cuenta que esta norma prescribe una forma más compleja de valorar y reconocer el efecto impositivo, fue la *de mantener el modelo existente, basado en las diferencias temporales que nacen de imputaciones fiscales y contables con diferentes valoraciones en la cuenta de resultados*, y arbitrar, para determinadas operaciones especiales que no

inciden directamente en los resultados, sino que se proyectan en las partidas del balance de situación, el reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos.

Esta postura supondría el establecimiento de un tratamiento específico para recoger diferencias que se manifiestan primero en el balance de situación y luego en la cuenta de resultados, y crear también activos y pasivos por tributación diferida, como es el caso de las aportaciones de capital y las fusiones. Con ello se obtendría en la práctica un resultado similar al expuesto en la mencionada norma de contabilidad, pero sin las complejidades que podría traer la asunción del reconocimiento del efecto impositivo a partir del balance de situación.

En sintonía con la Comisión de Expertos, se encuentra la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, la cual ha mantenido la postura tradicional del efecto impositivo no solamente no revisando el Documento nº 9 “Impuesto sobre Beneficios”, sino que incluso ha mostrado su preferencia por el método tradicional de la deuda basada en el resultado al emitir el Documento nº 21 referente al impuesto diferido en las cuentas consolidadas.

No obstante, dentro del Grupo de Trabajo que ha elaborado la reforma del Plan General Contable, el subgrupo destinado a la contabilización del impuesto planteó no seguir dicha recomendación en pro de una mayor armonización mundial.

4.3. Cambios en la determinación del resultado.

El tercer y último problema abordado por la Subcomisión fue la reforma de algunas normas para que la implantación de las NIC en nuestro ordenamiento jurídico, siempre y cuando se efectuase mediante norma de rango suficiente, pudiera hacerse con neutralidad fiscal, eximiendo de ser consideradas en la base imponible las contrapartidas de valor razonable (especialmente las que van a reservas) o los cargos y abonos derivados de la puesta en equivalencia.

Con objeto de conseguir neutralidad fiscal en los cambios propuestos, se consideró importante regular la transición a las NIC, desde el punto de vista fiscal. Esta transición,

no debía acarrear cargas fiscales diferentes que las que se originarían por seguir en el sistema actual. La Comisión, a partir del trabajo de la Subcomisión, no vio excesivos problemas en conciliar una contabilidad inspirada estrechamente en las NIC, con lo que ello supone de cambios en el valor de ciertos activos (valor razonable, puesta en equivalencia en las cuentas individuales... etc), de manera que ha postulado, de hecho, una neutralidad fiscal en relación con los cambios derivados de la reforma contable.

Por todo lo anterior, y en relación con las diferencias del resultado contable, determinado por el Plan General de Contabilidad y el que se deriva de la aplicación del modelo IASB, teniendo en cuenta los fundamentos en los que se sustenta la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades, se entendía que debía valorarse la posibilidad de modificar los siguientes aspectos:

1. El artículo 19.3, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el sentido de incluir los ingresos imputados contablemente a reservas, por así preverlo una norma legal o reglamentaria (la futura incorporación de las normas del IASB u otras derivadas de las mismas).
2. Hacer que, sea cual fuere el criterio seguido por la empresa, el ajuste o imputación contable derivado de la aplicación del “valor razonable” carezca de relevancia fiscal en tanto no se realice el mismo.
3. El supuesto relativo a las participaciones en el capital y, en particular en el de imputación de ganancias directamente a resultados cuando se aplique el procedimiento de puesta en equivalencia¹⁹¹, teniendo en cuenta la posible forma de articular la deducción por doble imposición económica o, al menos, la anticipación de la deducción de la cuota.
4. Regular los efectos del régimen de primera implantación de las NIC, para que no se produzcan anticipos ni diferimientos en el pago de impuestos, en la medida en que se quiera conseguir neutralidad fiscal.

En cualquier caso, como ya se ha mencionado, se consideró que los previsibles cambios de la normativa contable futura, no debían suponer modificación de la

¹⁹¹ El procedimiento de *puesta en equivalencia* completa y mejora la información contable ofrecida por un grupo de empresas al incorporar a las cuentas consolidadas, las sociedades asociadas.

recaudación de impuestos, es decir, no debe haber aumentos o disminuciones de recaudación debidos exclusivamente a posibles modificaciones de criterios y normas contables vigentes.

Por último, en relación con la actualización de los impuestos diferidos (activos o pasivos), se considera que debido a las dificultades que conlleva la actualización, se opta por el criterio de no actualización de los importes de dichos impuestos.

En resumen, las recomendaciones sobre contabilidad y fiscalidad son las siguientes:

1. La incorporación de los criterios IASB, para su validez a efectos fiscales, debería hacerse a través de normas reglamentarias.
2. Mantenimiento del mismo esquema actual de contabilización para el impuesto sobre beneficios, con las modificaciones técnicas imprescindibles en las normas fiscales, exigidas por las variaciones introducidas por la reforma de las normas contables.
3. Máximo respeto de la reforma contable a la neutralidad fiscal, aplicando para ello las modificaciones pertinentes en la normativa fiscal que garanticen este objetivo.

5. ASPECTOS CONTABLES DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS A NIVEL INTERNACIONAL: LA NICE-12.

5.1. Introducción.

El primer intento de internacionalización de la contabilidad, fue llevado a cabo mediante el Plan Contable Internacional o Plan Monmen, aprobado en las Jornadas Internacionales celebradas en París, en junio de 1953, pero fracasó años después por sus ambiciosos objetivos¹⁹². Los pronunciamientos contables en relación al Impuesto sobre Sociedades han sido numerosos en los últimos años, siendo destacable el hecho de que la intromisión de la norma fiscal en la norma contable ha sido un hecho común en la mayoría de los países al igual que ha ocurrido en España.

Los Organismos Internacionales más importantes, cuyos pronunciamientos contables han sido especialmente relevantes son los siguientes:

- La Organización de Naciones Unidas (en adelante, también ONU). Estuvo relacionada con la regulación de la contabilidad internacional por primera vez en 1972, cuando el secretario general estableció un grupo para examinar el impacto de las empresas multinacionales. Este grupo identificó la necesidad de una armonización contable internacional, llevando a la formación del Grupo de Expertos en Principios Contables y de Presentación en 1976. En su seno, existen dos posturas sobre su implicación en la armonización contable internacional, los que opinan que es un fórum apropiado para desarrollar principios contables obligatorios y los que opinan que dicha armonización contable debe ser voluntaria. Dichas posturas están relacionadas con el grado de desarrollo económico de sus miembros, decantándose por el primer criterio los países desarrollados.
- La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, también OCDE). Con el objetivo de mejorar la información de las empresas multinacionales, en 1976, los gobiernos de los países que forman la OCDE

¹⁹² Vid. Cubillo Valverde, C. “Los Principios Contables Internacionales”, en Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1990, pág. 26.

aprobaron los principios directores de la organización; ello dio lugar a la creación en 1979 del Grupo de Trabajo sobre normas contables, formado por expertos de todos los países miembros. Con carácter consultivo intervinieron organismos que representaban a los empresarios, a los sindicatos y a la profesión contable; igualmente participó el International Accounting Standards Committee (en adelante, también IASC). Su preocupación por las relaciones entre contabilidad y fiscalidad fue constante, llevándole a publicar en 1985, la Recomendación nº 4, en la que se aconseja que los estados financieros se elaboren a partir de normas contables, independientemente de las normas fiscales. Hay que señalar que, los miembros de la OCDE son los países industrializados, en los cuales están domiciliadas la mayoría de las multinacionales. Según el informe hecho público, se podían distinguir tres enfoques en el tratamiento de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad:

- Los estados financieros se elaboran según métodos y principios contables independientes de las reglas fiscales. La cuantía del impuesto se determina a partir del beneficio contable, mediante los oportunos ajustes extracontables, siendo posible la conciliación entre ambos.
 - Las normas contables se ven influidas por las fiscales, pudiendo estas últimas exigir el registro en libros con criterios tributarios, de gastos e ingresos para que puedan ser reconocidos fiscalmente. Se prohíben las anotaciones contables contrarias a la norma fiscal y los estados financieros se obtienen de forma extracontable.
 - Por último, la presentación de los estados financieros descansa en principios y métodos contables, salvo las excepciones que responden a necesidades de carácter fiscal.
- El Conseil National de la Comptabilité (en adelante, también CNT). Fue el organismo que emitió en 1979, el proyecto del nuevo Plan Francés, el cual posteriormente dio lugar al Plan Contable General de 1982 y que sirvió de base al PGC español de 1990. En lo referente a las relaciones entre contabilidad y fiscalidad es partidario de la separación de ambas materias, siendo posible su conciliación.

- La Comunidad Económica Europea (en adelante, también CEE). Para los países europeos, la CEE es una fuerza importante de armonización de la contabilidad. Aunque en la armonización de la fiscalidad de los impuestos societarios no se ha conseguido grandes avances, como se detalla en el epígrafe 5.3 del capítulo tercero de este trabajo, la armonización contable es ya un hecho en los países miembros. La aprobación de las Directivas Comunitarias del Derecho de Sociedades supuso el comienzo de la armonización contable, teniendo su punto culminante con la reciente normativa aprobada, Ley 16/2007 de 4 de julio, *de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea*; esta norma y sus repercusiones fiscales son objeto de estudio en el epígrafe 6 de este capítulo. Los aspectos técnicos de las materias contables las ha venido realizando, desde 1958, la Unión Europea de Expertos Contables, Económicos y Financieros (en adelante, también UEC), constituyéndose en 1961 el Grupo de Estudios de Expertos Contables, el cual contaba con estructura propia e independencia. Posteriormente, dicho Grupo, en 1986 se fusionó con el UEC, formando la Federación de Expertos Contables Europeos. Con la incorporación de España a la CEE, el 1 de enero de 1986, entraron en vigor las Directivas contables, existiendo un plazo de 2 años para la puesta en vigor de las disposiciones necesarias para su adaptación y un plazo adicional de 18 meses para la aplicación de dichas disposiciones.

- La Federación de Expertos Contables Europeos (en adelante, también FEE). Creada en 1987, tiene como función representar a la profesión contable europea en la Comisión Europea.

- El Financial Accounting Standards Board (en adelante, también FASB). Es un organismo privado que emite los principios de contabilidad generalmente aceptados en EEUU. Desde 1944, en este país, fue aceptado el *método del efecto impositivo* a través del Accounting Research Bulletin (ARB) nº 23, "Accounting for Income Taxes", trasladado al ARB nº 43 y reafirmado en el ARB nº 44; tuvo un desarrollo posterior, en diciembre de 1967 en el Accounting Principles Board (APB Opinión nº 11). El mencionado documento contemplaba la conveniencia de registrar el

impuesto reflejando el efecto impositivo por el *método de capitalización*, siendo igualmente aceptados, los *métodos de la deuda* y del *valor neto de impuestos*.

En diciembre de 1987, el FASB emite el “Statement nº 96, Accounting for Income Taxes” (SFAS 96)¹⁹³, que sustituye al APB nº 11 de 1967. Dicho pronunciamiento, considera como método adecuado para contabilizar el Impuesto sobre beneficios el denominado, “Asset and Liability Method”, equivalente al *método de la deuda*, el cual implica el reconocimiento tanto de los activos como de los pasivos por impuestos diferidos; asimismo, con el nuevo método se computaba el cálculo del efecto impositivo utilizando la tasa impositiva vigente en los distintos momentos en que se esperaba revirtiesen las distintas partidas de impuestos. Debido a las complejas consecuencias en el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos, de los 7 miembros del Board la norma fue aprobada únicamente por el acuerdo de cinco de ellos, siendo su puesta en práctica retrasada en varias ocasiones y por diversos motivos (reducir complejidad, preparar a la profesión contable...). Finalmente, su complejidad y los altos costes de ejecución que conllevaban su aplicación, que no se veían compensados por una mayor información, dio lugar a su sustitución, en 1992, por el SFAS nº 109. A pesar de no llegar a ser nunca obligatorio, el SFAS nº 96 introdujo una importante novedad conceptual, mantenida actualmente por el SFAS nº 109: el abandono de las diferencias temporales y la adopción de las diferencias temporarias para la contabilización del impuesto sobre las ganancias. La nueva norma, simplificó notablemente a la anterior, encontrándose en línea con el desarrollo reglamentario que sobre la materia existía a nivel internacional¹⁹⁴. En la actualidad, aunque con algunas diferencias de aplicación, se basa en el mismo principio básico que la NIC 12, el *método de la deuda basado en el balance de situación*.

Como características de la norma americana (US GAAP) SFAS nº 109, se pueden señalar¹⁹⁵:

¹⁹³ Statement of Financial Accounting Standards (pronunciamiento del FASB que regula el Impuesto sobre Beneficios).

¹⁹⁴ Vid. LLorente Sanz, M^o Soledad. Aspectos Contables del Impuesto sobre Sociedades, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1997, págs. 130-136.

¹⁹⁵ Vid. Corona Romero, E. y Palomares Laguna, J. “Diferencias de las normas contables locales con los US GAAP versus diferencias de las NIC/NIIF con los US GAAP”, Revista Técnica Contable, febrero 2009, págs. 51-52.

- Reconocimiento de todos los impuestos diferidos de activo y pasivo por todas las diferencias temporarias y por todos los créditos fiscales, incluso si la transacción no afecta al resultado contable ni a la base imponible, excepto por aquellas diferencias que surgen por el reconocimiento inicial de un fondo de comercio.
 - Registro de una provisión en los casos que no se considere “más probable que no” (more likely than not), la recuperación de los créditos fiscales.
 - Clasificación de los impuestos diferidos en corrientes o no corrientes en función del elemento que genera la diferencia.
 - Registro en la cuenta de resultados del impacto de las variaciones en la tasa impositiva.
 - La activación basada en el valor presente no está permitida.
- El International Accounting Standards Board (IASB)¹⁹⁶. Es una Organización Internacional privada, independiente y sin finalidad lucrativa, creada en 1973, por la profesión contable para establecer y promover normas contables, así como mejorar y armonizar la contabilidad a nivel mundial; tiene su sede en Londres. Su órgano deliberante, formado por expertos contables y financieros, emite proyectos de Norma y recibe y considera comentarios de cualquier interesado en la información financiera empresarial, realizando sus reuniones en público y justificando desde el punto de vista del marco conceptual sus decisiones finales. El objetivo declarado del IASB es trabajar en la consecución de un único conjunto de normas globales de alta calidad, comprensibles y de obligado cumplimiento, para la preparación de la información financiera, desarrolladas de acuerdo con los principios de transparencia, claridad y globalidad¹⁹⁷. En julio de 1995 acordó elaborar un programa de trabajo conjunto con la Organización Internacional de Comisiones de Valores (en adelante, también IOSCO), para establecer un conjunto de normas contables internacionales, con aplicación para aquellas empresas interesadas en la cotización de sus valores en los mercados internacionales. Actúa, además, con carácter consultivo en los grupos de Trabajo de la OCDE, ONU y CEE. En la actualidad tiene publicadas 41

¹⁹⁶ Anteriormente, International Accounting Standards Committee (IASC).

¹⁹⁷ Vid. “Normas Internacionales de Información Financiera 2003”, CISS, 2003, pág. P-3.

Normas¹⁹⁸ y entre ellas, la NIC 12 publicada en marzo de 1979 (revisada posteriormente), aborda la problemática entre contabilidad y fiscalidad. Esta Norma es objeto de estudio en el epígrafe 5.3. de este capítulo.

El IASB ha logrado su mayor reconocimiento a nivel europeo a partir de 2005, a través del Reglamento 1606/2002, según el cual los Estados miembros de la U.E. han permitido o exigido a determinadas sociedades que a partir del día 1 de enero de 2005 presenten sus *cuentas consolidadas* de conformidad con las normas internacionales de información financiera. Es de mención, el Acuerdo de Norwalk, firmado el 18 de septiembre de 2002, entre el IASB y el FASB, por el que ambos organismos se comprometían a desarrollar normas contables compatibles y de alta calidad para la preparación de información financiera en los mercados financieros nacionales e internacionales, compartiendo esfuerzos y recursos¹⁹⁹.

5.2. Las Normas Internacionales de Información Financiera.

La información contable, desde el punto de vista del usuario, tradicionalmente ha presentado diversas deficiencias, derivadas en algunos casos de las diferencias contables internacionales. Esta problemática, produce cierta incredulidad entre los usuarios de las cuentas, debido fundamentalmente a los cambios que en muchos casos han experimentado las normas contables de un país a otro²⁰⁰. Lo que los usuarios esperan de la contabilidad es que ofrezcan información fiable, objetiva, relevante y comparable a nivel internacional con otras empresas. En este contexto, las Normas Internacionales de Contabilidad, elaboradas por el IASB, son el punto de partida para la deseada comparabilidad.

¹⁹⁸ Algunas de ellas han sido derogadas ó sustituidas por otras, o revisadas. En concreto, la NIC 12 original, “Contabilización del Impuesto a las Ganancias” de julio de 1979, fue sustituida por la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”, de octubre de 1996, siendo modificada posteriormente en varias ocasiones y revisada por última vez en el año 2000.

¹⁹⁹ Vid. Ucieda Blanco, José L. “Convergencia del IASB y el FASB: ¿quimera o realidad?”, V Jornada de Contabilidad Financiera, octubre 2005, Madrid.

<http://www.sc.ehu.es/efwibare/Otros/UCIED~19.PDF>

²⁰⁰ Las materias donde más diferencias contables entre países han existido son, entre otras, en los criterios de valoración de activos, en el tratamiento de ingresos y gastos, en la dotación de amortizaciones y provisiones (deterioros), en la investigación y desarrollo y en las operaciones en moneda extranjera.

La Unión Europea para superar la política de Directivas, que por su amplio margen de aplicación se habían mostrado insuficientes para alcanzar el mencionado objetivo de comparabilidad que debe caracterizar a toda información contable, decidió no elaborar normas contables y adoptar, es decir incorporar a su ordenamiento jurídico, las normas elaboradas por el IASB. Para ello, la UE creó un órgano especializado que asesora a la Comisión Europea, respecto a la aceptación de las nuevas normas internacionales que se vayan aprobando formado, al igual que el IASB, por expertos independientes: el European Financial Reporting Advisory Group (en adelante, también EFRAG). Este órgano tiene también la misión de comentar los Proyectos de Norma del IASB y sugerir qué proyectos nuevos debe abordar en el futuro.

Según el artículo 2 del Reglamento CE-1606/2002, “*se entenderá por normas internacionales de contabilidad las Normas internacionales de contabilidad (NIC), las Normas internacionales de información financiera (NIIF) y las interpretaciones correspondientes (interpretaciones del SIC²⁰¹/interpretaciones del IFRIC²⁰²), las modificaciones ulteriores de dichas normas y de las interpretaciones correspondientes, así como las futuras normas y las interpretaciones correspondientes que pueda elaborar o aprobar el Consejo de normas internacionales de contabilidad (CNIC)*”.

Como se observa, esta definición puede dar lugar a confusión, ya que denomina de manera idéntica al concepto a definir con una de las partes de que se compone. Por ello, para evitar la confusión que se viene produciendo, en parte propiciada por el mencionado artículo 2 del Reglamento CE-1606/2002, entre las normas de la Unión Europea, de las privadas en que pueden tener su origen, se denomina NICes a las normas que cumplen los requisitos establecidos en el artículo 3.4 del Reglamento CE-1606/2002, es decir “*a las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por la Unión Europea y publicadas íntegramente, en forma de reglamento de la Comisión, en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas*” (en adelante, también DOUE).

Desde su publicación en el DOUE, según Gonzalo Angulo²⁰³, no son únicamente unas normas interesantes y respetadas por ciertas empresas, sino que forman un conjunto normativo de aplicación obligatoria en todo el territorio de la UE, y por ello

²⁰¹ Standard Interpretations Committee (Comité de Interpretaciones de las Normas).

²⁰² International Financial Reporting Interpretations Committee (Comité Internacional de Interpretaciones de Información Financiera).

²⁰³ Vid. Gonzalo Angulo, José Antonio. “Principales cambios entre las Normas Internacionales de Información financiera y el PGCE”, Revista Partida Doble, núm. 152, 2004, págs. 6-46.

deben ser conocidas con detalle por los profesionales contables, los auditores, las empresas, los profesores o los estudiantes de materias relacionadas con la administración de empresas o las finanzas.

5.3. La Norma Internacional de Contabilidad nº 12, referente a la Contabilización del Impuesto de Sociedades.

Estados Unidos ha sido el país donde más se ha debatido la problemática del efecto impositivo y, consiguientemente, donde se han producido los principales desarrollos normativos que han sido tomados como referencia para la elaboración de normas en un gran número de países. Fruto de esta influencia de los desarrollos normativos estadounidenses fue la Norma Internacional de contabilidad (NIC) 12 emitida por el International Accounting Standard Committee (IASC) en 1979, que tiene como objetivo establecer las pautas para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, tratando las consecuencias actuales y futuras de la misma. Inicialmente, en España, se denominaba a esta norma “Impuesto sobre beneficios”, sin embargo, en la última revisión la traducción oficial autorizada por el IASC la denomina “NIC-12 (revisada en 2000), Impuesto sobre las Ganancias”.

Inicialmente, en dicha norma se aceptaba tanto el método de capitalización como el de la deuda basado en la cuenta de resultados. Este último, como ya se ha comentado, centrado en las diferencias temporales entre el resultado contable y fiscal para el reconocimiento de impuestos diferidos, era el utilizado en España en el PGC de 1990; la norma fue reordenada en 1994. En su versión original, la NIC 12 permitía el reconocimiento tanto comprensivo como parcial del efecto impositivo; posteriormente, en 1996 se produjo una revisión de la misma que suprimió el método de capitalización y la asignación parcial, exigiendo el reconocimiento de todas las diferencias temporales, aunque permitía ignorarlas cuando existiera razonable evidencia de que no revertirían a la empresa en un periodo de tiempo considerable (al menos tres años)²⁰⁴. Sin embargo la

²⁰⁴ En este mismo sentido, el Statement of Standard Accounting Practice número 15: Accounting for Deferred Taxation (SSAP-15), aprobado en el Reino Unido en 1978, requirió la contabilización de todas las diferencias temporales a corto plazo (1 año), para el resto se consideraba como horizonte temporal razonable de reversión el periodo de tres años.

modificación más importante fue el establecimiento obligatorio del método de la deuda basado en el balance de situación.

La revisión de la NIC 12 del IASC, supuso un notable acercamiento hacia las posturas del Financial Accounting Standard Board (FASB), que García Olmedo²⁰⁵ atribuye al acuerdo firmado en 1995 por el IASC y el IOSCO, con el fin de lograr que las NICs fuesen aceptadas por todos los mercados capitales el mundo. Asimismo, se han emitido dos interpretaciones SIC que tiene relación con la NIC 12: SIC-21: Impuesto sobre las Ganancias – Recuperación de Activos no Depreciables Revalorizados y SIC-25: Impuesto sobre las Ganancias – Cambios en la Situación fiscal de la empresa o de sus accionistas. La NIC 12 (revisada), abandona el enfoque de la cuenta de resultados, para adoptar el método basado en el balance, en el cual son las diferencias temporarias²⁰⁶, entre valor contable y fiscal de los activos (pasivos), las que dan lugar a los impuestos diferidos. La principal diferencia pues, entre la NIC 12 revisada y el derogado PGC de 1990 (basado en la NIC 12 original), reside en la utilización de métodos distintos para el reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos. Mientras que la NIC 12 utiliza el método basado en el balance de situación (diferencias temporarias), la normativa española se apoyaba en el método de la cuenta de resultados (diferencias temporales). Con la aprobación del PGC de 2007, se pasa a utilizar al igual que en la nueva NIC, como posteriormente se comentará, el método basado en el balance de situación.

Fue modificada tres veces durante el año 1999; concretamente en mayo de 1999, la NIC 10, “Hechos Posteriores a la Fecha del Balance”, modifico el párrafo 88 sobre la información a revelar derivada de activos contingentes y pasivos contingentes relacionados con los impuestos. En el año 2000 se modificó, en el mes de abril, para actualizar las referencias cruzadas y la terminología como consecuencia de la emisión de la NIC 40 “Inmuebles de Inversión”. Posteriormente, en octubre, se aprobaron nuevas modificaciones, en este caso, para especificar el tratamiento contable de las

²⁰⁵ Cfr. García Olmedo, R. “El IASC revisa la contabilización del Impuesto sobre Beneficios”, Boletín AECA, nº 46, 1998, pág. 32-35.

²⁰⁶ Concepto más amplio que el de diferencia temporal. Las diferencias temporales en la cuenta de resultados son diferencias entre la ganancia fiscal y el resultado contable, que se originan en un ejercicio y revierten en otro u otros posteriores. Las diferencias temporarias en el balance son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo y su importe en libros, dentro del balance. La base fiscal de un activo o pasivo es el valor atribuido a los mismos para efectos fiscales. Todas las diferencias temporales son también temporarias aunque no a la inversa.

consecuencias fiscales del reparto de dividendos, sobre el que no se pronunciaba anteriormente. Los principales cambios e incorporaciones, realizados en esta materia, fueron los siguientes:

- Los activos y pasivos por impuestos diferidos se valorarán a “la tasa aplicable a las ganancias no distribuidas” (párr. 52A).
- Las consecuencias fiscales de los dividendos se reconocerán cuando se reconozca el pasivo por el pago de los mismos, siendo la contrapartida los resultados del ejercicio (párr. 52B). Para García-Olmedo²⁰⁷ la elección de este momento supone una inconsistencia interna, ya que dichas consecuencias al estar más relacionadas con sucesos pasados, como se indica en la norma, deberían reconocerse sin esperar al acuerdo formal del reparto. Igualmente, no es consistente con el resto de la norma, la contrapartida utilizada, ya que al realizarse el reparto de dividendos con cargo al patrimonio neto, este debería ser su contrapartida.
- Respecto a los impuestos retenidos, se aclara que este se realiza por cuenta de los accionistas y que se deben cargar al patrimonio neto como parte de los dividendos (párr. 65A). Este párrafo fue objeto de muchas críticas, como señala García-Olmedo²⁰⁸, ya que no puntualiza que es lo que se entiende por impuestos retenidos; no es lo mismo un impuesto retenido que una entrega a cuenta y sus consecuencias contables son por lo tanto distintas.
- Sobre la información adicional a suministrar, esta va a depender de que la obligación por el pago del dividendo acordado no se encuentre reconocida en el balance (párr. 81(i)). Asimismo, hay que revelar información sobre las consecuencias potenciales derivadas del pago de dividendos.

La NIC 12 actual (revisada en 2000) fue adoptada por la Unión Europea, a través del Reglamento nº 1725/2003 de la Comisión de 29 de septiembre de 2003²⁰⁹, siendo su aplicación obligatoria, según establece el artículo 4 del Reglamento CE-1606/2002, para

²⁰⁷ García-Olmedo, Domínguez, R. “Análisis del E-68 y la nueva NIC-12 (revisada 2000)”, contenido en Una revisión de las conexiones entre las magnitudes contables y las fiscales del Impuesto sobre Sociedades, Universidad de Granada, 2001, pág. 553.

²⁰⁸ Vid. García-Olmedo, Domínguez, R. “Análisis del E-68 y la nueva NIC-12 (revisada 2000), op. cit., pág. 549.

²⁰⁹ Reglamento nº 1725/2003 de la Comisión de 29 de septiembre de 2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo.

los ejercicios financieros que comiencen a partir del 1 de enero de 2005, en la elaboración de las *cuentas consolidadas* de las empresas que en la fecha de cierre de su balance, sus valores hayan sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro ²¹⁰. Posteriormente, ha sido modificada en el año 2004 por los siguientes Reglamentos (CE): nº 2086/2004 de la Comisión de 19 de noviembre de 2004, nº 2236/2004 de la Comisión de 29 de diciembre de 2004, nº 2238/2004 de la Comisión de 29 de diciembre de 2004 y finalmente en el año 2005 por el Reglamento nº 211/2005 de la Comisión de 4 de febrero de 2005²¹¹.

El Reglamento (CE) nº 1725/2003 ha sido derogado por el Reglamento (CE) nº 1126/2008 de la Comisión de 3 de noviembre de 2008, con objeto de incluir en un único documento, todas las normas presentadas por el IASB, así como sus interpretaciones, adoptadas íntegramente en la Comunidad a 15 de octubre de 2008.

5.3.1. Objetivos y características de la NIC 12.

La NIC 12 tiene como objetivo prescribir un tratamiento contable del impuesto sobre beneficios, estableciendo los métodos de:

- Contabilización del gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios.
- Contabilización de activos (pasivos) por impuestos diferidos, derivados de diferencias temporarias.
- Contabilización de activos por pérdidas y créditos fiscales no utilizados, aplicando los mismos criterios que para la activación de diferencias temporarias deducibles.

²¹⁰ Artículo 4, del Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad:

“Para los ejercicios financieros que comiencen a partir del 1 de enero de 2005 inclusive, las sociedades que se rigen por la ley de un Estado miembro elaborarán sus cuentas consolidadas de conformidad con las normas internacionales de contabilidad adoptadas de acuerdo con el procedimiento establecido en el apartado 2 del artículo 6 si, en la fecha de cierre de su balance, sus valores han sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro, en el sentido del punto 13 del artículo 1 de la Directiva 93/22/CEE del Consejo, de 10 de mayo de 1993, relativa a los servicios de inversión en el ámbito de los valores negociables”

²¹¹ Como consecuencia de la modificación de la NIIF 2 “Pagos basados en acciones”, se modifica la NIC 12, incorporándose a la misma dos nuevos párrafos y un nuevo subtítulo “Impuesto corriente y diferido derivado de una transacción con pago basado en acciones”. Las modificaciones recogidas en el apéndice C del Reglamento, se aplicarán a partir del 1 de enero de 2005.

- Presentación del impuesto sobre beneficios en los estados financieros, reflejando por separado los componentes principales del gasto (ingreso) por dicho impuesto.

Para ello, la NIC 12 establece dos principios básicos que constituyen la filosofía en que se ha basado el desarrollo de la norma:

1. Hipótesis de recuperación futura del valor. Implica que, tras el reconocimiento de un activo o pasivo del balance, está inherente en la empresa la expectativa de que se recuperará o liquidará dicho elemento por una cuantía como mínimo igual a su importe en libros. Se trata de una hipótesis implícita en la definición de diferencia temporaria.
2. Hipótesis de coherencia en el registro. Indica que las consecuencias fiscales de las transacciones deben contabilizarse de la misma manera que dichas transacciones. Ello afecta directamente a las contrapartidas en que se reconocen los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos.

Respecto a las características de la norma, se pueden destacar las siguientes:

- ✓ Aceptación del método de la deuda, es decir, método del pasivo basado en el balance, que contempla las diferencias temporarias surgidas de los activos y de los pasivos exigibles. De esta forma se obliga a la revisión de los saldos mantenidos por el efecto impositivo, cuando se produzca alguna modificación en el tipo impositivo al cual fueron contabilizados.
- ✓ El reconocimiento, no sólo de las diferencias derivadas por la distinta valoración de ingresos y gastos, sino también por aquellas originadas por divergencias en las valoraciones entre activos y pasivos. Solo se exceptúan a dicho reconocimiento los siguientes pasivos por impuestos diferidos: cuando el fondo de comercio tiene un valor fiscal nulo, con objeto de evitar incrementos en el valor contable de dicho fondo, y los activos y pasivos derivados del efecto impositivo de diferencias en la valoración de activos y pasivos, cuando estas no provengan de combinaciones de

empresas o no afecten al beneficio contable o al fiscal; esta diferencia, no se contempla en el pronunciamiento del FASB.

- ✓ La exigencia del reflejo de activos por impuestos diferidos, cuando sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales en el futuro para realizar el activo por impuestos diferidos. No obstante cuando se tenga un historial de pérdidas, habrá de reconocer un activo por impuestos diferidos sólo en la medida que tenga diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, o bien disponga de otro tipo de evidencia sobre la existencia de beneficios fiscales disponibles en el futuro.
- ✓ Prohibición de reconocer pasivos por impuestos diferidos derivados de los impuestos a pagar por las ganancias no distribuidas de las sociedades dependientes o asociadas en el supuesto de que la empresa matriz sea capaz de controlar el momento de reversión y sea probable que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible.
- ✓ Exigencia (no permisión), de reconocimiento de los pasivos por impuestos diferidos en el caso de haberse realizado revalorizaciones de activos.
- ✓ Prohibición de descontar las partidas de activos y pasivos por impuestos diferidos, para contabilizarlas por su valor actual.
- ✓ Prohibición de clasificar como activos o pasivos corrientes los activos o pasivos por impuestos diferidos.
- ✓ Establecimiento de condiciones restrictivas para compensar los saldos deudores y acreedores que representen respectivamente impuestos anticipados y diferidos.
- ✓ Importante cantidad de información a suministrar en la memoria sobre el efecto impositivo y referida entre otras a:
 - cada clase de diferencia temporaria, pérdida a compensar y créditos fiscales no utilizados,
 - explotaciones en interrupción definitiva, y
 - el importe del activo por impuestos diferidos y la naturaleza de la evidencia que apoya el reconocimiento de los mismos.
- ✓ Se recoge, asimismo, el tratamiento de los ajustes al valor razonable de activos y pasivos que se derivan de una combinación de negocios.
- ✓ Consecuencias fiscales del reparto de dividendos, comentado anteriormente.

Otros aspectos a tener en cuenta son:

- En la nueva NIC 12, no se mencionan deliberadamente las diferencias permanentes, teniendo el carácter de temporal todas las diferencias que pudieran existir entre contabilidad y fiscalidad, aunque no todas pueden ser objeto de reconocimiento. Lo verdaderamente significativo de este planteamiento radica en que las diferencias serán claramente visibles en el balance de situación, por la pura confrontación entre valor contable y base fiscal de los activos o pasivos exigibles.
- Al igual que en el pronunciamiento del FASB, el efecto impositivo de las diferencias temporales debe valorarse por las cantidades resultantes de aplicar los tipos que vayan a ser de aplicación en los ejercicios en los que se espere realizarlos. En este caso, deberá tenerse en cuenta los tipos que están en vigor en el momento de su contabilización. No obstante a diferencia del SFAS 109 (pronunciamiento del FASB sobre el IS), la NIC 12 permite registrar los efectos impositivos de las diferencias temporales en función de nuevos tipos anunciados por la autoridad fiscal, pero aun no aprobados legalmente.

5.3.2. Diferencias entre el nuevo enfoque de la NIC 12 (revisada) y el enfoque del PGC de 1990 en la contabilidad del efecto impositivo.

Resumiendo, las principales diferencias conceptuales entre la NIC 12 revisada y la normativa contable española, antes de la reforma del PGC de 2007, hacen referencia al método de registro del Impuesto sobre Beneficios, al reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos y anticipados y a la posible compensación entre activos y pasivos fiscales.

Hay que señalar, igualmente, que el límite temporal de 10 años para la realización futura de los impuestos anticipados existente en la normativa española no se recoge en la NIC 12 (revisada). Igualmente, la normativa española tampoco establecía, antes de la reforma de 2007, el desglose de los activos y pasivos por impuestos diferidos tal como establece la Norma Internacional. Dichas diferencias quedan reflejadas en el cuadro siguiente:

CUADRO X. Diferencias entre la NIC 12 revisada y
la normativa contable española, antes de la reforma de 2007.

Concepto	NIC 12 (revisada)	Normativa Española 2006
Enfoque	Método de la deuda basado en el balance.	Método de la deuda basado en cuenta de resultados.
Justificación	Definición de elementos.	Principio de correlación.
Tipos de diferencias	Temporarias. Concepto amplio que incluye las diferencias temporales y dan lugar a <i>impuestos diferidos</i> . Surgen por las diferencias entre el valor neto contable de un activo o de un pasivo y su base fiscal (magnitudes de fondo).	Temporales y permanentes. Se regulan los conceptos de <i>impuestos anticipados</i> y <i>diferidos</i> que surgen por diferencias entre contabilidad y fiscalidad (magnitudes de flujo).
Reconocimiento de <i>activos</i> por impuestos diferidos	Solo serán objeto de reconocimiento en el caso de que sea probable la existencia de futuros beneficios fiscales que permitan la recuperación del <i>activo por impuesto diferido</i> .	Se reconocerán en el caso de que su realización futura sea probable (prácticamente segura), no pudiéndose corregir su valor mediante provisiones.
Reconocimiento de <i>pasivos</i> por impuestos diferidos	Se establecen límites para la contabilización de un <i>pasivo fiscal</i> .	Se deberá contabilizar el <i>pasivo fiscal</i> correspondiente, sin excepciones.
Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos	Se reconocerán en la cuenta de resultados, excepto en el caso de que se relacionen con partidas de patrimonio neto.	Se reconocerán en todo caso en la cuenta de resultados.
Presentación en el balance de las cuentas del efecto impositivo	Se reflejan como <i>activos (pasivos)</i> fuera del circulante.	Se reflejan en el balance en función del plazo esperado para su reversión o cancelación.
Compensación de <i>activos y pasivos</i> fiscales	Se podrán compensar en el caso de que la empresa esté amparada legalmente para ello y tenga la intención de proceder a la compensación.	No está permitida la compensación de <i>activos y pasivos</i> , de acuerdo con el Principio de no Compensación

Fuente: O. Amat. y otros. "Comprender las Normas Internacionales de Contabilidad", Ediciones Gestión 2000, 2003 y elaboración propia.

Por último, señalar que los principales organismos emisores de normas contables en el mundo, parecen estar de acuerdo en que la alternativa más apropiada para el reflejo del efecto impositivo es el método de la deuda con asignación comprensiva de las diferencias temporales, recomendándose además el reflejo de las diferencias que tienen su origen en la distinta valoración de activos y pasivos a efectos contables y fiscales.

El Comité de Contacto de las Directivas Contables²¹² ha realizado un trabajo con el nombre de “Estudio de la implantación de las NIC por parte de la UE”, en particular, los aspectos correspondientes a la asunción de la NIC 12, llegando a la conclusión, de que, aunque se exigirá modificar a las empresas europeas las formas actuales de contabilización de los impuestos diferidos, *“en la práctica las diferencias entre ambos métodos no son tan marcadas como podría parecer en la teoría”*. En concreto, los únicos aspectos que presentan divergencias con las actuales Directivas son los que seguidamente se enumeran:

- Prudencia en el reconocimiento de activos por impuestos diferidos.
- Test de probabilidad para el pasivo por impuestos diferidos.
- Clasificación de activos por impuestos diferidos como activo circulante.

Con la publicación definitiva del Reglamento (CE) nº 1725/2003 de la Comisión de 29 de septiembre de 2003, se oficializan las NIC, y entre ellas, la NIC 12 “Impuesto sobre las ganancias”, culminándose con la aprobación de dicho reglamento, un largo proceso de modificación y modernización del Derecho contable comunitario.

Inicialmente, la implantación de esta normativa afectó a los grupos empresariales que tuviesen admitidos sus títulos a cotización oficial y para los ejercicios que se iniciaran a partir de 1 de enero de 2005, siempre que a la fecha de cierre del ejercicio alguna de las sociedades del grupo hubiese emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, o que sin cumplir la condición anterior hubiese optado por la aplicación de dicha normativa²¹³.

²¹² Órgano consultor formado por representantes de los Estados miembros y representantes de la Comisión de Expertos, creado por esta última para responder a la exigencia contenida en el artículo 52 de la Directiva 78/660/ CEE (Cuarta Directiva).

²¹³ Disposición final duodécima de la Ley 62/2003 de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.

Por otra parte, el Reglamento (CE) 1606/2002²¹⁴, dio libertad para que los Estados miembros pudiesen obligar a todas las empresas a utilizar el nuevo esquema contable. Así, el Reglamento europeo está afectando, progresivamente, al resto de las empresas.

5.3.3. Posición doctrinal respecto a la revisión de la NIC 12. La consistencia del método del efecto impositivo dentro del marco conceptual.

En el ámbito teórico, se ha discutido si el Impuesto sobre Beneficios debe ser considerado o no como un gasto, decantándose mayoritariamente la doctrina por considerarlo como tal. En relación con la naturaleza del Impuesto como gasto, Hendriksen señala que se trata de un “gasto de hacer negocios”, ya que la gerencia toma sus decisiones basándose en los beneficios después de impuestos²¹⁵. Asimismo, en última instancia esta partida está asociada con “el derecho a realizar operaciones lucrativas en un clima económico favorable suministrado por el Estado”²¹⁶.

Siguiendo a Zamora Ramírez y Sierra Molina²¹⁷, se puede decir que los principios que justifican el reconocimiento del efecto impositivo para los pronunciamientos institucionales son fundamentalmente:

- El principio del devengo por el que el efecto fiscal debe registrarse en el período en el cual se reconoce contablemente el hecho que lo genera.
- El principio de correlación de gastos e ingresos. Cada transacción aparte de su efecto económico, conlleva un efecto fiscal, que incrementa o disminuye el Impuesto sobre Beneficios. El efecto impositivo consiste precisamente en reconocer dicho efecto fiscal independientemente de cuando se reconozca a efectos tributarios. Este ha sido uno de los soportes fundamentales del posicionamiento doctrinal a favor del efecto impositivo. Sobre este principio descansa igualmente la asignación comprensiva, ya que todas las diferencias

²¹⁴ Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002.

²¹⁵ Vid. Hendriksen, Eldon S. Teoría de la Contabilidad, UTEHA, México, 1981, pág. 535-538

²¹⁶ Vid. Hendriksen, Eldon S. Teoría de la Contabilidad, op. cit., pág. 539.

²¹⁷ Vid. Zamora Ramírez, Constancio y Sierra Molina, Guillermo J., “Una Perspectiva Crítica desde el Marco Conceptual respecto a la Contabilización del Impuesto sobre Beneficios”, Revista de Contabilidad (ASEPUC), vol.3, nº 5, Enero-Junio 2000, pág.187-189.

temporales deben ser registradas, pues originan un efecto fiscal individual y su agrupación y consideración de su efecto conjunto supondría una compensación errónea entre las mismas.

- Otro apoyo a esta alternativa lo constituye el principio de continuidad, ya que esta continuidad es la que hace el que las diferencias temporales generadas puedan revertir.

Asimismo, en base al estudio realizado por los citados autores²¹⁸, se puede deducir que la posición de los organismos contables IASB y FASB acerca de la contabilización del impuesto sobre beneficios, ha sido criticada en distintos aspectos, aunque ello no ha sido motivo de que en la revisión de la NIC 12 esta se haya acercado bastante al pronunciamiento del FASB, SFAS nº 109.

De las conclusiones de dicho estudio se puede señalar en primer lugar, como se ha expuesto en el apartado anterior, que el impuesto como gasto, cumple en principio, la definición de éste en el marco conceptual. Es decir, supone un decremento en los recursos económicos de la empresa, tal y como proponen el FASB²¹⁹ o el IASB²²⁰, aunque estos mismos pronunciamientos exigen que el movimiento de fondos no se derive de las relaciones entre la empresa y sus propietarios²²¹.

Respecto a la *consistencia del método del efecto impositivo dentro del marco conceptual*, se han considerado diversos aspectos, obteniéndose las siguientes conclusiones:

- El registro adecuado del efecto impositivo puede constituir un indicador para los usuarios externos sobre la eficiencia de los directivos para la planificación fiscal.

²¹⁸ Vid. Zamora Ramírez, Constancio y Sierra Molina, Guillermo J., “Una Perspectiva Crítica desde el Marco Conceptual respecto a la Contabilización del Impuesto sobre Beneficios”, Revista de Contabilidad, vol.3, nº 5, Enero-Junio 2000, pág. 187-206.

²¹⁹ Vid. Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting. Concepts núm. 6, “Elements of Financial Statements”, 1985, párr. 80.

²²⁰ Vid. International Accounting Standards Board (antes IASC): “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”, London, 1989, párr. 241.

²²¹ Está misma definición de gasto fue adoptada, una década después, por AECA, y ha sido adoptada igualmente por PGC de 2007.

Por ello, el efecto impositivo es útil para los usuarios y, por consiguiente, debe reflejarse en los estados financieros.

- El efecto impositivo es consistente con el marco conceptual, aunque puede decrementar características cualitativas de la información contable como la verificabilidad, materialidad y coste-beneficio. Se mejora, sin embargo, la comparabilidad de las Cuentas Anuales.
- Los impuestos anticipados y diferidos no cumplen características como elementos de los estados financieros de ser origen de acciones pasadas y ser obligaciones hacia otra entidad (solo para los pasivos).
- Respecto a la asignación comprensiva, el estudio revela que incrementa la fiabilidad de los estados financieros. Los informes así elaborados son más objetivos, precisos, verificables e íntegros. No obstante, el efecto impositivo reflejado en balance puede generar saldos que incumplan la característica de constituir una probable variación futura en la empresa.
- Con la asignación parcial, los estados contables son más consistentes con los objetivos de la información contable, se incrementa la relevancia y el valor predictivo. Igualmente son más consecuentes con las hipótesis básicas de devengo y empresa en funcionamiento. Los elementos presentados en balance cumplen mejor con las características de activos y pasivos, al suponer variaciones de fondos en el futuro, aunque, estos elementos están pendientes de transacciones o hechos futuros. No obstante, en general, se mejora la consistencia con los criterios de reconocimiento. Por otra parte, la correlación de ingresos y gastos y el principio de prudencia originan elementos de balance que se corresponden mejor con su definición. Gran parte de estas afirmaciones, como se desprende del estudio realizado, han encontrado un importante respaldo doctrinal y empírico.
- Las conclusiones obtenidas referentes a la consistencia con la base de medida se pueden sintetizar de la siguiente forma: el coste histórico es la base de medida

más aceptable por los marcos conceptuales. No obstante, en lo referente al efecto impositivo de las diferencias temporales, no se puede hablar de medición en términos de coste histórico, ya que no existe una transacción que lo justifique, por lo que se debe atender a su valor de realización futuro.

Por dicho motivo, tanto el FASB 109 como la NIC 12, requieren que las sumas estimadas de impuestos anticipados y diferidos sean revisadas en función de cambios en la regulación legal o su probabilidad de reversión (en el caso de los activos). La necesidad de medir estos elementos a su valor de realización futuro, ha hecho que se recomiende el descuento de dichos saldos, al igual que se hace con otras partidas tales como las provisiones por fondos de pensiones. Empíricamente se ha demostrado cómo el mercado descuenta los saldos del efecto impositivo en función del plazo temporal en el que revertirán, así como de su probabilidad de reversión.

El IASB en la NIC 12 rechaza el descuento por su excesiva complejidad en ciertos casos, al igual que su aplicación optativa, porque, de lo contrario, la información relativa al impuesto no sería comparable entre distintas empresas. El ICAC, en la Resolución de 1997, también prohibía este método, igualmente por razones de simplificación como ya se ha señalado (apartado 2 de este capítulo), aunque se indican razones para su utilización. Para los autores del estudio, las razones de complejidad no parece que puedan esgrimirse para el descuento, y en su opinión el descuento debe aplicarse para ciertas diferencias con unos plazos de reversión excesivamente largos, puesto que de lo contrario, la valoración de estos elementos no sería comparable con otros plazos de reversión mucho más cortos.

En base a los problemas observados que presenta el efecto impositivo en la regulación del IASB, se llega a la conclusión que, una postura tan rígida y complicada no es conveniente. Las NICs son pronunciamientos para una normalización internacional, por lo que los problemas planteados en el estudio pueden ser más o menos serios, dependiendo del país de que se trate. Por dicho motivo, entienden que, la normalización internacional de la contabilización del Impuesto sobre Beneficios no debería llevarse en torno a una única alternativa, especialmente con un gran acercamiento a las posturas del FASB.

Asimismo, analizados los distintos aspectos de la NIC 12 (revisada), desde un punto de vista práctico no supone grandes discrepancias y como se indica en el Libro Blanco²²² “su virtualidad más importante es dar cobertura teórica al reconocimiento de impuestos diferidos derivados de las combinaciones de negocios”. No obstante estos casos, se encontraban previstos en la normativa fiscal española, permitiendo generalmente el diferimiento de la tributación por las plusvalías que se pusiesen contablemente de manifiesto como consecuencia de la combinación de negocios y, en consecuencia, debían reflejarse contablemente el pasivo por las cargas impositivas diferidas. Hay que señalar que estos pasivos fiscales reconocidos no se derivan de diferencias temporales entre el resultado contable y la base imponible de las entidades que reciben los elementos patrimoniales cuyo valor contable se ha cambiado.

²²² Vid. AAVV. Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro blanco para la reforma de la contabilidad en España), ICAC, Madrid, 2002, pág. 272-273.

6. LA REFORMA CONTABLE EN ESPAÑA DERIVADA DEL PROCESO DE ARMONIZACION CONTABLE. INCIDENCIA EN LA RELACIÓN CONTABILIDAD-FISCALIDAD.

6.1. Antecedentes.

La normativa contable de la UE se ha encontrado principalmente recogida en la Directivas sobre Sociedades que regulan los aspectos contables, fundamentalmente la Directiva 78/660/CEE, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas de determinadas formas de sociedades (Cuarta Directiva), y la Directiva 83/349/CEE de 13 de julio de 1983, correspondiente a las cuentas consolidadas (Séptima Directiva).

La posición de la Unión Europea sobre la relación entre contabilidad y fiscalidad que se desprende de la Cuarta Directiva es la siguiente:

- Preeminencia de la normativa contable, con el objetivo de conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados.
- El Impuesto de Sociedades se concibe como un gasto del ejercicio. En este sentido se pronunciaba, como ya hemos visto, el PGC de 1990, y se pronuncia el NPGC de 2007.
- Posibilidad de establecer correcciones valorativas excepcionales por aplicación de la normativa fiscal en inmovilizado y circulante (con indicación expresa en el anexo).
- Posibilidad de elección entre:
 - ✓ Registro según el método del efecto impositivo en Balance y Cuenta de Resultados, con lo que los impuestos anticipados y diferidos podrán figurar en el Balance.
 - ✓ Registro según el método de la cuota a pagar, con indicación expresa en el anexo del efecto impositivo.

Como se puede observar, según la Cuarta Directiva, se concedió libertad a los Estados miembros, para adoptar la solución más oportuna, exigiendo únicamente la indicación expresa en el anexo de la opción elegida y de aquellos aspectos relevantes en la relación entre contabilidad y fiscalidad.

Con la publicación, el 14 de noviembre de 1995, por parte de la Comisión Europea de la Comunicación “Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional”, se inicia la reforma contable en el seno de la Unión Europea. Dicha reforma surge como consecuencia de la situación en la que se encuentran las grandes sociedades europeas que buscan capitales en los mercados internacionales, teniendo que reelaborar sus cuentas anuales de acuerdo con otra normativa. En el documento se indica que, si bien las Directivas han proporcionado una base armonizada para la elaboración de las cuentas anuales de las empresas, sin embargo no brindan soluciones a algunos problemas de gran importancia, ya que existen cuestiones no abordadas por las Directivas.

La Comisión de la UE, influida e impulsada por las fuerzas más determinantes que actúan en los principales mercados internacionales, decide incorporarse a este proceso de armonización contable internacional para abandonar en términos prácticos su propio proceso de armonización contable comunitaria tradicional (Directivas contables, es decir, normas de rango jurídico), y aprovechando el acuerdo existente, en 1995, entre el IOSCO²²³ y el organismo emisor privado IASB, para la promulgación, por este segundo organismo, de un conjunto de normas contables internacionales aceptadas para la elaboración y presentación de la información contable de determinadas empresas, decide suscribir e incorporarse a esta estrategia. Este hecho, dio lugar el 13 de junio de 2000, a la publicación por la Comisión de una segunda Comunicación: “La estrategia de la UE en materia de información financiera: el camino a seguir”, en la que se proponía que todas las empresas de la UE con cotización oficial elaboraran sus estados financieros consolidados de conformidad con un único grupo de normas de contabilidad, es decir, las NIC, estableciéndose el año 2005 como límite para ello.

Este proceso culminó con la aprobación de la Directiva (2001/65/CE), de 27 de septiembre de 2001, por la que se modifican las Directivas anteriores dando entrada a la utilización del valor razonable, si bien el punto culminante de este proceso se alcanza en la UE con la aprobación del Reglamento nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del

²²³ Organismo Internacional que aglutina a distintas Comisiones Nacionales de Mercados de Valores.

Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad.

En dicho Reglamento se estableció que para los ejercicios financieros que comenzaran a partir del 1 de enero de 2005 inclusive, las sociedades que se rigieran por la ley de un Estado miembro, tendrían que elaborar sus cuentas anuales consolidadas de conformidad con las NIC si, en la fecha de cierre de su balance, sus valores hubiesen sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro. Esta aplicación imperativa de las normas internacionales de contabilidad, comprenden tanto a las NIC como a sus interpretaciones SIC (art. 4 del Reglamento). No obstante, según queda referido en el art. 5 del referido Reglamento, los Estados miembros podrían “permitir o exigir” que dicho precepto se extienda asimismo:

- a las cuentas anuales individuales de las propias sociedades cotizadas, y
- a las sociedades distintas de las anteriores que confeccionasen sus cuentas individuales y/o consolidadas aplicando tales normas.

De acuerdo con este planteamiento, las NIC podían tener tres posibilidades de aplicación a voluntad de los Estados miembros de la Unión, es decir²²⁴:

1. Que se apliquen únicamente en relación con las cuentas consolidadas de las entidades cotizadas en Bolsas de valores (carácter mínimo). En este caso, no se alterarían las cuentas anuales individuales y a efectos del impuesto de sociedades únicamente habría que analizar su efecto en el resultado consolidado.
2. Que se utilicen por las sociedades cotizadas en Bolsas para la elaboración de sus cuentas anuales individuales (carácter intermedio). Esta posibilidad supondría una falta de comparabilidad de los estados financieros de las diferentes sociedades.
3. Que se empleen de manera generalizada por todas las empresas en la confección de todo tipo de cuentas anuales (carácter máximo). Esta opción implica un importante esfuerzo por todas las empresas, y debe acompañarse de una disminución en la información a presentar por pequeñas y medianas empresas.

²²⁴ Vid. Fernández Rodríguez, Elena y Martínez Arias, Antonio y Álvarez García, Santiago. “Reforma Contable y Relación Contabilidad-Fiscalidad”, Revista Técnica Tributaria, núm. 61, abril/junio 2003, págs. 59-90.

Vid. Alonso Carrillo, I., Nevado Peña, D. y Nuñez Chicharro M. “La reforma contable y la relación contabilidad y fiscalidad”, Revista Partida Doble, nº 147, septiembre 2003, págs. 20-21.

Por otra parte, la aplicación de las normas internacionales de contabilidad no es automática, sino que necesita, como se ha expuesto en el apartado 5.2 de este capítulo, de un pronunciamiento expreso por parte de la Comisión de la UE, con respecto a las distintas normas emanadas del IASB. Es lo que se ha dado en llamar el mecanismo previo de convalidación o filtrado (endorsment mechanism) que debe realizar la Comisión de la UE, según el cual, podría rechazarse la aplicación de la totalidad o parte de determinadas normas, así como la aplicación matizada de algunos de sus supuestos, cuando se considerasen inadecuados o improcedentes, por algún motivo, dentro del espacio de la Unión Europea. Puede parecer que existen garantías suficientes de que no todo lo que conste en los textos IASB vaya a ser homologado por la Comisión, sino sólo lo que se entienda conveniente. La razón más poderosa y evidente, pero no la única, para aconsejar una convalidación selectiva y racional del entramado normativo vigente del modelo IASB, en opinión de Cea García²²⁵, sería la pluralidad de soluciones contables alternativas que frecuentemente se encuentran en los textos del IASB para un mismo hecho o transacción empresarial.

A partir de este momento, la estrategia diseñada por la Unión Europea en materia de información financiera ha tenido su reflejo normativo en la aprobación de las siguientes normas comunitarias:

- ✓ Directiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 18 de junio de 2003, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE y 91/674/CEE.
- ✓ Reglamento (CE) nº 1725/2003 de la Comisión de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002, adoptándose las normas existentes a 14 de septiembre de 2002, que según el EFRAG cumplen los criterios establecidos para su adopción. Este Reglamento, ha sido modificado, a su vez, por distintos Reglamentos, en 15 ocasiones; la última modificación se realizó por Reglamento (CE) nº 1329/2006 de la Comisión, de 8 de septiembre de 2006.

²²⁵ Cfr. Cea García, José Luis, “La reforma de la contabilidad española en el proceso de armonización contable Internacional”, Revista de Estudios Financieros, nº 85/2005, pág. 209.

- ✓ Reglamento (CE) nº 1126/2008 de la Comisión, de 3 de noviembre de 2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, y derogó el Reglamento (CE) nº 1725/2003. Hasta la fecha ha sido modificado en 11 ocasiones, siendo la última por Reglamento (CE) nº 460/2009 de la Comisión de 4 de junio de 2009.

6.1.1. Frentes básicos de la regulación española implicados en la reforma.

Este proceso de armonización contable internacional emprendido en los últimos años por las autoridades de la UE, es el responsable de la reforma contable de 2007 en España, y de las consiguientes implicaciones colaterales sobre otras esferas conexas a la contable, que se reforman por este motivo, concretamente la regulación mercantil-societaria y la fiscal.

Tres son, pues, los frentes básicos de la regulación española implicados por la adaptación hacia el modelo IASB:

- El frente técnico-contable. Es el frente natural y directo afectado por la reforma contable y sobre el que se ha trabajado más a fondo. Esta adaptación al modelo IASB, se aprovecha para mejorar determinadas soluciones contables existentes en el marco normativo español y para desarrollar con mayor profundidad determinados aspectos de la regulación contable. Entre estos últimos, y en relación con la materia objeto de estudio cabe señalar:
 - Regulación de los mecanismos de cálculo del resultado contable periódico que permiten un cómputo más automático y menos discrecional de esta magnitud.
 - Aumento del desarrollo normativo en materia de imputación anual de las operaciones de proyección anual como pueden ser las amortizaciones.
 - Nueva perspectiva reguladora en materia del principio de prudencia en lo referente a las provisiones.

- El frente mercantil-societario. La reforma contable se ha realizado, desde una perspectiva más general de la legislación mercantil y societaria, es decir, la reforma contable ha implicado reformas sobre ciertas partes o aspectos de la legislación mercantil-societaria existente. Esta reforma o adecuación de los textos mercantiles, como consecuencia de la aplicación del modelo IASB, se ha realizado igualmente para evitar la confrontación entre normas contables a adoptar y preceptos de la legislación mercantil sobre determinadas incidencias societarias referentes a conceptos o magnitudes contables.

- El frente fiscal. En un sistema fiscal como el nuestro en el que la tributación del beneficio empresarial parte del resultado contable-mercantil para llegar a la base imponible a través de una serie de ajustes recogidos en la normativa fiscal, resulta evidente que un cambio importante de determinados criterios contables que inciden en el cálculo del resultado empresarial, podrán hacer variar dicha magnitud. Por dicho motivo, en caso de no revisarse y acomodarse los textos vigentes del impuesto a las nuevas reglas contables aprobadas, podrían producirse situaciones de sobretributación o de subtributación empresarial derivadas exclusivamente del cambio de criterios contables. Por dicho motivo, es necesaria una rectificación paralela de los textos fiscales relativos al beneficio empresarial, con el fin de que la reforma contable sea compatible, a su máximo nivel posible, con la idea de neutralidad fiscal con respecto a la situación anterior.

Respecto a las posibles actuaciones operativas en el mundo de la fiscalidad, Cea García²²⁶ señalaba las siguientes:

- Dada la penetración y las repercusiones del contenido concreto de las normas técnicas de contabilidad sobre la fiscalidad en cuanto al beneficio empresarial, es evidente que la reforma de la contabilidad debe acarrear y condicionar necesariamente la reforma parcial de la actual regulación de las

²²⁶ Vid. Cea García, José Luis. Armonización contable internacional y reforma de la contabilidad española, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 2001, págs. 95-96.

leyes fiscales sobre el beneficio empresarial (básicamente IS, pero también IRPF en lo referente a actividades empresariales y profesionales).

- Hay que hacer por tanto una reforma paralela, acompasada y congruente de lo contable-mercantil y de lo fiscal, con la máxima comunicación y cooperación recíproca entre ambos aspectos, con el fin de evitar la *estanqueidad* o el ir cada uno por su lado.
- Adicionalmente, recordar que lo que a veces se objeta a la legislación fiscal sobre beneficios empresariales desde el aspecto técnico-contable, de excesivo reglamentismo sobre cuestiones de su competencia, plasmadas en textos fiscales con excesiva pormenorización (amortizaciones, provisiones...), quizás pudiera trasladarse a su entorno de regulación natural o más propio; ello implicaría que la regulación contable-mercantil asumiera sus compromisos sobre dicha materia, es decir, que ante la reforma contable decidiese de una vez acometer debidamente la regulación meticulosa y racional de la misma.

Sin embargo, a pesar de la reforma mercantil-contable operada a través de la Ley 16/2007, la esperada reforma fiscal no se ha producido todavía, limitándose la mencionada norma a modificar en su disposición adicional octava determinados artículos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Dichas modificaciones son objeto de estudio en el epígrafe 6 del capítulo tercero de este trabajo.

Según Cea García²²⁷, con la reforma contable, se ha optado por un proceso de imposición o de aceptación generalizada, del patrón contable propio del mundo anglosajón, promulgado por organismos de regulación contable de naturaleza privada o profesional, en vez de optar por un verdadero proceso de armonización internacional, es decir, de aproximación contable sustancial hasta donde resulte satisfactorio, esto es, donde pudieran existir ciertos márgenes de decisión nacional, en cuanto al tratamiento de determinados hechos o transacciones, a la definición o cálculo de ciertas magnitudes (p. ej. el resultado contable periódico), al tratamiento contable de ciertos hechos o transacciones, o a la presentación de cierta información contable, con criterios o reglas

²²⁷ Cfr. Cea García, José Luis, “La reforma de la contabilidad española en el proceso de armonización contable Internacional”, Revista de Estudios Financieros, nº 85/2005, pág. 200.

nacionales más acordes con sus circunstancias de tipo general (nivel de desarrollo, protección de competitividad de ciertos sectores, tradición de su regulación mercantil de ciertas figuras, etc.), que es lo que sería lo razonable, lo deseable o lo conveniente.

6.2. La reforma legislativa de 2007: La Ley 16/2007, de 4 de julio, “de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea”.

La primera reforma del ordenamiento contable español, tras el cambio en la estrategia armonizadora de la Unión Europea, tuvo lugar mediante la Ley 62/2003 de 30 de diciembre “*de medias fiscales administrativas y de orden social*”. A través de esta, el Derecho mercantil español se adaptó a los cambios introducidos por la Unión Europea en las directivas de modernización y del valor razonable (Directiva 2003/51/EC y Directiva 2001/65/EC), así como en definitiva, a la normativa contable internacional del IASB, aprobada para su aplicación en la Unión Europea a través del Reglamento 1606/2002, por el que los Estados miembros de la U.E. podían permitir o exigir a las sociedades cuyos valores cotizaran en un mercado regulado en cualquier Estado que a partir del día 1 de enero de 2005 elaboraran sus *cuentas consolidadas* de conformidad con las normas internacionales de información financiera adaptadas por el IASB, aplazando hasta 2007, la obligación ineludible de aplicar el conjunto total de normas internacionales de contabilidad, adoptadas por la Unión Europea, a todas las sociedades comunitarias con cotización oficial en un mercado regulado por la U.E.

El proceso global de adaptación a la normalización contable internacional, se ha realizado a través de la adaptación de los cambios impuestos en la regulación europea, mediante:

- La Circular 1/2005, de 1 de abril, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, “*por la que se modifican los modelos de información pública periódica de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores*”. Su objetivo es el de posibilitar la remisión de información financiera de acuerdo con las

normas internacionales de información financiera e incluir la información relativa a operaciones con partes vinculadas, así como homogeneizar la información suministrada relativa a los empréstitos u otros valores que generen deuda emitidos por las entidades emisoras.

- La Circular 4/2004, de 22 de diciembre, “*a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros*”, del Banco de España, de adaptación de todas las entidades de crédito, tanto las cotizadas como las que no lo están, a un régimen contable compatible con las NIIF. Esta Circular contable, tiene por objeto modificar el régimen contable de las entidades de crédito españolas, adaptándolo al nuevo entorno contable derivado de la adopción por parte de la Unión Europea de las Normas Internacionales de Información Financiera. Dicha modificación, mantiene además los principios que guían la actuación del Banco de España en esta materia: favorecer una contabilización sana y sólida y minimizar los costes y las incertidumbres que supondría la coexistencia de múltiples criterios contables. Además, pretende favorecer la consistencia en la aplicación y profundización de los principios internacionales de contabilidad al extender su aplicación de los estados financieros consolidados hacia los individuales.
- La Ley 16/2007 de 4 de julio, “*de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea*”. La nueva Ley es el resultado tanto de las recomendaciones recogidas en el Libro Blanco como de la propuesta realizada por el grupo de trabajo creado por Resolución de 27 de noviembre de 2002 por el ICAC.

Aunque el primer paso, de adaptación de nuestra legislación mercantil en materia contable a la nueva normativa internacional, lo constituyó la mencionada Ley 62/2003, es sin embargo, la Ley 16/2007, de 4 de julio, la que aborda las reformas más significativas que han permitido adaptar el Derecho contable español, al contenido de las Normas Internacionales de Contabilidad. La Ley 16/2007, implica que, desde su entrada en vigor, 1 de enero de 2008, el marco normativo contable de la Unión Europea sea de aplicación para todas las empresas individuales y grupos españoles que no se encontraban afectos por la disposición final undécima de la Ley 62/2003. Se trata según

Tua Pereda²²⁸, de “un sistema contable de predicción que, sin olvidar la finalidad clásica de control del patrimonio, antepone como objetivo de la información la evaluación de las perspectivas futuras de la entidad por encima de cualquier otra consideración”.

6.2.1. Modificaciones introducidas por la Ley 16/2007 en las distintas normas.

La Ley 16/2007 consta de tres artículos en los que se recogen, respectivamente, las modificaciones de la normativa contable contenida en tres textos legales:

- El artículo primero contiene las modificaciones del Código de Comercio.
- El artículo segundo contiene las modificaciones del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1.564/1989, de 22 de diciembre.
- El artículo tercero contiene las modificaciones de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

Además de estos tres artículos, la Ley contiene diez disposiciones adicionales. Entre ellas, hay que destacar la disposición adicional octava de modificación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que fue incorporada cuando el Proyecto de Ley cubría el trámite de enmiendas al Senado. Es objeto de estudio en el capítulo tercero de este trabajo. Los principales cambios introducidos por la nueva Ley, en las distintas normas, son las siguientes:

A) Código de Comercio:

- Nuevo contenido de las Cuentas Anuales, las cuales además de las existentes, constarán de un estado que refleje los Cambios en el Patrimonio Neto del ejercicio y un estado de Flujos de Efectivo (art. 34 C. de C.).
- Incorporación de la importancia del fondo económico sobre la forma jurídica de la operación (art. 34 C. de C.).
- Incorporación de los criterios de clasificación y definición de las partidas que componen los elementos de las Cuentas Anuales (art. 35 y 36 C. de C.).

²²⁸ Tua Pereda, Jorge. ” Las nuevas normas contables (II) : El marco conceptual de la reforma”, <http://www.gabilos.com/webcontable/noticias/expansion/articulo40.htm>, 11 de abril de 2007, pág. 34.

- Se incorpora el criterio de valor razonable para la valoración de determinados elementos patrimoniales, describiendo las fórmulas aceptadas para su estimación fiable (art. 38 bis C. de C.).
- Se establece la imputación de determinados gastos e ingresos al Patrimonio Neto (art. 35.3 y 38 bis.3 C. de C.).
- Se sustituye el término “provisión por depreciación” por el de “pérdidas por deterioro de valor” de los activos, modificando ligeramente su tratamiento respecto al actual (art. 39 C. de C.).
- Cambio en el tratamiento contable del fondo de comercio que no será objeto de amortización, aunque es obligatorio el registro del deterioro en el supuesto de que exista. Estas pérdidas por deterioro, tendrán carácter irreversible (art. 39 C. de C.). Este hecho va a afectar a la aplicación del resultado, en el cual se incluye la obligación de dotar una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio, a la que se destina anualmente una cifra de beneficio que represente, al menos, un 5% del importe de dicho fondo de comercio. Si no existiera beneficio o fuese insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.
- Desaparece la obligación de consolidar para los “grupos horizontales”, introducida por la Ley 62/2003 (art. 42 C. de C.).
- Se especifica el marco regulador de referencia para la formulación de las cuentas anuales consolidadas (art. 43 bis C. de C.).

B) Ley de Sociedades Anónimas:

- Quedan derogadas las Secciones segunda, tercera, cuarta y quinta del Capítulo VII del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas relativas a la estructura del Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Reglas de Valoración.
- Se modifica el artículo 172 sobre composición de las Cuentas Anuales al igual que el artículo 34 del Código de Comercio.
- Se actualizan los límites para la formulación del Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada.
- Se modifican los artículos 163, 164, 167, 213, y 260, con objeto de adaptarlos al contenido del modificado Código de Comercio. Con esta modificación se permite cargar al Patrimonio Neto, determinados gastos que hasta el momento

se imputaban a la cuenta de resultados, así como algunas plusvalías que hasta el momento no se reconocían, adaptándose a la nueva redacción de los artículos 35 y 38 bis del C. de Comercio.

- Aumento de las restricciones para el reparto de dividendos, no siendo objeto de distribución los beneficios imputados al patrimonio neto. Igualmente se obliga a la creación de una reserva indisponible equivalente al importe del fondo de comercio (art. 213 LSA).

C) Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada:

- Se modifica la redacción de los artículos 79, 82, 104 y 142 de la Ley para, al igual que en el TRLSA, adaptar su contenido a los artículos 35 y 38 bis de la nueva redacción del Código de Comercio.
- Se deroga el régimen simplificado de la contabilidad regulado en el artículo 141 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (disposición derogatoria única).

D) Ley del Impuesto sobre sociedades. La disposición adicional octava, modifica el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, para adaptarlo al nuevo marco contable establecido en el Código de Comercio. Por su amplitud, esta disposición adicional, puede dar la impresión de ser casi un texto legal nuevo. No obstante, muchas de las modificaciones introducidas son debidas simplemente a cambios terminológicos²²⁹. Sin embargo, la verdadera justificación de su urgencia aparece en el propio preámbulo de la Ley en los siguientes términos:

“El impuesto parte del resultado contable para determinar la base imponible sometida a tributación, por lo que cualquier modificación de dicho resultado afecta a la determinación de esa base impositiva siendo, por tanto, necesaria su adaptación al nuevo marco contable”

²²⁹ Es el caso, por ejemplo, de todos aquellos artículos de la Ley tributaria que hacen alusión al inmovilizado “inmaterial”, el cual, a partir de la reforma se denomina inmovilizado “intangibles”; o bien los supuestos que aluden al inmovilizado “material”, pero que ahora se desglosan en “material” e “inversiones inmobiliarias”; o bien al término “depreciación”, que es sustituido por el de “pérdida por deterioro”.

De esta disposición se deduce, tal como señala Sanz Gadea²³⁰, que “por el momento, el legislador fiscal ha entendido que no debía alterar, sino conservar, la filosofía de la relación entre resultado contable y la base imponible explicitada por la Ley 43/1995. A su tenor, el resultado contable es elemento nuclear de la base imponible, la cual se construye corrigiendo aquel con las modificaciones legalmente establecidas en la Ley del Impuesto”. Así, la Hacienda se coloca en la posición del usuario de la información contable, sin influir sobre la misma, con la excepción de ciertas menciones en la Memoria de las Cuentas Anuales. En esta posición se continuará tras la reforma contable, cumpliéndose así las orientaciones contenidas en el *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (2002)*. La incidencia de dicha disposición en el Impuesto de Sociedades es comentada detalladamente en el epígrafe del capítulo tercero de este trabajo, como ya se ha señalado.

La disposición final primera de la Ley 16/2007, habilita al Gobierno para la aprobación del Plan General de Contabilidad (PGC) y sus normas complementarias, en concreto las normas para la formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, así como el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. Igualmente, se autoriza al Ministerio de Economía y Hacienda para la aprobación de las adaptaciones sectoriales del PGC a través de Órdenes Ministeriales. Por último, se autoriza al ICAC para la aprobación de normas de obligado cumplimiento que desarrollen el contenido del PGC, especialmente en lo referente a criterios de valoración, reconocimiento y elaboración de las Cuentas Anuales. Por último, la disposición final segunda establece como fecha de entrada en vigor de la Ley el 1 de enero de 2008.

6.2.2. Efectos de la reforma sobre la fiscalidad.

La implantación de unas reglas de contabilidad diferentes, aparición de nuevos principios como el de valor razonable para algunos elementos patrimoniales, la pérdida de preferencia del principio de prudencia y el predominio de la realidad económica de

²³⁰ Cfr. Sanz Gadea, Eduardo. “El nuevo Plan General de Contabilidad”, Revista de AECA nº 80, septiembre 2007, pág. 7.

las operaciones sobre su forma jurídica, suponen importantes consecuencias para el Derecho mercantil y el Derecho contable.

La contabilización de las operaciones según su fondo económico y no de acuerdo a su forma jurídica entra en contradicción con el principio de calificación jurídica, básico en la interpretación de las normas jurídicas, ya que según establece el artículo 13 de la Ley 58/2003 (LGT) *“las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieren dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”*. Por dicho motivo, a la hora de contabilizar contratos y operaciones mercantiles habrá que replantearse la validez fiscal de una determinada calificación contable de los hechos, basada en el fondo económico de los mismos.

Desde la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, el Impuesto de Sociedades, sigue un modelo de determinación de la base imponible sometida a gravamen, de base contable. Este modelo continúa después de la reforma, y no solo no ha sido puesto en duda por la misma sino que las últimas reformas del Impuesto sobre Sociedades han profundizado en la aproximación entre valoraciones contables y fiscales. Como prueba de ello, se puede señalar la nueva redacción del artículo 16 de la LIS, RD 4/2004 de 5 de marzo, incorporada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal²³¹.

En resumen, la nueva forma de determinar el beneficio neto, sus principios, conceptos, y métodos de valoración empresarial van a tener un efecto inmediato en la base imponible del IS, siendo el resultado contable derivado de estas reglas totalmente compatible con el Texto Refundido de la LIS.

²³¹ Artículo 16. RD 4/2004. 1.1 *“Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado.... 2 La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto”*.

7. EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE 2007 Y SUS REPERCUSIONES FISCALES.

7.1. Características.

En el año 2005, el ICAC constituyó un Grupo de trabajo para la reforma del Plan General de Contabilidad, terminando con las tareas encomendadas en septiembre de 2006. Se publicaron dos borradores del mismo, en febrero y julio de 2007, y finalmente en noviembre se aprobó por Real Decreto 1514/07, de 16 de noviembre el Plan General de Contabilidad y por Real Decreto 1515/07, de 16 de noviembre, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. Sin embargo, examinados ambos reglamentos, se puede afirmar que no se trata de dos Planes de contabilidad distintos, sino de uno normal y otro resumido. En opinión de Mallo Rodríguez²³², la primera idea que se viene a la cabeza, contemplada la extensión de ambos textos legales, “consiste en la confirmación de la fe de los conversos que nos ataca a los españoles siempre que asumimos una nueva idea y que en este caso nos lleva a ser mas *européistas que los europeos* y más normalizadores que lo que las propias normas obligan. En esta nueva normativa contable podría haberse limitado, como se ha hecho en otros países europeos, al pequeño número de sociedades que cotizan oficialmente en un mercado regulado de la U.E. y por extensión a todas las entidades de crédito y otras empresa sometidas a regulaciones específicas”.

El PGC 2007 es de aplicación a todo tipo de sociedades, siendo opcional el PGC PYMES para aquellas empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada una de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes²³³:

²³² Cfr. Mallo Rodríguez Carlos. “El nuevo Plan General del Contabilidad”, Revista de la Asociación Española de Asesores Fiscales, septiembre 2007, pág. 40.

²³³ En ningún caso podrán aplicar el PGC PYMES, las empresas que se encuentren en alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que hayan emitido valores admitidos a negociación en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación, de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.
- b) Que forme parte de un grupo de sociedades que formule o debiera haber formulado cuentas anuales consolidadas.
- c) Que su moneda funcional sea distinta del euro.
- d) Que se trate de entidades financieras que capten fondos del público asumiendo obligaciones respecto a los mismos y las entidades que asuman la gestión de las anteriores.

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Cuando se superen los anteriores límites, además de adoptar obligatoriamente el PGC, se deberán formular Cuentas Anuales normales y someterse a Auditoría legal.

En el PGC PYMES se ha eliminado toda referencia a normas, cuentas y estados que no le son de aplicación, suprimiéndose determinados párrafos y normas que figuran en el PGC y están referidos a hechos que normalmente no ocurren en las PYMES, salvo determinados casos poco frecuentes²³⁴. Los grupos (8) y (9) de gastos e ingresos imputados al patrimonio neto se han eliminado por no ser de aplicación a dichas empresas. Aunque la casuística recogida en dichos grupos de cuentas, no suele ser de aplicación para las PYMES (coberturas contables, diferencias de conversión...), hay que señalar que entre los ingresos imputados al patrimonio neto recogidos en el grupo (9), figuran las subvenciones, y estas pueden ser habituales en las PYMES, por lo que se contempla su contabilización, pero de forma distinta a la recogida en el PGC, y similar a la que establecía el PGC de 1990.

Igualmente, se ha simplificado la aplicación de determinadas normas, siendo las más relevantes las que se refieren a activos y pasivos financieros. Una simplificación significativa, es la referente a la determinación del posible deterioro del inmovilizado material, estableciéndose como procedimiento de cálculo, el de cada elemento del inmovilizado material por separado, y no contemplándose el procedimiento de cálculo por unidades generadoras de efectivo recogido en el PGC. Asimismo cabe mencionar la

²³⁴ Las normas o apartados del PGC que se han eliminado del PGC PYMES, son las siguientes: fondo de comercio, activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, instrumentos financieros compuestos, derivados que tengan como subyacentes inversiones en instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad, contratos de garantía financiera, fianzas entregadas y recibidas, coberturas contables, conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación, pasivos por retribuciones a largo plazo al personal, transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, combinaciones de negocios y operaciones de fusión, escisión y aportaciones no dinerarias de un negocio entre empresas del grupo.

simplificación en la valoración de los activos objeto del arrendamiento financiero, que en el PGC PYMES se concreta tan sólo en el valor razonable²³⁵. También han sido objeto de simplificación, como era esperar, las Cuentas Anuales.

Las principales características y diferencias que presentan el PGC y PGC PYMES de 2007 respecto al PGC de 1990, son las siguientes:

A) El PGC y el PGC PYMES, se encuentran estructurados, al igual que el PGC de 1990, en cinco partes²³⁶:

- Primera. Marco conceptual
- Segunda. Normas de registro y valoración
- Tercera. Cuentas anuales
- Cuarta. Cuadro de cuentas
- Quinta. Definiciones y relaciones contables

B) El Marco conceptual. Esta primera parte sustituye a la anterior del PGC de 1990 *Principios contables* a la que engloba. Desde un punto de vista técnico, constituye uno de los aspectos más sobresalientes de la reforma contable, ya que fundamenta la cobertura jurídica del derecho mercantil-contable, incidiendo en que la contabilidad debe reflejar la realidad económico-financiera de las operaciones y transacciones. De forma similar al marco conceptual de la normativa del IASB, recoge una descripción de las características cualitativas de la información financiera, los principios o hipótesis fundamentales que deben regir la elaboración de los estados financieros, así como la descripción de los elementos de los estados financieros y los criterios de registro y valoración que deben regir su reconocimiento contable. Esta primera parte, constituye el

²³⁵ Norma valoración 8ª. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar. Apartado 1.2. “*El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados, entre los que se incluye el pago por la opción de compra.....*”.

²³⁶ La estructura del PGC de 1990 era la siguiente:

- Primera parte. Principios contables.
- Segunda parte. Cuadro de cuentas.
- Tercera parte. Definiciones y relaciones contables.
- Cuarta parte. Cuentas anuales.
- Quinta parte. Normas de valoración.

desarrollo de los artículos 34, 35, 36, 38 y 38 bis y 40 de la nueva redacción del Código de Comercio establecida por la Ley 16/2007. Los principales cambios que presenta el Marco conceptual, frente a la primera parte del PGC de 1990, Principios contables, son los siguientes:

- De acuerdo con el artículo 34 del Código de Comercio, se recoge la importancia del fondo económico sobre la forma, en el registro de operaciones y consiguientemente en la elaboración de las cuentas anuales. Así en el apartado 1º. Cuentas anuales. Imagen fiel, se establece que *“...la aplicación sistemática y regular de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en los apartados siguientes deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica...”*. De esta norma se deduce que los hechos que han de registrarse en los libros contables, deben ser los efectivamente acaecidos, cualquiera que sea su vestidura jurídica. Es decir, la norma obliga a investigar la realidad de los hechos. Se mantiene, pues, el objetivo de imagen fiel de la información contable, siendo necesario para su obtención el registro de las operaciones no sólo por su forma sino por su fondo.
- Se establecen como características de la información, la relevancia y la fiabilidad.
- Se recogen, por primera vez, la definición de los elementos de las cuentas anuales: activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos, de acuerdo a la definición recogida en los artículos 35 y 36 del Código de Comercio, y según la normativa del IASB.
- Se describen los criterios necesarios para el registro y reconocimiento de los elementos que componen las cuentas anuales.
- Se incorporan los criterios de valoración que son: coste histórico o coste (antes un principio y ahora un criterio), valor razonable, valor neto realizable, valor actual, valor en uso, coste amortizado, costes de venta,

costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero, valor contable o en libros y valor residual.

Entre ellos cabe destacar el valor razonable. Se entiende por valor razonable *“el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua”*.

En principio, se aplicará dicha valoración a activos financieros que formen parte de una cartera de negociación, se clasifiquen como disponibles para la venta o se trate de instrumentos financieros derivados. Igualmente se aplicará a los pasivos financieros que formen parte de una cartera de negociación, o sean instrumentos financieros derivados. No obstante, la Ley 16/2007, deja la puerta abierta a la valoración a valor razonable del resto de los instrumentos financieros que reglamentariamente se determinen y dentro de los límites que establezcan las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea. Igualmente, se amplía dicha valoración a otros elementos patrimoniales, siempre que los mismos se valoren con carácter único de acuerdo con este criterio en los citados Reglamentos de la Unión Europea. El artículo 15 del TRIS en su nueva redacción, establece que *“... los elementos se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio. No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias...”*. De esta manera se otorga validez a los criterios de valoración mercantiles, pasando los ingresos y gastos derivados de la valoración a valor razonable, a formar parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en la medida que se integren en el resultado contable²³⁷, dándose el caso de que ingresos no realizados

²³⁷ Este es el caso de los activos financieros disponibles para la venta, que tanto en su valoración inicial como posterior se valorarán por su valor razonable, registrándose los cambios que se produzcan en el valor razonable directamente en el patrimonio neto, hasta que el activo financiero cause baja del balance o se deteriore, momento en que el importe así reconocido, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias. Norma de valoración 9ª “Instrumentos financieros”, apartado 2.6.

pasasen a formar parte de la base imponible²³⁸. Esta tributación, opina Sanz Gadea²³⁹, no contradice el principio de capacidad económica, al poder disponer los socios de aquella parte del resultado contable que se deriva de la valoración a valor razonable.

- Los nueve principios contables existentes en el PGC de 1990, quedan reducidos a seis. Los principios de “registro” y “correlación de gastos e ingresos”, pasan a formar parte del apartado quinto del Marco Conceptual “Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las Cuentas Anuales”, y el principio del precio de adquisición, pasa a formar parte del sexto apartado del Marco conceptual, “Criterios de valoración”. El resto de los principios, en lo fundamental, coinciden en sus definiciones, salvo el principio de prudencia que pierde su carácter preferencial frente a los demás.

C) Las nuevas normas de registro y valoración, se adaptan a los criterios dispuestos en la normativa del IASB, en concreto a las NIC/NIIF adoptadas por la Unión Europea. Se destacan los siguientes cambios:

- Inmovilizado material: posibilidad de obtención de beneficios en las permutas, así como la valoración a valor razonable de la recepción de aportaciones no dinerarias al capital.
- Se establece como nueva clasificación a las inversiones inmobiliarias.
- La no consideración como activo de los gastos de establecimiento y de los gastos amortizables.
- La desaparición de los ingresos a distribuir.
- Inmovilizado inmaterial, llamado ahora intangible: se elimina el requisito de amortización del fondo de comercio, si bien se establece la necesidad de comprobar el posible deterioro. En general, los activos intangibles con vida indefinida no se amortizarán. Respecto a la contabilización del arrendamiento financiero, el derecho de uso ya no se configura en todo

²³⁸ Los activos financieros mantenidos para negociar, se valoran a valor razonable, imputándose los cambios que se produzcan en dicho valor en la cuenta de pérdidas y ganancias. Norma de valoración 9ª, apartado 2.3.2.

²³⁹ Cfr. Sanz Gadea, Eduardo. “El nuevo Plan General de Contabilidad”, Revista de AECA, nº 80, septiembre 2007, pág. 8.

caso como un intangible sino solo cuando la naturaleza del activo arrendado así lo sea.

- Cambios en la contabilidad y nuevas clasificaciones de los instrumentos financieros.
- Delimitación del concepto de pasivo frente a patrimonio en función de si existe o no obligación de reembolso. Este hecho podría hacer calificar como deudas, a determinadas figuras que pueden tener una concepción legal de capital; este es el caso de las acciones rescatables.
- Las acciones propias no van a generar nunca resultados en la cuenta de pérdidas y ganancias. Dichos resultados se imputarán a una cuenta de neto.
- Las diferencias de cambio, positivas y negativas se van a imputar a resultados. Contrariamente, en el PGC de 1990 las diferencias positivas de cambio no realizadas, no se imputaban a resultados, sino a una cuenta de ingresos a distribuir, actualmente eliminada.
- Las provisiones para riesgo, se configuran exclusivamente como obligaciones frente a terceros por lo que desaparecen las provisiones para grandes reparaciones.
- Desaparición del criterio de valoración LIFO.
- Cambio en el método de cálculo del Impuesto sobre Sociedades que pasa a calcularse por el método del balance, frente al del resultado que utilizaba el PGC de 1990. No obstante, como se expondrá más adelante, las magnitudes obtenidas en ambos métodos son equivalentes. Este método será analizado en el epígrafe 8 de este capítulo.

D) Respecto a las Cuentas Anuales, se incorpora el nuevo contenido del artículo 34 del Código de Comercio. La principal novedad junto a los cambios de formato del Balance y de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias es la introducción del estado de Cambios en el Patrimonio Neto y el estado de Flujos de Efectivo. Se mantiene la opción de presentar Cuentas Anuales abreviadas, incrementándose los límites para su formulación, no existiendo obligación de presentar el estado de Flujos de Efectivo en estos casos. La cuenta de Pérdidas y Ganancias se

presenta ahora en forma de listado, no reflejándose la categoría de *resultados extraordinarios* y distinguiéndose entre operaciones continuadas y operaciones interrumpidas. En el Balance, el Patrimonio Neto supera el antiguo concepto de Fondos Propios compuesto por el capital, reservas y resultados, a los que debe añadirse los ajustes por cambios de valor en instrumentos financieros y activos no corrientes mantenidos para la venta, en operaciones de cobertura y diferencias de conversión y los ingresos diferidos procedentes de las subvenciones, donaciones y legados recibidos.

Hay que señalar la mayor información existente en la Memoria sobre aspectos fiscales. Este hecho, facilitara la aplicación de los tributos que recaen, directa o indirectamente, sobre el beneficio de la empresa y de sus partícipes. Así se destaca:

- Apartado 1. Actividad de la empresa. Punto 3: Declaración de pertenencia a un grupo de sociedades. Esta declaración está relacionada con todos los artículos del la Ley del IS que establecen requisitos o regímenes referidos a la pertenencia de un grupo, según queda definido en la nueva redacción del artículo 42 del C. de Comercio derivada de la Ley 16/2007.
- Apartado 7. Inmovilizado intangible. Punto 2: Fondo de comercio. La importancia de la información contable del fondo de comercio radica en la determinación del importe fiscalmente deducible, ya que su importe originario constituye la base de cálculo de su amortización y esta se determina con normas contables.
- Apartado 8. Arrendamientos. Se distingue entre arrendamiento financiero y arrendamiento operativo, debiéndose cumplimentar la información correspondiente por las dos partes, arrendador y arrendatario. El arrendamiento financiero continúa, a efectos fiscales, con su régimen especial privilegiado; no obstante la información recogida en la Memoria tiene su utilidad a efectos de contratos entre empresas de un grupo, residentes en países distintos.
- Apartado 9. Instrumentos financieros. A pesar de haber sido estos elementos patrimoniales los que mayores modificaciones han sufrido, con el nuevo PGC, la información fiscal más relevante de los mismos se refiere a la que la

sociedad dominante debe ofrecer respecto de sus sociedades dependientes, multigrupo y asociadas, no habiéndose producido en ella cambios importantes.

- Apartado 12. Situación fiscal. Este apartado de la Memoria se comenta en el epígrafe 9 de este capítulo.
- Apartado 19. Combinaciones de negocios. Fiscalmente, las combinaciones de negocios se regulan de dos maneras distintas. Por una parte, el régimen general basado en la liquidación de plusvalías latentes en los activos transmitidos o en las participaciones canjeadas, y por otro, el régimen especial que difiere la tributación de estas plusvalías al momento en que se liquidan los activos o participaciones. Por ello, la aplicación del régimen fiscal especial requiere una información específica que según el apartado 1 del artículo 93 de la Ley del IS²⁴⁰, según redacción dada por la Ley 16/2007, deberá suministrar la Memoria, aunque no aparezca recogida expresamente en el PGC 2007.
- Apartado 23. Operaciones con partes vinculadas. En este caso la regla de valoración contable coincide con la fiscal, es decir, valor razonable o de mercado. Por dicho motivo, la información contable es relevante en su totalidad a efectos fiscales. La información a suministrar deberá ser suficiente para comprender las operaciones realizadas con partes vinculadas y los efectos de las mismas en los estados financieros. En concreto, se deberá informar sobre: ventas y compras de activos corrientes y no corrientes, prestación y recepción de servicios, contratos de arrendamientos financieros, transferencias de investigación y desarrollo, acuerdos sobre licencias,

²⁴⁰Real Decreto Legislativo 4/2004. Artículo 93.1. “La entidad adquirente deberá incluir en la memoria anual la información que seguidamente se cita, salvo que la entidad transmitente haya ejercitado la facultad a que se refiere el artículo 84.2 de esta ley en cuyo caso únicamente se cumplimentará la indicada en el párrafo d): a) ejercicio en el que la entidad transmitente adquirió los bienes transmitidos que sean susceptibles de amortización. b) último balance cerrado por la entidad transmitente. c) relación de bienes adquiridos que se hayan incorporado a los libros de contabilidad por un valor diferente a aquel por el que figuraban en los de la entidad transmitente con anterioridad a la realización de la operación, expresando ambos valores así como los fondos de amortización y correcciones valorativas por deterioro constituidas en los libros de contabilidad de las dos entidades. d) relación de beneficios fiscales disfrutados por la entidad transmitente, respecto de los que la entidad deba asumir el cumplimiento de determinados requisitos de acuerdo con lo establecido en los apartados 1 y 2 del artículo 90 de esta ley.

A los efectos previstos en este apartado, la entidad transmitente estará obligada a comunicar dichos datos a la entidad adquirente”.

acuerdos de financiación, intereses abonados y cargados, dividendos, garantías y avales, remuneraciones e indemnizaciones, aportaciones a planes de pensiones y seguros de vida, prestaciones a compensar con instrumentos financieros propios, compromisos en firme por opciones de compra o de venta, acuerdos de reparto de costes, acuerdos de gestión de tesorería y acuerdos de condonación de deudas.

E) Por último, las partes cuarta y quinta recogen las cuentas y definiciones contables, que al igual que en el PGC de 1990, son voluntarias en cuanto a denominación. No obstante, serán de obligado cumplimiento las normas de valoración que lleven incorporadas. En el cuadro de cuentas, aparece como novedoso, el desarrollo de los grupos 8 y 9 que se destinan a los gastos y los ingresos que se imputan directamente a la cuenta de Pérdidas y Ganancias, siendo los derivados de:

- a) Valoración de activos y pasivos financieros disponibles para la venta.
- b) Operaciones de cobertura.
- c) Operaciones de conversión.
- d) Subvenciones, donaciones y legados.
- e) Ajustes en los activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida.
- f) Valoración a valor razonable de activos no corrientes para la venta.
- g) Deterioros de participaciones en el patrimonio de empresas del grupo y asociadas.
- h) Impuesto sobre beneficio asociado a las operaciones imputadas directamente a patrimonio neto.

En definitiva, el nuevo PGC aprobado, incluye grandes avances técnicos como el marco conceptual, el nuevo criterio del valor razonable, nuevas formas de cálculo del resultado contable y nuevos estados financieros dentro de las Cuentas Anuales. Sin embargo, teniendo en cuenta el número de empresas que se verían afectadas, no existe justificación de que se imponga como obligatorio el PGC general y como voluntario el PGC PYMES, que es un resumen del anterior, y no un verdadero plan contable para PYMES, que son las que abundan en nuestro país. Asimismo, se incumplen las

orientaciones estratégicas de la UE respecto a la contabilidad de la PYMES, que se orienta en el camino de eliminar sus cargas contables y administrativas para reducir la incertidumbre e inseguridad jurídica, orientando las decisiones hacia el incremento de la competitividad²⁴¹.

En resumen, con la reforma aprobada, nos encontramos con dos resultados contables distintos, el derivado de la “cuenta de resultados” y el correspondiente al “estado de cambios en el patrimonio neto”, aunque solamente el primero recoge el resultado del ejercicio, como reconoce expresamente el artículo 35.2 del Código de Comercio. Por ello, a dicho resultado habrá que acudir para determinar, después de efectuar las correcciones correspondientes, la base imponible del Impuesto de Sociedades. En opinión de Carbajo Vasco²⁴², el legislador debía haber redactado nuevamente el artículo 10.3 del TRLIS, dejando meridianamente claro que el resultado del cual se habla es el resultado del ejercicio. En su lugar, ha preferido incorporar esta regla mediante un cambio en la redacción del artículo 15.1 del TRLIS al señalar que *“las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio de valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de resultados del ejercicio”*.

Asimismo, tampoco, como se verá en un epígrafe posterior, se ha cumplido totalmente el deseado objetivo de neutralidad de la reforma contable, ya que el conjunto de medidas fiscales tomadas hasta la fecha han sido insuficientes para su consecución.

7.2. Modificación en las magnitudes contables como consecuencia de la aplicación del Plan General de Contabilidad de 2007.

De la aplicación de los criterios, normas de valoración y modificaciones en general, derivadas de la aplicación del nuevo Plan contable, se producen una serie de

²⁴¹ Vid. Teixeira Quirós, Joaquín y Milanés Montero, Patricia. “La actual estrategia contable de la Unión Europea: implicaciones para las PYME”.

www4.usc.es/Lugo-XIII-HispanoLusas/pdf/05_CONTABILIDAD/07_teixeira_milanes.pdf.

²⁴² Cfr. Carbajo Vasco, D. “Incidencia de la reforma mercantil y contable en el Impuesto de Sociedades”, Revista Partida Doble, nº 191, septiembre 2007, pág. 16.

modificaciones en magnitudes tales como el resultado, el activo, el patrimonio neto o la cifra de negocios; modificaciones que como ya se ha comentado van a afectar en muchos casos a la determinación de la base imponible. Siguiendo a Alonso Ayala²⁴³, estos cambios se pueden clasificar de la siguiente manera:

A. Modificaciones del PGC que pueden suponer incremento del resultado. Son las derivadas del reconocimiento de nuevos ingresos, o de la no consideración como gastos de partidas que con el anterior plan si lo eran. Se pueden señalar las siguientes:

- Permutas de carácter comercial²⁴⁴. En el PGC de 1990, las permutas no podían dar lugar a ningún resultado positivo. Con el nuevo plan, en las operaciones de permutas de carácter comercial, las diferencias entre el valor entregado y el valor recibido se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias. Norma de registro y valoración 2ª, “Inmovilizado material”, apartado 1.3.
- Obligación de capitalización de gastos financieros atribuibles a la adquisición, fabricación o construcción de inmovilizado. La capitalización de los gastos financieros no era obligatoria en el PGC de 1990, ahora, con el PGC 2007, el apartado 1 de la Norma de registro y valoración 2ª, “Inmovilizado material”, establece que, *“en los inmovilizados que **necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción**”*.

²⁴³ Cfr. Alonso Ayala, Mario. “Modificaciones en las magnitudes contables”, Revista Partida Doble, nº 199, mayo 2008, pág. 58.

²⁴⁴ Norma de valoración 2ª, “Inmovilizado material”, apartado 1.3.

“Se considerará que una permuta tiene carácter comercial si: a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o b) el valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación”.

- Capitalización de gastos financieros en existencias. El cambio normativo es el mismo que el indicado para el inmovilizado, en aquellos casos en que se necesite un periodo de tiempo superior a un año para que las existencias puedan ser vendidas. Norma de registro y valoración 10ª, “Existencias”, apartado 1.
- Ausencia de amortización del fondo de comercio, ya comentada.
- Diferencias positivas de cambio, no realizadas, derivadas de partidas monetarias. A diferencia del PGC de 1990 estas diferencias se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que surjan. Norma de registro y valoración 11ª, “Moneda extranjera”, apartado 1.2.1.
- Ausencia de amortización en activos no corrientes mantenidos para la venta²⁴⁵. Al igual que ocurre con el fondo de comercio, la no amortización de estos activos, según establece la Norma de registro y valoración 7ª, “Activos no corrientes y grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta”, en su apartado 1, aumenta el valor del resultado.
- Partidas a pagar y su contrapartida en compras/gastos valorados por su coste amortizado. La valoración posterior a coste amortizado²⁴⁶ de las partidas a pagar va a suponer un menor valor de la cifra de gastos o compras en función del vencimiento y de la tasa de interés efectiva. Norma de registro y valoración 9ª, “Instrumentos financieros”, apartado 3.1.

²⁴⁵ Norma 7ª de elaboración de Cuentas Anuales, “Cuenta de pérdidas y ganancias”, apartado 7.11.

*“Son activos no corrientes, cuya recuperación se espera realizar fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, incluidos los que formen parte de una **operación interrumpida** que se hubiera clasificado como mantenida para la venta.*

*Una operación interrumpida es todo **componente** de una empresa que ha sido enajenado o se ha dispuesto de él por otras vía, o bien que ha sido clasificado como mantenido para la venta.*

A estos efectos se entiende por componente de una empresa las actividades o flujos de efectivo que, por estar separados y ser independientes en su funcionamiento o a efectos de información financiera, se distinguen claramente del resto de la empresa, tal como una empresa dependiente o un segmento de negocio geográfico“.

²⁴⁶ Marco conceptual de la contabilidad, apartado 6.1, “Criterios de valoración”.

“El coste amortizado de un instrumento financiero es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro que hubiera sido reconocida, ya sea directamente como una disminución del importe del activo o mediante una cuenta correctora de su valor.

El tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras; en su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiación“.

- Revalorización de activos mantenidos para negociar. Al valorarse estos activos al cierre al valor razonable, se permite ajustar el valor de los mismos al alza y no solamente a la baja como ocurría en el PGC de 1990. Norma de registro y valoración 9ª, “Instrumentos financieros”, apartado 2.3.
- Diferencias negativas en combinaciones de negocios. Según se recoge en la Norma de registro y valoración 19ª, “Combinaciones de negocios”, en su apartado 2.5.: *“En el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado anterior, fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso”*. Según el PGC de 1990 este exceso se contabilizaba en una cuenta de reservas.
- Correcciones valorativas por deterioro en empresas del grupo y asociadas. Estas correcciones valorativas se han registrado tradicionalmente en función de la evolución de los fondos propios de la sociedad participada. Con el PGC de 2007, este criterio se ve modificado al establecer el apartado 2.5.3 de la Norma de registro y valoración 9ª que *“el importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el **importe recuperable**, entendiendo éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión...”*.
- Provisiones para riesgos y gastos. El concepto de provisión del PGC de 2007 ha cambiado respecto al recogido en el anterior plan contable. Ahora, se configuran exclusivamente como obligaciones frente a terceros; por dicho motivo, van a disminuir las dotaciones a dichas provisiones.

B. Modificaciones del PGC que pueden suponer decrementos del resultado. Son las derivadas del reconocimiento de nuevos gastos, o de la no consideración como ingreso de partidas que con el anterior plan sí lo eran. Se pueden señalar las siguientes:

- Imposibilidad de activar los gastos amortizables. Como ya se ha comentado, los gastos de establecimientos recogidos en el PGC de 1990 van a desaparecer al no permitirse la activación de dichos conceptos, por no

cumplir con la definición de activo, determinada en el Marco conceptual. Por dicho motivo, dichas partidas serán consideradas a partir de ahora gastos del ejercicio.

- Partidas a cobrar y su contrapartida en ventas/ingresos valorados por su coste amortizado. Al igual que en las partidas a pagar, la valoración posterior a coste amortizado de las partidas a cobrar, va a suponer un menor valor de la cifra de ventas o ingresos en función del vencimiento y de la tasa de interés efectiva. Norma de registro y valoración 9ª, “Instrumentos financieros”, apartado 3.1.
- Dividendos percibidos. A partir del PGC de 2007, no se van a reconocer como beneficios, los dividendos percibidos tras la adquisición de una participación, siempre que correspondan, inequívocamente, a resultados generados con anterioridad a dicha adquisición; se contabilizarán, como menor valor de la inversión. Norma de registro y valoración 9ª, “Instrumentos financieros”, apartado 2.8.

C. Modificaciones del PGC que pueden afectar al resultado de forma positiva o negativa:

- Negocios con acciones propias. En el PGC de 1990, el resultado derivado de operaciones con acciones propias se imputaba al resultado. En el PGC de 2007, las transacciones realizadas por la empresa con sus propios instrumentos de patrimonio, se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, no afectando al resultado del ejercicio. Norma de valoración 9ª, “Instrumentos financieros”, apartado 4.

D. Otros efectos en los resultados:

- Desaparición de los resultados extraordinarios. Siguiendo los mismos criterios de las NIIF, el PGC de 2007, no contempla la existencia de resultados extraordinarios. Por ello, conceptos que en el PGC de 1990 aparecían recogidos como resultados extraordinarios (resultados de enajenación de inmovilizado, variación de provisiones de inmovilizado, subvenciones de capital transferidas al resultado, gastos e ingresos

excepcionales...), van a formar parte del resultado de explotación. Norma 7ª de elaboración de Cuentas Anuales, “Cuenta de Pérdidas y Ganancias”.

E. Modificaciones que pueden representar menor valor del activo contable. En su mayoría se van a derivar de las variaciones experimentadas en el resultado:

- Gastos de establecimiento y gastos a distribuir. Con el PGC de 2007, estos conceptos, no se pueden reconocer como activos, al no cumplir con los requisitos establecidos en el Marco conceptual para el reconocimiento de los mismos. Marco conceptual de la contabilidad, apartado 4º, “Elementos de las cuentas anuales”²⁴⁷.
- Préstamos y partidas a cobrar. Su valoración posterior a coste amortizado va a implicar un menor valor a registrar en el activo, siempre que su vencimiento sea superior a doce meses. Norma de registro y valoración 9ª, “Instrumentos financieros”, apartado 2.1.
- Inversiones mantenidas al vencimiento. Al igual que en las partidas a cobrar su valoración a coste amortizado va a originar un menor valor a reflejar en el activo. Norma de registro y valoración 9ª, “Instrumentos financieros”, apartado 2.2.
- Acciones propias. Independiente del destino de las mismas, en el balance se van a presentar con signo negativo en el patrimonio neto; por ello, no van a formar parte del activo. Norma de registro y valoración 9ª, “Instrumentos financieros”, apartado 4.

F. Modificaciones que pueden suponer mayor valor del activo contable:

- Activos financieros mantenidos para negociar y disponibles para la venta. Según se establece en la mencionada Norma de registro y valoración 9ª, apartado 3 y 6, estos activos financieros, se valorarán posteriormente al valor razonable; ello implica que, en el supuesto de revalorizaciones, dicho cambio de valor, va a dar lugar a un aumento del valor del activo.

²⁴⁷ Marco conceptual de la contabilidad, apartado 4º, “Elementos de las cuentas anuales”:

“Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro”.

- Activos controlados económicamente. Según la definición de activo del Marco Conceptual serán objeto de reconocimiento los *activos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados,.....*

G. Modificaciones que pueden originar aumento del patrimonio neto.

- Subvenciones, donaciones y legados. Estas partidas que pertenecían al desaparecido epígrafe “Ingresos a distribuir entre varios ejercicios”, pasan a formar parte en el nuevo PGC del patrimonio neto. No obstante, la Resolución de 20 de diciembre de 1996, del ICAC, a efectos de determinación del patrimonio, en una reducción de capital y disolución de sociedades, establecía que las subvenciones de capital recogidas en la agrupación B) “Ingresos a distribuir en varios ejercicios”, del pasivo del balance, minoradas en el importe correspondiente del gasto por Impuesto sobre Sociedades, formaban parte del “patrimonio contable”.
- Ajustes por cambios de valor. Los ajustes positivos, en algunas partidas, derivados de su valoración a valor razonable, van a suponer un aumento en el mismo. Este es el caso de los activos disponibles para la venta.

H. Modificaciones que pueden originar disminución del patrimonio neto:

- Acciones propias. Como ya se comentado, pasan a formar parte del patrimonio neto minorando su valor.
- Ajustes por cambios de valor. Los cambios de valor derivados de ajustes negativos de las partidas valoradas a valor razonable van a disminuir el patrimonio neto.

I. Modificaciones que pueden representar menor valor del activo contable. En su mayoría se van a derivar de las variaciones experimentadas en el resultado:

- Correcciones de errores y cambios de criterios contables. Los efectos de estas operaciones han pasado, de reflejarse en el resultado, a reflejarse directamente en el patrimonio neto, a través de cuentas de reservas. Norma de registro y valoración 22^a, “Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables”.

- J. Modificaciones en el importe neto de la cifra de negocios. Las ventas y prestaciones de servicios, reflejados en la contabilidad según el PGC de 2007, podrán ser inferiores a las reflejadas según el PGC de 1990, por los siguientes motivos:
- Descuentos y rebajas en el precio. Con el PGC de 2007, cualquier descuento o rebaja en el precio se va a deducir de la cifra de los ingresos. Mientras que en el PGC de 1990, partidas como el descuento pronto pago se imputaba como ingreso financiero, compensando el valor del resultado final.
 - Ingresos a cobrar a más de un año. Como ya se ha mencionado, los préstamos y partidas a cobrar a más de un año se registran en su valor posterior a coste amortizado. Este criterio de valoración incide directamente en la cifra de negocios que va a ser menor que la que se registraría según las normas del PGC de 1990.

8. EL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE 2007.

8.1. Introducción.

La reforma contable ha supuesto un cambio de enfoque en la contabilización del efecto impositivo de los beneficios. La novedad más importante se refiere a la regulación del reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos, entendiéndose como tales aquéllos que surgen como consecuencia de la diferente valoración contable y fiscal de los distintos componentes del balance de situación de una entidad. Es decir, para el reconocimiento de estos activos y pasivos el PGC 2007, al igual que la NIC 12 “Impuesto sobre las ganancias”, sigue el *método basado en el balance de situación*, frente al *método basado en la cuenta de resultados*, que era el que recogía el PGC de 1990. Este cambio de enfoque da lugar a una nueva terminología y procedimiento, aplicable a la contabilización y cálculo del impuesto.

En el *enfoque de la cuenta de resultados*, como ya se ha comentado, se parte de las diferencias temporales y permanentes, que son las que se producen entre los ingresos y gastos recogidos en la legislación contable y los ingresos computables y gastos deducibles, que conforman la base imponible del impuesto. En contraposición, en el *enfoque del balance*, no se contemplan las diferencias entre ingresos y gastos, sino, las diferencias que se producen entre valores contables y fiscales de los activos y pasivos.

Por ello, la consecuencia fundamental de este cambio de enfoque es la aparición de las denominadas *diferencias temporarias (temporary differences)*, concepto que incluye no solo las tradicionales *diferencias temporales (timing differences)*, sino también aquellos otros efectos fiscales que, aun no habiéndose materializado en términos estrictamente fiscales, al no haber afectado todavía a la base imponible, van a tener una incidencia en la carga fiscal futura, en aquellos casos en que existan diferencias entre el valor contable y fiscal de las partidas.

Este cambio en el método de contabilización del efecto impositivo, aunque no va a suponer, en la mayoría de los casos, una diferencia importante en el balance y en la cuenta de resultados, sí implica unas diferencias conceptuales significativas.

8.2. La Norma de Registro y Valoración nº 13: Impuesto sobre Beneficios. Características.

Los criterios para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, a través del enfoque del balance, se recogen en la Norma de registro y valoración nº 13 del PGC de 2007, la cual es de aplicación a los impuestos directos, ya sean nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir de un resultado empresarial.

En dicha norma se establece que “*las diferencias temporarias son las derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura*”. En esta definición, se puede observar la consideración de diferencias generadas por *determinados instrumentos de patrimonio*, que en el PGC de 1990 no se consideraban y que al surgir de partidas contabilizadas en el patrimonio neto, no pueden ser calculadas comparando gastos e ingresos. Estas diferencias tendrán que ser registradas al incidir en la carga fiscal futura, lo que en aras de la aplicación del principio de uniformidad, señala De Benito Cámara²⁴⁸, “*obliga a utilizar un mismo enfoque en el cálculo de las diferencias que puedan surgir entre el ámbito contable y fiscal, y así, determinar todas las diferencias comparando los importes por los que las operaciones que las generan figuran en el balance (activos y pasivos contables), con sus equivalentes fiscales (activos y pasivos), aun cuando, en algunos casos, las mencionadas operaciones tengan también reflejo contable en la cuenta de Pérdidas y Ganancias*”.

La Norma nº 13 parte, en primer lugar, distinguiendo entre *activos y pasivos por impuesto corriente* y *activos y pasivos por impuesto diferido*:

- Se entiende por impuesto corriente la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto sobre beneficios, es decir, coincide con el importe a satisfacer aplicando la normativa fiscal; por ello, se reconocerá únicamente como un pasivo en la medida que se encuentre pendiente de pago.

²⁴⁸ Cfr. De Benito Cámara, Inmaculada, “Impuesto sobre beneficios”, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, nº 300, marzo 2008, pág. 96.

- Por su parte, los impuestos diferidos surgen como consecuencia de la existencia de diferencias temporarias. Hay que señalar, que en el PGC 2007, el término diferido hace referencia a que en el futuro, las diferencias surgidas van a suponer un mayor o menor pago por el impuesto, mientras que en el Plan de 1990, se utilizaba para hacer referencia exclusivamente a las diferencias negativas.

Las diferencias temporarias, a su vez, se clasifican en impondibles o deducibles, en función de que generen respectivamente, una carga o una ventaja fiscal en el futuro:

- Diferencias temporarias impondibles, son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan, y van a dar lugar al registro de los correspondientes *pasivos por impuestos diferidos*.
- Diferencias temporarias deducibles, son las que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan y, darán lugar al reconocimiento de *activos por impuestos diferidos*.

Básicamente estos conceptos se corresponden con los denominados *impuestos diferidos* o *impuestos anticipados*, del PGC de 1990. Por otra parte, las limitaciones existentes en la propia Norma 13ª, y el hecho de que la mayoría de las diferencias temporarias van a tener su origen en diferencias entre el resultado contable y la base impondible, van a hacer que las ahora llamadas *diferencias temporarias*, se correspondan en muchos casos con las antiguas *diferencias temporales*.

Las diferencias temporarias, cuyo origen no son las diferencias temporales, se van a derivar fundamentalmente de operaciones no usuales, tales como pueden ser las combinaciones de negocios u operaciones societarias, respecto a las cuales la práctica contable española ya había adoptado el criterio de reconocer activos o pasivos de naturaleza fiscal, cuando existiesen diferencias entre las valoraciones contables y fiscales de las distintas partidas.

Siguiendo a Villacorta, el esquema de cálculo de las diferencias temporarias podría ser el siguiente:

CUADRO XI. Esquema de cálculo de las diferencias temporarias

Activos/Pasivos	Valor contable	Valor fiscal	Diferencias en pérdidas y ganancias (6301)		Diferencias en patrimonio (8301)	
			Deducible	Imponible	Deducible	Imponible

Fuente: Miguel Ángel Villacorta²⁴⁹.

Con el objetivo de simplificar el proceso de adaptación a la reforma contable el nuevo PGC permite seguir calculando el efecto impositivo siguiendo los criterios que tradicionalmente se han venido aplicando con el PGC de 1990, pero únicamente en aquellas empresas en las que “todas” las diferencias temporarias surjan como consecuencia de diferencias temporales²⁵⁰.

La pérdida del carácter preferencial del principio de prudencia, en el nuevo Plan contable, ya comentada, ha determinado el procedimiento de registro de los activos y pasivos por impuestos diferidos. Así, la Resolución del ICAC del 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del PGC de 1990,

²⁴⁹ Cfr. Villacorta Hernández M. A., “Pasos para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios”, Revista Observatorio Contable, nº 19, febrero 2008, pág. 57.

²⁵⁰ Norma de registro y valoración 13ª, apartado 4 “Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficio”:

“En el caso particular de una empresa en la que todas las diferencias temporarias al inicio y cierre del ejercicio hayan sido originadas por diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, el gasto (ingreso) por impuesto diferido se podrá valorar directamente mediante la suma algebraica de las cantidades siguientes, cada una con el signo que corresponda:

- a) Los importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen apropiado al importe de cada una de las diferencias indicadas, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, y a las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio.
- b) Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, así como, en su caso, por el reconocimiento de imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones.
- c) Los importes derivados de cualquier ajuste valorativo de los pasivos o activos por impuesto diferido, normalmente por cambios en los tipos de gravamen o de las circunstancias que afectan a la eliminación o reconocimiento posteriores de tales pasivos o activos”.

establecía que los impuestos anticipados solo eran objeto de contabilización si tenían un interés cierto respecto a la carga fiscal futura (excepto en aquellos casos en los que su recuperación excediese del plazo de 10 años), mientras que los impuestos diferidos eran objeto de contabilización en todo caso, posiblemente por la prevalencia existente del principio de prudencia. Con el nuevo PGC, se modifica, asimismo, los criterios de registro, estableciendo la Norma 13ª de registro y valoración lo siguiente:

- Activos por impuestos diferidos. No se establece la limitación existente del no reconocimiento contable para los créditos contables cuyo plazo de recuperación superase los 10 años. No obstante, se sigue condicionando el reconocimiento contable de cualquier activo por impuesto diferido, al hecho de que resulte probable la existencia de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

- Pasivos por impuestos diferidos. El principio general para su registro, es el de su reconocimiento, siempre que exista una diferencia temporaria imponible, aunque se establecen una serie de excepciones. Entre ellas, se puede señalar la que se refiere a las diferencias surgidas en relación con inversiones en empresas dependientes, asociadas y multigrupo, si la entidad inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y, además, es “probable” que tal diferencia no revierta en un futuro previsible. Para su reconocimiento, pues, debe tenerse en cuenta el requisito de “probabilidad”, en coherencia con el criterio de registro de cualquier otro pasivo recogido en el Marco conceptual del PGC de 2007²⁵¹, según el cual, los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la liquidación de la obligación correspondiente.
En este contexto, Reig Gastón²⁵² señala que, “parece razonable interpretar que estos pasivos fiscales deberían superar, como cualquier otro pasivo, el

²⁵¹ Marco conceptual de la contabilidad, apartado 5ª “Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales”:

“Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad...”

²⁵² Cfr. Reig Gastón, Juan. “Impuesto sobre Beneficios”, Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), nº 81, marzo 2008, pág. 73.

correspondiente *test de probabilidad*, como condición necesaria para su registro contable, excepto en el caso de pasivos fiscales asumidos como consecuencia de una combinación de negocios, donde, de forma excepcional, también deben registrarse los pasivos contingentes o meramente posibles”.

8.2.1. Aspectos a tener en cuenta en la contabilización del Impuesto sobre Beneficios.

Son cuatro las ideas básicas en la contabilización del Impuesto sobre Beneficios en el nuevo Plan contable, las cuales se deducen de la mencionada Norma de registro y valoración 13^a:

1. Aunque el criterio general es que los activos y pasivos fiscales tengan como contrapartida a la cuenta de resultados, debido a que la mayoría de las operaciones que generan renta sujeta se imputan a los mismos, existen ciertos hechos que no se contabilizan en cuentas de resultados, sino directamente en cuentas de neto o en el fondo de comercio. El nuevo PGC sigue el mismo principio recogido en la NIC 12, el cual establece que las empresas han de contabilizar las consecuencias fiscales de las transacciones y eventos de la misma manera que se contabilizan esas transacciones y eventos²⁵³. Por dicho motivo, la contrapartida de activos y pasivos corrientes y diferidos podrá ser:

- ✓ Con carácter general la cuenta de resultados, 630. Impuesto sobre Beneficios:

²⁵³ NIC 12. Párrafo 57.

“La contabilización de los efectos fiscales, tanto en el período corriente, como los diferidos para posteriores períodos, de una determinada transacción o suceso económico, ha de ser coherente con el registro contable de la transacción o el suceso correspondiente. Los párrafos 58 a 68C desarrollan este principio.

Estado de resultados

58. Los impuestos, tanto si son del periodo corriente como si son diferidos, deben ser reconocidos como gasto o ingreso, e incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del ejercicio, excepto si tales impuestos han surgido de:

- (a) una transacción o suceso económico que se ha reconocido, en el mismo ejercicio, cargando o abonando directamente al patrimonio neto (véanse los párrafos 61 a 65); o
- (b) una combinación de negocios (véanse los párrafos 66 a 68)”.

6300. Impuesto corriente.

6301. Impuesto diferido.

✓ La cuenta de patrimonio neto, 830. Impuesto sobre Beneficios:

8300. Impuesto corriente.

8301. Impuesto diferido.

✓ Fondo de comercio, si así ha sido contabilizada la transacción.

Como puede observarse, el gasto/ingreso total por impuesto va a tener dos componentes: el gasto/ingreso por impuesto corriente y el gasto/ingreso por impuesto diferido, que van a coincidir cuantitativamente con el pasivo/activo por impuesto corriente y el pasivo/activo por impuestos diferidos, una vez filtrados de las cuantías que directamente deban llevarse a neto o fondo de comercio.

2. La contabilización del impuesto se basa en la separación entre los impuestos corrientes y los impuestos diferidos, que van a dar lugar a los activos y pasivos por impuestos corrientes y a los activos y pasivos por impuestos diferidos. Los impuestos corrientes se derivan de la declaración/liquidación fiscal y se calculan de acuerdo con las leyes fiscales. Se concretan en cantidades a ingresar o a devolver por la Hacienda Pública, dando lugar a los pasivos y activos por impuesto corriente, que según el PGC 2007 son:

4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades.

4709. Hacienda Pública deudora por devolución de impuestos.

Asimismo, a lo largo del ejercicio, y hasta que no se realice la liquidación del impuesto, las retenciones soportadas y los pagos a cuenta se registrarán igualmente como activo corriente, utilizando a tal fin la cuenta:

473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.

Por su parte, los pasivos y activos por impuesto diferido, se derivan de las diferencias temporarias y de otras causas. Representan un concepto contable, no fiscal, e indican un mayor o menor pago futuro de impuestos. En definitiva, se

trata de un “*invento*” contable que fiscalmente no cuenta, por lo que la Hacienda Pública no tiene por que tener constancia del mismo. Se concretan en el reconocimiento contable de pasivos y activos por impuestos diferidos, que no se pagan ni se cobran; se reconocen o se dan de baja. Las cuentas del PGC que recogen dichos conceptos son:

474. Activos por impuestos diferidos. Para recoger los activos fiscales no corrientes, derivados de diferencias temporarias imponibles, derecho a deducir de la cuota, en ejercicios siguientes, bonificaciones o ventajas fiscales y del derecho a compensar, en ejercicios futuros, pérdidas fiscales con futuras ganancias fiscales; se desglosa en:

4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.

4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.

479. Pasivo por diferencias temporarias imponibles. Para recoger los pasivos fiscales no corrientes, derivados del reconocimiento contable del efecto impositivo ocasionado por las diferencias temporarias imponibles.

3. La contabilización del impuesto diferido se basa en las diferencias temporarias, es decir, las que surgen por las discrepancias que se producen entre el valor contable (en libros) y fiscal de los activos y pasivos, siempre que dicha discrepancia tenga incidencia en la carga fiscal futura.

El valor fiscal de un activo/pasivo es la llamada base fiscal, y es definida por la NIC 12 como “*el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo*”. La Norma de registro y valoración 13^a, la define de igual forma señalando que “*la base fiscal, es el importe atribuido a un elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable*”. Asimismo, la NIC 12, en sus párrafos 7 y 8 aclara que:

“7. *La base fiscal de un activo es el importe que será deducible, a efectos fiscales, de los beneficios económicos que obtenga la empresa en el futuro,*

cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual a su importe en libros...“

“8. La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en ejercicios futuros. En el caso de ingresos ordinarios que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual ingreso ordinario que no resulte imponible en ejercicios futuros.”

La determinación de la base fiscal es la parte más compleja, ya que no siempre se trata de una cifra unívoca, pues como se ha visto, depende de la forma en que se espere recuperar el activo o liquidar el pasivo²⁵⁴. Asimismo, se puede dar el caso de que algunas partidas tengan base fiscal aunque no figuren reconocidas como activos o pasivos en el balance²⁵⁵. Por otra parte, en principio, sólo los elementos de activo y de pasivo exigible tienen asignada una base fiscal, y no las partidas de neto patrimonial cuya valoración es residual. Sin embargo, algunos instrumentos de neto son fiscalmente pasivos y, por tanto poseen base fiscal.

4. La adopción por parte del PGC 2007 del método del *enfoque del balance*, es lo que ha dado lugar a las diferencias temporarias que surgen como consecuencia de las discrepancias entre valores contables y fiscales (base fiscal). La utilización de este método, como se ha visto, tiene fundamentalmente dos inconvenientes:

²⁵⁴ La NIC 12 en su párrafo 10 señala que *“Cuando la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte obvia inmediatamente es útil considerar el principio fundamental sobre el que se basa esta Norma, esto es, que la empresa debe, con ciertas excepciones muy limitadas, reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o el pago del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o pagos no tuvieran consecuencias fiscales. El ejemplo C que sigue al párrafo 52 ilustra las circunstancias en las que puede ser útil considerar este principio fundamental...”*

²⁵⁵ Es el caso según describe la NIC 12 *“de los costes de investigación y desarrollo contabilizados como un gasto, al determinar el resultado contable bruto en el ejercicio en que se incurren, que no serán gastos deducibles para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal hasta un ejercicio posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costes de investigación y desarrollo, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en ejercicios futuros, y el importe nulo en libros de la partida correspondiente en el balance es una diferencia temporaria deducible que produce un activo por impuestos diferidos”*.

- la mayor complejidad que el *enfoque de resultados*, y
- la dificultad de determinación de la base fiscal en algunos casos.

No obstante, tiene dos grandes ventajas:

- la concordancia del Marco Conceptual del PGC 2007 con la NIC 12, encontrándose definiciones claras y precisas para los conceptos de activos y pasivos, pero no para los conceptos de ingreso y gasto, y
- la mayor capacidad que posee el *enfoque del balance*, para reconocer pasivos y activos por impuestos diferidos.

En el cuadro siguiente, y siguiendo a De Benito Cámara²⁵⁶, se hace una comparación entre las diferencias temporales del Plan de 1990 y las diferencias temporarias, que a su vez son temporales, del PGC de 2007:

CUADRO XII. Comparación entre las diferencias temporales del Plan de 1990 y las diferencias temporarias, que a su vez son temporales, del PGC de 2007.

Diferencia	Plan 1990	Plan 2007
Se origina como positiva, revertiendo en el futuro como negativa.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Temporal. ▪ Positiva. ▪ Calculada comparando gastos e ingresos. ▪ Activo. ▪ 4740. Impuesto sobre beneficio anticipado. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Temporaria (temporal). ▪ Deducible. ▪ Calculada comparando activos y pasivos. ▪ Activo diferido. ▪ 4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.
Se origina como negativa, revertiendo en el futuro como positiva.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Temporal. ▪ Negativa. ▪ Calculada comparando gastos e ingresos. ▪ Pasivo. ▪ 479. Impuesto sobre beneficio diferido. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Temporaria (temporal). ▪ Imponible. ▪ Calculada comparando activos y pasivos. ▪ Pasivo diferido. ▪ 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles.

²⁵⁶ Vid. De Benito Cámara, Inmaculada. “Impuesto sobre beneficios”, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, nº 300, 2008, pág. 102.

Otro aspecto a tener en cuenta, lo constituyen los ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios. La Norma de registro y valoración 13ª, establece en su apartado 1 que, aunque las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto van a dar lugar a un menor importe del impuesto corriente, *“aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, se podrán registrar de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de esta norma y en la norma relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos”*²⁵⁷.

Como se ha mencionado, las diferencias permanentes no están definidas en la Norma 13ª de registro y valoración del NPGC referente al Impuesto sobre Sociedades, ya que de forma general no son objeto de contabilización. Sin embargo, a pesar de que en la norma únicamente se establece, como se ha visto, expresamente la opción de distribuir en varios ejercicios las deducciones y otras ventajas fiscales de la cuota del impuesto, se puede observar que en el cuadro de cuentas de la cuarta parte del NPGC, aparecen cuentas representativas tanto de la periodificación de las deducciones y bonificaciones, como de la periodificación de las diferencias permanentes negativas; cuentas que a su vez son definidas en la quinta parte del NPGC. En concreto las referidas cuentas son:

137. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios:

“Ventajas fiscales materializadas en diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones que, por tener una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, son objeto de imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias en varios ejercicios. A estos efectos, las diferencias permanentes se materializan, con carácter general, en ingresos que no se incorporan en la determinación de la base imponible del impuesto sobre beneficios y que no revierten en periodos posteriores”.

²⁵⁷ Norma de registro y valoración 18ª del PGC 2007. Apartado 1.1. *“Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma”.*

1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.

1371. Ingreso fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios.

834. Ingresos fiscales por diferencias permanentes.

835. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones.

836. Transferencia de diferencias permanentes.

837. Transferencia de deducciones y bonificaciones.

Por todo lo anterior, se puede decir que el mismo tratamiento establecido en la Norma 13ª de registro y valoración para las deducciones y otras ventajas fiscales es aplicable a las diferencias permanentes negativas. Por lo tanto, el PGC de 2007 coincide con el Plan de 1990, al establecer ambos que las deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza de subvención, se puedan registrar como un ingreso a distribuir en varios ejercicios.

Centrándonos en el caso de las diferencias permanentes, García Olmedo y Corona Romero²⁵⁸ señalan que es generalmente aceptado que no tiene sentido reconocer pasivos/activos por impuestos diferidos derivados de las diferencias permanentes. A excepción de alguna posible periodificación en casos muy puntuales, no tiene sentido diferir a próximos ejercicios el efecto de un hecho ocurrido, ya registrado, y que nunca va a sufrir modificación.

Por su parte, la NIC 12 para evitar que se reconozca un impuesto diferido cuando se produce una diferencia permanente, considera en ese caso que la base fiscal del elemento es igual a su valor contable por lo que se elimina la posibilidad de que surja una diferencia temporaria por diferencia permanente²⁵⁹.

²⁵⁸ Vid. García-Olmedo Domínguez, R y Corona Romero, E. Impuesto sobre las Ganancias, Monografías sobre las Normas Internacionales de Información Financiera, Monografía 16, Diario Expansión, 2004, pág. 211.

²⁵⁹ Vid. Norma Internacional de Contabilidad nº 12, párrafo 7.

8.2.2. Pasos a seguir para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios.

Resumiendo, en base a lo anteriormente expuesto, para contabilizar el impuesto se pueden establecer cuatro pasos:

1. Registrar, a lo largo del periodo, el efecto impositivo de los conceptos contabilizados en los grupos 8 y 9 del PGC. Ello va a suponer, en primer lugar, el registro de los gastos e ingresos que se imputan directamente al patrimonio neto y de las transferencias de dichas partidas a la cuenta de resultados. Posteriormente, en el proceso de regularización habrá que eliminar las cuentas de los grupos 8 y 9 trasladándolas a las cuentas correspondientes. Asimismo, habrá que calcular el efecto impositivo derivado de las operaciones anteriores.

Una cuestión importante a tener en cuenta en este apartado, son las pérdidas y ganancias patrimoniales. En el caso de pérdidas de valor, pudiera ocurrir que la totalidad o una parte de la pérdida se lleve directamente a patrimonio y en este caso puede ocurrir que se acabe trasladando a resultados o que no impute nunca. En principio todas las pérdidas, se lleven o no a resultados, serán computables fiscalmente teniendo en cuenta la limitación establecida en el artículo 12 de la Ley 4/2004²⁶⁰, produciéndose una diferencia temporaria por la parte no deducible de la pérdida. Cuando se trate de ganancias, si se imputan directamente a patrimonio

²⁶⁰ Ley 4/2004. Artículo 12. Correcciones de valor: pérdida de valor de los elementos patrimoniales.

“2... No serán deducibles las pérdidas respecto de los créditos que seguidamente se citan, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o su cuantía:

1. Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público.
2. Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
3. Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
4. Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.

No serán deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades.

No serán deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las pérdidas basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

3.No serán deducibles las pérdidas por deterioro correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza el deterioro en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

4. No serán deducibles las pérdidas por deterioro de valores que tengan un valor cierto de reembolso que no estén admitidos a cotización en mercados regulados o que estén admitidos a cotización en mercados regulados situados en países o territorios considerados como paraísos fiscales”.

neto, no forman parte de la base imponible. Pero si se imputan directamente en cuentas de resultados, si formarían parte de la base imponible, a excepción de la exención del artículo 21 de la Ley 4/2004 (Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español).

2. Registrar, a lo largo del periodo, los activos corrientes derivados de retenciones y pagos fraccionados.
3. Registrar el impuesto corriente. Como se ha dicho, el impuesto corriente es la cantidad a satisfacer derivada de las declaraciones/liquidaciones del impuesto sobre el beneficio correspondiente a un ejercicio, una vez minorada por las pérdidas fiscales compensables, por las deducciones y por otras ventajas fiscales. La contabilización del impuesto corriente podrá lugar a:
 - Un pasivo por impuesto corriente por la cantidad pendiente de pago.
 - Un activo por impuesto corriente, por el exceso, si la cantidad ya pagada a cuenta (retenciones y pagos fraccionados) fuese superior al impuesto corriente.
 - Un activo por impuesto corriente, en aquellos casos en que se permita la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores, por compensación de pérdidas fiscales del ejercicio presente.

Hay que señalar que, aunque en todos los sistemas tributarios se permite la compensación de pérdidas fiscales de un ejercicio, con beneficios de otros ejercicios, no en todos, como es el caso de España, se permite la compensación hacia atrás, es decir, con beneficios fiscales obtenidos en ejercicios anteriores. No obstante, se puede dar el caso de que empresas españolas operen en países donde sí esté permitida la compensación hacia atrás. El tratamiento contable va a ser distinto en cada uno de los casos:

- a. Si la pérdida de un ejercicio, se va a compensar en ejercicios posteriores, el impuesto corriente del mismo va a ser cero, ya que el resultado de la liquidación fiscal es cero. No obstante, nace un derecho a compensar.
 - b. Si la pérdida se puede compensar hacia atrás, se genera en el ejercicio que se produce, un ingreso por impuesto corriente.
4. Registrar el impuesto diferido. Se reconocerán todos los pasivos y activos por impuestos diferidos que informen del efecto impositivo, utilizando para ello las diferencias temporarias. El proceso consta, a su vez, de cuatro pasos:
- 4.1 Determinación de la base fiscal, es decir, del valor fiscal de los distintos elementos del balance.
 - 4.2 Cálculo de las diferencias temporarias, las cuales pueden tener cuatro componentes distintos:
 - a) Diferencias temporales entre base imponible y resultado contable.
 - b) Ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto, que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales.
 - c) Elementos patrimoniales derivados de una combinación de negocios, cuando se registren por un valor contable diferente al atribuido a efectos fiscales²⁶¹.
 - d) Reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

²⁶¹ Norma de valoración 13ª. Apartado 4. “*Tanto el gasto o el ingreso por impuesto corriente como diferido, se inscribirán en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, en los siguientes casos los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido tendrán como contrapartida las que a continuación se indican:*

- a) *Si se relacionasen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida.*
- b) *Si hubiesen surgido a causa de una **combinación de negocios**, se reconocerán con **cargo o abono al fondo de comercio** o como ajuste al exceso que suponga la participación de la empresa adquirente en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la empresa adquirida, sobre el coste de la combinación”.*

Las distintas posibilidades de generación de las diferencias temporarias, y los activos y pasivos derivadas de ellos, se pueden representar, esquemáticamente, siguiendo a García-Olmedo²⁶², de la siguiente forma:

CUADRO XIII. Distintas posibilidades de generación de diferencias temporarias.

	Elemento que produce la diferencia	
	de activo	de pasivo
Base fiscal < Valor en libros	Diferencia Temporaria Imponible: Pasivo por impuesto diferido	Diferencia Temporaria Deducible: Activo por impuesto diferido
Base fiscal > Valor en libros	Diferencia Temporaria Deducible: Activo por impuesto diferido	Diferencia Temporaria Imponible: Pasivo por impuesto diferido

Respecto a las diferencias permanentes, estas no se encuentran reguladas en la Norma 13ª del PGC de 2007, ya que es una Norma de registro y valoración y dichas diferencias no se contabilizan. No obstante, sí ha de considerarse ya que, como se ha comentado, las definiciones contables permiten la distribución en varios ejercicios de las diferencias permanentes negativas y el cuadro de cuentas ha desarrollado las cuentas a utilizar para efectuar la mencionada distribución. Igualmente, deben ser objeto de mención en el apartado 12 de la Memoria, “Situación fiscal”, donde se ha de informar de su importe y naturaleza. Por ello, se puede decir que las diferencias permanentes siguen existiendo y hay que considerarlas en el cálculo del impuesto corriente.

4.3 Reconocimiento y valoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos.

Según establece la Norma 13ª de Valoración en su apartado 2.2 “Pasivos por impuestos diferidos” se reconocerá un pasivo por impuesto diferido, al igual que en la NIC 12, por todas las diferencias temporarias imponibles, con determinadas excepciones. Las excepciones establecidas son:

²⁶² Cfr. García-Olmedo Domínguez, Ramón. Seminario “El Impuesto sobre beneficios”, Aula de Formación AECA, mayo 2008, pág. 6.

- a) *El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial.*
- b) *El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.*
- c) *Inversiones en empresas dependientes, asociadas y negocios conjuntos, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible.*

Respecto a los activos por impuestos diferidos, se reconocerán, según establece la Norma de registro y valoración 13^a en su apartado 2.3, en los siguientes supuestos:

- a) *Por las diferencias temporarias deducibles;*
- b) *Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales;*
- c) *Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.*

Existe una restricción previa a este principio, derivada del principio de prudencia, consistente en la probabilidad de obtención de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos. Asimismo, existen dos excepciones al reconocimiento de los activos, consecuencia de:

- El reconocimiento inicial de algún elemento derivado de una transacción que no sea una combinación de negocios y que no afecte ni al resultado contable ni a la base imponible.
- Inversiones en empresas participadas, si se espera que la diferencia temporaria deducible revierta en un futuro previsible y sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

Hay que señalar que los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el balance, no representan una deuda a pagar o un derecho de cobro, sino un mayor o menor volumen de impuestos a liquidar en un futuro.

Reconocidos los activos y pasivos por impuestos diferidos, serán valorados según los tipos de gravamen que se esperen en el momento de su reversión, realizándose la correspondiente variación en su valor cuando se modifique la legislación tributaria aplicable. Las cuentas a utilizar en los casos de variación de los tipos de gravamen son:

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

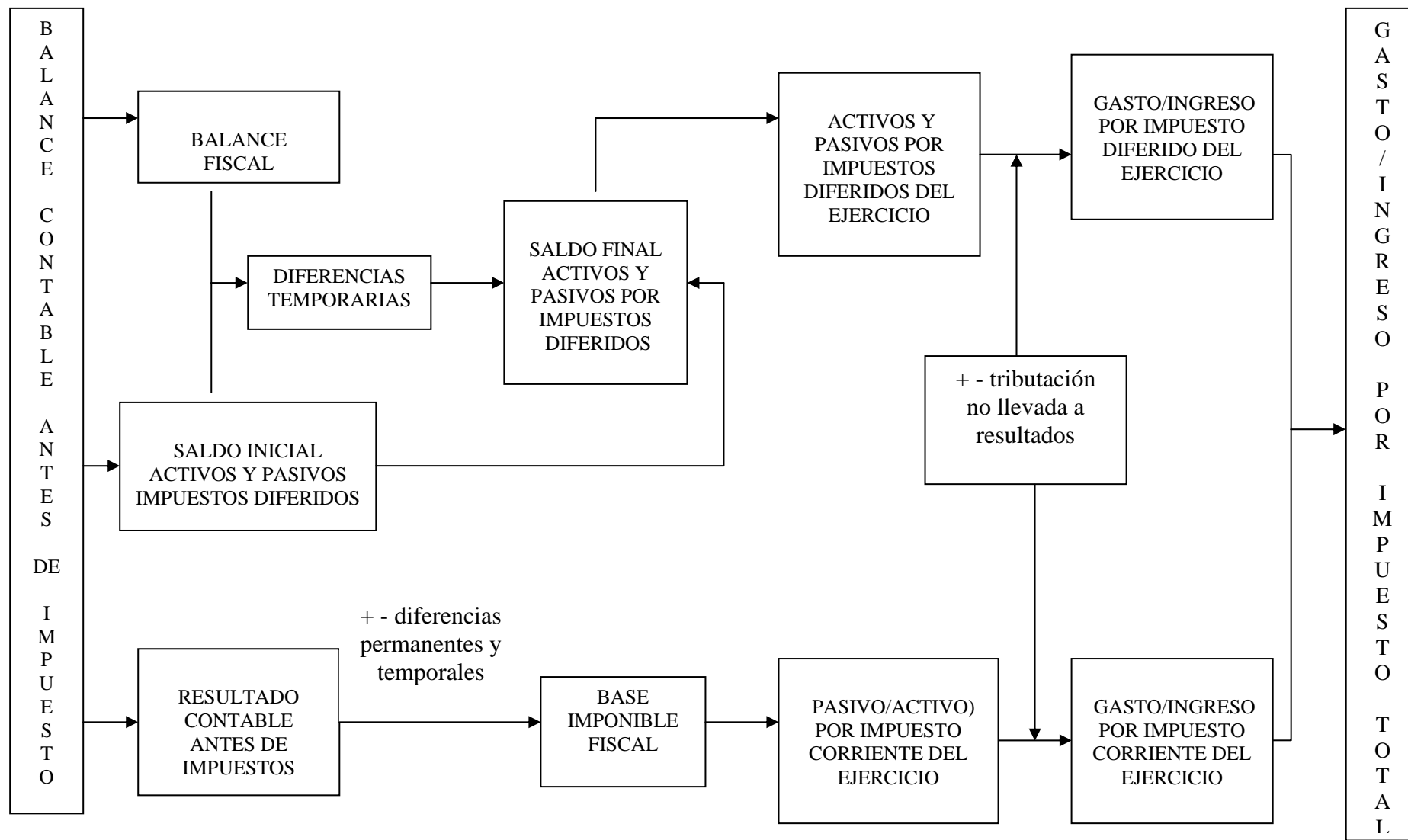
Por último, hay que tener presente que la norma indica que los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser objeto de actualización, por la dificultad para conocer la fecha exacta de generación de los flujos de efectivo. García Olmedo y Corona Romero²⁶³, señalan que, el descuento financiero es relevante en partidas a muy largo plazo, siendo coherente, en el caso del impuesto diferido, con la utilización del método de la deuda. No obstante, el problema de la actualización financiera no se puede circunscribir a unas determinadas partidas del balance e ignorarlo en otras.

4.4 Determinación de la contrapartida. Como ya se ha mencionado, normalmente va ser una cuenta de resultados y excepcionalmente una cuenta de patrimonio neto, si el impuesto diferido se relaciona con una transacción de esa naturaleza o fondo de comercio, en el caso que la diferencia surgiera de una combinación de negocios. Menos en el supuesto que la contrapartida sea fondo de comercio, la contrapartida va ser un *gasto*, tanto si la contrapartida va a resultado (gasto en sentido estricto, cuenta 630), como si la contrapartida es patrimonio neto (cuenta 830)

La liquidación contable del impuesto se puede representar esquemáticamente de la siguiente forma:

²⁶³ García-Olmedo Domínguez, R y Corona Romero, E. Impuesto sobre las Ganancias, Monografías sobre las Normas Internacionales de Información Financiera, Monografía 16, Diario Expansión, 2004, pág. 229.

CUADRO XIV. Liquidación contable del impuesto en el PGC de 2007.



8.3. Comparación entre el PGC de 1990 y el PGC de 2007 a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Esquemáticamente las diferencias fundamentales existentes entre los dos enfoques utilizados en la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, *enfoque de la cuenta de resultados* en el PGC de 1990 y *enfoque del balance* en el PGC de 2007, se muestran en el siguiente cuadro:

CUADRO XV. Diferencias entre el enfoque de la cuenta de resultados (PGC 1990) y el enfoque del balance (PGC 2007), en la contabilización del IS.

	PGC 1990 Enfoque resultados	PGC 2007 Enfoque de la Deuda
Magnitudes en torno a las que se establecen las diferencias entre contabilidad y fiscalidad.	Magnitudes de flujo: Resultado contable y fiscal.	Magnitudes de fondo: Valor en libros y la base fiscal de activos y pasivos del balance.
Terminología empleada para denominar a los activos y pasivos fiscales surgidos.	Se pone atención en el presente: activos por impuestos anticipados y pasivos por impuestos diferidos.	Se pone atención en el futuro: Activos y pasivos por impuestos diferidos.
Proceso de liquidación seguido para el cálculo del gasto contable (igual cuantía en ambos enfoques).	Primero se calcula el gasto contable devengado y posteriormente su diferencia con la deuda tributaria da la tributación diferida.	Primero se calcula la tributación diferida y a continuación se le añade la deuda con la Hacienda Pública.
Resultado de la aplicación del tipo impositivo.	La aplicación del tipo impositivo a las diferencias temporales da lugar a la tributación diferida del ejercicio.	La aplicación del tipo impositivo a las diferencias temporarias da lugar al saldo final de la tributación diferida.

No obstante, la forma de cálculo del resultado fiscal no compete a la normativa contable sino a la fiscal. Por ello, al establecer la normativa fiscal el cálculo de la base imponible a partir del resultado contable, para su obtención habrá que calcular las diferencias entre ingresos y gastos, contables y fiscales, independientemente del enfoque del método de la deuda que determine la norma contable. De lo que se deduce que, con el PGC de 1990, para la contabilización del impuesto, no había que realizar

cálculos distintos a los fiscales. Por su parte, con el PGC de 2007, además del cálculo determinado en la norma fiscal para la determinación de la base imponible, habrá que realizar los establecidos en la norma contable para la contabilización del impuesto.

Como conclusión, se puede afirmar que el cambio de enfoque añade la complejidad propia de las diferencias temporarias (cálculos de bases fiscales) sin que desaparezca el cálculo de las diferencias permanentes y temporales. Ahora bien, si las diferencias temporarias se reducen a las temporales y a los casos de revalorizaciones contables de activos y pasivos derivados de una combinación de negocios, bastará con calcular las bases fiscales de las partidas que provengan de estos últimos, ya que las diferencias temporarias restantes son equivalentes a las temporales. Por ello, se puede pensar que el rechazo del Libro Blanco, al enfoque del balance, de la NIC 12 revisada, es debido a que la superioridad teórica del nuevo enfoque no compensa las complejidades que añade. Para Labatut Serer y otros²⁶⁴ “la aparición del enfoque del balance responde al deseo de establecer un enfoque de mayor coherencia teórica con los marcos conceptuales americano e internacional, en los que el protagonismo reside en las figuras de activos y pasivos”.

8.4. La información relativa al Impuesto de Sociedades en los estados contables: Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias, Estados de Cambios en el Patrimonio Neto, Estado de Flujos de Efectivo y Memoria.

El PGC 2007 destina la tercera parte a las Cuentas Anuales. Las referencias al Impuesto de Sociedades en las mismas son las siguientes:

8.4.1. El Impuesto de Sociedades en el Balance.

Debe recoger los activos y pasivos derivados de la liquidación fiscal en función de la clasificación del PGC. Los activos y pasivos por impuestos diferidos figurarán dentro

²⁶⁴ Cfr. Labatut Serer, Gregorio y Peraire Saus, Josefina, “La aplicación del método del efecto impositivo ante la reforma del PGC”, Revista Observatorio Contable, nº 11, mayo 2007, pág. 45.

del activo y pasivo no corriente. Por su parte, los activos y pasivos por impuesto corriente figurarán dentro del activo y pasivo corriente.

Las cuentas que recogen la información fiscal que aparece en el Balance de Situación, con la debida separación, son las que a continuación se señalan:

- Activo:
 - Saldo de activos por diferencias temporarias deducibles (4740).
 - Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar (4742).
 - Créditos por pérdidas a compensar (4745).
 - Saldo de Hacienda Pública deudor por devolución de impuestos (4709).
 - Saldo de Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473).
- Pasivo:
 - Saldo de pasivos por diferencias temporarias imponibles (479).
 - Saldo de Hacienda Pública acreedor por Impuesto de Sociedades (4752).
 - Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir (1370).
 - Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir (1371).

Los conceptos anteriores aparecerán en el Balance en los siguientes epígrafes:

Nº de Cuenta	ACTIVO
	A) ACTIVO NO CORRIENTE
	I. Inmovilizado intangible.
	II. Inmovilizado material.
	III Inversiones inmobiliarias.
	IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a l/p.
	V. Inversiones financieras a largo plazo.
4740, 4742, 4745	VI. Activos por impuestos diferidos.

Nº de Cuenta	B) ACTIVO CORRIENTE
	I. Activos no corriente mantenidos para la venta.
	II. Existencias.
	III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.
4709	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicio. 2. Clientes, empresas del grupo y asociadas. 3. Deudores varios. 4. Personal. 5. Activos por impuestos corriente. 6. Otros créditos con las Administraciones Públicas. 7. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos.
	IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a c/p.
	V. Inversiones financieras a corto plazo.
	VI. Periodificaciones a corto plazo.
	VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.

Nº de Cuenta	PATRIMONIO NETO Y PASIVO
	A) PATRIMONIO NETO
	A-1) Fondos propios.
	A-2) Ajustes por cambio de valor.
1370,1371	III. Otros.
	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.
	B) PASIVO NO CORRIENTE
	I. Provisiones a largo plazo.
	II. Deudas a largo plazo.
	III Deudas con empresas del grupo y asociadas a l/p.
479	IV. Pasivos por impuesto diferido.
	V. Periodificaciones a largo plazo.

	C) PASIVO CORRIENTE
	I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta.
	II. Provisiones a corto plazo.
	III. Deudas a corto plazo.
	IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.
	V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.
4752	5. Pasivos por impuestos corriente.
	VI. Periodificaciones a corto plazo.

8.4.2. El Impuesto de Sociedades en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

La cuenta de Pérdidas y Ganancias, en el modelo normal, se compone de dos apartados:

- A) Operaciones continuadas, y
- B) Operaciones interrumpidas²⁶⁵.

El Impuesto de Sociedades figurará, de manera específica, dentro del apartado A), en el epígrafe 17. “Impuesto sobre beneficios”. En el apartado B), aunque no aparezca de manera independiente el Impuesto de Sociedades, su importe minora, el valor del epígrafe 18. “Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos”. Este resultado, incluirá un importe único que comprende el resultado después de impuestos de las actividades interrumpidas y el resultado después de impuestos reconocido por la valoración a valor razonable menos los costes de venta, o

²⁶⁵ Norma 7ª.11 de elaboración de cuentas anuales. *Una actividad interrumpida es todo componente de una empresa que ha sido enajenado o se ha dispuesto de él por otra vía, o bien que ha sido clasificado como mantenido para la venta, y: a) represente una línea de negocio o un área geográfica de la explotación, que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; b) forme parte de un plan individual y coordinado para enajenar o disponer por otra vía de una línea de negocio o de un área geográfica de la explotación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o c) sea una empresa dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de venderla. A estos efectos, se entiende por componente de una empresa las actividades o flujos de efectivo que, por estar separados y ser independientes en su funcionamiento o a efectos de información financiera, se distinguen claramente del resto de la empresa, tal como una empresa dependiente o un segmento de negocio o geográfico.*

bien por la enajenación o disposición por otros medios de los activos o grupos enajenables de elementos que constituyan la actividad interrumpida.

No obstante en la nota 21 de la Memoria, para cada actividad que deba ser clasificada como interrumpida, deberá indicarse el resultado antes de impuestos y el gasto por impuesto sobre beneficios correspondiente a dicho resultado.

Nº de cuenta	
	A) OPERACIONES CONTINUADAS
	1. 11.
	A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)
	12. 16.
	A.2) RESULTADO FINANCIERO (12+13+14+15+16)
	A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)
(6300)*, 6301*, (633), 638	17. Impuesto sobre beneficios.
	A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (C+17)
	B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS
	18. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos.
	A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+18)

* Su signo puede ser positivo o negativo.

En definitiva, el Resultado del Ejercicio, va a aparecer en la cuenta de Pérdidas y Ganancias neto de impuestos, al igual que en el PGC de 1990. Se puede observar, igualmente, que los ajustes positivos o negativos derivados de la imposición sobre beneficios, provenientes de aumentos o disminuciones de los activos y pasivos por impuestos diferidos, generados anteriormente, deberán aparecer como ingresos o gastos correlacionados con el gasto por impuesto, corriente o diferido.

8.4.3. El Impuesto de Sociedades en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

El estado de Cambios en el Patrimonio Neto, se compone a su vez de dos estados: A) el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos y B) el Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto.

El Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos está formado por tres apartados:

- A) *Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias*, que como se ha referido anteriormente aparece neto de impuestos.
- B) *Total de Ingresos y Gastos Imputados directamente al Patrimonio Neto* (I+II+III+IV+V). Los ingresos y gastos que se imputan al patrimonio neto deberán aparecer en los epígrafes I al IV, brutos, es decir por el mismo valor que han sido registrados contablemente, sin tener en cuenta el efecto impositivo. Dicho efecto, se deberá reflejar en el epígrafe **V. Efecto impositivo**, con objeto de que el total del apartado B), se pueda sumar al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias que aparece por su importe neto.
- C) *Total de Transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias* (VI+VII+VIII+IX). Igualmente, las transferencias a la cuenta de Pérdidas y Ganancias, deberán aparecer por su valor contable (epígrafes VI, VII y VIII), reflejándose el efecto impositivo de las mismas en el epígrafe IX.

En definitiva, el Total del Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, nos mostrará, todos los gastos e ingresos (grupo 6, 7, 8 y 9) registrados por la empresa en el ejercicio, libres de impuesto.

ESTADO DE GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS	Notas
<i>A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias</i>	
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto	
I. Por valoración de Instrumentos financieros.	
1. Activos financieros disponibles para la venta.	
2. Otros ingresos/gastos.	
II. Por cobertura de flujos de efectivo.	
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	
IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.	
V. Efecto impositivo.	
<i>B) Total Ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto</i>	
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	
VI. Por valoración de instrumentos financieros.	
1. Activos financieros disponibles para la venta.	
2. Otros Ingresos/gastos.	
VII. Por coberturas de flujos de efectivo.	
VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	
IX. Efecto impositivo.	
<i>C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias</i>	
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	

Por su parte, el Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto, informa de todos los cambios habidos en el Patrimonio Neto derivados de:

- A) El Saldo Total de los Ingresos y Gastos Reconocidos.
- B) Las variaciones originadas en el Patrimonio Neto por operaciones con los socios o propietarios de la empresa, cuando actúen como tales.
- C) Las restantes variaciones que se produzcan en el Patrimonio Neto.
- D) Los ajustes al Patrimonio Neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

De los apartados mencionados, solamente en los Ingresos y Gastos Reconocidos se tiene en cuenta el efecto impositivo, como ya se ha mencionado, en tanto que al resto de los apartados, no le afecta el impuesto, al tratarse de operaciones de patrimonio que no forman parte de la base imponible del mismo.

8.4.4. El Impuesto de Sociedades en el Estado de Flujos de Efectivo.

El Estado de Flujos de Efectivo, informa sobre el origen y la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud en el ejercicio.

Según el Documento número 20 de AECA²⁶⁶, se define como “un documento financiero que muestra, debidamente ordenados y agrupados por categorías o tipos de actividades, los cobros y los pagos habidos en una entidad con el fin de informar acerca de los movimientos de efectivo producidos en el ejercicio así como de ayudar al entendimiento de la evolución de la tesorería y demás medios líquidos manejados por la empresa durante el mismo”. Consta de cuatro apartados:

- A) Flujos de efectivo de las actividades de explotación.
- B) Flujos de efectivo de las actividades de inversión.
- C) Flujos de efectivo de las actividades de financiación.
- D) Efecto de las variaciones de los tipos de cambio.

Por dicho motivo, únicamente le interesa el importe que afecta al efectivo relacionado con el impuesto, es decir, el cobro o pago por impuesto de sociedades, o lo que es lo mismo, el impuesto corriente, y lo muestra en el epígrafe 4.d) del apartado A).

A) Flujos de efectivo de las actividades de explotación.

1. Resultado del ejercicio antes de impuesto.
2. Ajustes al resultado.
3. Cambios en el capital corriente.
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación.

d) Cobros (pagos) por impuesto sobre beneficios (+/-).

5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (+/-1+/-2+/-3+/-4).

²⁶⁶ Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Documento nº 20, “Principios contables: El Estado de Flujos de Tesorería”, Madrid, enero 1998, pag.13.

Como se puede observar, al utilizarse por el PGC 2007, el método indirecto²⁶⁷ para el cálculo del flujo de las actividades de explotación, el punto de partida del mismo es el resultado del ejercicio antes de impuesto. Así, se refleja en epígrafe independiente, el efecto del impuesto en la variación del efectivo del ejercicio.

8.4.5. El Impuesto de Sociedades en la Memoria.

En la Memoria Normal, la información a aportar referente al Impuesto sobre Sociedades, es muy detallada y numerosa. Con objeto de explicar la diferencia existente entre el importe neto de los ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible (resultado fiscal), se deberá incluir una conciliación entre ambas magnitudes (Nota 12.1). Para ello, se tendrá en cuenta que las diferencias que no se identifiquen como temporarias de acuerdo con la Norma de registro y valoración nº13, se calificarán como permanentes. Las referencias de la Memoria al impuesto sobre beneficios son las siguientes:

- **Apartado 4. Normas de registro y valoración.** Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

10. Impuestos sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.

- **Apartado 12. Situación fiscal.**

12.1 Impuestos sobre beneficios. Se explicarán los motivos que dan lugar a la diferencia existente entre el importe neto de los ingresos y los gastos del ejercicio y la base imponible; se realizará con dicho objeto la siguiente conciliación:

²⁶⁷ Respecto a la elaboración del EFT, la NIC 7 establece que: La empresa debe informar acerca de los flujos de tesorería de las operaciones usando uno de los dos siguientes métodos:

- El método directo por el cual se presentan de forma independiente los cobros y los pagos en términos brutos.
- El método indirecto, según el cual se presenta al inicio el beneficio o la pérdida en términos netos, cifra que con posterioridad se corrige por los efectos de las transacciones no monetarias, por las partidas de pago diferido y los devengos que son causa de cobros y pagos en el pasado o el futuro, así como cualquier partida de pérdidas o ganancias asociadas con flujos líquidos de operaciones de inversión y financiación.

CUADRO XVI. Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio
con la base imponible del impuesto sobre beneficios

	Cuenta de Pérdidas y Ganancias		Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
Saldo Ingresos y Gastos del ejercicio	-----		-----	
Impuesto sobre Sociedades	----	----		
Diferencias permanentes	----	----		
Diferencias temporarias:				
- con origen en el ejercicio	----	----	----	----
- con origen en ejercicios anteriores	----	----	----	----
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores				(-----)
Base imponible (resultado fiscal)				-----

Igualmente, se realizará una explicación y conciliación numérica entre el gasto/ingreso por impuestos sobre beneficios y el resultado de multiplicar los tipos de gravamen aplicables al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Además, deberá indicarse información correspondiente a diversos aspectos que, resumidamente, es la siguiente: desglose del gasto o ingreso por impuestos sobre beneficios, desglose de impuestos diferidos (activos, pasivos y créditos), importe y plazo de aplicación de los créditos fiscales, cuando no se haya registrado en el balance el correspondiente activo por impuesto diferido, importe de las diferencias temporarias imponibles por inversiones en dependientes, asociadas y negocios conjuntos cuando no se haya registrado en balance el correspondiente pasivo por impuesto diferido, importe y naturaleza de los activos por impuesto diferido, naturaleza, importe y compromisos adquiridos en relación con los incentivos

fiscales aplicados durante el ejercicio, el impuesto a pagar a las distintas jurisdicciones fiscales, se identificarán el resto de diferencias permanentes señalando su importe y naturaleza, y finalmente, los cambios en los tipos impositivos aplicables respecto a los del ejercicio anterior, así como el efecto de los mismos en los impuestos diferidos registrados en ejercicios anteriores.

12.2. Otros tributos. Se informará sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos; en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

➤ **Apartado 21.** Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas.

1. Para cada actividad que deba ser clasificada como interrumpida, deberá indicarse:

a) Los ingresos, los gastos y el **resultado antes de impuestos** de las actividades interrumpidas, reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias (no hay que olvidar que para las actividades interrumpidas se debe mostrar en la cuenta de pérdidas y ganancias, en el epígrafe 18, el resultado de estas actividades neto de impuestos).

b) El **gasto por impuesto sobre beneficios** relativo al anterior resultado.

8.4.6. El Impuesto de Sociedades en las Cuentas Anuales Abreviadas.

A) El Impuesto de Sociedades en el Balance Abreviado.

Al igual que en el Balance no abreviado, en el Activo no corriente se recogerá la misma información. Sin embargo, en el Activo corriente, existe un menor detalle, ya que desaparece el apartado 5, “Activos por impuesto corriente” perteneciente al epígrafe III. “Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar”. Dicho apartado pasa a formar parte del apartado 5 del mencionado epígrafe III, que pasa a denominarse “Otros deudores”. Es decir, los activos por impuestos corrientes dejan de tener un epígrafe independiente y su información aparece, conjuntamente, con la de deudores varios, personal, y otros créditos con las Administraciones públicas.

Respecto al Patrimonio neto, se puede observar que desaparece el desglose de información del epígrafe A-2) “Ajustes por cambio de valor”. Por dicho motivo no va aparecer una información independiente de la cuenta 137. El Pasivo no corriente mantiene, a efectos fiscales, el mismo detalle que el balance normal. Por último, en el pasivo corriente, al igual que ocurría con el activo corriente, desaparece el apartado 5. “Pasivos por impuestos corriente”, perteneciente al epígrafe V, para pasar a formar parte de un nuevo apartado 2. “Otros acreedores”, más amplio.

Nº de Cuenta	ACTIVO
	A) ACTIVO NO CORRIENTE
	I. Inmovilizado intangible.
	----- -----
4740, 4742, 4745	VI. Activos por impuestos diferidos.
	B) ACTIVO CORRIENTE
	I. Activos no corriente mantenidos para la venta.
	II. Existencias.
	III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.
	----- 3. Otros deudores. -----
44,460, 470, 471,472, 553	
	IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a c/p.
	V. Inversiones financieras a corto plazo.
	VI. Periodificaciones a corto plazo.
	VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.

Nº de Cuenta	PATRIMONIO NETO Y PASIVO
	A) PATRIMONIO NETO
	A-1) Fondos propios.
1370, 1371	A-2) Ajustes por cambio de valor.
	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.

	B) PASIVO NO CORRIENTE
	I. Provisiones a largo plazo.
	II. Deudas a largo plazo.
	III Deudas con empresas del grupo y asociadas a l/p.
479	IV. Pasivos por impuesto diferido.
	V. Periodificaciones a largo plazo.
	C) PASIVO CORRIENTE
	I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta.
	----- -----
	V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.
	1. Proveedores.
41, 438, 465, 4752,....	2. Otros acreedores.
	VI. Periodificaciones a corto plazo.

B) La Cuenta de Pérdidas y Ganancias Abreviada.

La diferencia fundamental es la no existencia de operaciones interrumpidas, por lo que las referencias al Impuesto sobre Sociedades se reflejarán únicamente en el epígrafe 17. “Impuestos sobre beneficios”.

Nº de cuenta	
	A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)
	B) RESULTADO FINANCIERO (12+13+14+15+16)
	C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A+B)
(6300)*, 6301*, (633), 638	17. Impuesto sobre beneficios.
	D) RESULTADO DEL EJERCICIO (C+17)

* Su signo puede ser positivo o negativo.

C) El Estado abreviado de Cambios en el Patrimonio Neto.

En lo referente al efecto impositivo, se mantienen los mismos desgloses y epígrafes que en el modelo normal. Es decir, el epígrafe V. “Efecto impositivo” y el epígrafe IX. “Efecto impositivo”, correspondientes a los apartados, B) Total de Ingresos y Gastos Imputados directamente al Patrimonio Neto, y C) Total de Transferencias a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, respectivamente.

D) El Estado de Flujos de Efectivo en las Cuentas abreviadas.

No existe un modelo de Estado de Flujos de Efectivo abreviado, ya que en aquellos casos en que se pueda formular, Balance, Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y Memoria abreviada, el Estado de Flujos de Efectivo no será obligatorio. En el supuesto que se formulase, se utilizaría el modelo normal.

E) La Memoria abreviada.

El contenido de la Memoria abreviada, tiene un carácter de información mínima a cumplimentar, no estando recogida de forma expresa la obligación de elaborar una conciliación fiscal, al igual que ocurría en el PGC 1990. Las referencias al impuesto sobre beneficios son las siguientes:

- **Apartado 4. Normas de registro y valoración.** Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

8. **Impuestos sobre beneficios;** indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.

- **Apartado 9. Situación fiscal.**

1. Impuestos sobre beneficios.

- a) Información relativa a las diferencias temporarias deducibles e imponibles registradas en el balance al cierre del ejercicio.
- b) Antigüedad y plazo previsto de recuperación fiscal de los créditos por bases imponibles negativas.

- c) Incentivos fiscales aplicados en el ejercicio y compromisos asumidos en relación con los mismos.
- d) Provisiones derivadas del impuesto sobre beneficios, así como sobre las contingencias de carácter fiscal y sobre acontecimientos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscales registrados. En particular se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.
- e) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

2. Otros tributos.

Se informará sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos, en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

Como se puede observar, el apartado 4.8, es equivalente al apartado 4.10 de la Memoria normal. Por su parte, la información a suministrar recogida en el apartado 9.1 es bastante menor a la obligada a suministrar en el supuesto de Memoria normal. El apartado 9.2 mantiene la redacción respecto al 12.2 de la Memoria no abreviada.

8.4.7. El Impuesto de Sociedades en las Cuentas Anuales del PGC PYMES.

Tal como se recoge en la Introducción del Real Decreto 1515/2007, el PGC PYMES incorpora una simplificación del modelo contable del PGC, para adaptarlo a las operaciones que con generalidad realizan este tipo de empresas, que se ubica en el marco contable general español y que mantiene el nivel informativo que se exige a las Cuentas Anuales, habiéndose eliminado los modelos normales de Cuentas Anuales.

Entre las simplificaciones realizadas cabe señalar:

- a) En los modelos de Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Memoria abreviados, se ha prescindido, de las subagrupaciones, epígrafes, partidas y

apartados relativos a operaciones, cuyo desarrollo no se inserta en el PGC PYMES.

b) También se ha prescindido en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto de la parte relativa a Ingresos y Gastos Reconocidos, al no existir operaciones de imputación de ingresos y gastos directamente al patrimonio neto.

El reflejo del Impuesto de Sociedades, esquemáticamente el Impuesto en las cuentas anuales aparece en el siguiente cuadro:

CUADRO XVII. El Impuesto de Sociedades en las Cuentas Anuales del PGC PYMES.

Cuentas Anuales en el PGC PYMES	Referencias al Impuesto sobre Sociedades
Balance	<ul style="list-style-type: none"> • Activos por impuesto diferido. En el activo no corriente, en un epígrafe independiente*. • Activos por impuesto corriente. No tienen epígrafe independiente y forman parte del epígrafe “Otros deudores”*. • No aparece en el modelo de balance referencia a las cuentas representativas de “Ingresos fiscales” pudiéndose añadir cuando se hubiesen utilizado. • Pasivos por impuestos diferidos. En el pasivo no corriente en un epígrafe independiente*. • Pasivos por impuestos corrientes. No tiene epígrafe independiente y forman parte del epígrafe “Otros acreedores”.
P y G*	<ul style="list-style-type: none"> • Se mantiene la misma información que en la cuenta abreviada.
ECPN	<ul style="list-style-type: none"> • Al no contemplarse operaciones de gastos e ingresos que se imputen directamente al patrimonio neto, no existe información alguna referente al impuesto.
EFE*	<ul style="list-style-type: none"> • No existe obligación de formulación del EFE.
MEMORIA*	<ul style="list-style-type: none"> • La información a presentar coincide exactamente con la recogida en la Memoria abreviada. No existe obligación de realizar conciliación.

* Igual que en las cuentas abreviadas.

8.4.8. El Impuesto de Sociedades en la Microempresa.

Dentro del PGC de PYMES, se establecen unos criterios específicos para microempresas²⁶⁸, a los que podrán optar dichas empresas en su conjunto. Estos criterios, se refieren a una simplificación en la contabilización de los acuerdos de arrendamiento financiero y del Impuesto sobre Beneficios.

Respecto al Impuesto sobre Beneficios, este se contabilizará como gasto por el importe que resulte de las liquidaciones fiscales del Impuesto sobre Sociedades relativas en el ejercicio. A tal efecto, se utilizará la cuenta 6300. Impuesto corriente, prevista en la cuarta parte del PGC PYMES. No van a existir por lo tanto diferencias entre el impuesto devengado y el impuesto a pagar, por lo que no da lugar al reconocimiento y registro de impuestos anticipados y diferidos. No obstante, en la Memoria se incluirá en el apartado 2.1ª) una mención expresa de la aplicación de este criterio. Asimismo, igualmente en la Memoria, en el apartado 9. “Situación fiscal”, se deberá incluir la siguiente información:

- a. Diferencias entre la base imponible del impuesto y el resultado contable antes de impuestos, motivadas por la distinta calificación de los ingresos, gastos, activos y pasivos.
- b. Bases imponibles negativas pendientes de compensar fiscalmente, plazos y condiciones.
- c. Incentivos fiscales aplicados en el ejercicio y los pendientes de deducir, así como los compromisos adquiridos en relación con estos incentivos.
- d. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

²⁶⁸ Según establece el Real Decreto 1515/2007 del 16 de noviembre en su artículo 4, podrán aplicar los criterios específicos a las microempresas, todas las empresas que habiendo optado por aplicar el PGC PYMES, durante dos ejercicios consecutivos reúnan a la fecha del cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere el millón de euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los dos millones de euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a diez.

9. INCIDENCIA FISCAL DE LA REFORMA CONTABLE: EFECTOS TRIBUTARIOS DERIVADOS DE LA PRIMERA APLICACIÓN.

Teniendo en cuenta la actual forma de determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades, que parte del resultado contable para ser corregido mediante lo establecido en la correspondiente normativa fiscal, es evidente que la reforma del impuesto afecta a la base imponible del mismo, no sólo desde el punto de vista de la cuantificación o importe del resultado contable, sino también desde el punto de vista de su definición. Hasta la entrada en vigor del PGC de 2007 los distintos ingresos y gastos se imputaban directamente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias. Con el PCG de 2007 algunos de dichos gastos e ingresos se imputan al Patrimonio Neto, bien de forma definitiva, como puede ser el caso de los gastos de establecimiento, o bien de forma transitoria como es el caso de las subvenciones y ajustes derivados de la incorporación del valor razonable. En este último caso, la imputación fiscal se producirá en el momento en que se produzca su reconocimiento o baja, apareciendo esta información en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

A pesar de que en la Exposición de Motivos de la Ley 16/2007 el legislador manifiesta expresamente su intención de que los nuevos criterios mercantiles y/o contables afecten lo menos posible a la cuantía de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades²⁶⁹, no todos los efectos fiscales derivados de la aplicación de las nuevas normas contables han sido corregidos por el legislador. Aunque las modificaciones en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, teóricamente son consecuencia de los nuevos criterios contables, es la Ley 16/2007, de 4 de julio, la que incorpora las referidas modificaciones y esta fue aprobada antes de conocerse la redacción definitiva del PGC que se aprobó en noviembre del mismo año.

La primera aplicación del PGC, regulada fuera del propio Plan a través del régimen transitorio, pretende facilitar la misma, habiendo dado lugar a los denominados

²⁶⁹ Ley 16/2007. Exposición de motivos VII “...Las modificaciones en dicho Impuesto (IS), se han realizado persiguiendo que afecten lo menos posible a la cuantía de la base imponible que se deriva de las mismas, en comparación con la regulación anterior, es decir, se pretende que el Impuesto sobre Sociedades tenga una posición neutral en la reforma contable.

“ajustes de primera aplicación”, los cuales van a tener un impacto fiscal en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades en la declaración del ejercicio de 2008.

De acuerdo con la disposición transitoria primera del RD 1514/2007, se realizarán diversos ajustes que van a dar lugar a altas, bajas, reclasificaciones y cambios de valoración de las diferentes partidas:

- **Altas de activos y pasivos.** Se registrarán determinados activos y pasivos que no estuvieran registrados anteriormente. Este ajuste daría lugar, entre otros, a activos derivados del efecto impositivo que no se encontrasen registrados y que sí deban estarlo ahora según lo establecido en la Norma de registro y valoración 13^a del nuevo PGC²⁷⁰. Según el art. 14.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades, estos reconocimientos no tendrían efectos en la base imponible del impuesto.
- **Bajas de activos y pasivos.** Se darán de baja aquellos activos y pasivos que, según el PGC 2007, no se permite su reconocimiento. Este es el caso de los “gastos de establecimiento”, recogidos en el subgrupo 20 del PGC de 1990, que deben imputarse a una cuenta de reservas. Este nuevo criterio de imputación implica que dichos importes tengan la consideración de fiscalmente deducibles, tal como recoge el art. 19.3 de la LIS. Esta cuestión ya ha sido objeto de estudio por la Dirección General de Tributos en contestación a la Consulta V2205-05, de 31 de octubre de 2004, formulada con motivo de la entrada en vigor de la Circular 4/2004²⁷¹. Otro

²⁷⁰ NPGC. Norma de valoración 13^a.

2.2 Pasivos por impuesto diferido. En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que esta hubiese surgido de ...

2.3. Activos por Impuesto diferido. De acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos. Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes; a) por las diferencias temporarias deducibles; b) por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales; c) por las deducciones y otras ventajas no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente. Sin perjuicio de lo anterior, se tendrán en cuenta las siguientes excepciones: ...

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará los activos por impuestos diferidos reconocidos y aquéllos que no haya reconocido anteriormente. En este momento, la empresa dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.

²⁷¹ La Circular 4/2004, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros, es aplicable a la confección de los estados financieros individuales y consolidados de las entidades de crédito que, ya desde el año 2005, vienen aplicando criterios idénticos y/o similares a los ahora contenidos en el nuevo PGC.

caso similar, lo constituye la baja de la cuenta 136 “Diferencias positivas en moneda extranjera”, que igualmente traspasa su importe a reservas. De la misma manera, y de acuerdo con lo previsto en el artículo 19 de la LIS, este ajuste afectará a la base imponible del impuesto.

- **Reclasificaciones.** De acuerdo con los nuevos criterios del PGC de 2007, son diversos los ajustes que han dado lugar a nuevas clasificaciones de las distintas partidas. Como ejemplo de ello, se puede citar entre otros, los “gastos a distribuir en varios ejercicios” (subgrupo 27 del PGC de 1990), que pasarán a minorar el pasivo que los generó²⁷². Desde un punto de vista fiscal y, con carácter general, las reclasificaciones que pudieran producirse, al tratarse meramente de cambios de conceptos, no tienen consecuencias fiscales.

- **Cambios en las valoraciones.** Para la primera aplicación del PGC 2007, según establece la disposición transitoria primera del RD 1514/2007, existen dos opciones:
 - A. Aplicación retroactiva de la norma, valorando todos los elementos patrimoniales con el nuevo PGC. Esta opción, podría resultar costosa de aplicar o inaplicable en la mayoría de los casos.
 - B. Seguir valorando todos los elementos patrimoniales según el criterio del PGC de 1990, a excepción de los instrumentos financieros que se deban valorar por su valor razonable, según establece la disposición transitoria primera, en su apartado 1 d). Los instrumentos financieros que se encuentran en este caso son los siguientes:
 - a) Con imputación de los cambios de valor a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias:
 - Activos financieros mantenidos para negociar.
 - Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias²⁷³.

²⁷² No obstante, en el caso de las PYMEs, en la medida que su normativa permite la imputación de los gastos de formalización directamente a resultados, cabría la posibilidad de que el mencionado ajuste pudiera realizarse contra reservas.

²⁷³ Esta clasificación no viene recogida en el Plan Pymes y únicamente se contabilizarán a valor razonable si la empresa los designa como tal, en la fecha del balance de apertura, de acuerdo con lo previsto en la Norma de Registro y Valoración 9º.

- Pasivos financieros mantenidos para negociar.
 - Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias²⁷⁴.
- b) Con imputación de los cambios directamente a patrimonio neto:
- Activos financieros disponibles para la venta. Clasificación únicamente prevista en el PGC y no en el PGC Pymes.

Estos cambios de valoración, derivados de la primera aplicación, de los mencionados instrumentos financieros por su valoración a valor razonable, deberán imputarse, de acuerdo con la disposición transitoria primera apartado 2, a una cuenta de reservas en el caso a), o a una partida específica del patrimonio neto en el caso b).

Resumiendo, los ajustes derivados de los nuevos criterios contables de valoración, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre Sociedades (artículos 10.3 y 19 del IS) vigente para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008, se imputarán en el período impositivo en que tenga lugar el cambio de criterio, es decir, el año 2008 y por ello, en tanto el registro contable se realice en una cuenta de reservas, su importe tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, o en su caso, de ingreso tributable, en la determinación de la base imponible del Impuesto. Sin embargo, si el ajuste se realiza en otra partida de Patrimonio Neto, como es el caso de los activos financieros disponibles para la venta, no afectaría a la base imponible del impuesto, ya que hasta que no se produzca su imputación posterior a una cuenta de resultados no tendría efectos fiscales. En este mismo sentido se manifestó la consulta vinculante V2203-05²⁷⁵, de 31 de octubre sobre la Circular 4/2004 de 22 de diciembre, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros; dicha consulta se comentará en el epígrafe 4.3.1 del capítulo tercero de este trabajo.

²⁷⁴ Esta clasificación no viene recogida en el Plan Pymes y únicamente se contabilizarán a valor razonable si la empresa los designa como tal, en la fecha del balance de apertura, de acuerdo con lo previsto en la Norma de registro y valoración 9º.

²⁷⁵ Cuestión Vinculante de Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas nº V2203-05, de 31 de octubre de 2005.

Las dificultades de interpretación que generó la nueva normativa contable en la determinación de la base imponible, han sido atendidas en parte por el Real Decreto Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, el cual amplió el plazo para la realización del primer pago fraccionado del ejercicio y permitió una moratoria en la consideración del impacto fiscal de los ajustes con contrapartida a cuentas de reservas, limitada al cálculo de los pagos fraccionados del ejercicio. Sin embargo, la posible opción ofrecida a todos los contribuyentes del impuesto de realizar los pagos fraccionados del ejercicio 2008, considerando como base de cálculo la cuota del periodo anterior, muestra que las dificultades de interpretación del sujeto pasivo no se limitan al impacto fiscal de la primera aplicación del PGC 2007, sino que afectan a las normas de valoración y a la mecánica de las relaciones contables en su conjunto. Estas dificultades de la primera aplicación quedan patentes en el preámbulo del Real Decreto Ley 2/2008:

“los cargos y abonos a cuentas de reservas que se generen con ocasión de los ajustes de primera aplicación tendrán en muchos casos plenos efectos fiscales, es decir, deberán tenerse en consideración para la determinación de la base imponible del ejercicio 2008. No obstante, la novedad de algunos de los criterios incluidos en el nuevo marco legal recomienda otorgar a las empresas un plazo de tiempo razonable que permita analizar el tratamiento de las operaciones, evitando incertidumbres en la aplicación de las mismas”.

El impacto inicial de la reforma contable en el IS se ha derivado, por tanto, del régimen contable de la primera aplicación, en virtud del cual, se han aplicado una serie de ajustes contables en los diversos elementos patrimoniales, con objeto de que apareciesen reflejados según lo establecido en las nuevas normas contables.

Como complemento a la Ley 16/2007, la Ley 4/2008, de 23 diciembre²⁷⁶, modificó, igualmente, el IS con objeto de adaptar la normativa fiscal a la reforma contable, y regular, por motivos de seguridad jurídica, los ajustes fiscales derivados de la primera aplicación. A pesar de que se establece con carácter general que los cargos y abonos a cuentas de reservas derivados de la primera aplicación deben tener plena

²⁷⁶ Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

eficacia fiscal, se establece una excepción cuando provengan de gastos (no dotación a provisiones) e ingresos registrados con los criterios contables vigentes en su momento y que se hubiesen integrado en la base imponible del impuesto (disposición transitoria vigésimo sexta). Por otra parte, existen una serie de modificaciones realizadas con la intención de evitar una vulneración del Derecho comunitario en materia de discriminación y de restricción de la libertad de movimiento de capitales (art. 12.3²⁷⁷, art. 21.1²⁷⁸, y 107.15²⁷⁹). Por último, se adapta el IS a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de marzo de 2008, en lo referente a la deducción de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica por ser contraria al ordenamiento comunitario. Así, se eliminan las restricciones existentes para que la deducción se aplique de igual manera dentro del Espacio Económico Europeo.

Como era de esperar el Reglamento del Impuesto ha sido igualmente modificado para adaptarlo a las modificaciones introducidas en la Ley a través del RD 1793/2008. No obstante, el objetivo principal de esta norma ha sido el desarrollo reglamentario en materia de operaciones vinculadas.

En resumen, como señala Sanz Gadea²⁸⁰, “en cierto modo el régimen de primera aplicación es la síntesis de la reforma contable, de manera tal que el estudio de su incidencia fiscal procura una visión privilegiada del impacto de aquella en el Impuesto de Sociedades.”

Por todo lo anterior, se puede finalizar diciendo que la pretendida neutralidad fiscal de la reforma contable, realizada a través de la Ley 16/2007, no ha conseguido su objetivo, a pesar del esfuerzo del legislador.

²⁷⁷ Este artículo es comentado en el epígrafe 4.3.5 del capítulo cuarto de este trabajo y se refiere al régimen fiscal del deterioro de determinados instrumentos de patrimonio.

²⁷⁸ Requisitos para la exención sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, con objeto de evitar la doble imposición económica internacional.

²⁷⁹ Excepción a la inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes (transparencia fiscal internacional).

²⁸⁰ Cfr. Sanz Gadea, E. “Impuesto sobre Sociedades y Reforma contable (I)”, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, nº 314, 2009, pág. 71.

10. RECAPITULACIÓN.

Desde el PGC de 1973 al PGC de 2007, la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, como se ha mostrado, ha ido evolucionando adaptándose a las necesidades de información de los usuarios y cómo no, en aras a una mayor armonización, primero a nivel europeo, y finalmente a nivel internacional. Ello ha sido debido fundamentalmente a las dos grandes reformas operadas en nuestro país, la derivada de la Ley 19/1989 y la derivada de la Ley 4/2007.

Los dos sistemas existentes para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, tienen su origen, uno en la Teoría del propietario y el otro en la Teoría de la entidad. El primero, y utilizado por el PGC de 1973, considera que el impuesto representa una distribución de los beneficios; y el segundo, utilizado en el PGC de 1990 y en el de 2007, según el cual el IS se considera gasto del ejercicio.

Desde la aprobación del primer PGC se fue consciente de las interrelaciones que lógicamente se producían con la normativa fiscal, quedando claro desde el primer momento que sus objetivos eran predominantemente económicos. No obstante, el PGC de 1973 estuvo muy influenciado por la normativa fiscal; prueba de ello fue la concepción del Impuesto de Sociedades como la participación del Estado en el resultado empresarial, según el enfoque, basado en la *Teoría del Propietario*, por lo que el gasto real devengado en el periodo por el Impuesto de Sociedades se desconocía, en la medida que no se establecía su registro contable individualizado.

Aunque su aplicación inicial no era obligatoria, sí lo fue a partir de 1975 para las empresas comerciales que hubiesen regularizado sus balances, operación de carácter fiscal. Igualmente se aprecia la influencia de la fiscalidad en la contabilidad en un conjunto de cuentas de naturaleza fiscal derivadas de beneficios fiscales para estimular la realización de determinadas actividades. La intromisión más clara de la norma fiscal en la contable aparece con la publicación de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades y posteriormente, con su Reglamento, el cual contenía una serie de disposiciones fiscales con plena incidencia en el ámbito contable, tales como criterios de imputación temporal, de valoración y de calificación de las distintas partidas a

efectos fiscales; aspectos básicos y que, hasta la actualidad, son las causas de diferencias entre contabilidad y fiscalidad.

La armonización contable introducida por la Unión europea mediante las Directivas contables (cuarta y séptima), no era directamente aplicable, pero a partir de la reforma contable de 1989 se adoptó en España el modelo comunitario, de obligado cumplimiento para los Estados miembros. La Exposición de Motivos del RD 1643/1990, por el cual se aprobó el PGC, convirtió a este en un auténtico Derecho contable, manifestando su independencia de la norma fiscal; asimismo contenía criterios contradictorios con el vigente Reglamento del Impuesto de Sociedades.

Con la aprobación del PGC de 1990, y la adopción del sistema del efecto impositivo, basado en la teoría de la entidad, se subsana la falta de información existente, a través de un conjunto de cuentas que han permitido determinar en cada período el gasto real por impuesto.

El Plan se elaboró adaptándose a la legislación mercantil vigente, recogiendo además la normativa fiscal aparecida con posterioridad al PGC de 1973, tal como el Reglamento del Impuesto de Sociedades, que entró en vigor en 1983 y el Reglamento del IVA, que entró en vigor en 1986. Por otra parte, derogó las disposiciones sobre registro contable contenidas en las normas fiscales. Se deslindan así dos campos perfectamente diferenciados, el contable y el fiscal, sustentándose este último en el primero para obtener los datos necesarios en orden a delimitar el hecho imponible y de ahí determinar la correspondiente base imponible por medio de ajustes cuando los criterios fiscales no coincidan con los contables, ajustes que implican las correspondientes periodificaciones del impuesto. Esta problemática se encontraba recogida en la Norma de valoración 16ª del PGC (Impuesto sobre Sociedades), basada en la NIC 12 original, la cual recogía el método del efecto impositivo, basado en la cuenta de resultados, recomendando un criterio de prudencia para la contabilización de los activos por impuestos diferidos. La norma se desarrolló a través de la Resolución del ICAC, de 30 de abril de 1992, la cual a su vez, fue actualizada y sustituida por otra del mismo Organismo en 1997, que a su vez fue modificada por la Resolución de 15 de marzo de 2002. La revisión en 1996 de la NIC 12, que adoptó el método basado en el balance de situación, dio lugar a un distanciamiento de nuestra normativa con la norma internacional.

La Resolución del ICAC de 2002, tuvo como finalidad el dar respuesta a la necesidad de clarificar el tratamiento contable del gasto por impuesto sobre beneficios como consecuencia de los cambios derivados en la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades y la entrada en vigor de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. En este caso son las normas fiscales las que dan lugar a la modificación de las normas contables. Asimismo, el proceso de acercamiento a la normativa europea aconsejaba modificar ciertos aspectos del efecto impositivo.

Por otra parte, los pronunciamientos contables en relación al Impuesto sobre Sociedades han sido numerosos en los últimos años, siendo destacable el hecho de que la intromisión de la norma fiscal en la norma contable ha sido un hecho común en la mayoría de los países al igual que ha ocurrido en España. Como Organismos Internacionales cuyos pronunciamientos contables han sido especialmente relevantes se pueden señalar: OCDE, CNT, CEE, FASB, IASB; son de especial mención los acuerdos llevados a cabo entre el FASB y el IASB en materia de normalización.

Ante esta situación y con objeto de reflexionar sobre el modelo contable existente se constituyó, en 2001, una Comisión de Expertos con el objeto de elaborar un informe sobre la situación actual de la contabilidad española y líneas básicas para abordar su reforma. En lo referente a las relaciones entre contabilidad y fiscalidad se valoró la posibilidad de incorporar a nuestro ordenamiento, el método del efecto impositivo, basado en el balance. Sin embargo, teniendo presente que la normativa contable relativa al efecto impositivo era relativamente reciente en nuestro país, y que su introducción supuso un cambio radical en relación con la concepción anterior, requiriendo un importante esfuerzo de adaptación, se recomendó, en sintonía con la postura de AECA, mantener el modelo existente basado en la cuenta de resultados y arbitrar para determinadas operaciones especiales que no tiene reflejo en la cuenta de resultados, el reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos.

Igualmente, de las conclusiones de los estudios doctrinales se deriva que las NICs son pronunciamientos para una normalización internacional, por lo que los problemas planteados en el estudio pueden variar en función del país, considerándose que la contabilización del Impuesto sobre Beneficios no debería llevarse en torno a una única

alternativa y especialmente cercana al FASB. No obstante, dentro del Grupo de Trabajo que ha elaborado la reforma del Plan General Contable, el subgrupo destinado a la contabilización del impuesto planteó no seguir dicha recomendación en pro de una mayor armonización mundial.

Inicialmente, la posición de la Unión Europea sobre la relación entre contabilidad y fiscalidad que se encontraba recogida en la Directiva 78/660/CEE (Cuarta Directiva) establecía la posibilidad de elección entre: el *método del efecto impositivo* en Balance y Cuenta de Resultados, con lo que los impuestos anticipados y diferidos podrán figurar en el Balance y el *método de la cuota a pagar*, con indicación expresa en el anexo del efecto impositivo. Esta postura inicial ha ido evolucionando a medida que se ha avanzado en el proceso de armonización contable.

Aunque el primer paso en la armonización contable en la UE fue la Comunicación de la Comisión Europea de noviembre de 1995: “Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional”, no fue hasta el año 2000 con la comunicación “La estrategia de la Unión Europea en materia de información financiera: el camino a seguir”, cuando realmente se estableció un calendario para impulsar la realización de un mercado único de valores, lo cual implicó con carácter urgente aumentar la comparabilidad de los estados financieros. Como acción clave se señala que, a partir de 2005, todas las sociedades de la Unión que coticen en bolsa elaboren sus cuentas de conformidad con un único tipo de normas contables, es decir las NICs. A partir de ese momento han sido diversas las normas aprobadas y las modificaciones realizadas a las Directivas contables. A partir de este momento, la estrategia diseñada por la Unión Europea en materia de información financiera ha tenido su reflejo normativo en la aprobación de, no pocas, normas comunitarias

Este proceso de armonización contable internacional emprendido en los últimos años por las autoridades de la UE, ha sido el responsable de la reciente reforma mercantil operada en España, y de las consiguientes implicaciones colaterales sobre otras esferas conexas a la contable, que se reforman por este motivo, concretamente la regulación mercantil-societaria y la fiscal. En este proceso de reforma, como se deduce del contenido del capítulo, se ha optado por un proceso de imposición o de aceptación generalizada, del patrón contable propio del mundo anglosajón, en vez de optar por un verdadero proceso de armonización internacional, donde pudieran existir ciertos

márgenes de decisión nacional, en cuanto al tratamiento de determinados hechos o transacciones, con criterios o reglas nacionales más acordes con sus circunstancias de tipo general. Ello hubiera implicado en el tema objeto de estudio que, siguiendo las recomendaciones del Libro Blanco, de la doctrina y de la profesión contable, se hubiera mantenido el método del efecto impositivo basado en la cuenta de resultados.

La primera reforma del ordenamiento contable español, tras el cambio en la estrategia armonizadora de la Unión Europea, tuvo lugar mediante la Ley 62/2003 de 30 de diciembre “*de medias fiscales administrativas y de orden social*”. A través de esta, el Derecho mercantil español se adaptó a los cambios introducidos por la Unión Europea en las directivas de modernización y del valor razonable.

El proceso global de adaptación a la normalización contable internacional, se ha realizado a través de la adaptación de los cambios impuestos en la regulación europea, mediante: la Circular 1/2005, de 1 de abril, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, “*por la que se modifican los modelos de información pública periódica de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores*” y la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, “*a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros*”, del Banco de España, de adaptación de todas las entidades de crédito, tanto las cotizadas como las que no lo están, a un régimen contable compatible con las NIIF. Ambas Circulares sirvieron de antecedente a la Ley 16/2007 de 4 de julio, “*de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea*”. La nueva Ley es el resultado, tanto de las recomendaciones recogidas en el Libro Blanco como de la propuesta realizada por el grupo de trabajo creado a tal fin. Como se ha comentado, la reforma afecta a: el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas, la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada y la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La importancia de la reforma mercantil en la fiscalidad radica en que el impuesto parte del resultado contable para determinar la base imponible, por lo que cualquier modificación de dicho resultado afecta a la determinación de esa base impositiva siendo, por tanto, necesaria su adaptación al nuevo marco contable. En este caso es la

norma contable la que modifica la norma fiscal. Las principales repercusiones en la fiscalidad se van a derivar de los siguientes aspectos: la implantación de unas reglas de contabilidad diferentes, aparición de nuevos principios como el de valor razonable para algunos elementos patrimoniales, la pérdida de preferencia del principio de prudencia y el predominio de la realidad económica de las operaciones sobre su forma jurídica.

En resumen, la nueva forma de determinar el beneficio neto, sus principios, conceptos, y métodos de valoración empresarial van a tener un efecto inmediato en la base imponible del IS, siendo el resultado contable derivado de estas reglas totalmente compatible con el Texto Refundido de la LIS. Sin embargo, no se ha cumplido totalmente el deseado objetivo de neutralidad de la reforma contable, ya que el conjunto de medidas fiscales tomadas hasta la fecha han sido insuficientes para su consecución.

Consecuencia directa de este nuevo proceso de reforma lo constituye, la aprobación por Real Decreto 1514/07, y por Real Decreto 1515/07, ambos de 16 de noviembre, del Plan General de Contabilidad, y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. Sin embargo, examinados ambos reglamentos, se puede afirmar que no se trata de dos Planes de contabilidad distintos, sino de uno normal y otro resumido. Hubiera sido más razonable, como se ha hecho en otros países europeos, limitar esta nueva normativa al pequeño número de sociedades que cotizan oficialmente en un mercado regulado de la U.E. y, por extensión, a todas las entidades de crédito y otras empresas sometidas a regulaciones específicas. A pesar de los grandes avances técnicos que incluyen, nuevo criterio de valor razonable y nuevas formas del cálculo del resultado, incumple las orientaciones estratégicas de la UE respecto a la contabilidad de la PYMES, la cual se orienta en el camino de eliminar sus cargas contables y administrativas. No obstante, dentro del PGC de PYMES, se establece un criterio opcional específico para microempresas, respecto a la contabilización del IS, contabilizándose como gasto el importe que resulte de las liquidaciones fiscales del Impuesto sobre Sociedades relativas en el ejercicio, es decir utilizando el método de la cuota a pagar.

Los criterios para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, a través del enfoque del balance, se recogen en la Norma de registro y valoración nº 13 del PGC de 2007, siendo la pérdida del carácter preferencial del principio de prudencia y la importancia dada a las definiciones de los elementos del balance, en el nuevo Plan contable, la que ha determinado el procedimiento de registro de los activos y pasivos por impuestos diferidos. A pesar de las modificaciones contables realizadas, y de la nueva forma de contabilizar el impuesto sobre beneficios, el cálculo del resultado fiscal no compete a la normativa contable sino a la fiscal. Por ello, con el PGC de 1990, para la contabilización del impuesto, no había que realizar cálculos distintos a los fiscales y con el PGC de 2007, además del cálculo determinado en la norma fiscal para la determinación de la base imponible, habrá que realizar los establecidos en la norma contable para la contabilización del impuesto.

Como conclusión, se puede afirmar que el cambio de enfoque, con carácter general, añade la complejidad propia de las diferencias temporarias (cálculos de bases fiscales) sin que desaparezca el cálculo de las diferencias permanentes y temporales.

CAPITULO TERCERO

EVOLUCIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS QUE AFECTAN AL IMPUESTO DE SOCIEDADES: DE LA LEY DE PRESUPUESTOS DE 1845 A LA LEY 16/2007

1. ANTECEDENTES HISTORICOS DEL ACTUAL SISTEMA IMPOSITIVO CON ESPECIAL REFERENCIA AL IMPUESTO DE SOCIEDADES.

1.1. Introducción.

La imposición sobre la renta, con carácter general, en los países de nuestro entorno, descansa sobre dos impuestos personales y complementarios entre sí: un impuesto que grava la renta obtenida por las personas físicas, y otro impuesto que grava el beneficio societario. No obstante, este hecho no ha podido evitar que la propia existencia del Impuesto sobre Sociedades como tributo autónomo haya provocado grandes debates doctrinales²⁸¹.

La postura más radical en contra de su existencia, argumenta que la renta obtenida por las sociedades debe someterse a gravamen en el impuesto personal que grava la renta de las personas físicas, perceptoras en última instancia de la renta societaria, siendo innecesario un impuesto sobre sociedades independiente. Con este sistema se evitaría el problema de la doble imposición de los dividendos. Pero lo cierto es que ningún país ha llegado a adoptar esta propuesta debido a las dificultades prácticas que plantea. Por el contrario, la justificación de un IS como impuesto autónomo se ha querido basar en una capacidad económica autónoma de las personas jurídicas, al combinar éstas los medios de producción y obtener un beneficio que no pertenece a los socios. La sociedad, señala Llorente,²⁸² “no es un mero conducto a través del cual el impuesto se genera y transmite desde la misma a los accionistas, es una entidad separada con capacidad imponible propia, por tanto apta para soportar un impuesto separado y absoluto”. Asimismo, se consigue gravar el beneficio no distribuido por las sociedades que, de otro modo, se diferiría en el tiempo y, se evita que, mediante la interposición de sociedades, se llegue a eludir el gravamen de este tipo de rentas²⁸³.

²⁸¹ Vid. AAVV. Los Impuestos en España, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2003, págs. 268-269.

²⁸² Cfr. Llorente Sanz, M^a S. Aspectos contables del Impuesto sobre Sociedades, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), Madrid, 1997, pág. 30.

²⁸³ Tradicionalmente, el legislador fiscal ha tratado de desincentivar la interposición de sociedades por contribuyentes del IRPF para la obtención de rentas no empresariales. Hasta el 31 de diciembre de 2002, el mecanismo elegido por el legislador para ello consistía en el régimen de transparencia fiscal interna. La Ley 46/2002, suprimió este régimen por el de la sociedad patrimonial; a su vez, este último, ha sido derogado por la Ley 35/2006.

Por otra parte, es indudable la especial importancia del Impuesto sobre Sociedades como instrumento de política fiscal, ya que las decisiones que puedan tomar las entidades sujetas al mismo tienen una gran trascendencia económica. Sería deseable, pues, que con el fin de respetar el principio de neutralidad, su normativa no provoque distorsiones en las decisiones empresariales sobre inversión, financiación o contratación de factores productivos. En este sentido, Albiñana²⁸⁴ señalaba que a pesar de las propuestas de *integración* del Impuesto sobre Sociedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el primero mantiene su fortaleza recaudatoria:

- ✓ porque se reconoce, no obstante, su condición de *directo* y sobre la *renta*, que se traslada vía precios de bienes y servicios,
- ✓ porque es uno de los instrumentos más idóneos al servicio de la política económica general sin quiebra, además, del principio de equidad, y
- ✓ porque, en tanto no logre un mayor arraigo el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sigue siendo un gravamen insustituible para el control de un volumen muy importante de rendimientos sujetos al citado Impuesto cuando son percibidos, obtenidos o imputados a los socios y demás partícipes en los beneficios de las sociedades.

1.1.1. Antecedentes en Estados Unidos.

Estados Unidos es el país que más ha tratado la problemática contable del efecto impositivo, por ello se considera necesario hacer una breve referencia a la evolución del impuesto en dicho país. Tal como indica Hendriksen²⁸⁵, el origen de la imposición fiscal de las utilidades de las sociedades anónimas tuvo lugar con la Ley de Impuestos sobre Mercancías de Comercio Interior de 1909, la cual contenía disposiciones sobre las utilidades netas, medidas por los ingresos y desembolsos en efectivos. Esta disposición no llegó a ponerse en vigor, aceptándose un procedimiento contable de ingresos y gastos acumulados como punto de partida para el pago de los impuestos.

En 1916, una nueva Ley permite que las declaraciones de impuestos se basen en los libros contables de la sociedad, siempre y cuando el método seguido permitiera reflejar la *utilidad* con la suficiente claridad. Sin embargo, la primera ley en reconocer

²⁸⁴ Vid. Albiñana García-Quintana, C. Sistema Tributario Español y Comparado, Editorial Tecnos, Madrid, 1986, págs. 910-911.

²⁸⁵ Vid. Hendriksen Eldon S. Teoría de la Contabilidad, UTHEA, México, 1981, pág. 51.

los procedimientos de contabilidad aceptados en la determinación de la *utilidad imponible* fue la Ley de 1918. A pesar de que la intención de esta ley era armonizar la contabilidad fiscal del impuesto y la contabilidad financiera en general, las excepciones a la política que las leyes expresaban, daban lugar a importantes diferencias entre la *utilidad imponible* y la *utilidad financiera*.

Con la aprobación del Internal Revenue Code de 1954, que permitía la utilización de amortizaciones aceleradas con propósitos fiscales, comenzó a tomar fuerza en Estados Unidos la posibilidad de utilizar procedimientos que hicieran compatibles las normas contables y las normas tributarias.

1.2. De la Reforma Tributaria de 1845 a la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1957 (creación del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades y demás entidades Jurídicas).

Los orígenes de nuestro actual sistema tributario se encuentran cuando se introduce en España, a imitación del sistema francés, y a través de la Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845 (reforma de Mon-Santillan), un sistema tributario basado en la *imposición de producto que sujetaba a gravamen los principales factores de producción* que definían entonces la riqueza nacional. Dentro de los impuestos directos se encontraba el Contribución Industrial y de Comercio, no sometándose en ese momento el beneficio a tributación. Según dicho tributo, estaban sujetas a tributación las Sociedades por acciones que tenían por objeto exclusivo uno o varios ramos de fabricación o industria comprendidos en la tarifa tercera de las anejas al Reglamento, las Sociedades colectivas y comanditarias sin acciones y las Sociedades Civiles. Asimismo, estaban sujetas tanto al derecho fijo como al derecho proporcional; este último fue abolido por el Real Decreto de 3 de septiembre de 1847, el cual estableció un sistema de agremiación.

Posteriormente, en 1868, con la entrada de los liberales, se pretende recuperar la proporcionalidad; así, se reorganizaron las cinco tarifas de la Contribución Industrial y basándose en datos contables, se introdujo en la segunda tarifa un gravamen del 10% del *beneficio distribuido* por bancos y por determinadas sociedades. El proyecto presentado por Moret, se basaba en una declaración jurada del contribuyente que

proporcionaría datos reales. Se puede decir, pues, como señala Sanz Gadea²⁸⁶ que “la imposición sobre el beneficio nace al amparo de la contabilidad, sirviéndose de ella”. Posteriormente, el Reglamento para la imposición, administración y cobranza de la Contabilidad Industrial y de Comercio, aprobado por el Real Decreto de 28 de mayo de 1896, trató de superar el sistema de cuotas fijas según bases de población, que se repartían gremialmente, por uno más moderno que gravaría, según porcentajes, *las utilidades netas* de determinadas sociedades²⁸⁷.

El sistema de 1845 pervivió, a pesar del persistente déficit presupuestario del Estado, hasta 1900, fecha en la que las circunstancias políticas permitieron la reforma²⁸⁸. Esta, fue llevada a cabo por la Ley de 27 de marzo de 1900, ideada por Fernández Villaverde, pudiéndose señalar como novedad fundamental, la ampliación definitiva de la imposición directa mediante la introducción de un impuesto que gravaba las utilidades de la riqueza mobiliaria, la **Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria**, auténtico germen de la moderna imposición sobre la renta, y en el que se incluían también las rentas procedentes del trabajo personal y las de actividades empresariales, así como los rendimientos procedentes de los beneficios netos de las Sociedades. Sobre dicha Ley de 1900, Albiñana²⁸⁹ escribió que con ella se “...inició una etapa que se ha caracterizado por la emigración de conceptos desde la Contribución industrial a otros impuestos. La Contribución industrial ha cumplido función matriz de gravámenes y, entre ellos, la llamada Tarifa III de dicha Contribución, que sentó las bases de partida del actual Impuesto sobre Sociedades.”

Está fuera de duda y en ello coinciden todos los estudiosos de la historia de la Hacienda Pública española (F. Bernis, J.M^a Tallada, A. Flores de Lemus, e. Fuentes

²⁸⁶ Cfr. Sanz Gadea, Eduardo: Impuesto sobre Sociedades (comentarios y casos prácticos), Tomo I, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, pág. 16.

²⁸⁷ Al respecto, se pueden señalar: bancos de emisión y descuento, 13,75% de las utilidades líquidas, sociedades por acciones (excepto mineras y de seguros), 11% de las utilidades líquidas, compañías de ferrocarriles y navegación, 6,9 % de las utilidades líquidas, sociedades cooperativas, 6% de las utilidades líquidas descontada la cuota fija, cooperativas de crédito, 6% de las utilidades líquidas y compañías de seguros 2% de las primas.

²⁸⁸ La guerra hispano-americana de 1898, la derrota española y la pérdida de las últimas colonias agudizaron los graves problemas financieros de la Hacienda Española. R. Fernández Villaverde, Ministro de Hacienda, se enfrentó a los problemas mencionados e inició la reforma con las siguientes ideas claves: nivelación presupuestaria, disminución de la carga de intereses y de la amortización de la Deuda pública, arreglo de la Deuda y aumento de la recaudación.

²⁸⁹ Cfr. Albiñana García-Quintana, C. Sistema Tributario Español y Comparado, Editorial Tecnos, Madrid, 1986, pág. 181.

Quintana, C. Albiñana, J. L., Sureda, G. Solé, etc...) que la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria fue una simple refundición o recomposición de tributos existentes, sin pretensión alguna de crear un nuevo y moderno tributo, sobre las rentas del trabajo (Tarifa I), del capital mobiliario (Tarifa II) y sobre el beneficio empresarial (Tarifa III). Es decir, más que introducir figuras tributarias novedosas, reordenó las existentes, agrupándolas en tres tarifas²⁹⁰.

Por otra parte, mientras el objeto de las dos primeras tarifas resultaba claro, no ocurría lo mismo con la **Tarifa III**; así, sujetaba a las sociedades anónimas pero no a las que se dedicaran a la fabricación, no aclaraba si las sociedades comanditarias por acciones se encontraban sujetas, no definía el concepto de utilidades líquidas, para la determinación de la base imponible conjugaba signos externos y la estimación directa, y, los tipos de gravamen se establecían en función del objeto social. En definitiva, como señala Moral Medina²⁹¹, venía a ser como “una especie de contribución industrial aplicable a ciertas entidades jurídicas”. Para Peña Hernando²⁹², la situación económica y social existente en el momento de la implantación del impuesto aconsejó limitar su extensión, dejando para tiempos futuros la expansión del impuesto.

De la exposición de motivos de la Ley se puede destacar el hecho del reconocimiento de la dificultad para ponerla en práctica, sobre todo cuando su aplicación se basa en la declaración jurada, por la difícil o imposible investigación, en muchos casos, de las utilidades declaradas.

La técnica de determinación de las utilidades netas exigía una Administración Tributaria mínimamente preparada, que en aquella época no existía, por ello, el Reglamento de la Contribución Industrial sólo sometía a la cuota proporcional sobre utilidades netas a las siguientes sociedades:

- Sociedades anónimas, porque estaban obligadas a publicar sus balances y cuentas de resultados. Se exceptuaban las sociedades mineras y de seguros, así como las sociedades anónimas dedicadas a la fabricación en lo referente a los rendimientos obtenidos por esta actividad.

²⁹⁰ Vid. Sanz Gadea, Eduardo, Impuesto sobre Sociedades, op. cit. pág. 17.

²⁹¹ Cfr. Moral Medina, F. Javier. “Historia del Impuesto sobre Sociedades desde 1900 hasta 1922”, Revista Hacienda Pública Española, núm. 24-25, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, pág. 22.

²⁹² Vid. Peña Hernando, Edesio. “La base imponible en el Impuesto de Sociedades: antecedentes históricos”, Revista Crónica Tributaria, nº 52, 1985, pág. 192.

- Sociedades de ferrocarriles, cualquiera que fuera su forma.
- Sociedades de navegación, cualquiera que sea su forma.
- Sociedades cooperativas de producción o de consumo.

Las sociedades mencionadas anteriormente, incluidas en el Reglamento de la Contribución Industrial de 1896, son las que pasaron a tributar, de acuerdo con normas iguales, pero a tipos algo más elevados, por la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades.

Como se ha señalado, la Ley no establecía como se determinaba la *utilidad líquida* (base imponible) sometida al impuesto, es el Reglamento provisional aprobado el 30 de marzo de 1900 el que comienza a perfilar dicho concepto. Así, en su artículo 28 se establecía que “*se reputará utilidad líquida el saldo que resulte deduciendo de los ingresos los **gastos comprobados** de explotación y entretenimiento del negocio a que los Bancos o Sociedades se dediquen*”. A continuación señala que no pueden ser considerados como gastos o minoraciones de ingresos, el aumento de capital, la disminución de pasivos, saneamientos de activos, fondos de reservas o gastos imprevistos, pero se restaba de la cuota por Tarifa III, la cuota de la Contribución Territorial correspondiente a los inmuebles propiedad de la empresa. Respecto a este artículo, Peña Hernando²⁹³ señala que aunque contiene un principio orientador básico, carece de normas suficientes que delimiten el concepto de *utilidad líquida*. Por ello, habrá que recurrirse necesariamente a otros ordenamientos, en concreto a los datos de la **contabilidad del sujeto pasivo**, los cuales constituirán el punto de partida. Desde este momento, se tuvo ya presente que el resultado final de cada ejercicio estaba condicionado por una serie de decisiones tomadas por la empresa referente a valoraciones de activos, amortizaciones o gastos.

Los principios teóricos y los mecanismos técnicos contenidos en la Tarifa III, han subsistido hasta nuestros días, siendo buena prueba de ello la referencia a las valoraciones contables y el sistema de retención en la fuente de los rendimientos procedentes del trabajo personal y del capital mobiliario.

²⁹³ Vid. Peña Hernando, Edesio. “La base imponible en el Impuesto de Sociedades: antecedentes históricos”, op. cit, pág. 193.

El establecimiento de la Contribución de Utilidades se acompañó de la publicación, tres días después, del mencionado Reglamento provisional y, casi sin solución de continuidad, se publicó otro Reglamento provisional el 29 de abril de 1902. El Reglamento definitivo no llegó hasta el 18 de septiembre de 1906, el cual dedicó parte de su articulado a fijar el procedimiento para determinar el beneficio de los distintos supuestos de gravamen.

El casuismo normativo, la ambigüedad al estimar, imputar y periodificar los gastos y los ingresos determinantes de la “utilidad líquida” y ciertos usos fiscales hicieron que la propia Administración reconociese que la Tarifa III, según la había establecido la Ley de 1900, era defectuosa. Pese a la publicación del Reglamento en 1906, se sintió la necesidad de realizar en la contribución una profunda y detenida revisión. Después de tres modificaciones menores, en 1907, 1910, y 1911, se presentó en diciembre de 1912 un proyecto de reforma de la tarifa tercera de la Contribución de Utilidades²⁹⁴; proyecto que tuvo que superar hasta seis intentos fallidos antes de conseguir, a través de la Ley de 29 de abril de 1920 primero, y la Ley de 26 de julio de 1922, después, el objetivo de incardinarse en el ordenamiento jurídico del incipiente sistema fiscal español. Con la Ley de abril, se dio un importante paso a favor de la personalización del impuesto; asimismo, esta ley estableció las líneas maestras que mantendría el impuesto desde entonces, con el paréntesis del régimen de evaluación global de bases imponibles instaurado en 1957.

El proceso de reforma se consolidó, pues, en 1922 primero con la Ley de Reforma Tributaria de 26 de julio y posteriormente con el Real Decreto de 22 de septiembre, que en virtud de la autorización contenida en la última ley, aprobó el Texto Refundido de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. La Ley de Reforma modificó y afectó a la casi totalidad del sistema tributario.

²⁹⁴ Proyecto de Navarro Reverter, inspirado en Flores de Lemus, que a pesar de no llegar a buen término, sirvió como antecedente teórico de diversos proyectos posteriores. En él se intentaba evitar los defectos de la legislación vigente. Las principales novedades del mismo eran:

Primera. Delimitaba con precisión el ámbito subjetivo del impuesto, sometiendo a gravamen sólo a las “compañías anónimas, comanditarias por acciones y cualesquiera otras sociedades que de algún modo limiten la responsabilidad de los socios por las obligaciones sociales”.

Segunda. Reguló con precisión el concepto de beneficio fiscal, definiendo los ingresos computables, los gastos deducibles y las partidas que no tenían la consideración de deducibles, con técnica que luego había de inspirar la famosa disposición quinta de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades desde 1920 a 1957.

Tercera. Propuso la unificación de los tipos impositivos, mediante la aplicación de una sola tarifa progresiva, cuyos tipos eran crecientes en función del porcentaje del beneficio, respecto del capital fiscal.

Cuarta. Con carácter general reguló la Contribución de Utilidades con mayor precisión y mejor sistemática.

Las decisiones más importantes tomadas respecto a la Contribución de Utilidades fueron:

1. Se sujetaron a dicha Tarifa III las comunidades de bienes que explotasen algún negocio, cuyos rendimientos estuviesen gravados por la Contribución Industrial. De esta forma se culmina el proceso de extensión de la Contribución de Utilidades.
2. Para lograr la tributación de los rendimientos netos empresariales, obtenidos por las personas físicas, no sometidos hasta el momento, sino a cuotas fijas (Contribución Industrial), se incluyeron en la Tarifa II de la Contribución de Utilidades los beneficios obtenidos por los comerciantes e industriales individuales, no capitalizados en el mismo negocio o en otros análogos del titular cuando concurriesen determinadas circunstancias. La intención de la Ley era gravar el rendimiento neto de las empresas individuales más importantes, superando la rigidez de las cuotas fijas de la Contribución Industrial.
3. La Ley incluía un mandato con el objeto de someter a las Cortes a la mayor brevedad un plan completo de reforma tributaria, cuya base fundamental era la refundición de las contribuciones directas en un Impuesto General sobre las Rentas. Esta decisión demuestra la insatisfacción del legislador por las medias adoptadas.
4. Por último, se dispuso el aumento de la plantilla del Cuerpo de Profesores Mercantiles de Hacienda para atender debidamente los servicios de comprobación e inspección de la Contribución de Utilidades.

En la Contribución sobre Utilidades, se configuraba la Tarifa III, como un tributo cuyas normas de exacción giraban sobre principios contables y no sobre el casuismo de las cuentas; este criterio, con las modificaciones lógicas de la evolución económica, estuvo en vigor hasta la reforma de 1978, y asimismo, aplicaba un tipo de gravamen progresivo. Los principios contables sobre los que se fundamentaba dicha Tarifa eran los siguientes²⁹⁵:

- a) Unidad e independencia de ejercicios.
- b) El devengo como norma para la imputación a ejercicios de los gastos y los ingresos.

²⁹⁵ Cfr. Esteban Marina, Ángel. “Criterio general para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. La importancia de la contabilidad para su cálculo”, en AAVV, El Impuesto sobre Sociedades en la reciente jurisprudencia, Instituto de Estudios Fiscales, Monografía nº 82, 1990, pág. 299.

- c) El beneficio de cada uno de éstos se determinaba por la diferencia entre los ingresos por todos los conceptos menos los gastos necesarios para la obtención de tales ingresos.
- d) Independencia, o cuanto menos autonomía, de los preceptos de la mencionada Tarifa en el sentido de su obligado cumplimiento en el ámbito fiscal, aunque entraran en posible colisión con las normas de otro ordenamiento (civil, mercantil, laboral, etc.).
- e) Todo el funcionamiento de la Tarifa III, tanto para la Hacienda como para las empresas, tenía como eje la contabilidad llevada por el método de partida doble. Esto determinaba que la teoría del cargo y el abono de las cuentas, el análisis de las masas patrimoniales, las reglas para la formación de los inventarios y los balances, etc., se consideraran normas de cumplimiento obligatorio para las empresas, aunque no fueran recogidas expresamente por la legislación reguladora. A su vez, al promulgarse ésta, se procuraba fuese adaptada y/o adaptable a la contabilidad empresarial llevada con arreglo a los preceptos del Código de Comercio.

Las manifestaciones de elogio a la Contribución de Utilidades fueron numerosas, pudiéndose señalar como indica Ramírez González²⁹⁶, las de Navarro Reverter (1928), Gómez y Martos (1934) o Álvarez Sánchez y otros (1970). No obstante, las mayores críticas realizadas sobre dicha reforma recayeron en el carácter conservador de la misma, concretamente con el sistema de impuestos reales o imposición del producto. Prologando el libro de Gabriel de Usera²⁹⁷, Manuel de Torres, a pesar de reconocer las existentes muestras a favor de la Contribución de Utilidades, manifestó su discrepancia con estas opiniones señalando que esta legislación constituyó “ un retroceso y no un avance; carece de un contenido realmente técnico.... consecuencia de ello, su práctica aplicación adolece de insanables defectos que la inutilizan como eficaz instrumento tributario”.

²⁹⁶ Vid. Ramírez González, Fco. “La imposición sobre Sociedades a partir de 1957”, Revista Hacienda Pública Española, núm. 24-25, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, págs. 72-73. Es de mención las palabras de Navarro Reverter en la conferencia de Delegados de Hacienda en 1928: “Aun cuando toda mi vida administrativa la haya pasado al servicio de la Contribución de Utilidades, creo ser imparcial al decir que su Ley es la más justa y la más equitativa. Ella grava la utilidad real que el contribuyente obtiene. Con la maravillosa precisión separa en su tarifa tercera el beneficio líquido del total de ingresos...”.

²⁹⁷ Cfr. De Usera, Gabriel. Régimen fiscal de los Beneficios de Empresas y partícipes, Ediciones Aguilar, Madrid, 1950.

El objetivo principal de los cambios realizados, durante el periodo comprendido entre 1900 y 1940, para la imposición directa consistió en personalizar las cargas fiscales y dotarla de mayor progresividad, haciéndolo incidir sobre bases imponibles realistas. Entre los inconvenientes existentes para lograr aquellos objetivos, hay que resaltar la inexistencia de registros contables adecuados por parte de las empresas, y también la inexistencia de registros adecuados por parte de la Administración tributaria. Asimismo, hay que señalar la *costumbre* a una baja presión fiscal, aun a costa de unos pésimos servicios públicos.

La trascendencia de estas últimas normas reguladoras del que ya constituía un verdadero Impuesto sobre Sociedades, se deriva de la circunstancia temporal de que el Texto Refundido aprobado por RD de 22 de septiembre de 1922, estuvo vigente, con las consiguientes adaptaciones y rectificaciones, hasta el establecimiento por la Ley de 26 de diciembre de 1957 del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades y demás entidades Jurídicas y también en la permanencia de sus principios inspiradores, destacados por la doctrina:

- a) Obligación personal de contribuir
- b) Determinación de la base de imposición con apoyo en los datos contables
- c) Adecuación de la carga tributaria a la capacidad contributiva de los sujetos; y
- d) Articulación con los impuestos reales (en la actualidad con las retenciones a cuenta)

Sobre estos principios, únicamente cabe añadir como aportación mucho más moderna el de la utilización del impuesto como instrumento de política económica.

El siguiente período de reformas se inició con la finalización de la guerra civil y se extendió hasta el año 1957, punto de partida del actual sistema fiscal. Quedó claro, en ese momento, que la reforma no podía plantearse al margen de unas circunstancias políticas en las que fuese viable su aplicación y que sin la presencia de una reforma de la Administración tributaria, las leyes tributarias no devienen en conductas, quedando, por consiguiente, sin vigencia social espontánea.

En 1940, se realizó la única reforma posible derivada de las condiciones económicas y sociales de la recién terminada guerra civil. Por dicho motivo, la reforma constituyó un conjunto de medidas tendentes a lograr de manera inmediata una mayor recaudación; no obstante, las medidas organizativas y de gestión de la reforma, como señala Albiñana²⁹⁸, son dignas de elogio,..” en la historia legal del sistema tributario español no se conoce un intento más sereno, más vertebrado y más sincero al servicio de la redistribución de las rentas personales que el contenido en la Ley Larraz. Fue sincero porque no se detuvo en la mera reforma legal, sino que estableció y potenció la organización y los medios necesarios para su real aplicación.”

Entre otras, en la reforma de 1940, se adoptaron las siguientes medidas:

- Inclusión en la Tarifa III de la Contribución de Utilidades de los empresarios industriales (ó individuales y comerciantes) que superaran ciertos límites de capital, volumen de ventas, número de obreros o cuota de Contribución Industrial.
- Elevación de la casi totalidad de los tipos de gravamen de la Contribución de Utilidades.
- Se estructura el sistema en Impuestos directos e indirectos. Entre los impuestos directos cabe mencionar la *Contribución Industrial y de Comercio* y la *Contribución sobre la Renta*. Esta última se considera la principal aportación del periodo y consistía en un impuesto personal y sobre la renta global, complementario de los del producto.
- Como medida de organización hay que señalar el aumento notable de las plantillas de Inspectores y demás funcionarios del Ministerio de Hacienda.

Como crítica a la Ley de 1940, es de mención la realizada por De Torres en su crítica al sistema tributario vigente, al señalar que la situación existente en la fecha, era fruto de la mencionada Ley de Reforma Tributaria²⁹⁹.

²⁹⁸ Cfr. Albiñana García-Quintana, C. Sistema Tributario Español y Comparado, Editorial Tecnos, Madrid, 1986, pág. 170.

²⁹⁹ De Torres, Manuel, Juicio de la actual política económica española, Madrid, 1956, Aguilar S.A. de Ediciones, págs. 151 y 152, citado por Gota Losada en Tratado del Impuesto de Sociedades, Tomo I, Nociones fundamentales del Impuesto sobre Sociedades e Historia del Tributo en España, Banco Exterior de España, 1988, pág. 310.

Por otra parte, finalizada la guerra civil, se inició en España una política de estímulos a la inversión con fines sociales o de desarrollo económico. En lo relativo al IS, dicha política se instrumentó dejando sin gravar los beneficios que las entidades destinan a determinadas inversiones que se pretendía proteger. Como cautela lógica, el legislador impone a las sociedades la obligación de crear cuentas de reservas, con denominación específica, como contrapartida de los fondos, beneficios no gravados, que se han aplicado a las citadas inversiones. Estas reservas finalistas, aparecen por virtud de la Ley de 30 de diciembre de 1943, que creaba la denominada “Reserva Especial”; a su vez, la Orden Ministerial de 15 de enero de 1948 dispuso que los bienes en los cuales se había materializado la mencionada reserva aparecieran en el activo con “separación de cualesquiera otros valores”. A partir de este momento son numerosas las disposiciones aprobadas, con objeto de favorecer la inversión, que autorizan determinadas exenciones en el Impuesto de Sociedades exigiendo a las empresas una contabilización especial³⁰⁰.

Durante años, la Contribución de Utilidades fue objeto de una alabanza constante, pero en 1956 la situación se hizo crítica por diversas razones entre las que cabe señalar:

- El proceso de inflación, constante desde 1940 y agravado en 1956 como consecuencia de las subidas salariales había convertido a la Tarifa III de Utilidades en un gravamen de beneficios ficticios.

“Nuestro sistema de imposición directa, en su estado actual, arranca de la Ley de Reforma Tributaria, de 16 de diciembre de 1940. En esta ley podemos distinguir dos partes fundamentales: la parte que se refiere a la imposición directa y aquella otra que atañe a la imposición indirecta. Por lo que respecta a la imposición indirecta, el capítulo V, cuando reagrupa los distintos impuestos indirectos bajo la denominación de “Usos y consumos”, realiza una verdadera sistematización, e independientemente del juicio que merezca la discriminación de los distintos conceptos, no cabe la menor duda que la tributación indirecta sale perfecta y armada con todas sus armas, como Minerva de la cabeza de Júpiter, de la Ley de Reforma Tributaria de 1940.

No puede decirse igual de la modificación que se hizo de la tributación directa y había motivos que aconsejaban no acometer en aquel instante su modificación sustancial, que es muy compleja si se quiere realizar una reforma a fondo. Por eso la Ley de 1940, con buen juicio, lo único que hizo fue echar un remiendo provisional sobre nuestras contribuciones directas, remiendo desigual, porque no cabe duda que salió extraordinariamente reforzada de aquella ley la contribución de utilidades y, en cambio, las contribuciones territoriales de rústica y de urbana experimentaron simplemente una puesta al día de sus líquidos imponibles.....”.

³⁰⁰ Se pueden señalar la siguientes disposiciones: “renovación y ampliación de equipos industriales” (1952), “fondo de previsión para inversiones (1957), “inversión mobiliaria” e “investigación y explotación de hidrocarburos” (1958), “planes especiales de amortización” y “sistemas de amortización acelerada” (1960) “industrias de interés preferente” (1963), “previsión para inversiones”, “reserva para inversiones de exportación”, “fondos editoriales” y “fondo extraordinario de reparaciones en navegaciones aérea y marítima” (1964), “apoyo fiscal a la inversión” (1971), “autopistas de peaje” (1973) y “fomento de la minería” (1977).

- La tarifa del impuesto, que era progresiva en función del tanto por ciento de los beneficios respecto del capital fiscal, se hacía cada vez más gravosa en la medida que la cifra de beneficios seguía la inflación y en cambio el capital fiscal permanecía invariable.
- Las amortizaciones basadas en el coste histórico eran notoriamente insuficientes, produciéndose la descapitalización de las empresas.
- Las normas técnicas en que se inspiraba la determinación del beneficio contable eran insuficientes e imperfectas, produciéndose un proceso de retraso de las normas fiscales respecto de la ciencia y técnica contables que habían evolucionado notablemente en los últimos años.
- La gestión de la Contribución de Utilidades era en la práctica algo completamente distinto al espíritu de las normas. La existencia generalizada de las dobles contabilidades, como consecuencia principalmente de la necesidad de superar el intervencionismo en los precios y en el suministro de primeras materias y mercancías, había desembocado en una comprobación inspectora transaccional que se hacía al margen por completo de la Contabilidad, lo que en el argot fiscal se llamo “tarifa cuarta”.

A comienzos de la década de los cincuenta la situación económica se caracterizaba, principalmente, por dos circunstancias: el desarrollo experimentado por la inflación y la existencia de un régimen intervencionista que pesaba sobre el mercado. En su lucha por la subsistencia, señala Ramírez González³⁰¹ se generalizaron, por parte del empresario, una serie de comportamientos tales como, la reproducible práctica de la dualidad contable, a través de la cual las anotaciones en los libros contables se alejaban de la realidad, al no reflejarse en ellos la totalidad de las operaciones contables.

En este contexto, en 1957, se produjo una crisis política trascendental, formándose un nuevo gobierno que impulsó una nueva política económica, que tenía como objetivo prioritario la lucha contra la inflación. Se llevó a cabo una Reforma Tributaria aprobada por las Cortes el 26 de diciembre de 1957 (primera reforma de Navarro Rubio), que constituyó en muchos aspectos una novedad. Los propósitos fundamentales de la

³⁰¹ Cfr. Ramírez González, Fco. “La imposición sobre Sociedades a partir de 1957”, Revista Hacienda Pública Española, núm. 24-25, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, pág. 74.

Reforma Tributaria estuvieron desde el primer momento incardinados con la política económica de estabilización, fomento de las inversiones y desarrollo económico.

Esquemáticamente, la Reforma Tributaria de 1957 se caracteriza por los siguientes aspectos:

- a) Consecución del equilibrio presupuestario:
 - Acercamiento de las bases imponibles a la realidad económica.
 - Nuevas tarifas y tipos de Contribución General sobre la Renta, Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, Licencia Fiscal, Sucesiones, etc.
 - Perfeccionamiento del régimen sancionador.

- b) Fomento de inversiones, para lo cual se estableció el Fondo de Previsión para inversiones, como modalidad de autofinanciación exenta de inversiones industriales.

- c) Apertura de la economía española a los mercados internacionales.

- d) Nueva adecuación y perfeccionamiento del sistema tributario. Los Impuestos directos e indirectos se adecuan y sistematizan, perfeccionándose y retocándose los diversos tributos del Estado. A tal efecto se crean entre otros:
 - El Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo Personal, que engloba la tarifa I de la Contribución de Utilidades, que desaparece, y la parte de la Contribución Industrial dedicada a los profesionales y artistas.
 - El Impuesto sobre Rentas del Capital, que sustituye a la Tarifa II de la Contribución de Utilidades.
 - El Impuesto Industrial, con dos conceptos, la Licencia Fiscal (cuotas fijas), aplicable a todas las personas físicas y sociedades y entidades jurídicas, y la Cuota de Beneficios (cuota variable), aplicable a las personas físicas, en sustitución de la Contribución Industrial, que desaparece, y del gravamen de las empresas individuales por Tarifa III de la Contribución de Utilidades.
 - **El Impuesto sobre la Renta de Sociedades y Entidades Jurídicas, que sustituye a la Tarifa III de la Contribución de Utilidades.**

1.3. Creación y evolución del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas hasta la Reforma de 1978.

La Reforma Tributaria de 1957 creó el Impuesto sobre la renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, con sustantividad propia, sustituyendo a la Tarifa III de la Contribución de Utilidades. El ámbito subjetivo del tributo quedó referido exclusivamente a las entidades jurídicas, pasando las empresas individuales (personas físicas) al nuevo y distinto tributo denominado Impuesto sobre Actividades y Beneficios Industriales y Comerciales, cerrándose el equivocado camino de incluir a las empresas individuales, primero en la Tarifa II de Utilidades (rentas del capital) y después en la Tarifa III (rentas obtenidas por las sociedades). Se modificó asimismo la escala progresiva de gravamen, en función del tanto por ciento del beneficio respecto del capital, siendo sustituida por tipos fijos (30% tipo general, 25% para sociedades colectivas y comanditarias sin acciones y 15% para Cajas de Ahorro).

La Reforma introdujo medidas de tipo social, pero la importancia fundamental de la misma consistió en la implantación de un sistema de gestión impositiva concebido para combatir el fraude fiscal, **la evaluación global**.

El sistema se caracterizó por la forma en que eran fijadas las bases imponibles y las cuotas de los impuestos incluidos en este régimen. Para ello, se comenzaba por realizar estudios sectoriales de actividades económicas y para diferentes impuestos, hasta alcanzar las cifras de beneficio imputable a cada sector y en el ámbito territorial de que se tratase. Estas cuantías, serían posteriormente distribuidas entre las empresas del sector y del territorio correspondiente. La evaluación global³⁰² se aplicó a las actividades empresariales y profesionales realizadas tanto por personas físicas como por sociedades y sustituyó al procedimiento de estimaciones contables. Para Sanz Gadea³⁰³, la implantación de este régimen dio lugar a un importante incremento de la recaudación, fundamentalmente, en el ámbito de la empresa individual, con la incorporación de nuevos contribuyentes, antes ignorados por la Administración.

³⁰² La distribución se hacía en función de unos índices (mano de obra, potencia eléctrica, superficie...) a los que correspondía un determinado valor. Finalmente, cada empresa tenía un valor o puntuación en función de los índices que se le hubiesen de aplicar, y de aquella puntuación se desprendía su base imponible o su respectiva cuota a ingresar en el Tesoro.

³⁰³ Vid. Sanz Gadea, Eduardo: Impuesto sobre Sociedades (comentarios y casos prácticos), Tomo I, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, pág. 25.

No obstante, la realidad se anticipó a la reforma, pues la Inspección de Hacienda venía en la práctica aplicando a los profesionales desde hace años este método, de modo informal y oficioso, por lo que para este colectivo la instauración de la evaluación global consistió en formalizar jurídicamente un procedimiento inspector que en la práctica ya se venía utilizando desde hacía años. Por ello, se puede decir que la originalidad del método consistió en ampliar la actuación probatoria de la Inspección de Hacienda por medios extracontables a grupos homogéneos de contribuyentes.

La Hacienda Española, que había fracasado anteriormente en la aplicación del llamado régimen de estimación directa, al no contar con los medios personales, instrumentales y materiales para que la Inspección de Hacienda pudiera comprobar con eficacia las declaraciones de los contribuyentes, quiso eliminar las graves deficiencias del sistema de declaración basado en la contabilidad de las empresas y posterior comprobación por la Inspección. La Exposición de Motivos de la Ley de 26 de diciembre de 1957, constituye la mejor justificación existente a la implantación de los métodos objetivos.

Inicialmente, el régimen de evaluación global tuvo un extraordinario éxito consiguiendo un aumento del número de contribuyentes. Asimismo, sirvió para descubrir una enorme ocultación de bases imponibles en las sociedades y, sobre todo, obligó a una coordinación de toda la inspección de Hacienda, acabando con la actuación aislada, independiente y anárquica de cada inspector.

No obstante, el sistema recibió diversas críticas, motivadas fundamentalmente tanto por el distanciamiento entre las bases reales y las tributarias, como por la desnaturalización de los impuestos que ya no se referían a los rendimientos netos de las empresas, pudiéndose considerar injustificable, la aparición de las llamadas *rentas fiscales* que eran los beneficios o rentas que excedían, por la imperfección del sistema, de las cifras evaluadas o convenidas. Para Ramírez González³⁰⁴, las evaluaciones globales constituyeron un hecho singular en la historia del impuesto, que dio lugar a la polémica más importante, en materia tributaria, existente en los últimos años. Asimismo

³⁰⁴ Vid. Ramírez González, F. “La imposición sobre sociedades a partir de 1957”, op. cit., pág. 79.

Goxéns Duch³⁰⁵ argumentaba al respecto que "...el hecho de que a partir de 1957 se haya desarrollado un sistema un tanto *suis generis* en el Impuesto sobre Sociedades, titulado *Evaluación Global* ha determinado que una mayoría de contables se hayan olvidado de las disposiciones de la evaluación individual y hayan descuidado su contabilidad".

Por su parte, Fernández Pirla³⁰⁶, justificaba la utilización de la evaluación global, a la que denomina *valoración* en aquellos casos en que la contabilidad no ofreciese las suficientes garantías. Señalaba al respecto:

“ Frente a la determinación de beneficios por procedimientos contables, es preferible hablar de valoración de beneficios cuando no es utilizada la contabilidad, poniéndose de manifiesto con esa expresión que en este segundo procedimiento se realiza una auténtica apreciación estimativa de la propia magnitud beneficio de empresa, en función, naturalmente, de una serie de circunstancias objetivas, como son el volumen de ventas, el importe de los costes, la cantidad de primeras materias consumidas o las jornadas de trabajo empleadas.

La valoración extracontable del beneficio de la empresa se ha utilizado fundamentalmente en el ámbito fiscal cuando la contabilidad no ofrece garantías suficientes para fundamentar en ella la base de imposición del tributo que grava el beneficio de la empresa. También se ha acudido a la valoración extracontable de los beneficios en razón de la valoración de empresas o de estimación de su fondo de comercio. A partir de la Ley de 26 de diciembre de 1957, que estableció en España el régimen de evaluación global y subsiguiente imputación individual de bases fiscales en orden a la percepción del impuesto industrial, cuota de beneficios y renta de sociedades, la evaluación extracontable del beneficio de la empresa ha adquirido un gran interés.”

Si bien es cierto que este sistema podía dar lugar a una dejación contable, lo cierto es que proporcionó un sistema de fácil aplicación. Hay que señalar que en la actualidad, si bien con muy notables diferencias, se encuentra vigente un sistema de gestión en la forma de estimaciones objetivas de bases imponibles dentro de los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido.

³⁰⁵ Cfr. Goxéns Duch, A. Los impuestos y la contabilidad, Boixareau Editores, Barcelona, 1978, citado por Llorente Sanz, M^a Soledad, en Aspectos contables del Impuesto sobre Sociedades, ICAC, 1997, pág. 77.

³⁰⁶ Cfr. Fernández Pirla, José María. Economía y Gestión de la Empresa, Ediciones ICE, Madrid, 1981, págs. 397 y 398.

La reforma que se produce en 1963 y 1964, al igual que la anterior, representa el preludio de otra fase de transformaciones del sector público español, caracterizada por el deseo de racionalización del sistema impositivo y de planificación económica. Dicha racionalización se lleva a cabo mediante dos instrumentos jurídicos especialmente idóneos:

- la Ley General Tributaria el 28 de diciembre de 1963 y
- la Ley de Reforma del Sistema Tributario, Ley 41/1964 de 11 de junio que dio lugar, entre otros, al nuevo Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas e introduce una serie de modificaciones en el Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y Entidades Jurídicas.

Uno de los objetivos más aireados por los autores de la Reforma fue conseguir una mejor distribución de las cargas fiscales y un reparto más equitativo de la riqueza. Estos objetivos aparecen recogidos en la Exposición de Motivos de la reforma del sistema tributario:

“La necesidad de un perfeccionamiento progresivo de las instituciones tributarias determina la constante evolución del ordenamiento jurídico por el que se rigen. Vinculada íntimamente la imposición con la economía y sometida a ésta, por principio, a una rica dinámica, no es posible concebir un sistema de tributos que pueda realizar, permanentemente y sin modificación, una tarea tan delicada como la de distribuir equitativamente las cargas públicas. Esta es la causa primordial por la que el sistema tributario se ve sometido a una serie de continuas adaptaciones y reajustes para acomodar sus criterios básicos a las circunstancias de cada momento”.

Este sistema no abandonó la estructura originaria basada en la imposición del producto, que se concibe como ingresos a cuenta de los Impuestos Generales sobre la Renta de las Sociedades y de las Personas Físicas, descontándose del importe a ingresar por éstos lo ya satisfecho por los anteriores. Tampoco se abandonó el sistema de estimación objetiva, que se extendió a otras fuentes de renta.

Desde el punto de vista económico, la reforma se concibió desde la perspectiva de disponer de incentivos fiscales de muy diversa índole que promovieran el desarrollo de la economía española, entre los que se puede señalar:

- Vigorización de los procesos de autofinanciación mediante la extensión de la Previsión para Inversiones, creación de la reserva para inversiones a la exportación, creación del régimen de inversiones anticipadas, mayor amplitud de las amortizaciones aceleradas, ...
- Régimen fiscal (exenciones y bonificaciones) para los procesos de concentración de empresas.
- Desgravación por inversiones en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Regularización de Balances para permitir procesos de amortización más próximos al valor de reposición.
- Diversas exenciones y bonificaciones para fomentar el ahorro, la construcción de viviendas, la realización de gastos de investigación

Entre las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades, se pueden señalar las siguientes:

- Culminación del proceso de articulación de los impuestos de producto y del Impuesto sobre Sociedades, de tal forma que todos los impuestos de producto se deducían de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.
- Modificación del régimen de las sociedades residentes en el extranjero con negocios en España, alineándose con el Derecho tributario comparado de los países de la Europa Occidental.
- Establecimiento del “valor de mercado” para determinar las plusvalías o minusvalías de enajenación, superándose las dificultades propias del valor efectivo de la operación.
- Admisión de la compensación hacia delante de las pérdidas fiscales³⁰⁷.
- Extensión del régimen de la Previsión para Inversiones a todas las actividades, deduciéndose de la base imponible las cantidades destinadas a tal fin.

³⁰⁷ Ley 41/1964. Artículo noventa y cinco. En los ejercicios que se cierran en treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y cuatro y sucesivos, las sociedades y demás entidades jurídicas podrán saldar las pérdidas de un ejercicio con cargo a los resultados obtenidos en los cinco siguientes, siempre que las mismas correspondan a la actividad o actividades que constituyan su objeto social y que no se deriven de enajenaciones patrimoniales ni de amortizaciones por coeficientes superiores a los máximos a que se refiere el artículo ochenta y tres de esta Ley.

- Creación del régimen de inversiones anticipadas y de la reserva (exenta) para inversiones de exportación.
- Impulso de la regularización de balances.
- Regulación más precisa y comprensiva de los gastos deducibles para la determinación del beneficio fiscal³⁰⁸.
-

Respecto a la base imponible, ésta se podía determinar por evaluación global o por estimación directa. La evaluación global, régimen aplicable siempre que no se hubiese renunciado al mismo, se encontraba regulada en el artículo setenta y cuatro, estableciendo a su vez dos sistemas:

- a) Ingresos íntegros imputados menos las deducciones reglamentarias establecidas en el Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal o
- b) Los mismos ingresos íntegros imputados, previa deducción del importe de los gastos necesarios para su obtención, siempre que se justificasen y figurasen en la **contabilidad** de la entidad.

En el régimen de estimación directa, la base imponible se encontraba constituida por el importe de la *totalidad de la renta o beneficio neto*. Es decir, a los ingresos brutos obtenidos se les deducía el importe de los **gastos necesarios** para su obtención, así como los de administración, conservación y reparación y los de seguro. A estos efectos, el artículo setenta y seis de la Ley 41/1964 establecía una relación de gastos más detallada que en normativas anteriores como ya se ha indicado.

³⁰⁸ Ley 41/1964. Artículo setenta y seis. A efectos de este impuesto, se comprenderán como gastos:

- a) Las remuneraciones y pagas extraordinarias que las entidades abonen a sus empedados y obreros, siempre que las mismas sean concedidas con carácter de generalidad...
- b) Las participaciones de los gestores, administradores, consejeros, empleados y obreros en los beneficios de la entidad, siempre que sean obligatorias por contrato o por precepto de Estatuto u Ordenanza ...
- c) Las cantidades que bajo la forma de participación en ingresos, gastos, producción o en cualquier otro concepto análogo satisfaga la entidad, en cuanto su pago sea obligatorio...
- d) Las cantidades que con cargo a resultados del ejercicio satisfagan las entidades contribuyentes al Ministerio de Educación Nacional, a las Universidades o a cualquier organismo de carácter público con destino a centros docentes o de investigación.
- e) Las cantidades satisfechas a terceros por las sociedades y demás entidades para fines docentes o de investigación ...
- f) Los recargos de toda índole girados sobre las cuotas a que se refiere el artículo noventa y siete, siempre que no sean por naturaleza deducibles de las mismas.

Como partidas no computables hay que destacar, respecto a los ingresos, las cantidades exigidas como prima de emisión de acciones, para lo cual era necesaria su contabilización en una reserva a tal fin. Es de mención el distinto tratamiento fiscal de estos importes en función de la disposición de estas cantidades. Artículo ochenta. Uno. ... *“De esta reserva sólo se podrá disponer para pasarla a la cuenta de capital o para cubrir, en su caso, el saldo deudor de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, salvo en el caso de fusión o disolución. Si se destinase a finalidades distintas de las mencionadas, será considerada como ingreso en la cuantía y ejercicio en que la aplicación tenga lugar y sea cualquiera el ejercicio de que la reserva proceda”*.

Respecto a los gastos se señalaban como no computables: el pago de las cuotas de los impuestos de Licencia Fiscal, Contribución Territorial, Rendimientos de Trabajo Personal y sobre las Rentas de Capital y las cantidades destinadas al auxilio de otras empresas, excepto en el caso que la sociedad que recibiese el auxilio estuviera sujeta a tributación en España.

A pesar de que la crítica a la Ley de 11 de junio es en general positiva, tiene un aspecto negativo bastante importante. Se refiere a la generalización y aplicación hasta sus últimas consecuencias de los procedimientos objetivos de carácter extracontable y colectivo. Después del éxito inicial de estos procedimientos, entraron rápidamente en crisis produciendo diversos efectos nocivos, entre los que cabe destacar: la petrificación de las bases imponibles, el olvido total de la técnica contable, el menosprecio absoluto de la contabilidad y del procedimiento de estimación directa, la falta de flexibilidad...

En opinión de Gota Losada³⁰⁹, “esta situación, no debe extrañar, porque la Ley 41/1964, culminación de la Ley de Reforma de 1957, pese a sus éxitos iniciales en recaudación y descubrimiento de contribuyentes ocultos, implicaba en el fondo un lamentable proceso de involución del sistema de impuestos directos. Las críticas a la Reforma de 1964 no acabaron hasta la Reforma Tributaria de 1978, justificándose su duración por los procedimientos de investigación de la Hacienda Pública, la cual seguía careciendo de recursos materiales y humanos suficientes. Por dicho motivo, la

³⁰⁹ Cfr. Gota Losada A. Tratado del Impuesto de Sociedades, Tomo I, Nociones fundamentales del Impuesto sobre Sociedades e Historia del Tributo en España, Banco Exterior de España, Servicios de Estudios Económicos, 1988. pág. 343.

sustitución de la comprobación individual de la realidad económica, por unas estimaciones extracontables y colectivas hizo que se eludiera por parte de la Hacienda Pública su reorganización y se resistiera a volver a un régimen individual y contable para las sociedades y medianas y grandes empresas o de estimación objetiva singular para las pequeñas.”

La crisis del sistema de evaluaciones globales, puede apreciarse en las posteriores normativas que se fueron aprobando, así se pueden mencionar:

- El Decreto-Ley 8/1966, de 3 de octubre, que fue el primero que dispuso la posibilidad de que el Ministro de Hacienda podría acordar, mediante normas objetivas, y con la suficiente antelación, la exclusión de las sociedades y demás entidades jurídicas, así como de las personas físicas, del régimen de evaluación global. Para ello, se exigía que ejercieran determinadas actividades o superasen ciertas cifras de capital fiscal o de volumen de operaciones.
- La Ley 60/1969, de 30 de junio, que generalizó la autorización al Ministro de Hacienda para excluir a ciertos profesionales y artistas del régimen de evaluación global. Posteriormente, diversas Órdenes Ministeriales, fueron poco a poco excluyendo sectores completos (bancos, seguros..) y a las grandes empresas de los sectores restantes.
- El Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre, sobre medidas coyunturales de política económica, trató de impulsar la aplicación de la estimación objetiva singular, incluso a efectos del Impuesto sobre Sociedades, a la vez que reorganizaba la Inspección de Hacienda. No obstante, el Decreto-Ley fracasó por la supeditación de las medidas a los intereses corporativos.
- El Real Decreto-Ley 18/1976, de 8 de octubre, siguió la política de impulsar la estimación directa a través de estímulos fiscales, estableciendo que los distintos beneficios e incentivos fiscales sólo se podrían disfrutar por las sociedades si éstas se hallaban sometidas al régimen de estimación directa u objetiva singular.

La supresión definitiva del régimen de evaluación global llegó con la Leyes reformadoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 44/1978) y del Impuesto sobre Sociedades (Ley 61/1978), aunque la Orden Ministerial de 25 de agosto

de 1977, excluyó del régimen de estimación objetiva global a todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades para los ejercicios económicos cerrados a partir de los sesenta días siguientes a la publicación de dicha Orden.

Paralelamente a esta situación tributaria, la situación de la contabilidad en España estaba empeorando. Los métodos objetivos de determinación de bases imponibles, como ya se ha mencionado, perjudicaron al objetivo de la contabilidad como sistema de información. Por dicho motivo, se llegó al convencimiento de que era necesario que las empresas españolas llevaran sus contabilidades correctamente y, además, de modo normalizado, para así conseguir una información homogénea y comparable.

En este contexto, se aprueba en 1973, con carácter voluntario, el primer Plan General de Contabilidad. No obstante el Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre, estableció que las empresas que se acogieran a la regularización voluntaria de sus balances, quedarían obligadas a llevar su contabilidad ajustada al mencionado Plan General de Contabilidad.

Igualmente, a iniciativa de la Dirección General de Tributos, se creó en 1976 mediante Real Decreto, el Instituto de Planificación Contable³¹⁰, verdadero artífice de los estudios contables españoles y del movimiento normalizador de la contabilidad. La importancia del Instituto con relación al Impuesto sobre Sociedades es tal que Gota Losada³¹¹ llegó a afirmar que “es ocioso destacar la trascendencia de la obra realizada por el Instituto en orden al Impuesto sobre Sociedades, porque su desarrollo ha ido e irá en el futuro indisolublemente unido al progreso de la contabilidad”.

El periodo comprendido entre 1973 y la reforma de 1989 se caracteriza por los diversos Informes sobre la Reforma Tributaria y los Decretos-Leyes de corrección de la crisis económica que se inició en 1973, como consecuencia del aumento de los precios de los productos petrolíferos. Cronológicamente, y hasta la reforma tributaria de 1977 son los siguientes:

³¹⁰ Sus funciones fueron: la formulación de adaptaciones sectoriales del PGC, la actualización y perfeccionamiento de la planificación contable, la difusión de la planificación y técnica contable y la realización de actividades internacionales. El Consejo Rector del Instituto lo constituía el Consejo Nacional de Contabilidad, en el que estaban representados además, del Ministerio de Economía y Hacienda, la profesión y la doctrina contable. Suprimido el Instituto, sus funciones ha sido asumidas, desde octubre de 1988, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

³¹¹ Cfr. Gota Losada A. Tratado del Impuesto de Sociedades, Tomo I, op. cit., pág. 346.

- Informe sobre el Sistema Tributario Español (Libro verde) elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales a lo largo de 1972 y 1973. Su importancia radica en ser la primera vez en la historia de la Hacienda Pública que se realiza un análisis serio y coherente del sistema tributario destacando sus defectos y proponiendo el nuevo sistema de acuerdo con las corrientes doctrinales más modernas y conforme a las directrices de la Comunidad Económica Europea. Respecto al Impuesto de Sociedades, no proponía modificaciones sustanciales al entender que estaba mejor elaborado que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, sobre todo, disponía de normas de estimación directa de la base imponible, con total independencia de la imposición del producto.
- Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre, sobre medidas coyunturales de política económica. Entre las medidas adoptadas de política fiscal es de mención la regularización de balances, que permitió la incorporación de los activos y pasivos ocultos, así como la eliminación de los activos y pasivos ficticios con exención de impuestos. Estas medidas, junto con el apoyo fiscal a la inversión, tuvieron gran acogida.
- Propuestas operativas para una Reforma fiscal elaboradas por el Instituto de Estudios Fiscales en junio de 1974. El documento era una síntesis actualizada de las reformas propuestas en el Libro Verde. Entre las propuestas concernientes al Impuesto sobre Sociedades, cabe destacar el perfeccionamiento de los métodos de determinación de la base imponible:
 - Aplicación del método de diferencia de patrimonios netos a principio y final del ejercicio.
 - Régimen de estimación directa-contable.
- Memorándum sobre ideas y directrices de la Reforma Tributaria elaborado en octubre de 1974 por la Dirección General de Política Tributaria con la participación de funcionarios de otros centros directivos que aportaron sus puntos de vista más prácticos y concretos que los contenidos en el Libro Verde. En la parte dedicada al Impuesto sobre Sociedades y en relación con la contabilidad cabe destacar:
 - La admisión de la regularización permanente de los balances.

- El perfeccionamiento del concepto de ingreso computable, amortización de gastos plurianuales, la compensación de pérdidas y la previsión para inversiones.
 - El saneamiento, en el plazo más breve posible, de la contabilidad de sociedades, para conseguir restablecer la verdad en la mayor parte de la renta, de las operaciones y de los rendimientos de los factores.
- Decreto-Ley 6/1974, de 27 de noviembre, por el que se instrumentan medidas frente a la coyuntura económica, que en lo fundamental siguió la misma política que el Decreto de 1973.
 - Decreto-Ley 2/1975, de 7 de abril, sobre medidas de política económica y social, basado en el “Informe sobre la situación coyuntural y recomendaciones de política económica”, elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales el 20 de marzo de 1975. Sus objetivos fueron, de una parte, repartir los costes de la política de estabilización entre el trabajo y el capital y, de otra, fomentar las inversiones creadoras de empleo.
 - “Programa Tributario” de la Dirección General de Tributos, redactado a principios de 1975 y terminado el 26 de junio de dicho año con la colaboración del Instituto de Estudios Fiscales, al que correspondió la primera parte dedicada a la Reforma Tributaria: fines y directrices. La segunda parte, distinguía y trataba separadamente las reformas sustantivas de la imposición directa e indirecta y los perfeccionamientos técnicos del sistema tributario, entre los cuales incluía los del Impuesto sobre Sociedades. Se partía de la tesis de que el Impuesto sobre Sociedades no necesitaba grandes reformas, sino verse libre de la subordinación de los impuestos a cuenta a la hora de determinar las bases imponibles, y, en especial, defendía la aplicación obligatoria y general de la estimación directa o contable. Dicho Programa, no llegó a enviarse para informe del Consejo Nacional del Movimiento, porque el Jefe del Gobierno anunció a principios de julio de 1975 la elaboración de un Libro blanco para la Reforma Tributaria, que sería objeto de información pública.
 - Decreto-Ley 13/1975, de 17 de noviembre, sobre financiación de viviendas y otras medidas coyunturales, que introdujo una modificación importante en la Ley Tributaria consistente en dar efecto vinculante a las consultas tributarias.

- Programa de Actuación Económica, de 23 de enero de 1976, cuya parte fiscal corrió a cargo de la Dirección General de Tributos. Consecuencia del mismo fue el “Proyecto de Disciplina Contable y Represión del Fraude Fiscal” aprobado por el Gobierno en 1976. Su objetivo era implantar un régimen de absoluta y general disciplina contable en el sector de las empresas sociales, como medio para conseguir a corto plazo que los tributos operasen sobre bases reales³¹². El Proyecto no se discutió en las Cortes, aunque sus ideas estuvieron latentes en proyectos futuros.
- “Informe sobre el sistema tributario español: criterios para su reforma (Libro Blanco)” de junio de 1976. Basado en el Libro Verde y en los informes de los funcionarios, fue declarado materia reservada y su publicación prohibida.
- El Informe sobre la Economía de julio de 1976, con objeto de anunciar nuevas políticas que sustituyeran al Proyecto de Ley de Actuación Económica. Dio lugar a diversos Reales Decretos-Leyes en julio y agosto de 1976. Entre ellos se aprobó el Real-Decreto-Ley 14/1976, de 10 de agosto, por el que se crea el Cuerpo especial de Gestión de la Hacienda Pública.
- Real-Decreto-Ley 18/1976, de 8 de octubre, sobre medidas económicas. Con objeto de aumentar la recaudación para reducir el déficit estableció, entre otras medidas, un recargo transitorio del 10% en el Impuesto de Sociedades para los beneficios que superen el 8% del capital fiscal.
- Real Decreto-Ley 15/1977, de 25 de febrero, sobre medidas fiscales, financieras y de inversión pública. Fue consecuencia del Programa de Actuación Económica aprobado por el Gobierno. Como medida fiscal de adaptación a la crisis económica se reguló la constitución de una Previsión para Insolvencias, que debía recoger con más eficacia y seguridad jurídica el problema de los impagados. Asimismo, se extendió el régimen de ampliaciones de capital con cargo parcialmente a la Cuenta de Regularización de Balances de 1973 con exención de Impuestos, salvo Transmisiones Patrimoniales, a las sociedades que estuvieran representadas por acciones sin cotización en Bolsa.

³¹² La realidad contable de las empresas españolas se caracterizaba en 1976 por dos fenómenos tradicionales, uno, el de la falta de sinceridad contable (dobles contabilidades, ocultación parcial, etc.) bastante generalizado en las grandes y medianas empresas; otro, el de la falta de contabilidad por partida doble en las pequeñas empresas, carentes de la dimensión necesaria para disponer de un nivel de servicios contables como mínimo.

- Memorándum para la Reforma Tributaria redactado por la Dirección General de Tributos el 1 de abril de 1977, que al igual de los anteriores Libro Verde y Blanco se consideró materia reservada. El Memorándum se alineaba con la tendencia de aplicación paulatina de la Reforma Tributaria, especialmente en la transformación de determinados impuestos de producto en tributos locales y en la supresión de las cuotas proporcionales o variables de los impuestos de producto, convertidas en simples retenciones en la fuente de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades. Entre las modificaciones que se proponían en el Impuesto de Sociedades hay que señalar:
 - Sujeción de las fundaciones, aunque luego se determinara su posible exención.
 - Acercamiento del beneficio fiscal o base imponible al beneficio económico-contable, según los principios del PGC.
 - Generalización a corto plazo de la estimación directa.
 - Regularización permanente de determinados activos inmovilizados, en tanto se mantengan altas tasas de inflación.
 - Exclusión del Impuesto sobre Sociedades, de las sociedades o asociaciones de profesionales, cuyos rendimientos tributarán por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

Antes de pasar a comentar la reforma de 1977, que dio lugar a la Ley 61/1978, se considera adecuado, hacer una referencia al texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas aprobado por Decreto 3359/1967 en virtud de lo establecido en el artículo 241 de la Ley 41/1964.

1.4. La Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas de 1967.

El Impuesto se aprobó como un tributo de naturaleza personal y directa considerándose como impuestos a cuenta, en cuanto gravaban rendimientos de contribuyentes sujetos los siguientes: la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial Urbana, el Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo

Personal, el Impuesto sobre las Rentas de Capital y el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales. El texto inspirado por Flores de Lemus³¹³, introducía nuevos sujetos pasivos³¹⁴ y, fundamentalmente, el concepto del beneficio neto o renta como resultado de restar de los ingresos brutos el importe de los gastos necesarios para su obtención³¹⁵.

Para el cálculo del beneficio neto se tenían en cuenta las siguientes consideraciones:

A) En relación con los ingresos:

a) Ingresos a computar:

- Las subvenciones del Estado o de las Corporaciones administrativas.
- Los beneficios provenientes del incremento de valor de los efectos u otros elementos de activo.

³¹³ D. Antonio Flores de Lemus fue uno de los más señeros economistas del siglo XX y el auténtico renovador de los estudios de economía en España. Sus trabajos académicos y sus múltiples colaboraciones con la Administración Pública en el primer tercio del siglo xx, lo convierten en una referencia ineludible para el conocimiento de la economía y la realidad española contemporánea. Es destacable en su pensamiento, la influencia que ejerció el estudio de la sucesión de reformas tributarias en Europa, ya que se especializó en Hacienda Pública en un momento en que los sistemas tributarios acusaban la crisis de los principios vigentes para el reparto de la imposición. Dedicó 30 años de servicio a la Hacienda Pública y a la Economía de España, siendo el artífice de la denominada *reforma tributaria silenciosa*; siguiendo a Fuentes Quintana en Las Reformas Tributarias en España, Editorial Crítica, 1990, se pueden señalar las características representativas de la *reforma silenciosa*:

a) se manifestó a través de una serie dilatada y heterogénea de proyectos de ley, dictámenes, memorias y consejos para variar la distribución de la carga tributaria, no siempre aceptados cuando se emitieron, b) el proceso reformador dilatado y heterogéneo asoció fechas dominadas por muy diversas circunstancias e incorporó elecciones defendidas finalmente por gobernantes de muy variada ideología, c) no solo amplió el marco convencional de las reformas tributarias históricas, sino que amplió su contenido, ya que no se limitó a un tipo concreto de modificación impositiva, y d) el proceso reformador, no siempre se incorporó a la normativa. Sin embargo, los cambios propuestos y no aceptados tuvieron un importante valor histórico por contener criterios o definir métodos de valor decisivo para conocer o resolver los problemas fiscales existentes.

³¹⁴ Decreto 3359/1967. Art. 9. “Serán sujetos pasivos en este impuesto: A) Las Sociedades civiles y mercantiles cualquiera que sea su forma y objeto social, incluso las cooperativas, B) Las Asociaciones que tengan por fin la obtención de lucro, C) Las Mutuas de Seguro, D) Las Corporaciones administrativas y demás entidades de Derecho público por razón de sus explotaciones industriales, comerciales o mineras E) Las Cajas de Ahorro, F) Las Comunidades de bienes que exploten algún negocio gravado por la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial”.

³¹⁵ Decreto 3359/1967. Art. 13. “Constituirá la base imponible la totalidad de la renta o beneficio neto en el período de la imposición. Art. 14. Para la determinación del beneficio neto, se deducirán de los ingresos brutos obtenidos por la entidad en el periodo de la imposición el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquellos, los de administración, conservación y reparación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y de sus productos”.

- Las cantidades por las que se restablezcan en cuenta valores que hubieran sido amortizados.
- Las plusvalías obtenidas en la negociación de las propias acciones.
- El importe de los impuestos que hubiesen minorado los ingresos para contabilizarse por la cantidad neta percibida.

b) Ingresos no computables:

- Los beneficios provenientes de la enajenación de elementos materiales del activo fijo y las plusvalías que se pusiesen de manifiesto como consecuencia de indemnizaciones de seguros percibidas, por siniestros sufridos en dichos elementos, siempre que unos y otras se destinen a la Previsión para Inversiones.
- Las plusvalías obtenidas por los Bancos industriales y de negocios al enajenar valores industriales de su cartera.
- Las cantidades exigidas en concepto de prima de emisión. El artículo dieciséis en su apartado tres se pronuncia en el mismo sentido que el artículo ochenta de la Ley 41/1964.
- Los ingresos que procedan de cuotas o repartos a cargo de los socios de sociedades y asociaciones que no tengan carácter mercantil.

B) En relación con los gastos:

a) Gastos a deducir:

- La amortización y pérdida de valor **efectivas**³¹⁶ de los valores de activo, las cuales deberían estar contabilizadas, permitiéndose para la amortización, tanto el método directo como el indirecto. No obstante son diversas las excepciones a la amortización efectiva. Así, se permitía la libertad de amortización tanto para las entidades encuadradas en los sectores declarados de “interés preferente”, como para las pertenecientes a una zona declarada de “interés turístico nacional”. Igualmente se aceptaban “planes especiales” de amortización formulados por el

³¹⁶ Art. 17.1 “... Se considerará que las amortizaciones cumplen con el requisito de efectividad cuando no excedan del resultado de aplicar a los valores contables los coeficientes que, a este fin, sean fijados por el Ministerio de Hacienda”.

contribuyente cuando la Administración estimaba que no perjudicaba sustancialmente al proceso de capitalización de la entidad. Por último, la Administración podía aceptar planes de amortización acelerada formulados por el sujeto pasivo.

- La reducción de valor de los fondos editoriales en la medida que se estimara su depreciación en el mercado, una vez transcurridos dos años desde la publicación de las respectivas ediciones.
- Las reducciones de valor en cuentas de los efectos en cartera o de otros elementos de activo, cuando la depreciación corresponda al envilecimiento de los valores en el mercado.
- Los saldos de dudoso cobro a condición de que se traspasasen a una cuenta especial de carácter suspensivo, que aparecería compensada con otra de pasivo, dotada con cargo al resultado.
- Las cantidades destinadas a la amortización de las obligaciones legalmente emitidas por las entidades que explotaban concesiones que revertían al Estado, libres de aquellos gravámenes.
- Las cantidades destinadas al seguro de los valores de la empresa y de los accidentes de trabajo personal, en cuanto fuesen obligatorios para la misma. Si la empresa fuese su propia aseguradora, dichas cantidades debían registrarse en una reserva, que solamente podría destinarse al fin para el que fue constituida. En caso contrario, el importe utilizado se consideraría ingreso del ejercicio en qué se aplicó.
- Los importes destinados al fondo extraordinario de reparaciones derivado de las revisiones generales a que obligatoriamente estaban sometidas determinadas entidades.
- Las cuotas satisfechas en virtud de precepto legal para fines sociales, así como las asignaciones a instituciones de previsión y beneficencia de sus empleados, en cuanto no excedían del 10% del importe de los sueldos de dicho personal.
- Las cantidades empleadas en la reparación del material, pero no las destinadas a su ampliación o mejora.

- Las remuneraciones y pagas extraordinarias a los trabajadores, excluyéndose las otorgadas a personas que tuvieran la condición de socios o consejeros.
- El valor corriente de las prestaciones o suministros de los asociados a las Cooperativas de producción, aunque no figuraran por cantidad alguna en las cuentas o se estimen en ellas un valor inferior.
- Los intereses del capital ajeno.
- Las cantidades o intereses exigidos por las empresas matrices extranjeras a sus filiales españolas por las cantidades invertidas en estas³¹⁷.
- Las cantidades que se dediquen a actividades deportivas de los grupos y sociedades integrados de los trabajadores siempre que se realicen con carácter de aficionado.
- Las cantidades destinadas a organismos públicos con destino a Centros docentes o de investigación, así como las cantidades satisfechas a terceros para idénticos fines.
- Los recargos de toda índole girados sobre las bases o sobre las cuotas de los impuestos a cuenta siempre que, por su naturaleza, no sean deducibles de la cuota del Impuesto de Sociedades y el Gravamen Especial del 4 por 100 exigible a las sociedades anónimas.
- Las participaciones de los consejeros, gestores, administradores, empleados y obreros en los beneficios de la entidad, siempre que fueran obligatorios por contrato o por precepto de estatuto u ordenanza y con ciertas limitaciones.
- Las cantidades satisfechas bajo la forma de participaciones en ingresos, gastos o producción que sean obligatorias y se consideren normales según los usos y costumbres mercantiles.
- Las cantidades invertidas en obras benéfico-sociales de las Cajas Generales de Ahorro Popular.

b) Gastos no deducibles de los ingresos:

³¹⁷ Art. 17.16 “... A efectos de este impuesto, se considerará que existe relación de entidad matriz a filial cuando la primera participe, directa o indirectamente, como mínimo, en el 25% del capital social de la segunda, o cuando, sin mediar dicha circunstancia, una entidad ejerza en otra funciones determinantes del poder de decisión”.

- Las remuneraciones al capital social, bonos de disfrute o partes de fundador.
- Las asignaciones a los partícipes en cuenta.
- Las cantidades distribuidas entre los socios de las Cooperativas.
- Los intereses de los préstamos de los socios colectivos a las sociedades respectivas, así como las cantidades asignadas a dichos socios por cualquier motivo excepto el alquiler de los bienes inmuebles cedidos.
- Las cantidades destinadas al aumento de capital por cualquiera de las vías existentes.
- Las cuotas del Impuesto sobre sociedades, de sus impuestos a cuenta y de cualquier tributo directo sobre el capital o los beneficios.
- Las cantidades destinadas al auxilio de otras empresas, salvo que estas últimas estuviesen sujetas a tributación en España por el Impuesto sobre Sociedades en el mismo sentido que el artículo setenta y nueve b) de la Ley 41/1964.
- Los donativos a favor de terceros, siempre que no estén exigidos por la explotación del negocio.
- Las cantidades destinadas a cuenta nueva.

Para la determinación de la base imponible se establecían tres regímenes:

- a) Estimación directa. Se aplicaba cuando no se realizaran actividades comerciales, industriales, profesionales o agrarias o si las realizaba se hubiese renunciado al régimen de estimación objetiva. Igualmente se aplicaba en aquellos casos en los que se hubiese excluido por parte de la Administración el régimen de evaluación global por ejercer determinadas actividades o superar determinada cifra de capital fiscal o volumen de actividades. Hay que destacar que los rendimientos determinados en régimen de estimación directa eran **exclusivamente** los que se deducían de la **contabilidad** llevada de forma reglamentaria. Este hecho obligaba a la llevanza de una contabilidad en una época en la que no se había aprobado todavía ningún Plan General de Contabilidad. Habría que esperar hasta el año 1973 en que se aprobó, con carácter voluntario, el primer PCG en España.

- b) Estimación objetiva. Se aplicaría exclusivamente cuando no existiese renuncia expresa al mismo o cuando hubiese sido acordado por el Ministro de Hacienda, en función del cumplimiento de determinadas requisitos. Las cifras imputadas al sujeto pasivo en este régimen sólo podían ser modificadas por la Administración en los siguientes casos:
- Diferencia de amortización derivada de planes especiales, de amortizaciones aceleradas y de bienes regularizados de acuerdo con la Ley de Regularización de Balances.
 - Bajas en los activos por depreciación de los fondos editoriales.
 - Por compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.

En los rendimientos imputables a actividades profesionales se les exigía que para que los gastos fuesen deducibles, tenían que estar justificados y **figurar en la contabilidad**. Es interesante señalar que el sujeto pasivo podía interponer recursos contra la determinación de rendimiento o ingreso por este régimen por: agravio comparativo, por indebida aplicación de las reglas de distribución y por agravio absoluto. Esta última situación se daba cuando la base imponible determinada por este sistema fuese superior a la resultante por un sistema de estimación directa.

- c) Estimación por jurados. Se trataba de un régimen subsidiario al de estimación directa y objetiva que se aplicaría en los siguientes casos:
- En el régimen de estimación directa, cuando el sujeto pasivo hubiese incumplido sus obligaciones de tal modo que no se hubiera podido aplicar dicho régimen, por ejemplo la **falta de llevanza de la contabilidad**.
 - En el régimen de estimación objetiva, para resolver recursos de agravio, determinar rendimientos que no hubiesen sido incluidos en los censos de la estimación objetiva o para determinar los gastos a deducir en los casos que no estuvieran suficientemente justificados o **contabilizados**.

1.5. La reforma fiscal de 1977 y sus consecuencias.

En 1977, el primer Gobierno constituido después de las primeras elecciones legislativas del 15 de junio de ese año, decidió realizar una nueva reforma tributaria. El sistema fiscal, se concibió como un instrumento de legitimación del nuevo Estado que, por tanto, se debería establecer con el consenso de los partidos políticos y de otras fuerzas sociales.

El eslabón inicial de la reforma fue la Ley 50/1977, de 14 de noviembre de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal, en la que se centraron los esfuerzos parlamentarios previos a la aprobación de la Constitución de 1978, y en cuyos preceptos iba implícita la modificación de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades. Entre los objetivos a conseguir se encontraba la eliminación de los impuestos reales y de producto que quedarían englobados en los Impuestos mencionados. El Impuesto de Sociedades se construye ahora como un impuesto único, en cuya base imponible se integran todos los beneficios y rendimientos de cualquier clase obtenidos por personas jurídicas, incluidas las ganancias y pérdidas patrimoniales.

Los objetivos fundamentales de estas medidas urgentes fueron el aumento de la recaudación, un reparto más equitativo de los impuestos y la disminución de la evasión y del fraude tributario³¹⁸.

En su lucha contra la elusión fiscal, la Ley 50/1977 permitió una nueva regularización contable de las sociedades, concediendo la exención de todos los tributos correspondientes a la exteriorización de activos y pasivos ocultos y eliminación de activos y pasivos ficticios. Es decir, abrió un proceso oculto de amnistía fiscal bajo el signo de la regularización fiscal que continuaron las Leyes de Presupuestos, permitiendo actualizaciones y regularizaciones fiscales de los balances empresariales. A pesar de la buena acogida de la Ley, la Administración tributaria no captó el nuevo espíritu de la Reforma y por Orden Ministerial de 14 de enero de 1978, restringió considerablemente el alcance de la amnistía.

³¹⁸ Entre otras pueden señalarse las siguientes medidas adoptadas: implantación del Impuesto sobre el Patrimonio de las personas físicas, establecimiento de un recargo transitorio en el Impuesto sobre Sociedades, instauración del delito fiscal, regularización voluntaria de situaciones tributarias, supresión del secreto bancario a efectos tributarios...

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, aprobó el Impuesto sobre Sociedades y, varios años más tarde fue aprobado el Reglamento del Impuesto por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre. Ambos textos legales continuaron vigentes, aunque con numerosas modificaciones, hasta la entrada en vigor, el día 1 de enero de 1996, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, punto culminante de la evolución del sistema impositivo.

La reforma no podía haberse llevado a cabo sin una reforma administrativa que favoreciera la implantación del sistema impositivo. No solamente se era deficitario en cuanto a medios personales o materiales al servicio de la Administración, sino que se carecía de una legislación adecuada técnicamente a las necesidades de la gestión tributaria. En este sentido, en 1985 se reformó la Ley General Tributaria, reforzándose los instrumentos de inspección e imposición de sanciones y posteriormente se procedió a revisar el Reglamento General de Recaudación.

Tras la reforma del 1977 y a consecuencia de la misma, el sistema impositivo ha sido objeto de importantes y continuadas modificaciones, pudiéndose señalar en relación con el Impuesto de Sociedades las siguientes:

- Coordinación entre los impuestos sobre la Renta, sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido, tanto en la configuración de instituciones y conceptos comunes como en diferentes aspectos de la gestión. Prueba de ello es la tributación de las actividades empresariales y profesionales en las que se han armonizado entre otras, las normas de determinación de bases y cuotas de carácter general, los regímenes especiales y las obligaciones formales.
- La integración de las leyes tributarias con las normas pertenecientes a otros sectores del Derecho, pudiéndose citar la adaptación al Derecho Mercantil, que a su vez se modifica para su armonización con las normas comunitarias. Ejemplo de ello lo constituyen la reforma del Código de Comercio, de la Ley de Sociedades Anónimas, de la Ley de Auditoría y la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995, como consecuencia de la Ley 19/1989, de 25 de julio, “de

reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades”.

- Por último señalar que la respuesta a las exigencias de la construcción de la Unión Europea estaban provistas de una vertiente fiscal encaminada hacia nuevos objetivos relacionados con la imposición directa y concretamente con la imposición sobre sociedades y las empresas.

La última reforma derivada del sistema de 1977 fue la contenida en la Ley 46/2002, de 18 de diciembre que afectó al Impuesto de Sociedades de 1995. No obstante, debido a las reiteradas modificaciones, fue objeto de un proceso de ajuste formal que dio lugar al Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo, y posteriormente al Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio. Nuevamente, y al igual que ocurrió con la Ley 19/1989, una Reforma Mercantil, la Ley 16/2007, de 4 de julio, “de reforma contable y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea” va a dar lugar a una reforma del Impuesto sobre Sociedades.

2. LA LEY 61/1978 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

2.1. Justificación y características.

En el correspondiente Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, redactado por el Ministerio de Hacienda en 1978 y enviado a las Cortes, el Gobierno justificaba el nuevo texto en los siguientes motivos:

- a) La desaparición de la imposición de producto que planteaba la necesidad de definir el sujeto pasivo con mayor amplitud de la existente.
- b) Mayor personalidad del impuesto.
- c) Romper la rigidez en la definición de los gastos fiscales, haciendo a éstos más flexibles mediante la aproximación de los conceptos fiscales a los económicos.
- d) Simplificar el vigente mecanismo de incentivos a la inversión.

La aplicación de los apartados anteriores provocó diversos efectos en la contabilidad empresarial, destacándose entre ellos:

- Importante aumento de las entidades sometidas a las obligaciones técnico-contables del Impuesto sobre Sociedades.
- Incremento en el número de cuentas con destino a recoger situaciones más o menos transitorias derivadas de la flexibilización en la apreciación y periodificación de los ingresos y de los gastos fiscales.
- Complicación en el mecanismo de incentivos a la inversión, regulados en la Leyes de Presupuestos de 1979 a 1985.

Asimismo, la Memoria del Proyecto, quiso proclamar su independencia de la disciplina contable. Con tal objetivo, en su Capítulo IV se añadió un apéndice dedicado a analizar la situación de los Principios de Contabilidad, y su repudio para intervenir en la determinación de las magnitudes fiscales que le preocupaban. Los motivos eran los siguientes:

- La inexistencia de un cuerpo de principios de general aceptación que permitan descansar en ellos el cálculo de los beneficios fiscales.
- La constante mutación de la contabilidad, con objeto de poder reflejar una realidad económica que es por esencia cambiante. El hecho de utilizar la

contabilidad sin condiciones para determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades abocaría en situaciones de inseguridad jurídica para el contribuyente y hasta para la propia Administración.

- El hecho de imponer una servidumbre a la contabilidad iría en su propio perjuicio, pues su evolución estaría condicionada por las relaciones de las empresas con Hacienda, más que por la necesidad de perfeccionar sus instrumentos en busca de una mejor formación que soporte las decisiones gerenciales.
- Y por último, los objetivos de la contabilidad que no han de coincidir, necesariamente, con los fiscales. La contabilidad aspira a reflejar una situación patrimonial, unos resultados económicos que, sobre la base de la previa aceptación de unos principios o criterios generales técnicos suficientemente conocidos, sirva a la mejor información de los agentes interesados. Las normas del Derecho positivo fiscal, por su parte, imponen unos procedimientos, unos criterios, dirigidos a cuantificar una magnitud, la base imponible, que con sentido general y objetivo exprese la capacidad de pago de un sujeto pasivo. La contabilidad propone, no impone, aquellos principios con suficiente generosidad como para que cada empresa los pueda acomodar a su realidad subjetiva. Las normas fiscales se muestran inflexibles en la exigencia de sus criterios; en otro caso, no sería posible mantener un mínimo y deseable tono de equidad.

Con la aprobación de la Ley 61/1978, los principios contables de “independencia de ejercicios” y de “devengo”, que tradicionalmente venían sirviendo de sustento a la normativa del Impuesto de Sociedades, sufrieron un fuerte quebranto. El principio de “independencia de ejercicios” que ya había sido vulnerado por la Ley 41/1964, de 11 de junio, con el establecimiento de la compensación de pérdidas, se ve nuevamente afectado al permitirse traspasos de gastos e ingresos entre distintos ejercicios. Por otra parte, el principio del “devengo”, pierde su carácter de criterio único para la imputación de ingresos y gastos, al permitirse igualmente el uso del “criterio de caja” y “otros distintos debidamente manifestados y justificados”.

Por todo lo mencionado anteriormente, se puede manifestar que la base imponible del impuesto, no aspiraba a aproximarse al saldo de Pérdidas y Ganancias, aunque, indudablemente, tuviera con él muchos puntos de concordancia.

Es decir, la base imponible estaba constituida por la renta obtenida por el sujeto pasivo en el período impositivo (artículo 119) y se determinaba por:

- a) La suma algebraica de:
 - rendimientos de cualquier explotación económica o de actividades profesionales o artísticas,
 - rendimientos de elementos patrimoniales que no están afectos a las actividades anteriores,
 - incrementos de patrimonio determinados en base al contenido de la propia Ley.
- b) La diferencia entre el valor del capital fiscal al principio y al final del periodo impositivo.

Como puede observarse, en ningún momento la Ley hacía referencia al resultado contable como punto de partida para la determinación de la base imponible del IS. Lo que sí hacía era detallar una serie de hechos y partidas tales como son:

- Ingresos computables (artículo 12).
- Partidas deducibles (artículo 13).
- Partidas no deducibles (artículo 14).
- Incrementos y pérdidas de patrimonio (artículo 15).
- Valoración de ingresos y gastos (artículo 16).

Un aspecto de la Ley 61/1978 que merece su mención, se encuentra en el concepto de gasto deducible. Según el artículo 14 del anterior texto del Impuesto sobre Sociedades, se permitía la deducción en el período impositivo “de los gastos necesarios” para la obtención de los ingresos, “los de administración, conservación y reparación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y sus productos”. La Exposición de Motivos del Proyecto de Ley señalaba en su artículo 13.1 que “*tendrán la consideración de partidas deducibles de los ingresos todos los gastos efectivamente realizados por la empresa, siempre que no supongan una distribución indirecta o encubierta de beneficios*”. En la misma línea, la Exposición de Motivos señalaba la mayor flexibilidad de la Ley al aceptar como partidas fiscalmente deducibles a determinados gastos en función de su naturaleza económica. Es decir, pretendía eliminar el tradicional criterio restrictivo de partida deducible, para pasar a admitir en

general todos aquellos gastos en que pudieran incurrir las empresas. Prueba de ello, entre otros, era la nueva filosofía en materia de gastos de personal³¹⁹.

Sin embargo, la definición del artículo 13.1 del Proyecto no se recogía de igual modo en el párrafo primero del artículo 13 de la Ley, el cual establecía lo siguiente:

*“Para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo, los **gastos necesarios** para la obtención de aquellos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan, **entre los que pueden enumerarse los siguientes:**”* .

Como puede observarse, se vuelve nuevamente al concepto de “gastos necesarios”. Aunque esta vuelta atrás parece ser más restrictiva, en opinión de Piedrabuena³²⁰ tal restricción no se ha impuesto en el contexto de disposiciones de la Ley. Esta opinión se encuentra basada en los siguientes argumentos:

- a) Gramaticalmente, “necesario”, no solo representa lo obligatorio, lo forzoso, lo ineludible, sino también lo preciso, lo suficiente, lo bastante para la consecución de un fin “o hace falta para un fin”.
- b) La flexibilidad que se obtuvo en materia de gastos de personal
- c) La deducibilidad de gastos no obligatorios, como queda reflejado en el artículo 13, pudiéndose mencionar: gratificaciones voluntarias al personal, asignaciones a las instituciones de previsión del personal, primas de seguro, determinadas donaciones, etc...

El concepto de necesidad del gasto ha estado siempre en la vida del Impuesto de Sociedades y de su antecesor, la comentada Tarifa III de la Contribución de Utilidades, interpretándose de forma rigurosa por la jurisprudencia. Prueba de ello son las diversas Sentencias del Tribunal Supremo³²¹, en las que se ha distinguido entre gastos necesarios y convenientes, oportunos o adecuados, no siendo deducibles estos últimos.

³¹⁹ En este sentido la Exposición de Motivos señalaba: *“Tradicionalmente el Impuesto sobre Sociedades ha mantenido un criterio muy restrictivo e impregnado de un profundo paternalismo fiscal en este tema. Consecuente con ello es la serie de trabas y cautelas que se exigía a diversas remuneraciones del factor trabajo para que ostentaran el calificativo fiscal de deducibles. Por el contrario, el proyecto de Ley mantiene una gran amplitud al admitir como gasto deducible cualquier retribución del factor trabajo...”*.

³²⁰ Vid. Piedrabuena, Enrique. “Gastos deducibles en el nuevo Impuesto sobre Sociedades”, Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. X, nº 34, enero-abril 1981, pág. 124.

³²¹ Vid. Sentencias de 2 de junio de 1987, 20 de septiembre de 1988, 25 de enero y 22 de abril de 1995.

Para Tejerizo López³²², “este modo de pensar está anclado en un arcaico nominalismo y desconoce la realidad económica. Además, supone adentrarse en un terreno peligroso cual es el control de oportunidad o de mérito de las decisiones privadas de los empresarios. El tribunal termina por querer indicar al empresario lo que le es conveniente. Esto no es posible: en primer lugar, los Tribunales de Justicia tiene encomendados el control de legalidad, no el de oportunidad. Dicho de otro modo, los jueces deben preocuparse de que las sociedades, mercantiles o no, cumplan las leyes, no de que sean cuidadosas, desde el punto de vista económico. La libertad de mercado, reconocida en la Constitución, comporta también la libertad para seguir políticas económicas equivocadas. Pero además, cuando los Tribunales actúan observan la realidad económica de una manera distorsionada, puesto que lo hacen a posteriori, cuando los acontecimientos ya han sucedido y cuando se conoce perfectamente el resultado de las decisiones adoptadas por los empresarios.”

Por ello, el concepto de necesidad del gasto se debe buscar considerando otras circunstancias tales como: su adscripción a la actividad donde se realiza, su relación con el sujeto que realiza la actividad, no esconder una liberalidad, y no constituir una distribución encubierta de beneficios.

Por otra parte, se puede distinguir entre dos tipos de gastos deducibles: los especialmente enumerados por la Ley, que deberán cumplir los requisitos específicos establecidos para el gasto en concreto, y los no enumerados específicamente, que únicamente deberán cumplir con el requisito general de necesidad, recogido en el citado párrafo primero, del artículo 13 de la Ley.

El artículo 14 de la Ley establecía una relación limitada de gastos no deducibles, aunque tampoco se podía considerar como deducibles los relacionados en el artículo 13 que no cumplieran con los requisitos establecidos.

Como gastos no deducibles se establecían los siguientes:

“a) Las cantidades destinadas a retribuir directa e indirectamente el capital propio, cualquiera que sea su denominación.

³²² Cfr. Tejerizo López, J.M. “La Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades. Algunas consideraciones generales” contenido en AAVV, Presente y futuro de la Imposición Directa en España, XXX Aniversario de la Asociación Española de Asesores Fiscales (A.E.D.A.F.), Editorial Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 527.

b) *Las participaciones en beneficios por cualquier concepto distinto de la contraprestación de servicios personales a que se refiere el artículo anterior de esta Ley, incluso el de los partícipes en cuentas.*

c) *Las cantidades distribuidas entre los socios de las cooperativas a cuenta de sus beneficios y el exceso de valor asignado en cuentas a los suministros o prestaciones sobre su valor corriente.*

d) *Las cuotas del Impuesto sobre Sociedades y de cualquier otro tributo sobre el capital o sobre la renta, sin perjuicio de lo establecido en el epígrafe a) del artículo trece de esta ley.*

e) *Las multas y sanciones establecidas por un ente público y que no tengan origen contractual que le sean impuestas al sujeto pasivo, incluidos los recargos de prórroga y apremio.*

f) *Las liberalidades, cualquiera que fuere su denominación, salvo lo dispuesto en el epígrafe m) del artículo anterior. A estos efectos no se considerarán liberalidades aquellas prestaciones en las que haya contraprestación, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo dieciséis de esta ley. Asimismo, tampoco se considerarán liberalidades las cantidades que las empresas dediquen a la promoción de sus productos.*

g) *Las cantidades destinadas al saneamiento de activo, salvo que pueda realizarse por Ley.”*

Para la deducción de los gastos se aplicaría con carácter general, el principio del devengo, al que el Reglamento, que a continuación se comenta, introdujo criterios de flexibilidad.

Por su parte, la Ley establecía una excepción general y otras particulares. La excepción general recogida en el artículo veintidós señala que:

“Dos. No obstante, los sujetos pasivos podrán utilizar criterios de imputación distintos, sin que ello origine ninguna alteración en la calificación fiscal de los ingresos o gastos, siempre que cumplan los siguientes requisitos: ...

Tres. En ningún caso, el cambio de criterio comportará que algún ingreso o gasto quede sin computar.”

Las principales excepciones particulares al principio del devengo, recogidas en la Ley, son las siguientes:

- Operaciones a plazos o con precio aplazado, en las que los rendimientos se entenderán obtenidos proporcionalmente al cobro de los mismos salvo que se decida imputarlos en el momento de la formalización de la operación (artículo 22.4).
- Las diferencias, positivas o negativas, que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en moneda extranjera como consecuencia de la modificación experimentada en sus cotizaciones, se computarán en el momento de cobro o del pago respectivo (artículo 22.5).
- Las subvenciones por cuenta de capital, en las que los ingresos se entenderán obtenidos en la misma medida en que se amorticen los bienes financiados con cargo a dicha subvención (artículo 22.6).

Otro aspecto a destacar de la Ley 61/1978 es el destino dado a las cuentas de regularización. En las regularizaciones realizadas en 1964 y en 1974, de conformidad con la normativa vigente, se declararon exentas las plusvalías netas derivadas de las mismas. En este sentido, se permitió disponer de los saldos de las cuentas de regularización mediante su incorporación a la reserva legal y, una vez cubierta la citada reserva en su cuantía obligatoria, destinar el sobrante a reservas de libre disposición.

Por último, señalar que a pesar de la injerencia de los mandatos reglamentarios sobre los contables y del establecimiento de primacías fiscales sobre cualquier criterio que no fuera ordenado por normativa fiscal, no debe olvidarse una faceta apenas destacada pero relevante de esta legislación, cual es el respeto individual a la contabilidad formulada por el sujeto pasivo, con importantes efectos sobre la base imponible y sobre su seguridad jurídica tributaria. Así, en el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto se señalaba que *“los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la sociedad”*. Por otra parte, en desarrollo del anterior precepto, el artículo 37.1 del Reglamento establecía que *“se entenderá que la contabilidad refleja en todo momento la verdadera situación patrimonial de la entidad si se lleva conforme a lo dispuesto en los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales que sean de aplicación”*.

De esta manera, puede destacarse en opinión de Garbayo Salazar³²³ que, a nivel individual y para cada sujeto pasivo, si su contabilidad cumplía los requisitos de llevanza requeridos por el Código de Comercio y demás disposiciones concordantes, se entendía reglamentariamente que reflejaba perfectamente la verdadera situación patrimonial de la entidad, con el efecto mencionado en el artículo 16.1 de la Ley, es decir para la valoración de todos los ingresos y gastos conforme al criterio contable.

2.2. Leyes posteriores a la Ley 61/1978: modificativas y coyunturales.

A los pocos años de promulgarse la Ley 61/1978, fue objeto de modificaciones importantes por las siguientes Leyes:

- Real Decreto-Ley 5/1980, de 19 de mayo, sobre bonificación de las cuotas del Impuesto sobre Sociedades, correspondiente a los intereses que han de satisfacer la Corporaciones Locales, Comunidades Autónomas y Estado, en razón de determinados préstamos o empréstitos.
- Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo regional. Se aprovechó esta Ley para introducir la definición de lo que se entiende por doble contabilidad ("contabilidades diversas").
- Real Decreto-Ley 24/1982, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.
- Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria que recogió literalmente el Real Decreto-Ley 24/1982.
- Real Decreto Ley 8/1983, de 3 de diciembre, de reconversión e industrialización, que introdujo el concepto de libertad de amortización.
- Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación de la Ley General Tributaria, que estableció un nuevo régimen sancionador de las infracciones tributarias.
- Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de Reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

³²³ Cfr. Garbayo Salazar, Eduardo. "El cálculo de la base imponible en el nuevo Impuesto sobre Sociedades", Revista Partida Doble nº 74, enero 1997, pág. 49.

- Real Decreto-Ley 2/1985, de 30 de abril, sobre Medidas de Política Económica, por el que se restablece coyunturalmente (1985 y 1986), la libertad de amortización.
- Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen fiscal de determinados activos financieros, que ha modificado de modo importante el gravamen de diversos rendimientos derivados del capital mobiliario.
- Ley 48/1985, de 27 de diciembre, sobre modificación de los Impuestos sobre la Renta, sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido, que suprimió la transparencia fiscal voluntaria.
- Real Decreto-Ley 1/86, de 14 de marzo, de medidas urgentes administrativas, financieras, fiscales y laborales, que regula el funcionamiento de Sociedades y Fondos de Capital-Riesgo.

Por otra parte, algunos aspectos del Impuesto sobre Sociedades han sido regulados coyunturalmente mediante diversas Leyes de Presupuestos, tal como establece la Disposición Adicional Segunda de la Ley 61/1978. Las principales modificaciones pueden observarse en el siguiente cuadro:

CUADRO XVIII. Modificaciones a la Ley 61/78

Leyes de Presupuestos Generales del Estado	Principales modificaciones
Ley 1/1979, de 19 de julio	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Actualización de balances (activos fijos materiales, que figuren en contabilidad al 31-12-1978). ▪ Aumento de la deducción por inversiones.
Ley 42/1979, de 29 de diciembre	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Actualización excepcional a favor de las entidades sujetas por primera vez al Impuesto sobre Sociedades. ▪ Prórroga de la deducción por inversiones regulada en la Ley de Presupuestos para 1979.
Ley 74/1980, de 29 de diciembre	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Actualización de balances (activos fijos materiales, que figuren en contabilidad al 31-12-1980). ▪ Aumento de la deducción por inversiones.

Ley 44/1981, de 26 de diciembre	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Prórroga para 1982 de la deducción por inversiones regulada en la Ley de Presupuestos para 1981. ▪ Aumento del porcentaje de deducción por inversiones en programas de I + D. ▪ Creación de una deducción adicional del 10% para la inversión neta realizada en el ejercicio. ▪ Elevación del tipo fijo de gravamen aplicable a las cajas de ahorro, cajas rurales, cooperativas de crédito y mutuas de seguro al 22%.
Ley 9/1983, de 13 de julio	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Actualización de balances (inmovilizado material y valores mobiliarios de renta variable, contabilizados a 31 de diciembre de 1983). ▪ Elevación coyuntural de tipos de gravamen: sociedades 35%, cooperativas de crédito, cajas de ahorro y mutuas de seguro 26% y entidades exentas 18%. ▪ Establecimiento de pago a cuenta anticipado del 20% a realizar en octubre de 1983. ▪ Se prorroga la deducción a la inversión neta. ▪ Regulación de la deducción por inversiones.
Ley 44/1983, de 28 de diciembre	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tipos de gravamen: sociedades 35%, cajas de ahorro y rurales, mutuas de seguro generales, cooperativas de crédito y sociedades de garantía recíproca 26%, restantes cooperativas 18%, entidades exentas 18%, rendimientos obtenidos por sociedades no residentes 18, 12 y 8%, según la naturaleza de sus rendimientos y 35% para los incrementos de patrimonio. ▪ Se mantiene la deducción a la inversión neta. ▪ Regulación de la deducción por inversiones. ▪ Pago a cuenta del 20% en octubre de 1984.
Ley 50/1984, de 30 de diciembre	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Iguales tipos de gravamen. ▪ Regulación de la deducción por inversiones. ▪ Supresión de la deducción a la inversión neta. ▪ Pago a cuenta del 30% en octubre de 1985.

Ley 46/1985, de 27 de diciembre	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Igual tipo de gravamen. Cajas de ahorro, 35%. ▪ Regulación de la deducción por inversiones. ▪ Mantenimiento del 30% del pago a cuenta. ▪ Tipo de retención sobre rendimientos del capital mobiliario 18%. ▪ Regulación de la deducción para evitar la doble imposición de determinadas sociedades.
Ley 22/1986, de 23 de diciembre	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Igual tipo de gravamen. ▪ Regulación de la deducción por inversiones. ▪ Mantenimiento del pago a cuenta. ▪ Tipo de retención sobre rendimientos del capital mobiliario 20%. ▪ Regulación de la deducción para evitar la doble imposición de determinadas sociedades.

Para finalizar, hay que señalar que en el periodo 1979/1986 fueron numerosas, igualmente, las normas reglamentaria aprobadas como desarrollo de la Ley 61/1978, de las demás Leyes modificativas, complementarias y coyunturales.

2.3 Real Decreto 2631/1982. Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

La Ley 61/1978 fue desarrollada por el Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre que constituyó el primer Reglamento desde hacía setenta y seis años³²⁴. Aunque inicialmente no se pensó en elaborar un plan contable fiscal, sino en redactar normas fiscales que permitieran la determinación del beneficio fiscal, lo cierto es que en el segundo borrador se consolida, en opinión de Gota Losada³²⁵, un planteamiento equivocado de elaborar un completo plan contable fiscal. El tercer borrador fue estudiado por Gota Losada, el cual mantuvo

³²⁴ El anterior Reglamento fue aprobado el 17 de septiembre de 1906.

³²⁵ Vid. Gota Losada A. Tratado del Impuesto de Sociedades, Tomo I, Nociones fundamentales del Impuesto sobre Sociedades e Historia del Tributo en España, Banco Exterior de España, Servicios de Estudios Económicos, 1988. pág. 501.

en sus “Notas críticas al borrador del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades”, que debían suprimirse gran parte de las referencias contables (principios contables, normas de valoración, definiciones, cuentas a utilizar, motivos de cargo y abono, etc.). En su opinión, se habría de partir del beneficio contable, determinado según el Plan General de Contabilidad, para proceder a continuación a regular exclusivamente las diferencias entre el beneficio contable y el beneficio fiscal³²⁶. Sin embargo, esta idea no fue tenida en cuenta en el desarrollo del Reglamento, por lo que hubo que esperar hasta 1995 para que fuese admitido el resultado contable como punto de partida del resultado fiscal.

La Exposición de Motivos del Reglamento del Impuesto de 1982, se puede dividir en dos partes, la primera en la que se realiza una recensión histórica de la evolución del Impuesto sobre Sociedades, y la segunda parte que trata su aspecto más polémico, la relación fiscalidad-contabilidad.

De su primera parte se puede extraer el párrafo siguiente que justifica su aplicación:

“Precisamente uno de los defectos más acusados de la regulación del Impuesto sobre Sociedades a partir de mil novecientos veinte ha sido, sin duda, el de la ausencia de una reglamentación general del mismo, lo que, en su día, dio lugar a un sin número de disposiciones reglamentarias e interpretativas de distinto rango, estilo y época, que dificultaron en todo momento la aplicación coherente del Impuesto”.

Para Esteban Marina³²⁷, la aplicación directa de las reglas de la Tarifa III, transcritas posteriormente en el Texto refundido del Impuesto, habían permitido durante casi sesenta años afrontar con gran coherencia y seguridad el gravamen del beneficio obtenido por las entidades jurídicas. Por dicho motivo, señala que desconoce los motivos en los que se fundaron los redactores del párrafo señalado para decir que *la carencia de Reglamento, dificultó en todo momento la aplicación coherente del impuesto*. Asimismo, no está de acuerdo con la afirmación recogida en el mencionado párrafo, referente a que *la ausencia de Reglamento dio lugar a un sin número de disposiciones reglamentarias e interpretativas de distinto rango, estilo y época*, ya que

³²⁶ Vid. Gota Losada A. Tratado del Impuesto de Sociedades, Tomo I, op. cit. pág. 502.

³²⁷ Vid. Esteban Marina, Ángel. “Criterio general para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. La importancia de la contabilidad para su cálculo” contenido en, El Impuesto sobre Sociedades en la reciente jurisprudencia, Instituto de Estudios Fiscales, Monografía nº 82, 1990, pág. 299.

después de publicarse el Reglamento, aparecieron disposiciones complementarias al mismo en número muy superior al de cualquiera otra época precedente.

La segunda parte de la Exposición de Motivos es confusa, al no haber distinguido los dos aspectos, contable y fiscal. Aunque la Ley 61/1978 parecía abrirse a un reconocimiento de las normas contables, con la entrada en vigor del Reglamento se suscitaban dudas razonables sobre su respeto a los principios contables y se apreció su intención de invadir el terreno contable³²⁸. Esta intromisión en el campo contable se advierte en dos factores fundamentales:

- Definición de conceptos contables.
- Aceptación parcial del PGC.

La divergencia existente entre la declaración de intenciones inicial del Reglamento y su posterior desarrollo, se podría atribuir al hecho de que hayan sido preparados y desarrollados por grupos de trabajo diferentes. En la Exposición de Motivos, se ofrecen tres alternativas a la relación entre contabilidad y fiscalidad:

- aceptación incondicional de la valoración contable a efectos de determinación de la base imponible del impuesto, lo que permitiría al contribuyente su cuantificación de forma unilateral,
- sometimiento de la contabilidad a las valoraciones aceptadas a efectos fiscales, y
- armonización de criterios contables y fiscales, sin que esto signifique que las valoraciones contables hayan de aceptarse indiscriminadamente a efectos fiscales.

De estas tres alternativas, afirma la Exposición, la tercera es la postura tradicionalmente seguida en nuestro ordenamiento, y la escogida por el Reglamento, dado que el asumir la primera supondría una deslegalización práctica del impuesto, sobre cuya cuantía podría disponer de forma casi ilimitada el contribuyente, y asumir la segunda pondría en peligro la subsistencia de la contabilidad como técnica de

³²⁸ Vid. Monterrey Mayoral, Juan. "Contabilidad del Impuesto sobre beneficios: Una Nueva Perspectiva para el Sistema Contable Español", Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 16, 1987, págs. 669-681.

información y representación de la verdadera situación patrimonial y de las operaciones realizadas. Hay que tener presente que la Ley 61/1978, en sus artículos dieciséis “Valoración de Ingresos y Gastos”, veintidós “Imputación temporal de ingreso y gastos” y treinta “Sujetos pasivos obligados a declarar”, refuerza la idea de que debe procurarse el mayor grado posible de aproximación entre la contabilidad y las reglas fiscales³²⁹.

Elegida la tercera opción mencionada, la Exposición pretende justificar las intromisiones en el campo de la contabilidad y lo hace de la siguiente manera:

”El Reglamento ha prestado una especial atención a los aspectos e implicaciones contables del impuesto, definiendo conceptos y operaciones con una terminología familiar a la mayoría de las empresas y asumiendo en su propio texto buena parte de los postulados contenidos en nuestro Plan General de Contabilidad y en la Cuarta Directiva de la Comunidad Económica Europea, con lo que se buscan así soluciones a los problemas de adaptación futura de esta última”.

En opinión de Esteban Marina este párrafo, alejado de la realidad internacional³³⁰, se debería haber eliminado. En el mismo sentido se pronuncia Gota Losada³³¹, el cual señala que el Reglamento del Impuesto no tenía por qué armonizar la contabilidad y la fiscalidad, sino que lo único que debió hacer es respetar aquella. Igualmente afirma que un Reglamento fiscal no debe convertirse en pionero de la contabilidad, asumiendo las ideas más novedosas e importantes de la Cuarta Directiva de la CEE, ya que esta es tarea de la contabilidad, tal y como lo estaba haciendo el Instituto de Planificación Contable.

³²⁹ Artículo dieciséis. “Uno. Los ingresos y gastos se computarán por sus **valores contables**, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la Sociedad. Dos. En ningún caso la valoración de las partidas deducibles podrá considerarse a **efectos fiscales** por un importe superior al precio efectivo de adquisición o, en su caso, a su valor regularizado”.

Artículo veintidós. “Uno. Los ingresos y gastos que componen la base imponible del impuesto se imputarán al periodo en que se hubiesen **devengado** los unos y **producidos** los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y los pagos. Dos. No obstante, los sujetos pasivos podrán utilizar criterios de imputación distintos, sin que ello origine ninguna alteración en la calificación fiscal de los ingresos o gastos, siempre que cumplan determinados requisitos:”.

Artículo treinta. “Uno. Los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados a presentar declaración en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen. Tres. La declaración a que se refiere el número uno anterior, se ajustará a la contabilidad que deberán llevar de conformidad con los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales que le sean de aplicación”.

³³⁰ Los países de la CEE se caracterizaban por la no intromisión de la planificación contable y de la Cuarta Directiva en la fiscalidad.

³³¹ Vid. Gota Losada A. Tratado del Impuesto de Sociedades, Tomo I, op. cit., pág. 505.

No obstante, esta voluntad de armonización de criterios contables y fiscales, no se mantuvo en el desarrollo del Reglamento, que establecía normas de valoración para todos los elementos patrimoniales y demás componentes de la base imponible³³². En este sentido, la Exposición de Motivos aclara que *“en los casos en que la valoración fiscal difiera de la contable, el Reglamento no impone la rectificación de la valoración contable, sino que establece como suficiente la mera indicación aclaratoria en las cuentas sociales como modo de solucionar satisfactoriamente la discrepancia, a la vez que prohíbe la utilización de las valoraciones fiscales para alterar la representación del resultado contable”*. Prueba de ello son los distintos criterios de flexibilidad introducidos en materia de imputación temporal de ingresos y gastos, de operaciones con proyección anual (gastos e ingresos a distribuir en varios ejercicios), sistemas de amortización y derechos de suscripción, entre otros aspectos.

Al analizar la Sección II del Reglamento, Reglas de Valoración, se pueden encontrar las cuestiones que ponen de manifiesto la contradicción entre la intención del legislador y el contenido del Reglamento. Así se encuentra:

- a) Principios generales de contabilización (artículo 37). Inicialmente se entiende que la contabilidad del sujeto pasivo refleja la verdadera situación patrimonial si se lleva conforme a lo establecido en el Código de Comercio y se aplica el Plan General de Contabilidad.
- b) Valoración de ingresos y gastos (artículo 38). Se computarán, para el cálculo de la base imponible, por sus valores contables, pero a continuación, se deja bien claro que: *“... se entenderán como valores contables los que resulten de la aplicación de los principios generales de contabilización y de los criterios y reglas establecidos en este Reglamento”*. De ello se deduce, que los principios contables no solo son insuficientes, sino que además había que cumplir lo establecido en el Reglamento para cada partida en cuestión. Esta situación dio lugar a que las empresas se plantearan si llevar una contabilidad acorde al PGC, entonces no obligatorio, o llevar una

³³² Vid. García Arthus, Emilia. “Resultado Contable y Base Imponible en el nuevo Impuesto de Sociedades”, Revista Partida Doble, nº 65, marzo 1996, pág. 7.

contabilidad fiscal. No hay que olvidar, que el propio PGC señala, entre sus características, que se trata de un texto netamente contable, libre de injerencias de cualquier tipo y entre ellas las de carácter fiscal.

- c) Por último, el Reglamento, realizó una extensa referencia a normas de valoración para los diferentes elementos patrimoniales y demás componentes de la base imponible, de forma positiva para los incluidos, y de forma negativa, para los no deducibles (artículos 52 a 145), fijándose para todos ellos, de forma detallada, las normas de valoración y la forma de calcular, tanto las disminuciones que su valor sufra, ya sea por su amortización sistemática, ya por depreciación respecto a los valores de mercado, como la actualización de determinados valores, aplicando las revalorizaciones o desvalorizaciones autorizadas por el impuesto. Hay que señalar que el entonces vigente PGC de 1973, no incluía un listado expreso de principios de contabilidad de obligado cumplimiento, ni unas normas de valoración lo suficientemente exhaustivas.

Por lo anterior, la aplicación del Reglamento se caracterizó por una obstrucción al desarrollo de los criterios contables generalmente aceptados. En este sentido, el artículo 37 de dicho Reglamento señala en su apartado 2:

“Por regla general, y sin perjuicio de las particularidades de este Reglamento, serán de aplicación los criterios y principios técnicos establecidos en el PGC de 1973...”.

Además, en su apartado 6 indica que:

”Excepcionalmente, cuando las normas de este impuesto o bien un precepto legal de carácter fiscal lo autorice expresamente se podrá admitir que no se apliquen los principios de continuidad, de devengo y de gestión continuada. En este caso deberá mencionarse de modo expreso esta circunstancia en la documentación presentada junto con la declaración por este impuesto”.

Es decir, para cifrar magnitudes que interesen al impuesto tienen preferencia, en caso de discrepancia, los criterios y normas fiscales respecto de los contables. Por ello, para regular el beneficio fiscal, en vez de utilizar normas jurídicas fiscales concretas, se

concibió un beneficio fiscal expuesto con técnica y forma contable, lo cual constituyó un aparente Plan Contable paralelo. Prueba de ello son el gran número de artículos, del 35 al 169, que el Reglamento dedicó a regular la base imponible. Este hecho hizo que se complicara la liquidación del impuesto, la cual se componía de tres partes:

- a) Determinación del beneficio contable de acuerdo con el Plan General de Contabilidad.
- b) Determinación del “beneficio contable equivalente” según el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- c) Realización de los correspondientes ajustes fiscales positivos y negativos en el “beneficio contable equivalente” para determinar la base imponible (beneficio fiscal).

Publicado el Reglamento en el BOE, las críticas no se hicieron esperar. Las cuestiones más polémicas se derivaron de la incorporación al mismo de algunas de las observaciones del Consejo de Estado, entre ellas:

- ✓ Activación de la diferencias de cambio negativas, lo cual implicaba que únicamente se podía deducir como gasto fiscal las diferencias de cambio a través del proceso de amortización de los bienes del activo.
- ✓ Deducibilidad de las dotaciones a las provisiones por créditos de dudoso cobro, cumpliendo unos determinados requisitos.
- ✓ Compensación fiscal de las pérdidas sin necesidad de previo saneamiento financiero. Cuestión arrastrada desde 1964 que entraba en contradicción con la Ley de Sociedades Anónimas, la cual obligaba a compensar las pérdidas con cargo a la reserva legal e incluso en ciertos casos reduciendo capital.
- ✓ Revalorizaciones voluntarias cuyas plusvalías fueron consideradas ingresos computables, permitiéndose la compensación a su cargo de las pérdidas de ejercicios anteriores.
- ✓ Eliminación, en el último momento, de la norma que regulaba y exigía el ajuste bilateral en los precios de transferencia entre las sociedades vinculadas, a pesar de que el Consejo de Estado se mostró partidario de dicho ajuste.

2.4. Normativa aprobada en relación con el Impuesto de Sociedades en el periodo 1987/1995.

Las principales normas aprobadas fueron:

- Ley 8/87, de 8 de junio, de regulación de los planes y fondos de pensiones³³³.
- Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas³³⁴. Su objetivo fundamental fue potenciar la transparencia de la información económico-contable de las empresas. En su disposición final segunda, suprime el Instituto de Planificación Contable y crea el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el que se integra el anterior.
- Real Decreto-Ley 1/89, de 22 de marzo, por el que se regula el tratamiento tributario de los derechos de suscripción y de las Letras del Tesoro adquiridas por no residentes.
- Real Decreto-Ley 4/89, de 12 de mayo, por el que se modifica la regulación del pago a cuenta en el Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto 5/89, de 7 de julio, sobre medidas financieras y fiscales urgentes, que entre otras medidas eleva el tipo de retención de los rendimientos del capital mobiliario y el de los rendimientos obtenidos por residentes.
- Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de Sociedades.
- Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil. Esta Ley, consecuencia de la Ley 19/1989, regula en el Título III, las nuevas funciones encomendadas: la legalización de libros, el nombramiento de auditores y expertos independientes, y el depósito y publicidad de las cuentas.

³³³ Los planes y fondos de pensiones regulados por dicha Ley tiene por objeto complementar la legislación vigente en materia de previsión social en lo relativo a pensiones de jubilación. En teoría, la neutralidad fiscal es una de las principales características de dichos planes y fondos, lo que se deduce por Impuesto sobre Sociedades, se grava por IRPF.

³³⁴ La auditoría de cuentas, se configura en esta Ley como la actividad que, mediante la utilización de determinadas técnicas de revisión, tiene por objeto la emisión de un informe acerca de la fiabilidad de los documentos auditados.

- Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, de Medidas Urgentes, por el que se prorrogan los Presupuestos Generales del Estado para 1989.
- Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre que regula el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990. Esta Ley puso fin a la situación de prórroga presupuestaria abierta como consecuencia de la imposibilidad de aprobar la nueva Ley de Presupuestos antes del día 1 de enero de 1990. El ajuste del sistema impositivo vigente durante el ejercicio de 1989, a las necesidades de orden económico y social previstas para 1990, fue realizado por el Real Decreto-Ley 7/1989, de Medidas Urgentes. Por ello, esta Ley no recogía ninguna regulación tributaria sustantiva, y se limitó a tratar determinados aspectos relacionados con la gestión, tales como la recaudación de las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública, y a facilitar su aplazamiento y fraccionamiento. Asimismo, añade los núm. 6 y 7 del artículo 7, de la Ley 19/1988 en su Disposición Adicional decimotercera.
- Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria (procedente del Real Decreto-Ley/1989, de 29 de diciembre). Establece la posibilidad de que las Cajas de Ahorro se acojan al régimen de tributación consolidada del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las Cooperativas. Las profundas modificaciones experimentadas por el régimen jurídico sustantivo de las Cooperativas, así como por el sistema tributario, a raíz de la reforma fiscal iniciada con la Ley de medidas urgentes de 14 de noviembre de 1977, fueron el motivo de la promulgación de esta norma. La entonces vigente, integrada por múltiples normas, algunas de cierta antigüedad, adolecía, básicamente, de una importante falta de adecuación a la nueva realidad jurídica de las Cooperativas y del sistema tributario, lo que complicaba y dificultaba el cumplimiento de las obligaciones tributarias de este tipo de entidades.
- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre por el que se regula el Plan General de Contabilidad (PGC), en virtud de la autorización concedida al

Gobierno por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, en su Disposición final primera.

- Ley 12/1991 de 29 de abril. de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico. Sustituyó la vieja figura de las Agrupaciones de Empresas reguladas primero por la Ley 196/1963, de 28 de diciembre, y posteriormente por la Ley 18/1982, de 26 de mayo, cuyo régimen sustantivo, parco y estrecho, no estaba ya en condiciones de encauzar la creciente necesidad de cooperación interempresarial que imponían las nuevas circunstancias del mercado, especialmente ante la perspectiva de la integración europea. En el Impuesto sobre Sociedades, se aplicaba el régimen de transparencia fiscal previsto en el artículo 19 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, sin limitaciones, respecto a la imputación de pérdidas.
- Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. En virtud del Tratado de Adhesión de España a las Comunidades Europeas, regula un conjunto de materias cuyo lazo de unión es la necesidad de adecuar nuestra normativa tributaria a las normas de armonización emanadas de la Comunidad Económica Europea. Por ello, incorpora a nuestro Ordenamiento Jurídico, entre otras, las normas contenidas en la Directiva 90/434/CEE³³⁵ y en la Directiva 90/435/CEE³³⁶.
- Real Decreto-ley 3/1993, de 26 de febrero, de medidas urgentes en materias presupuestarias, tributarias y financieras. Representa la contribución española a la Iniciativa Europea de Crecimiento con objeto de estimular la inversión pública y privada. Para fomentar la creación de nuevas empresas se modifica el régimen de compensación de pérdidas y se bonifican los rendimientos netos de la estimación objetiva por signos, índices y módulos. Asimismo, para incentivar la inversión empresarial, se incrementan los coeficientes máximos de amortización en el Impuesto sobre Sociedades. Por último, para favorecer la financiación empresarial de

³³⁵ Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones.

³³⁶ Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de Julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las Sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

las PYMES, se abre la posibilidad de establecer ámbitos especiales para la negociación bursátil de valores, tanto de renta fija como de variable.

- Real Decreto-Ley 7/1994, de 20 de junio, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo. Su objeto fue fomentar las inversiones que generaran empleo. A tal efecto, se estableció la libertad de amortización de los elementos adquiridos dentro de un determinado período de tiempo, con la condición de que se crearan y mantuvieran puestos de trabajo. Se trató de una medida complementaria a la adoptada en el Real Decreto-Ley 3/1993.
- Ley 42/1994 de 30 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y de orden social (modificó a la Ley 29/1991). Las reformas introducidas responden a la necesidad de adaptar nuestro sistema de imposición directa al proceso de creciente internacionalización de nuestra economía. En tal sentido, se modifica la regulación de la deducción por doble imposición internacional en sus vertientes económica y jurídica a fin de beneficiar la posición competitiva de las empresas españolas que realicen inversiones en el exterior. Otras medidas van encaminadas, al igual que en otros países, a evitar el diferimiento en el pago de los impuestos mediante el uso instrumental de sociedades no residentes sometidas a baja tributación. Asimismo, se adoptan las medidas necesarias para evitar la minoración de la base imponible gravada en España a través de la facturación de gastos desde sociedades vinculadas no residentes sometidas a baja tributación.
- Ley 2/1995 de 23 de marzo de Sociedades de Responsabilidad Limitada.
- Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, en la que se reconoce por parte de la Administración Tributaria la realidad económica experimentada por las sociedades³³⁷.

³³⁷ Artículo 25:” En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados”.

2.5. Incidencia fiscal del Plan General de Contabilidad de 1973.

El 22 de diciembre de 1973 se aprobó, con carácter voluntario para las sociedades³³⁸, y mediante el Decreto 530 el Plan General de Contabilidad; dicha voluntariedad lo excluía de cualquier posible incidencia fiscal. A pesar de ello, las sociedades que se acogieran a las Leyes de regularización de balances autorizadas en 1973 y 1977, estaban obligadas a la aplicación del PGC vigente, como contraprestación a la exención de tributar por el Impuesto sobre Sociedades por las revalorizaciones y afloraciones de bienes surgidas como consecuencia de dichas regularizaciones.

A partir de 1979 y hasta la aprobación del PGC de 1990, se continúa con las leyes de actualización, siendo las siguientes: Actualización Ley de Presupuestos de 1979, Actualización de activos en el extranjero/Ley de Presupuestos de 1980, Actualización Ley de Presupuestos de 1981, Actualización Ley de Presupuestos de 1983. Mediante estas actualizaciones se permite que, sin gravamen alguno por el Impuesto sobre Sociedades, puedan revalorizarse los activos autorizados por las empresas, así como sus correspondientes amortizaciones. Sin embargo, en ninguna de ellas se ha impuesto la obligación de la aplicación del PGC como ocurría con las leyes de regularización³³⁹.

En este contexto, se produce la publicación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, haciendo referencia al PGC tanto en la Exposición de Motivos, como en el referido artículo 37. De las dos alusiones mencionadas, la primera de ellas señala que se ha extraído del Plan parte de su terminología, hecho que no tiene repercusión fiscal. Por su parte, la segunda de las alusiones realizadas, artículo 37.2³⁴⁰, fue estimada por la mayoría de las sociedades y la Administración como meramente indicativa y así se interpretó. Sin embargo, algunos autores han entendido que en dicha norma se obligaba a las sociedades a la aplicación del Plan contable en lo referente al registro de las

³³⁸ Hasta la aprobación del PGC de 1990 mediante el Real Decreto 1643, de 27 de diciembre, no existe la obligatoriedad para las empresas de aplicación de dicha norma contable.

³³⁹ Las principales diferencias entre los dos tipos de normas existentes se encuentra en que la actualización tiene por objeto corregir los efectos de la inflación en la contabilidad mediante la puesta al día de la valoración de los elementos autorizados, mientras que la regularización, además del objetivo indicado, autorizaba la incorporación de activos ocultos, la incorporación de pasivos no contabilizados y la eliminación de activos y pasivos ficticios.

³⁴⁰ Real Decreto 2631/1982. Artículo 37.2. “Por regla general, y *sin perjuicio de las particularidades de este Reglamento*, serán de aplicación los criterios y principios técnicos establecidos en el PGC de 1973...”.

operaciones. Por su parte, Esteban Marina³⁴¹ opina que esta última interpretación es difícilmente defendible, pero muestra con toda evidencia las situaciones que pueden provocar preceptos no suficientemente meditados cuando se insertan en las disposiciones fiscales.

³⁴¹ Vid. Esteban Marina, Ángel. “Criterio general para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. La importancia de la contabilidad para su cálculo”, contenido en AAVV, El Impuesto sobre Sociedades en la reciente jurisprudencia, Instituto de Estudios Fiscales, Monografía n° 82, pág. 299, 1990.

3. LA LEY 43/1995 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

3.1. Antecedentes.

La reforma del Impuesto de Sociedades constituía la tercera fase de la modificación general a realizar a finales de la década de los ochenta en el sistema tributario entonces vigente. Previamente se había modificado la imposición sobre las personas físicas (Leyes 18/1991 y 19/1991) y la reforma de la imposición sobre el consumo (Leyes 37/1992 y 38/1992). A pesar de que la armonización fiscal comunitaria en lo referente al IS no había avanzado de manera significativa desde el Informe Ruding³⁴², se poseía suficiente documentación sobre la futura configuración de la imposición empresarial europea.

Para orientar la reforma de una manera adecuada, se emprendieron unos estudios tendentes a la elaboración de un Libro Blanco para la Reforma, publicándose en mayo de 1994 el *Informe para la Reforma del Impuesto de Sociedades*. Su finalidad fue la de difundir los principales aspectos de la misma, explicando las causas que lo justificaban y señalando las diversas alternativas a los problemas planteados, para poder, finalmente, justificar las opciones preferidas; todo ello, desde el punto de vista del Ministerio de Hacienda.

A partir de su publicación, se iniciaron una serie de debates entre los redactores del Libro Blanco y los representantes de asociaciones e instituciones relacionadas con el campo tributario, así como catedráticos de Derecho Tributario y de Hacienda Pública. Finalmente, el Proyecto de Ley se llevó a las Cortes en marzo de 1995, aprobándose la Ley el 27 de diciembre de dicho año.

El Informe para la Reforma del Impuesto, destinó a la armonización entre normas mercantiles y fiscales, las páginas 89 y 90, en las que para resolver el problema de determinación de la base imponible explica las dos posibilidades existentes. La primera fundamentada en la autonomía del Derecho tributario en cuanto rama del ordenamiento jurídico, consiste en una regulación completa y exhaustiva de todos los componentes de la renta, a través de la Ley de impuesto; la segunda, parte de la función del impuesto de gravar la renta empresarial de que pueden disponer los socios y, que al derivarse de la

³⁴² Vid. Epígrafe 5.3.3. de este capítulo.

contabilidad llevada según las normas mercantiles, consiste en aceptar el resultado contable como punto de partida para la determinación de la base imponible. Señala asimismo que ambas formas de enfocar la determinación de la base imponible no son contradictorias sino, por el contrario, complementarias; así, a pesar de que el Impuesto sobre Sociedades no puede aceptar, sin más, el resultado contable, como base imponible, tampoco puede rechazarlo al representar la renta que puede ser distribuida entre los socios a tenor de las normas mercantiles. En consecuencia, la cooperación entre normas fiscales y mercantiles, a los efectos de la determinación de la base imponible, es el único método del que puede derivarse una regulación sólida y estable de la misma. En esto, consiste básicamente la tantas veces aludida y siempre deseada armonización de las normas mercantiles y fiscales.

3.2. Justificación y características

La Ley 43/95 procede, inicialmente, de un impulso legislativo contenido en la disposición adicional vigésima de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; en su Exposición de Motivos, se dice que el Impuesto sobre Beneficios grava los beneficios obtenidos por entidades jurídicas, constituye un complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y tiene una función retenedora; respondiendo estos objetivos a los principios constitucionales de suficiencia y justicia, establecidos en el artículo 31 de nuestra Constitución.

Según se desprende, de la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, las causas que motivaron la reforma del Impuesto fueron:

- la reforma parcial de la legislación mercantil, llevada a cabo por la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades,
- la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, realizada por la Ley 18/1991, de 6 de junio,
- la apertura de nuestra economía a los flujos transfronterizos de capitales,

- la dispersión normativa existente en el Impuesto de Sociedades, y
- La evolución de la teoría hacendística, jurídico-financiera y de los sistemas tributarios de nuestro entorno en relación con el Impuesto sobre Sociedades. Sobre este aspecto, se añade que “cabe señalar la preponderancia de las elaboraciones teóricas y modificaciones normativas con fundamento en el principio de neutralidad”, convirtiéndose éste en un objetivo de la máxima importancia, que por sí solo justificaría la reforma del impuesto.

Las causas anteriores motivaron que los objetivos perseguidos fueran los siguientes:

- Coordinar la normativa del Impuesto sobre Sociedades con la reforma parcial de la legislación mercantil, llevada a cabo desde finales de los ochenta y con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que entró en vigor en el ejercicio 1992. El Reglamento derogado (RD 2631/1982) era muy extenso, al desarrollar las normas contables aplicables a efectos fiscales, normas contables prácticamente inexistentes en la legislación mercantil (el PGC de 1973, contenía únicamente cinco normas). La situación cambia en 1989 al adaptarse el Derecho societario español a la normativa comunitaria con la aprobación de la Ley 19/1989, que modifica el Código de Comercio y el Texto Refundido de la LSA. Posteriormente mediante RD 1643/1990 se aprueba el PGC que deroga cualquier disposición contable contenida en el Reglamento del Impuesto de Sociedades por lo que aumenta la confusión con relación a las discrepancias entre la contabilidad y la fiscalidad, exigiéndose la reforma del impuesto.
- Delimitar las funciones del Impuesto de Sociedades en la imposición sobre la renta, definiéndose como un impuesto complementario al IRPF.
- Incorporar, junto al régimen general, la regulación de la mayor parte de los regímenes especiales del Impuesto, evitando con ello la dispersión normativa y la inseguridad interpretativa, a diferencia del sistema anterior.
- Enmarcar el impuesto en el contexto económico de apertura internacional de nuestra economía. Esta reforma se inicia con la Ley 42/1994 de 30 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y de orden social.

3.2.1. Principios orientadores.

Un elemento esencial de esta reforma lo constituyó el establecimiento de unos principios orientadores, que se tomaron como referencia en el procedimiento legislativo. Dichos principios fueron: neutralidad, transparencia, sistematización, coordinación internacional y competitividad.

El *principio de neutralidad* exige la no alteración el comportamiento económico de los sujetos pasivos, excepto en la superación de equilibrios ineficientes de mercado. Para la Exposición de Motivos, responde al objetivo económico de la eficacia en la asignación de los recursos económicos y enlaza perfectamente con los principios constitucionales de generalidad e igualdad³⁴³. Para Carbajo³⁴⁴, es el gran protagonista de las reformas tributarias; según el mismo, un tributo no puede alterar las decisiones económicas, pues solo de esta forma se consigue una perfecta localización de los recursos económicos y el óptimo paretiano, se trata, por tanto de un principio tributario al servicio de la eficacia y eficiencia económicas.

Para Sanz Gadea³⁴⁵, los oferentes de la Reforma Tributaria (Universidad, instituciones independientes de investigación tributaria y Administración tributaria), ofrecían básicamente neutralidad, que se concretaba en medidas tales como el acercamiento entre la base imponible y el resultado contable, la eliminación de la doble imposición de dividendos, tanto interna como internacional y revisión de los incentivos

³⁴³ Recogido en la Presentación de Estudios sobre el Impuesto de Sociedades, coordinador Yebra Martul-Ortega, Perfecto y otros, Editorial Comares, S.L.1998, pág. 8-9. *“Se ha afirmado con razón, que resulta vulnerada la libre competencia cuando las empresas que manifiestan sendos hechos impositivos iguales, y alcanzan los mismos resultados económicos, soportan cargas impositivas altamente distintas. O dicho de otra forma, puesto que el diferente tratamiento impositivo de la misma capacidad contributiva indica una violación del principio de igualdad, se configura, al tiempo, un cambio en las relaciones de la competencia”...*“Para algunos autores la neutralidad de la competencia en el derecho impositivo está garantizada sólo si existe un derecho impositivo unitario y una unitaria aplicación de la ley, por lo que más importante que una reforma nacional del derecho impositivo sería todavía un derecho impositivo unitario de la empresa en un escenario económico también unitario como el de la Comunidad europea”. Esto nos lleva a que para los defensores de una imposición neutral-competitiva, la neutralidad de la competencia se convierta también y ciertamente en un postulado jurídico, por lo que en derecho impositivo el legislador debe moverse siempre por la neutralidad-competencia”.

³⁴⁴. Cfr. Carbajo Vasco, D. “Las Reformas Tributarias y la Reforma del Impuesto de Sociedades: algunas reflexiones”, contenido en AAVV, Presente y futuro de la imposición directa en España, XXX Aniversario de la Asociación Española de Asesores Fiscales (A.E.D.A.F.), Editorial Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 437.

³⁴⁵ Vid. Sanz Gadea, Eduardo. “El nuevo Impuesto de Sociedades. Incidencia general”, contenido en AAVV, Estudios sobre el Impuesto de Sociedades, op. cit., pág.17.

fiscales, manteniendo tan sólo aquellos fundados en externalidades. Sin embargo, los demandantes de la reforma (empresas, asociaciones de empresas, partidos políticos, colegios profesionales, cámaras de comercio...) demandaban estímulos a la capitalización de los beneficios empresariales, libertad o aceleración de amortizaciones, actualización de balances, coincidencia entre la base imponible y el resultado contable con determinadas excepciones, eliminación de la doble imposición de dividendos, gravamen de plusvalías a tipo reducido, incentivos fiscales a la inversión productiva, a la internacionalización de las empresas y a la investigación y desarrollo. Como puede observarse únicamente eran coincidentes el acercamiento entre la base imponible y el resultado contable y la eliminación de la doble imposición; elementos que se derivaban del principio de neutralidad.

El *principio de transparencia* exige que las normas tributarias sean inteligibles y que de su aplicación se derive una deuda tributaria cierta, es decir, la seguridad jurídica exigida en la Constitución (art. 9.3). Algunas normas, sin embargo, reflejan la compleja realidad sobre la que se proyecta el Impuesto sobre Sociedades, si bien su perfecto entendimiento vendrá facilitado, en numerosos casos, por las normas de naturaleza contable referidas a dicha realidad.

El *principio de sistematización* reclama que exista la más adecuada coordinación entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, particularmente en instituciones comunes, supuesto de la transparencia fiscal y en instrumentos que reflejan el carácter del IS como pago a cuenta del IRPF, caso de la deducción por doble imposición de dividendos.

El *principio de coordinación internacional* exige que se tomen en consideración las tendencias básicas de los sistemas fiscales de nuestro entorno. Este principio conduce a integrar en el IS aspectos tributarios ya conocidos en los ordenamientos fiscales internacionales, en particular los de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante también OCDE). Medidas tales como la sustitución de la exención por reinversión, por un sistema de diferimiento por reinversión aplicable a una amplia gama de activos, así como la elevación del plazo de compensación de

pérdidas, son consecuencias de dicho principio, que a su vez va a tener determinadas implicaciones contables.

El *principio de competitividad* pide que el Impuesto sobre Sociedades coadyuve y sea congruente con el conjunto de medidas de política económica destinadas al fomento de la competitividad. Entre ellas se puede señalar la libertad de amortización en relación con las actividades de investigación y desarrollo, que dará lugar a una diferencia entre los gastos contables y los gastos fiscales.

Sobre este principio, Carbajo Vasco señala que “la globalización económica conduce a una aceleración de la competencia entre las empresas, por ello el IS, ha de introducir medidas que favorezcan la competitividad de nuestra economía como la deducción por gastos de I+D o por gastos de formación de personal, pues el capital humano es la base del crecimiento económico”³⁴⁶.

Como puede observarse en los principios orientadores de la reforma, se alude constantemente a determinados aspectos contables a tener en cuenta en la liquidación del impuesto. Aspectos que implican una armonización o coordinación entre contabilidad y fiscalidad. Así, en la Exposición de Motivos la Ley establece expresamente como una de sus premisas:

“... determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, constituye uno de los objetivos primordiales de la reforma del Impuesto sobre Sociedades, cuya consecuencia redundará en beneficio de la seguridad del contribuyente...”

3.2.2. Concepto de renta en la Ley 43/1995.

Hay que destacar el hecho de que en la Exposición de Motivos de la Ley se alude al concepto de renta obtenida como un concepto único de renta³⁴⁷, abandonando la definición de rentas a partir de sus componentes. Esta forma de determinar la base

³⁴⁶ Cfr. Carbajo Vasco, D. “Las Reformas Tributarias y la Reforma del Impuesto de Sociedades: algunas reflexiones”, contenido en AAVV, Presente y futuro de la imposición directa en España, XXX Aniversario de la Asociación Española de Asesores Fiscales (A.E.D.A.F.), Editorial Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 437.

³⁴⁷ El concepto único de renta, con que se delimita el hecho imponible, explicita el abandono de la clasificación de rentas que se establecía en el art 3º de la ley 61/1978, cuando se diferenciaban los rendimientos de explotaciones económicas, capital e incrementos y disminuciones de patrimonio.

imponible supuso el abandono del criterio de delimitación conceptual por categorías de renta, lo que constituyó una modificación importante respecto a la Ley 61/1978, situando a la Ley 43/1995 en la línea que tuvieron sus predecesoras, los Textos Refundidos de 22 de septiembre de 1922 y el de 23 de diciembre de 1967, en los que ya aparecía definido un concepto de renta único. La renuncia del legislador a enumerar sus componentes queda justificada en la Exposición de Motivos por varias razones:

- El IS es un impuesto sintético y, por tanto, la clasificación de rentas tiene escasa relevancia.
- El abandono de las categorías de renta supone una simplificación del Impuesto.
- Esta circunstancia facilita el engarce de las normas tributarias con las mercantiles de naturaleza contable.

Para Tejerizo³⁴⁸, la desaparición de las distintas clases de renta, sin ser un aspecto criticable, sí considera que no está suficientemente justificado por los siguientes motivos:

- a) Respecto al carácter sintético del impuesto, señala que en el IS existen algunas diferencias entre los distintos componentes de la renta empresarial; suficiente, como para empezar a pensar en el carácter analítico del tributo.
- b) En su opinión, es discutible que la desaparición de las distintas categorías de renta haya supuesto una simplificación del tributo. Si acaso, se podría producir a medio o largo plazo.
- c) Respecto a la asunción por el ordenamiento tributario de parte de las reglas contables opina, por una parte, que propicia la unidad del ordenamiento jurídico. Sin embargo, las normas contables tienen un escaso desarrollo siendo su formulación en muchos casos ambigua, lejos de la precisión y rotundidad que precisan las normas contables públicas.

Lo cierto es que este concepto único de renta facilitó la conexión del impuesto con la normativa mercantil de naturaleza contable, articulándose de forma concreta

³⁴⁸ Vid. Tejerizo López J.M. “La Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades. Algunas consideraciones generales”, contenido en AAVV, Presente y futuro de la imposición directa en España, XXX Aniversario de la Asociación Española de Asesores Fiscales (A.E.D.A.F.), Editorial Lex Nova, Valladolid, 1997, págs. 516 a 519.

mediante el desarrollo de la legislación mercantil, a través de los siguientes instrumentos normativos:

- a) La IV Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, de veinticinco de julio de 1978. Esta Directiva indica en su preámbulo que, entre otros objetivos, persigue proteger a los socios y a terceros, al objeto de conseguir que las informaciones contenidas en las cuentas anuales sean comparables y que los documentos expresen la imagen fiel de la empresa. Para Cubillo Valverde³⁴⁹, representa el texto armonizador de las cuentas anuales de las sociedades de los países de la CEE, cubriendo un vacío existente de gran importancia. Por ello, debe otorgársele el mérito que le corresponde como instrumento eficaz de aproximación de una pluralidad de legislaciones nacionales influenciadas por principios, doctrinas y prácticas no coincidentes y a veces hasta contradictorios.
- b) El Título III “De la contabilidad de los empresarios” del Libro Primero del Código de Comercio, sección primera “De los libros de los empresarios” y sección segunda “De las cuentas anuales” (artículos 25 a 41), que son consecuencia de los cambios introducidos por la citada Directiva (el Título III, ha sido modificado recientemente por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea).
- c) El Capítulo VII del Real Decreto Legislativo 1564/1989 por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en cuyas secciones primera a décima, artículos 171 a 222, se delimitan todos los aspectos mercantiles desde la perspectiva de las cuentas anuales que afectan a la sociedad (el Capítulo VII, al igual que el Título III del Código de Comercio ha sido modificado por la referida Ley 16/2007).
- d) El Real Decreto 1643/1990, que desarrolla el articulado referido, en el Plan General de Contabilidad (el RD ha sido derogado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad).

³⁴⁹ Cfr. Cubillo Valverde, Carlos. “La contabilidad y la consolidación en las directrices de las comunidades europeas”, Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. XVII, núm. 53, 1987, pág. 428.

3.3. Determinación de la base imponible.

El desarrollo normativo mencionado, alcanzó su sentido en el artículo 10.3 de la Ley 43/1995, al reconocer de forma expresa que la base imponible se determinará a partir del resultado contable:

“En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”. Es decir, la base imponible es el resultado contable corregido.

Esta definición de la base imponible a partir de las normas contables, permite prescindir de la tradicional definición de gastos deducibles, puesto que se elimina un concepto jurídico de carácter indeterminado como es el de la “necesidad” del gasto, por el que sólo son deducibles los gastos necesarios, entendiendo por *necesarios* los que resulten inevitables. Es precisamente en este artículo, opina Cruz Padiá³⁵⁰, donde se encuentra la plena justificación de la conexión entre las normativas mercantil y fiscal, y donde el impuesto asume los principios contables más representativos, el de imagen fiel y el de prudencia valorativa.

De lo anterior se puede deducir que, para delimitar el concepto de base imponible en el Impuesto de Sociedades, va a ser necesario conocer exhaustivamente la legislación mercantil en todo lo referente a la metodología contable. No obstante, como la Administración tributaria no puede depender de la formalidad contable, con objeto de que esta no prevaleciese sobre la verdadera naturaleza de las operaciones³⁵¹, se reguló el

³⁵⁰ Vid. Cruz Padiá, Ignacio. “Impuesto sobre sociedades. Fiscalidad versus Contabilidad”, Revista Técnica Tributaria, nº 33, abril/junio 1.996, págs. 15-26.

³⁵¹ La Ley 16/2007 ha modificado el Código de Comercio en su artículo 34 estableciendo la preferencia del fondo sobre la forma jurídica: *“Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.”*

principio de calificación contable recogido en el artículo 148 de la Ley 43/1995³⁵². Según dicho principio, se faculta a la Administración Tributaria a determinar el resultado contable aplicando las normas a que se refiere el mencionado art. 10.3 de la Ley a los solos efectos de determinar la base imponible, que se configura a partir de la cuenta de Pérdidas y Ganancias establecida por la contabilidad. El principio de calificación contable es explicado más detalladamente en el epígrafe 1.3 del capítulo cuarto de este trabajo.

A partir de la Ley 43/1995, el resultado contable, obtenido con arreglo a la normativa mercantil, constituye la base imponible del impuesto, sin perjuicio de las *correcciones* que resultan de la propia ley. Dichas *correcciones*, se refieren a las excepciones recogidas por los artículos 11 al 21 de la Ley, en los que se puede apreciar la influencia de la normativa mercantil sobre la tributaria, a través de sus aspectos contables³⁵³. En concreto, el apartado 3 del artículo 19 realiza una regulación bastante compleja del principio de inscripción contable en el Impuesto sobre Sociedades. De su análisis se desprende que el principio del devengo es el principio general de imputación temporal de los ingresos y gastos, y que, conforme a este principio se deben contabilizar las operaciones empresariales³⁵⁴.

Las novedades recogidas en los mencionados artículos, tienen una doble vertiente³⁵⁵: en una parte de ellos, se contienen normas que definen conceptos que regulan expresamente los sistemas de ajustes contables, de otra, hay conceptos que se omiten de modo voluntario, por lo que hará absolutamente necesaria una aplicación estricta de las normas contables en el ámbito fiscal.

³⁵² Ley 43/1995. Artículo 148 “ a los solos efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria podrá determinar el resultado contable, aplicando las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta Ley”.

³⁵³ Art. 11. Correcciones de valor: amortizaciones. Art. 12. Correcciones de valor: pérdida de valor de los elementos patrimoniales. Art. 13. Provisión para riesgos y gastos. Art. 14 Gastos no deducibles. Art. 15. Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias. Art. 16. Reglas de valoración: operaciones vinculadas. Artículo 17. Reglas de valoración: cambios de residencia, cese de establecimientos permanentes, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención. Art. 18. Efectos de la sustitución del valor contable por el normal de mercado. Art. 19 Imputación temporal. Inscripción temporal contable de ingresos y gastos. Art. 20. Subcapitalización. Art. 21 Reinversión de beneficios extraordinarios.

³⁵⁴ Como única excepción se señalan aquellos gastos registrados en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias en un ejercicio posterior a aquel en que proceda su imputación temporal, o de ingresos contabilizados en un ejercicio anterior al de su devengo, que, en determinadas condiciones, pueden imputarse en el ejercicio en que se realizó la inscripción contable.

³⁵⁵Vid. Cruz Padiel, Ignacio. “Impuesto sobre sociedades. Fiscalidad versus Contabilidad”, op. cit., pág. 20.

Por otro lado, un breve repaso a los mencionados artículos, pone de manifiesto que, al margen de los cambios puntuales relativos a las excepciones de la normativa mercantil, existe una expresa remisión a otras leyes, que no siempre son de carácter tributario, lo que refuerza la idea de la inexcusabilidad de la interrelación entre sectores científicos, hasta el punto de que de algún artículo se deriva la necesaria “ayuda de expertos matemáticos”³⁵⁶.

En resumen, las principales modificaciones introducidas en el cálculo de la base imponible, se derivan de que:

- se va a efectuar, a partir de este momento, en régimen de estimación directa, a partir del resultado contable, determinado de acuerdo con la norma mercantil, efectuando los ajustes fiscales previstos,
- se sustituye el sistema de exención de incrementos patrimoniales derivados de la transmisión de elementos del inmovilizado, por el sistema de diferimiento de su integración en la base imponible,
- se instrumenta un mecanismo para la exclusión del componente monetario de las ganancias de capital y
- se amplía el período de compensación de bases imponibles negativas.

Este procedimiento, en relación al previsto en la normativa anterior (Ley 61/1978), simplifica la normativa del Régimen General del Impuesto sobre Sociedades, aunque

³⁵⁶ En este sentido, el artículo 15 de la Ley en su apartado 11 establecía: a los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, se deducirá, hasta el límite de dichas rentas positivas, el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- b) La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en la letra anterior se minorará en el valor contable del elemento patrimonial transmitido.
- c) La cantidad resultante de dicha operación se multiplicará por un coeficiente determinado: a) en el numerador: fondos propios. b) en el denominador: el pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería. Las magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha de la transmisión; si este último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo. Lo previsto en esta letra no se aplicará cuando el coeficiente sea superior a 0,4.

traslada las dificultades de interpretación a la imprecisión de la normativa contable. Asimismo, va a ser necesario un conocimiento exhaustivo de la legislación mercantil en lo concerniente a la metodología contable, como ya se ha visto.

La novedad del método, obliga a plantear una serie de cuestiones de base sobre la validez del mismo³⁵⁷, tales como:

- a) ¿Es posible la remisión a normas de naturaleza contable para que regulen la base imponible del Impuesto de Sociedades?
- b) ¿Es posible regular una parte de la base imponible a través de normas de carácter reglamentario, como son la mayor parte de las normas contables?
- c) ¿Ha tomado el legislador las cautelas necesarias para evitar que factores como la aplicación incorrecta de la normativa contable, así como la flexibilidad de dicha normativa, puedan tener incidencia a efectos fiscales?

Respecto a la primera cuestión Falcón y Tella³⁵⁸ opina que la mencionada remisión del art. 10.3 a los criterios contables para la determinación de la base imponible del Impuesto, plantea un evidente problema de interpretación, que ha de resolverse con criterios jurídicos; y como en toda interpretación, puede llegarse a la conclusión de que el espíritu o voluntad de la Ley no coincide exactamente con el tenor literal de sus términos, en el sentido de que la remisión es mayor, menor, o incluso no opera en un determinado supuesto, aunque no exista ninguna excepción o corrección expresa. Esta opinión no es compartida por otros autores³⁵⁹, los cuales entienden que la remisión del artículo 10.3 a la contabilidad no se puede dosificar a voluntad, por lo que debe ser absoluta o total. Para Falcón y Tella, no se trata solo de evitar que los criterios contables lleven a un resultado incompatible con los principios tributarios, sino de evitar que los criterios contables (PGC, planes sectoriales, resoluciones y consultas al ICAC.. e incluso los criterios que en concreto aplica cada sujeto pasivo) se vean contaminados por la fiscalidad, en el sentido de que las decisiones contables se adopten, por la

³⁵⁷ Vid. Malvárez Pascual, Luis Alberto y Martín Zamora M^a del Pilar. El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General, Centro de Estudios Financieros, 1.998, págs. 64-65.

³⁵⁸ Vid. Falcón y Tella, Ramón. “Criterios Fiscales y Contables en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: algunas observaciones”, Revista Técnica Tributaria n^o 33, abril/junio, 1996, págs. 29-46.

³⁵⁹ Vid. Arenas Torres, Pablo, Garrido Pulido, Tomas y Garrido Castro, Regina. “La relación Contabilidad-Fiscalidad en España en el año 2000”, Revista Técnica Contable, n^o 619, 2000, págs. 521-546.

Administración y por las empresas, pensando en las consecuencias tributarias de las mismas.

En lo que se refiere a la segunda cuestión planteada, hay que señalar que el nuevo modelo de determinación de la base imponible plantea un problema por la posible vulneración del principio de legalidad tributaria, ya que la normativa legal de naturaleza contable está constituida fundamentalmente por el Plan General de Contabilidad, las adaptaciones sectoriales del mismo, y las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)³⁶⁰, una vez que el Tribunal Supremo ha reconocido a estas últimas carácter reglamentario. De ahí que la validez de dicho cuerpo normativo en un sector como el tributario, en el que rige el principio de legalidad, resulte bastante dudosa.

Hay que tener en cuenta, que la mayor parte de la doctrina defiende que con el nuevo procedimiento de determinación de la base imponible, se ha producido la vulneración del principio de legalidad, existiendo opiniones opuestas a la aceptación del nuevo método, llegándose a defender la inconstitucionalidad del art. 10.3 de la Ley. No obstante, hay que tener en cuenta que la reserva de ley en materia tributaria tiene carácter relativo, lo que significa que cabe la intervención de normas de carácter reglamentario. Se exige simplemente que la ley establezca los principios y criterios esenciales de la regulación de la materia, suficientes para limitar la discrecionalidad del reglamento que resulta habilitado para disciplinar la misma. La remisión debe contener, pues, con suficiente determinación, los límites y criterios dentro de los cuales ha de actuar la fuente secundaria, de manera que el tributo sea efectivamente regulado “con arreglo a Ley”.

Por último, respecto a la tercera cuestión planteada cabe realizar las siguientes precisiones:

³⁶⁰ El ICAC, es un organismo dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, creado por la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, en su Disposición Adicional Segunda, y que tiene entre sus funciones la emisión de Resoluciones relativas a los principios contables respecto de las cuestiones que plantea la actividad económica, así como sobre las normas de valoración del PGC, todo ello al objeto de hacer efectivo el principio de inscripción registral.

1. Es necesario establecer los mecanismos apropiados para evitar que la aplicación incorrecta de los criterios contables pueda tener trascendencia a efectos fiscales, pues de ser así el contribuyente podría manejar el resultado contable a su conveniencia. En este sentido, la Administración no tiene que aceptar sin más el resultado contable determinado por el sujeto pasivo del impuesto, sino que tiene la potestad de variar dicho resultado a los solos efectos de calcular la base imponible cuando en su determinación el sujeto pasivo haya aplicado de forma incorrecta las normas contables.
2. La flexibilidad de las normas es incompatible con la regulación de un impuesto tan importante como el de Sociedades. Dicha flexibilidad viene motivada, entre otros motivos, por la supremacía de los principios de prudencia e imagen fiel, lo que permite un gran margen de maniobra a la empresa. En este sentido, considerando la flexibilidad existente en la determinación del resultado contable, si a efectos tributarios no se establecen las cautelas necesarias, esa misma flexibilidad se traslada para la determinación de la base imponible del Impuesto, lo cual supone que el contribuyente puede disponer con cierta libertad de la cifra de resultados, difiriendo o adelantando el tributo según le convenga a sus intereses.

Solamente el artículo 19 de la LIS establece determinadas reglas para los casos en que contablemente se aplique un principio distinto al del devengo. Así, cuando se dejen de aplicar de manera excepcional los principios contables obligatorios, con el objetivo de conseguir la imagen fiel de la empresa o por la aplicación del principio de prudencia, tales criterios sólo deben tener eficacia a efectos fiscales si producen un adelantamiento de la tributación, siempre que además su aplicación no produzca una disminución de la tributación global. Ahora bien, si los criterios utilizados contablemente producen un atraso del impuesto sólo deben tener eficacia fiscal si son aprobados por la Administración tributaria

Para la determinación de la base imponible en estimación directa, se tendrán en cuenta los componentes y las precisiones que se reflejan en el siguiente cuadro:

CUADRO XIX. Componentes de la Base Imponible.

Componentes	Precisiones
<p>Base Imponible (BI) = ± Resultado contable</p>	<p>LIS 139.1: Los sujetos pasivos deberán llevar la contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio y demás leyes o disposiciones de desarrollo. LIS 148: Para determinar la BI, la Administración Tributaria está facultada para calcular el resultado contable aplicando la normativa mercantil, si considera que el sujeto pasivo ha infringido dicha normativa.</p>
<p>± Ajustes Extracontables³⁶¹</p>	<p>Procedentes de las diferencias entre la normativa fiscal y la contable, cuyo origen se localiza en:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ La imputación temporal. ▪ La calificación de una partida de gasto o ingreso. ▪ La valoración de una partida. <p>Contablemente las diferencias se clasifican en³⁶²:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Diferencias temporales (recuperables). ▪ Diferencias permanentes (irrecuperables). <p>Clasificación fiscal de los ajustes: Diferencia positiva: anticipación del impuesto. Diferencia negativa: diferimiento del impuesto.</p>
<p>- BI negativa de ejercicios anteriores</p>	<p>LIS 23.1: Solo se puede aplicar la compensación si la renta del ejercicio es positiva y no ha vencido el plazo de compensación.</p>

Al margen de la obligación fiscal de practicar las correcciones en la declaración del Impuesto sobre Sociedades, se deberá detallar en la Memoria anual su situación fiscal, por tanto, se debe incluir una explicación de las diferencias que existan entre el resultado contable del ejercicio y el resultado fiscal, además de cualquier observación que determine un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura.

³⁶¹ A partir del año 2002, tras la aprobación de la Resolución de 15 de marzo de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, también se pueden producir discrepancias por el reconocimiento del derecho derivado de deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.

³⁶² Se puede consultar el capítulo segundo de este trabajo, epígrafe 3.4. "Aspectos contables del Impuesto sobre Beneficios en el PGC de 1990".

Los ajustes extracontables más habituales a realizar, que se desprenden de la Ley y que serán objeto de un estudio más detallado en el capítulo cuarto son los siguientes:

- Imputación de bases imponibles de sociedades transparentes.
- Gastos no deducibles.
- Gastos contabilizados antes de su devengo fiscal.
- Donativos no deducibles.
- Exceso de amortización.
- Exceso de provisión.
- Calificación de los intereses como dividendos en la subcapitalización.
- Sustitución del valor contable por el valor de mercado.
- Rentas exentas.
- Operaciones a plazo o con precio aplazado.
- Ayudas públicas y subvenciones exentas.
- Libertad de amortización.
- Arrendamiento financiero.
- Corrección por depreciación monetaria en las transmisiones patrimoniales.
- Diferimiento del Impuesto sobre sociedades por reinversión.
- Diferimiento del Impuesto sobre Sociedades por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero.
- Exención del Impuesto sobre Sociedades por doble imposición internacional.

Cuando se trate de diferencias permanentes se realizará un ajuste únicamente en el periodo impositivo al que corresponda la diferencia, pero si se trata de diferencias temporales, se realizará un ajuste, positivo o negativo, en el período que surja, y posteriormente se realizarán ajustes negativos o positivos hasta la eliminación total del ajuste original.

La entrada en vigor de dicha Ley 43/1995 supuso potenciar el valor de la información contable ante la Administración Tributaria, pudiéndose señalar, como se ha visto, que el objetivo primordial de dicha reforma fue la determinación de la base imponible del Impuesto a partir del resultado contable. Este cambio, aunque no afectó de manera radical a la relación entre contabilidad y fiscalidad, sí produjo un

acercamiento entre las dos posiciones, disminuyendo las diferencias que se ponían de manifiesto entre ambas disciplinas con la normativa precedente. En este sentido se puede señalar la desaparición de:

- Diferencias permanentes derivadas de gastos de representación y atención al cliente, amortización del fondo de comercio, amortización de los derechos de traspaso y saneamiento del activo ficticio. Por otra parte, la diferencia permanente negativa por “exención por reinversión de beneficios extraordinarios” se ha convertido en diferencia temporal³⁶³.
- Diferencias temporales derivadas de provisiones para grandes reparaciones, valoración de existencias por el método LIFO, diferencias negativas de cambio y subvenciones al capital. Por su parte, las diferencias temporales surgidas como consecuencia de la dotación a la provisión para insolvencias de tráfico disminuyen, al ser menos restrictivos los criterios para la deducción de dicha dotación.

Como diferencia permanente negativa nueva, que nace como consecuencia de la nueva regulación, se puede señalar la derivada de la “corrección monetaria en ventas de inmovilizado”. Asimismo, la diferencia temporal negativa, es decir que origina un diferimiento del impuesto, derivada del arrendamiento financiero ha variado, ya que con la nueva regulación las diferencias pasan a ser menores, puesto que solo se deben al posible exceso de la amortización fiscal sobre la contable.

3.3.1. Ventajas e inconvenientes de la determinación de la base imponible a partir del resultado contable.

Siguiendo a Sanz Gadea³⁶⁴, se puede decir que las ventajas e inconvenientes que tiene el determinar la base imponible a partir del resultado contable, con ciertas correcciones, son las siguientes:

³⁶³ A partir del año 2002 y a través de la Ley 24/2001, esta exención se sustituye por la “deducción por reinversión de beneficios extraordinarios”, por lo que tampoco dará lugar a diferencias temporales.

³⁶⁴ Vid. Sanz Gadea, Eduardo. “El nuevo Impuesto de Sociedades. Incidencia general”, contenido en Estudios sobre el Impuesto de Sociedades, coordinador Yebra Martul-Ortega, Perfecto y otros, Editorial Comares, S.L., 1998, págs. 21 a 25.

a) Ventajas:

- Contribuye a configurar un Impuesto de Sociedades como gravamen a cuenta del IRPF. En efecto, el que el resultado contable sea el antecedente de la base imponible es muy importante porque, finalmente, el dividendo que percibe el accionista no es sino parte de ese resultado contable. Y si, en definitiva, el Impuesto de Sociedades va a ser un impuesto a cuenta del IRPF es mucho más idóneo que la base imponible se calcule sobre una base cercana al resultado contable, que es la magnitud de la que procede el dividendo.
- Las empresas están legalmente obligadas al cálculo del resultado contable y, además, están habituadas a hacerlo. No hay que olvidar, que la Ley 19/1989 reformó varios capítulos del Código de Comercio, en concreto los concernientes a la contabilidad de los empresarios, incorporando tres nuevos artículos: en el primero se define el resultado contable, en el segundo se definen los principios de contabilidad, y en el tercero, se establecen las reglas de valoración. Si el Código de Comercio no hubiese recogido esos conceptos, la reforma del Impuesto sobre Sociedades no hubiese podido realizarse en el sentido de determinar el cálculo de la base imponible de la forma en que lo ha hecho. De otra forma, en ausencia de dicho régimen jurídico de la contabilidad con rango legal, se hubiera incurrido manifiestamente en una violación del principio de reserva de ley.
- La norma fiscal, de alguna manera, acepta y recoge como base de imposición la magnitud que el sujeto pasivo reconoce y acepta como la representativa de la renta obtenida por el mismo.
- La armonización fiscal europea. En la fecha, no existía armonización en materia de imposición directa, siendo los impuestos directos, la única barrera fiscal, positiva o negativa, que atraía o rechazaba inversiones o actividades económicas en general. Para Sanz Gadea³⁶⁵, el punto sobre el que puede edificarse un acuerdo entre todos los Estados de la Unión Europea en torno al Impuesto sobre Sociedades, es sin duda la cuarta Directiva en materia de contabilidad. Dicha Directiva esta incorporada al ordenamiento de todos los países miembros, definiéndose en ella unos principios contables y una reglas

³⁶⁵ Sanz Gadea Eduardo, “El nuevo Impuesto de Sociedades. Incidencia general”, op. cit., págs. 21 a 25.

de valoración que fueron las que se incorporaron a nuestro ordenamiento a través de la Ley 19/89 para determinar el resultado contable. El acercamiento entre normas contables y tributarias se puso de manifiesto, entre otros motivos, por las recomendaciones del Informe Ruding³⁶⁶ y la posterior Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. Para Navarro Faure³⁶⁷, “el acercamiento entre base imponible y beneficio contable no necesariamente se tiene que llevar a cabo integrando el Derecho contable en el ordenamiento tributario, ya que las normas fiscales pueden seguir definiendo, aunque en términos semejantes, los elementos determinantes de la base imponible.”

b) Inconvenientes:

- Romper con la tradición en materia fiscal, de que en la norma fiscal, Ley y Reglamento, se encontrará todo. No obstante, no es totalmente novedosa la remisión con carácter supletorio a las normas contables, ya que el artículo 9.2 de la vigente Ley 230/1963, General Tributaria, con carácter general, así lo establecía en relación al Derecho común. Actualmente se puede decir, como señala Navarro Faure³⁶⁸, que esta utilización por el derecho tributario de normas privadas, suponen una llamada específica de la norma jurídico-pública, para regular una determinada materia, sin que ello implique ningún tipo de subordinación.
- La norma contable, en algunos casos adolece de una cierta flexibilidad. Desde la perspectiva tributaria, esta flexibilidad es un inconveniente ya que al medir capacidades económicas, el rigor y la exactitud, debe ser la regla. Sin embargo, en los aspectos de mayor flexibilidad, como son las provisiones, la Ley 43/95 fue bastante minuciosa.
- El posible exceso de protagonismo del Plan General de Contabilidad, ya que este desarrolla normas legales en materia contable, pero no se ha redactado pensando en las consecuencias fiscales de su aplicación. Es decir, no se ha

³⁶⁶ El informe Ruding (1992), obra de una Comisión de Expertos bajo un mandato de la entonces Comisaria de Finanzas de la Unión europea, Mme. Escriveneur, aconsejó a los Estados Miembros, que determinasen la base imponible del impuesto sobre los beneficios en relación al resultado contable. Se puede consultar el epígrafe V.III.III de este capítulo, pág. 121.

³⁶⁷ Cfr. Navarro Faure, Amparo. El Derecho tributario ante el nuevo Derecho contable, La Ley, Grupo Wolters Kluwer, Madrid 2007, pág. 60.

³⁶⁸ Vid. Navarro Faure, Amparo. El Derecho tributario ante el nuevo Derecho contable, op. cit., pág. 16.

planteado, que con la aplicación del PGC se vaya a determinar la base imponible del impuesto. Entre otros, este inconveniente fue puesto de manifiesto igualmente por el profesor Ferreiro³⁶⁹.

Para otros autores³⁷⁰, aunque en menor medida que la anterior normativa fiscal, la Ley 43/1995 ha querido seguir influyendo en la contabilidad a través de normas fiscales y en su opinión, las normas fiscales deben de abstenerse de regular aspectos puramente contables. Prueba de ello lo constituyen, los siguientes artículos de la Ley:

- **Artículo 107. Obligaciones contables**³⁷¹. Amplía el contenido mínimo de la Memoria, ya sea normal o abreviada, que establecía la cuarta parte del PGC de 1990, referente a las sociedades transmitentes en el caso de fusiones, escisiones, aportaciones de activos o canje de valores, llegando incluso a considerarse infracción tributaria simple el incumplimiento de las obligaciones establecidas. Asimismo, obliga a conservar la Memoria del primer ejercicio cerrado tras la operación, “mientras permanezcan en inventario los valores o elementos patrimoniales adquiridos”, hecho que va en contra del principio general, también establecido por Ley, de la conservación de la contabilidad y la documentación soporte de la misma por un espacio de 6 años, tal como recoge el art. 30 del Código de Comercio.
- **Artículo 141. Revalorizaciones contables voluntarias**. Este artículo se entromete nuevamente en la Memoria al ordenar realizar determinadas menciones, constituyendo igualmente infracción tributaria simple su incumplimiento³⁷². Esta reiteración parece

³⁶⁹ Vid. Ferreiro Lapatza, José J. “Sobre la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades”, Revista Quincena Fiscal, nº 5, 1996, pág. 15.

³⁷⁰ Arenas Torres, P, Garrido Pulido, T y Garrido Castro R. “La relación contabilidad-fiscalidad en España en el año 2000”, Revista Técnica contable, nº 619, julio 2000, págs. 523-525.

³⁷¹ Ley 43/1995. Artículo 107. “*La entidad adquirente deberá incluir en la Memoria anual la información que seguidamente se cita, salvo que la entidad transmitente haya ejercido la facultad a que se refiere el artículo 98.2 de esta Ley en cuyo caso únicamente se cumplimentará la indicada letra d): a) ejercicio en el que la entidad transmitente adquirió los bienes transmitidos que sean susceptibles de amortización. b) último balance cerrado por la entidad transmitente. c) relación de bienes adquiridos que se hayan incorporado a los libros de contabilidad por un valor diferente a aquel por el que figuraban en los de la entidad transmitente con anterioridad a la realización de la operación, expresando ambos valores, así como los fondos de amortización y provisiones constituidas en los libros de contabilidad de las dos entidades. d) Relación de los beneficios fiscales disfrutados por la entidad transmitente, respecto de los que la entidad deba asumir el cumplimiento de determinados requisitos de acuerdo con lo establecido en los apartados 1 y 2 del artículo 104 de esta Ley....*”.

³⁷² Ley 43/1995. Artículo 141. 1. “*Los sujetos pasivos que hubieran realizado revalorizaciones contables cuyo importe no se hubiere incluido en la base imponible deberán mencionar en la memoria el importe de las mismas, los elementos afectados y el periodo o periodos impositivos en que se practicaron. Las citadas menciones deberán realizarse en todas y cada una de las memorias correspondientes a los ejercicios en que los elementos revalorizados se hallen en el patrimonio del sujeto pasivo*”.

innecesaria, ya que la norma contable determina que las excepciones al Principio de adquisición deben tener su reflejo en la Memoria.

▪ **Artículo 139.2. Obligaciones contables. Facultades de la Administración tributaria.** Según este artículo, la Administración tributaria puede establecer un resultado distinto del formulado por la entidad, cuando el que sea ofrecido por el contribuyente sea erróneo o incorrecto.

Al margen de las discrepancias anteriores, la reforma introducida por la Ley 43/1995 ha sido favorable para el sujeto pasivo, según han podido constatar Fernández Rodríguez y Martínez Arias³⁷³ en el estudio empírico realizado en torno a las relaciones entre contabilidad-fiscalidad en materia de Impuesto sobre Sociedades a partir de los datos de la AEAT para el periodo 1994-1998.

Las conclusiones de dicho trabajo fueron:

- ✓ Disminución de las diferencias positivas existentes, tanto permanentes como temporales, entre el resultado contable y el resultado fiscal, y en mayor medida de las diferencias positivas. Este hecho conllevaría, por una parte, a un menor pago de impuesto, al disminuir la anticipación del mismo y por otra parte, a una simplificación de la gestión contable.
- ✓ Se ha observado, igualmente, un gran número de diferencias entre el resultado contable y la base imponible que disminuyen en el año de la reforma y en el siguiente, probablemente debido a la aplicación de las disposiciones transitorias.
- ✓ Las deducciones por doble imposición evolucionaron favorablemente a partir de la reforma.
- ✓ Desde la perspectiva del *tipo impositivo efectivo* (TIE)³⁷⁴ se constata una menor carga impositiva para el sujeto pasivo a partir de 1996.

³⁷³ Vid. Fernández Rodríguez, Elena y Martínez Arias, Antonio. “La relación contabilidad-fiscalidad a través de la aplicación práctica del Impuesto sobre Sociedades”, Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 130, julio-septiembre 2006, págs. 621-644.

³⁷⁴ El TIE es un instrumento de medida de la carga tributaria soportada por las sociedades desde una perspectiva global. De las distintas opciones de TIE se eligió un TIE parcial, ya que se medía únicamente un impuesto y un TIE medio, ya que el objetivo fue medir la carga impositiva de las sociedades españolas por razón del impuesto elegido a lo largo de una serie de años, marcados por una reforma fiscal.

3.3.2. Real Decreto 537/1997: Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

La reforma culmina con el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, que aprobó el Reglamento del Impuesto. El reforzamiento del principio de legalidad³⁷⁵ en la tributación que habían supuesto las últimas leyes tributarias, fue el motivo de que el Texto Refundido integrara en sus 149 artículos, catorce disposiciones adicionales, veintitrés disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y once disposiciones finales, prácticamente una regulación integral y sustantiva de todas las cuestiones y parámetros vinculados a la tributación empresarial.

Como ya se ha comentado, se integró en un mismo texto legal el régimen general del Impuesto sobre Sociedades y la mayor parte de los regímenes especiales del impuesto. Por este motivo, el Reglamento se convirtió en un Reglamento de mínimos, al contrario que el Reglamento anterior aprobado por Real Decreto 2631/1982 que constaba de 400 artículos. No obstante, este carácter de mínimos, se ve reforzado, porque, conforme a lo dispuesto en el artículo 10.3 de la Ley, las cuestiones puramente contables y de valoración de bienes y derechos resultan ajenas al Impuesto sobre Sociedades, englobándose en las normas contables del Código de Comercio y, particularmente, en el Plan General de Contabilidad vigente (1990).

En consecuencia, y tal como recoge su Exposición de Motivos, el Reglamento de 1997 se limita a desarrollar las habilitaciones reglamentarias contenidas en la Ley del Impuesto, dedicando el Título I a aspectos relacionados con la base imponible. De esta forma, el Reglamento tiene un carácter refundidor y continuista respecto a materias ya reguladas en la anterior normativa, por ejemplo y con variantes muy limitadas, incorpora en su contenido legal las tablas de amortización establecidas por la Orden de 12 de mayo de 1993.

El Título I del Reglamento, dedicado a la base imponible, se limita a desarrollar, en uso de habilitaciones legales, fundamentalmente las especialidades o ajustes fiscales, destinando:

³⁷⁵ Principio incorporado en la Constitución, artículos 31.3 y 133.1 y .3, así como en la, entonces vigente, Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

- ✓ El Capítulo I, a las amortizaciones. Las diferencias fundamentales con el anterior Reglamento se encuentran en la posibilidad de amortizar los elementos adquiridos ya usados por cualquiera de los sistemas de amortización contemplados en el apartado 1 del artículo 11 de la Ley del Impuesto y la inclusión en las tablas de amortización que figuran como anexo al Reglamento de dos nuevos elementos.
- ✓ El Capítulo II, a la deducción de las dotaciones a la provisión para insolvencias en entidades financieras.
- ✓ El Capítulo III, al procedimiento para la resolución de planes de reparaciones extraordinarias y de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal.
- ✓ El Capítulo IV, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, a un procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, destinado a evitar todo exceso de imposición y garantizar los derechos de los sujetos pasivos.
- ✓ El Capítulo V, al procedimiento para la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, gastos de actividades de investigación y desarrollo, de apoyo a la gestión y coeficiente de subcapitalización, constituyendo este procedimiento el desarrollo de una de las novedades más señaladas de la Ley del Impuesto. Destaca en esta materia la posibilidad de que la Administración tributaria española establezca acuerdos con las Administraciones de otros Estados para la valoración de las operaciones antes mencionadas, lo que en un contexto de globalización e internacionalización creciente de los mercados facilitará la operatoria mercantil de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.
- ✓ El Capítulo VI, al procedimiento para la aprobación, a efectos fiscales, de criterios de imputación temporal distintos al del devengo, utilizados por el sujeto pasivo a efectos contables.
- ✓ El Capítulo VII, a la reinversión de beneficios extraordinarios.
- ✓ El Capítulo VIII, a determinados aspectos de la exención por reinversión en el caso de empresas de reducida dimensión.

3.3.3. El Régimen de los Grupos de Sociedades.

Es de mención, por la trascendencia que tiene en la implantación de las Normas Internacionales, el establecimiento, dentro de los Regímenes Especiales, del Régimen de los Grupos de Sociedades recogido en el Capítulo VII, artículos 78 al 96. A dicho Régimen se podía optar cumpliendo la definición de grupo establecida en el artículo 81. En estos casos, la base imponible del impuesto se determinaría, según establecía el artículo 85, por la suma algebraica de todas las bases imponibles de las sociedades pertenecientes al grupo, las eliminaciones y las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores.

No formaban parte de la base imponible, las diferencias positivas o negativas que surgieran entre el valor contable de las participaciones en el capital de las sociedades dependientes que posea la sociedad dominante y la parte proporcional que dichos valores representan en los fondos propios de las mencionadas sociedades.

El Capítulo VII ha sido modificado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas del orden social, pasando a denominarse Régimen de Consolidación Fiscal. Se modifica, asimismo, entre otros, el artículo 85 sobre determinación de la base imponible³⁷⁶.

3.4. Normas contables con aplicación para la determinación de la base imponible, a efectos de la Ley 43/1995.

La norma de valoración 22^a de la quinta parte de PGC de 1990, preceptuaba que se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los regulados en:

³⁷⁶ Ley 24/2001. Artículo 85. “Determinación de la base imponible del grupo fiscal:

1. La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

a. Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal, sin incluir en ellas la compensación de las bases imponibles negativas individuales.

b. Las eliminaciones.

c. Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores.

d. La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de las letras anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en el apartado 2 del artículo 88 de esta Ley”.

- a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- c) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- d) La demás legislación que sea específicamente aplicable.

Las normas anteriores se jerarquizan de la siguiente forma:

CUADRO XX. Jerarquización de Normas de Derecho contable

Rango de Ley	<ul style="list-style-type: none"> a) Código de Comercio b) Texto Refundido Ley de Sociedades Anónimas c) Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada d) Ley de Auditoría de Cuentas³⁷⁷ e) Resto Leyes de Derecho Público o Privado que regulan la materia contable
Rango de Decreto Ley	<ul style="list-style-type: none"> f) Plan General de Contabilidad³⁷⁸ g) Reglamento de Auditoría
Rango de Orden Ministerial	<ul style="list-style-type: none"> h) Órdenes ministeriales a propuesta del ICAC³⁷⁹
Resoluciones Administrativas	<ul style="list-style-type: none"> i) Disposiciones de obligado cumplimiento recogidas mediante resoluciones del ICAC, para el desarrollo del PGC y sus adaptaciones sectoriales³⁸⁰

A partir de la aprobación del PGC de 1990, se produjo una gran profusión de Resoluciones del ICAC, sobre todo en materias de valoración de la quinta parte del PGC, pudiéndose afirmar que, junto a los principios contables, constituyeron la verdadera esencia de la regulación contable.

³⁷⁷ La Ley 19/1988, de 12 de julio de 1988, de Auditoría de Cuentas, punto de partida de la reforma mercantil operada en España, constituyó el precepto de mayor rango en la preferencia de normas de una rama que parte del Derecho contable: el Derecho de auditoría de cuentas.

³⁷⁸ Aprobado por Real Decreto 1643/1990 en virtud de la autorización establecida en la disposición adicional de la Ley de Sociedades Anónimas, redactada conforme al artículo octavo de la Ley 19/1989.

³⁷⁹ Aprobados por la autorización concedida en el punto 2 de la disposición adicional citada al Ministerio de Economía y Hacienda para que a propuesta del ICAC aprobara adaptaciones sectoriales del PGC.

³⁸⁰ Recogidas en la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990 la cual dispone que el ICAC “podrá aprobar, mediante Resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el PGC y sus adaptaciones sectoriales en relación con las normas de valoración y las normas de elaboración de cuentas anuales”.

No obstante, el PGC como norma jurídica que es, ha de ser interpretada y aplicada en última instancia, por los Tribunales, sin que estos queden vinculados u obligados, por disposiciones de rango inferior al de Decreto.

Una gran polémica tanto doctrinal como jurisprudencial se ha centrado en determinar la validez, a efectos tributarios, de las Resoluciones del ICAC. El Plan General de Contabilidad de 1990 en su disposición final quinta autorizaba para que se aprobaran, mediante Resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollaran el Plan y sus adaptaciones sectoriales en relación con las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales. Sobre la validez de esta habilitación se pronunció el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su Sentencia 33/1994 de 19 de enero, según la cual declaró la nulidad de una Resolución del ICAC sobre valoración del inmovilizado inmaterial, por entender que este órgano carecía de la competencia reglamentaria, atribuida según el artículo 97 de la Constitución únicamente al Gobierno.

La Sentencia decía que las Resoluciones del ICAC no se podían equiparar con las verdaderas normas jurídicas por dos razones: porque su tramitación no ha seguido el procedimiento legalmente prescrito para la elaboración de normas reglamentarias y porque la atribución de competencias, que efectúa la disposición final quinta del Real Decreto a favor del ICAC, resulta incompatible con la atribución de la potestad reglamentaria al Gobierno que efectúa el artículo 97 de la Constitución. El problema de la inadecuada tramitación se podía haber resuelto por el Gobierno refundiendo dicha normativa e introduciéndola por la vía adecuada. La citada Sentencia fue objeto de recurso ante el Tribunal Supremo, el cual mediante Sentencia de 27 de octubre de 1997, revocó la anterior del Tribunal Superior de Justicia de Madrid³⁸¹.

³⁸¹ El Alto Tribunal reconoce que las Resoluciones del ICAC van más allá de lo estrictamente interno u organizativo y en este sentido trasciende de lo simplemente intrínseco para expandirse al régimen de contabilidad de las empresas, obligatorio para todas ellas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria. En este sentido entiende que la competencia atribuida al ICAC es, propiamente, una actuación homologadora de principios que, en la praxis contable, han sido aceptados con un grado de generalidad que justifique su inclusión en el concepto genérico utilizado en el artículo 38.1 del Código de Comercio. Se trata, en definitiva, de elevar a la categoría de norma escrita los usos sobre la contabilización de determinados hechos económicos. Pero aun admitiendo lo anterior, anula un apartado de la citada resolución, ya que introduce una innovación no contemplada en el PGC de 1990. Por todo lo anterior, no se puede predicar la validez absoluta de las resoluciones del ICAC en el ámbito tributario, que además de carecer de la publicidad necesaria, no son publicadas en el BOE, introducen particularidades sectoriales que no se traducen en especialidades fiscales admitidas por el Texto Refundido del Impuesto. Las mencionadas resoluciones tendrán validez, pues, en cuanto constituyan una homologación de los principios contables y no contradigan los recogidos en la normativa tributaria.

En opinión de Falcón y Tella³⁸², la Ley puede atribuir la competencia para emanar disposiciones reglamentarias a órganos distintos del Gobierno respecto a una materia concreta, pero no debe hacerlo, en cambio, con la amplitud y generalidad de dicha disposición final. En el mismo sentido se manifiesta Gota Losada³⁸³, cuando dice que lo que no puede el Gobierno es delegar o transferir a ningún otro órgano las facultades que le han sido conferidas, como se ha hecho en la disposición final quinta del RD 1643/1990 que aprueba el PGC.

Finalmente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997 acabó con la polémica al conferir a las Resoluciones del ICAC el carácter de verdaderas normas jurídicas, siempre que lógicamente, no se opongan a lo establecido en preceptos de superior rango. Tras la citada Sentencia, las Resoluciones del ICAC se erigen en verdaderas normas jurídicas obligando por igual a todos los sujetos, e incluso teniendo directa aplicación para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades como normas reglamentarias. Por otra parte, Gota Losada, mantiene que la Ley del IS debió excluir el ICAC, del ámbito del Ministerio de Economía y Hacienda, haciéndolo depender de otro Departamento, por ejemplo el de Justicia, para evitar las posibles presiones que podría recibir de la Administración tributaria, con objeto de adaptar las normas contables a sus propósitos recaudatorios.

Otro aspecto a considerar en la determinación de la base imponible, que parte del resultado contable, consiste en que además de las disposiciones mencionadas anteriormente se deberá tener en cuenta, información de carácter privado basada en costumbres o usos contables, pronunciamientos y marco conceptual. Al no poder abarcar las normas contables la totalidad de las posibles situaciones de la práctica, se deja un cierto campo de actuación a la *costumbre* contable, en la que se apoyan las normas y que puede constituir una más de las fuentes del Derecho contable.

Por otra parte, a partir de los años setenta han venido surgiendo organismos de carácter nacional e internacional que han desarrollado, mediante pronunciamientos escritos, parte del denominado “marco conceptual de la contabilidad”. El marco conceptual incorporado al Plan General de Contabilidad, aprobado mediante Decreto

³⁸² Vid. Falcon y Tella, R. “Criterios fiscales y contables en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: algunas observaciones”, Revista Técnica Tributaria de la Asociación Española de Asesores Fiscales, 1996, n° 33, abril-junio, págs. 30-31.

³⁸³ Cfr. Gota Losada A. “La base imponible del Impuesto sobre Sociedades”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento n° 29, 2003, pág. 19.

Ley 1514/2007, ha sido objeto de un amplio desarrollo por el mismo, como ya se ha expuesto en el capítulo anterior. Hasta entonces, no formaba parte de la normativa española, y en opinión de Arena Torres y otros³⁸⁴, engloba tanto los pronunciamientos de los organismos nacionales e internacionales, como las manifestaciones de la doctrina científica y profesional, siempre y cuando fuesen admitidos y practicados por la generalidad de los usuarios de la contabilidad. De esta forma, y en ausencia de norma expresa, consideramos que las empresas pueden seguir los pronunciamientos de la doctrina científica y profesional, en la contabilización de aquellos hechos económicos para los que, o bien no existe una norma claramente definida, o bien existen dudas acerca de la interpretación de la misma.

Por todo lo anterior, se puede decir que el resultado contable, determinado de acuerdo con los pronunciamientos profesionales, mostraría la imagen fiel de la empresa, por lo que sería una buena medida de la capacidad de pago cumpliendo con los principios contables-mercantiles y constitucionales. Ello sería así, siempre y cuando la empresa no eligiera los pronunciamientos contables que dieran lugar a un menor pago de impuestos; en este caso, el resultado contable se estaría calculando de una manera incorrecta, dando lugar a nuevas diferencias ente criterios contables y fiscales. Esta cuestión será tratada con más detalle en el próximo capítulo.

Un último aspecto a tener en cuenta, se deriva del artículo 208 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, donde se especifica que los auditores “*comprobarán si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio*”, lo que dará lugar, si el informe de Auditoría es sin salvedades, a que se tenga un resultado contable acorde a los preceptos de la norma mercantil.

Enlazando con este artículo, hay que aludir al artículo 139.2 de la Ley 43/1995³⁸⁵, relativo a las facultades de la Administración Tributaria para efectuar comprobaciones de todos los soportes de naturaleza mercantil que delimiten el resultado de la empresa,

³⁸⁴ Cfr. Arenas Torres, P, Garrido Pulido, T y Garrido Castro R. “La relación contabilidad-fiscalidad en España en el año 2000”, Revista Técnica Contable, nº 619, julio 2000, pág. 531.

³⁸⁵ Ley 43/1995. Artículo 139.2 “*La Administración tributaria podrá realizar la comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos. La Administración tributaria podrá analizar directamente la documentación y los demás elementos a que se refiere el párrafo anterior, pudiendo tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables que se estimen precisos y obtener copia a su cargo, incluso en soportes magnéticos, de cualquiera de los datos o documentos a que se refiere este apartado*”.

todo ello con un alcance aún mayor que el establecido por la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de octubre de 1995. En esta resolución, se sienta que el secreto profesional no cubre los datos consignados en el informe de Auditoría, por lo que los datos de naturaleza tributaria incluidos en el mismo podrán ser recabados para su comprobación por la Administración tributaria, con base en la interpretación de la mencionada Resolución, a través de la normativa mercantil aplicable, no siéndole aplicable la excepción prevista en el artículo 111³⁸⁶ de la LGT.

Por ello, se puede poner de manifiesto que la interrelación entre la normativa fiscal y contable, no se detiene en la esfera contable, sino que tiene una mayor trascendencia, puesto que implica asimismo a la Auditoría, ya que ésta puede constituirse en un soporte básico para la Administración.

En relación a todo lo anterior, se aprecia nuevamente la aproximación legal entre base imponible y el ámbito económico de la empresa, lo que constituye un factor nuclear en el impulso de la interrelación fiscal-contable-mercantil.

3.5. Comparativa entre la Ley 61/1978 y la Ley 43/1995.

Expuestos los aspectos fundamentales de la Ley 43/1995, se puede decir que retomó la interrelación entre los ámbitos fiscal y contable, que volvían a estar en la situación que le privó la Ley 61/1978 por motivos recaudatorios.

Dicha interrelación entre contabilidad y fiscalidad, había sido preparada por la Ley 19/1989 de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la CEE en materia de Sociedades, que puso las bases de carácter mercantil sobre las que se asienta la normativa fiscal que emana de la nueva imposición sobre

³⁸⁶ Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (vigente hasta 1 de julio de 2004). Artículo 111.1 *“Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.....4. Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, están obligados a colaborar con la Administración tributaria para suministrar toda clase de información con trascendencia tributaria de que dispongan... 5. La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad, cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal y familiar de las personas. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa”.*

sociedades. Igualmente, la reforma de la LGT, realizada por la Ley 25/1995, constituyó un paso importante a la hora de favorecer la interrelación de los ámbitos mercantil y tributario, pues el reconocimiento de la realidad económica que experimentan las sociedades por parte de la Administración Tributaria, ha sido un elemento necesario para el desarrollo de las relaciones entre unas y otras.

En resumen, se puede decir que las dos posibles opciones de regulación del Impuesto sobre Sociedades se encuentran recogidas una en la Ley 61/1978 y otra en la Ley 43/1995.

La primera de ellas supone el establecimiento por la normativa fiscal de una regulación completa de la totalidad de los componentes positivos y negativos de la base imponible; hay que tener presente que en ese momento no existían unas normas contables de obligado cumplimiento para todas las empresas. Sin embargo esta regulación no es incompatible con el hecho de partir del resultado contable para el cálculo de la cuota del impuesto. Prueba de ello son los modelos de declaración existentes para los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 1995, donde se partía del beneficio o pérdida contable, para someter después dicho resultado a los correspondientes ajustes fiscales.

La existencia de este sistema fue posible dada la similitud existente entre la estructura de la base imponible de la Ley 61/1978 y la forma de determinación del resultado contable. Es decir, la base imponible se definía por la suma de todos los ingresos, menos los gastos deducibles, así como por la adición de los incrementos o disminuciones de patrimonio; por su parte, el resultado contable se formaba por la suma de los resultados ordinarios y los resultados extraordinarios, encontrándose dentro de estos últimos los beneficios y pérdidas procedentes de inmovilizado.

La segunda opción de regulación de la base imponible, se encuentra en la Ley 43/1995 y supone la remisión a las normas contables, y regulación por el legislador de ciertos aspectos que considere oportuno. Para el establecimiento de este método, fue necesario el establecimiento de unas normas contables de obligado cumplimiento para todas las empresas. Es decir, ello fue posible por el cambio producido en el Derecho contable, a través de la mencionada Ley 19/1989 que dio lugar a la aprobación del PGC de 1990, con carácter obligatorio.

A grandes rasgos, las posiciones de las normas comentadas se resumen en el cuadro siguiente:

CUADRO XXI. Comparación entre las Leyes 61/78 y 43/95 sobre la relación contabilidad-fiscalidad.

Ley 61/1978 R.D. 2631/1982 (Reglamento)	Ley 43/1995 R.D. 537/1997 (Reglamento)
<ul style="list-style-type: none"> - Criterio de clasificación de rentas. - Intromisión en el terreno contable. - Aceptación parcial del PGC. - Establecimiento por la normativa fiscal de una regulación completa de la totalidad de los componentes positivos y negativos de la base imponible. Método basado en el beneficio fiscal 	<ul style="list-style-type: none"> - Concepto único de renta. - Tendencia hacia la armonización entre contabilidad y fiscalidad. - Aceptación total del PGC. - Reconocimiento expreso de la determinación de la base imponible a partir del resultado contable: remisión a las normas contables. Método basado en el beneficio contable.

3.6. Leyes posteriores a la Ley 43/1995: modificativas y coyunturales.

A partir de la aprobación de la Ley 43/1995 y antes de la reforma de 2004, diversos aspectos del Impuesto sobre Sociedades han sido regulados y modificados coyunturalmente mediante diversas normas. Por una parte, por Leyes de Presupuestos tal como establece la Disposición final novena de dicha Ley, y fundamentalmente a través de las distintas Leyes de Acompañamiento³⁸⁷ y por otra, por Leyes de reforma del Impuesto sobre la Renta que han afectado al Impuesto sobre Sociedades. La velocidad de los cambios normativos daña la sistematización de la reforma, pero sirve para atender

³⁸⁷ La Ley “de Acompañamiento”, de la Ley de Presupuestos, surgió como consecuencia de la progresiva delimitación material del contenido de las Leyes de Presupuestos operada por la doctrina del Tribunal Constitucional, y en especial por su Sentencia 76/1992, de 14 de mayo. Su finalidad es recoger todas aquellas materias que han quedado excluidas de las leyes anuales de presupuestos de acuerdo con la mencionada doctrina constitucional.

a otros principios de la misma, en especial, la competitividad empresarial y la internacionalización de las empresas.

Las distintas Leyes de Presupuestos no introdujeron ninguna novedad importante, limitándose a actualizar los coeficientes de corrección monetaria (art. 15.11 LIS) y a la concreción anual de los pagos fraccionados (art. 38 LIS). Las normas aprobadas y los aspectos más importantes modificados por las mismas son los siguientes:

- Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas Urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica³⁸⁸.
- Ley 10/1996, de 18 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas.
- Real Decreto 2607/1996, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la actualización de balances, regulada en el artículo 5 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, y en la disposición adicional primera de la Ley 10/1996, de 19 de diciembre³⁸⁹.
- Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.
- Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.
- Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias y 41/1998 de 9 de diciembre de Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, que supusieron la regulación separada de la tributación de los no residentes respecto de las personas físicas y jurídicas residentes en España.

³⁸⁸ Regula en su artículo 5 la actualización de balances, estableciendo un gravamen único sobre el saldo de la cuenta de actualización del 3%, con el objetivo de garantizar el adecuado control de la operación de actualización.

³⁸⁹ El régimen de actualización de balances fue explícitamente rechazado por la reforma, por lo que el Real Decreto 2607/1996, supuso una ruptura con los principios de la misma.

- Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social³⁹⁰.
- Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social³⁹¹.
- Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa³⁹².
- Ley 14/2000³⁹³, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.
- Ley 24/2001³⁹⁴, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.
- Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no residentes³⁹⁵.

³⁹⁰ Se añade un nuevo apartado 9, al artículo 19: “cuando se eliminen provisiones, por no haberse aplicado a su finalidad, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiese dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible”.

³⁹¹ Se añade un nuevo apartado 10, al artículo 19: “cuando la entidad sea beneficiaria o tenga reconocido el derecho de rescate de contratos de seguros de vida en los que, además, asuma el riesgo de inversión, integrará en todo caso en la base imponible la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y comienzo de cada periodo impositivo”.

³⁹² La Ley 6/2000 estableció la no integración en la base imponible de las rentas correspondientes al prestamista en determinadas operaciones de préstamo de valores, amplió el plazo para el cómputo de las deducciones para evitar la doble imposición internacional y estableció la no retención de los rendimientos derivados de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones y de la reducción de capital.

³⁹³ Se añade un nuevo apartado 3 al artículo 139: “Las entidades dominantes de los grupos de sociedades del artículo 42 del Código de Comercio estarán obligadas, a requerimiento de la Inspección de los Tributos formulada en el curso del procedimiento de comprobación, a facilitar la cuenta de pérdidas y ganancias y el balance de las entidades pertenecientes al mismo que no sean residentes en territorio español. También deberán facilitar los justificantes y demás antecedentes relativos a dicha documentación contable cuando pudieran tener trascendencia en relación con este impuesto”.

³⁹⁴ La Ley 24/2001, modificó entre otros aspectos, el tratamiento de la tributación de los beneficios extraordinarios y del régimen de consolidación fiscal. Asimismo, incorporó el régimen de estimación objetiva al artículo 10: “2. La base imponible se determinará por el régimen de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria. 4. En el régimen de estimación objetiva la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta Ley”.

³⁹⁵ Las reformas de la Ley 46/2002 afectaron, entre otros aspectos a: el hecho imponible (art. 6), la base imponible (art. 16), la deducción por creación de empleo de trabajadores minusválidos (art. 36 bis), la consolidación fiscal (art.81). Asimismo, suprimió el Régimen de la Transparencia Fiscal Interna y creó el Régimen de las Sociedades Patrimoniales; también introdujo un régimen transitorio para la aplicación de las deducciones pendientes.

- Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social³⁹⁶.
- Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica³⁹⁷.
- Ley 62/2003³⁹⁸, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Las modificaciones afectaron fundamentalmente a los siguientes aspectos:

- Sujetos pasivos (nuevas sujeciones y exenciones).
- Aclaración del criterio de imputación temporal de las rentas derivadas de transmisiones lucrativas y societarias.
- Requisitos de exención de los beneficios distribuidos por sociedades filiales residentes en España a sus sociedades matrices.
- Porcentaje de retención en la transmisión de bienes inmuebles situados en España por no residentes sin mediación de establecimiento permanente.
- Aportaciones no dinerarias en caso de fusiones.
- Base imponible:
 - Bases imponibles pendientes de compensación en los casos de fusiones y en los supuestos de pérdida del régimen de declaración consolidada.
 - Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión: ámbito de aplicación, amortizaciones del inmovilizado material nuevo y del inmovilizado inmaterial, amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión, libertad de amortización, tipo de gravamen.
 - Incentivos fiscales para la renovación de la flota mercante: amortización acelerada.
 - Imputación temporal de anulación de provisiones no abonadas a cuentas de ingresos.
 - Integración en la base imponible de la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y comienzo de cada periodo impositivo en los contratos de seguro de vida.

³⁹⁶ Las reformas incorporadas por la Ley 53/2002 se refirieron a deducciones, regímenes especiales y beneficios fiscales.

³⁹⁷ La Ley 36/2003, estableció el régimen fiscal de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

³⁹⁸ Entre otras modificaciones, la Ley 62/2003 introdujo la deducibilidad de los Planes de Pensiones y las reglas de subcapitalización y de transparencia internacional.

- Periodo impositivo.
 - Obligaciones contables.
 - Incorporación del régimen de estimación objetiva para la determinación de la base imponible (Ley 24/01).
 - Amortizaciones: modificación del límite de amortización del fondo de comercio.
 - Modificación del tiempo transcurrido desde el vencimiento de la obligación para la deducibilidad de la posible insolvencia.
 - Corrección de valor, de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español.
 - Excepción a la deducibilidad de las contribuciones de los promotores de planes de pensiones.
 - Aumento del plazo de compensación de bases imponibles negativas³⁹⁹.
- Tipo de gravamen.
 - Deducciones:
 - Deducciones procedentes de actividades de investigación y desarrollo, exportación, inversión en medio ambiente, contratación de trabajadores minusválidos, inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, y edición de libros.
 - Se crea un nuevo artículo 36 ter. que recoge la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
 - Deducción para evitar la doble imposición: interna, económica internacional de dividendos, derivada de operaciones de fusión.
 - Aumento del plazo de deducción de los importes pendientes derivados de las deducciones de la Ley.
 - Pago fraccionado.
 - Incorporación y modificación de regímenes fiscales específicos: transparencia fiscal, transparencia fiscal internacional, fusiones y escisiones, cooperativas, investigación y explotación de hidrocarburos, comunidades titulares de montes vecinales en mano común, entidades de tenencia de valores extranjeros, agrupación

³⁹⁹ El plazo de compensación de bases imponibles negativas se estableció inicialmente por la Ley 43/95 en 7 años, la Ley 40/1998 lo amplió a 10 años, y finalmente la Ley 24/01 estableció dicho plazo en 15 años.

de interés económico española, instituciones de inversión colectiva, uniones temporales de empresas, sociedades y fondos de capital-riesgo.

- Modificación del Capítulo VII en su totalidad, “Régimen de los grupos de sociedades”.
- Incorporación del Capítulo XVII (Título VIII), “Régimen de tributación de las entidades navieras en función del tonelaje”.
- Gestión del impuesto: obligación de colaboración, retenciones, declaraciones, autoliquidaciones, devoluciones de oficio, facultades de la administración para determinar la base imponible.

De las mencionadas normas han tenido especial incidencia en la relación fiscalidad-contabilidad por las modificaciones establecidas, la Ley 24/2001 y la Ley 62/2003. En este sentido, concretamente, las modificaciones más importantes han sido:

A) Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social:

- Incorpora el régimen de estimación objetiva al artículo 10: “2. *La base imponible se determinará por el régimen de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria. 4. En el régimen de estimación objetiva, la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta Ley*”.
- Modifica el Capítulo VII en su totalidad, régimen de los grupos de sociedades, que a partir de ahora pasa a denominarse *Régimen de consolidación fiscal*. Respecto a estas entidades y con la intención de que se refuercen rehaciendo sus estructuras y desprendiéndose de las ramas menos rentables, se establecieron dos medidas básicamente:
 - La primera, consistente en la reducción de la participación que debe tener la matriz en la filial para conseguir aplicar el régimen de consolidación fiscal (que no contable), que pasa de estar fijado en un 90% al 75%. Con

esta medida se consigue que en términos globales la fiscalidad del grupo se vea reducida al diferir el pago del impuesto, al adelantar la compensación de las posibles pérdidas de alguna entidad perteneciente al grupo fiscal.

- La segunda medida se refiere al tratamiento de las plusvalías (ingresos extraordinarios por venta del inmovilizado) que se produzcan como consecuencia de la renovación del inmovilizado. Estas plusvalías disminuyen su tributación de un 35% a un tipo fijo del 18% (o 13% para empresas de reducida dimensión), siempre que el importe obtenido por la venta de los mencionados activos se reinvierta en bienes afectos a actividades productivas de la compañía vendedora.
- Asimismo, se modifican: el límite anual para la amortización del fondo de comercio, que pasa de 10 a 20 años, el tiempo transcurrido desde el vencimiento de la obligación para la deducibilidad de la posible insolvencia, que pasa de un año a seis meses, el número de años para compensar las bases imponibles negativas que pasa de 10 a 15 años.
- Se modifican los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión: ámbito de aplicación y libertad de amortización.
- Se deroga la reinversión de beneficios extraordinarios, siendo sustituida por una deducción en la cuota íntegra.

B) Por su parte, la importancia fundamental de la Ley 62/2003, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, radica en las novedades contables incorporadas. En este sentido, establecía para los ejercicios que comenzaran a partir de 1 de enero de 2005, y exclusivamente respecto a las cuentas anuales consolidadas, de aquellos grupos que a la fecha de cierre, alguna de sus sociedades hubiese emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, la obligación de aplicar las normas internacionales de contabilidad. Igualmente, la Ley 62/2003, en sus artículos 106 y 107, modifica una serie de artículos del Código de Comercio y de la Ley de Sociedades Anónimas, relativos a la presentación de las cuentas de los grupos de sociedades, al objeto de incorporar la Directiva 2001/65 y ciertos aspectos de la Directiva 2003/51, así como encauzar la aplicación de las normas internacionales de contabilidad. Los cambios realizados

hasta la fecha para incorporar la opción regulada en el Reglamento Europeo en relación con la aplicación de las normas del IASB han sido:

- Modificar el concepto de grupo de sociedades, ampliando el que recogía el artículo 42 del Código de Comercio.
- Introducir, el criterio del valor razonable, modificando el artículo 46 del Código de Comercio, referido a las cuentas consolidadas.
- Modificar la Ley de Auditoría para crear el Consejo de la Contabilidad, el Comité Consultivo de Contabilidad y modificar el Comité de Auditoría de Cuentas.
- Modificar la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, regulando el “Régimen simplificado de la contabilidad”⁴⁰⁰.

Resumiendo, lo más importante de esta reforma, es que únicamente afecta a las cuentas consolidadas, excepto por lo que se refiere a las dos nuevas menciones en memoria de las cuentas individuales del artículo 200.15^a y 16^a del la Ley de Sociedades Anónimas. El principal reproche que desde el punto de vista de la técnica contable puede aducirse, manifiesta Sanz Gadea⁴⁰¹, es que se va a producir una fractura indeseable entre las cuentas anuales individuales y consolidadas. Si consideramos todas las circunstancias que debían ser tomadas en consideración, el reproche ha de ser muy benévolo. Por el contrario, el reproche ganará fuerza si la reforma contable se da por concluida. En efecto, la divergencia permanente entre las cuentas consolidadas y las anuales es fuente de desinformación. Nada por tanto más contrario a la contabilidad.

Respecto al efecto de esta reforma en la base imponible hay que señalar, que la base imponible consolidada no se determina en función del resultado contable consolidado, sino del individual de las sociedades que integran el grupo fiscal, por lo que no incide en el Impuesto sobre Sociedades, y por ello no va a implicar una modificación de la Ley 43/1995.

⁴⁰⁰ Dicho régimen fue objeto de desarrollo reglamentario a través del Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprobó el régimen simplificado de la contabilidad. En él, la problemática del efecto impositivo se simplificó, siendo el importe del impuesto a ingresar a la Hacienda Pública la partida de gasto de esa naturaleza a registrar contablemente. Posteriormente ha sido derogado con la aprobación del PGC para Pymes a través del Real Decreto 1515/07.

⁴⁰¹ Cfr. Sanz Gadea, E. “Ley 62/2003. Impuesto sobre Sociedades (I). La Reforma Contable y el Impuesto sobre Sociedades”, Revista del Centro de Estudios Financieros, nº 251, febrero 2004, pág. 99.

4. EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES APROBADO POR REAL DECRETO 4/2004.

4.1. Justificación y características.

Las sucesivas reformas sufridas por la Ley 43/1995, y su Reglamento de desarrollo, mencionadas anteriormente, exigieron la elaboración de un Texto Refundido del Impuesto, dando lugar al mismo en virtud del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, así como de un nuevo desarrollo reglamentario, llevado a cabo por el RD 1777/2004, de 30 de julio. Ambas normas respetan en lo esencial los principios que inspiraron la reforma del impuesto de 1995, constituyendo la base de la situación actual del Impuesto de Sociedades.

En el nuevo Texto aprobado, se refunde la Ley 43/1995, con diversas normas, algunas de las cuales se integran en su articulado y otras se introducen como disposiciones adicionales⁴⁰² y transitorias. Esta distribución se ha efectuado en función de la posibilidad o no de integrar el contenido de cada disposición en la estructura de la normativa básica del impuesto, así como de su alcance más o menos específico y de su

⁴⁰² Las normas derogadas fueron las siguientes:

- La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- El apartado primero de la disposición adicional vigésima sexta de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992.
- El apartado dos del artículo 20 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.
- El apartado 1 de la disposición transitoria única de la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, de medidas fiscales urgentes sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas.
- El párrafo segundo de la disposición adicional cuarta de la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales.
- El artículo 24 y las disposiciones transitorias octava, apartado 2, y novena de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.
- La disposición transitoria segunda de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa.
- Las disposiciones transitorias tercera, sexta y decimosexta de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.
- La disposición adicional quinta y las disposiciones transitorias primera, segunda y tercera de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.
- La disposición adicional vigésima quinta y la disposición transitoria séptima de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.
- El artículo duodécimo de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica.
- La disposición transitoria séptima de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

vigencia temporal. Igualmente, se han eliminado determinadas referencias contenidas en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que han perdido su vigencia como consecuencia de modificaciones posteriores.

Una de las características significativas del impuesto, sigue siendo la concepción sintética de la base imponible. Ello se corresponde plenamente con la remisión general que para su cuantificación se realiza a las normas mercantiles, en particular al resultado contable como ya se ha expuesto al tratar la Ley 43/1995. El acercamiento a estas no es únicamente formal, sino también material, concretándose, entre otras consideraciones, en una mayor flexibilidad en la admisión de gastos.

En una primera aproximación, al igual que ocurría con la Ley 43/1995, se puede decir que las rentas sujetas a gravamen coinciden con el resultado empresarial determinado con arreglo a las normas mercantiles. Sin embargo, el Texto Refundido no se limita a aceptarlo, sino que impone sobre él normas tributarias que lo modifican.

En este sentido, se puede señalar la integración en la renta de cantidades que no han tenido reflejo en la contabilidad, ya que existe una norma fiscal que así lo indica. Prueba de ello lo constituye el régimen aplicable a las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y a las uniones temporales de empresas, regulado en los artículos 47 y siguientes del Texto Refundido, y a la transparencia internacional prevista en el artículo 107 del mismo. El mismo efecto producen los supuestos de extensión del hecho imponible entre los que se pueden citar, entre otros, la estimación de rentas del artículo 5, según el cual se presumirán retribuidas por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario, las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades.

Asimismo, el artículo 17.3 indica que, cuando no pueda probarse la cuantía íntegra devengada, se establece una presunción de retención que afecta a las rentas sometidas a retención. Es decir, se podrá entender que las cantidades percibidas lo han sido con deducción de la retención procedente, considerando por lo tanto, como importe íntegro, la cantidad efectivamente percibida más el importe de la retención procedente.

Por otra parte, al igual que sucedía en el IRPF, se recoge una presunción de obtención de renta por la existencia en el patrimonio de la entidad de bienes y derechos no contabilizados o no declarados; presunción que procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición. Del mismo modo se presumirá la existencia

de rentas no declaradas, cuando hayan sido registradas, en los libros de contabilidad del sujeto pasivo, deudas inexistentes.

Respecto a la identificación de las rentas exentas o no sujetas, no se llevan a cabo de un modo sistemático, al tener una mayor relevancia en el Impuesto el sistema de exenciones subjetivas, por lo que se recogen en el apartado correspondiente al sujeto pasivo. Junto a ellas se encuentran otros supuestos dispersos por todo el texto legal, recogiendo incluso en otras normas complementarias, pudiéndose señalar, entre ellas, las ayudas derivadas de la política comunitaria y las rentas obtenidas en el extranjero a través de entidades participadas.

El resultado contable, pues, a los efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto, va a ser tamizado, al igual que la normativa anterior, por un conjunto de normas de carácter tributario contenidas en el Texto Refundido. Dichas normas introducen diferencias sobre valoración, sobre la calificación o sobre la imputación temporal de los ingresos y de los gastos.

Las normas que afectan a la valoración de las operaciones reflejadas en la contabilidad, son las que al establecer una norma de valoración propia y en muchos casos distinta de la contablemente aceptada, integran dentro de la base imponible cantidades positivas o negativas que no han tenido un reflejo contable. Las que inciden sobre la imputación temporal, computan o excluyen de la renta del ejercicio, operaciones únicamente por aplicación de criterios de imputación temporal fiscales y las normas sobre calificación definen a efectos fiscales una operación, adjudicándole por ello un tratamiento contable específico.

Estas correcciones sobre los conceptos contables se reflejarán en los ajustes extracontables, que como su nombre indica se efectúan para calcular la base imponible del Impuesto sin modificar la contabilidad de la entidad; constituyen el objeto de estudio del capítulo cuarto.

Aunque la intención del legislador es lograr un acercamiento entre las normas contables y las normas fiscales, van a seguir existiendo diferencias. Como ajustes extracontables recogidos en la Ley 4/2004, y que serán objeto de estudio en el siguiente capítulo, se encuentran los derivados de los siguientes aspectos:

- ✓ Modificación de la valoración contable de los bienes o derechos de la empresa.
- ✓ Amortizaciones.
- ✓ Contratos de arrendamiento financiero⁴⁰³.
- ✓ Provisiones⁴⁰⁴.
- ✓ La depreciación monetaria derivada de la transmisión de inmuebles.
- ✓ Cálculo de la renta derivada de determinadas alteraciones patrimoniales.
- ✓ Operaciones vinculadas.
- ✓ Efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado.
- ✓ Las actualizaciones o revalorizaciones de balance.
- ✓ La reinversión de beneficios extraordinarios.
- ✓ Las rentas exentas.
- ✓ El tratamiento fiscal de las inversiones para la implantación de empresas en el extranjero.
- ✓ Los gastos no deducibles.
- ✓ La imputación temporal de los ingresos y gastos. Su inscripción contable.
- ✓ El Impuesto sobre Sociedades y otros impuestos análogos.
- ✓ Otras reglas de valoración como la estimación de rentas, determinadas plusvalías obtenidas por la transmisión de elementos patrimoniales y traslado de una entidad residente en territorio español al extranjero.
- ✓ Otras reglas:
 - Provisiones o fondos internos⁴⁰⁵.
 - Bienes y derechos no contabilizados o no declarados.
 - Las rentas sometidas a retención.
 - La imputación de rentas: la transparencia fiscal internacional.
 - Aplicación de la norma de subcapitalización.

⁴⁰³ Con la aprobación del nuevo PGC por RD 1514, de 16 de noviembre, la contabilidad del arrendamiento financiero se modifica sustancialmente. Asimismo, se establece por RD 1515 una contabilidad específica del arrendamiento financiero para la microempresa.

⁴⁰⁴ En el PGC de 2007, el concepto de provisión que representa correcciones de valor pasa a denominarse deterioro, desapareciendo las provisiones para riesgos. El concepto de provisión se mantiene para obligaciones de pago ciertas de las que se desconoce su importe con exactitud.

⁴⁰⁵ Según el artículo 13.3 de la Ley, serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el RD 1/2002, de 29 de noviembre, así como las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones.

Por último, la base imponible puede verse modificada por la compensación de bases imponibles negativas de años anteriores. Las bases negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos⁴⁰⁶. No obstante, las entidades de nueva creación computarían el plazo de compensación a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva.

4.2. El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 1777/2004.

El Reglamento se aprueba tal como indica su Exposición de Motivos, *”con el fin de contribuir a la necesaria claridad de las normas tributarias y a la seguridad jurídica de la Administración Tributaria y especialmente los contribuyentes”*.

Al igual que ocurrió con la Ley 4/2004, la normativa anterior, Real Decreto 537/1997, había experimentado diversas modificaciones desde su entrada en vigor, por lo que el Consejo de Estado en dictámenes de 16 de octubre de 2003 y 26 de febrero de 2004, observó que se debían refundir en una única norma todas las disposiciones reglamentarias vigentes. Asimismo, se aprovechó la ocasión para introducir modificaciones técnicas de referencias efectuadas en la norma anterior y dar una nueva numeración del articulado; igualmente, se han convertido en euros los importes que aun figuraban en pesetas. Es de mención, la supresión de los preceptos reglamentarios de desarrollo del régimen de reinversión de beneficios extraordinarios.

La entrada en vigor de la nueva Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros de las entidades de crédito, que modifica la Circular anterior de 1991, hace necesaria una revisión del reglamento del impuesto para adaptarlo a las nuevas normas contables sobre la cobertura del riesgo de crédito en las entidades financieras; por dicho motivo el reglamento es objeto de una modificación que se lleva a cabo a través del Real Decreto 1122/2005 de 26 de septiembre.

⁴⁰⁶ La Ley 41/64 establecía cinco años como plazo máximo de compensación que ha sido ampliado sucesivamente por distintas leyes. Así, la Ley 43/1995 del IS establecía inicialmente siete años, que se amplió a diez años por la Ley 40/98 y finalmente a quince años por la Ley de acompañamiento 24/2001.

En concreto, el capítulo II del Título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se destina a regular las provisiones para insolvencias en entidades financieras, regulación que se basaba en la Circular 4/1991, que ha sido modificada. La Circular de 2004 introduce un cambio sustantivo en la regulación de las provisiones, pero al mismo tiempo, intenta mantener un alto grado de continuidad con la Circular anterior en cuanto a los objetivos contables de correcta valoración de las pérdidas en las carteras de crédito y de supervisión y prudencia.

No obstante, la importancia de la Circular 4 no es tanto por la modificación que ha supuesto en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, sino por el precedente que crea de adaptación en nuestro ordenamiento de Normas Internacionales, como se comenta en el epígrafe 4.4.1.

4.3. Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades antes de la Reforma Mercantil de 2007.

4.3.1. Modificaciones introducidas en el año 2005.

El hecho más destacado, que afecta al Impuesto sobre Sociedades, es la ausencia de una Ley de Acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado para el año 2006. En la Exposición de Motivos de la Ley, el Gobierno explicó que las leyes de acompañamiento se utilizaron en el pasado para regular materias que no tienen cabida en la Ley de Presupuestos, y que fueron el coladero por el cual se aprobaban, por la vía rápida, normas de gran trascendencia para los ciudadanos. Ante las críticas que esta técnica legislativa levantó, el Gobierno presentó su Proyecto de Ley sin acompañamiento. La Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006, solo hacía mención al IS en sus artículos 60 y 61, refiriéndose a los coeficientes de corrección monetaria y a los pagos fraccionados.

El año 2005 no fue un año de bruscas modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades y ninguna norma modificada o incorporada ha afectado a elementos esenciales del IS, pero sí ha sido importante por dos motivos fundamentales:

- Cúmulo de normas relativas a las instituciones de inversión colectiva, que consolidan el régimen fiscal privilegiado de dichas instituciones.
- La entrada en vigor de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros, así como la normativa referente a la fiscalidad de las entidades de crédito, que ponen de relieve la capacidad del TRIS para asumir el resultado contable derivado de las Normas Internacionales de Información financiera, como elemento central de la base imponible⁴⁰⁷.

Es importante comentar la normativa concerniente a la fiscalidad de las entidades de crédito por el precedente creado en nuestro ordenamiento. La Norma primera de la Circular 4/2004, del Banco de España, en su apartado 2 establece que *“las normas para la formulación de las cuentas individuales y consolidadas contenidas en esta Circular constituyen el desarrollo y adaptación al sector de entidades de créditos de las normas contables establecidas en el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y la normativa legal específica que, en su caso, sea de aplicación a dichas entidades”*.

Dicha Circular, contrariamente a lo establecido en su Norma primera, no desarrolla el Código de Comercio en materia de contabilidad, sino que, como así se afirma en su Exposición de Motivos, *“tiene por objeto modificar el régimen contable de las entidades de crédito españolas, adaptándolo al nuevo entorno contable derivado de la adopción por parte de la Unión Europea de las Normas Internacionales de Información Financiera...”*, hecho que se puede observar realizando una rápida lectura de la Circular.

La aprobación de la Circular 4/2004 dio lugar al planteamiento de una consulta a la Dirección General de Tributos, para determinar si el resultado contable derivado de la aplicación de la mencionada Circular, era el que debía ser tenido en cuenta a efectos de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. La contestación a dicha

⁴⁰⁷ Real Decreto 112/2005, de 26 de septiembre, por el que se modifican el Reglamento del IS, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en relación con la cobertura del riesgo de crédito de las entidades financieras, y el Real Decreto 1778/2004, de 30 de julio, por el que se establecen obligaciones de información respecto de las participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.

consulta vinculante, V2203-05⁴⁰⁸, afirma que “... *la base imponible del IS se calculará a partir del resultado contable derivado de aplicar las normas contenidas en la Circular 4/2004, corregido en los preceptos establecidos expresamente en el TRLIS* “. Esta contestación ha propiciado que las bases imponibles de las entidades de crédito se construyan en función de un resultado contable que es fruto de las NIIF.

En opinión de Sanz Gadea⁴⁰⁹, la mencionada consulta vinculante podrá ser contemplada con legítima preocupación desde las exigencias del principio de legalidad, pero habrá de reconocerse que la extraordinaria diligencia del Banco de España en adaptar las normas contables al denominado entorno contable de las NIIF, incluso para las cuentas individuales, adelantándose a la prevista reforma del Código de Comercio en materia de contabilidad, no dibujaba un panorama fácil para la autoridad fiscal en el ejercicio de sus competencias en materia de interpretación de la norma tributaria. De algún modo, los tiempos de la autoridad financiera y de la autoridad fiscal han sido distintos, y es en ese contexto en el que debe insertarse la consulta V2203-05, para su fructífera comprensión.

El análisis de las cuestiones más relevantes abordadas en la mencionada consulta, ponen claramente de manifiesto que la actual estructura del Impuesto sobre Sociedades es capaz de asumir, sin grandes cambios, el resultado contable derivado de la aplicación de las NIIF, y, más allá, el modelo contable NIIF. En este sentido, en opinión de Sanz Gadea, la referida consulta está llamada a ocupar un lugar de mérito en la historia de nuestra imposición sobre beneficios⁴¹⁰.

Con objeto de poder comparar en los siguientes apartados la contestación dada a la consulta V2203-05 con la solución dada por la reforma del Impuesto sobre Sociedades a estos mismos planteamientos, se van a exponer algunas de las cuestiones recogidas en dicha consulta:

- Gastos de emisión o amortización de instrumentos de capital propio. La Circular 4/2004 en su norma vigésimo primera, establece que los negocios

⁴⁰⁸ Cuestión Vinculante de Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas nº V2203-05, de 31 de octubre de 2005.

⁴⁰⁹ Cfr. Sanz Gadea, E. “Impuesto sobre Sociedades. Normas aparecidas en 2005”, Revista de Contabilidad y Tributación, Centro de Estudios Financieros, nº 276, Vol. 1 marzo 2006, pág. 48.

⁴¹⁰ Cfr. Sanz Gadea, op. cit., pág. 49.

realizados con instrumentos de capital propio, incluidas su emisión y amortización, serán registrados directamente contra el patrimonio neto de la entidad, sin que pueda ser reconocido ningún resultado, por lo que los costes de cualquier operación realizada con dichos instrumentos se deducen directamente del patrimonio neto. Por otra parte, el artículo 19.3 del vigente TRLIS establece que 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. De lo anterior se desprende, tal y como resuelve la contestación a la consulta, que los costes de emisión y amortización de acciones tendrán la consideración de fiscalmente deducibles del IS en la medida que los mismos tengan la naturaleza de gasto, según los criterios establecidos en la Circular 4/2004 y su registro contable sea con cargo a cuentas de reservas integrantes de los fondos propios de la entidad.

- Ajustes por cambio de valor⁴¹¹. Son ajustes que se derivan de la valoración a valor razonable de determinadas partidas clasificadas como “activos no corrientes destinados a la venta”. Estos ajustes de valor, dan lugar a ingresos y gastos que no se imputan a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, se imputan directamente al Patrimonio Neto, por lo que no van a formar parte del resultado del ejercicio. En estos casos, la Dirección General de Tributos contesta que “... *dado que la Circular 4/2004 establece el criterio de que los ajustes por valoración determinan ingresos y gastos que no se imputan en el resultado contable, los mismos no se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades...*”.

⁴¹¹ Circular 4/2004, del Banco de España. Norma Quincuagésima Quinta. Patrimonio Neto. B. Ajustes por valoración. “3. *La categoría Ajustes por valoración incluye los importes, netos del efecto fiscal, de los ajustes realizados a los activos y pasivos registrados transitoriamente en el patrimonio neto a través del estado de cambios en el patrimonio neto hasta que se produzca su extinción o realización, momento en el que se reconocen definitivamente entre los fondos propios a través de la cuenta de pérdidas y ganancias. Los importes procedentes de las entidades dependientes, multigrupo y asociadas se presentan, línea a línea, en las partidas que correspondan según su naturaleza. En esta categoría se incluyen las siguientes partidas:*

a) Activos financieros disponibles para la venta: Incluye el importe neto de las variaciones de valor razonable no realizadas de activos incluidos a efectos de valoración en la categoría de activos financieros disponibles para la venta...”.

Según nueva redacción dada por la Circular 6/2008 de 26 de noviembre: “3. *La categoría Ajustes por valoración incluye los importes, netos del efecto fiscal, de los ajustes realizados a los activos y pasivos registrados transitoriamente en el patrimonio neto a través del estado de ingresos y gastos reconocidos. Los importes procedentes de las entidades dependientes y multigrupo, integradas proporcionalmente se presentan, línea a línea, en las partidas que correspondan según su naturaleza*”.

- Instrumentos derivados, no de cobertura⁴¹². Estos instrumentos financieros se valoran por el valor razonable pero con imputación a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, en este caso la Dirección General de Tributos entiende que “ ... los ingresos y gastos se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en el que tenga lugar el cambio en el valor razonable ... ”.

Como puede observarse, la Dirección General de Tributos es clara y precisa en el tratamiento fiscal de los ingresos y gastos derivados del ajuste de determinados activos a valor razonable: si dichos ajustes se imputan a la cuenta de resultados del ejercicio, van a formar parte de la base imponible del impuesto y en caso de que se imputen directamente al Patrimonio Neto no formarán parte de la base imponible del Impuesto.

Esta filosofía es acorde con lo establecido en la Ley 16/2007, en la que al modificar el art. 15.1 del TRLIS dice:

“Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio. No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias...”

Por último, son de mención igualmente las siguientes leyes:

⁴¹² Circular 4/2004, del Banco de España. Norma vigésima segunda. Reconocimiento, clasificación y valoración de los instrumentos financieros. “3. Los activos financieros salvo los explícitamente excluidos en los apartados 7 y 8 de la norma vigésima se incluirán a efectos de su valoración en alguna de las siguientes carteras:

a) Activos financieros a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias:

i) Cartera de negociación. En esta categoría se incluirán todos los activos financieros que cumplan alguna de las siguientes características: 1. Se originan o adquieren con el objetivo de realizarlos a corto plazo. 2. Son parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente para la que hay evidencia de actuaciones recientes para obtener ganancias a corto plazo. 3. **Son instrumentos derivados no designados como instrumentos de cobertura contable de acuerdo con lo señalado en las normas trigésima primera y trigésima segunda...**”.

Según la redacción dada por la Circular 6/2008 de 26 de noviembre: “Son instrumentos derivados que no cumplen la definición de contrato de garantía financiera de la norma vigésima quinta ni han sido designados como instrumentos de cobertura contable de acuerdo con lo señalado en las normas trigésima primera y trigésima segunda”.

- Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea. Dicha norma, en su Disposición Final Segunda, modificó el apartado 11 del artículo 15 de la Ley del IS, “Pérdida o inutilización definitiva de bienes objeto de determinados contratos de arrendamiento financiero”.
- Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso de la productividad, que ha realizado determinadas modificaciones en el IS, sin trascendencia importante, entre las que cabe señalar:
 - Establecimiento de un nuevo tipo de instituciones de inversión colectiva de carácter inmobiliario que podrán desarrollar la actividad de promoción inmobiliaria de viviendas para destinarlas al arrendamiento. A esta modalidad se le aplicará un tipo de gravamen del uno por ciento del Impuesto sobre Sociedades, condicionado al cumplimiento de ciertos requisitos (artículo 28.5).
 - Modificación de las deducciones: por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, y para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.
 - Modificación del Capítulo III del Título VII “Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas”.

4.3.2. Modificaciones introducidas en el año 2006.

Como paso previo a la nueva reforma fiscal derivada como en otras ocasiones de la reforma contable, se introdujeron modificaciones en el Impuesto de Sociedades, fundamentalmente a través de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Al igual que en el año 2005 no existe una Ley de Acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado para el año 2007, y la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007, solo hacía mención

al IS en sus artículos 61 y 62, refiriéndose a los coeficientes de corrección monetaria y a los pagos fraccionados.

Respecto a la Ley 35/2006, las normas relativas al IS se encuentran en la disposición derogatoria segunda y en la disposición final segunda y se refieren fundamentalmente a dos aspectos:

a) Normas relativas a la reforma del Impuesto sobre Sociedades entre las que se pueden señalar:

- Disminución del tipo de gravamen, que va a dar lugar a normas complementarias relativas a la deducción para eliminar la doble imposición interna e internacional, así como al ajuste del tipo de la deducción por reinversión. El tipo de gravamen será del 32,5% para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007 y del 30% para los periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2008⁴¹³. El nuevo tipo de gravamen no viene acompañado por normas de carácter transitorio. En consecuencia, las rentas que tributarán al nuevo tipo serán las imputables a los períodos impositivos señalados, aunque se hubiesen generado en períodos anteriores o procediesen de ajustes de carácter positivo con origen en otros de carácter negativo, habidos en periodos impositivos en los que el tipo de gravamen fue del 35%. Esto dará lugar al correspondiente ajuste contable derivado de las diferencias temporales contabilizadas. Asimismo, esta reducción del tipo de gravamen va acompañada de una progresiva eliminación de determinadas bonificaciones y deducciones que provocan efectos distorsionadores, manteniendo sólo aquellas deducciones que persiguen eliminar una doble imposición, en aras de lograr la mayor equidad del tributo. Así, a partir de 2007 desaparece, a través de diferentes momentos temporales, la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero, dado que el impuesto contiene otras fórmulas incentivadoras de la internacionalización de las empresas.

⁴¹³ Se trata de una rebaja significativa, pero que no saca a nuestro tipo de gravamen de la banda alta de los tipos de gravamen existentes en los Estados miembros de la Unión Europea.

- Supresión, inmediata o gradual, de buena parte de los incentivos fiscales o endurecimiento de las condiciones para su disfrute. Entre los incentivos fiscales que perduran puede señalarse entre otros: la libertad de amortización (art. 11.2), la deducción por reinversión, aunque ha sufrido una profunda modificación. (art. 42), incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión (art. 108 y ss.), el régimen fiscal de los contratos de arrendamiento financiero (art. 115). Las diferencias temporales derivadas de estas operaciones deberán seguir registrándose.
- Supresión del régimen de la sociedad patrimonial introducido en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley 46/2002. Dicho régimen, vino a sustituir al régimen de transparencia fiscal, con la finalidad de evitar el diferimiento de la tributación, por parte de las personas físicas, de las rentas procedentes de bienes y derechos no afectos a actividades económicas mediante la interposición de una sociedad. Tras cuatro años de vida, la Ley 35/2006, en su apartado 1 de la Disposición Derogatoria Segunda, deroga este régimen especial y con él los artículos 61, 62 y 63 del TRLIS, estableciendo un régimen transitorio y un régimen para su disolución y liquidación si no pasan a tributar por el Régimen General del IS. En opinión de Valentín Pitch⁴¹⁴, la mayoría de estas sociedades van a transformarse en empresas normales y pocas van a utilizar la posibilidad de disolución.

La reforma del Impuesto responde a la necesidad de defender la posición competitiva de las empresas españolas en el ámbito comunitario, alcanzando una mayor coordinación fiscal con los países de nuestro entorno. El principio de coordinación internacional exige que se tomen en consideración las tendencias básicas de los sistemas fiscales de nuestro entorno, más aún en el contexto de un Mercado único europeo. Este principio halla su fundamento en la internacionalización de la economía. Medidas tales como la reducción de tipos de gravamen, que se ha ido produciendo paulatinamente en los diferentes Estados, y la simplificación de los incentivos fiscales son consecuencias de este principio. No obstante, como señala Quintas Bermúdez⁴¹⁵, el nuevo tipo impositivo seguirá estando por encima de los valores medios de los países de la OCDE.

⁴¹⁴ Cfr. Pich Rosell, Valentín. “Esta reforma del Impuesto sobre Sociedades sabe a poco”, Revista Partida Doble, nº 184, enero 2007, pág.15.

⁴¹⁵ Vid. Quintas Bermúdez, J. “Impuesto sobre Sociedades: Reducciones, deducciones y bonificaciones, y su aplicación en el ejercicio 2006”, Revista Observatorio Contable, febrero 2007, pág. 51.

b) Normas que acomodan el Impuesto sobre Sociedades a la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La tributación de los dividendos y de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de valores en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al tipo del 18% determina en el Impuesto sobre Sociedades las siguientes normas de acomodación:

- Excepción a la restricción de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos basada en la integración de la ganancia patrimonial en la base del ahorro (art. 30.4. letra e) punto 2º).
- Establecimiento de un nuevo porcentaje para la deducción de inversiones, de manera tal que la tributación resultante sea congruente con el tipo de gravamen de la base del ahorro.
- Establecimiento de un nuevo tipo de retención congruente con el tipo de gravamen de la base del ahorro.

Respecto a la deducción por reinversión, los elementos básicos del incentivo fiscal están descritos en el apartado 1 del artículo 42: deducción de la cuota íntegra del 12%⁴¹⁶, con carácter general, sobre el importe de rentas positivas obtenidas como consecuencia de una transmisión a título oneroso de determinados elementos patrimoniales y que se hayan integrado en la base imponible.

Se puede observar que el porcentaje de deducción se ha calculado para que el tipo efectivo de tributación sea el 18%, es decir, el tipo de gravamen de la base del ahorro en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Hay que señalar, que mientras en el Impuesto sobre Sociedades, la deducción por reinversión está asociada a la realización de actividades económicas, esta circunstancia no se produce en el régimen de las ganancias de capital en el IRPF⁴¹⁷.

Por su parte, la Ley 36/2006 solamente contiene cuatro normas en relación con el Impuesto sobre Sociedades, frente a las nueve que tiene en el Impuesto sobre la Renta

⁴¹⁶ Ley 4/2004. Artículo 42. 1. Deducción en la cuota íntegra. “*Se deducirá de la cuota íntegra el 20 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales...*”.

⁴¹⁷ Ley 35/2006. Artículo 68.2 Deducciones en actividades económicas. “*A los contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades con igualdad de porcentajes y límites de deducción, con excepción de la deducción prevista en el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*”.

de no Residentes y a las quince de la Ley General Tributaria. La mayor parte de las medidas que establece dicha Ley, tienen su origen en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, que fue sometido a información pública y que contenía tanto medidas normativas como otras de carácter puramente organizativo.

Las normas en relación con el Impuesto de Sociedades son las siguientes:

- Modificación del apartado 1 del artículo 8 relativo a la residencia fiscal, en el que se recoge una presunción de residencia de entidades teóricamente domiciliadas en territorios de nula tributación o paraísos fiscales cuando la mayor parte de sus activos se encuentren en territorio español.
- Nueva redacción del artículo 16, relativo a las operaciones vinculadas con un doble objetivo: el primero, referente a la valoración de estas operaciones según precios de mercado, y el segundo objetivo, el adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia.
- Modificación del apartado 2 del artículo 17 en sintonía con la modificación del artículo 16.
- Modificación del apartado 3 del artículo 20 sobre subcapitalización.

Cabe pensar que medidas más complejas se han pospuesto hasta la anunciada reforma del Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, la Ley 25/2006 incorpora las modificaciones realizadas por la Directiva 2005/19/CE a la Directiva 90/434/CEE, al Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

4.3.3. Modificaciones introducidas en el año 2007.

La modificación más importante realizada en el año 2007 en el Impuesto sobre Sociedades ha sido la adaptación del Texto Refundido de la Ley a la Reforma Contable

introducida por la Ley 16/2007, de 4 de julio, que se comenta en el epígrafe VI de este capítulo. Además de las modificaciones exigidas por la reforma contable, se ha introducido un nuevo incentivo fiscal consistente en una reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles⁴¹⁸, y se le ha vuelto a dar una nueva redacción al artículo 42 de la Ley sobre Sociedades referente a la deducción por reinversión⁴¹⁹, que había sido modificado por la Ley 35/2006, como ya se ha comentado.

El incentivo fiscal introducido consiste en una minoración de la base imponible del 50% de los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, y se deriva del número ocho del apartado 1 de la disposición adicional octava de la Ley 16/2007, el cual incorpora una nueva redacción al artículo 23 de Texto Refundido de la Ley del Impuesto⁴²⁰. Esta minoración de la base imponible va a dar lugar a un nuevo ajuste fiscal a practicar al resultado contable para calcular la base imponible.

Este nuevo incentivo fiscal nace con la vocación de incentivar la realización de actividades de investigación tendentes a la creación de patentes y asimilados, quizás en compensación por la desaparición del incentivo por gastos de I+D en los términos previstos en la Ley 35/2006⁴²¹. Asimismo, se continúa con el proceso de reducción paulatina de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, dentro del proceso de desaparición previsto en la Ley.

Por otra parte, Ley 51/2007, de 26 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2008, únicamente se refiere al Impuesto sobre Sociedades en sus artículos 68 y 69, dedicados como en años anteriores a los coeficientes de corrección monetaria

⁴¹⁸ La Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, contiene varias normas portadoras de incentivos fiscales.

⁴¹⁹ Calvo Vérguez, Juan. "La aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el Impuesto sobre Sociedades: idas y venidas", Revista Quincena Fiscal, núm. 20, noviembre 2007.

⁴²⁰ Ley 16/2007. Artículo 23. Reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles." *1. Los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 50 por ciento de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:...*"

⁴²¹ Ley 35/2006. Disposición final segunda 14. 2. "*Las deducciones reguladas en el artículo 35 de esta ley, se determinarán multiplicando los porcentajes de deducción establecidos en dicho artículo por el coeficiente siguiente: 0,92, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007. 0,85, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008*".

con la misión de deflactar las plusvalías producidas en la transmisión de los bienes inmuebles que tengan la naturaleza de elementos del inmovilizado material⁴²² y a los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades. Es decir, se limita a acometer las actualizaciones obligadas de los preceptos de la Ley del Impuesto.

En opinión de Sanz Gadea⁴²³, “se trata de dos normas que registran una notable estabilidad en el tiempo, estando la causa de la estabilidad de la regulación de la corrección monetaria enraizada, en el sólido fundamento, que supone no gravar las rentas puramente nominales derivadas de la depreciación del signo monetario. Así, las actualizaciones de balances, en cuanto expresión típica, y formalmente recogida en una cuenta contable, de la renta puramente nominal, no visitan el campo tributario desde 1996, y nunca desde entonces han estado en la agenda de la política fiscal, a lo cual probablemente también haya contribuido el propio artículo 15.9 a) del Texto Refundido⁴²⁴, lo que es una aportación no despreciable a la simplificación del sistema de imposición sobre los beneficios”.

⁴²² Con la modificación introducida en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley 16/2007, los coeficientes de corrección monetaria son aplicables en las transmisiones de inmuebles que pertenezcan al subgrupo 21. Inmovilizaciones materiales, al subgrupo 22. Inversiones inmobiliarias o al subgrupo 58. Activos no corrientes mantenidos para la venta, del PGC de 2007.

⁴²³ Cfr. Sanz Gadea, Eduardo. “Modificaciones del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en 2007”, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, nº 300, marzo 2008, pág. 6.

⁴²⁴ Artículo 15.9 a). “A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas: a). Se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los bienes inmuebles transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a aquéllos por los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado”.

5. LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA.

5.1. Antecedentes.

Los esfuerzos de la Unión Europea en la modificación de su normativa contable se dirigen a la creación de un marco más flexible desde el que se pueda responder con mayor rapidez a la evolución actual y futura, para poder cumplir con las conclusiones del Consejo Europeo de Lisboa, donde se destacó la importancia de un mercado de capitales eficiente y transparente para estimular el crecimiento y el empleo en la Unión Europea.

En sintonía con la tendencia internacional y con la necesidad de una modernización de la normativa contable española, se creó en marzo de 2001 una Comisión de Expertos con el objeto de elaborar un informe sobre la situación actual de la contabilidad⁴²⁵. La Comisión publicó su Informe en junio de 2002, el llamado “Libro Blanco de la contabilidad”, donde se exponen las recomendaciones que deben seguirse.

En un primer proceso de adaptación del contenido de la normativa contable española a las exigencias de las Directivas, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social introdujo, como se ha comentado en el epígrafe 3.4 de este capítulo, una serie de modificaciones en el Código de Comercio con el objeto de definir el grupo de sociedades. Asimismo, introdujo una nueva regla en el artículo 46 con objeto de permitir la valoración posterior de determinados activos y pasivos financieros por su valor razonable. Por otra parte, en las dos disposiciones finales de la propia Ley de Medidas se determina el ámbito de aplicación de las normas internacionales⁴²⁶. No obstante, el hecho de que el proceso de adopción de las normas internacionales de contabilidad solo alcanzara a las cuentas consolidadas, ya que las cuentas individuales se seguían elaborando conforme a la normativa vigente, determino que las implicaciones mercantiles y fiscales, en principio, fueran nulas.

⁴²⁵ Se puede ver el epígrafe 4, del Capítulo segundo de este trabajo.

⁴²⁶ A partir del 1 de enero de 2005, las cuentas consolidadas de los grupos en los que alguna de las sociedades que conforman el mismo haya emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro, habrán de elaborarse conforme a las NIC adoptadas.

Respecto al siguiente paso, la recomendación del Grupo de Expertos, reflejada en el Libro Blanco, se centró en la necesidad de una reforma de las normas contables españolas, para hacerlas convergentes con los criterios contables de las NIC adoptadas en el ámbito europeo. Dicha reforma ha tenido su inicio con la Ley 16/2007, de 4 de julio, “de reforma contable y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea” que ha dado lugar mediante Real Decreto 1514/2007, al Plan General de Contabilidad y, mediante Real Decreto 1515/2007, al Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas⁴²⁷. Esta reforma de la normativa contable aplicable en la elaboración de las cuentas anuales individuales, tiene una repercusión indirecta en las normas fiscales que tienen como base ciertas magnitudes contables que se han visto alteradas.

5.2. La Contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades.

Como se ha expuesto a lo largo del capítulo, son dos las opciones para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: la basada en el beneficio fiscal y la basada en el beneficio contable.

En la opción basada en el beneficio fiscal, son las normas fiscales las que determinan con todo detalle la base imponible del Impuesto, con independencia de las normas mercantiles y contables que apliquen las empresas, de forma que los cambios en estas últimas no influyan en la determinación del Impuesto; no obstante la pretendida autosuficiencia de la norma fiscal difícilmente se conseguiría teniendo en cuenta la compleja realidad de la actividad económica y su constante evolución. Asimismo, la propia Administración se vería perjudicada en su labor de comprobación al no poder contar con la contabilidad para controlar el cálculo de la base imponible.

La segunda opción se justifica, fundamentalmente, en el hecho de que el Impuesto sobre Sociedades es un gravamen antecedente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por ello, la base imponible debe ser una magnitud muy próxima al resultado contable, puesto que dicho resultado es la renta de la que puede disponer el

⁴²⁷ Véase el epígrafe 7, del Capítulo segundo de este trabajo.

socio. Asimismo, es el mejor medio que tiene la Administración Tributaria para comprobar la base imponible. No obstante, como se ha expuesto, los detractores de esta opción indican que supone una dejación de la norma fiscal a favor de las normas mercantiles y contables.

Estas dos opciones han estado presentes en la normativa española: la basada en el beneficio fiscal en la Ley de 1978 y su Reglamento de 1982, y la fundamentada en el beneficio contable en la Ley de 1995 y su Reglamento de 1977.

La Ley 61/78 señalaba que, para la determinación de los rendimientos netos se deducirían de los rendimientos íntegros, los gastos necesarios para la obtención de aquellos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procediesen, enumerándose a continuación dichos gastos. A su vez, el Reglamento desarrollaba la determinación del beneficio fiscal, conteniendo, como ya se ha expuesto, numerosas definiciones contables coincidentes o no con las normas contables vigentes. Este distanciamiento entre la base imponible y el beneficio contable obligó a las empresas a realizar una serie de tareas administrativas adicionales, para realizar los ajustes extracontables necesarios que permitiesen obtener la base imponible del Impuesto a partir del beneficio contable. Asimismo, el uso de la contabilidad para la Administración tenía menor utilidad a medida que aumentaba el distanciamiento entre base imponible y resultado contable.

La Ley 43/1995, cambió radicalmente el Impuesto sobre el Beneficio, adoptando la opción basada en el resultado contable, aunque estableció determinadas correcciones que se regulaban expresamente en la norma fiscal. Asimismo, estableció dentro de los regímenes tributarios especiales, el régimen de consolidación fiscal, al cual podían optar los grupos fiscales, no tributando por el régimen individual las entidades que se integrasen en tales grupos. No obstante, la base imponible del grupo fiscal no se definió a partir del beneficio consolidado, sino que la Ley estableció expresamente que la base imponible consolidada sería igual a la suma de las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal, más determinadas correcciones posteriores. Por ello, para que un cambio contable pueda repercutir en la determinación de la base imponible consolidada del IS, es

imprescindible que previamente haya incidido en la determinación de la base imponible individual de las sociedades que componen el grupo.

En consecuencia, la Ley 62/2003 no afectó a la base imponible del Impuesto, pero sí va a afectar la Ley 16/2007, como se analiza en el epígrafe 6 de este trabajo.

5.3. La armonización fiscal en Europa.

5.3.1. Antecedentes.

Siguiendo a Alonso González⁴²⁸, se entiende por armonización fiscal la adopción de un conjunto de medidas que contribuyan a eliminar las distorsiones existentes en los países que integran una unión económica, como consecuencia de la diversidad de sus sistemas fiscales, y que obstaculizan la consecución de un mercado común; para ello, se produciría una cierta integración parcial de la actividad financiera de los países miembros. Para Fernández y Álvarez⁴²⁹, la armonización fiscal es uno de los elementos de la aproximación de las legislaciones nacionales de los Estados miembros de la Unión Europea, para el logro de los objetivos políticos y económicos que ésta tiene planteada. Este concepto, en opinión de los citados autores, tiene dos implicaciones fundamentales:

- La primera, es que no conduce a una unificación de los sistemas fiscales nacionales, sino a un acercamiento gradual de los mismos, conservando los distintos países un grado importante de independencia a la hora de establecer los parámetros básicos de su sistema tributario.
- La segunda, es el carácter instrumental del proceso armonizador; no es un objetivo en sí mismo, sino un instrumento para conseguir los objetivos comunes de la consecución de un mercado único.

La armonización fiscal europea incluye un conjunto de directivas y medidas concretas de armonización, producto básico de un proceso intenso de estudios y negociaciones entre los países de la Comunidad; puede ser a través de reglas y

⁴²⁸ Vid. Alonso González, L. M., Corona Ramón, J.F. y Valera Tabueña, F. La armonización fiscal en la Unión Europea, Cedecs Editorial, Barcelona 1997, págs. 20-24.

⁴²⁹ Cfr. Fernández Rodríguez, Elena y Álvarez García, Santiago. “Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal”, Documento nº 17/02, Instituto de Estudios Fiscales y Universidad de Oviedo, 2002, pág. 6.

principios (formal) o material a través de las prácticas de reporting realizadas. La armonización formal es importante para lograr la armonización material, sin embargo si la coordinación de las normativas de los distintos países aumenta las alternativas elegibles, la armonización formal puede llevar a la armonización material. Se denomina armonización espontánea cuando la armonización material se logra sin que se produzca la armonización formal⁴³⁰; esto es lo que ocurrió en la normativa interna de los distintos Estados, en una primera fase, por la falta de aprobación de las distintas propuestas presentadas.

El punto de partida de los estudios y trabajos que han tenido por objeto la armonización de la imposición sobre sociedades se puede situar en 1962 con la publicación del *Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea sobre armonización fiscal*, conocido como Informe Neumark⁴³¹. Su objeto de estudio fue la doble imposición de dividendos y la integración de la imposición personal y societaria de la renta empresarial. Respecto a la doble imposición, aportó ideas novedosas señalando que el método más adecuado a las exigencias de un mercado común sería el que centralizara las operaciones de determinación de la base imponible en un solo Estado, siendo este, el de su domicilio social o el de mayor volumen de operaciones; a continuación, debía realizarse un reparto de la base imponible entre los Estados interesados.

En su calendario de reformas, el informe proponía, en una primera fase, la adopción de disposiciones relativas a la armonización de la imposición en la fuente sobre dividendos e intereses, estableciendo una normativa tan uniforme como fuera posible en materia de valoraciones y amortizaciones y de otros elementos de la base imponible. Posteriormente, en una segunda fase se proponía la implantación de un impuesto sobre sociedades armonizado.

El Informe Neumark, no motivó, de manera inmediata, propuestas armonizadoras por parte de la Comisión, pero sí sentó las bases para la supresión de la doble

⁴³⁰ Vid. Corona Romero, E. y Palomares Laguna, J. “La armonización espontánea y la primera adopción de las NIC/NIIF. Un análisis empírico”, Revista Quincena Fiscal, febrero 2009, pág. 39.

⁴³¹ Vid. Neumark Report, “Report of the Fiscal and Financial Committee in the EEC on Tax Harmonisation”, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1963. Dirigido por Fritz Neumark, fue creado el 5 de abril de 1960 por la Comisión.

imposición de dividendos. A partir de su publicación se suceden diversos informes y propuestas entre las que cabe señalar, en el periodo 1964-1985, las siguientes⁴³²:

- “Iniciativa 64”. Presentación por parte de la Comisión al Consejo de las directrices para la armonización de los impuestos directos.
- 1966, “Informe Segré”⁴³³, donde se sostiene que la neutralidad de los sistemas fiscales es imprescindible para crear las condiciones propias de un mercado interior donde exista la libre circulación de capitales; por ello se insistió en la necesidad de una estructura similar en los impuestos sobre Sociedades de los Estados miembros, pero no se pronuncia por un sistema de integración concreto entre los impuestos sobre la renta y de sociedades.
- 1967, “Programa de armonización de los impuestos directos”, presentado por la Comisión, en el que se aborda por primer vez la armonización del Impuesto sobre Sociedades en un programa de actuación. El contenido del programa se desarrolla en la línea del Informe Neumark sugiriendo, además, la armonización de la estructura del impuesto y la aproximación de los tipos. Este programa dio lugar a la presentación en 1969 de las dos primeras propuestas de directiva en este ámbito.
- 1970, Propuesta de Reglamento relativo al Estatuto de la Sociedad Europea.
- 1971, “Informe Van den Tempel”⁴³⁴, el cual tiene un doble interés: el análisis de las implicaciones internacionales del gravamen de los beneficios societarios y la búsqueda de nuevos métodos para atenuar la doble imposición. Entre sus conclusiones se destaca la negativa a la integración del Impuesto sobre Sociedades, proponiendo un sistema clásico de doble imposición íntegra de los dividendos, amparándose en su sencillez y en su adaptabilidad al principio de no discriminación internacional en el gravamen de las sociedades. En concreto, se

⁴³² Vid. Franch Fluxá, Juan. “La necesaria armonización de la fiscalidad empresarial como respuesta a la europeización de los mercados, empresas y economías”, Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, núm. 302, 2008, págs. 75-82.

Esteve Pardo, M^o Luisa. El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, págs., 45-67.

Albi Ibáñez y otros. La armonización fiscal en los años noventa, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 1991.

Sanz Gadea, Eduardo. Impuesto sobre Sociedades (comentarios y casos prácticos), Tomo I, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, págs. 53-59.

⁴³³ Vid. Informe Segré sobre el desarrollo de un mercado europeo de capitales *Le développement d'un marché européen des capitaux (Rapport d'un groupe d'experts constitué par la Commission de la CEE)*.

⁴³⁴ Vid. Van den Tempel Report, “Corporation Tax and Individual Tax in the European Communities”, Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 1970.

propone un nuevo sistema de gravamen sobre los beneficios empresariales independientemente del ámbito en el que se hayan generado y de las implicaciones que representa ese elemento territorial considerado de manera extensiva o global. Se trata asimismo, de un sistema de gravamen absolutamente autónomo del beneficio obtenido por la sociedad y el distribuido por ésta a sus socios, como sistema uniforme a la comunidad. La propuesta aceptada inicialmente por la Comisión, fue desestimada más adelante, fundamentalmente por su olvido del principio de neutralidad.

- 1975, “Propuesta de Directiva relativa a la armonización de los sistemas de impuestos sobre sociedades y de los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos”, la cual diverge del Informe Van den Tempel. Tuvo una vigencia de 15 años y finalmente en 1990 fue retirada por la Comisión⁴³⁵, como expresión de su nueva estrategia: abandono de los programas de armonización global.
- 1976, “Propuesta de Directiva relativa a la eliminación de dobles imposiciones en el caso de corrección de beneficios entre empresas asociadas”. Su importancia reside en el reconocimiento de la necesidad de practicar, obligatoriamente, ajustes bilaterales con objeto de evitar la doble imposición internacional. La propuesta fue el origen del Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición internacional.
- 1978, “Propuesta de aplicación a las instituciones de inversión colectiva de la directiva de 1975”. No aprobada igualmente.
- 1980, “Informe Burke”, de la Comisión al Consejo, sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad. Su objeto fue describir las acciones que debería emprender la Comunidad a lo largo de los próximos años para conseguir las condiciones fiscales de una verdadera integración económica, así, como presentar los obstáculos que se oponen al logro de este objetivo y los medios para superarlos. En su opinión, la nueva estrategia a seguir debería orientarse a la armonización prioritaria de las estructuras de los sistemas y bases imponibles como objetivos complementarios, en sintonía con la opinión del Parlamento Europeo. Posteriormente este alineamiento de las legislaciones fiscales

⁴³⁵ Consultado el Parlamento Europeo sobre la propuesta de Directiva, éste se negó a emitir cualquier opinión sobre la misma, subordinando la adopción de medidas armonizadoras sobre la estructura y el tipo del impuesto a la armonización simultánea de las reglas relativas a la base. Documentos del Parlamento Europeo 104/79.

se extendería a los tipos impositivos. Es decir, la armonización fiscal quedaría como consecuencia de la integración económica. La única medida concreta que recogió respecto al Impuesto de Sociedades consistió en considerar necesario la aprobación de la propuesta de directiva de 1975 mencionada anteriormente. El rigor de este informe, señala Franch Fluxá⁴³⁶, queda patente cuando destaca la disparidad normativa en la determinación del beneficio a gravar. Por ello, se destaca asimismo, que la armonización del impuesto implica la definición de una base imponible común en todos los países miembros, aunque reconoce las dificultades existentes para conseguirla⁴³⁷.

- 1984, “Propuesta de Directiva relativa a la armonización de la legislaciones de los Estados miembros en materia de régimen fiscal de compensación de pérdidas de las empresas”. Modificada un año después, contempla la compensación de pérdidas de un ejercicio con las bases imponibles positivas de los tres ejercicios anteriores y/o los posteriores. Con esta propuesta, se ratificaron las previsiones del Informe Burke.
- 1985, “El Libro Blanco sobre perfeccionamiento del mercado interior”⁴³⁸. El documento no ofrece ninguna novedad, realizándose la única referencia del mismo al Impuesto sobre Sociedades en el capítulo segundo relativo a la eliminación de los obstáculos técnicos, concretamente dentro de las condiciones adecuadas para una cooperación industrial. Al igual que el “Informe Burke” vincula sus propuestas a la realización de la política industrial común. La simultaneidad de su elaboración con la preparación y aprobación del Acta Única hizo que sus propuestas recopiladoras no se materializaran.

En todo este proceso se ha podido observar un efecto inducido de armonización espontánea; ello ha llevado a que las legislaciones internas de los distintos Estados hayan sido modificadas adaptándose a las propuestas presentadas. Este ha sido el caso de las propuestas de Directiva de 1975 y 1984. Así, hasta 1990 las únicas disposiciones

⁴³⁶ Cfr. Franch Fluxá, Juan. “La necesaria armonización de la fiscalidad empresarial como respuesta a la europeización de los mercados, empresas y economías”, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, nº 302, mayo 2008, pág. 81.

⁴³⁷ Según el Informe Burke, la armonización de las legislaciones nacionales en materia de base imponible debería centrarse en las amortizaciones, en el tratamiento de los incrementos de patrimonio, en la valoración del activo y del pasivo y en los regímenes concernientes a la creación de reservas y provisiones deducibles, así como, a la posibilidad de compensar pérdidas.

⁴³⁸ Documento COM (85) 310 fin, de 14 de junio.

comunitarias publicadas y vigentes fueron la Directiva 77/799/CEE sobre asistencia mutua entre autoridades competentes en el ámbito de los impuestos directos y la disposición fiscal recogida en el Reglamento 2137/85 de 25 de julio, relativo al establecimiento de una Agrupación Europea de Interés Económico.

Aunque la armonización de la base imponible, no es tratada hasta 1992 con la publicación del “Informe Ruding”, que se comenta en el apartado 5.3.3 de este capítulo, en 1988 fue publicado de forma oficiosa por la revista *Der Betrieb*, en el suplemento nº 18, el proyecto de Propuesta de Directiva de armonización de las normas sobre determinación del beneficio imponible. Uno de sus principales objetivos fue la exclusión de la base de las medidas incentivadoras, para poder definir una base “transparente”, y la principal dificultad con que se enfrentaba la armonización de la base imponible, fue el distinto reconocimiento, a efectos fiscales, de la contabilidad mercantil.

5.3.2. Armonización de la imposición directa en la UE.

La condición de Estado miembro de la Unión Europea, supone la atribución a las instituciones europeas de determinadas competencias. El Tratado de la Comunidad atribuye competencias a las Comunidades en materia fiscal, en relación con el establecimiento de la unión aduanera, en tanto que la imposición directa e indirecta quedaba reservada, en principio, a los Estados miembros.

Las condiciones impuestas por el Derecho comunitario originario en el establecimiento de la tributación sobre la renta de sociedades, afectan a dos aspectos:

- Los principios del ordenamiento comunitario relevantes para la imposición de sociedades. El principio de no discriminación y las libertades de circulación de trabajadores, establecimiento, servicios, mercancías y capitales son instrumentos para lograr cumplir con los fines fijados por los Tratados.
- Las obligaciones derivadas del Derecho de competencia y la libre concurrencia. Un verdadero mercado en una economía libre exige que la competencia no se vea distorsionada, bien por actos propios de los agentes económicos, bien por intervenciones del sector público. En consecuencia, los

sistemas tributarios deberán construirse no distorsionando las condiciones de libre competencia y deberán resultar neutrales desde el punto de vista económico.

El año 1990 supuso un hito en la evolución de la armonización de la imposición directa en la UE, ya que en él se aprueban las primeras Directivas en esta materia. Este impulso al proceso de armonización se inició con la Comunicación de la Comisión al Parlamento y al Consejo sobre la fiscalidad de las empresas, de abril de 1990, (SEC (90), 601 final), en la que se sugiere que “respetando el principio de subsidiariedad, todas las iniciativas se definieran a través de un proceso consultivo con los Estados miembros”. En ella la Comisión se fijó a sí misma, como tarea principal en este campo, la remoción de los obstáculos fiscales que se opusiesen a la actividad empresarial transfronteriza, sin afectar con ello al núcleo de la normativa fiscal de los Estados miembros y sin modificar sustancialmente los presupuestos nacionales. Sin dejar de reconocer que las diferencias entre los sistemas fiscales internos traen como consecuencia falta de neutralidad, por imperativos del principio de subsidiariedad el documento reconoce que debe renunciarse a una armonización global del Impuesto sobre Sociedades, ya que los Estados deben permanecer libres para configurar sus impuestos mientras ello no provoque distorsiones demostradas.

Las medidas surgidas como consecuencia de la Comunicación de abril de 1990, fueron la aprobación de las siguientes propuestas por la Comisión:

- La Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (DOCE, L 225, de 20 de agosto de 1990), que regula el sistema fiscal aplicable a estas operaciones cuando tienen carácter intracomunitario fronterizo⁴³⁹.
- La Directiva 90/435/CEE, de la misma fecha, relativa al régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DOCE L

⁴³⁹ Incorporada al ordenamiento español por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas y recogida en los artículos 97-111 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

225, de 20 de agosto)⁴⁴⁰. Tiene como objeto, paliar la doble imposición de dividendos permitiendo la opción, entre gravar el dividendo admitiendo la deducción del impuesto satisfecho por la filial o establecer para el mismo la exención del impuesto.

- El Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas (DOCE L 225, de 20 de agosto)⁴⁴¹. Recoge un sistema de arbitraje que implica directamente a las autoridades competentes de los Estados correspondientes con vistas a evitar la doble imposición internacional.

Otras dos medidas, no aprobadas, propuestas por la Comisión en diciembre de 1990, con su origen también en la Comunicación de abril, fueron:

- La propuesta de Directiva concerniente a la compensación transfronteriza de pérdidas, en la que se proponía el establecimiento de un régimen por el que las empresas asumieran las pérdidas registradas por sus establecimientos permanentes y filiales situadas en otros Estados miembros.
- La propuesta de Directiva relativa al régimen fiscal común aplicable al pago de intereses y cánones efectuados entre sociedades matrices y filiales situadas en Estados miembros diferentes, dirigida a “permitir que las operaciones entre sociedades de Estados miembros diferentes se realizasen en condiciones de un mercado interior sin barreras fiscales”, mediante la supresión de la retención en origen sobre estas operaciones.

La trascendencia de las normas aprobadas se deriva, fundamentalmente, de que hasta entonces la normativa comunitaria en el ámbito de la imposición directa, se reducía, como ya se ha comentado, a la Directiva 77/799/CEE sobre asistencia mutua y a la disposición fiscal del Reglamento 2137/85. Los esfuerzos armonizadores de la Comunidad en materia fiscal se habían traducido en resultados concretos sólo para los

⁴⁴⁰ Incorporada al ordenamiento español por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas y recogida en los artículos 20 bis y 30 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el artículo 13, letra g, de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre Renta de no residentes y normas tributarias.

⁴⁴¹ Entró en vigor el 1 de enero de 1995, tras su ratificación por todos los países miembros.

impuestos indirectos. Los motivos de esta actuación comunitaria consistente más en Derecho propuesto que en Derecho derivado⁴⁴², se encuentran tanto en la resistencia de los Estados miembros a ceder parcelas de competencias legislativas en materia fiscal, como en la renuncia de la fiscalidad como instrumento de política económica coyuntural. Asimismo, no existía unanimidad para adoptar disposiciones fiscales⁴⁴³.

Para Albi Ibañez⁴⁴⁴, si se pretende que no haya distorsiones fiscales en la inversión empresarial dentro del contexto de un mercado único de capitales en Europa, la líneas armonizadoras deben conseguir que las diferencias entre los tipos efectivos de gravamen no sean grandes; para ello, la atención debe concentrarse en los siguientes elementos: la política fiscal sobre las amortizaciones, la valoración de las existencias, el tratamiento de las ganancias y pérdidas de capital, la compensación fiscal de las pérdidas, los estímulos fiscales y financieros a la inversión y los efectos de la inflación.

5.3.3. Del informe Ruding a la armonización de la base imponible del Impuesto de Sociedades.

El Informe Ruding⁴⁴⁵, constituye un estudio completo de los Impuestos sobre Sociedades en la UE; debe su nombre al presidente del Comité de Expertos. Se creó en 1990, con los objetivos de evaluar las repercusiones que sobre el mercado interior tenía la existencia de diferencias entre los Impuestos sobre Sociedades de los Estados miembros y, fundamentalmente, analizar la importancia de la fiscalidad para las decisiones empresariales respecto a la localización de la inversión, la atribución internacional de los beneficios entre las sociedades y la competitividad de las empresas.

⁴⁴² El Derecho derivado integra normas jurídicas comunitarias, que no representen tratados constitutivos de las Comunidades Europeas ni normas que lo modifiquen, es decir: Reglamentos, Directivas, Decisiones y Recomendaciones

⁴⁴³ Vid. Esteve Pardo, M^o Luisa. El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pág. 13.

⁴⁴⁴ Vid. Albi Ibañez y otros. La armonización fiscal en los años noventa, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 1991, pág. 25-28.

⁴⁴⁵ "Rapport du Comité de Réflexion des Experts Indépendants sur la Fiscalité des Entreprises", Commission des Communautés Européennes, 1991. Comúnmente denominado "Informe Ruding" en alusión al presidente del Comité de expertos encargado del estudio, Sr. Onno Ruding. La Comisión de expertos independientes, se constituyó en diciembre de 1990, y las conclusiones se publicaron el 18 de marzo de 1992. Un resumen del informe fue publicado en la revista Hacienda Pública Española, Monografía 2/1992, págs. 220-258.

El informe debía responder a tres cuestiones fundamentales: si las diferencias fiscales provocan obstáculos al mercado interior y distorsiones a la competencia, si la eliminación de tales obstáculos requiere una acción comunitaria y, caso de ser así, qué acciones serían necesarias. Entre sus conclusiones, emitidas en 1992, se pueden señalar:

- a) Las diferencias fiscales de los Estados miembros, en materia del Impuesto sobre Sociedades crean distorsiones en el mercado interior, que solo un proceso armonizador puede solucionar. Considera que los factores más distorsionantes son los métodos para atenuar la doble imposición de las rentas transfronterizas y las retenciones en la fuente sobre los dividendos, en tanto que discriminan entre inversiones nacionales y extranjeras.
- b) Respecto a la eliminación de estas diferencias por medio de la competencia fiscal entre los diferentes países, se constata que ésta ha conducido a una convergencia de los impuestos hacia los niveles más bajos de imposición, aunque subsisten discrepancias importantes.
- c) Las distorsiones fundamentales no pueden ser eliminadas sin una política armonizadora por parte de la Comunidad. Sin embargo, recomienda que “los esfuerzos armonizadores deben ser los mínimos necesarios para evitar las discriminaciones y distorsiones más importantes, ante la enorme dificultad que supone conseguir la aprobación de medidas armonizadoras”.

Entre las principales recomendaciones del Informe, de las que la Comisión solamente recogió una parte de las propuestas, se encuentran:

- ✓ la armonización de los tipos impositivos, en una banda situada entre el 30% y el 40%,
- ✓ la adopción de un sistema común de compensación de pérdidas,
- ✓ la homogeneización de los sistemas de amortización y de valoración de inventarios, así como un tratamiento favorable a la reinversión de las ganancias de capital,
- ✓ la introducción de medidas de atenuación de la doble imposición económica y la aplicación del método de exención para atenuar la doble imposición internacional,
- ✓ la ampliación del alcance de la Directiva 90/435, de matrices y filiales, reduciendo sustancialmente el umbral de participación en capital requerido (25%) y extendiendo su cobertura a todas las empresas sujetas al IS, y

- ✓ el establecimiento de los incentivos en la cuota y no en la base imponible, sobre la que se establecerán normas mínimas comunes para su determinación.

Se consideró asimismo, por parte del Comité, que la contabilidad mercantil elaborada a efectos de información financiera, debía constituir el punto de partida para el cálculo de la renta imponible en todos los Estados miembros. Aunque se mantuvo la separación entre normas contables y fiscales se recomendó a la Comisión que adoptara las medidas adecuadas para reducir las diferencias entre la contabilidad mercantil y las cuentas utilizadas a efectos fiscales.

En la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, posterior a las conclusiones del Comité Ruding, también se puso de manifiesto las relaciones entre contabilidad y fiscalidad⁴⁴⁶: la Comisión era partidaria del principio según el cual las normas de determinación de los beneficios sujetos a tributación no deberían en ningún caso ser más ventajosas que aquellas en las que se basa la determinación de los resultados contables. Pero por otra parte, no deberían tener como consecuencia un falseamiento de los resultados contables por efecto de la aplicación de normas inspiradas en preocupaciones puramente fiscales.

A pesar de que entre 1992 y 1996 la actividad armonizadora de la Comisión se estanco, en 1994 presenta dos Recomendaciones, cuyo carácter no es vinculante, para el establecimiento de una fiscalidad favorable para las pequeñas y medianas empresas:

- ✓ La Recomendación 94/390/CE, de 25 de mayo, relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas.
- ✓ La Recomendación 94/1069/CE, de 7 de diciembre, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas.

Posteriormente, a raíz del Informe Ruding, en la reunión del Consejo de Economía y Finanzas (en adelante, también ECOFIN), celebrada en Verona los días 13 y 14 de abril de 1996, se propuso un nuevo enfoque de la política fiscal, en materia de imposición directa, basado fundamentalmente en el abandono de la armonización a

⁴⁴⁶ Cfr. Navarro Faure, Amparo. El Derecho tributario ante el nuevo Derecho contable, La Ley, Madrid, 2007, pág. 59.

través de directivas y en la apertura de una estrategia de coordinación, con carácter voluntario para los Estados, y con objeto tanto de asegurar el buen funcionamiento del mercado único, como de proteger las bases imponibles contra la competencia fiscal desleal. Así, se decide la creación de un Grupo de Política Fiscal (Grupo Monti)⁴⁴⁷, al que se le encarga analizar las exigencias que sobre la tributación directa plantea el correcto funcionamiento del mercado único. Estas actuaciones se van a traducir en un impulso al proceso de armonización, que culmina con la aprobación del denominado “paquete fiscal” o “paquete Monti”, de diciembre de 1997, que está llamado a tener una gran influencia en el futuro diseño de los impuestos en el ámbito de la UE.

Tres son las Comunicaciones presentadas por la Comisión en el camino hacia la formulación del paquete fiscal:

- ✓ La Comunicación, de 22 de octubre de 1996, “La fiscalidad en la Unión Europea: Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios”.
- ✓ La Comunicación, de 1 de octubre de 1997, “Hacia la coordinación de la fiscalidad en la Unión Europea, paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa”.
- ✓ La Comunicación, de 5 de noviembre de 1997, “Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa en la Unión Europea”, que contiene propiamente el paquete fiscal.

El Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios europeos considera que “el entorno más favorable para las empresas es aquel en que los sistemas tributarios son los más sencillos, justos y eficaces posible”. Para ello considera positiva la tendencia, experimentada en los últimos años, de establecer sistemas con una base de imposición amplia y tipos impositivos generalmente bajos, preferible a la concesión generalizada de exenciones o deducciones fiscales.

El paquete fiscal propuesto por la Comisión comprendía tres medidas:

⁴⁴⁷ Grupo integrado por representantes de los Ministros de Finanzas de los Estados miembros y presidido por el Comisario de Fiscalidad Mario Monti.

- Un Código de Conducta en la fiscalidad de las empresas, que trata de evitar o eliminar aquellas medidas perniciosas con incidencia en la localización de las actividades empresariales. El Código cubre todas las medidas introducidas en los Impuestos sobre Sociedades que son susceptibles de afectar de manera significativa a la localización de las actividades empresariales en el territorio de la Comunidad. El Código se completaba con el mandato enviado por el Consejo a la Comisión con el objetivo de elaborar un estudio sobre la imposición de sociedades en el mercado único.
- Una propuesta de Directiva destinada a garantizar un mínimo de imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad, que trata de evitar la pérdida de ingresos fiscales que están soportando algunos países como consecuencia de la defiscalización a raíz de la competencia fiscal existente.
- Una propuesta de Directiva relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, para evitar la doble imposición existente en relación con las operaciones efectuadas entre empresas relacionadas, estableciendo la exención en origen sobre los pagos transfronterizos de intereses y cánones entre empresas asociadas.

El Consejo Europeo de Viena, de diciembre de 1998, encargó a la Comisión la realización de un estudio sobre la tributación de las sociedades en la Unión Europea; fruto de este mandato fue el Informe Bolkestein⁴⁴⁸ (SEC (2001) 1681). El informe consta de cuatro partes⁴⁴⁹: en la primera, se analizan los esfuerzos armonizadores de la Comisión; en la segunda, se estudian los sistemas de tributación vigentes en los distintos Estados; en la tercera, se señalan los obstáculos fiscales a las actividades económicas transfronterizas; y en la última, se proponen las medidas necesarias para superar los obstáculos. En el informe se pone de manifiesto que las divergencias normativas entre los distintos países, la dispersión existente en los tipos efectivos de gravamen, derivada de la dispersión de los tipos nominales y la existencia de obstáculos

⁴⁴⁸ Company Taxation in the Internal Market, denominado, comúnmente, Informe Bolkestein, en razón al comisario competente en materia tributaria.

⁴⁴⁹ Vid. Sanz Gadea, Eduardo. Impuesto sobre Sociedades (comentarios y casos prácticos), Tomo I, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, págs. 72-78.

fiscales a las inversiones y actividades transfronterizas (doble imposición de dividendos, dificultad de compensación de pérdidas de filiales extranjeras, precios de transferencia...), son de tal entidad que pueden perjudicar el buen funcionamiento del mercado interior.

El Informe, por razones derivadas, fundamentalmente, del principio de subsidiaridad no propone equiparar los tipos nominales sino que, por el contrario, propone dos tipos de medidas; por una parte, específicas, dirigidas a eliminar los obstáculos fiscales uno por uno (esencialmente mejora de las directivas existentes y en la promoción de criterios comunitarios sobre precios de transferencia) y, por otra parte, globales, relacionada esta última con la implantación de un sistema global de tributación de los beneficios⁴⁵⁰. Este tipo de soluciones, tiene como ventaja el resolver de una única forma todos los problemas derivados de la existencia de los distintos sistemas fiscales. Las soluciones globales propuestas fueron las siguientes: Home State Taxation, Common Consolidated Tax Base, European Union Company Income Tax y Single Compulsory Harmonized Tax Base⁴⁵¹. Los sistemas propuestos se reducen a dos, los que se fundamentan en el mutuo reconocimiento (Home State Taxation) y el resto, fundamentados en una vía armonizadora.

En el año 2001 se aprueban dos Comunicaciones de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo (COM):

1. “Política fiscal en la Unión Europea. Prioridades para los próximos años” (COM (2001) 260 final. Respecto a la fiscalidad empresarial, la Comisión considera como objetivo prioritario la eliminación de la competencia fiscal perniciosa. Asimismo, considera beneficiosa una cierta competencia fiscal, siempre que sea leal, y anuncia iniciativas para suprimir los obstáculos existentes en las normativas internas para el funcionamiento del mercado único.

⁴⁵⁰ Vid. Cordón Ezquerro, Teodoro. “La imposición, la eficiencia y la equidad: una reflexión desde la perspectiva de la Unión Europea”, Revista de Economía Información Comercial Española (ICE), nº 835, marzo-abril 2007, pág. 184-185.

Vid. Lagares Gómez-Abascal, J. J. “Propuestas recientes de coordinación del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea”, Revista del Instituto de Estudios Económicos, nº 1-2, 2002, págs. 286-292.

⁴⁵¹ Vid. Sanz Gadea, Eduardo. Impuesto sobre Sociedades, op. cit. págs. 84-86.

2. “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales: Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades para sus actividades a escala comunitaria” (COM (2001) 582 final, de 23 de octubre). En ella, se muestra la posición de la Comisión ante el estudio de la tributación sobre los beneficios en el mercado interior (Informe Bolkestein). El estancamiento del proceso de armonización a través de normas comunitarias de la imposición sobre los beneficios de las sociedades, ya comentado, motivó que la Comisión formulase una nueva estrategia realmente novedosa, basada en el Informe Bolkestein. Así, la Comisión entiende que la verdadera solución vendría a través de los sistemas globales, en concreto a través de la base imponible común consolidada, basada en el grupo de sociedades como unidad contribuyente y en la determinación de una base imponible del grupo, la cual sería distribuida entre las entidades pertenecientes al mismo, y por tanto entre los Estados miembros en los que dichas entidades residen, los cuales conservarían la competencia para establecer el tipo de gravamen; el sistema sería de aplicación voluntaria para los distintos Estados⁴⁵².

La Comunicación “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales”, considera que “solamente una base imponible consolidada del IS para las actividades empresariales a escala comunitaria podrá:

- ✓ Reducir sensiblemente los costes de cumplimiento derivados de la coexistencia de los distintos sistemas fiscales en el mercado interior.
- ✓ Acabar en la UE con los problemas de fijación de precios de transferencia.
- ✓ Permitir la compensación y consolidación global de los beneficios y pérdidas a escala comunitaria.
- ✓ Simplificar muchas operaciones internacionales de reestructuración.
- ✓ Reducir, sin interferir en el tratamiento fiscal de las personas físicas, algunas de las complejidades derivadas de la coexistencia de los planteamientos clásicos y los de exención en la tributación internacional.
- ✓ Evitar numerosos casos de doble imposición.
- ✓ Acabar con muchas situaciones y restricciones discriminatorias”.

⁴⁵² Vid. Sanz Gadea, Eduardo. “Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 29, 2003, págs. 15-16.

Esta propuesta de base imponible consolidada no interferiría en la soberanía de los Estados miembros a la hora de fijar los tipos impositivos del IS; cada Estado aplicaría su tipo impositivo nacional a la parte de la base imponible global que les correspondiese específicamente, calculada por medio de un sistema de reparto aprobado de común acuerdo.

Como resumen de los distintos documentos publicados, se puede señalar que son cuatro las materias clave objeto de actuación⁴⁵³:

- ✓ la eliminación de todo tipo de obstáculos en la transferencia de dividendos, intereses y cánones,
- ✓ la uniformización de las bases imponibles y los tipos de impuesto sobre sociedades,
- ✓ la coordinación del tratamiento tributario del reparto de dividendos, y
- ✓ la eliminación de la doble imposición internacional.

Con el fin de eliminar las trabas fiscales del mercado interno, la Comisión en primer lugar propone unos objetivos a medio plazo entre los que se encuentran: la creación de un acuerdo único entre todos los Estados miembros en sustitución de los distintos Tratados bilaterales, facilitar la reestructuraciones empresariales mediante la revisión y ampliación de las directivas vigentes y aumentar la cooperación e intercambio de información entre las autoridades tributarias de los distintos Estados; en una segunda fase se implantaría un sistema que facilitara a las empresas la aplicación de una base imponible consolidada del IS para sus actividades a escala comunitaria.

En definitiva, en los documentos aprobados se considera necesario avanzar hacia un sistema común de imposición sobre sociedades, que permita a las empresas con actividades transfronterizas calcular los beneficios de todo el grupo basándose en un mismo conjunto de normas, y establecer cuentas consolidadas a efectos fiscales (eliminando de esta manera los posibles efectos fiscales en las transacciones puramente internas dentro del mismo grupo). Se plantea así la aprobación de soluciones globales

⁴⁵³ Vid. Franch Fluxá, Juan. “La necesaria armonización de la fiscalidad empresarial como respuesta a la europeización de los mercados, empresas y economías”, Revista de Contabilidad y Tributación, del Centro de Estudios Financieros n° 302, mayo 2008, págs. 90-91.

ambiciosas, como puede ser, el ofrecer a las sociedades la opción de un conjunto único de normas sobre las que se rija la base imponible de las sociedades para las actividades que realicen en toda la UE.

En relación con el Impuesto de Sociedades, y hasta la fecha, se han aprobado las siguientes Comunicaciones de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo (COM):

- ✓ COM (2003) 261 final, de 24 de noviembre: “Un mercado interior sin obstáculos vinculados al Impuesto de Sociedades: logros, iniciativas actuales y retos pendientes”.
- ✓ COM (2005) 702 final, de 23 de diciembre: “Superación de los obstáculos con que se enfrentan las pequeñas y medianas empresas en el mercado interior en materia de Impuesto de Sociedades Esbozo de una posible aplicación de un régimen piloto de imposición según las normas del Estado de origen”.
- ✓ COM (2006) 157 final, de 5 de abril: “Aplicación del Programa comunitario de Lisboa – Avances realizados y por realizar para el establecimiento de una Base Imponible Consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)”.
- ✓ COM (2007) 223 final: “Aplicación del Programa Comunitario para el aumento del crecimiento y el empleo y la mejora de la competitividad de las empresas de la UE: Progresos realizados en 2006 y próximas etapas hacia la elaboración de una propuesta relativa a la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)”.

Son también de mención las tres Comunicaciones sobre la “Coordinación de las políticas fiscales de los Estados miembros” presentadas por la Comisión en 2006. En concreto una Comunicación de carácter general (COM (2006) 823 final, de 19 de diciembre) y otras dos que abordan cuestiones específicas: las pérdidas en un contexto transfronterizo (COM (2006) 824 final) y la imposición de salida (COM (2006) 825 final). El objetivo de estas propuestas no es la armonización, sino mejorar la interacción de los diferentes regímenes fiscales nacionales. En la Comunicación sobre las pérdidas en el ámbito transfronterizo, el Dictamen del CESE del 15 de enero de 2008⁴⁵⁴ señala

⁴⁵⁴ Vid. DOUE de 15 de enero de 2008, Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre las Comunicaciones COM (2006), 823, 824 y 825, final, (2008/C 10/25), pág. 114.

que estas no pueden ser estudiadas independientemente de la imposición de beneficios, ya que se evita el mecanismo de las aportaciones intragrupo para financiar el déficit.

En conclusión, en estas Comunicaciones, centradas en la imposición de las empresas, se aportan, por una parte, soluciones rápidas a los problemas que se plantean en relación con las actividades transfronterizas de las empresas, que a largo plazo pueden solventarse gracias a una base tributaria consolidada común y, por otra, se pretende solucionar los problemas que persistan incluso una vez creada esta base.

5.3.4. Normativa aprobada.

Hasta la fecha, el Consejo de Economía y Finanzas (ECOFIN), ha adoptado Directivas para la armonización fiscal de la tributación de sociedades en tres campos diferentes:

1. Tributación de operaciones de reorganización empresarial. La Directiva 90/434/CEE del Consejo, perseguía facilitar que las empresas europeas entraran en procesos de reorganización que les permitiesen redimensionarse en una escala continental. Posteriormente, el 8 de octubre de 2001, tuvo lugar la aprobación del Reglamento (CE) nº 2157/2001, del Consejo de la UE, que reguló el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SAE). El Reglamento fue fruto de un acuerdo de mínimos, que se limitó a establecer el marco jurídico de algunas de las cuestiones más relevantes, dejando al margen, entre otros, los aspectos fiscales. Así, las SAE podían beneficiarse de los efectos de la Directiva 90/435/CEE (matriz/filial), cuyo principal efecto fue permitir el flujo de dividendos dentro de la UE, bajo ciertos requisitos, sin retenciones fiscales transfronterizas. Asimismo, el 22 de julio de 2003, el Consejo adoptó el Reglamento nº 1435/2003, relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE)⁴⁵⁵. Para facilitar la aplicación de los Estatutos anteriores, la Directiva 90/434/CEE, fue modificada por la Directiva 2005/19/CE del Consejo pasando a denominarse “Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen

⁴⁵⁵ Ambos Reglamentos SAE y SCE fueron modificados, por el Reglamento (CE) nº 885/2004 y por la Decisión del Comité Mixto del EEE nº 15/2004, respectivamente.

fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro”. Las modificaciones realizadas se han incorporado a nuestro ordenamiento a través de la Ley 25/2006 modificando el Capítulo VIII del Título VII de la Ley del IS⁴⁵⁶.

2. Tributación de dividendos satisfechos entre entidades matrices y filiales. La Directiva del Consejo 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, modificada por la Directiva 2003/123/CE, de 22 de diciembre, que recoge el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes y tiene por objeto la eliminación de la doble imposición internacional en las distribuciones de dividendos de sociedades filiales a sus matrices. De acuerdo con su esquema, se eliminan las retenciones en la fuente con ocasión de dichos pagos y se dispone que el Estado de la matriz proceda a dejar exentas tales rentas o permita deducir de su impuesto el que ya soportaron los beneficios distribuidos en el Estado de la filial. A través de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre⁴⁵⁷, la Directiva 2003/123/CE del Consejo, se incorporó al ordenamiento jurídico español. Dicha norma regula, asimismo, el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones, y posibilita, en el ámbito de los sistemas colectivos o de empleo, que las aportaciones efectuadas a fondos de pensiones de otros Estados miembros tengan el mismo tratamiento fiscal que las realizadas a fondos de pensiones españoles⁴⁵⁸.

⁴⁵⁶ La Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006, por la que se adaptan determinadas Directivas en el ámbito de la fiscalidad, con motivo de la adhesión de Bulgaria y Rumanía, implicó la adaptación de la Directiva 90/434/CEE.

⁴⁵⁷ En la Disposición Final Segunda de la Ley 22/2005, “Pérdida o inutilización definitiva de bienes objeto de determinados contratos de arrendamiento financiero”, se modifica el apartado 11 del artículo 115 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁴⁵⁸ La Directiva 2006/98/CE del Consejo, por la que se adaptan determinadas Directivas en el ámbito de la fiscalidad, con motivo de la adhesión de Bulgaria y Rumanía, ha implicado la modificación de la Directiva 90/435/CEE. Asimismo, debido a las diversas modificaciones realizadas, con fecha 6 de noviembre de 2008, se propone, a través de la Comunicación COM (2008) 691 final, la codificación de la misma. La nueva Directiva sustituirá a los actos que son objeto de la operación de codificación, respetando en su totalidad el contenido de los textos codificados y limitándose, por tanto, a reagruparlos realizando en ellos únicamente las modificaciones formales que la propia operación de codificación requiere.

3. Pagos de intereses y cánones entre sociedades vinculadas. La Directiva 2003/49/CEE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, tiene por objeto la eliminación de la doble imposición jurídica internacional que recae sobre las rentas obtenidas en concepto de intereses o de cánones. Es decir, trata de evitar que el beneficiario tenga que soportar una retención en la fuente y la tributación sobre la renta de forma simultánea en relación con una misma operación. Siguiendo criterios ya asentados como principios propios de fiscalidad internacional, en el Modelo OCDE de Convenio Fiscal de doble imposición⁴⁵⁹, se opta por eliminar la retención en el Estado fuente. De esta forma, los Estados miembros eximen los intereses y cánones de todo gravamen aplicado a dichas categorías de ingresos y para este tipo de sociedades. La Directiva 2003/49/CEE, fue modificada por la Directiva 2004/76/CE del Consejo, en lo que respecta a la posibilidad ofrecida a determinados Estados miembros de disfrutar de un periodo transitorio para la aplicación de un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros⁴⁶⁰.

Como se ha podido observar, frente a la escasa aprobación de normas inicialmente, nos encontramos ahora en una etapa de superación de restricciones y discriminaciones fiscales entre Estados. El constante proceso de integración europea exige un nuevo modelo de tributación empresarial, el cual es necesario para garantizar el funcionamiento del mercado común y el crecimiento empresarial europeo. La incorporación del Derecho comunitario a los diversos ordenamientos nacionales ha tenido importantes efectos en las políticas fiscales y en los sistemas tributarios de los Estados miembros, aunque insuficiente para conseguir los objetivos de la Unión Europea.

⁴⁵⁹ El Convenio tiene por objeto resolver el problema de doble imposición que se plantea cuando las autoridades fiscales imputan distintos valores a una misma transacción entre compañías vinculadas de diferentes Estados miembros.

⁴⁶⁰ La Directiva 2004/66/CE y la Directiva 2006/98/CE del Consejo, por la que se adaptan determinadas Directivas en el ámbito de la fiscalidad, entre otros, con motivo de la adhesión de diversos países, han implicado la modificación de la Directiva 2003/49/CEE.

5.3.5. La armonización de la base imponible del Impuesto de Sociedades (BICCIS o CCCTB⁴⁶¹).

Desde el Informe Ruding, en 1992, ya se constató la necesidad de establecer normas comunes para determinar la base imponible, siendo diversos, como se ha visto, desde 2001, los documentos aprobados. En 2001, el Informe Bolkstein, relativo a la tributación de las sociedades en el mercado interior, sentó las bases para el establecimiento de la Base Imponible Común Consolidada.

En el Consejo ECOFIN informal, de septiembre de 2004, bajo la presidencia holandesa, en respuesta a un documento oficioso (non paper)⁴⁶², presentado por la Comisión en julio del mismo año, sobre la conveniencia de trabajar en la idea de una base imponible armonizada, se autorizó a la Comisión a constituir un grupo de trabajo (CCCTB WG). En concreto, el non-paper se refería a dos proyectos para la armonización de la base imponible del Impuesto de Sociedades:

- ✓ El sistema Home State Taxation para las PYMES. Constituía su objeto el favorecer la internacionalización de las actividades de las PYMES mediante la simplificación formal y reducción de costes administrativos, como consecuencia de tener que utilizar una única norma legal, la del Estado de residencia de la matriz, para calcular la base imponible. Ha sido objeto de muchas críticas, y por ello, la Comisión se ha centrado fundamentalmente en el desarrollo de la CCCTB.

- ✓ La Common Consolidated Corporate Tax Base para las grandes empresas.

El grupo centró sus actividades en la base imponible, siendo su objetivo fundamental eliminar las trabas administrativas y fiscales, de forma que las empresas europeas no tengan que enfrentarse a 27 legislaciones fiscales distintas al realizar operaciones transfronterizas dentro de la Unión Europea. El trabajo no se extiende a la armonización de los tipos impositivos, ya que, como se ha mencionado, la determinación de los mismos iba a ser competencia de los distintos Estados. Desde su

⁴⁶¹ Common Consolidated Corporate Tax Base.

⁴⁶² http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CTBWPNon_Paper.pdf

constitución, se acordó que se reuniese trimestralmente y con el objeto de estudiar determinados aspectos con mayor profundidad se crearon diversos subgrupos de trabajo abiertos a todos sus miembros⁴⁶³. Entre los objetivos del grupo cabe destacar:

- Examinar desde un punto de vista técnico la definición de una base imponible común consolidada, para las empresas que operan en la UE.
- Discusión sobre los principios fiscales básicos.
- Determinar los elementos estructurales de la CCCTB.
- Resolver cuestiones técnicas tales como el reparto de la base entre los Estados miembros.

Hay que señalar que, desde el comienzo del proyecto, varios Estados miembros, entre ellos, Reino Unido e Irlanda, han manifestado su oposición al mismo, no obstante, se cuenta con un fuerte apoyo de países como Alemania, Francia, Italia o España. Teniendo en cuenta estas circunstancias, la Comisión Europea ha previsto aplicar el mecanismo de cooperación reforzada, lo que permitirá que el proyecto pudiera salir adelante con un acuerdo mínimo de ocho Estados⁴⁶⁴.

El 13 de mayo de 2005, el Comisario Kovács solicitó al Comité Económico y Social Europeo (en adelante, también CESE), la elaboración de un Dictamen exploratorio sobre la CCCTB cuyos debates concluyen en una propuesta de principios; resumidamente son los siguientes⁴⁶⁵:

- Bases amplias, las cuales contribuyen a reducir al mínimo los efectos de distorsión sobre el funcionamiento de la economía, fundamentalmente, si se acompañan con tipos impositivos reducidos.

⁴⁶³ Los grupos creados han sido los siguientes: subgrupo 1, presidido por Alemania, encargado del estudio de activos y su amortización; subgrupo 2, presidido por Italia, encargado del estudio de las provisiones y reservas; subgrupo 3, presidido por Francia, encargado del estudio de la renta imponible; subgrupo 4, presidido por España, encargado del estudio de los aspectos internacionales; subgrupo 5, presidido por Dinamarca, encargado de la delimitación del grupo fiscal; y, subgrupo 6, encargado del mecanismo de reparto.

⁴⁶⁴ Vid. Cid-Harguindey Romero, Ana y Rozado González, Begoña, “La base imponible común consolidada: un proyecto de futuro de la Unión Europea”, VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional, Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales, 2006, págs. 51-52.

⁴⁶⁵ Vid. DOUE, 11 de abril de 2006, Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la “Creación de una base imponible consolidada común para el impuesto de sociedades en la UE”, (2006/C 88/12), págs. 52-53.

- Neutral, respecto a las diferentes posibilidades de inversión.
- Simplicidad, claridad y transparencia. Ello implicaría la adaptación, siempre que fuese conveniente a las NIC/NIIF.
- Efectividad, debe ser eficaz hasta en los controles para evitar errores fiscales y combatir el fraude.
- Estabilidad en el tiempo.
- Legitimidad, lo cual implica la aceptación por aquellos a los que afecta directamente.
- Equidad, ya que el reparto equitativo de los beneficios entre los distintos Estados miembros contribuye a dejar libertad para que se decida a nivel nacional el tipo impositivo.
- Competencia internacional.
- Obligatoriedad, se considera necesaria para evitar que se creen nuevas diferencias en materia de fiscalidad en el interior de los distintos Estados miembros; no obstante, el carácter opcional se considera un sistema provisional aceptable.
- Flexibilidad.

Las medidas que se han ido adoptando, en esta materia, como se desprende de la Comunicación COM(2007)223⁴⁶⁶ final, contribuyeron a reducir las barreras existentes. Sin embargo, se insiste en la misma, que es el establecimiento de una CCCTB la que puede aportar mayores ventajas respecto a la imposición de los beneficios de las empresas en el mercado interior. Por otra parte, se resalta sobre el hecho de que los Estados miembros deben ser conscientes de que una base única producirá, inevitablemente, diferencias con las distintas bases vigentes, ya que es imposible incorporar todas las características de las distintas normativas vigentes. Las cuestiones tratadas más relevantes fueron:

1. El establecimiento de la CCCTB debe ir acompañada de una consolidación para aprovechar al máximo las ventajas de este proceso.

⁴⁶⁶ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico Social europeo, la cual se refiere a los progresos realizados hasta la fecha en el establecimiento de la CCCTB.

2. Las CCCTBs, en contra de la propuesta recogida en el Dictamen del CESE, deben tener carácter facultativo. La Comisión considera que un planteamiento opcional, podría contar con un mayor apoyo, al no quedar afectadas aquellas empresas que no realicen actividades transfronterizas.

Una de las principales cuestiones planteadas, la constituye la relación que debe existir entre la contabilidad y la fiscalidad, ya que esta varía en función del país de que se trate. En el caso de España, la vinculación es máxima a partir de la reforma de la Ley del Impuesto de 1995; sin embargo, desde el punto de vista de la Comisión se expusieron dos argumentos, fundamentalmente, para que tal relación no exista.

El primero, se refiere a que muchos Estados miembros no utilizan la contabilidad como punto de partida para la determinación de la base imponible. El segundo, y más importante, se refiere a la falta de armonización contable en el seno de la Unión Europea. Sin embargo, desde la adopción, el 1 de enero de 2005, del Reglamento CE 1606/2002 de las NIC, cada país ha resuelto de una forma distinta la aplicación de las normas contables, encontrándonos con países que únicamente las exigen a un determinado tipo de empresas. Por ello, entiendo que en lo concerniente a esta materia se debería producir una paulatina aplicación a todas las empresas de las NIC, de tal modo que la elaboración de los estados financieros de todos los Estados miembros se realicen a partir de unas únicas normas.

No obstante, a pesar de que el documento de la Comisión de 2003, “The applications of International Accounting Standards in 2005 and the implications for the introduction of a Consolidated Tax Base for companies *Eu-wide activities*”⁴⁶⁷, que se comenta en el siguiente epígrafe, puso de manifiesto la posibilidad de utilizar las normas contables como punto de partida para la determinación de la base imponible, se opina, por parte de la Comisión, que las NIC/NIIF, no pueden ser tenidas en cuenta íntegramente para fines fiscales y mucho menos, hacer depender la estabilidad de la CCCTB de los posibles cambios de las mismas, derivado, fundamentalmente, de su adaptación a la cambiante realidad económica; es decir, el problema de la relación contabilidad-fiscalidad estudiado en España se plantea nuevamente a nivel europeo.

⁴⁶⁷ http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_385_en.htm.

En la reunión del grupo de trabajo, celebrada en Bruselas en septiembre de 2007, se expuso un posible esquema de los principios de un régimen común de base imponible consolidada, pensando en la aprobación de una posible futura Directiva (CCCTB WP 57)⁴⁶⁸. Entre otros aspectos, se detalló el ámbito de aplicación, formado por las denominadas “sociedades elegibles”, las cuales pueden optar a la CCCTB por un periodo de cinco años y tributarán por la totalidad de su renta.

Respecto a la base imponible, se hace referencia a las reglas básicas a aplicar tanto para las empresas que puedan optar por el régimen de consolidación como las que no puedan hacerlo. Tiene especial relevancia el procedimiento establecido para la determinación de la base imponible siendo esta la diferencia:

(Ingresos sujetos – Ingresos exentos) - gastos y elementos deducibles.

Esta separación formal entre contabilidad y fiscalidad va a suponer, que la norma fiscal parte de cero, estableciendo sus propias reglas, principios y valoraciones, aunque en muchos casos sean coincidentes con los determinados por la contabilidad.

En el documento presentado se contemplan todos los tipos posibles de ingresos y se relacionan los ingresos exentos; asimismo, se definen cuáles serán los gastos deducibles. Otros aspectos tratados fueron los inmovilizados, la distinción entre elementos amortizables y no amortizables, normas de amortización, provisiones e insolvencias deducibles. Respecto al reconocimiento contable de las partidas, se establece el principio del devengo. En definitiva, se exponen normas de contabilización y valoración para la determinación de las distintas partidas que integran la base imponible; se puede apreciar, por tanto, la vuelta al sistema vigente en España con la Ley 61/1978. Como señala Soler Roch, prologando el libro de Navarro Faure⁴⁶⁹, en el ámbito de la Unión Europea se está produciendo una situación paradójica, por un lado, se ha realizado una importante apuesta por la consolidación del derecho contable, y por

⁴⁶⁸http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCTBWP057_en.pdf.

⁴⁶⁹ Vid. Navarro Faure, Amparo. El Derecho tributario ante el nuevo Derecho contable, La Ley, Grupo Wolters Kluwer, Madrid, 2007, págs. VII-VIII.

otro, en el ámbito tributario, en concreto en el proceso de armonización tributaria (CCCTB), se observa un distanciamiento con los criterios contables.

Otra cuestión relevante la constituye, determinada la base imponible consolidada, el sistema de reparto de la misma entre los distintos Estados miembros implicados. Hay que tener en cuenta, que en el caso de que se aprobase el proyecto, se producirían dos consecuencias importantes, por una parte una alteración en la base imponible del impuesto correspondiente al grupo, derivada de la compensación de pérdidas entre sus componentes; y por otra, la redistribución de esa base entre las distintas sociedades y consiguientemente, entre los distintos Estados miembros, condicionada a los criterios de reparto adoptados. Los factores que deben tenerse en cuenta a la hora de establecer el reparto son fundamentalmente tres: localización de activos, salarios, e ingresos brutos; adicionalmente será necesario determinar el peso relativo de cada factor en la fórmula final. Para Cardona y otros⁴⁷⁰, el reparto de la CCCTB, constituye uno de los factores decisivos para determinar el éxito final del proyecto; por ello, su reparto es una cuestión eminentemente política que afecta directamente a la recaudación de cada Estado miembro.

Para finalizar, es de mención el estudio realizado por Domínguez y López⁴⁷¹, sobre la estimación de los efectos del régimen de consolidación y reparto de las bases imponibles de los grupos multinacionales de la Unión Europea, sobre el beneficio societario sujeto a gravamen en España. Las conclusiones del trabajo, realizado a partir de una muestra de 3300 sociedades de 24 países, extraída de la base de datos Amadeus concluye que España puede verse favorecida con el nuevo régimen, independientemente del peso asignado a los distintos factores intervinientes en el reparto de la base imponible. Es decir, la base imponible declarada en España con el sistema actual es inferior a la participación del país en la actividad económica real. En opinión de estos autores, esto puede ser indicativo de la existencia de una transferencia de beneficios desde nuestro país hacia otros de menor tributación.

⁴⁷⁰ Vid. Cardona Jiménez, A., Serer Hidalgo, D. y Gabaldon Martínez. “Una propuesta de futuro para la armonización del Impuesto sobre Sociedades: la base imponible común consolidada”, I Congreso Internacional de Derecho Tributario, Valencia, 2009, pág. 123.

⁴⁷¹ Vid. Domínguez Barreno, F. y López Laborda, J.. “Consolidación y reparto de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades entre los Estados miembros de la Unión europea: consecuencias para España”, Comisión de Expertos sobre las posibilidades de armonización del Impuesto de Sociedades en la Unión Europea, Instituto de Estudios Fiscales, P.T. nº 24/08, pág. 26.

5.4. La utilidad de las NIIF/NIC para el proyecto de armonización de la base imponible común consolidada.

Como se ha mencionado, la publicación en octubre de 2001, de la Comunicación s “Hacia un Mercado Interior sin obstáculos fiscales”, recomendaba que se dotase a las empresas comunitarias de una base imponible consolidada en el Impuesto sobre Sociedades (CCCTB), para sus actividades dentro de la Unión Europea. Así, en febrero de 2003, la Comisión emitió un documento de consulta “The applications of International Accounting Standards in 2005 and the implications for the introduction of a consolidated tax base for companies *Eu-wide activities*”, en el que se examinó la posibilidad de construir la base imponible común consolidada europea en función de las normas internacionales, tanto en sus aspectos formales como en los de carácter material.

En lo concerniente a las relaciones entre contabilidad y fiscalidad, hay que señalar que el documento partió de una situación de dependencia entre normas contables y fiscales en varios Estados miembros; dependencia referida, bien a que las normas contables siguen a las normas fiscales, o bien a que la base imponible se determina a partir del resultado contable. Finalmente, se llegó a la conclusión de que estos últimos países, en los que se incluye España, son los que se encuentran en condiciones de aceptar una hipotética base imponible consolidada europea; el resto, probablemente, experimentará más dificultades de aceptación, y posiblemente, no extenderán la aplicación de las normas internacionales a las cuentas individuales⁴⁷².

Desde la entrada en vigor, el 1 de enero de 2005, del Reglamento CE 1606/2002, por el que se obliga a determinadas sociedades a formular sus cuentas consolidadas de acuerdo con las NIIF/NIC, las soluciones dadas en los diversos países son diferentes: algunos cumplen con las obligaciones comunitarias de manera estricta; otros establecen la opción de formular cuentas individuales de acuerdo con las NIIF/NIC para todas las sociedades y también están los que solo la exigen a determinado tipos de sociedades.

Por ello, en la medida en que existan sociedades que preparen sus cuentas de acuerdo con las normas nacionales internas, la utilidad de las NIIF/NIC para elaborar

⁴⁷² Vid. Sanz Gadea, Eduardo. “Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión europea”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 29, 2003, págs. 41-42.

una base común consolidada será limitada o relativa y obligará a la práctica de determinados ajustes al resultado contable. El cálculo de la base imponible a partir de unas cuentas consolidadas no parece que sea una alternativa realista. Según la opinión de los expertos⁴⁷³, las técnicas contables de consolidación, no siempre son adecuadas en el ámbito tributario: la definición de grupo a efectos contables puede resultar inadecuada a efectos fiscales; y se hace necesario excluir de los resultados los obtenidos por filiales no comunitarias o los atribuidos a las mismas. Parece que existe cierto consenso en que deberá diseñarse y acordarse un método específico para la consolidación fiscal⁴⁷⁴.

El Centro de Estudios de Política Europea (Centre for European Policy Studies, CEPS) ha elaborado un análisis, que se publicó en diciembre de 2005, sobre la propuesta comunitaria para una base imponible común consolidada como proyecto para la armonización del Impuesto sobre Sociedades⁴⁷⁵. Las conclusiones de dicho estudio fueron las siguientes⁴⁷⁶:

- a) En principio, no se encuentran diferencias insalvables entre las NIIF/NIC y los criterios fiscales en los Estados miembros:

⁴⁷³ Vid. AAVV. Estudios sobre las Normas Internacionales de Contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea, op. cit., pág. 391.

⁴⁷⁴ En España, el ICAC ha publicado una Nota que analiza los criterios contables a aplicar en las cuentas anuales consolidadas que se formulen conforme a las normas de contabilidad incluidas en el Código de Comercio y sus disposiciones de desarrollo, para los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2008; fecha en la que entran en vigor las modificaciones al Código de Comercio introducidas por la Ley 16/2007. Los cambios producidos requerirán también un desarrollo específico de unas Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, por cuyo motivo el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante la Resolución de 4 de abril de 2008, ha constituido un grupo de trabajo a tal efecto. Asimismo, en enero del año 2008 se han aprobado dos nuevas versiones de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que regulan los aspectos relativos a las combinaciones de negocios y a las cuentas anuales consolidadas (NIIF 3 y NIC 27), que, en el momento de emisión de la Nota, estaban pendientes de adopción en la Unión Europea. Esta circunstancia aconseja demorar la revisión de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, con la finalidad de no incorporar en nuestra normativa criterios que en breve podrían quedar desfasados con los vigentes en el ámbito comunitario.

Asimismo, El IASB ha iniciado su proyecto sobre estados financieros consolidados, con el objetivo de publicar una sola norma sobre consolidación que reemplazase los requisitos en la IAS 27 *Consolidated and Separate Financial Statements* y en la SIC-12 *Consolidation—Special Purpose Entities*. Los objetivos fundamentales del proyecto son mejorar la definición de control y la guía de implementación adicional para que se pueda aplicar un modelo de control a todas las entidades y mejorar los requisitos de revelación sobre entidades consolidadas y no consolidadas. Como respuesta a la crisis financiera global y a las recomendaciones del Financial Stability Forum, el Consejo decidió acelerar el proyecto de consolidación y ha procedido directamente a la publicación de un Borrador antes de finalizar 2008.

⁴⁷⁵ Achieving a Common Consolidated Corporate Tax Base in the EU.

⁴⁷⁶ Vid. AAVV. Estudios sobre las Normas Internacionales de Contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea, op. cit., pág. 393.

- En ambos casos, los beneficios se determinan sobre la base del principio del devengo.
- Las normas contables establecidas están en línea con los principios fiscales, en particular en materia de conceptos, devengo y normas de valoración.
- Los principios de fiabilidad y materialidad propios de las NIF/NIC no violan los principios tributarios.

b) Sin embargo, no se encuentra en línea con los criterios fiscales:

- La contabilización a valor razonable.
- Los criterios contables relativos al fondo de comercio.
- Las previsiones de las NIIF/NIC en relación con la definición de activos y pasivos, el reconocimiento de rentas y el régimen de pérdidas.

c) Por todo lo anterior:

- La utilización de las NIIF/NIC con fines fiscales será posible sobre la base de unos principios tributarios claramente definidos y comúnmente aceptados.
- Las NIIF/NIC ofrecen un punto de partida para la tributación en áreas determinadas, como el reconocimiento de activos y pasivos y valoraciones iniciales y posteriores; los resultados del trabajo sugieren que una base fiscal común requeriría unas normas convergentes sobre compensación de pérdidas y la eliminación de incentivos fiscales en la base imponible.

Para Sanz Gadea⁴⁷⁷, la aplicación de las NIC/NIIF contribuirá, no solo a la uniformidad de los Derechos contables en una medida muy superior a la derivada de las Directivas contables, sino que contribuirá, asimismo, a difundir criterios comunes en el ámbito fiscal, eliminando diferencias en magnitudes tales como la base imponible. No obstante, la valoración a valor razonable supone un obstáculo que, en su opinión, se puede salvar a través de los ajustes fiscales⁴⁷⁸.

⁴⁷⁷ Vid. Sanz Gadea, Eduardo. “Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 29, 2003, pág. 70.

⁴⁷⁸ En el caso de España, a través de la Ley 16/2007, como se expone en el epígrafe 6.2 de este trabajo, se modificó el art 15.1 de la Ley del IS para aclarar que, “... las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias”.

5.5. La Regulación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en Derecho comparado.

Con la publicación del Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo se vio cumplido uno de los objetivos asumidos por el Consejo Europeo en sus sesiones de Lisboa del año 2000: la necesidad de acelerar la realización del mercado interior de los servicios financieros a través de la adopción de medidas dirigidas a mejorar la comparabilidad de los estados financieros de las sociedades con cotización oficial.

En este contexto, resultaba necesario reflexionar sobre la utilidad y el interés que pudiese ofrecer la existencia de un marco normativo contable común para el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea. No hay que olvidar que la contabilidad es el instrumento que nos permite conocer el resultado empresarial, por lo que se acaba convirtiendo, en menor o mayor grado, en referencia del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, el interés comunitario existente en la profundización de las posibilidades de las NIIF a contribuir al proyecto de armonización, en la tributación sobre la renta de las sociedades, a través de la adopción de unas normas comunes de tributación consolidada para las empresas con actividades transfronterizas, impulsó la realización de un estudio sobre las posibles consecuencias fiscales de las nuevas normas contables.

La propuesta de estudio surgió en septiembre de 2004 en el *Convegno di Studi* sobre los modelos impositivos en la actual Unión Europea, celebrado en la Universidad de Bolonia. Posteriormente se propuso para su realización, al Instituto de Estudios Fiscales creándose, el 29 de julio de 2005, *el Grupo de Estudios sobre la incidencia de las Normas Internacionales de Contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*⁴⁷⁹.

⁴⁷⁹ El Grupo estaba integrado por personas de la Administración tributaria española y de la Comisión Europea, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y de Universidades españolas y de otros países comunitarios, los cuales participaron a título individual, responsabilizándose de sus correspondientes aportaciones. Igualmente formaron parte del Grupo, a través de sus correspondientes Directivos, la Asociación Española de Asesores Fiscales y el Registro de Economistas Asesores Fiscales del Consejo General de Colegios de Economistas de España.

El capítulo V del estudio realizado sobre las implicaciones tributarias de la adopción de las NIIF⁴⁸⁰, se destinó a la regulación de la base imponible del impuesto sobre sociedades en Derecho comparado en diversos países. De este capítulo se obtiene la siguiente información:

- **Base Imponible del Impuesto en Reino Unido y en Dinamarca.** Únicamente en estos países existe una clara separación entre el resultado contable y el resultado fiscal.
- **Base imponible del Impuesto sobre Sociedades en Italia.** El artículo 75 del Texto único de los impuestos sobre la Renta, establece que el Impuesto sobre la Renta de Sociedades se aplica sobre el “*reddito complessivo netto*”, determinado según las disposiciones de la Sección I del Capítulo II para las sociedades y los entes a que se refieren las letras a) y b) del artículo 73, del Capítulo III, para los entes no comerciales mencionados en la letra c) de dicho artículo, y de los Capítulos IV y V para las sociedades y entes no residentes a que se refiere la letra d) del citado artículo. Esta regulación supone para cada uno de los distintos tipos de sociedades, un reenvío a criterios de determinación que son en parte de naturaleza hacendística, en parte de naturaleza contable y en parte también de Derecho Civil, y por supuesto de Derecho Tributario. La Ley italiana establece, por tanto, reglas distintas en función de la residencia y del carácter comercial o no del sujeto pasivo. Otra característica de la legislación italiana es que se opta, al regular la determinación de la base imponible, por un criterio de máxima amplitud, estando la base imponible constituida por todas las rentas, sea cual sea la fuente de la cual provenga, y sea cual sea el lugar donde se hayan originado. Otro principio característico lo constituye el de la “atracción” hacia la categoría de rentas societarias o empresariales de todos los tipos de rentas poseídas, con el efecto de que las reglas de determinación son las propias de esta modalidad de rentas.
- **Base imponible del Impuesto sobre Sociedades en Francia.** La legislación francesa, al igual que la española, contiene una remisión general al resultado

⁴⁸⁰ Vid. AAVV. Estudios sobre las Normas Internacionales de Contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, junio 2006, págs. 139-162.

contable en lo referente a la determinación de la base imponible. La contabilidad debe ser llevada según las normas del Derecho contable y no según las normas del Derecho fiscal, como queda reflejado en el artículo 38 quater del Anexo III del *Code general des impôts*: “Las empresas deben respetar las definiciones dictadas por el Plan contable general, salvo que éstas sean incompatibles con las reglas aplicables para la base del impuesto”.

Asimismo, el Consejo de Estado francés ha elaborado progresivamente un principio que se puede denominar el principio de alienación del Derecho fiscal hacia el Derecho contable. En este sentido, el legislador puede establecer una excepción a este principio y decidir que la norma contable no producirá efectos en materia fiscal, pero estas excepciones o derogaciones no pueden ser decididas por la Administración sino por el legislador. Por tanto en el Derecho francés, al igual que ocurre en el español, la fiscalidad de las empresas reposa sobre la contabilidad, porque el resultado gravable no es otra cosa que el resultado contable revisado y corregido. La contabilización de las operaciones de una empresa constituye un requisito necesario para la gestión fiscal, de tal manera que un gasto no puede deducirse del resultado si no ha sido contabilizado. Para parte de la doctrina francesa, se ha llegado a hablar incluso de que la base imponible del impuesto fuera exactamente el resultado contable, pero la realidad muestra que siempre van a existir diferencias. Lo esencial, es que dichas diferencias se encuentren realmente justificadas por los imperativos de la política fiscal y sean reducidas al mínimo.

- **Base imponible del Impuesto sobre Sociedades en Bélgica.** El Impuesto sobre Sociedades belga grava los beneficios obtenidos en Bélgica o en el extranjero, por las sociedades cuyo domicilio fiscal esté situado en dicho país, estando sometidos al impuesto, cualquiera que sea su naturaleza y su afectación o destino. El punto de partida para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades lo constituye el resultado contable que figura en las cuentas individuales de cada sociedad. La determinación del beneficio gravable se realiza en varias fases. En una primera fase se determina el beneficio fiscal, que es la suma de los *beneficios reservados gravables*, los *gastos no admitidos* fiscalmente (gastos no deducibles) y los *dividendos gravables distribuidos*.

Se entiende por *beneficios reservados gravables* el aumento de los beneficios gravables dejados en la sociedad durante el periodo impositivo. Para cada periodo hay que comparar el importe global de las reservas gravables al fin del ejercicio contable y el montante global de las reservas gravadas al final del periodo impositivo anterior, para determinar si ha habido aumento o disminución del beneficio reservado gravable.

Los *dividendos gravables distribuidos* se calculan por la diferencia entre el total de los dividendos distribuidos y el total de los importes exonerados de estos dividendos. A continuación, en el caso de que proceda, el beneficio fiscal obtenido se descompone en función de su procedencia para separar los rendimientos obtenidos en el extranjero, ya que estos últimos tributan a un tipo reducido. Posteriormente, habrá que deducir las rentas exentas que hayan sido incluidas, los elementos no gravables, rentas definitivamente gravadas, los rendimientos mobiliarios exonerados, las pérdidas procedentes de periodos impositivos anteriores y la deducción por inversión.

- **Base imponible del Impuesto sobre Sociedades en Holanda.** El punto de partida para calcular el beneficio fiscal en los Países Bajos es el concepto de beneficio total, *total profit*, mencionado en el artículo 8.1 del Capítulo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Holanda, que lo define así “El beneficio es la suma agregada de los beneficios totales, con cualquier denominación y forma, que sean obtenidos en una empresa”. Este beneficio total, percibido durante la existencia de la sociedad, debe ser atribuido a los diversos años en los que existe la misma y esta formado por la suma de los beneficios anuales, *annual profits*.

La determinación del beneficio anual gravado, a menos que la normativa fiscal especifique lo contrario, se realiza conforme al principio o doctrina de los buenos usos mercantiles, *sound business practice*, y asimismo está basado en los principios que generalmente se consideran aceptados en la práctica contable ya que la normativa fiscal no define el principio de *sound business practice*. El concepto de *sound business practice*, ha sido usado en Derecho holandés desde 1893; ante la ausencia de una teoría contable sobre la misma, la interpretación de esta expresión debe buscarse en las resoluciones del Tribunal Supremo sobre casos concretos, *case law*. Este Tribunal ha desarrollado una doctrina conforme a la cual el sistema para

determinar las cuentas anuales de una sociedad está de acuerdo con dicho principio si se basa en los principios contables generalmente aceptados. Por otra parte, el Supremo también ha venido manteniendo que la determinación del resultado de una sociedad no se estima acorde con el principio de *sound business practice* si las reglas empleadas son incompatibles con la normativa fiscal o con los principios del Derecho fiscal.

En Holanda se está produciendo un intenso debate entre partidarios y opositores de la idea de autonomía entre fiscalidad y contabilidad. Los partidarios de la autonomía entre las *fiscal account* y las *comercial account* argumentan que la unificación significaría el final de la tradicional libertad para escoger el sistema fiscal y para revocar dicha elección. Por su parte, los partidarios de la unidad entre la regulación fiscal y la contable alegan que los principios de los buenos usos mercantiles y los principios generalmente aceptados son básicamente los mismos. Para Peter Essers⁴⁸¹, las diferencias entre el Derecho Fiscal y el Derecho Contable deberían limitarse a los aspectos esenciales e importantes, debiendo eliminarse las diferencias no esenciales. Esta postura coincide con la recomendación del mencionado Informe Ruding, en el sentido de defender una reducción de las diferencias existentes entre las cuentas utilizadas con fines contables y las cuentas utilizadas con fines fiscales. La mayoría de los tributaristas holandeses coinciden en afirmar que la doctrina de los buenos usos mercantiles ha funcionado satisfactoriamente. Pero esto no quiere decir, sin embargo, que se pueda utilizar este concepto para armonizar los diferentes sistemas de determinación del beneficio fiscal en la Unión Europea, ya que se trata de un concepto vago que ha sido concretado por el Tribunal Supremo holandés en multitud de pronunciamientos a lo largo de 80 años.

- **Base imponible del Impuesto sobre Sociedades en Portugal.** En relación con la determinación de la base imponible, el artículo 15 del Código del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas distingue entre entidades residentes y no residentes en Portugal:

⁴⁸¹ Cfr. Essers, Peter. “Fiscal versus Commercial Prof. Accounting in the Netherlands, France and Germany”, edited by Guido de Bont, Meter Esser and Eric Kemmeren, IBFD, Ámsterdam, 1996, citado en AAVV, Estudios sobre las Normas Internacionales de Contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades en el ámbito de la Unión Europea, Instituto de Estudios Fiscales, junio 2006, pág., 156.

- a) Entidades residentes. Hay que distinguir dentro de este grupo a las sociedades que ejerzan como actividad principal una de naturaleza comercial, industrial o agrícola, del resto. La base imponible para este primer grupo está constituida, según el artículo 3 del Código del Impuesto sobre Sociedades por el beneficio o lucro tributable. Este concepto se encuentra definido en el apartado 1 del artículo 17 de dicho Código: “el lucro tributable de las sociedades o entidades mencionadas en la letra a) del apartado 1 del artículo 3 está constituido por la suma algebraica del resultado líquido del ejercicio y las variaciones patrimoniales positivas o negativas verificadas en el mismo periodo y no reflejadas en aquel resultado, determinado tomando como base la contabilidad y eventualmente corregidos en los términos previstos en este Código”. Se puede decir que la base imponible de Impuesto se determina, en este caso, partiendo del resultado líquido del ejercicio, al que se suman o restan respectivamente las variaciones patrimoniales positivas y negativas. Sobre el resultado obtenido se aplicarán las correcciones que procedan, las cuales se derivan principalmente de amortizaciones (arts. 29 y 30), provisiones fiscalmente deducibles (artículo 34), las provisiones para créditos de dudoso cobro (artículo 35) y los gastos no deducibles fiscalmente. Para el resto de las sociedades de este grupo, la letra b) del apartado 1 del artículo 3 del Código del Impuesto sobre Sociedades dispone que la base imponible del tributo está constituida por “el rendimiento global, correspondiente a la suma algebraica de los rendimientos de diversas categorías considerados a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como de los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito”.
- b) Entidades no residentes. En este segundo grupo, se distingue a su vez entre entidades no residentes con establecimiento permanente en Portugal y entidades sin establecimiento permanente en dicho territorio. En el primer caso, la base imponible estará constituida por el beneficio imputable a dicho establecimiento permanente determinado en los términos del artículo 50 del Código del Impuesto. En el segundo caso, la base imponible estará formada por la suma de los rendimientos de las diversas categorías consideradas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51 del Código del Impuesto sobre Sociedades.

En el siguiente cuadro se pueden ver esquemáticamente las distintas situaciones de la relación contabilidad-fiscalidad entre los países objeto de estudio:

CUADRO XXII. Regulación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en Derecho comparado

Relación contabilidad-fiscalidad	PAISES	Características
Separación entre resultado contable y base imponible	Reino Unido	
	Dinamarca	
Base imponible a partir del resultado contable	Italia	<ul style="list-style-type: none"> - Para cada tipo de sociedad la regulación se reenvía a criterios de naturaleza: hacendística, contable, civil ó tributaria - Base imponible amplia formada por todas las rentas, residentes o no residentes.
	Francia	<ul style="list-style-type: none"> - Remisión general al resultado contable. - Principio de alienación del Derecho fiscal.
	Bélgica	<ul style="list-style-type: none"> - Grava los beneficios obtenidos en cualquier lugar de las sociedades domiciliadas en el país. - El punto de partida es el resultado contable de las cuentas individuales.
	Holanda	<ul style="list-style-type: none"> - El punto de partida para el cálculo del beneficio fiscal, es el beneficio total percibido durante la existencia de la sociedad.
	Portugal	<ul style="list-style-type: none"> - Se distingue entre entidades residentes y no residentes - Residentes: se distingue entre actividades comerciales, industriales y agrícolas del resto, tomando las primeras como base la contabilidad. - No residentes: distingue entre establecimiento permanente o no.

Entre las conclusiones generales formuladas derivadas del estudio realizado, en relación con el tema de resultado contable y base imponible se obtuvo la siguiente⁴⁸²:

La Comisión considera que, ante una futura reforma del Impuesto sobre Sociedades para su adaptación a las NIIF/NIC, la base imponible se debe definir por referencia al resultado contable, con los ajustes oportunos para cumplir debidamente el principio constitucional de capacidad económica, sin dejar de utilizar como instrumento básico los aparatos contables de los sujetos pasivos.

⁴⁸² Vid. AAVV. Estudios sobre las Normas Internacionales de Contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, junio 2006, págs. 389-390.

6. REPERCUSIONES DE LA REFORMA MERCANTIL Y CONTABLE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

6.1. Introducción.

Mediante la publicación del Reglamento (CE) nº 1606/2002, del Parlamento Europeo y del Consejo, se inició un nuevo modelo europeo de contabilidad, el cual ha conducido a una aproximación a las normas de contabilidad emanadas del IASB, abandonando el sistema tradicional cuyo origen se encontraba en la Cuarta y Séptima Directivas.

La Ley 16/ 2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional, con base en la normativa de la Unión Europea, ha tenido como finalidad, tal y como se desprende de su Exposición de Motivos, *“la de ajustarse a los criterios incluidos en los Reglamentos de la Unión Europea por los que se adoptan la Normas Internacionales de Información Financiera, en aquellos aspectos sustanciales que dichos Reglamentos regulen con carácter obligatorio”*.

Por dicho motivo, la citada Ley modifica, como ya se ha indicado en el Capítulo segundo de este trabajo, por una parte la normativa mercantil: el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada; y por otra el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 4/2004, introduciéndose las modificaciones al mismo en su Disposición Adicional octava. Dichas modificaciones pretenden conseguir que la reforma contable afecte lo menos posible a la cuantía de la base imponible, en comparación con la regulación anterior.

Asimismo, se ha aprovechado para realizar otros cambios tributarios, no relacionados con la reforma mercantil, tales como:

- Introducir una modificación del régimen fiscal de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común, permitiendo aumentar el plazo de que disponen para reinvertir los beneficios que obtengan.
- Dar una nueva redacción al régimen de las deducciones por reinversión, al objeto de permitir que las desinversiones e inversiones en valores representativos de entidades que tienen un marcado carácter empresarial puedan

aplicar este incentivo y no se vean discriminadas por el tipo de actividad que desarrollan.

- Establecer una exención parcial, ya comentada, a los ingresos derivados de la cesión de patentes y otros intangibles que hayan sido creados por la empresa en el marco de una actividad innovadora.

No obstante, la reforma del Plan General de Contabilidad, derivada de la Ley 16/2007 no ha cumplido totalmente con el principio de neutralidad prometido y recogido en la misma. Las modificaciones introducidas en los criterios de valoración y registro de los activos han influido en el impuesto, fundamentalmente en la primera aplicación del plan contable, como ya se ha comentado⁴⁸³.

Las principales novedades derivadas de la reforma mercantil que afectan al Código de Comercio y Plan General de Contabilidad, y por ende pueden afectar al resultado contable y a la base imponible del impuesto, esquemáticamente son:

a) Código de Comercio:

- Nuevos componentes de las cuentas anuales (art.34.1 C.d.c.).
- Preferencia del fondo sobre la forma (art.34.2 C.d.c.).
- Definición de los componentes de las cuentas anuales (art.36 C.d.c.).
- Especial atención a los instrumentos financieros (art.38 bis C.d.c.).
- Valoración por el valor razonable (art.38 bis C.d.c.).
- Pérdida del carácter preferencial del principio de prudencia (art.38. c C.d.c.).
- No amortización del fondo de comercio (art.39 C.d.c.).

b) Plan General de contabilidad:

- Marco conceptual (antiguos principios contables).
- Norma de valoración 9ª sobre instrumentos financieros.
- Norma de valoración 19ª sobre combinaciones de negocios.
- Norma de valoración 21ª sobre operaciones entre empresas.

⁴⁸³ Entre otros a modo de ejemplo se pueden señalar como cambios: la anulación de la provisión de determinados instrumentos financieros con abono a una cuenta de reservas, que va a suponer un ingreso a computar fiscalmente, y las diferencias positivas en los tipos de cambio de las divisas. No obstante, se ha conseguido la neutralidad fiscal en el tratamiento del fondo de comercio y en los supuestos de constitución de sociedades.

A pesar de las modificaciones experimentadas por la normativa mercantil, se sigue considerando la idoneidad del resultado contable, ahora calculado a partir de las NIIF, como elemento central de la base imponible, por lo que se puede considerar que el impacto de la reforma en el Impuesto sobre Sociedades no va a ser muy importante. El artículo 10.3 de la Ley 43/1995, antecedente de la determinación de la base imponible a partir del resultado contable, no ha sido modificado por la Ley 16/2007 y ello ha sido así por dos motivos fundamentales:

- ✓ el ya comentado principio de reserva de Ley⁴⁸⁴ y
- ✓ el carácter de resultado contable como resultado disponible para los socios.

El modelo de determinación de la base imponible no sólo continúa después de la reforma, sino que algunos de los cambios realizados en el IS en los últimos años han supuesto un acercamiento entre valoraciones contables y fiscales; este es el caso de las operaciones vinculadas, que se comentan en el siguiente epígrafe. No obstante, en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades habrá que considerar tanto los efectos que, directamente, tengan las nuevas reglas contables en la base imponible como aquellas cuestiones que han sido modificadas por el legislador en la Ley 16/2007.

Otra cuestión derivada de la reforma mercantil, es que ahora nos encontramos con dos resultados contables: el derivado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y el que aparece recogido en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto; pero, tal como dice el artículo 35.2 del Código de Comercio⁴⁸⁵, solamente el recogido en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, hace referencia al resultado del ejercicio y de ella habrá que partir para calcular la base imponible del impuesto. De esta forma, el nuevo resultado contable se encontrará depurado del valor razonable no disponible, el cual aparecerá recogido en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, sin perjuicio de que, posteriormente, reviertan a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, momento en que sí formarán parte del resultado del ejercicio. Este planteamiento ya había sido tratado por la Dirección General de Tributos en la Consulta Vinculante nº V2203-05, de 31 de octubre de 2005, en relación con la Circular 4/2004 del Banco de España.

⁴⁸⁴ Ley 58/2003, General Tributaria. Artículo 8. Reserva de ley tributaria. "Se regularán en todo caso por ley: a) la delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable...".

⁴⁸⁵ Código de Comercio. Artículo 35.2. "La cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean...".

6.2. Implicaciones de la reforma mercantil en el Impuesto sobre Sociedades.

La Ley 16/2007 ha continuado, pues, con la filosofía de la Ley 43/1995, a pesar de haber modificado en su disposición adicional octava diversas normas del Impuesto sobre Sociedades. La disposición se divide en tres apartados: el apartado 1, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2008 y los apartados 2 y 3, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 y que se encuentran relacionados con la deducción por reinversión.

Al analizar las normas modificadas, se puede observar que la mayoría se refieren a aspectos derivados de una adaptación terminológica, tales como sustitución del concepto de depreciación por el de deterioro, inmaterial por el de intangible, incorporación de conceptos nuevos tales como las inversiones inmobiliarias y la delimitación de los fondos propios. En otros casos existe una adaptación de aspectos sustantivos tales como las pérdidas por deterioro de activos financieros, art. 12.3 y 4, fondo de comercio, art. 12.6, provisiones, art. 13, valoración de determinadas operaciones por su valor razonable, art. 15.1 y valoración de bienes adquiridos en operaciones de fusión, escisión, etc., con participaciones recíprocas, art. 89.3.

Los aspectos de la reforma mercantil con implicaciones en el Impuesto sobre Sociedades son los siguientes:

- a) Tiene especial importancia la preferencia del fondo sobre la forma jurídica, aspecto novedoso y que no aparece recogido en la Ley de Sociedades. Es decir, los hechos que se asientan en la contabilidad no van a depender exclusivamente como hasta ahora de la forma jurídica sino que hay que considerar el fondo económico de la operación. Manifestaciones de esta prevalencia pueden encontrarse en las operaciones de arrendamiento financiero, recalificación de patrimonio en pasivo, operaciones sobre instrumentos de patrimonio propios o en reglas sobre reconocimiento de ingresos que se van a registrar por este principio. Asimismo, puede observarse cierto paralelismo entre el mandato de calificación del artículo 13 LGT y el principio de preferencia del fondo sobre la forma del artículo 34.2 del C. de Comercio.

Según señala el Gabinete Jurídico del CEF⁴⁸⁶, el principio del fondo sobre la forma, es el mismo principio que la Ley General Tributaria vigente recoge en el artículo 13⁴⁸⁷. La calificación es la madre de todas las reglas sobre aplicación e interpretación de las normas tributarias, pero no libera de la carga de probar lo que corresponda. La calificación es la base y como “hijos” de ella se incluyen otras normas de protección o antielusión como la del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” (art. 15) o la de “la simulación” (art. 16), pero siempre parten de la calificación por el inspector del hecho realizado. En el mismo sentido, Sanz Gadea⁴⁸⁸ indica que los dos artículos descansan sobre el mismo fundamento y que ambos establecen, en definitiva, que en la aplicación de las normas contables y fiscales respectivamente se tome en consideración la realidad de los hechos acaecidos. Ciertamente, el artículo 34.2 del C. de C. alude a la realidad económica y el artículo 13 de la Ley General Tributaria lo hace a la naturaleza jurídica, pero no ha de verse en ello diferencias de sustancia. En efecto, las operaciones de las empresas se realizan, por lo general, a través de hechos, actos o contratos de cuya ejecución o cumplimiento se derivan mutaciones patrimoniales, que son las que deben reflejarse en contabilidad. Ahora bien, tales mutaciones dependen de la naturaleza jurídica de tales hechos, actos o contratos. En consecuencia, la realidad económica no se contrapone a la naturaleza jurídica, sino que por el contrario, se configura atendiendo a esta última.

A los nuevos criterios de valoración, le otorga validez el artículo 15 de TRIS que en la redacción dada por la Ley 16/2007, establece que “... *los elementos se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio...*”. Esta remisión del artículo 15 al Código de Comercio implica la recepción de todos los criterios de valoración admitidos en la norma mercantil, incluido el valor razonable. Son numerosos los preceptos fiscales que establecen la valoración a valor de mercado, pudiéndose señalar, las operaciones societarias y las

⁴⁸⁶ Cfr. Gabinete Jurídico del Centro del CEF. “Implicaciones fiscales de la reforma mercantil y del nuevo Plan General de Contabilidad”, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, nº 301, abril 2008, pág. 120.

⁴⁸⁷ Ley 58/2003. Artículo 13. Calificación. “*Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*”.

⁴⁸⁸ Cfr. Sanz Gadea, Eduardo. “El nuevo Plan General de Contabilidad”, Revista de AECA nº 80, septiembre 2007, pág. 8.

operaciones vinculadas. Por ello es importante establecer la relación entre ambos conceptos, valor normal de mercado y valor razonable.

Así, el artículo 38 bis.2 del C.de C. señala que “... con carácter general, el valor razonable se calculará con referencia a un valor de mercado fiable. Por su parte la Ley 4/2004 señala: a) en su artículo 15.2. que “ *se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:.....Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.* b) en su artículo 16. Operaciones vinculadas. *1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.* Parece, pues, que existe similitud entre ambos conceptos. No obstante, la norma contable, ante ausencia de un valor de mercado fiable, al objeto de calcular el valor razonable, permite acudir a modelos y técnicas de investigación, pero cuando no exista un grado suficiente de confianza en la valoración, se decanta por el precio de adquisición. La norma fiscal igualmente permite la utilización de modelos y técnicas de valoración, en el ámbito de las tasaciones periciales, pero en ningún caso se decide por el valor de adquisición. Por último, para la valoración de las operaciones entre partes vinculadas, cuando no exista un mercado del que deducir un valor, se acudirá a un conjunto de métodos delimitados normativamente, que se pueden encuadrar entre los modelos y técnicas de valoración aludidos por la normativa contable.

b) Otro aspecto importante de la reforma con especial implicación fiscal lo constituyen las operaciones vinculadas. Como consecuencia de la nueva redacción del artículo 42 del Código de Comercio, se le da nueva redacción al apartado 3 de artículo 16 del TRLIS; en concreto, se sustituye el término “sociedad” por el de “entidad” y se da una nueva definición de grupo. Por otra parte, las operaciones vinculadas se encuentran reguladas en la norma de valoración nº 21 del PGC, según la cual, con carácter general los elementos objetos de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. Asimismo, establece la citada norma de valoración que “cuando el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la

realidad económica de la operación”. Este tipo de valoración no se encontraba recogido en la Ley 43/1995, sino que el valor de mercado lo dejaba a potestad de la Dirección General de Tributos, en concreto señalaba en su artículo 16 que “*la Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación*”.

La norma 21 ha resuelto el problema fiscal de las operaciones vinculadas, ya que no es concebible contabilizar por valor convenido y después realizar ajustes extracontables para calcular el resultado fiscal. La norma fiscal (art. 16 del Texto Refundido del Impuesto), es prácticamente paralela a la norma contable (norma 21 del PGC), siempre que se identifique valor razonable y valor de mercado. Ahora bien, la norma contable, cuando no hay fiabilidad en el valor de mercado, remite al precio de adquisición, mientras que la norma fiscal siempre aplica el valor de mercado. En conclusión, siempre que la contabilidad haya recogido correctamente la realidad económica y jurídica de la operación conforme al valor razonable/valor de mercado, no será necesario realizar ningún ajuste de tipo fiscal. Únicamente habría que realizarlos cuando el valor razonable y el valor de mercado no coincidan.

c) Respecto a la definición de los elementos integrantes de las cuentas anuales, hay que señalar que por primera vez una norma define a los mencionados elementos. Las consecuencias fiscales más importantes de las definiciones dadas son las siguientes:

- De la definición de instrumento de patrimonio⁴⁸⁹, se deduce que otorga el derecho de participación en el patrimonio neto. Otros preceptos afectados derivados de la definición de fondos propios son los artículos 14, 20, 21, 30,

⁴⁸⁹ NPGC. 1ª parte. 4º. Elementos de las cuentas anuales. “3. *Patrimonio neto: constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos los pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten*”.

12.3, 12.5, 89.3, así como la Ley 19/2003⁴⁹⁰ en lo referente a las participaciones preferentes.

▪ La definición de pasivo⁴⁹¹ basada en el concepto de obligación, es decir, el derecho a exigir la prestación, implica en que determinadas participaciones en el capital sean consideradas pasivos financieros, en vez de como instrumentos de patrimonio (norma de valoración 9ª.3)⁴⁹². Este es el caso de determinadas acciones sin voto, acciones rescatables o participaciones preferentes en las que los rendimientos de las mismas son considerados gastos deducibles para la empresa emisora. Esta nueva definición implica, asimismo, la desaparición de los ingresos a distribuir en varios ejercicios.

Se distingue entre pasivo contingente y provisión. Las provisiones van a reflejar obligaciones indeterminadas respecto a su importe o a la fecha de su cancelación, y pueden venir determinadas tanto por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. Las contingencias, sin embargo, van a reflejar únicamente obligaciones potenciales, por lo que solo constan en la Memoria. En comparación con el PGC de 1990 desaparecen la provisión para grandes reparaciones y el fondo de reversión, que se sustituyen por sistemas de amortización (Norma de valoración 3ª.g); aparecen la provisión para contratos onerosos, la provisión por reestructuración, la provisión por transacciones basadas en instrumentos de patrimonio, las provisiones de desmantelamiento, retiro o rehabilitación y medioambientales. De las mencionadas provisiones, van a tener un carácter deducible las que tengan un carácter contractual, tales como son las provisiones medioambientales (cuando se correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración Tributaria) o las de

⁴⁹⁰ Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales.

⁴⁹¹ NPGC. 1ª parte. 4º. Elementos de las cuentas anuales. “2. Pasivos: obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro”.

⁴⁹² NPGC. 9ª. Instrumentos financieros. “Los instrumentos financieros emitidos, incurridos o asumidos se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en una de sus partes, siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otros activos financieros...”.

reparación o revisión. Sin embargo, no van a ser deducibles los gastos en la dotación de provisiones que tengan un carácter implícito o tácito, tales como las referentes a las políticas comerciales para fidelizar a la clientela. Es decir, se modifica el artículo 13 del TRLIS, no considerándose deducibles:

- Las derivadas de obligaciones implícitas o tácitas.
- Las relativas a retribuciones y otras prestaciones al personal. No obstante, se exceptúan de esa limitación a la deducibilidad las contribuciones de los promotores a planes de pensiones y a sistemas alternativos si se cumplen unos determinados requisitos.
- Los gastos relativos a los costes de cumplimientos de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.
- Las derivadas de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.
- Las relativas al riesgo de devoluciones de ventas.
- Las de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio utilizados como fórmula de retribución a los empleados, tanto si se satisfacen en efectivo o mediante la entrega de dichos documentos.

No obstante lo anterior, se prevé que los anteriores gastos no deducibles se integren en la base imponible del periodo impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad.

- El elemento determinante en la definición del activo es el control económico del recurso⁴⁹³, lo que conlleva el registro de las operaciones de arrendamiento financiero como si se tratase de una adquisición (art. 11.3 TRIS).

Por otra parte, se establecen dos nuevas clasificaciones de elementos de activo “Inversiones inmobiliarias” y “Activos no corrientes mantenidos para la venta”. Estas últimas no van a ser objeto de amortización, lo cual va a

⁴⁹³ NPGC. 1ª parte. 4º. Elementos de las cuentas anuales. “1. Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro”.

implicar la correspondiente modificación fiscal. Como consecuencia de esta nueva definición, desaparecen los gastos de establecimiento y los gastos de imputación plurianual.

d) Los instrumentos financieros son objeto de una clasificación contable a efectos de su valoración tanto en el C. de C. como en la Norma 9ª de Valoración del PGC que no se refleja en el TRIS⁴⁹⁴. Aparece como novedosa la cartera de negociación, cuyos instrumentos se valoran a valor razonable y las diferencias en las valoraciones posteriores se imputan a resultado, formando parte de la base imponible. El antecedente al tratamiento contable de los activos mantenidos para negociar, se puede encontrar en la citada Circular 4/2004. El régimen fiscal del deterioro de los activos financieros se recoge en el artículo 12.2, .3, y .4 del TRIS.

Respecto al deterioro del valor de las inversiones financieras, se producirá fundamentalmente en la clasificación de “Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas”, no existiendo un “*deterioro fiscal*”, sino solo un límite al deterioro contable. Es decir, un deterioro contable fiscalmente deducible⁴⁹⁵.

Otros artículos que se han visto afectados por las nuevas clasificaciones y valoraciones de los instrumentos financieros son los siguientes:

- El artículo 15 del TRIS sobre reglas de valoración, que se adapta a los nuevos criterios de valoración derivados fundamentalmente de la aplicación del valor razonable, estableciendo que las variaciones de valor derivadas del mismo, no tendrán efectos fiscales mientras no se imputen a resultados. Se

⁴⁹⁴ NPGC. Norma de valoración 9º. “2. *Activos financieros*.*Los activos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán en alguna de las siguientes categorías: 1. Préstamos y partidas a cobrar. 2. Inversiones mantenidas hasta el vencimiento. 3. Activos financieros mantenidos para negociar. 4. Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de Pérdidas y Ganancias. 5. Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas. 6. Activos financieros disponibles para la venta*”.

⁴⁹⁵ Con la nueva regulación, la determinación del deterioro contable es mucho más compleja, ya que hay que tener en cuenta el patrimonio neto de la entidad participada o corregido por las plusvalías tácitas existentes en la **fecha de la valoración**, a diferencia de la norma anterior, que determinaba que el patrimonio neto debía corregirse con el importe de las plusvalías tácitas que existieran en el **momento de la adquisición de la participación** y que subsistieran en el momento posterior de la valoración.

ha eliminado el apartado 10 del artículo 15, sobre el régimen fiscal de las operaciones sobre instrumentos de patrimonio propios.

- Efectos fiscales de la contabilización de los dividendos (artículos 30, 31 y 32 del TRIS).
- Remuneraciones a los empleados basadas en instrumentos de patrimonio (artículo 13.1.f).

Igualmente, deben ser objeto de regulación los efectos fiscales de la contabilización separada en los instrumentos financieros compuestos⁴⁹⁶ y de la contabilización separada de los componentes de los instrumentos financieros híbridos⁴⁹⁷. Hay que señalar, que las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales, si se imputan al Patrimonio Neto, es decir, mientras no deban imputarse a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

d) Nueva regulación contable del *fondo de comercio*, el cual solo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios. El fondo de comercio no se amortizará y en su lugar será sometido a la comprobación del deterioro del valor, procediéndose en su caso al registro de dicho deterioro. Dichas correcciones valorativas, no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores. Por el contrario, el legislador fiscal ha introducido un nuevo apartado en el artículo 12 del TRLIS, estableciendo la deducibilidad del precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente al fondo de comercio, con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

⁴⁹⁶ NPGC. Norma de valoración 9ª. “5.2. *Un instrumento financiero compuesto es un instrumento financiero no derivado que incluye componentes de pasivo y de patrimonio simultáneamente. Si la empresa hubiese emitido un instrumento financiero compuesto, reconocerá, valorará y presentará por separado sus componentes*”.

⁴⁹⁷ NPGC. Norma de valoración 9ª. “5.1. *Los instrumentos financieros híbridos son aquellos que combinan un contrato principal no derivado y un derivado financiero, denominado derivado implícito, que no puede ser transferido de manera independiente y cuyo efecto es que algunos de los flujos de efectivo del instrumento híbrido varían de forma similar a los flujos de efectivo del derivado considerado de forma independiente. La empresa reconocerá, valorará y presentará por separado el contrato principal y el derivado implícito, cuando se den simultáneamente las siguientes circunstancias...*”.

- Que el fondo de comercio se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.
- Que la entidad adquirente y la transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.
- Que se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil.

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, pero las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del inmovilizado. En definitiva, como afirma Carbajo Vasco⁴⁹⁸, se trata de que “una amortización no contable lo siga siendo desde el punto de vista fiscal, trasladándose al artículo 12.6 del TRLIS”.

Respecto a *fondo de comercio de fusión*, la Ley 16/2007 introduce una nueva redacción del apartado 3 del artículo 89 del TRLIS, estableciendo, para cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos un cinco por ciento, que el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su patrimonio neto se imputará a los bienes y derechos adquiridos, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio. Asimismo, la parte de la diferencia que no haya sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veintena de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que la participación no hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español, o a personas físicas residentes en territorio español o a una entidad vinculada.
- Que la entidad adquirente y la transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio.

⁴⁹⁸ Vid. Cfr. Carbajo Vasco, D. “Incidencia de la reforma mercantil y contable en el Impuesto sobre Sociedades”, Revista Partida Doble, nº 191, septiembre 2007, pág. 20.

La deducción fiscal de la pérdida de valor del fondo de comercio surgido de la fusión, al igual que en el caso anterior, no está condicionada a su imputación contable en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, pero las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del inmovilizado.

Por otra parte, cuando cumpliéndose el primero de los requisitos no se cumpliera el segundo, las dotaciones para la amortización de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su patrimonio neto, serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible.

f) La moneda extranjera, también resulta modificada en el nuevo PGC. A efectos de valoración se distingue entre partidas monetarias y no monetarias. Las partidas monetarias se valorarán al cierre, al tipo de cambio existente, imputándose las diferencias positivas (a diferencia del PGC 1990) o negativas a resultados del ejercicio. Las partidas no monetarias, no obstante, se valorarán inicialmente al coste histórico, siendo posteriormente valoradas al valor razonable. Las diferencias de valoración se imputarán a resultados del ejercicio o al patrimonio neto, en función de la norma aplicable a cada elemento.

g) Por primera vez se deja abierta la posibilidad de que los socios de entidades españolas realicen aportaciones voluntarias a las sociedades con abono directo a reservas, sin que sea ya necesario que el objeto de la aportación sea la compensación de pérdidas.

h) Otros aspectos que conviene mencionar son:

- La importancia adquirida por la Memoria, no sólo desde el punto de vista contable sino por la información que se va a utilizar a efectos fiscales.
- La distinción entre permutas con carácter comercial de las que no lo son, valorándose de forma diferente, pudiendo recoger las primeras un beneficio contable.
- Mayor relevancia de los gastos de investigación y desarrollo que se realizan por las empresas, los cuales tiene cierta trascendencia fiscal.

6.3. El impacto fiscal de la reforma contable.

Como se ha comentado en el epígrafe 4.5 de este capítulo, con objeto de facilitar la adaptación de la reforma mercantil, desde la perspectiva fiscal, el Real Decreto Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, ha introducido las primeras medidas para minimizar el impacto de la aplicación del PGC de 2007 en la tributación de beneficios; la pretendida neutralidad perseguida por la reforma no se ha conseguido. Los nuevos criterios de valoración establecidos en el nuevo PGC van a dar lugar a un resultado contable que, con frecuencia, no va a coincidir con el que resultaría de aplicar el PGC de 1990.

Entre los aspectos que van a dar lugar a modificaciones en el resultado contable como consecuencia de los distintos criterios del nuevo PGC se señalan:

- Los gastos de establecimiento y los gastos a distribuir en varios ejercicios.
- El inmovilizado material.
- Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo o asociadas.
- Valoración de determinados activos financieros.
- Activos no corrientes mantenidos para la venta.
- Provisiones.
- Ingresos a distribuir en varios ejercicios.
- Débitos y partidas a pagar.

La ya comentada Disposición Transitoria Primera del Real Decreto Legislativo 1514/2007, regula las reglas generales para la aplicación del nuevo PGC en el primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2008, estableciendo que la contrapartida de los ajustes que deban realizarse tiene que ser una partida de reservas. Por otra parte, teniendo en cuenta que el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba la Ley del IS, determina que afectan a la base imponible, con los criterios de imputación temporal establecidos, tanto los ingresos y gastos imputados contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias, como los que se imputan directamente a una cuenta de reservas, resulta que, *en principio, la primera aplicación del PGC va a tener impacto en la liquidación del impuesto.*

La normativa fiscal aprobada en relación con la primera aplicación del PGC es la siguiente: por una parte, el Real Decreto Ley 2/2008, que posibilita el no considerar los efectos de dicha aplicación, con ciertas condiciones, para la determinación de la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondientes al ejercicio 2008 y por otra, la Ley 4/2008, que regula las consecuencias fiscales de los ajustes contables derivados de la primera aplicación; aspectos, que se comentan, a continuación, en el epígrafe 7 de este capítulo.

Para finalizar este epígrafe hay que mencionar que las alteraciones legislativas que figuran en la disposición adicional octava de la Ley 16/2007, van a obligar a utilizar una norma reglamentaria, el Real Decreto que aprueba el PGC para resolver los problemas de ajuste entre normas contables y fiscales, teniendo que recurrir en última instancia a las consultas vinculantes. Según Carbajo Vasco⁴⁹⁹ “hubiera sido más razonable aprovechar la sucesión de reformas en el Texto Refundido del IS para profundizar y establecer un nuevo Impuesto sobre Sociedades adaptado al siglo XXI, teniendo en cuenta, entre otros factores, materias como la adaptación a los problemas medioambientales, el impacto de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y el nuevo modelo de base imponible unitaria que se está construyendo en la UE”. En este sentido también se expresa Omeñaca García⁵⁰⁰ al señalar que “la necesidad de efectuar una modificación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades simultáneamente a la modificación de la normativa mercantil-contable es evidente. Y ésta es la lógica de la *aparentemente absurda* inclusión de una normativa tributaria en una Disposición adicional de una Ley mercantil que modifica la normativa contable”.

En una posición totalmente opuesta, y en relación con la normalización contable internacional, Esteban Marina⁵⁰¹, defensor de la determinación de la base imponible a través de normas fiscales, opina que un cambio de normativa contable, derivada de una armonización internacional debe implicar una modificación del Impuesto sobre Sociedades, en la que se elimine la dependencia tributaria de las reglas contables;

⁴⁹⁹ Cfr. Carbajo Vasco, D. “Incidencia de la reforma mercantil y contable en el Impuesto sobre Sociedades”, op. cit., pág. 21.

⁵⁰⁰ Cfr. Omeñaca García J. La reforma de la legislación mercantil y tributaria en materia contable, Ediciones Deusto, Barcelona 2007, pág. 266.

⁵⁰¹ Vid. Esteban Marina, A. Evolución probable de la contabilidad y del Impuesto sobre Sociedades, Carta Tributaria, Monografía nº 1, enero 2002, págs. 15-16.

asimismo señala, que no debe caerse en el error del modelo creado con el RD 2631/1982, sino que en su opinión debería volverse a la situación existente en la vigencia del RD 3359/1967, en la que se incorporaban al Impuesto exclusivamente las normas contables que se consideraban de aplicación imprescindible.

7. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A PARTIR DE LA REFORMA MERCANTIL DE 2007.

A partir del año 2007, y hasta la fecha de finalización de este trabajo, las normas que han modificado el Impuesto sobre Sociedades han sido las siguientes:

- Real Decreto Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica. Dicha norma posibilita ignorar los efectos fiscales de los ajustes contables, cuya contrapartida sea una cuenta de reservas y se deriven de la primera aplicación del nuevo Plan General de Contabilidad, con ciertas condiciones, a los pagos fraccionados que se realicen a cuenta de la liquidación correspondiente a los periodos impositivos que se inicien durante el año 2008. Para ello, establece que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deberán optar por la modalidad de cálculo sobre la parte de la base imponible del periodo de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, que establece el artículo 45.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, indica que de las dos alternativas existentes para la realización del pago fraccionado⁵⁰², la alternativa elegida será aplicable a todos los pagos fraccionados que deban realizarse a cuenta de la mencionada liquidación; finalizando el plazo de presentación del pago fraccionado correspondiente al mes de abril de 2008, el 5 de mayo de 2008.
- Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio. Tiene por objeto principal el desarrollo reglamentario de la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en materia de operaciones vinculadas, mediante la modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades al objeto de adaptarlo al nuevo régimen de estas operaciones contenido en el artículo 16 de la Ley 4/2004. En relación con los efectos en el

⁵⁰² Las dos opciones para realizar el pago fraccionado, establecidas por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, son las siguientes:

Artículo 45.2. *La base para calcular el pago fraccionado será la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviere vencido el primer día de los 20 naturales..*

Artículo 45.3. *Los pagos fraccionados también podrán realizarse, a opción del sujeto pasivo, sobre la parte de la base imponible del periodo de los tres, nueve u 11 primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en esta ley.*

Impuesto de Sociedades de la Reforma Contable se introducen las siguientes modificaciones:

- Se modifican los artículos 1, 2 y 5 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de amortizaciones, al objeto de su adaptación al nuevo marco contable establecido en el Nuevo Plan General de Contabilidad.
 - Se da nueva redacción al capítulo III del título I como consecuencia de las modificaciones de la Ley del Impuesto sobre Sociedades introducidas por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.
- Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009. Las medidas incluidas en los artículos 70 y 71 de esta Ley, al igual que Ley 51/2007, son exclusivamente las de vigencia anual a las que se refiere la Ley del Impuesto. Se incluye, por tanto, la actualización de los coeficientes aplicables a los activos inmobiliarios, que permite corregir la depreciación monetaria en los supuestos de transmisión, y la forma de determinar los pagos fraccionados del Impuesto durante el ejercicio 2009.
 - Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. Las modificaciones que afectan al Impuesto sobre Sociedades responden principalmente a la necesidad de adaptar la legislación fiscal a la reforma contable. Dada la vinculación existente entre el resultado contable y la base imponible de dicho Impuesto, se introducen las modificaciones que se derivan de los siguientes aspectos:
 - ✓ Nuevas terminología utilizada en el nuevo PGC.
 - ✓ Nuevo tratamiento contable por el cual determinados dividendos no se contabilizan en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos, sino minorando el valor contable de la inversión.

- ✓ Ajustes contables derivados de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad. Hay que señalar que la reforma mercantil, tiene efectos para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008, recogándose en la disposición transitoria única de la Ley 16/2007, la elaboración por parte de las empresas de un balance de apertura, el cual se realizará de acuerdo con las normas establecidas en dicha ley. Por su parte, el PGC contiene igualmente el régimen transitorio para su primera aplicación, donde se desarrollan los criterios de elaboración dicho balance de apertura, de acuerdo con los criterios de valoración, calificación y registro incorporados en el nuevo marco contable, estableciéndose que, con carácter general, la contrapartida de dichos ajustes se registrará en cuentas de reservas. Asimismo, dada la conexión señalada entre resultado contable y base imponible del Impuesto, por motivos de seguridad jurídica, se regulan las consecuencias fiscales, de los ajustes contables derivados de la primera aplicación del PGC.
- ✓ Adaptarse al cambio a introducir en el Plan Contable de la Entidades Aseguradoras con objeto de alcanzar la deseada neutralidad fiscal⁵⁰³.
- ✓ Evitar una posible vulneración del Derecho comunitario en materia de discriminación y de restricción de libertad de movimiento de capitales (artículos 12.3, 21.1 y 107.15).
- ✓ Adaptación a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de marzo de 2008, por concluir esta que la deducción de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, es contraria al ordenamiento comunitario al ser menos favorable para los gastos realizados en el extranjero que para los efectuados en España. Por ello, se eliminan las restricciones existentes de manera que la deducción se aplica de igual manera con independencia de que esas actividades se efectúen en España, en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

⁵⁰³ El Plan de Contabilidad de las Entidades Aseguradoras va a introducir un cambio en la forma de contabilizar la «reserva de estabilización», modificación que afectará de forma especial a la primera aplicación del nuevo Plan; concretamente, su dotación no se registrará en la cuenta de Pérdidas y Ganancias. Dado que esta reserva tiene la consideración de provisión técnica, y que su origen y aplicación sigue siendo el mismo con independencia de su reconocimiento contable, se modifica el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades al objeto de que no se alteren los efectos fiscales y, por tanto, alcanzar la neutralidad fiscal en este cambio de criterio contable.

7.1. Efectos fiscales del régimen contable de la primera aplicación.

Al objeto de regular los efectos fiscales derivados del régimen contable de la primera aplicación del PGC, la Ley 4/2008 ha incorporado cuatro disposiciones transitorias.

La disposición transitoria vigésimo sexta, regula el régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad. La regla general, basada en la consulta de la DGT, V 2203, de 31 de octubre de 2005, sobre aplicación de la Circular 4/2004, señala que los cargos y abonos a cuentas de reservas que se generen con ocasión de los ajustes de primera aplicación tengan plenos efectos fiscales; lo que implica que deberán tenerse en consideración para la determinación de la base imponible del ejercicio 2008, en la medida que tengan la consideración de ingresos y gastos de acuerdo con lo establecido en el artículo 36 del Código de Comercio. No obstante, al objeto de conseguir la máxima neutralidad en los efectos fiscales de la reforma contable, se regula que determinados cargos y abonos a reservas no tendrán consecuencias fiscales cuando respondan a ingresos y gastos, siempre que estos últimos no hubiesen tenido la consideración de provisiones cuando se dotaron, que se devengaron y contabilizaron en ejercicios anteriores a 2008 según la aplicación de los anteriores criterios contables y, además, se integraron en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a dichos ejercicios, siendo que por aplicación de los nuevos criterios contables esos mismos ingresos o gastos se devengarán de nuevo a partir del ejercicio 2008, estableciéndose que estos últimos tampoco tendrían efectos fiscales por cuanto que sus efectos se consolidaron cuando se contabilizaron en aquellos ejercicios.

Respecto a los gastos de constitución, primer establecimiento, y gastos de investigación la Consulta de la DGT, V0623-09, de 30 de marzo de 2009, aclara sus efectos fiscales señalando que, los gastos de constitución y primer establecimiento que aparezcan activados deberán darse de baja por aplicación de la disposición transitoria primera del RD 1514/2007, con cargo a reservas, teniendo asimismo consideración de gasto fiscal. Por su parte, respecto a los gastos de investigación activados, se distingue entre aquellos a los que se ha aplicado la libertad de amortización y a los que no les ha sido aplicado dicho régimen. Así, en los primeros el cargo a reservas no tendrá efectos fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 11.2 de la LIS; respecto a los

segundos, el cargo a reservas será fiscalmente deducible en los mismos términos que los gastos referidos anteriormente.

Ahora bien, el hecho de que la contrapartida, sea con carácter general una cuenta de reservas, implica la existencia del correspondiente ajuste extracontable a la base imponible. Como señala Sanz Gadea⁵⁰⁴, “lo relevante a efectos fiscales no es la naturaleza del ajuste desde la perspectiva contable, sino la incidencia del ajuste contable en partida de reservas y la naturaleza del ingreso o gasto que refleja la referida incidencia”. Este régimen es aplicable igualmente a las entidades aseguradoras, con la excepción de no integrar en la base imponible el importe del abono a reservas derivado de la baja de la provisión de estabilización, le es aplicable lo establecido en la disposición anterior.

La forma en que deben integrarse en la base imponible los cargos y abonos a reservas derivados de la primera aplicación del NPGC, se encuentran regulada en la disposición transitoria vigésimo octava. En ella, se puede distinguir una norma general, según la cual se integra el saldo neto de los ajustes en el primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2008, así como la opción de integrar dicho saldo neto, por partes iguales en la base imponible correspondiente a los tres periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008. El reparto del saldo neto en tres partes iguales puede ser objeto de corrección en los supuestos de saldos derivados de: ingresos que se correspondan con provisiones por depreciación de la participación en capital de otras entidades, ingresos imputables a diferencias de cambio, elementos que causen baja del balance o cuando el sujeto pasivo se extinga. Para el cálculo del saldo neto habrá que tener en cuenta igualmente la partida fiscalmente deducible del art. 12.3, tal como se recoge en la disposición transitoria vigésima novena.

Del proceso comentado, habrá de dar cumplida información en la memoria, debiendo mencionarse el saldo, así como las cantidades integradas en la base imponible y las pendientes de integrar.

⁵⁰⁴ Cfr. Sanz Gadea, E. “Impuesto sobre Sociedades y reforma contable (I)”, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, núm. 314, 2009, pág. 85.

8. RECAPITULACIÓN.

A pesar de las teorías en contra de la configuración del Impuesto sobre Sociedades como un impuesto autónomo, lo cierto es que, desde 1900, con el establecimiento de la Contribución de Utilidades se han gravado, en España, los beneficios empresariales de forma independiente. Por otra parte, en base al gran número de disposiciones aprobadas, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, se ha podido constatar la especial importancia del mismo como instrumento de política económica y fiscal. Por ello, el objetivo final ha sido conseguir que, con el fin de respetar el principio de neutralidad, su normativa no provocara distorsiones en las decisiones empresariales sobre inversión, financiación o contratación de factores productivos, no solo a nivel interno, sino a nivel europeo.

Desde su origen, en toda la evolución sufrida por el Impuesto sobre los beneficios empresariales, se ha podido constatar igualmente, una relación con la contabilidad que comienza en 1868 cuando, basándose en *datos contables*, se introdujo un gravamen sobre los beneficios distribuidos por bancos y determinadas sociedades.

La Tarifa III de la Contribución de Utilidades, germen del actual impuesto, basada en *principios contables*, con las modificaciones lógicas de la evolución económica, estuvo en vigor hasta la reforma de 1978. A partir de este momento, la configuración del impuesto como instrumento de política económica es clara. Prueba de ello, la constituye, la política de estímulos a la inversión con fines sociales o de desarrollo económico, que se inició en España, finalizada la guerra civil; a tal efecto, se pueden encontrar numerosas disposiciones aprobadas con objeto de favorecer la inversión, las cuales autorizaban determinadas exenciones en el Impuesto de Sociedades, exigiendo a las empresas una *contabilización especial*.

Con la reforma tributaria de 1957, y para combatir el fraude fiscal se introdujo el sistema de evaluación global; sistema que a pesar de contar con un gran éxito inicial, entró rápidamente en crisis por el olvido total de la técnica contable y el menosprecio a la contabilidad. Además, ello implicó que la sustitución de la comprobación individual de la realidad económica, por unas *estimaciones extracontables* y colectivas hicieran que se eludiera por parte de la Hacienda Pública su reorganización y se resistiese a

volver a un régimen individual y contable para las sociedades medianas y grandes o de estimación objetiva singular para las pequeñas. Paralelamente a esta situación tributaria, la situación de la contabilidad en España estaba empeorando, llegándose al convencimiento de que era necesario que las empresas españolas llevaran sus contabilidades correctamente y, además, de modo normalizado, para así conseguir una información homogénea y comparable. No obstante, hasta 1973 y con carácter voluntario no se aprueba el primer Plan General de Contabilidad; sin embargo, para las empresas que se acogieran a la regularización voluntaria de sus balances, el plan aprobado tenía carácter obligatorio. Es decir, la norma fiscal es la que obliga en determinados casos a seguir los principios establecido en el PGC.

Con la Ley de 1967, se introduce el concepto del beneficio neto o renta como resultado de restar de los ingresos brutos el importe de los gastos necesarios para su obtención. Para la determinación de la base imponible, se establecían tres regímenes: a) estimación directa, la cual implicaba la *llevarza de una contabilidad* en una época en la que no se había aprobado ningún plan contable, b) estimación objetiva, exigiéndose que para que los gastos fuesen deducibles, tenían que estar justificados y *figurar en la contabilidad* y c) estimación por jurados, como régimen subsidiario a los anteriores, normalmente por falta de obligaciones contables. Nuevamente vuelven a estar relacionadas, contabilidad y fiscalidad, a pesar de no existir, todavía, normativa contable obligatoria.

La reforma fiscal de 1977, configura el Impuesto de Sociedades como un impuesto único, en cuya base imponible se integran todos los beneficios y rendimientos de cualquier clase obtenidos por personas jurídicas, incluidas las ganancias y pérdidas patrimoniales. Con la aprobación de la Ley 61/1978, los principios contables de “independencia de ejercicios” y de “devengo”, que tradicionalmente venían sirviendo de sustento a la normativa del Impuesto de Sociedades, sufrieron un fuerte quebranto. En ningún momento la Ley hacía referencia al resultado contable como punto de partida para la determinación de la base imponible del IS. Lo que sí hacía era detallar una serie de hechos y partidas tales como son: ingresos computables, partidas deducibles, partidas no deducibles, incrementos y pérdidas de patrimonio y valoración de ingresos y gastos. No obstante, a pesar de la *injerencia de los mandatos reglamentarios sobre los*

contables y del establecimiento de primacías fiscales sobre cualquier criterio que no fuera ordenado por normativa fiscal, el respeto individual a la contabilidad formulada por el sujeto pasivo, queda patente en el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto donde se establecía que los *ingresos y gastos debían computarse por sus valores contables*, ahora bien, la contabilidad debía reflejar la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A pesar de la voluntad inicial de armonización de criterios contables y fiscales, en el desarrollo del Reglamento, finalmente no se mantuvo, y en contra, se establecieron normas de valoración para todos los elementos. Esta situación dio lugar a que las empresas se plantearan si llevar una contabilidad acorde al PGC, entonces no obligatorio, o llevar una contabilidad fiscal. No hay que olvidar que el propio PGC señala, entre sus características, que se trata de un texto netamente contable, libre de injerencias de cualquier tipo y entre ellas las de carácter fiscal. Por lo anterior, la *aplicación del Reglamento se caracterizó por una obstrucción al desarrollo de los criterios contables generalmente aceptados*. Es decir, para cifrar magnitudes que interesen al impuesto tienen preferencia, en caso de discrepancia, los criterios y normas fiscales respecto de los contables.

Dos décadas después, la reforma parcial de la legislación mercantil, llevada a cabo por la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades, fundamentalmente, entre otros motivos, dieron lugar a una nueva Ley del Impuesto, la Ley 43/1995, la cual, a su vez, tiene su origen en la Ley 42/1994 de 30 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y de orden social. Un elemento esencial de esta reforma lo constituyó el establecimiento de unos principios orientadores, neutralidad, transparencia, sistematización, coordinación internacional y competitividad, en los que se aludía constantemente a determinados aspectos contables a tener en cuenta en la liquidación del impuesto. Aspectos que implicaban una *armonización o coordinación entre contabilidad y fiscalidad*.

Sin embargo, el aspecto fundamental de la nueva Ley lo constituyó la determinación de la base imponible a partir de las normas contables tal como establece el artículo 10.3. Es precisamente en este artículo, donde se encuentra la plena *justificación de la conexión entre las normativas mercantil y fiscal*, y donde el impuesto asume los principios contables más representativos, el de imagen fiel y el de prudencia

valorativa. Por ello, para delimitar el concepto de base imponible en el Impuesto de Sociedades, va a ser necesario conocer exhaustivamente la legislación mercantil en todo lo referente a la metodología contable. Este cambio, aunque no afectó de manera radical a la relación entre contabilidad y fiscalidad, sí produjo un acercamiento entre las dos posiciones, disminuyendo las diferencias que se ponían de manifiesto entre ambas disciplinas con la normativa precedente. El nuevo sistema de determinación de la base imponible se mantiene vigente hasta nuestros días.

El nuevo resultado contable, obtenido con arreglo a la normativa mercantil, es tamizado y corregido por la normativa fiscal; el procedimiento, en relación al previsto en la Ley 61/1978, simplifica la normativa del Impuesto, aunque traslada las dificultades de interpretación a la imprecisión de la normativa contable; asimismo, habrá de tenerse en cuenta información de carácter privado basada en costumbres o usos contables, pronunciamientos y marco conceptual. Este cambio de criterio puede hacer pensar, que la escasa cultura contable existente en la década de los 80, hubiera desaparecido, entre otros motivos, por la existencia de un PGC obligatorio a partir de 1990.

El resultado contable, determinado de acuerdo con los pronunciamientos profesionales, mostraría la imagen fiel de la empresa, por lo que sería una buena medida de la capacidad de pago cumpliendo con los principios contables-mercantiles y constitucionales. Ello sería así, siempre y cuando la empresa no eligiera los pronunciamientos contables que dieran lugar a un menor pago de impuestos, en cuyo caso el resultado contable se estaría calculando de una manera incorrecta, dando lugar a nuevas diferencias ente criterios contables y fiscales.

En todo este proceso de reforma influyó, como era de esperar, el proceso armonizador iniciado en la Unión Europea. El punto de partida de los estudios y trabajos que han tenido por objeto la armonización de la imposición sobre sociedades se puede situar en 1962, con la publicación del Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea sobre armonización fiscal, conocido como Informe Neumark. A partir de ahí todos los informes existentes sobre armonización fiscal nos muestran que esta sería consecuencia inevitable de la integración económica, destacándose asimismo, que la armonización del impuesto implicaría la definición de una base imponible común, a pesar de las dificultades para su consecución.

El año 1990 supuso un hito en la evolución de la armonización de la imposición directa en la UE, ya que en él se aprueban las primeras Directivas en esta materia. Este impulso al proceso de armonización se inició con la Comunicación de la Comisión al Parlamento y al Consejo sobre la fiscalidad de las empresas, de abril de 1990, en la que, sin dejar de reconocerse que las diferencias entre los sistemas fiscales internos traen como consecuencia falta de neutralidad, por imperativos del principio de subsidiariedad, se entiende que debe renunciarse a una armonización global del Impuesto sobre Sociedades, ya que los Estados deben permanecer libres para configurar sus impuestos mientras ello no provoque distorsiones demostradas.

Sin embargo, la armonización de la base imponible no se trató por primera vez hasta el “Informe Ruding”, publicado en 1992, siendo la principal dificultad encontrada, el distinto reconocimiento a efectos fiscales de la contabilidad mercantil. El Comité consideró que la contabilidad mercantil elaborada a efectos de información financiera, debía constituir el punto de partida para el cálculo de la renta imponible en todos los Estado miembros. Aunque se mantuvo la separación entre normas contables y fiscales, se recomendó a la Comisión de las Comunidades Europeas que adoptara las medidas adecuadas para reducir las diferencias entre la contabilidad mercantil y las cuentas utilizadas a efectos fiscales. Todas estas cuestiones fueron recogidas en el “Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades”, que precedió a la posterior elaboración y publicación de la Ley 43/1995.

Las dos posibles opciones de regulación del Impuesto sobre Sociedades se encuentran recogidas una en la Ley 61/1978 y otra en la Ley 43/1995. La primera de ellas, en un momento en que no existían unas normas contables obligatorias, suponía el establecimiento por la normativa fiscal de una regulación completa de la totalidad de los componentes positivos y negativos de la base imponible. La segunda y actual opción, recogida en la Ley 43/1995, y basada en las recomendaciones europeas, supone la remisión a las normas contables obligatorias, y regulación por el legislador de aquellos aspectos que considere oportuno; con ella, se inició una nueva etapa en las relaciones entre la contabilidad y la fiscalidad en la que prima la primera sobre la segunda

A partir de este momento, las sucesivas reformas del Impuesto responden a la necesidad de defender la posición competitiva de las empresas españolas en el ámbito

comunitario, con objeto de alcanzar una mayor coordinación fiscal con los países de nuestro entorno. El principio de coordinación internacional exige que se tomen en consideración las tendencias básicas de los sistemas fiscales de nuestro entorno, más aun en el contexto de un Mercado único europeo. Este principio halla su fundamento en la internacionalización de la economía. Medidas tales como la reducción de tipos de gravamen, que se ha ido produciendo paulatinamente en los diferentes Estados, y la simplificación de los incentivos fiscales son consecuencia de este principio. Normas fiscales y contables influidas, a su vez, por el proceso armonizador europeo, se suceden para dar lugar a la actual configuración del impuesto:

La Comunicación de la Comisión al Consejo en octubre de 2001, “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales”, mostraba las acciones a emprender en la fiscalidad empresarial de los Estados miembros con la idea de adaptar el Impuesto sobre Sociedades al nuevo marco económico. Para alcanzar este objetivo se debía unificar los criterios de elaboración de las cuentas anuales de las sociedades. Así, se consideró necesario avanzar hacia un sistema común de imposición sobre sociedades, que permita a las empresas con actividades transfronterizas calcular los beneficios de todo el grupo basándose en un mismo conjunto de normas, y establecer cuentas consolidadas a efectos fiscales. Por ello, ha sido fundamental en este proceso la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social por la que se modificó el C. de C y la LSA, en materia de contabilidad, para adecuarlos a la normativa europea en lo referente a la aplicación de normas internacionales de contabilidad para determinados tipos de empresas, por lo que no afectó a la determinación de la base imponible. La base imponible consolidada no se determina en función del resultado contable consolidado, sino del individual de las sociedades que integran el grupo fiscal, por lo que no se ve afectado por la Ley 62/2003, y al no incidir en el Impuesto sobre Sociedades, no ha supuesto una modificación de la Ley 43/1995.

Con la Ley 35/2006 comienza la primera fase de la reforma prevista en el IS, que se completará cuando haya finalizado la adaptación de la normativa contable a las Normas Internacionales de contabilidad, dada su relación con el Impuesto sobre Sociedades. Con esta reforma se pretende defender la posición competitiva de las empresas españolas en el ámbito comunitario y así alcanzar una mayor coordinación con los países de nuestro entorno.

Nuevamente, al igual que ocurrió con la Ley 19/1989, una Reforma Mercantil, la operada en virtud de la Ley 16/2007, de 4 de julio, “de reforma contable y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea”, ha dado lugar a una reforma del Impuesto sobre Sociedades. A pesar de las modificaciones experimentadas por la normativa mercantil, se sigue considerando la idoneidad del resultado contable, ahora calculado a partir de las NIIF, como elemento central de la base imponible. El artículo 10.3 de la Ley 43/1995, antecedente de la determinación de la base imponible a partir del resultado contable, no ha sido modificado por la Ley 16/2007 y ello ha sido así por dos motivos fundamentales, el principio de reserva de Ley que debe presidir toda norma fiscal, y el carácter de resultado contable como resultado disponible para los socios. No hay que olvidar que el Reglamento comunitario no tiene un efecto directo sobre las legislaciones fiscales de los Estado miembros, sino de forma indirecta a través de las normas contables armonizadas.

Los aspectos de la Reforma Mercantil que han tenido mayor implicación en el IS, han sido la preferencia del fondo sobre la forma jurídica, las operaciones vinculadas, cuya nueva redacción es prácticamente paralela a la norma contable, y la nueva regulación contable del fondo de comercio y de la moneda extranjera. La definición de los elementos integrantes de las cuentas anuales, así como las nuevas clasificaciones y valoraciones de los instrumentos financieros dan lugar igualmente a importantes implicaciones fiscales.

Examinada la evolución de la normativa contable y fiscal en relación con el Impuesto sobre Sociedades en los capítulos segundo y tercero de este trabajo, se puede concluir señalando que es de imperiosa necesidad adaptar la tributación de las empresas de los Estados miembros a los cambios que se producen en el panorama empresarial, siendo para ello necesario la consecución de la buscada armonización fiscal europea. Con ello, se conseguiría superar la competencia fiscal perniciosa basada en reformas legislativas cuya única intención ha sido el establecimiento de ventajas fiscales que atraigan la inversión empresarial. Los fracasos por parte de la Unión Europea en la obtención de una base consolidada común, no deben impedir seguir trabajando en sus objetivos, considerándose como una medida positiva los acuerdos conseguidos sobre la

aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad. Superada la etapa inicial de escasa aprobación de normas, nos encontramos en una etapa de superación de restricciones y discriminaciones fiscales entre Estados, que ha ido cobrando mayor importancia a medida que se alcanzan los objetivos marcados. El nuevo modelo de tributación empresarial imprescindible para garantizar el funcionamiento del mercado común y el crecimiento empresarial europeo, no es posible sin el protagonismo de las instituciones comunitarias y el impulso de políticas europeas más eficaces. La incorporación del Derecho comunitario a los diversos ordenamientos nacionales ha tenido importantes efectos en los sistemas tributarios de los Estados miembros. Por otra parte, cualquier modificación realizada en las normas comunitarias en materia mercantil-contable tiene una doble consecuencia en la materia tributaria:

- por una parte, la integración de las normas comunitarias en el Derecho contable español implica, por la remisión de la Ley del impuesto a las normas contables, que dichas normas pasen a ser fuente del Derecho tributario, y
- por otra parte, las distintas modificaciones introducidas por las NIC/NIIF para la configuración del resultado, afectan a los ajustes fiscales existentes, los cuales están pensados para unas determinadas normas contables.

Se puede observar que, a pesar de los cambios habidos en ambas legislaciones, se mantiene una interrelación recíproca entre contabilidad y fiscalidad que va a condicionar en cada caso los ajustes fiscales/extracontables a realizar.

CAPITULO CUARTO
AJUSTES EXTRACONTABLES

1. INTRODUCCIÓN.

1.1. Antecedentes.

Desde que existen normas contables que determinan el resultado empresarial, la magnitud utilizada para la determinación de la deuda tributaria por IS, no ha sido coincidente con la derivada de la contabilidad por diversos motivos.

La evolución de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad a lo largo de los años, como se ha podido observar en los capítulos anteriores, ha pasado de una injerencia de la fiscalidad en la contabilidad, a una situación de autonomía de la contabilidad respecto de la norma fiscal, como queda reflejado en el preámbulo de la Ley 16/2007. El modelo fiscal, consecuencia de la Ley de Reforma Tributaria de 1920, mediante el cual la contabilidad se encontraba subordinada a la fiscalidad, se impuso durante 75 años. No obstante, en la Ley 61/1978 se podía observar una remisión subsidiaria a las normas contables en el artículo 16.1⁵⁰⁵.

Tomando como punto de partida el PGC de 1973 y la Ley del IS de 1978, y siguiendo a Gota Losada⁵⁰⁶, se puede observar, asimismo, la no coincidencia conceptual de los componentes del resultado, contable y fiscal.

CUADRO XXIII. Comparación entre el resultado contable del PGC de 1973 y el resultado fiscal de la Ley 61/1978.

Componentes del resultado contable (PGC 1973)	Componentes del resultado fiscal (Ley IS 61/1978)
<ul style="list-style-type: none">✓ Resultados de explotación.✓ Resultados extraordinarios.✓ Resultados de la cartera de valores.	<ul style="list-style-type: none">✓ Rendimientos de las explotaciones.✓ Rendimientos de elementos patrimoniales cedidos.✓ Incrementos de patrimonio y disminuciones de patrimonio.

⁵⁰⁵Cfr. Ley 61/1978, artículo 16, apartado 1: “Los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la sociedad”.

⁵⁰⁶ Vid. Gota Losada, A. Tratado del Impuesto de Sociedades, Tomo I, Nociones fundamentales del Impuesto sobre Sociedades e historia del tributo en España, Banco Exterior de España, 1988, págs. 98-111.

Comparados los conceptos anteriores se obtienen las siguientes conclusiones:

1. Los *resultados de explotación* estaban formados, entre otros, por numerosos ingresos y gastos que fiscalmente correspondían al concepto de *rendimientos de bienes cedidos*; sin embargo, estos rendimientos no tenían un reflejo contable específico en el PGC. Por ello, el *resultado de explotación* no era coincidente con los *rendimientos de las explotaciones*.
2. Por su parte, los *resultados de la cartera de valores* no recogían los rendimientos de las inversiones ya que se limitaba a recoger las plusvalías y minusvalías derivadas de los valores mobiliarios.
3. El concepto de *resultados extraordinarios*, tampoco se correspondía con el concepto fiscal de *incrementos y disminuciones de patrimonio*. Es cierto que casi todas las partidas contabilizadas como resultados extraordinarios procedían de incrementos y disminuciones patrimoniales, pero no estaban todas las existentes (p. ejemplo los resultados procedentes de enajenación de valores mobiliarios).

Posteriormente, el Reglamento de 1982, influenciado por el PGC suprimió la diferencia entre *rendimientos de las explotaciones* y *rendimientos de bienes cedidos*, regulándose conjuntamente; ahora bien, estos últimos, contablemente, representaban o ingresos financieros o ingresos accesorios a la explotación. Por otra parte, el Reglamento no solo se limitó a regular el beneficio fiscal, sino que además se separó de la terminología y conceptos contables, obligando a realizar un ajuste denominado “Equivalencias con el Plan General de Contabilidad”, el cual se utilizaba para calcular el resultado de acuerdo con el Reglamento del Impuesto y proceder, posteriormente, a realizar los ajustes fiscales sobre el mismo. Los ajustes fiscales existentes se correspondían con tres categorías: aumentos fiscales, disminuciones fiscales y compensación fiscal de pérdidas de ejercicios anteriores.

Con la Ley de 1978 y su desarrollo reglamentario, como ya se ha explicado, la base imponible no partía del resultado contable, sino que interfería en la contabilidad,

conteniendo un aparente *plan fiscal*. Para Gota Losada⁵⁰⁷ se trataba de “un conjunto de normas jurídicas que para precisar el beneficio fiscal utilizan una compleja, sofisticada e inútil técnica contable”.

Posteriormente, con la aprobación, a través del Real Decreto 1643/1990, del PGC, consecuencia de la Ley 19/89 de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE, se proclama la independencia de la contabilidad de las normas fiscales, quedando derogadas las disposiciones sobre registro contable contenidas en el Reglamento del Impuesto de Sociedades, que fuesen incompatibles con la nueva norma contable (disposición final séptima RD 1643/90, derogado por la Ley 43/1995). No obstante, la derogación no afectaba a la aplicación de las normas fiscales sobre calificación, valoración e imputación temporal, establecidas para la determinación de la base imponible del IS.

La situación cambia a partir de 1995, cuando a través de la Ley 43/1995, la base imponible parte del resultado contable, para proceder a realizar en el mismo, los *ajustes fiscales* o *extracontables* pertinentes que den lugar al resultado fiscal. Es decir, para determinar la base imponible del IS se aplicarán dos grupos de normas jurídicas, autónomas e independientes, las derivadas del Derecho mercantil-contable, y las derivadas del Impuesto de Sociedades. Esta situación, con algunas modificaciones, se mantiene hasta nuestros días. Por ello, se puede decir que las diferencias entre contabilidad y fiscalidad, en el Impuesto sobre Sociedades, tal como se configuran actualmente, tienen su origen en el apartado 3 del artículo 10 de la Ley 43/1995 del IS, afectando a numerosas partidas, tanto de gastos como de ingresos.

El referido artículo constituye el punto de partida para comprender la nueva dimensión que adopta la contabilidad en materia de determinación de la base imponible del impuesto. La norma fiscal se apoya en la norma contable para el cálculo de la base imponible, los criterios contables, con sus posibles opciones, conflictos e imprecisiones, son trasladados enteramente a la normativa fiscal⁵⁰⁸, con las únicas excepciones

⁵⁰⁷ Cfr. Gota Losada, A. Tratado del Impuesto de Sociedades, Tomo I, op.cit., pág. 103.

⁵⁰⁸ Según datos estadísticos de la Administración Tributaria, el Impuesto de Sociedades es el tributo con una mayor cuantía de deuda tributaria impugnada pendiente de resolución por parte de los Tribunales Económicos Administrativos, poniéndose de manifiesto, principalmente, problemas de interpretación de las normas que dan lugar a la disconformidad del contribuyente con la propuesta realizada por la inspección.

establecidas en la propia Ley del Impuesto, y no en el Reglamento. Por ello, en principio, se puede decir que la base imponible se identifica con el resultado contable, con las excepciones de calificación, valoración e imputación temporal recogidas en la Ley. El Reglamento de 1997, a diferencia de su predecesor, como dejó claro en su exposición de motivos, se centró en aquella materia para la que existía una habilitación expresa. En concreto, en el Título I, destinado a la base imponible, regulaba las especialidades o ajustes fiscales.

Resumiendo, a partir de la Ley 43/1995, al partir del resultado contable para determinar la base imponible, se simplifica la regulación de la misma. El resultado contable se ajusta extracontablemente, a efectos fiscales, dando lugar a diferencias entre contabilidad y fiscalidad; estas diferencias, son objeto de estudio en el siguiente apartado. Para Gota Losada⁵⁰⁹, analizando las diferencias entre beneficio contable y beneficio fiscal derivados de las normativas de 1978 y 1995, llega a la conclusión, de que la nueva regulación de la base imponible no da lugar a importantes modificaciones cuantitativas, en comparación con la norma anterior, salvo los supuestos de diferencias conceptuales derivados de revalorizaciones voluntarias, indicación de plusvalías, periodificación de beneficios extraordinarios reinvertidos y compensación de pérdidas. Simplemente se trata de “normas cautelares de prevención del fraude y elusión fiscal, de eliminación del diferimiento temporal del beneficio o de supresión de controversias valorativas”.

Las reformas experimentadas por la Ley 43/1995, y su Reglamento, dieron lugar, a través del Real Decreto Legislativo 4/2004, a una nueva Ley del Impuesto, así como a un nuevo desarrollo reglamentario, llevado a cabo por el RD 1777/2004; ambas normas respetan los aspectos básicos de la Reforma del Impuesto de 1995, constituyendo la base de la situación actual del Impuesto de Sociedades. El acercamiento entre contabilidad y fiscalidad es mayor como consecuencia de una mayor flexibilidad en la admisión de gastos contables por la fiscalidad; no obstante las diferencias entre contabilidad y fiscalidad van a seguir existiendo, al igual que con la Ley de 1995, como consecuencia de diferencias sobre valoración, sobre la calificación o sobre la imputación temporal de los ingresos y de los gastos, como ya se ha referido.


⁵⁰⁹ Vid. Gota Losada, A. “La base imponible del Impuesto sobre Sociedades”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 29, 2003, págs. 11-16.

Normas contables y fiscales son, pues, independientes, existiendo una interrelación constante entre ellas, de tal forma que una modificación de la normativa contable, ha implicado una modificación de las normas fiscales de determinación de la base imponible. Las normas fiscales, a su vez, han dado respuesta a los cambios operados en las normas contables. Prueba de ello, es 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, que ha dado lugar a la modificación de las normas de Derecho contable y a su vez a en su disposición adicional octava modifica el TRLIS de 2004. Es de mencionar que en este caso, la modificación de la normativa fiscal (IS) se realiza en la Ley de reforma, y antes de la aprobación del NPGC, que se realiza a través del RD 1514/1515 de 26 de noviembre de 2007.

La relación entre contabilidad y fiscalidad se puede representar esquemáticamente en el siguiente cuadro:

CUADRO XXIV. Relación entre contabilidad y fiscalidad.

<u>Contabilidad</u>			<u>Fiscalidad</u>
Normativa	Mercantil		Fiscal
	⇓		⇓
Principios	Económicos		Política Económica
	⇓		⇓
Objetivos	Imagen fiel		Exacción de Impuestos
Magnitud	↓ Resultado contable	±Ajustes fiscales, derivados de ≠: ✓ Imputación, ✓ Calificación, y ✓ Valoración	↓ Base Imponible



No obstante, la existencia de estos ajustes, como señala Zamora Ramírez⁵¹⁰, no se derivan, únicamente, del mero interés por el aumento de los ingresos públicos, pues

⁵¹⁰ Vid. Zamora Ramírez, Constanco. “Principios contables y su perspectiva fiscal”, Revista Partida Doble, nº 110, abril 2000, págs. 4-5.

entonces solo tendrían signo positivo, sino que pueden justificarse por las siguientes razones:

- Diferencias por necesidades específicas de técnica fiscal.
- Diferencias originadas para la restricción de criterios contables.
- Diferencias originadas por razones de política económica y fiscal.

Las diferencias derivadas de la técnica fiscal, se caracterizan porque no son objeto de eliminación por cambios en la legislación fiscal y pueden dar lugar a diferencias permanentes o deducciones. Entre ellas se encuentran las derivadas de la doble imposición de dividendos, gastos contable no deducibles, la inclusión de la depreciación monetaria en las transmisiones de determinados inmovilizados, compensación de pérdidas de ejercicios anteriores...; son cuestiones de valoración o calificación contable, que en muchos casos van a producir diferencias permanentes.

La segunda de las razones, se deriva del hecho de que la flexibilidad de las normas contables o la estricta aplicación del principio de prudencia, de lugar a un resultado contable menor que el representativo de la imagen fiel de la empresa; por ello, la Administración pone límites a conceptos como, deducciones por amortización, insolvencias, depreciaciones...En la mayoría de los casos van a dar lugar a diferencias temporales derivadas de distintos criterios de imputación temporal.

Por último, hay que tener presente que los impuestos constituyen uno de los instrumentos con que cuenta el Estado para intervenir en la economía, por tanto, las diferencias derivadas de estos motivos pueden modificarse con cambios en la legislación, en función del comportamiento que se quiera favorecer; a modo de ejemplo, se pueden señalar, las políticas de libertad de amortización o amortización acelerada y la ya desaparecida exención por reinversión.

Asimismo, la corrección del resultado contable por la norma fiscal va a suponer la ruptura con un determinado principio contable, que, en definitiva, fue el que implicó un determinado registro y valoración de una operación contable concreta. Todos estos aspectos, son tratados a lo largo de este capítulo.

1.2. Imputación temporal de ingresos y gastos.

La imputación temporal nos indica el momento concreto al que se asigna un ingreso o un gasto y, por tanto, el periodo impositivo en el que deben computarse. Al ser el Impuesto sobre Sociedades un impuesto periódico, es necesario determinar los criterios por los cuales se van a imputar a cada uno de los distintos periodos impositivos, los ingresos y los gastos necesarios para determinar la base imponible. Como dice García Novoa⁵¹¹ “es un recurso propio del Derecho tributario imprescindible para delimitar tanto el hecho imponible como la base imponible de los tributos periódicos, como es el caso del Impuesto sobre Sociedades. Se trata de una institución puramente fiscal, inherente a un impuesto periódico como el IS y su regulación responde a la necesidad de ordenar los aspectos material y temporal del elemento objetivo de su hecho imponible”.

En principio, fiscalmente se aplica como regla general el principio contable del devengo, es decir, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera. Es decir, el devengo coincide con la fecha en que nace el derecho a cobrar un ingreso o la obligación de pagar un gasto, siendo irrelevante la fecha en la que se produce el cobro o pago⁵¹².

La imputación temporal se encuentra regulada en el artículo 19 de la LIS (según la nueva redacción incorporada través de la Ley 16/2007) y en los artículos 31 y 32 del RIS. Para García Novoa⁵¹³, respecto a la imputación de gastos e ingresos, la Ley no asume las normas contables sino que establece su propio criterio aunque este coincida con el concepto contable del devengo; no existe pues remisión propia, sino remisión declarativa al emplear la norma fiscal expresiones cuyo sentido normativo está establecido en otra norma. Esta normativa tributaria específica va a suponer una limitación a los efectos de la remisión recogida en el art. 10.3 de la LIS.

⁵¹¹ Cfr. García Novoa, C. “La imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de pérdidas en el IS”, contenido en AAVV. Estudios sobre el Impuesto de Sociedades, Editorial Comares, Granada, 1998, pág. 189.

⁵¹² Vid. Martín Fernández, J. “La aplicación del principio del devengo en el Impuesto sobre Sociedades”, Revista del Centro de Estudios Financieros, nº 292, julio 2007, pág. 92.

⁵¹³ Vid. García Novoa, C. “La imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de pérdidas en el IS”, op. cit., págs. 190-191.

Las diferencias entre contabilidad y fiscalidad, por motivos de imputación, se producirán cuando un ingreso o gasto se contabiliza en un ejercicio distinto al del devengo o cuando no existe coincidencia entre el devengo contable y el devengo fiscal; este último, sería el caso de algunas amortizaciones o deterioros. Cuando esto ocurre, hay que considerar además, el principio fiscal de inscripción contable según el cual “*no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente*” (art. 19.3 LIS). No obstante, cuando se trate de gastos imputados contablemente en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en un período impositivo anterior, prevalecerá la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la derivada de la imputación fiscal. Estas diferencias que deben ser detectadas por el sujeto pasivo, dan lugar a ajustes extracontables por diferencias temporales.

La relevancia de la imputación temporal, radica en el las consecuencias que pueda tener la flexibilidad de las normas contables respecto del diferimiento del beneficio. Por ello, la Ley 43/1995, en su artículo 19.2 introdujo normas muy precisas sobre imputación temporal de ingresos y gastos, necesitando el sujeto pasivo la autorización de la Administración Tributaria para utilizar excepcionalmente criterios de imputación distintos a los previstos en la Ley, con el objeto de conseguir la *imagen fiel* de su patrimonio, situación financiera o resultados. Dichas normas se han mantenido con la Ley 4/2004 del TRIS y su posterior modificación a través de la Ley 16/2007⁵¹⁴.

Las excepciones al principio del devengo se regulan en los artículos 31 y 32 del RIS, estableciéndose el procedimiento a seguir en los casos de solicitar la aprobación de

⁵¹⁴ RDL 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRIS. Artículo 19.2:” *La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i del Código de Comercio (el art. 38.i ha sido modificado en su redacción por la Ley 16/2007), estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine*”.

criterios distintos al devengo para la imputación temporal de ingresos y gastos⁵¹⁵. Es decir, las normas fiscales no van a permitir, a efectos de la determinación de la base imponible, que la flexibilidad de las normas contables en aras a obtener la imagen fiel, utilicen un criterio de imputación distinto al del devengo sin autorización expresa de la Administración tributaria. Para Segura Muñoz⁵¹⁶, “la imagen fiel no es un principio, sino el fin u objetivo a alcanzar. Por tanto, al no existir delimitación de lo que se pretendería salvaguardar y que, precisamente, motivaría la no aplicación de principios contables, con lo que de distorsionador podría resultar para la base imponible, se considera acertada la supeditación de su eficacia fiscal a la aprobación”.

Por otra parte, como excepciones al principio de inscripción contable se encuentran determinadas operaciones recogidas expresamente en la normativa, como son:

- ✓ las operaciones a plazos (art. 19.4 LIS)⁵¹⁷,
- ✓ los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de determinadas contingencias (art. 19.5 LIS)⁵¹⁸,
- ✓ las cuotas procedentes de contratos de arrendamiento financiero (art. 115 LIS)⁵¹⁹,

⁵¹⁵ La solicitud se presentará ante el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (art. 32) y deberá contener los siguientes datos (art. 31.2):”

- a. *Descripción de los ingresos y gastos a los que afecta el criterio de imputación temporal, haciendo constar, además de su naturaleza, su importancia en el conjunto de las operaciones del sujeto pasivo.*
- b. *Descripción del criterio de imputación temporal cuya eficacia fiscal se solicita. En el caso de que el criterio de imputación temporal sea de obligado cumplimiento deberá especificarse la norma contable que establezca tal obligación.*
- c. *Justificación de la adecuación del criterio de imputación temporal propuesto a la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales y explicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados del sujeto pasivo.*
- d. *Descripción de la incidencia, a efectos fiscales, del criterio de imputación temporal y justificación que de su aplicación no se deriva una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del criterio del devengo”.*

⁵¹⁶ Vid. Segura Muñoz y otros. “La Base Imponible”, contenido en AAVV, Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 292.

⁵¹⁷ RDL 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRIS. Artículo 19.4:” *En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo”.*

⁵¹⁸ Ídem. Artículo 19.5: “*Los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, serán imputables en el período impositivo en que se abonen las prestaciones. La misma regla se aplicará respecto de las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones que no hubieren resultado deducibles”.*

⁵¹⁹ Ídem. Artículo 115.7: “*La deducción de las cantidades a que se refiere el apartado anterior no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias”.*

- ✓ las amortizaciones realizadas en aplicación de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión (art. 111.6 LIS)⁵²⁰,
- ✓ imputaciones derivadas de agrupaciones de interés económico (art. 51.2 LIS)⁵²¹.

Excepción al principio de inscripción contable lo constituía igualmente los rendimientos de sociedades transparentes, tal como quedaba recogido en el artículo 76 de la Ley 43/1995 del IS; este régimen como ya se ha comentado quedó suprimido por la Ley 46/2002.

Es de mención la previsión recogida en el artículo 19.7 de la Ley del Impuesto, el cual dice que:

“Reglamentariamente, a los solos efectos de determinar la base imponible, se podrán dictar normas para la aplicación de lo previsto en el apartado 1 a actividades, operaciones o sectores determinados”. Para Martín Fernández⁵²², el precepto se puede interpretar de dos formas: por una parte, considerar que la habilitación permite establecer reglas distintas a las del devengo no contempladas en otros apartados, o, por otra parte, que se refiere exclusivamente a una clarificación de su aplicación en aquellos supuestos en que la normativa no está suficientemente explícita.

La primera interpretación supondría una deslegalización del legislador a favor de la potestad reglamentaria; no hay que olvidar que la base imponible es un elemento esencial del tributo y la determinación de sus elementos esenciales debe realizarse a través de una ley. Por ello, debe entenderse que la interpretación correcta es la segunda. Para Segura Muñoz⁵²³, la remisión al Reglamento tiene por objeto adaptar, a efectos fiscales, el principio general a las particularidades de actividades, operaciones o sectores determinados. No obstante la problemática que pueda derivarse de la utilización de

⁵²⁰ Idem. Artículo 111.6: “La deducción del exceso de la cantidad amortizable resultante de lo previsto en este artículo respecto de la depreciación efectivamente habida, no estará condicionada a su imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias”.

⁵²¹ Idem. Artículo 51.2: “La imputación se efectuará: a. cuando los socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha del cierre del ejercicio de la entidad sometida a este régimen. b. En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de cierre del ejercicio de la entidad sometida a este régimen...”.

⁵²² Vid. Martín Fernández, J. “La aplicación del principio del devengo en el Impuesto sobre Sociedades”, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, nº 292, julio 2007, pág. 103.

⁵²³ Vid. Segura Muñoz y otros. “La Base Imponible”, op. cit., pág. 290.

normas reglamentarias para la determinación de la base imponible ha influido en que el legislador no haya hecho uso de esa habilitación en el Reglamento.

Resumiendo, la exigencia de imputación temporal de ingresos y gastos de acuerdo con el principio del devengo, no solo supone que no hay remisión a las normas contables, sino que el comentado artículo 19, constituye una cláusula general en materia de imputación fiscal de ingresos y gastos, de aplicación a todos aquellos supuestos en los que expresamente no se defina una regla de imputación diferente. Por dicho motivo, García Novoa⁵²⁴ opina, que no puede compartir opiniones doctrinales que defienden criterios de imputación distintos a los establecidos en el artículo 19 respecto a ciertos tipos de ingresos, por ejemplo dividendos e intereses implícitos, que por sus especiales características, según parte de la doctrina, se deberían imputar en el momento de su cobro⁵²⁵.

Finalmente, señalar que el principio de devengo, respecto a los gastos, no puede interpretarse aisladamente del principio de correlación de gastos e ingresos, quedando su efecto reducido respecto a aquellos gastos que, devengados en un ejercicio, tiene una proyección económica futura. Con la reforma derivada de la Ley 16/2007, la aplicación de la correlación entre ingresos y gastos se ha visto modificada en dos aspectos:

1. La correlación de gastos e ingresos, desaparece como principio contable “generalmente” aplicable y pasa a recogerse en el apartado 5º del Marco Conceptual del NPGC, “Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales”, que a su vez es desarrollado en la segunda parte del NPGC, “Normas de registro y valoración”, ambas partes de aplicación obligatoria.
2. Exclusión del NPGC de los “gastos de establecimiento” y de los “gastos a distribuir en varios ejercicios”, ambos conceptos recogían gastos devengados, cuya imputación contable se difería en el tiempo. Respecto a los primeros, los

⁵²⁴ Vid. García Novoa, C. “La imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de pérdidas en el IS”, op. cit., págs. 209-210.

⁵²⁵ Vid. Santidrian, J. y Moreno, F. Los nuevos impuestos sobre la renta y el patrimonio, Tirant lo Blanch, Valencia, 1991, pag.216, citado por García Novoa, C. en Estudios sobre el Impuesto de Sociedades, op. cit., pág. 209.

cuales recogían gastos activados (constitución, primer establecimiento y ampliación de capital), con las nuevas normas de registro y valoración, solamente los gastos de primer establecimiento que sean inversiones inseparables de los activos empresariales, y que aumenten la capacidad, productividad o alarguen la vida de éstos, podrán imputarse al coste del elemento, mientras que los gastos de constitución y ampliación de capital se deberán imputar directamente a patrimonio neto sin posibilidad de ser activados; en este último caso, se van a producir diferencias permanentes que van a dar lugar a una disminución de la base imponible del primer ejercicio económico, pudiendo dar lugar a una base imponible negativa y al correspondiente crédito fiscal por pérdidas a compensar. Por su parte los “gastos a distribuir en varios ejercicios” que registraban intereses y gastos financieros de imputación plurianual, con la nueva normativa contable se considerarán como gastos del ejercicio según se vayan devengando.

1.3. El Principio de Calificación.

La incorporación de la normativa contable a la Ley del IS implica que su cumplimiento va a tener repercusiones tanto de tipo mercantil como fiscal. Por ello la Ley 43/1995 reguló el Principio de calificación contable en el artículo 148; lo cierto es que hubiera estado mejor ubicado en el título IV dedicado a la base imponible. Con la Ley 4/2004, la calificación contable está regulada en el artículo 143, el cual mantiene idéntico contenido.

El artículo en cuestión, nace con objeto de que la formalidad contable no prevaleciese sobre la verdadera naturaleza de las operaciones:

“A los solos efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria podrá determinar el resultado contable, aplicando las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta Ley”.

Así, se permite a la Administración comprobar que las normas contables han sido aplicadas correctamente y, en su caso, poder determinar un resultado contable de acuerdo a su normativa. Sin embargo, ello no significa, como dicen Planas de Oleza y

Villalba Lázaro⁵²⁶ que “una hipotética modificación del resultado contable por parte de la Administración implique la modificación de las Cuentas Anuales aprobadas por la compañía, sino simplemente que el resultado determinado por la Administración tributaria podría tener efectos para calcular la base imponible y por ende la cuota tributaria”. Para el desempeño de sus funciones la Administración puede ejercer las facultades descritas en la Ley (art. 139.2 Ley 43/95 y art.133.2 Ley 4/04).

Con el artículo 148, se ha pretendido evitar que la Administración Tributaria tuviese que aceptar un resultado contable determinado, contraviniendo la propia normativa contable. En opinión de Gota Losada⁵²⁷, la justificación del principio de calificación, se encontraba en que “la Administración tributaria no puede ser esclava de la mera formalidad contable, es decir, de las cuentas utilizadas según la denominación o calificación contable que el sujeto pasivo haga, así como de la valoración o imputación temporal de los hechos o transacciones económicas que lleve a cabo”.

Sobre el alcance de este principio, Clavijo Hernández⁵²⁸ realiza las siguientes precisiones:

A) La remisión del artículo 148 de la Ley se refiere únicamente a normas de naturaleza mercantil o contable, no existiendo inconveniente teórico en que la Administración tributaria, a los solos efectos de determinación de la base imponible, califique las operaciones contables del sujeto pasivo aplicando las normas mercantiles o contables. En algunos casos, podría sostenerse como señala Gota Losada⁵²⁹ que “algunas prácticas contables, seguidas por la generalidad de los comerciantes, tiene carácter de “usos de comercio”, constituyendo en consecuencia, una fuente más del Derecho mercantil-contable; por ello, en su opinión, no existe intromisión en la contabilidad empresarial.

⁵²⁶ Cfr. AAVV. Planas de Oleza A. y Villalba Lázaro M. “Gestión del Impuesto”, contenido en Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 1.126.

⁵²⁷ Cfr. Gota Losada, A. “La base imponible del Impuesto sobre Sociedades”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 29, 2003, pág. 22.

⁵²⁸ Vid. AAVV. Curso de Derecho Tributario, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1999, págs. 358 y 359.

⁵²⁹ Cfr. Gota Losada, A. “La base imponible del Impuesto sobre Sociedades”, op. cit., 2003, pág. 24.

- B) Los pronunciamientos realizados por la Administración, en ejercicio de esta facultad, no tienen ningún efecto sobre las relaciones mercantiles, limitándose los efectos de las posibles diferencias a la determinación de la base imponible, sin trascender al resultado contable.
- C) Por último, la relativa inconcreción que supone la remisión de la Ley al resultado contable no supone, en su opinión, una habilitación en blanco a la Administración para exigir discrecionalmente una cantidad mayor o menor según convenga. En este sentido se pronuncia igualmente Falcón y Tella⁵³⁰ cuando señala que, “no podrá descartarse, a mi juicio, ninguna opción que el empresario haya adoptado dentro del margen de juego que le permite el Plan General de Contabilidad”. Por ello, en los supuestos en que la legislación mercantil o contable conceda una cierta libertad a la entidad, la Administración deberá limitarse a comprobar si el sujeto pasivo ha actuado dentro de los márgenes previstos por la legislación mercantil.

Sin embargo, en opinión de García Novoa⁵³¹, el artículo 148 no es aplicable respecto a los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos. Como se ha dicho, el referido artículo se justifica por la remisión a los criterios contables y por la variedad de alternativas existentes en la contabilidad, circunstancias que como ya se ha comentado en el epígrafe anterior, no se dan respecto a los criterios de imputación temporal y que se encuentran regulados en el artículo 19 de la Ley del IS. Otra cuestión sería la facultad de la Administración de comprobar que el artículo 19 se ha aplicado correctamente.

Otro aspecto importante relacionado con el principio de calificación lo constituye la aplicación del principio de prudencia el cual, a pesar de haber perdido, a partir de la Ley 16/2007, su carácter preferencial sobre los demás, sigue siendo un principio de gran trascendencia tanto desde el punto de vista contable como fiscal. En su primer párrafo se establece expresamente que, *”se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre”*, y ello implica entre otras cuestiones, la necesidad de reflejar contablemente la incertidumbre sobre el cobro de

⁵³⁰ Cfr. Falcón y Tella, R. “La relativa libertad del empresario para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: en torno al artículo 148 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, Revista Quincena Fiscal nº 8, 1996, pág. 6.

⁵³¹ Vid. García Novoa, C. “La imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de pérdidas en el IS”, contenido en Estudios sobre el Impuesto de Sociedades, op. cit., págs. 193-194.

clientes y deudores en general. De su correcta aplicación, se deriva el registro de amortizaciones, y correcciones de valor por deterioros de los activos, operaciones que suponen la posibilidad por parte del sujeto pasivo de utilización de criterios contables que puedan dar lugar a minoraciones del resultado empresarial y por ende, de la base imponible. Por ello, las manifestaciones de este principio son objeto de un tratamiento específico por parte de la Ley (art. 11 “Correcciones de valor: amortizaciones” y art. 12 “Correcciones de valor: pérdida de valor de los elementos patrimoniales”) y por parte del Reglamento (Capítulo I “Amortizaciones”), siendo a su vez origen de gran parte de ajustes extracontables, tanto por diferencias permanentes como temporales.

En resumen, la facultad de la Administración puede ser aplicada en casos muy concretos que según Gota Losada⁵³² son los siguientes:

- A) Existencia de diversas alternativas contables derivada de la flexibilidad de la norma contable. En este caso la Administración debe respetar la opción elegida por la empresa salvo que la normativa fiscal impusiera una determinada alternativa.
- B) Descubrimientos de hechos ocultados. Si como resultado de la comprobación de las cuentas de la empresa por parte de la Administración se descubriesen operaciones no contabilizadas o reflejadas por un valor inferior al que corresponda, la Administración deberá regularizar la situación fiscal, imputando la renta obtenida *“al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros* (art. 140.5 Ley 43/95 y art. 134.5 Ley 4/04).
- C) Incumplimiento de la normativa contable, en lo que se refiere a aspectos obligatorios, tales como normas de valoración y registro, principios contables... En estos casos, a diferencia del anterior, todas las operaciones han sido reflejadas contablemente si bien, los estados contables no reflejan la imagen fiel de la empresa. Cuando esto ocurre, la Administración calculará un nuevo resultado contable, pero únicamente a efectos fiscales.
- D) Dudas y lagunas en el ámbito contable. La normativa contable no tiene en algunos casos respuesta a un determinado hecho contable, bien por su novedad o complejidad. En estas situaciones las empresas pueden seguir las opiniones de la

⁵³² Vid. Gota Losada, A. “La base imponible del Impuesto sobre Sociedades”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 29, 2003, págs. 25-28.

doctrina científica o profesional, pero la Administración tributaria carece de esa libertad, ya que su actividad es fundamentalmente reglada. Ahora bien, por remisión del artículo 12.1. de la Ley 58/2003⁵³³, de 17 de diciembre, al artículo 3 del Código Civil, la Administración podrá interpretar las normas “*según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas*”, y por ello tener presente la doctrina científica y profesional. En estos casos son de gran importancia, a pesar de no ser obligatorias, las Resoluciones del ICAC, que constituyen una valiosa opinión a tener en cuenta por la Administración.

Por su parte, Navas Vázquez⁵³⁴ deja muy escaso margen al juego del artículo 148. En su opinión, el procedimiento habitual es que la comprobación administrativa se realice en base a la declaración presentada por la empresa; ahora bien, cuando no es posible, y se requiera una labor completa de reconstrucción contable, la LGT prevé como mecanismo alternativo la estimación indirecta. Por otra parte, respecto a la existencia de distintas alternativas y posibilidades existentes en la normativa contable, señala que en el IS no existe una guía o criterio a seguir. En definitiva, en su opinión, lo que el novedoso artículo 148 quiso establecer, no es un principio de calificación contable, sino un principio de calificación administrativa: “en caso de duda se estará a lo que diga la Administración”.

1.4. Las reglas de valoración.

Las reglas de valoración, contables o fiscales, cuantifican y valoran los componentes del resultado contable o, en su caso, de la base imponible. Al remitir la normativa fiscal al resultado contable, a partir de la Ley 43/1995, la determinación de la base imponible, podría pensarse, como señala Sanz Gadea⁵³⁵, que la regulación fiscal de

⁵³³ Anteriormente, artículo 23 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

⁵³⁴ Vid. Navas Vázquez, R. “La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades”, Revista Quincena Fiscal, nº 6, 1997, pág. 14.

⁵³⁵ Vid. Sanz Gadea, E. Impuesto sobre Sociedades (comentarios y casos prácticos), Tomo II, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, pág. 815.

las reglas de valoración es superflua. No obstante, señala el citado autor, son diversos los motivos por los que el legislador fiscal regula determinadas normas de valoración:

- La aplicación del criterio del coste de adquisición puede, en casos excepcionales, ser inaplicable para la consecución del objetivo de imagen fiel.
- La no consideración por parte de las normas contables de valoración de los efectos de la depreciación monetaria.
- La existencia de razones de técnica tributaria que aconsejan una regulación fiscal específica.

Hasta la entrada en vigor del PGC de 2007, la norma contable establecía, con carácter general, que todos los bienes y derechos se contabilizaran por su precio de adquisición o producción, salvo que, una disposición legal autorizase una rectificación al mismo; en el mismo sentido, se pronunciaba el artículo 15.1 de la Ley 43/1995. La principal consecuencia de la incorporación a la fiscalidad del principio de adquisición consiste en que el importe acordado entre las partes, con las excepciones establecidas en la normativa fiscal⁵³⁶, es válido a todos los efectos salvo prueba en contrario. Hay que señalar, que el concepto de coste de adquisición no es definido por la normativa fiscal, sino que, son las normas de valoración del PGC y las correspondientes Resoluciones del ICAC, los responsables de su determinación. Para Sanz Gadea⁵³⁷, estas reglas de determinación son, a su vez, las responsables de distribuir los consumos realizados entre los inventarios y la cuenta de pérdidas y ganancias, “de manera tal que, en íntima relación con el principio del devengo, en ocasiones difícilmente discernible, resuelve prácticamente todas las cuestiones de imputación temporal”.

Las excepciones establecidas en el artículo 15.2 de la Ley, a la aplicación del coste de adquisición, tiene importantes consecuencias en la determinación de la base imponible del impuesto, dando lugar a la inclusión en la misma, de la diferencia entre el

⁵³⁶ La Ley del IS, en su artículo 15.2 (Ley 43/1995 o Ley 4/2004) recoge una serie de operaciones que deben valorarse a su valor normal de mercado, siendo las siguientes: a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo; b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación; c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de éstos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios; d) Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial; e) Los adquiridos por permuta; f) Los adquiridos por canje o conversión.

⁵³⁷ Cfr. Sanz Gadea, E. Impuesto sobre Sociedades (comentarios y casos prácticos), Tomo II, op. cit. pág. 817.

valor de mercado y el valor contable produciendo, asimismo, ajustes extracontables que podrán tener carácter temporal o permanente.

A partir de la Ley 16/2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil, desaparece, como tal, el principio del precio de adquisición y se incorpora como nuevo criterio la valoración a valor razonable. Ello implica, con carácter general, una valoración a valor de mercado y consecuentemente el abandono del precio de adquisición en determinados instrumentos financieros. Estas nuevas valoraciones son aceptadas por la fiscalidad; no obstante, las variaciones de valor derivadas de la aplicación del valor razonable, no tendrán consecuencias fiscales hasta su imputación a la cuenta de resultados. Especial mención, en esta materia, requiere la valoración de las operaciones vinculadas, las cuales, son objeto de un estudio detallado en el epígrafe 4.5 de este capítulo.

Finalmente, otra cuestión derivada de los criterios de valoración, la constituye la corrección del resultado contable derivado de la transmisión de determinados elementos patrimoniales, con el objeto de excluir de la base imponible el importe sufrido por la depreciación monetaria. Esta corrección recogida en el artículo 15.9 de la Ley 4/2004 (según la redacción dada por la Ley 4/2008), va a dar lugar a ajustes extracontables, que en la mayoría de los casos van a tener carácter permanente.

2. PRINCIPALES AJUSTES EXTRACONTABLES/FISCALES.

Aunque la intención del legislador, como ya se ha visto, es lograr un acercamiento entre las normas contables y las normas fiscales, van a seguir existiendo diferencias entre dichas normas, debido fundamentalmente a los distintos objetivos que persiguen y que pueden dar lugar a distintos criterios de valoración, imputación temporal o calificación. Por ello, para la determinación de la base imponible deberán practicarse una serie de ajustes fiscales sobre el resultado calculado con las normas contables.

Los posibles ajustes a practicar sobre el resultado contable para hallar la base imponible, clasificados en función de su repercusión contable, se derivan de los siguientes supuestos:

- A) Diferencias permanentes, que como ya se ha mencionado, no dan lugar a registro contable, a no ser que puedan ser objeto de periodificación como se ha explicado en el epígrafe 8.2.1. del capítulo segundo.
- B) Diferencias temporarias que son temporales, representan divergencias existentes entre el importe en libros de un activo o un pasivo exigible, y el valor que constituye la base fiscal de los mismos, y que se derivan de los mismos conceptos que daban lugar a las diferencias temporales.
- C) Diferencias temporarias que no son temporales, que surgen:
 - En los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos.
 - En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales.
 - En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor difiere del atribuido a efectos fiscales.
- D) Compensación de pérdidas fiscales derivadas de ejercicios anteriores que todavía no han sido objeto de deducción fiscal.

E) Compensación de créditos fiscales no utilizados, derivados de ejercicios anteriores.

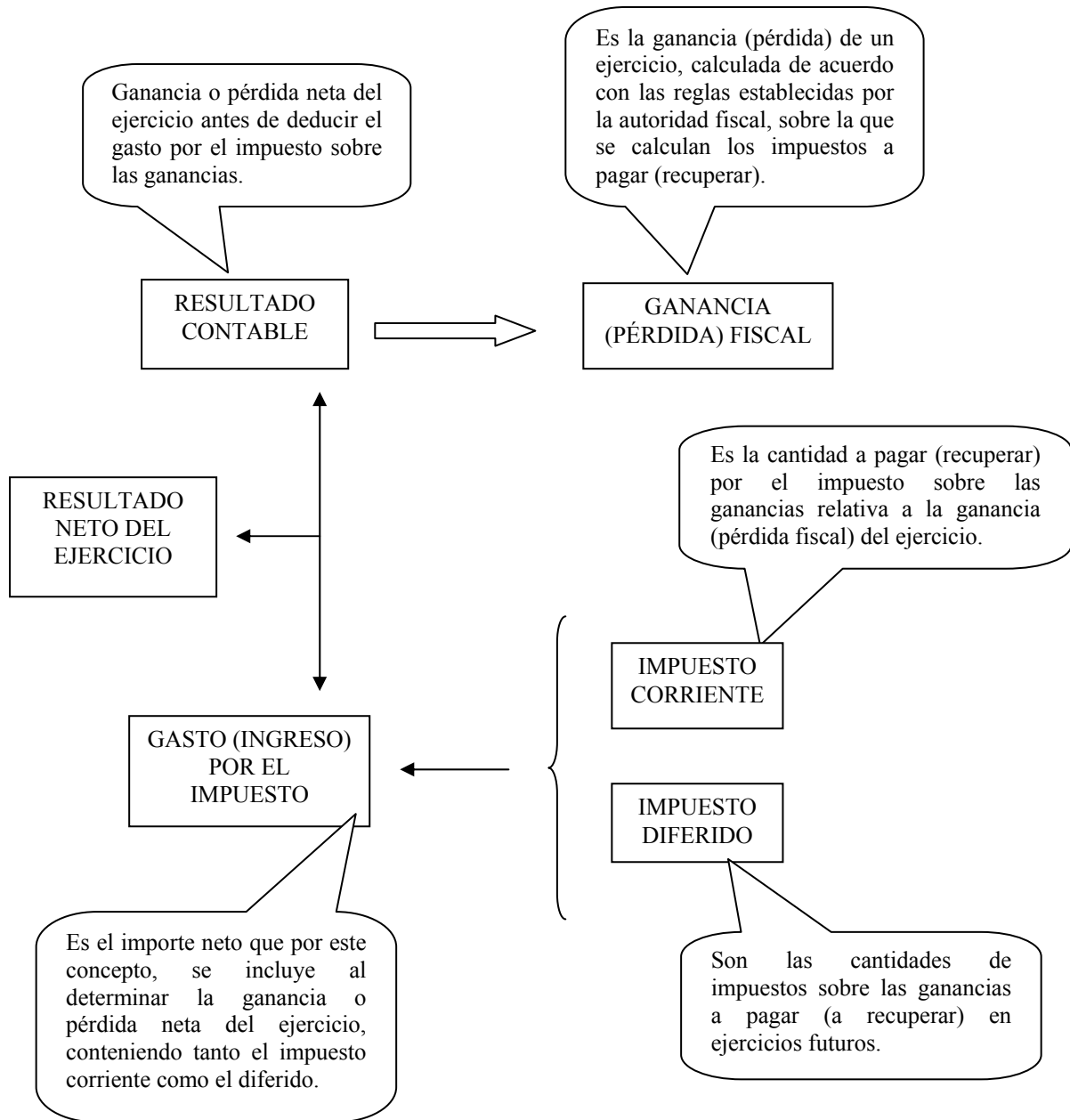
Hay que señalar, que las distintas clasificaciones de ajustes a realizar en el resultado contable se tratan únicamente de un *invento contable*, ya que como señalan Álvarez Melcón y García-Olmedo⁵³⁸, desde el punto de vista fiscal lo único que interesa es determinar los ingresos computables y los gastos deducibles en cada periodo impositivo. El hecho de que los posibles ajustes a realizar al resultado contable puedan revertir o no en un futuro, es una cuestión que solo atañe a la contabilidad, con el único fin de mejorar la representación contable de la situación fiscal.

Siguiendo a Corona Romero⁵³⁹ y otros, se puede esquematizar la comparación entre el resultado contable y el resultado fiscal, en el cuadro que a continuación se muestra:

⁵³⁸ Vid. Álvarez Melcón, S. y García-Olmedo R. Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e Iva, Ediciones Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2009, pág. 17.

⁵³⁹ Cfr. Corona Romero, Enrique y otros. Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, adoptadas por la Unión Europea (NICes), CISS, Valencia, 2005, pág.700.

CUADRO XXV. Del resultado contable al resultado neto del ejercicio.



2.1. Diferencias permanentes.

Son las producidas entre la base imponible y el resultado contable antes de impuesto del ejercicio que no revierten en periodos subsiguientes y que se derivan fundamentalmente de distintos criterios de calificación. Como ya se ha comentado, las diferencias permanentes no se definen en la Norma 13ª registro y valoración del NPGC, puesto que dichas diferencias no se contabilizan, pero sí han de considerarse, ya que las definiciones contables permiten la distribución en varios ejercicios de las diferencias permanentes negativas y que el cuadro de cuentas ha desarrollado las cuentas a utilizar para efectuar la mencionada distribución. Igualmente, en el NPGC se establece que en la Memoria se ha de informar de las diferencias permanentes, señalando su importe y naturaleza y han de seguir siendo consideradas en el cálculo del impuesto corriente. Se pueden clasificar de la siguiente forma:

- a. Gastos contables que no son considerados fiscalmente deducibles.
- b. Gastos fiscales que no se han registrado como gastos contables.
- c. Ingresos contables que no se computan como ingresos fiscales.
- d. Ingresos fiscales que no se han registrado como ingresos contables.

La calificación de una diferencia como permanente, es algo que en principio no tiene que acarrear ninguna dificultad; sin embargo en la práctica algunas situaciones no están claras. Existen diferencias que van a revertir en un futuro, y en principio se podrían considerar temporales, pero no tienen dicha calificación, debido a que el periodo de reversión es excesivamente largo. En estos casos, la Resolución del ICAC de 1997, en base al Principio de prudencia, estableció que no se reconocieran contablemente las diferencias temporales positivas (dan lugar a un activo contable) cuando el periodo de reversión fuera superior a 10 años; esto implica que dicha diferencia tiene la misma consideración que una diferencia permanente. Con el PGC de 2007, y el establecimiento de las diferencias temporarias, la Norma de registro y valoración 13ª establece, por imposición del Principio de prudencia, igualmente, que antes de reconocer un activo por impuesto diferido, se debe estimar la probabilidad de obtención en el futuro de rentas fiscales suficientes que permitan la aplicación de estos

activos. Sin embargo para los pasivos fiscales, ni el PGC de 1990 entonces, ni ahora el PGC de 2007, establecen restricción alguna. Puede observarse, por tanto, un tratamiento contable asimétrico de las diferencias que revierten en un futuro; esta asimetría, es considerada igualmente por los sistemas contables de nuestro entorno y por la NIC 12.

Por otra parte, hay que tener presente que, las disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007 que aprobó el PGC “Desarrollos normativos en materia contable” señala que, las disposiciones de desarrollo en materia contable que se encontraran vigentes a la fecha de la publicación del Real Decreto, seguirán aplicándose siempre y cuando no se oponga a lo establecido en la norma mercantil vigente. Por ello, habrá que seguir teniendo en cuenta lo establecido en las Resoluciones del ICAC en materia de desarrollo del impuesto. Esto implicaría el seguir considerando el periodo de 10 años como línea divisoria para determinar si un activo fiscal se considera contablemente como revertible o irrevertible.

Resumiendo, se van a considerar diferencias permanentes no solamente aquellas que no revierten en ejercicios futuros, sino las que revirtiendo en un futuro, sean positivas y/o no cumplan determinados requisitos o, su periodo de reversión sea superior al establecido en la normativa contable en cada momento. Igualmente, se considerarán diferencias permanentes, aquellas diferencias entre bases fiscales y valores contables que no den lugar al reconocimiento de un activo o pasivo fiscal, de acuerdo con lo establecido en la Norma 13ª del NPGC.

2.1.1. Gastos contables que no son considerados fiscalmente deducibles.

Se encuentran recogidos fundamentalmente en el artículo 14.1 de la Ley, y van a dar lugar a ajustes extracontables positivos con el fin de incluir en la base imponible el importe de dichos gastos contables. Son los siguientes:

- ✓ Retribuciones de fondos propios, tales como las primas de asistencia a juntas y los dividendos percibidos por los socios. Respecto a estos últimos hay que señalar que no son gasto contable, por lo que no existe discrepancia

entre la normativa contable y fiscal que justifique su inclusión en este apartado. Su inclusión puede justificarse por el intento de evitar que, bajo otra apariencia, se produzcan distribuciones encubiertas de beneficios que sean deducidas como gastos del ejercicio.

- ✓ El Impuesto de Sociedades. Como ya se ha explicado en el capítulo segundo, el IS constituye un gasto contable a partir del RD 1643/1990, de 20 de diciembre. Este mismo criterio sigue manteniéndose en el NPGC aprobado por RD 1514/2007 de 16 de noviembre. Por el contrario, no se permite incluir dicho gasto en la base imponible del impuesto, dando lugar a un ajuste extracontable positivo.
- ✓ Multas, sanciones, recargos de apremio y por presentación fuera de plazo.
- ✓ Pérdidas en el juego.
- ✓ Donativos y liberalidades. Aunque con carácter general, el artículo 14.1 e) de la Ley señala la no deducibilidad de los donativos, estos son objeto de importantes excepciones procedentes fundamentalmente de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo y en el artículo 14.3 de la LIS. En estos casos la entidad donante registrará contablemente una pérdida equivalente al valor neto contable de los bienes donados, por lo que no será necesario realizar ningún ajuste extracontable.

Respecto a las liberalidades, ya comentadas en el apartado 4 del capítulo primero, hay que señalar que se excluye de las mismas a determinadas partidas que en el pasado fueron objeto de diversas interpretaciones. Se trata de los gastos de relaciones públicas con clientes y proveedores, los gastos con respecto al personal, los derivados de la promoción y todos aquellos que se hallen correlacionados con los ingresos. Las donaciones son objeto de un estudio más detallado en el epígrafe 4.5 de este capítulo.

- ✓ Dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas objeto de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.
- ✓ Gastos de operaciones realizadas con residentes en paraísos fiscales, salvo que se pruebe su efectiva realización.

Otros gastos contables no deducibles son:

- Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas según se establece en el artículo 122 de la LIS.
- Los gastos superiores a los de mercado en las operaciones vinculadas recogidos en el artículo 16.1 de la LIS. El régimen jurídico de las operaciones vinculadas, es objeto de análisis el epígrafe 4.6 de este capítulo.
- La depreciación de la participación extranjera cuyos dividendos se consideran exentos, hasta alcanzar el importe de los mismos (art. 21.4 de la Ley).

Todos los gastos mencionados anteriormente, no son fiscalmente deducibles, ni van a serlo en el futuro, por ello van a suponer un ajuste extracontable permanente, de carácter positivo, sobre el resultado contable, que va a incrementar la base imponible del impuesto. Hay que resaltar que para que el gasto contable sea deducible, además de no encontrarse excluido por ley, debe estar justificado y haberse imputado al ejercicio del devengo como ya se ha explicado en el epígrafe 4.3.2 del capítulo primero.

A partir de la Ley 43/1995, se puede observar una menor restricción en la deducibilidad de los gastos contables. Así, el Reglamento aprobado por Real Decreto 2631/1982, establecía en el artículo 66 del RIS de 1982, la no deducibilidad del fondo de comercio, de los derechos de traspaso y de las concesiones administrativas; asimismo, los gastos y pérdidas de ejercicios anteriores tampoco eran deducibles según establecía el artículo 88 RIS. Por otra parte, el artículo 116 establecía una serie de provisiones no reconocidas como gasto deducible. Hay que señalar, respecto a las dotaciones a fondos de pensiones con plazo de reversión superior a 10, años que a partir de la Resolución del ICAC, de 25 de septiembre de 1991⁵⁴⁰, dejaron de computarse

⁵⁴⁰ Resolución de 25 de septiembre de 1991, del ICAC, por la que se fijan criterios para la contabilización de los impuestos anticipados en relación con la provisión para pensiones y obligaciones similares: *“Primero. Sólo podrán lucir en el activo del balance los impuestos anticipados derivados de la dotación a la provisión para pensiones y obligaciones similares, hasta el importe correspondiente a los pagos por prestaciones que vayan a realizarse con cargo a dicha provisión en los 10 años siguientes a la fecha de cierre del ejercicio y siempre que no existan dudas razonables de que en ese plazo se vayan a obtener beneficios suficientes para hacer efectivo el crédito”*.

como diferencia temporal devengando un impuesto anticipado, para pasar a considerarse como diferencia permanente a efectos del cálculo del impuesto de sociedades.

Igualmente, se pronunció en el mismo sentido la Resolución de 9 de octubre de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad que, como ya se ha dicho en todo lo que no contravenga lo establecido en el NPGC, puede considerarse vigente. No obstante, hay que señalar que en el nuevo PGC la Norma de registro y valoración 13ª “Impuesto sobre Beneficio”, aunque no establece plazo concreto que determine la separación entre diferencia temporaria y diferencia permanente establece con carácter general en su apartado 2.3 que, “*de acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos*”. No obstante, en la fecha de cierre la empresa reconsiderará dichos activos, procediendo a dar de baja un activo reconocido, si ya no resultase probable su recuperación.

Una cuestión que requiere su mención, dado el reciente informe de la Dirección General de Tributos, del 12 de marzo de 2009, la constituye la deducibilidad fiscal de la retribución de los administradores⁵⁴¹. El carácter deducible de estas retribuciones ha sido objeto de polémica desde la aprobación de la Ley 61/1978, no siendo deducible, el exceso de estas retribuciones sobre el 10% de los beneficios, según establecía el artículo 13.n. Según la mencionada Ley, para que el gasto fuese deducible tenía que ser obligatorio y necesario, es decir, la retribución a los administradores, debía recogerse en los estatutos de la sociedad y estar determinado su importe con *certeza*, según establecían las Sentencias del Tribunal Supremo en aplicación de la Ley 61/78; la

⁵⁴¹ Ley SA. Artículo 130. “*La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, solo podrá ser deducida de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del 4 %, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido*”.

Ley SRL. Artículo 66. “*1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución. 2. Cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, los estatutos determinarán concretamente la participación, que en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios. 3. Cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la Junta General*”.

certeza requiere una perfecta determinación del sistema retributivo, tanto si es fijo como si es variable. Con la normativa actual, se ha abandonado en el IS el concepto de gasto necesario, en el sentido de obligatorio para la determinación de los ingresos, siendo deducible fiscalmente el gasto, cuando esté correlacionado con los ingresos y siempre que no tenga la consideración de liberalidad. A partir de la Ley 43/1995, y actualmente con la Ley 4/2004, al remitirse la norma fiscal al resultado contable, para la obtención de la base imponible, los requisitos que se le exigen a un gasto para que sea deducible son los siguientes: tener la calificación contable de gasto, haberse imputado a resultados o a una cuenta de reservas y no estar excluido por ningún motivo como deducible por la Ley del IS.

Las retribuciones a los administradores, por una parte cumplen con el concepto de gasto establecido en la normativa mercantil y por otra no han sido objeto por la normativa fiscal de ninguna regulación específica para su consideración como gasto deducible, siendo diversas las sentencias y resoluciones del TEAC⁵⁴², que han manifestado la deducibilidad fiscal de estos gastos, independientemente de su obligación jurídica. El reciente informe de la Dirección General de Tributos ha dejado atrás la controversia suscitada en torno a dichas retribuciones, estableciendo que es suficiente, en cuanto a los requisitos jurídicos, que los estatutos contemplen el "carácter remunerado del cargo de administrador" para que las retribuciones a los administradores sean íntegramente deducibles, remitiendo a la legislación contable el resto de las condiciones.

2.1.2. Gastos fiscales que no se han registrado como gastos contables.

Se trata de operaciones que dan derecho a deducir pero que no han tenido un reflejo contable. Entre ellas se pueden señalar las siguientes:

- ✓ Operaciones vinculadas, en el supuesto de que tales operaciones se hayan acordado sin contraprestación o por una contraprestación inferior al precio de mercado. Lógicamente el ajuste también tendrá que hacerlo, pero en

⁵⁴² Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2003, Sentencias de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2006 y de 30 de abril de 2007, Resoluciones del TEAC de 11 de octubre de 2006 y del 16 de diciembre de 2008.

sentido contrario la empresa vinculada que haya realizado la operación (art. 18 LIS).

- ✓ Las participaciones en beneficios de los administradores, trabajadores..., cuando se registraban con el PGC de 1973 como aplicaciones del resultado, suponían gastos deducibles (con determinadas limitaciones), que no daban lugar a anotaciones en cuentas del grupo 6, por lo que se podrían clasificar en este apartado. A partir del PGC de 1990 y ahora con el PGC de 2007, estas retribuciones se consideran gastos contables del ejercicio y son fiscalmente deducibles.
- ✓ Los gastos de constitución y ampliación de capital, que a partir del NPGC se registran en cuentas de reservas. Igual tratamiento han tenido los gastos de constitución o ampliación de capital que figuraban en las empresas a 1 de enero de 2008 y que por no cumplir la definición de activo del marco conceptual se han dado de baja con cargo a reservas, pero que fiscalmente son deducibles en el impuesto correspondiente al ejercicio de 2008⁵⁴³.
- ✓ Modificación de la valoración contable de los bienes o derechos de la empresa. Con el PGC de 1990, tanto la norma contable como la norma fiscal establecían que los elementos patrimoniales se valorasen por su precio de adquisición o coste de producción. A partir de la Ley 16/2007, criterios fiscales y contables siguen siendo iguales, estableciendo la norma fiscal una remisión a los criterios establecidos en el Código de Comercio (art. 15.1 LIS); es decir, se acepta fiscalmente además de las valoraciones a precio de adquisición o coste de producción, la valoración a *valor razonable* de determinados elementos, sin embargo la norma fiscal aclara que las variaciones derivadas de este último criterio, no se consideraran fiscalmente hasta que no proceda su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias. Ello ha supuesto un lógico e igual tratamiento, contable y fiscal,

⁵⁴³ El PGC de 2007, en el apartado 7 de su introducción establece que: "Cabe también mencionar el nuevo tratamiento de los gastos de primer establecimiento, que deberán contabilizarse en la cuenta de Pérdidas y ganancias como gastos del ejercicio en el que se incurran. Por el contrario, los gastos de constitución y ampliación de capital se imputarán directamente al patrimonio neto de la empresa sin pasar por la citada cuenta de pérdidas y ganancias. Estos gastos lucirán en el estado de cambios en el patrimonio neto total, formando parte del conjunto de variaciones del patrimonio neto del ejercicio". Por otra parte, según se establece en el art.19.3 de la LIS, en su nueva redacción, para que el gasto sea deducible deberá imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas.

a los cambios derivados de la valoración a valor razonable; estas diferencias de valor, cuando se imputan al patrimonio neto se describen en el apartado 2.4 de este capítulo.

Por otra parte, y respecto al precio de adquisición o coste de producción, como ya se conoce, el valor de los bienes y derechos, no permanece inalterable en el tiempo, ya que pueden producirse tanto disminuciones como aumentos de valor. Como disminuciones de valor, se pueden señalar las amortizaciones, los deterioros y las pérdidas irreversibles y como aumento de valor, las revalorizaciones. De la conjunción de todo lo anterior se obtiene el valor de los bienes; valor que será tenido en cuenta no solo para su reflejo en las Cuentas Anuales, sino a la hora de realizarse una transmisión para calcular el beneficio o la pérdida de ella derivada, obligando en este caso las normas tributarias a realizar ajustes para corregir el resultado registrado en los libros contables. Así, la plusvalía obtenida en la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, es objeto de corrección para disminuirla en el importe de la depreciación monetaria y no se vea afectada por los efectos de la inflación. Este aspecto se recoge en el artículo 15.9 del IS, según la redacción dada por la Ley 4/2008. Hay que tener presente, que únicamente son objeto de corrección los resultados positivos derivados de la enajenación de bienes inmuebles; por el contrario, las pérdidas obtenidas no son objeto de ajuste alguno. Respecto a las revalorizaciones contables, hay que señalar que estas no se integrarán en la base imponible, salvo que una norma legal o reglamentaria obligue a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias; por ello, la revalorización no integrada en la base imponible no supondrá un mayor valor fiscal de los elementos revalorizados (art.15.1 del IS). Es decir, la norma fiscal coincide con la norma contable en los casos de revalorizaciones.

- ✓ Cantidades destinadas por las Cajas de Ahorro, de sus resultados, a obras de carácter benéfico-social. A pesar de no contabilizarse como gastos sino

como distribución de beneficios, tienen el carácter de partida deducible. Igualmente, no se integrarán en la base imponible ni los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social, ni las rentas derivadas de la transmisión de inversiones afectas a la obra benéfico-social (art. 24 LIS).

Todos los gastos mencionados anteriormente, no se han registrado contablemente en una cuenta de gasto, por ello van a suponer ajustes extracontables de carácter negativo sobre el resultado contable, que van a disminuir la base imponible del impuesto, produciendo un menor importe a ingresar en el ejercicio, es decir, un menor pasivo corriente, o bien un mayor importe a devolver, es decir, un mayor activo corriente.

2.1.3. Ingresos contables que no se computan como ingresos fiscales.

En este apartado se encuentran aquellos ingresos registrados contablemente pero que no constituyen ingresos a efectos fiscales. Se pueden señalar los siguientes:

- ✓ Los ingresos contables derivados de la contabilización del IS, que darán lugar a un ajuste extracontable negativo (art. 14.1.b LIS).
- ✓ Los ingresos derivados de la concesión de determinadas subvenciones (arts. 13.5 y 17.6 LIS); igualmente, la exención puede venir establecida en la norma reguladora de la subvención en concreto.
- ✓ Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, cuando se cumplan determinados requisitos (art. 21.1 LIS, según redacción dada por la Ley 4/2008).
- ✓ La renta obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente en territorio español, cuando se cumplan determinados requisitos (art. 21.2 LIS, según redacción dada por la Ley 4/2008).
- ✓ Determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (art. 22 LIS).

- ✓ Ingresos procedentes de determinados activos intangibles. Estos ingresos estarán bonificados en un 50% cuando se cumplan determinados requisitos (art. 23 LIS, añadido por la Ley 16/2007).
- ✓ Premios.
- ✓ Rentas procedentes de ayudas de la política comunitaria (entre otras la disposición adicional tercera de la Ley 4/2004, sobre política agraria)
- ✓ Rentas procedentes de diversas ayudas públicas tales como: las que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas, las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera del Ministerio de Fomento y la percepción de indemnizaciones públicas, o a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera.

Estos ingresos no son fiscalmente computables, por ello van a suponer un ajuste extracontable de carácter negativo sobre el resultado contable, que van a disminuir la base imponible del impuesto.

Son de mención en este apartado, por la importancia que tuvieron en su momento, los resultados extraordinarios surgidos como consecuencia de una venta de activo fijo, los cuales estaban exentos de tributación cuando el importe de la venta se reinvertía de acuerdo con las condiciones establecidas por la Ley del Impuesto de 1978 y su Reglamento de 1982⁵⁴⁴.

Estos casos constituían un claro ejemplo de ingresos contables que no se computaban fiscalmente, y se derivaban de la intención del legislador de favorecer, por una parte, la realización de inversiones por parte de las empresas y por otra la de favorecer, igualmente, la renovación de los bienes del inmovilizado. Es decir, la diferencia permanente surgida tenía su origen en motivos de política económica.

⁵⁴⁴ Ley 61/1978. Artículo 15.8. *“No obstante lo establecido en el presente artículo, los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos materiales del activo fijo de las empresas, necesarios para la realización de sus actividades empresariales, no serán gravados siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta en bienes de análoga naturaleza y destino en un periodo no superior a dos años o no superior a cuatro años si durante el primero la sociedad presenta un plan de inversiones a la Administración e invierte durante los dos primeros al menos un veinticinco por ciento del total del incremento”.*

Posteriormente, la Ley 43/1995, suprimió esta exención con carácter general, y la sustituyó por un sistema de diferimiento del gravamen de dichas ganancias durante un periodo de siete años o bien durante el periodo de amortización de los bienes en los que se materialice la reinversión, a elección de la empresa según establecía el artículo 21 de la Ley. Fue derogado por la Ley 24/2001 la cual introdujo el artículo 36 ter, en el que se establecía una deducción en la cuota, por reinversión de beneficios extraordinarios, siempre y cuando se realizara en los términos previstos en la Ley.

Actualmente, se encuentra regulada en el art. 42 de la Ley 4/2004, como una deducción sobre la cuota y con las modificaciones realizadas por la Ley 35/2006 y por la Ley 16/2007.

2.1.4. Ingresos fiscales que no se han registrado como ingresos contables.

Como último caso de diferencias permanentes, se encuentran los ingresos a computar que no se ha reconocido contablemente; son los derivados de las siguientes operaciones:

- Los referentes a operaciones vinculadas mencionadas en el punto 2 de este epígrafe (art. 16 y 18 LIS). La Administración entiende que para que la contabilidad refleje la verdadera situación patrimonial de la empresa, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas deben valorarse por su valor normal de mercado, teniendo la Administración la facultad de comprobar este hecho y realizar la corrección valorativa que proceda en su caso.

Por su parte la empresa estará obligada a suministrar información detallada sobre las operaciones con partes vinculadas, según queda recogido en la Nota 23 de la Memoria Normal y en la Nota 12 de la Memoria Abreviada. En aquellas operaciones realizadas a un valor distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas implicadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

Las consecuencias de la sustitución del valor contable por el valor de mercado implican la integración en la base imponible de dicha diferencia y se encuentran recogidas en el artículo 18 de la LIS⁵⁴⁵.

- La misma consideración que las operaciones vinculadas las tiene determinadas operaciones, reguladas en el artículo 17 de la LIS y derivadas de cambios de residencia, cese de establecimientos permanentes, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención.
- Impuestos pagados en el extranjero, cuando la entidad, sujeto pasivo en España por obligación personal de contribuir, percibe rentas procedentes de otros países. Los artículos 31 y 32 de la Ley del IS establecen que debe incluirse en la base imponible la parte de impuesto pagado en el extranjero, con el fin de practicar las deducciones para evitar la doble imposición internacional.
- La transparencia fiscal internacional, regulada en el artículo 107 de la LIS, según el cual hay que incluir en la base imponible la imputación de rentas derivada de la aplicación de dicho régimen, produciéndose por tanto un ajuste positivo sobre el resultado contable. Asimismo, la Ley 62/2003, de Acompañamiento, incorporó un nuevo apartado, art. 107.15, con el que se dispuso que no serían de aplicación las normas del régimen de transparencia

⁵⁴⁵ Ley 4/2004 del Impuesto sobre Sociedades. Artículo 18. “*Cuando un elemento patrimonial o un servicio hubieran sido valorados a efectos fiscales por el valor normal de mercado, la entidad adquirente de aquél integrará en su base imponible la diferencia entre dicho valor y el valor de adquisición, de la siguiente manera:*

- a. Tratándose de elementos patrimoniales integrantes del activo circulante, en el período impositivo en que éstos motiven el devengo de un ingreso.*
- b. Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el período impositivo en que éstos se transmitan.*
- c. Tratándose de elementos patrimoniales amortizables integrantes del inmovilizado, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.*
- d. Tratándose de servicios, en el período impositivo en que se reciban, excepto que su importe deba incorporarse a un elemento patrimonial en cuyo caso se estará a lo previsto en los párrafos anteriores”.*

fiscal internacional, cuando la entidad no residente en territorio susceptible de generar rentas pasivas imputables a los socios españoles, fuese residente en otro Estado miembro de la UE, salvo que lo fuese en un paraíso fiscal. La Ley 4/2008 ha dado una nueva redacción al artículo 107.15 en la que se exceptúa la aplicación del mismo cuando el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

Los ingresos mencionados anteriormente, no se han registrado contablemente, por ello van a suponer un ajuste extracontable de carácter positivo sobre el resultado contable, que van a aumentar la base imponible del impuesto.

2.1.5. Variación en la consideración contable de las diferencias permanentes.

En resumen, los ajustes a realizar, en el resultado contable, con el PGC de 1990 y procedentes de diferencias permanentes se representan esquemáticamente en el siguiente cuadro:

CUADRO XXVI. Determinación del resultado contable ajustado según el PGC 1990.

Resultado contable			
Mas ajustes extracontables positivos:	✓ Gastos contables no deducibles	Menos ajustes extracontables negativos	✓ Gastos fiscales no contabilizados
	✓ Ingresos fiscales no contabilizados		✓ Ingresos contables no computados
= Resultado contable ajustado			

El resultado contable ajustado ha constituido, hasta la aprobación del PGC de 2007, la magnitud a la cual se aplicaba el porcentaje para el cálculo del impuesto bruto, coincidiendo con el impuesto devengado, cuando no existían bonificaciones. Con la aprobación del nuevo PGC, y el establecimiento del método de la deuda, desaparece, al

menos conceptualmente, la magnitud de resultado contable ajustado. La comparación entre bases contables y fiscales sustituye al anterior procedimiento. Por ello, todas las diferencias se aplican conjuntamente al resultado contable para determinar la cuota líquida que da lugar al impuesto corriente.

El gasto por impuesto diferido, va a surgir a partir del cálculo de los activos y pasivos por impuesto diferido, siendo el total de gasto devengado por impuesto la suma del gasto corriente más el gasto diferido. Es decir, en el PGC de 1990 las diferencias permanentes eran consideradas para el cálculo del gasto devengado por impuesto y en el PGC de 2007, son consideradas para el cálculo del gasto devengado por impuesto corriente.

Esquemáticamente, estos conceptos se pueden representar en el siguiente cuadro:

CUADRO XXVII. Las diferencias permanentes, PGC de 1990 vs. PGC de 2007.

Las diferencias permanentes en el cálculo del impuesto devengado en el PGC de 1990	Las diferencias permanentes en el cálculo del gasto corriente devengado según el PGC de 2007
Resultado contable antes de impuesto	Resultado contable antes de impuesto
± Diferencias permanentes = Resultado contable ajustado x Tipo Impositivo	± Ajustes por: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Diferencias permanentes ▪ Diferencias temporarias = Base imponible previa x Tipo de gravamen
= Impuesto bruto - Deducciones y bonificaciones	= Cuota integra - Deducciones y bonificaciones
= Impuesto devengado (630)	Cuota Líquida = Impuesto corriente

No obstante, como ya se ha explicado en el capítulo segundo, cuando todas las diferencias temporarias surjan de diferencias temporales, el nuevo PGC permite seguir calculando el efecto impositivo a través de las diferencias permanentes y temporales; por ello, el concepto de resultado contable ajustado va a ser válido en bastantes casos. Asimismo, en el Estado de Conciliación entre el Resultado Contable y la Base Imponible de la Nota 12 del modelo de Memoria Normal habrá que reflejar

independientemente las diferencias temporarias y las diferencias permanentes. Las diferencias permanentes son objeto, asimismo, de información más detallada en la que se señala su importe y naturaleza. En la Memoria Abreviada, no hay que realizar Estado de Conciliación y, respecto a las diferencias permanentes no se realiza mención expresa.

Se termina este apartado incidiendo, por su especial interés, en las diferencias permanentes que dan lugar a una minoración del gasto devengado por IS, ya que tal reducción podrá ser objeto de periodificación en las Cuentas Anuales en determinadas situaciones. La periodificación indicada se realizará, en su caso, correlacionando la reducción del gasto por Impuesto de Sociedades con la depreciación del activo que motivó la diferencia permanente y se informará sobre ellas en la Nota 12 de la Memoria Normal. Sus repercusiones contables se han explicado en el apartado 8.2.1 del capítulo segundo de este trabajo.

2.2. Diferencias temporarias que son temporales.

Las diferencias temporarias según el PGC 07, como ya se ha mencionado, se pueden producir:

- a) Normalmente, por la existencia de diferencias temporales.
- b) Por otras circunstancias, derivadas, de ingresos registrados directamente en el patrimonio neto, de la combinación de negocios cuando el valor contable de los elementos patrimoniales difiere del valor fiscal y del reconocimiento inicial de un elemento, cuando exista diferencia entre la valoración contable y fiscal.

La Norma 16.^a del Plan de 1990 únicamente consideraba las diferencias temporales, pero a partir de ahora también habrán de ser consideradas las agrupadas en el apartado b) (las cuales estaban recogidas en algunas consultas del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas), lo que ha implicado, como ya se ha comentado anteriormente, un nuevo enfoque en el análisis de las diferencias, las cuales se efectuarán comparando activos y pasivos, y no gastos e ingresos.

El estudio de las diferencias temporarias se va a comenzar por las diferencias temporales (que a su vez son temporarias), para a continuación analizar aquellos otros casos considerados por la norma.

Las diferencias temporales eran definidas por el PGC de 1990, en la Norma de valoración 16ª, como “*las existentes entre la base imponible y el resultado contable antes del impuesto del ejercicio, cuyo origen está en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que por tanto revierten en períodos subsiguientes*”. Son diferencias que se originan en un periodo y desaparecen en los ejercicios siguientes. Es decir, mientras que en las diferencias permanentes, la característica fundamental era la irreconciliabilidad de las mismas en las condiciones establecidas, ahora las diferencias sí son reconciliables en el tiempo; no hay que olvidar que la norma establece un periodo máximo de 10 años para esta reconciliación.

Los casos que se pueden presentar son:

- A) Gastos fiscales de un ejercicio, que no se han registrado como gastos contables de dicho año, pero que sí se contabilizarán como gasto en los siguientes ejercicios económicos; desde el punto de vista del enfoque del balance, la base fiscal de un activo, menor a su valor contable, va a dar lugar a un menor impuesto corriente inicialmente y a una mayor cuota a pagar en futuros ejercicios hasta que las bases fiscales y valores contables sean iguales. Esta situación daría lugar a una diferencia temporaria imponible, la cual implica el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido. Las diferencias temporarias imponibles solo van a surgir cuando una ley fiscal así lo permita. Este es el caso de los supuestos de libertad de amortización o de planes de amortización acelerada; también se incluyen en este apartado las amortizaciones derivadas de contratos de arrendamiento financiero. La problemática contable y fiscal de las amortizaciones es tratada en el apartado 4.1 de este capítulo y la de los contratos de arrendamiento financiero en el apartado 4.2 del mismo.

A este apartado pertenecían igualmente, *las inversiones para la implantación de empresas en el extranjero*. El artículo 20 quater, introducido por la Ley 6/2000, establecía la posibilidad de deducir como gasto, a la hora de calcular la base

imponible del impuesto, el importe de las mencionadas inversiones, que en otras condiciones no darían lugar a gastos fiscalmente deducibles. Las cantidades deducidas en el ejercicio en el cual se realizaba la inversión, debían integrarse en la base imponible, por partes iguales, en los periodos impositivos que concluyesen en los cuatro años siguientes. Esta deducción en la base imponible y posterior integración de las cantidades invertidas no daban lugar a registro contable por lo que suponían, en primer lugar, un ajuste extracontable negativo y posteriormente, los ajustes positivos correspondientes. El artículo 20 quater, fue derogado por la Ley 35/2006.

B) Gastos contables de un ejercicio que no pueden computarse como gastos fiscales en el ejercicio actual pero sí en ejercicios posteriores; o lo que es lo mismo, una base fiscal de un elemento de pasivo menor a su valor contable, que va a dar lugar a un mayor impuesto corriente en el ejercicio, pero originan un crédito fiscal a compensar en un futuro. Es decir, se genera una diferencia temporaria deducible que supone el reconocimiento de un activo por impuesto diferido, siempre que cumpla con el principio de prudencia. Como ejemplo de este caso, se pueden señalar aquellas dotaciones a provisiones, pérdidas por deterioros en la terminología del NPGC, que por no cumplir los requisitos establecidos en la normativa fiscal, no se pueden considerar deducibles en el ejercicio de su registro contable, por diferencias en los criterios de valoración fiscal y contable; en concreto, pérdidas por deterioro de créditos que no son deducibles fiscalmente. Igualmente, va a surgir una diferencia temporaria deducible, por diferencias de valoración, en los supuestos de dotación a una provisión por operación comercial, que no es deducible fiscalmente. La problemática contable y fiscal de estos conceptos es tratada en el apartado 4.3 de este capítulo.

Otra situación que hay que destacar por la evolución que ha tenido tanto a nivel contable como fiscal la constituye las diferencias de cambio en moneda extranjera. Se entiende por diferencias de cambio, las surgidas entre la valoración de las partidas en moneda extranjera, al tipo de cambio en el momento del registro de la operación, y la valoración de dichas partidas en el momento de presentación de las

Cuentas Anuales. El PGC de 1990 destinó la Norma 14^a de valoración a las diferencias de cambio, según la cual y en aplicación estricta del principio de prudencia valorativa, el tratamiento de las diferencias de valoración derivadas de partidas representativas de los créditos o deudas en moneda extranjera, tenían un tratamiento asimétrico; es decir las diferencias negativas surgidas se imputaban directamente a resultados, mientras que las diferencias positivas se registraban en una cuenta de “ingresos a distribuir en varios ejercicios”. Por su parte la norma fiscal, Ley 61/78, que no compartía este criterio, utilizaba un criterio de caja. Así, establecía en su artículo 22.5 que las diferencias, positivas o negativas, derivadas de los saldos en moneda extranjera, como consecuencia de la modificación experimentada en sus cotizaciones, se computarían en el momento del cobro o del pago respectivo. Es decir, los gastos contables por diferencias negativas, derivados de partidas no realizadas, no eran considerados gastos fiscales por lo que darían lugar a un ajuste extracontable por diferencia temporal. Este criterio, justificable por Alonso Carrillo⁵⁴⁶, por la no inclusión en el resultado fiscal de un gasto potencial, no fue tenido en cuenta por la Ley 43/1995, la cual no estableció ninguna regla específica en relación al tratamiento de las diferencias de cambio. Así, al aceptarse íntegramente los criterios contables, desaparecieron los ajustes fiscales y la contabilización del efecto impositivo derivado de estas diferencias de valoración. Con el PGC de 2007 las diferencias de cambio son objeto de un nuevo tratamiento, según el cual todas las diferencias de cambio, positivas o negativas derivadas de partidas monetarias⁵⁴⁷, que surjan al cierre del ejercicio se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias. La norma fiscal no señala nada expresamente al respecto, por lo que el cambio operado en la normativa contable ha implicado un cambio asimismo en la determinación de la base imponible, con la consiguiente desaparición del posible ajuste extracontable.

C) Ingresos fiscales de un ejercicio que no se han registrado como ingresos contables de dicho año, pero que si lo serán en ejercicios futuros, lo cual va a dar lugar a un

⁵⁴⁶ Vid. Alonso Carrillo, I. Tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios. Algunos casos particulares, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1996, págs. 95-96.

⁵⁴⁷ NPGC. Norma 11^a de Registro y Valoración. Moneda Extranjera. Se considerarán partidas monetarias: “el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias...”.

mayor impuesto corriente y a un activo por diferencia temporaria deducible, derivado de una base fiscal de un activo superior a su base contable. Un ejemplo de esta situación se produce con las donaciones. Con el PGC de 1990, en las donaciones, para la empresa donataria, el bien recibido se integra, a su valor de mercado, en la base imponible del ejercicio en que se realice la operación (art. 15.3 LIS), y contablemente se imputaba a una partida de “Ingresos a distribuir en varios ejercicios”. A partir de la Ley 16/2007, mantiene su régimen fiscal, pero contablemente constituye un ingreso con imputación directa a patrimonio neto que se traslada posteriormente a resultados del ejercicio. El régimen fiscal y contable de las donaciones se explica más detalladamente en el epígrafe 2.3.1. de este capítulo.

D) Ingresos contables de un ejercicio que no se consideran ingresos fiscales de dicho año, pero que sí lo serán en ejercicios futuros, lo cual va a dar lugar a un menor impuesto corriente y a un pasivo diferido por diferencia temporaria imponible, derivado de una base fiscal de un activo menor a su valor contable. El reconocimiento del pasivo por impuesto diferido es consecuencia de que la recuperación en libros del activo va a producir, en un futuro, un pago fiscal mayor que el que resultaría si tales recuperaciones no tuviera consecuencia fiscal.

Esta circunstancia se produce en las ventas a plazo⁵⁴⁸, cuando la empresa decide reconocer voluntariamente, según la opción establecida en el art. 19.4 de la LIS, a efectos fiscales, los ingresos derivados de las ventas a plazo, a medida que se realizan los cobros correspondientes; sin embargo, desde un punto de vista contable, el registro se realiza siguiendo el principio del devengo, según el cual los ingresos se imputan al ejercicio en el que se ha realizado la operación. A partir de la Ley 61/78 (art. 22.4), para las operaciones a plazo aparece el criterio de caja aunque es la propia empresa la que decide que criterio aplicar; en el mismo sentido, se pronunció la Ley 43/1995 (art. 19.4) y posteriormente la Ley 4/2004. Por su parte, la norma contable, en concreto la disposición final séptima⁵⁴⁹ del RD 1643/1990, que aprobó el PGC y con el objeto de aclarar el conflicto entre normas contables y fiscales,

⁵⁴⁸ Ley 4/2004. Artículo 19.4. “*Se considerarán operaciones a plazo o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año*”.

⁵⁴⁹ La disposición final séptima, fue derogada por la Ley 43/1995.

establecía, entre otras normas, que los ingresos no se podían computar fiscalmente en ejercicios posteriores al de su reflejo contable, salvo que una norma fiscal estableciese lo contrario; en particular, respecto a las operaciones a plazo, establecía que en los casos previstos en el artículo 22.4 de la Ley 61/1978, se debían integrar en la base imponible únicamente los rendimientos proporcionales a los cobros efectuados, siempre que el sujeto pasivo cumpliera lo establecido en el vigente PGC sobre el Impuesto de Sociedades. Se puede observar que, en este caso, es la norma contable la que establece o aclara un criterio fiscal.

La situación descrita se mantiene actualmente y, resumiendo, se puede decir que se trata de un ingreso contable, correctamente contabilizado que no se va a considerar ingreso fiscal hasta uno o varios ejercicios posteriores. Es decir, el año de la imputación contable del ingreso con cobro aplazado surge una diferencia temporal negativa, que da lugar a un pasivo por impuesto diferido, que revertirá a medida que el pago aplazado se vaya cobrando.

2.3. Diferencias temporarias que no son temporales.

Las diferencias temporarias, como se ha visto, es un concepto más amplio que el de diferencia temporal, ya que no solamente dan lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos que tiene como contrapartida a una cuenta de resultados (diferencias temporales), sino que además, recogen activos y pasivos por impuestos diferidos cuya contrapartida puede ser una cuenta de patrimonio neto o el fondo de comercio. El efecto impositivo que no se deriva de diferencias temporales, puede tener su origen en las siguientes operaciones: ingresos registrados directamente en el patrimonio neto, combinación de negocios cuando el valor contable de los elementos patrimoniales difiere del valor fiscal y reconocimiento inicial de un elemento, cuando exista diferencia entre la valoración contable y fiscal; estas operaciones, pueden afectar igualmente al impuesto corriente.

2.3.1. Diferencias temporarias derivadas de ingresos y gastos imputados directamente a patrimonio neto.

Una de las novedades más significativas de la reforma contable operada a través de la Ley 16/2007, la constituye la imputación directamente a patrimonio neto de determinadas partidas de ingresos y gastos, sin haber pasado previamente por la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Entre las operaciones con imputación directa a patrimonio neto se pueden señalar las siguientes:

- A) Subvenciones, donaciones y legados.
- B) Diferencias de valoración de los activos financieros disponible para la venta.
- C) Operaciones de cobertura.
- D) Diferencias de conversión.
- E) Pérdidas y Ganancias actuariales y otros gastos e ingresos relacionados con las retribuciones a largo plazo de prestación definida

Una característica fundamental de estas partidas es que, su imputación a patrimonio neto debe realizarse libre de efectos fiscales, corrientes o diferidos. Ello es debido a que, el patrimonio neto, al pertenecer exclusivamente a los socios, no puede reflejar valores que no estén libres de impuesto. Por ello, el registro de estas operaciones puede dar lugar a su vez al registro de un impuesto corriente o de un impuesto diferido en función de si van a afectar a la cuota a pagar del ejercicio económico actual o de un ejercicio futuro. En consecuencia, nos podemos encontrar con situaciones en las que sin existir ajustes al resultado contable, existan impuestos diferidos en el balance, derivados de diferencias temporarias que no son temporales, producidas por las partidas imputadas directamente al patrimonio neto y referidas anteriormente.

Por otra parte, en función de las normas fiscales aplicables a cada caso, las partidas imputadas directamente a patrimonio neto van a implicar un efecto impositivo distinto.

Las distintas situaciones que se pueden presentar son:

1. Partidas que se imputen directamente a patrimonio neto, que formen parte de la base imponible del ejercicio contable de su reconocimiento, según establece la LIS; por

ejemplo, las donaciones. En este caso, como se explica en el epígrafe 2.4.1 de este capítulo, la incorporación de la donación al patrimonio neto va a implicar un mayor impuesto corriente, no dando lugar a diferencia temporaria derivada de una imputación a patrimonio neto.

2. Partidas imputadas directamente al patrimonio neto, que formen parte de bases imponibles posteriores al ejercicio de su reconocimiento contable; por ejemplo las subvenciones computables, que se imputen al resultado en la misma proporción que la amortización del bien subvencionado (con la normativa vigente, a efectos de la cuenta de resultados, el tratamiento fiscal es idéntico al tratamiento contable). Otro ejemplo lo constituyen las diferencias de valoración derivadas de determinados instrumentos financieros que no tendrán efectos fiscales hasta su imputación a la cuenta de resultados. En ambos casos se registrará un impuesto diferido por diferencia temporaria que no es temporal, ya que la contrapartida surgida no es una cuenta de resultados, sino de los grupos 8 ó 9, en su caso. Posteriormente, con la imputación a resultados de las partidas mencionadas se producirá la reversión de la diferencia temporaria/no temporal.
3. Partidas imputadas directamente al patrimonio neto que, según la normativa fiscal, no formen nunca parte de la base imponible al no considerarse ingreso computable; por ejemplo una subvención no computable. En el momento de su reconocimiento inicial, cuando se recibe la subvención no afectan ni al resultado contable ni a la base imponible, por lo que no da lugar al reconocimiento de impuestos diferidos. Posteriormente, cuando se realice la imputación a la cuenta de resultados darán lugar a una diferencia permanente negativa.
4. Por último, existen partidas imputadas a patrimonio neto, cuyo destino es una cuenta de reservas. Por ello, a mi entender, estas operaciones, deben considerarse que tienen plenos efectos fiscales, desde su reconocimiento contable, afectando por tanto al impuesto corriente. Este es el caso de las pérdidas y ganancias actuariales.

2.3.2. Diferencias temporarias derivadas de la combinación de negocios cuando el valor contable de los elementos patrimoniales difiere del valor fiscal.

Las combinaciones de negocios son definidas por la Norma 19ª de registro y valoración del NPGC como “*transacciones y otros sucesos que dan lugar a la toma de control sobre uno o mas negocios sean cuales sean las vías legales por las que dicho control se obtenga*”.

La valoración de la operación se realizará a valor razonable, determinándose como la suma del valor razonable de los activos entregados, pasivos asumidos e instrumentos de patrimonio entregados, más el valor razonable de cualquier prestación adicional futura y, más cualquier coste atribuible a la combinación. Ahora bien, si como consecuencia de esta valoración se reconociese un impuesto corriente o diferido, tendrá como contrapartida el fondo de comercio o, en su caso, a la partida de ajuste del exceso del valor razonable determinado, sobre el coste de la combinación. Como ejemplo se puede señalar un activo entregado que se ha valorado por un importe superior a su base fiscal; ello implica reconocer un pasivo por diferencia temporaria imponible derivado de la plusvalía anterior. Es decir, se incluye en el valor de la combinación un pasivo diferido por el pago futuro de la plusvalía surgida en la transmisión.

Desde el punto de vista fiscal, la sociedad puede acogerse al régimen especial de fusiones que se encuentra regulado en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, según el cual la base fiscal de los activos y pasivos adquiridos no varía como consecuencia de la operación (a excepción de los posibles ajustes en la base) surgiendo diferencias temporarias entre dicho valor y su valor razonable que, en definitiva, es el que tiene el adquirente⁵⁵⁰.

⁵⁵⁰ Ley 4/2004. Artículo 85. “*Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente a efectos de aplicar lo dispuesto en el artículo 15.9 de esta Ley. Dichos valores se corregirán en el importe de las rentas que hayan tributado efectivamente con ocasión de la operación.*
2. *En aquellos casos en que no sea de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se tomará el valor convenido entre las partes con el límite del valor normal de mercado*”.

2.3.3. Diferencias temporarias derivadas del reconocimiento inicial de un elemento, cuando exista diferencia entre la valoración contable y fiscal.

Estas diferencias temporarias son las últimas establecidas en la norma, que no surgen de una diferencia temporal. Para ello se tiene que producir un reconocimiento inicial de un elemento en el que no coincide su base fiscal y su valor contable. Por ejemplo, una permuta no comercial en la que el valor atribuido, a efectos fiscales (valor razonable)⁵⁵¹ es superior al valor contable⁵⁵², lo cual implica la existencia de una diferencia temporaria deducible, ya que en el futuro la empresa se podrá deducir más en concepto de amortización y consecuentemente pagará menos impuestos.

Con el PGC de 1990, surgían diferencias entre contabilidad y fiscalidad, con carácter general en las permutas de inmovilizado cuando el valor de mercado del bien recibido era superior al valor neto contable del bien cedido, ya que el bien recibido se registraba por el valor neto contable del bien cedido y según la normativa fiscal, se valoraba por el valor de mercado, el cual podía ser superior.

El PGC de 2007, en la NRV 2ª distingue entre permutas de carácter comercial y las que no lo son⁵⁵³. Cuando se trata de permutas comerciales la norma contable y la fiscal coinciden; contablemente, la valoración del bien recibido en permuta se realiza a valor razonable y fiscalmente, según establece el art. 15.2.e, a su valor normal de mercado, no existiendo por lo tanto ajuste fiscal. Sin embargo, cuando la permuta no tiene carácter comercial, el inmovilizado recibido se valorará por el valor contable de los bienes entregados, con el límite del valor razonable del inmovilizado recibido; en este caso habrá que realizar un ajuste fiscal positivo por la diferencia de valor entre los bienes entregados y los recibidos.

⁵⁵¹ Ley 4/2004. Artículo 15.2. “Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:e) los adquiridos por permuta”.

⁵⁵² NPGC. Norma de registro y valoración 2ª. Apartado 1.3:.. “cuando la permuta no tenga carácter comercial o cuando no pueda obtenerse una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor”.

⁵⁵³ Norma de registro y valoración 2ª. 1.3 “Se considerará que una permuta tiene carácter comercial si: a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o b) el valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectada por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación”.

Igualmente, se pueden incluir en este apartado, algunas de las transmisiones lucrativas y societarias recogidas en el artículo 15 de la LIS, por la diferencia entre el valor contable y el valor normal de mercado.

2.4. Problemática contable y fiscal de los ingresos y gastos imputados directamente a patrimonio neto.

Las operaciones de ingresos y gastos con imputación directa a patrimonio neto, aparecen como novedad con el NPGC; su problemática, con carácter general, contable/fiscal es la que se explica a continuación:

2.4.1. Subvenciones, donaciones y legados.

Bajo este epígrafe se encuentra conceptos que, a pesar de haber tenido siempre un similar tratamiento contable, difieren en su tratamiento fiscal. Conceptualmente, la diferencia fundamental se encuentra en su origen, las subvenciones provienen de las Administraciones Públicas, y las donaciones y legados provienen de empresas o particulares; no obstante, su destino y naturaleza no reintegrable es la misma en todos los casos. El destino puede ser tanto el apoyo financiero a la inversión como la financiación de programas que generarán gastos futuros, y en ambos casos su importe se va a imputar a resultados en varios ejercicios. Por ello, hay que distinguirlos de las subvenciones, donaciones y legados a la explotación que se conceden *para asegurar una rentabilidad mínima o compensar el déficit de explotación del ejercicio*, los cuales se imputan directamente a resultados.

Las subvenciones recibidas no reintegrables, en el PGC de 1990, según establecía la Norma de valoración 20^a, se registraban en el subgrupo 14, “Ingresos a distribuir en varios ejercicios”, imputándose a resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el periodo, por los activos financiados con dichas subvenciones. Es decir, no formaban parte del patrimonio neto y se consideraban como partidas de ingresos diferidos. Este criterio de imputación, derivado de la aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos, en conjunción con el principio de registro, dieron lugar al criterio contenido en la Consulta nº 10 del BOICAC nº 40, de diciembre de

1.999, la cual partiendo de que en la Norma de valoración 20ª se establece que, la subvención “...se imputará a resultados en cada ejercicio en proporción a la depreciación experimentada por el activo financiado, durante el periodo que va **desde la concesión de la subvención hasta la enajenación o baja en el inventario del mismo**”, matizándose para el caso particular, aunque no inusual, de que la concesión de la subvención se produzca en un periodo posterior a la adquisición del inmovilizado. En este caso, para realizar la imputación a resultados, habrá que comparar, el importe subvencionado y el valor neto contable del activo financiado en el momento de la concesión; en el supuesto, de que el importe subvencionado fuese superior al valor neto contable del activo, la parte de la subvención que financie la depreciación experimentada por el activo antes de la concesión se deberá imputar a resultados en el ejercicio en que se produzca.

Otro caso particular, se deriva del hecho de que la subvención no cubra el importe total del bien, sino un determinado porcentaje del mismo. Esta situación fue resuelta por la Consulta nº 3 del BOICAC nº 60, de diciembre de 2004 la cual señala que, “...cuando en el momento de la concesión de la subvención, dicho valor neto contable sea superior al importe concedido, debe aplicarse el criterio general de imputar la subvención en proporción a la depreciación del activo financiado con ella desde el momento de la concesión, no procediendo hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención se concede en un momento posterior y admite ser correlacionada con el valor neto contable del activo a partir del momento en que, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de valoración 20ª del Plan General de Contabilidad, procede su registro contable”.

Desde la perspectiva fiscal, los criterios de imputación coincidían con los contables, a excepción de la limitación fiscal, de 10 años para imputar la subvención, que estableció el artículo 87.3 del RIS de 1982⁵⁵⁴.

⁵⁵⁴ Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Artículo 87.3. “Las subvenciones por cuenta de capital serán amortizadas, imputándose como ingreso en la misma medida en que se amorticen las inversiones realizadas con cargo a las mismas. Si no fuese requisito la inversión, o si ésta no fuese susceptible de amortización, o la amortización implicase un período superior a diez años, a contar desde el devengo de la respectiva subvención, ésta se computará como ingreso por décimas partes durante dicho período de diez años”.

Para la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas⁵⁵⁵, en función de la distinta consideración contable de las subvenciones, son dos las formas razonables de contabilizar su efecto impositivo:

1. Reconocer el efecto impositivo desde el comienzo, lo que significa registrar la subvención por la cantidad recibida menos los impuestos a pagar y considerar como ingreso fiscal la parte imputada a resultados con el máximo de 10 años.
2. No considerar efecto impositivo alguno, reconociendo el ingreso fiscal a medida del ingreso contable. En este caso se debería dotar una reserva por el importe neto de la subvención, con objeto de evitar su reparto vía dividendos.

AECA, a pesar también de aceptar el segundo método, se manifestaba a favor del primero que, como se verá a continuación, utiliza una técnica contable similar a la establecida en el NPGC. No obstante, la diferencia fundamental con el PGC de 1990, radica en la consideración de las subvenciones como parte del patrimonio neto, en vez de considerarse ingresos diferidos.

Posteriormente, la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 sobre inmovilizado material reguló, en su norma primera, las donaciones, siendo de aplicación, igualmente, a las entregas gratuitas de inmovilizado material; dicha norma distingue entre el tratamiento contable de la empresa donataria y de la empresa donante:

- A) Empresa donataria. Según indica la referida norma, la empresa valora el bien recibido por su valor venal y como contrapartida, al igual que en el caso de las subvenciones, se utiliza una cuenta de “ingresos a distribuir en varios ejercicios” que posteriormente se imputa a resultados. Asimismo, se remite a la Norma 20º de valoración sobre subvenciones para establecer el procedimiento de imputación.
- B) Empresa donante. Esta empresa contablemente dará de baja el bien por su valor neto, produciéndose un resultado contable negativo.

⁵⁵⁵ Vid. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Documentos sobre Principios Contables, nº 10. Recursos propios, págs. 52-53, nº 2. Inmovilizado material, pág. 64, nº 9. Impuesto sobre Beneficios, pág. 37-38, nº 12. Ingresos diferidos, pág. 21.

Actualmente, según establece el NPGC, en su Norma de registro y valoración^{18ª}, las subvenciones, donaciones y legados, no reintegrables, otorgados por terceras personas distintas a los socios o propietarios, se contabilizarán, con carácter general, como ingresos imputados directamente a patrimonio neto, hasta que se realice la definitiva imputación a resultados, la cual se realizará atendiendo a su finalidad. La norma, no se refiere expresamente a las operaciones realizadas por la empresa cedente de los bienes, por lo que se entiende que, en todo lo que no contravenga la nueva normativa siguen siendo de aplicación la Resoluciones del ICAC⁵⁵⁶.

En definitiva, subvenciones, donaciones y legados, se regulan conjuntamente por la normativa contable, valorándose a su valor razonable y reconociéndose inicialmente, con carácter general, como ingresos imputados directamente a patrimonio neto; la imputación a resultados se realizará sobre una base sistemática y racional, de forma correlacionada con los gastos que de estas partidas se derivan.

A pesar de esta regulación conjunta y similar que establece la norma contable, desde la perspectiva fiscal la regulación sigue siendo distinta, al excluirse expresamente **en la LIS** a la subvención como transmisión lucrativa, y no establecer ninguna especialidad al respecto. Así, al producirse una donación, el incremento patrimonial que se produce tributa en el Impuesto de Donaciones, si el beneficiario es una persona física, y en el Impuesto sobre Sociedades si el beneficiario es una sociedad mercantil, en concepto de adquisición a título lucrativo y considerándose como valor fiscal, el valor normal de mercado, tal como recoge el art. 15.3 de la LIS⁵⁵⁷. Asimismo, se señala en el art. 19.8 de la LIS que las rentas derivadas de las adquisiciones patrimoniales a título lucrativo, tanto en metálico como en especie, se imputarán en el periodo impositivo en que surja la donación. Es decir, fiscalmente se va a producir en las donaciones, un adelanto del impuesto respecto a la imputación al resultado contable.

⁵⁵⁶ Real Decreto 1514/2007, disposición transitoria quinta: "Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en... las distintas normas mercantiles y en el presente Plan General de Contabilidad".

⁵⁵⁷ Ley 43/1995 y Ley 4/2004. Artículo 15.3. ... "En la adquisición a título lucrativo, la entidad adquirente integrará en su base imponible el valor normal de mercado del elemento patrimonial adquirido. La **integración en la base imponible** de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el **periodo impositivo en el que se realicen las operaciones** de las que derivan dichas rentas. A los efectos de lo previsto en este apartado no se entenderán como adquisiciones a título lucrativo las subvenciones".

Por una parte, el donante deberá incluir en la base imponible, la diferencia entre el valor contable y el valor de mercado del bien entregado⁵⁵⁸ y según la normativa contable, contenida en la mencionada Resolución del ICAC de 1991, reconocer la existencia de una pérdida contable por el valor neto de los activos donados. Es decir, desde el punto de vista del donante, contablemente el activo donado es un gasto, que no es deducible fiscalmente, ya que el donante deberá incluir en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor neto contable del bien transmitido gratuitamente, la cual podrá ser positiva o negativa. En cualquier caso, va a dar lugar a una diferencia permanente.

Respecto a la empresa adquirente, según establece la Norma 18ª de registro y valoración del NPGC, esta debe contabilizar como ingreso imputado directamente al patrimonio neto, tanto las subvenciones, como las adquisiciones lucrativas. Las adquisiciones lucrativas, por su parte, formarán parte de la base imponible desde el momento de su reconocimiento, lo cual producirá un aumento del impuesto corriente, que no afecta a la cuenta de resultados ya que, tanto el ingreso por la donación como el impuesto de él derivado, se imputan a patrimonio neto; por ello, habrá que realizar un ajuste extracontable negativo a la cuenta de resultados. Posteriormente, con el traspaso de la donación a resultados, para la determinación de la base imponible, se efectuará un ajuste negativo extracontable, por el importe imputado a resultados; el impuesto derivado de la operación, se liquida con el origen de la operación.

En mi opinión, el régimen fiscal de las adquisiciones gratuitas, debía haber sido modificado con la Ley 16/2007, equiparándose al de las subvenciones y así, además de eliminar determinados ajustes fiscales, se simplificaría la problemática contable de estas operaciones.

El tratamiento fiscal de los ingresos por subvenciones, imputados a resultados, de manera general, va a coincidir con el tratamiento contable, no estableciendo la LIS ninguna excepción al respecto. Por ello, cada vez que se impute un ingreso contable por subvenciones a resultado, producirá un ingreso fiscal por el mismo importe, en

⁵⁵⁸ Ley 43/1995 y Ley 4/2004. Artículo 15.3. "En los supuestos previstos en los párrafos a (a título gratuito), b, c y d la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable".

aplicación del artículo 10.3 de la Ley del Impuesto⁵⁵⁹, no dando lugar a la existencia de diferencias temporarias/temporales.

Sin embargo, el reconocimiento inicial de la subvención en el patrimonio neto, va a dar lugar al reconocimiento del efecto impositivo; por ello, al tener que registrarse contablemente las partidas imputadas al patrimonio neto libres de impuesto, se va a producir una diferencia temporaria en el momento de su reconocimiento inicial, que va a dar lugar a un pasivo por impuesto diferido, que va a revertir a medida que se produzca el traslado a resultados. Esta valoración contable libre de impuestos, aparece recogida en la quinta parte del NPGC, que no es vinculante, con carácter general, salvo, según establece el artículo 2 del RD 1514/2007, “*en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración*”, por lo que hay que tener en cuenta obligatoriamente el efecto impositivo del reconocimiento de estas partidas.

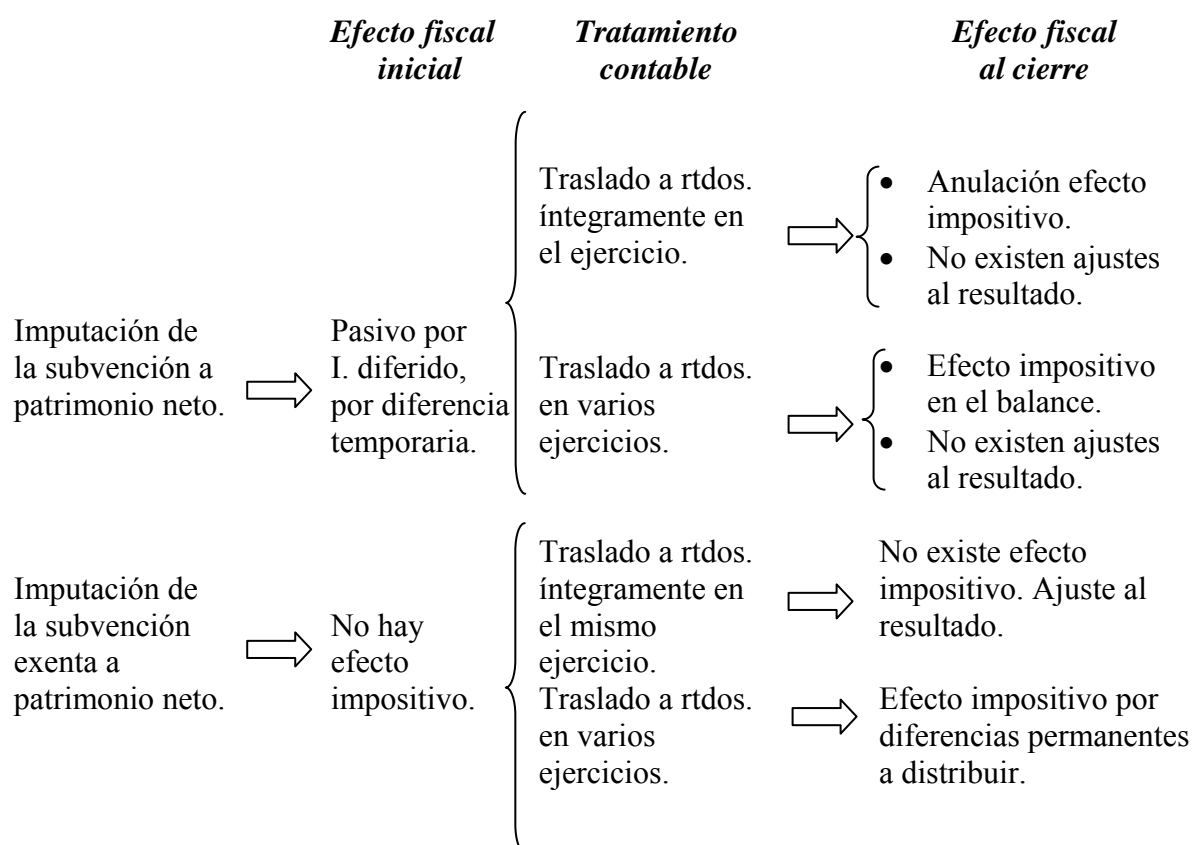
En consecuencia, el reconocimiento inicial del pasivo por impuesto diferido se va a producir siempre, y la anulación del mismo, en función de cuando se realice el traslado a resultados de dicha subvención, el cual se podrá realizar en el mismo ejercicio o en ejercicios posteriores:

1. Si el traslado a resultados se realiza en el mismo ejercicio, el efecto impositivo queda anulado antes de la presentación de las Cuentas Anuales, no aparecería en el Balance, pero sí quedaría recogido dicho efecto en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto. Por ejemplo, si se conceden para financiar gastos específicos que se devengan íntegramente en el ejercicio.
2. Si la imputación a resultados se realiza en varios ejercicios, el efecto impositivo aparecería en el balance (por el importe pendiente imponible), hasta la total imputación de la subvención a la cuenta de resultados, a pesar de no existir

⁵⁵⁹ Respecto al tratamiento fiscal de las subvenciones, hay que señalar la existencia de excepciones a la norma general, pudiéndose señalar por ejemplo, las exenciones derivadas de: las subvenciones a los sujetos pasivos del IS que exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la Administración forestal competente, y cumplan unos determinados requisitos (Ley 46/2002, disposición adicional quinta), las ayudas de la política pesquera comunitaria por la paralización definitiva de la actividad (Ley 43/1995, disposición adicional décima) o las diversas ayudas de la política agraria comunitaria (Ley 4/2004, disposición adicional tercera).

ajustes al resultado contable, ya que no existen diferencias temporales; este sería el supuesto de las subvenciones al capital que financian activos amortizables.

CUADRO XXVIII. Efecto impositivo derivado de las subvenciones.



En cualquier caso, la incorporación periódica de la subvención a resultados, que son a su vez ingresos fiscales, implica que, parte de la misma retorna al Estado en forma de impuestos durante el período en que se declara como ingreso fiscal.

Respecto a las donaciones y legados, al tener la misma naturaleza económica que las subvenciones, tienen el mismo tratamiento contable, como ya se ha referido; sin embargo, el tratamiento fiscal es distinto, ya que son ingresos computables en el ejercicio de su reconocimiento inicial y correspondiente imputación al patrimonio

neto⁵⁶⁰, que dan lugar a un mayor impuesto corriente. Ahora bien, cuando se produzca el ingreso contable en resultados, por donaciones y legados, no se produce ingreso fiscal, porque ya ha sido imputado como tal en el ejercicio de su reconocimiento. Esquemáticamente queda representado en el siguiente cuadro:

CUADRO XXIX. Efecto impositivo derivado de las donaciones y legados.

	<i>Efecto fiscal inicial</i>	<i>Tratamiento contable</i>	<i>Efecto fiscal al cierre</i>
Imputación de don. y legados a patrimonio neto. ⇒	Pasivo por impuesto corriente.	Traslado a rtdos. íntegramente en el ejercicio.	⇒ No hay efecto impositivo.
		Traslado a rtdos. en varios ejercicios.	⇒ Ajustes al resultado por diferencia temporal.
Imputación de donaciones y legados exentos a patrimonio neto. ⇒	No hay efecto impositivo.	Traslado a rtdos. íntegramente en el ejercicio.	⇒ Ajustes al resultado por diferencia permanente.
		Traslado a rtdos. en varios ejercicios.	⇒ Efecto impositivo por diferencias permanentes a distribuir.

2.4.2. Diferencias de valoración de los activos financieros disponible para la venta.

Uno de los aspectos más significativos del NPGC lo constituyen, los instrumentos financieros, su clasificación y consiguiente valoración. Los instrumentos financieros son definidos en la Norma 9ª de registro y valoración como “*un contrato que da lugar a un*

⁵⁶⁰ Ley 4/2004. Artículo 15.2. “*La integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas*”.

activo financiero en una empresa y simultáneamente, a un pasivo financiero o instrumento de patrimonio en otra empresa”. A efectos de valoración, los activos financieros se clasifican en: préstamos y partidas a cobrar, inversiones mantenidas hasta el vencimiento, activos financieros mantenidos para negociar, otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, y activos financieros disponibles para la venta. De la clasificación anterior, únicamente en la última categoría, las diferencias de valoración se imputan a patrimonio neto.

El NPGC no da una definición de activos financieros disponibles para la venta, sino que se limita a considerarlo un *cajón de sastre*, en que se incluirán los activos financieros que no aparezcan recogidos en las categorías anteriores. El tratamiento contable, es el establecido en la Norma 9ª, apartado 2.6, siendo el siguiente: se valoran inicialmente a valor razonable, incluyendo los costes de transacción, y posteriormente se valoran a valor razonable, sin deducir los costes de transacción, registrando directamente en el patrimonio neto los cambios en valor razonable. Estas diferencias de valoración, no se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias hasta que el activo financiero cause baja del balance o se deteriore.

Desde la perspectiva fiscal, tal como señala el art. 15.1 de la Ley 4/2008 (según la redacción dada por la Ley 16/2007), las imputaciones a patrimonio neto, derivadas de la variación al valor razonable, no formarán parte de la base imponible hasta su traslado a resultados.

Resumiendo, cuando de la valoración posterior, de estos activos financieros, se produzca una diferencia de valoración que se va a imputar directamente al patrimonio neto, va a dar lugar a una diferencia temporaria sin existir ajuste contable al resultado. El impuesto diferido reconocido estará sujeto a tantas variaciones como diferencias de valoración existan en el activo financiero, procediéndose a su anulación cuando el activo se dé de baja, o se deteriore. Con el traslado de la diferencia de valoración a resultados desaparece el efecto impositivo registrado, y por aplicación del artículo 10.3 de la Ley del Impuesto, la diferencia valorativa final obtenida, pasa a formar parte de la base imponible, no dando lugar a la existencia de diferencias temporales.

2.4.3. Operaciones de cobertura.

Las coberturas, en su aspecto contable, difieren del sentido financiero y real que se presenta en la práctica. Con su contabilidad se pretende variar la forma de registro contable que inicialmente tiene una operación, cuando es designada como operación de cobertura. Según señala la NIC 39⁵⁶¹ en su párrafo 10, “*Operación de cobertura (o simplemente cobertura), significa, contablemente, señalar uno o más instrumentos, de forma que los cambios en su valor razonable compensen, total o parcialmente, los cambios del valor razonable o de los flujos de efectivo procedentes de la partida o instrumento objeto de cobertura.*”

Aunque las operaciones de cobertura no han sido tratadas específicamente hasta la aprobación del NPGC, se puede señalar que, en la consulta nº 1 del BOICAC número 65, de marzo de 2006, sobre diferencias de cambio en monedas distinta al euro, se hace referencia a un Borrador de normas sobre el tratamiento contable de las operaciones de futuros, publicado en el BOICAC nº 21, de abril de 1995, que, como su propio nombre indica, no se llegó a aprobar como norma. Ahora bien, en la parte tercera se especifican los requisitos de las operaciones de futuros de cobertura de riesgos en general, los cuales implican la aplicación del criterio establecido en el apartado 4.5.4.1. *Adquisiciones a realizar de activos no financieros y participaciones en el capital*, en cuya virtud la variación de valor en el instrumento de cobertura se imputará como un componente más del precio de adquisición o coste de producción del activo adquirido.

Por su parte, el PGC de 1990, solamente se refería a la cobertura de tipo de cambio en moneda distinta del euro, en los casos de seguro de cambio u operaciones similares, en la Norma de Valoración 14^a, Diferencias de cambio en moneda extranjera, en el apartado 5, relativo a *Valores de renta fija, créditos y débitos*, en el que se indica que “*se considerará únicamente la parte de riesgo no cubierto*”. No obstante, ello no implica que la empresa no haya podido adquirir y contabilizar estos instrumentos; aunque también es posible que habiendo concertado una operación de cobertura no la hubiese registrado como tal.

⁵⁶¹ La NIC 39 sobre instrumentos financieros, fue aprobada por el IASC en diciembre de 1998, entrando en vigor el 1 de enero de 2001. Fue adoptada por el Reglamento (CE) 1725/2003 y modificada por el Reglamento (CE) 2086/2004. Está basada en el FASB 133, relativo a la contabilidad de instrumentos derivados y actividades de cobertura.

El RD 1514/2007 que aprueba el NPGC se refiere a las coberturas contables en su Introducción en la que señala que *“se ha incorporado el contenido mínimo...para dotar de seguridad jurídica a los posteriores desarrollos normativos”*. Posteriormente, en el último párrafo, aclara que, deberán ser objeto de un mayor desarrollo a través de la Resolución del ICAC. En concreto, el NPGC destina el apartado 6 de la Norma 9ª de registro y valoración a las coberturas contables, la cual señala que, *“mediante una operación de cobertura, uno o varios instrumentos financieros, denominados instrumentos de cobertura, son designados para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias, como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas”*. Por tanto, en una operación de cobertura deben existir necesariamente dos elementos: el instrumento de cobertura, que es el que reduce o anula el riesgo cubierto y el instrumento cubierto, que es el que genera la exposición al riesgo cubierto. La existencia de estas operaciones implica, desde un punto de vista contable, que cuando se cumplan determinados requisitos sus componentes se registrarán de una forma específica. El objetivo actual de la cobertura no es la reducción, en sí mismo, del riesgo cubierto, sino que, la compensación entre beneficios y quebrantos sea lo más exacta posible.

Con carácter general, únicamente los derivados financieros podrán ser instrumentos de coberturas, aunque en el caso de coberturas de tipo de cambio también podrán ser instrumentos distintos a los derivados. Por otro lado, como partida cubierta podrán designarse: los activos o pasivos reconocidos, los compromisos en firme no reconocidos, las operaciones previstas altamente probables y las inversiones netas en un negocio en el extranjero. El NPGC, de acuerdo con la NIC-39, establece tres categorías de coberturas contables:

- coberturas del valor razonable,
- coberturas de los flujos de efectivo, y
- cobertura de la inversión neta en un negocio en el extranjero.

El registro y valoración de cada categoría va a depender de sus características y de las de la partida cubierta, debiendo cumplir una serie de requerimientos, así como la

característica de ser altamente *eficaz*⁵⁶². A continuación se muestra de forma esquemática, y con carácter general su problemática contable, reconocimiento, valoración y cambios de valor de los distintos instrumentos financieros.

CUADRO XXX. Categoría y valoración de las coberturas contables.

CATEGORÍA DE COBERTURA CONTABLE	Cobertura del valor razonable.	Cobertura de los flujos de efectivo.	Cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero.
Instrumento de cobertura y su valoración.	Derivados o no derivados para tipo de cambio.	Derivados o no derivados para tipo de cambio.	Derivados o no derivados para tipo de cambio.
	A valor razonable.	A valor razonable.	A valor razonable.
Reconocimiento del cambio de valor.	Cuenta de Pérdidas y Ganancias.	Cuenta de Patrimonio Neto ⁵⁶³ por la parte eficaz correspondiente al riesgo cubierto y la parte ineficaz a la cuenta de P y G.	Cuenta de Patrimonio Neto por la parte eficaz correspondiente al riesgo cubierto y la parte ineficaz a la cuenta de P y G Excepción ⁵⁶⁴ : Cuenta de P y G por las diferencias de cambio.
Partida cubierta y su valoración.	Variación del valor razonable de activos y pasivos reconocidos, compromisos en firme no reconocidos.	Variación de los flujos de efectivo de activos o pasivos reconocidos y transacciones previstas altamente probables.	Variación del riesgo de tipo de cambio de negocios con monedas funcionales distintas del euro, integradas en las cuentas anuales.
	A valor razonable, con cambios en la cuenta de P y G.	Se mantiene su método de registro.	Se mantiene su método de registro.

⁵⁶² NPGC. NRV 9ª, apartado 6. “Una cobertura se considerará altamente eficaz si, al inicio y durante su vida, la empresa puede esperar, prospectivamente, que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que sean atribuibles al riesgo cubierto sean compensados casi completamente por los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura, y que, retrospectivamente, los resultados de la cobertura hayan oscilado dentro de un rango de variación del 80 al 125 por 100 respecto del resultado de la partida cubierta”.

⁵⁶³ La cuantía reflejada en Patrimonio neto debe ser la menor de: la plusvalía o minusvalía del elemento de cobertura acumulada desde su inicio, o la variación acumulada en el valor actual de la partida cubierta.

⁵⁶⁴ La excepción se produce cuando la inversión neta en el extranjero se realice en sociedades dependientes, asociadas y multigrupo.

En concreto, se imputarán a patrimonio neto el importe de la pérdida o ganancia del instrumento de cobertura, que se haya determinado como cobertura eficaz de flujos de efectivo o de la inversión neta en un negocio extranjero que no sea una sociedad dependiente, asociada o multigrupo. Estas imputaciones se trasladarán a resultados, en el ejercicio en que la operación cubierta afecte al resultado, si se trata de flujos de efectivo o en el ejercicio en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía, si se trata de una inversión neta de negocio en el extranjero; en este último caso, los importes diferidos se reconocen como diferencias de conversión. Como excepción se establece en la NRV 9ª.6, la cobertura correspondiente a transacciones que finalicen con el reconocimiento de un activo o pasivo no financiero, (mercaderías, inmovilizado), en los que las imputaciones a patrimonio neto se incluirán en el coste de los mismos.

En consecuencia, el efecto impositivo derivado de una diferencia temporaria aparecerá en el momento del reconocimiento del cambio de valor en la cuenta de patrimonio neto, no afectando a la liquidación del impuesto corriente. La diferencia temporaria se anulará con el traspaso a resultados (o inclusión en el coste), de la pérdida o ganancia por cobertura, procediéndose a la reversión del efecto impositivo. En ese momento, al coincidir criterios fiscales y contables, no existirán ajustes temporales al resultado.

2.4.4. Diferencias de conversión.

Según se establece en la quinta parte del NPGC, la diferencia de conversión es aquella “...*que surge al convertir a la moneda de presentación, euro, las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias en el caso de que la moneda funcional sea distinta de la moneda de presentación*”.

La moneda de presentación de las CCAA, según establece el art. 34.5 del C. de C. y el apartado 4 de la Norma 2ª de elaboración de CCAA del NPGC, es el euro. Asimismo, las Cuentas Anuales consolidadas, según establece el art. 34 del C. de C., deberán ser formuladas expresando los valores en euros y elaboradas en términos de la moneda de su entorno económico, *moneda funcional*, según indican el art. 38.h del C de C. y la Norma de registro y valoración 11ª del NPGC. Sin embargo, excepcionalmente

puede darse el caso de que algunas empresas realicen su contabilidad en una moneda distinta al euro teniendo que convertir las Cuentas Anuales a la moneda de presentación; la conversión de las cuentas a la moneda de presentación, va a dar lugar a diferencias de conversión que según establece la NRV 11ª.2, se imputan a patrimonio neto.

Respecto a los criterios de conversión de cuentas anuales, ni el Código de Comercio, ni tampoco el NPGC los definen, como tampoco desarrollan un procedimiento al respecto; únicamente el apartado 2 de la Norma 11ª de registro y valoración, se refiere a la metodología de las *Normas para la formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas*⁵⁶⁵, (en adelante, también NOFCAC). Por su parte, la Disposición transitoria 7ª del RD 1514/2007 establece la vigencia de las NOFCAC derivada de la remisión del PGC, hasta que estas se modifiquen. En consecuencia, los criterios de conversión van a ser los previstos en las mencionadas normas, pero con algunas matizaciones derivadas de la reforma contable.

Los artículos 54 y siguientes establecen dos métodos de conversión: el método del tipo de cambio al cierre (artículo 55 y artículo 59 para las sociedades puestas en equivalencia) y el método monetario-no monetario (artículo 56). Con carácter general, establece la NOFCAC, se aplicará el tipo de cambio al cierre, excepto si las actividades de la sociedad extranjera estuviesen estrechamente ligadas con las de una sociedad española perteneciente al grupo, de manera tal que pueda considerarse como una prolongación de las actividades de esta última.

El método del tipo de cambio al cierre se realizará de la siguiente manera: a) todos los bienes, derechos y obligaciones se convertirán en la fecha del cierre al tipo de cambio existente en ese momento, b) las partidas pertenecientes a la cuenta de Pérdidas y Ganancias se convertirán utilizando los tipos de cambio existentes en las fechas de realización de las operaciones⁵⁶⁶, y c) la diferencia entre los fondos propios (incluido el saldo de resultados ya convertido), convertidos al tipo de cambio histórico y la situación patrimonial neta resultante de la conversión del apartado a), se imputará a patrimonio

⁵⁶⁵ Las Normas para la formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, fueron aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, regulando los artículos 54 a 59 el criterio a seguir para realizar la conversión a euros de las cuentas anuales de las empresas extranjeras incluidas en la consolidación.

⁵⁶⁶ En este caso podrá usarse un tipo de cambio medio debidamente ponderado, en función de las operaciones realizadas en cada periodo, con objeto de evitar la incidencia de la estacionalidad.

neto, con el signo positivo o negativo resultante, en la partida “diferencias de conversión” del balance consolidado.

Por su parte, el método monetario-no monetario opera de la siguiente manera: a) las partidas no monetarias y los gastos e ingresos con ellas relacionadas (amortizaciones, deterioros...) se convertirán utilizando el tipo de cambio histórico, b) las partidas monetarias y las relacionadas con la cuenta de Pérdidas y Ganancias se convertirán al igual que el método del tipo de cambio al cierre, c) la diferencia que surja de la aplicación de este método de conversión se imputará a resultados, mostrándose separadamente en la partida “resultados positivos de conversión” ó “resultados negativos de conversión”, según corresponda.

De los dos métodos de conversión establecidos en las NOFCAC, solo resulta aplicable el *método del tipo de cambio al cierre*⁵⁶⁷, ya que al establecer la Norma de registro y valoración 11ª, en su apartado 2, que las diferencias de conversión se registrarán directamente en el patrimonio neto, el *método monetario-no monetario* no resultaría aplicable.

Respecto a su tratamiento contable, las diferencias de conversión de estados financieros a la moneda funcional, se registrarán, como se ha mencionado, directamente a patrimonio neto, traspasándose a resultados en el momento de la enajenación o disposición por otra vía de la participación; asimismo, la empresa informará en la Nota 11 de la Memoria, “Moneda Extranjera”, sobre dichas diferencias, como componente separado del patrimonio neto y realizará una conciliación entre los importes de estas diferencias al principio y final del ejercicio. En consecuencia, el apartado 2 del artículo 55 de las NOFCAC⁵⁶⁸ no sería de aplicación. Este tratamiento contable, a diferencia del establecido para las diferencias de cambio surgidas en partidas monetarias, se deriva, como señala Torre Cantalapiedra⁵⁶⁹, de la ausencia de un efecto real sobre los flujos de efectivo de la entidad.

⁵⁶⁷ El método del tipo de cambio al cierre es el recogido en la NICe 21, para convertir los estados financieros de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa.

⁵⁶⁸ NOFCAC. Artículo 55.2. “*Cuando se enajenen acciones o participaciones de sociedades extranjeras, las diferencias de conversión serán consideradas reservas de la sociedad que las haya enajenado en la parte que proporcionalmente corresponda a dicha enajenación*”.

⁵⁶⁹ Vid. Torre Cantalapiedra, Alberto Mª. “La moneda extranjera en las NIIF (I)”, Revista Técnica Contable nº 712, octubre 2008, pág.37.

Desde el punto de vista fiscal, cada vez que se registre una diferencia de conversión que se imputa directamente al patrimonio neto, habrá que registrar contablemente el efecto impositivo de dicha imputación, lo que dará lugar a un impuesto diferido. La anulación del impuesto diferido se producirá con el traslado a resultados de la conversión, no existiendo, por aplicación del artículo 10.3 de la LIS, diferencias entre criterios fiscales y contables. En resumen, las diferencias de conversión únicamente van a dar lugar a diferencias temporarias, en el momento de su reconocimiento, pero no dan lugar posteriormente a diferencias temporales por ajustes al resultado.

Es de mención, respecto al régimen de primera aplicación que, la disposición transitoria segunda 1a) del RD 1514/2007, permite que la diferencia de conversión acumulada al cierre se contabilice de manera definitiva en reservas voluntarias, en vez de utilizar una partida de patrimonio neto; esta excepción tiene importantes consecuencias fiscales. La contabilización de la contrapartida en patrimonio neto implica que la operación no tiene incidencia en la base imponible, ya que según señala la Ley 4/2008, son los cargos y abonos a reservas los que afectan a la base imponible. Por ello, la contrapartida en una cuenta de reservas implica la existencia de un ajuste fiscal positivo o negativo a la base imponible en el ejercicio de la primera aplicación. No obstante, cuando la contrapartida no sea reservas, no quiere decir que estas diferencias no se integran en la base imponible, sino que lo harán cuando las partidas se trasladen a resultados.

2.4.5. Pérdidas y Ganancias actuariales.

Antes de mostrar las repercusiones contables y fiscales de las pérdidas y ganancias actuariales, es necesario hacer mención al concepto y tipos de retribuciones al personal a largo plazo, para así poder determinar el origen de tales resultados.

Con el PGC de 1990, se podía distinguir entre fondos de pensiones externos y fondos de pensiones internos. Estos últimos se recogían en el pasivo del balance por la totalidad de los compromisos asumidos con la empresa por sus trabajadores, como una provisión para riesgos y gastos; no había salida de recursos y la provisión se aumentaba

con nuevas dotaciones o por los intereses de las inversiones en que se materializaban los mismos. Es de mención que los activos en que se materializaban dichos fondos estaban en poder de la empresa teniendo ésta plena disposición sobre los mismos con el consiguiente riesgo para los trabajadores. Respecto a los planes de pensiones externos, la empresa se limita a satisfacer una determinada cantidad a una entidad aseguradora ajena a la empresa, la cual se responsabiliza del abono de las prestaciones llegado el momento.

Por su parte AECA⁵⁷⁰, en sentido amplio señala que constituyen planes de pensiones “el conjunto de obligaciones contraídas por las empresas con sus empleados por prestaciones futuras comprometidas con ocasión de la jubilación”. Con carácter general, se considera, asimismo, que deben calcularse cada año y reconocerse como gasto del ejercicio, aunque se deben tener en cuenta las características de cada uno de los distintos planes de pensiones debido a la gran casuística existente. Esta contabilización se deriva fundamentalmente de la aplicación de los principios de devengo y registro⁵⁷¹.

Desde la perspectiva fiscal, la Ley 43/1995, al igual que ahora la Ley 4/2004, destinan el artículo 13 a la regulación de las provisiones. En concreto, la Ley 43/1995 en el punto tercero señalaba como deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones, debiéndose imputar dichas contribuciones a cada partícipe, por la parte correspondiente. Por su parte, la Ley 4/2004, a pesar de la modificaciones introducidas por la Ley 16/2007 y por la Ley 4/2008, el artículo 13, se pronuncia de igual manera. Partiendo de declarar la no deducibilidad de los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal, señala a continuación que *“no obstante, serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, así como las realizadas a planes de previsión social empresarial”*.

⁵⁷⁰ Cfr. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Documento nº 16, “Principios contables: Provisión para pensiones”, mayo 1992, pág. 17.

⁵⁷¹ Vid. AECA. Documento nº 16, op. cit., págs. 20-21.

Sin embargo, se puede observar que esta normativa fiscal está recogiendo en un artículo que se destina a las provisiones, la regulación de un concepto que no constituye una provisión propiamente dicha, sino que se trata de un fondo externo, no gestionado por la empresa. El concepto de provisión, representativo del fondo interno, se encuentra regulado en el artículo 14.f, en el que se prohíbe expresamente la deducibilidad de las dotaciones a provisiones o fondos internos (Ley 43/1995 y Ley 4/2004); todo ello, con el propósito de proteger los derechos de los trabajadores.

Con la disposición adicional undécima de la Ley 30/1995⁵⁷², se introdujo el régimen de instrumentación y exteriorización de los compromisos por pensiones, el cual supuso trasladar la gestión de los recursos que instrumentan compromisos por pensiones a entidades especializadas, a excepción de las entidades del sector financiero. La citada disposición adicional se encuentra actualmente recogida en la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por el RD Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, con la nueva redacción dada por la Ley 35/2006 en la que se señala que *” los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, incluyendo las prestaciones causadas, deberán instrumentarse, desde el momento en que se inicie el devengo de su coste, mediante contratos de seguros, incluidos los planes de previsión social empresariales, a través de la formalización de un plan de pensiones o varios de estos instrumentos “*. Asimismo, se recoge la prohibición de que tales compromisos se cubran mediante la dotación por el empresario de fondos internos, cuya titularidad pertenezca a la empresa.

Resumiendo, con el PGC de 1990, solamente existían diferencias entre contabilidad y fiscalidad en el supuesto de fondos internos, ya que en el caso de los

⁵⁷² Las retribuciones a largo plazo al personal se encuentran reguladas por el Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios, y la disposición adicional primera del Real Decreto 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. La disposición adicional undécima de la Ley 30/1995, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados introdujo, en su disposición adicional undécima, apartado 19, y en sus disposiciones transitorias décimo cuarta, decimoquinta y decimosexta, el régimen de instrumentación y exteriorización de los compromisos por pensiones de las empresas con sus trabajadores y dio una nueva redacción a la disposición adicional primera de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, adaptando con ello el artículo 8 de la Directiva 80/987/CEE, con el objeto de proteger los intereses de los trabajadores frente a posibles insolvencias del empresario. El Real Decreto 1588/1999 completó la transposición de la Ley 30/1995.

fondos externos, las dotaciones anuales a las provisiones eran gastos contables deducibles fiscalmente. En el caso de los fondos internos, estas dotaciones no eran deducibles, por lo que estos importes, así como los intereses devengados y contabilizados en los fondos, daban lugar a un ajuste temporal a la base imponible que revertía en el momento del pago de las pensiones.

El NPGC destina a los pasivos por retribuciones a largo plazo al personal, la Norma 16ª de registro y valoración, la cual basándose en la NICe 19, se ha adaptado a las particularidades de nuestro sistema legal. Según la NRV 16ª, se consideran retribuciones a largo plazo, cualquier prestación a largo plazo que suponga una compensación económica a satisfacer con carácter diferido, respecto al momento en el que se presta el servicio. Todas las prestaciones, internas o externas, reguladas por el Real Decreto 1588/1999⁵⁷³, se clasificarán como planes de aportación definida o planes de prestación definidas. Se consideran de aportación definida cuando consistan en una contribución predeterminada a una entidad independiente, siempre que la empresa no tenga obligatoriamente que realizar aportaciones complementarias si no se pudieran asumir los compromisos asumidos por la entidad independiente.

Respecto a las retribuciones de prestación definida, se puede observar que la norma contable no se refiere a ellas de manera expresa, sino que da una definición negativa de las mismas; es decir, serán aquellas en las que la empresa podría tener la obligación de responder a algún pago complementario por el compromiso asumido, distinto de las aportaciones periódicas que previamente estarán registradas contablemente. Se puede observar, a diferencia del PGC de 1990, que esta clasificación no está basada en el régimen de instrumentación de los compromisos, sino en los riesgos asumidos por la empresa.

Tal como establece el RD 1/2002, los planes de pensiones se deberán instrumentar a través de sistemas financieros y actuariales de capitalización, los cuales deben proporcionar una equivalencia entre las aportaciones y las prestaciones futuras a los beneficiarios. Las pérdidas y ganancias actuariales, objeto de estudio de este apartado, surgen de los ajustes en el valor actual de las retribuciones post-empleo de prestación definida, y de los activos relacionados con estos. Según la NIC 19 en su apartado 7,

⁵⁷³ Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios.

comprenden: "(a) los ajustes por experiencia (que miden los efectos de las diferencias entre las suposiciones actuariales previas y los sucesos efectivamente ocurridos en el plan); y (b) los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales."

Como característica de las retribuciones de prestación definida, va a existir un activo cuya finalidad exclusiva será hacer frente al compromiso por pensiones. Al cierre, se calculará la diferencia entre el *valor actual de las retribuciones a pagar*⁵⁷⁴ y el *valor razonable de los activos*⁵⁷⁵, cuya liquidación se utilizará para hacer frente a los importes comprometidos; este importe se minorará en el procedente de *costes por servicios pasados*⁵⁷⁶, aun no reconocidos. Si el resultado de la resta anterior es positivo, se registrará, aumentando el valor de los compromisos por retribuciones al personal a largo plazo (provisión), y si por el contrario es negativo, se podrá reconocer un activo (derechos de reembolso exigibles), que no podrá superar un determinado límite⁵⁷⁷, de tal forma que, los ajustes a realizar derivados de dicho límite, se imputarán directamente a patrimonio neto, reconociéndose como reservas.

Para la determinación del valor actual de las contribuciones comprometidas se deberán utilizar métodos actuariales de cálculo e hipótesis financieras y actuariales⁵⁷⁸, y para la estimación del valor razonable de los activos afectos se podrá tomar el valor del derecho de rescate, en el caso de una póliza de seguro, o el valor de la cuenta de posición del Plan en el Fondo de Pensiones.

Con carácter general, las variaciones que se produzcan en los importes de la provisión, del activo afecto, o de los costes por servicios pasados, se imputarán a resultados excepto los siguientes, que se imputarán a patrimonio neto reconociéndose al cierre en una cuenta de reservas:

⁵⁷⁴ Para la estimación del Valor actual, se utilizaran métodos actuariales de calculo e hipótesis financieras y actuariales insesgadas y comparables entre si.

⁵⁷⁵ A estos efectos, se consideran activos afectos, incluidas las pólizas de seguro, aquellos que no sean propiedad de la empresa, sino de un tercero separado legalmente y que solo estén disponibles para la liquidación de las retribuciones a los empleados.

⁵⁷⁶ Los costes por servicios pasados los surgidos a consecuencia de: el establecimiento de un plan de retribuciones a largo plazo de prestación definida o de la mejora en las condiciones del plan ya existente.

⁵⁷⁷ NPGC. NRV 16^a, apartado 2 "...su valoración no podrá superar el valor actual de las prestaciones económicas que pueden retornar a la empresa en forma de reembolsos directos o en forma de menores contribuciones futuras, más, en su caso, la parte pendiente de imputar a resultados de costes por servicios pasados".

⁵⁷⁸ La NRV 16^a del NPGC no establece ningún método al respecto, no obstante, la NIC 19 establece en su párrafo 19 el método de la *unidad de crédito proyectada*.

- los ajustes a realizar por el límite en la valoración del activo afectado,
- la variación en el cálculo del valor actual de las retribuciones post-empleo, comprometidas, en la fecha de cierre del ejercicio, y
- la variación de valor del activo afecto, en la fecha del cierre del ejercicio.

En definitiva, las ganancias o pérdidas actuariales derivadas de la variación en el valor actual de las retribuciones post-empleo comprometidas en sistemas de prestación definida, y las variaciones en el valor razonable de los activos relacionados con éstos, junto con los ajustes a realizar en el valor de los activos por la limitación establecida en la NRV, constituyen el único caso de ingresos y gastos imputados directamente a patrimonio neto que no se regularizan con cuentas del subgrupo 13 “Subvenciones, donaciones y ajustes por cambio de valor”, sino que lo hacen con una cuenta de reservas, “Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes”.

Respecto a los efectos fiscales de esta nueva regulación contable, habrá que distinguir entre los conceptos que se imputan a resultados y los que se imputan a patrimonio neto. Por una parte, a los conceptos imputados a resultados, le es de aplicación lo señalado anteriormente con el PGC de 1990, es decir, las partidas no deducibles fiscalmente, darán lugar a un ajuste temporal positivo a la base imponible, (o permanente en su caso).

Por otra parte, las partidas imputadas directamente a patrimonio neto derivadas de una retribución a largo plazo de prestación definida⁵⁷⁹ tienen las siguientes repercusiones fiscales:

- ✓ Variación en el cálculo del valor actual de las retribuciones post-empleo. Las pérdidas y ganancias actuariales, al reconocerse finalmente en una cuenta de reservas, gozan plena eficacia fiscal por lo que darán lugar a un menor o mayor impuesto corriente que no se deriva de la cuenta de resultados.

⁵⁷⁹ El PGC, en su cuarta parte y en relación con las retribuciones a largo plazo de prestación definida recoge las siguientes partidas: 850.Perdidas actuariales, 851.Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida, 950. Ganancias actuariales, 951. Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida.

- ✓ Variación del activo afecto a la prestación definida. El activo se clasificará como *disponible para la venta*, con valoración a valor razonable siéndole de aplicación lo señalado para dichos activos en el apartado *B)* del presente epígrafe.
- ✓ Ajustes a realizar por el límite en la valoración del activo afectado. Al estar el activo clasificado como *disponible para la venta*, tendrá las repercusiones fiscales ya referidas.

2.4.6. Otras operaciones con imputación a patrimonio neto: Cambios en criterios contables y corrección de errores.

El ingreso o gasto que se derive de un cambio en criterio contable, o de un error contable, motivará un ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente a patrimonio neto, a través de una cuenta de reservas, salvo que afectara a un gasto o ingreso que ya fue imputado anteriormente en otra partida de patrimonio neto (Norma 22^a de registro y valoración del NPGC). Como el resto de las partidas imputadas, deberá registrarse libre de impuesto, por lo que dará lugar a un impuesto corriente que no tendrá repercusiones futuras.

3. LA COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES.

3.1. Aspectos fiscales y contables.

El apartado 1 del artículo 10 de la Ley del IS establece que, *“la base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores”*, lo cual quiere decir que la base imponible no solamente está formada por la renta del periodo sino de operaciones realizadas en periodos anteriores en cuanto hubiesen generado una base imponible negativa. Para Sanz Gadea⁵⁸⁰, *“si no existiera compensación de pérdidas o bases imponibles negativas, un conjunto de operaciones no tendría eficacia fiscal, de manera tal que un conjunto de hechos quedaría al margen de la determinación de la obligación tributaria, lo que obviamente, no es de recibo, esencialmente desde el prisma de la equidad”*. Como señalan Cordero y Sesma⁵⁸¹, *“con la compensación se pretende, flexibilizar la aplicación del período impositivo e impedir el gravamen de rentas ficticias, otorgando un trato igualitario a quienes obtiene rentas de forma irregular en el tiempo, según el tipo de empresa que desarrollen”*.

Actualmente, la compensación de pérdidas fiscales de un ejercicio (que no contable), pueden ser objeto de compensación con beneficios fiscales de otros ejercicios, prácticamente en todos los sistemas fiscales, pudiéndose realizar tanto con beneficios fiscales de ejercicios anteriores, que ya hubiesen tributado, como con beneficios fiscales de ejercicios posteriores. Es decir, en el primer caso la compensación supone la devolución de cantidades ya ingresadas, por lo que nacería un crédito fiscal a favor de la empresa, que tendría que ser objeto de contabilización, sin lugar a duda, en el momento de su aparición en aplicación de los principios de devengo y correlación de gastos e ingresos; en este caso se encuentran países como Alemania, Gran Bretaña, Irlanda, Holanda y Francia. En el segundo caso, la compensación implica un posible

⁵⁸⁰ Cfr. Sanz Gadea, Eduardo. “Compensación de bases imponibles negativas”, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, nº 192, 1999, pág. 7.

⁵⁸¹ Cfr. Cordero González, Eva M. y Sesma Sánchez, Begoña: “La compensación de bases imponibles en el Impuesto sobre Sociedades: perspectivas de armonización europea”, I Congreso Internacional de Derecho Tributario, Valencia, mayo 2009, pág. 125.

menor pago de impuestos en el futuro, que dependería de condiciones temporales y de importe, por lo que se encuentra sujeta a un grado más o menos alto de probabilidad.

En España, únicamente se permite la compensación hacia delante, es decir, con beneficios fiscales futuros; fue introducida a través de la Ley 41/1964, de 11 de junio, con carácter general, ”... *en forma congruente con el régimen de los demás impuestos...*” para los ejercicios que se cerrasen a partir de 31 de diciembre de 1964. Se encontraba regulada en el artículo 95 de la citada Ley el cual establecía que se podían saldar las pérdidas de un *ejercicio* con cargo a los resultados de los cinco siguientes, siempre que las mismas se correspondiesen a la actividad o actividades que constituían su objeto social y siempre que no se derivasen de enajenaciones patrimoniales ni de amortizaciones por coeficientes superiores a los máximos previstos en la Ley. Hasta entonces, el principio de independencia de ejercicios recogido en la disposición adicional 13ª del Texto Refundido de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria de 1922, impedía cualquier tipo de compensación, “*la contribución por esta tarifa se liquidará por el mismo periodo de tiempo del ejercicio económico de la empresa atendiendo solamente a los resultados económicos obtenidos en dicho ejercicio...*”.

La Ley 43/1995, en el artículo 25, amplió el plazo de compensación a siete años y cambió la referencia de ejercicios a años eliminando, igualmente, la restricción recogida en la Ley 41/64. Este cambio de referencia resultó más beneficioso pues como señala Segura Muñoz⁵⁸², “se evita el *gastar* períodos en los que es posible compensar”, como sucedía en la anterior normativa en los supuestos en que se interrumpían ejercicios (fusiones, cambio de ejercicio social...etc.). Posteriormente, el plazo se amplió a 10 años por la Ley 40/1998, y a partir de la Ley 24/2001, ha quedado establecido en 15 años. El límite del plazo de compensación se suele justificar por razones de control, ya que las pérdidas compensables de ejercicios muy antiguos no son fácilmente comprobables y colisionarían con el periodo de prescripción. No obstante, este problema podría solucionarse realizando el control en el periodo impositivo en que se efectúa la compensación. Es de señalar que, en España, la compensación de pérdidas

⁵⁸² Cfr. Segura Muñoz y otros. “La base imponible”, contenido en AAVV, Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 350.

tiene un carácter opcional, pudiendo decidir el sujeto pasivo, sobre el momento o la cuantía de su aplicación.

Otra cuestión importante la constituye el establecimiento por la Ley 43/1995 (art. 23.2), de una limitación a la aplicación de compensación de pérdidas cuando, subsistiendo la sociedad, se produce un cambio relevante en la composición de sus socios o en la actividad realizada; con ello, se pretende evitar la adquisición de participaciones en sociedades sin actividad, sin más patrimonio que la existencia de bases imponibles negativas. La limitación, se mantiene actualmente en el vigente artículo 25.2 del la Ley del IS, siendo de aplicación cuando con posterioridad a la obtención de la base imponible negativa, se transmita se transmita la mayoría del capital a un solo sujeto o a varios vinculados que no hubieran tenido una participación relevante en la sociedad y se den determinadas circunstancias.

Desde un punto de vista contable, la compensación de pérdidas también ha sido objeto de modificación. Con el PGC de 1973, se exigía la necesidad de registrar la base imponible a compensar. En concreto, el subgrupo 13 recogía los resultados negativos de ejercicios cerrados y que se encontraban pendientes de compensar con beneficios, reservas o capital o pendientes de que fuesen repuestos. Al igual que con el PGC de 1990 y ahora con el de 2007, había que abrir una cuenta a cada ejercicio cerrado con pérdidas, pero, dentro de ella se preveía, en el Plan de 1973, la utilización de subcuentas para distinguir los importes amortizables fiscalmente de los que no lo eran.

Hay que señalar que la compensación fiscal de las pérdidas, es independiente al saneamiento contable de las mismas, ya que pueden existir pérdidas fiscales pendientes de compensar que no aparezcan registradas en balance por haber sido canceladas contablemente.

A partir del PGC de 1990 no aparecen las bases imponibles negativas, debiendo la sociedad al cierre del ejercicio reflejar en el balance un crédito con la Administración y reflejando en la Memoria un detalle de las bases imponibles negativas pendientes de compensar, indicando el plazo y las condiciones para poder hacerlo. Sin embargo, si no existe posibilidad de compensación, para cumplir con el principio de prudencia valorativa, solo se contabilizarían los créditos impositivos en los que no existiese duda razonable de futura compensación.

Para Labatut Seret⁵⁸³, el derecho de compensación de pérdidas tiene un carácter contingente, y como tal, sería un crédito fiscal condicional, incierto o aleatorio, en mayor o menor grado, que en aplicación del principio de prudencia, no debería ser reconocido contablemente. Sin embargo, de acuerdo con el principio del devengo y con el de correlación de ingresos y gastos, el reconocimiento contable de dicho crédito debería realizarse en el mismo ejercicio en que se obtiene el resultado negativo, lo cual implica estimar a priori el importe y signo de los futuros resultados a obtener.

En el mismo sentido se manifiesta Alonso Carrillo⁵⁸⁴, la cual opina que, con este tratamiento de las pérdidas a compensar se produce un conflicto entre los principios de correlación de ingresos y gastos y el principio de prudencia valorativa. Señala, igualmente, que según el primer principio, y teniendo en cuenta además el principio del devengo, debería reconocerse el derecho a compensar en el mismo ejercicio en el que se obtiene el resultado negativo, lo que requiere la estimación de resultados de ejercicios futuros. Para Hendriksen⁵⁸⁵, las pérdidas a compensar suponen un derecho susceptible de contabilizar ya que “si los demás factores permanecen constantes, una empresa que arrastre de una pérdida deducible a los fines del impuesto vale más que una empresa que no la arrastre”.

Por su parte AECA en el Documento nº 9⁵⁸⁶ desaconseja registrar el efecto impositivo derivado de la compensación de pérdidas, a menos que la realización posterior del ahorro impositivo esté asegurada fuera de cualquier duda razonable. Ello ocurrirá si se dan las siguientes condiciones:

- Que las pérdidas sean debidas a una causa aislada y que no se repita.
- Que la empresa sea rentable, con un historial de beneficios continuos o haya sufrido pérdidas ocasionalmente.
- Que sea capaz de compensar dichas pérdidas en el número de ejercicios que haya establecido.
- Que los benéficos futuros puedan ser estimables con una seguridad razonable.

⁵⁸³ Vid. Labatut Serer, Gregorio. Contabilidad y Fiscalidad del Resultado Empresarial, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1992, págs. 343-348.

⁵⁸⁴ Vid. Alonso Carrillo, Inmaculada. Tratamiento Contable del Impuesto sobre Beneficios. Algunos casos particulares, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1996, págs. 113-114.

⁵⁸⁵ Cfr. Hendriksen, E.S. Teoría de la Contabilidad, México, UTEHA, 1981, pág. 546.

⁵⁸⁶ Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Documento nº 9, Principios contables: Impuesto sobre beneficio, 1995, págs. 38-39.

Por todo lo expuesto, el sistema más adecuado, no siempre va a ser el más conservador, sino el más razonable, por lo que los créditos fiscales por pérdidas a compensar podrían ser objeto de reconocimiento si se estima de modo razonable que dicho derecho se podrá ejercer en el futuro, como indica Alonso Carrillo⁵⁸⁷, “es preciso lograr un equilibrio entre los mencionados principios. Por una parte, de acuerdo con el principio de prudencia, no deben reconocerse beneficios potenciales, sin embargo, el crédito fiscal provocado por las pérdidas a compensar influye en la situación económica financiera y patrimonial de la empresa y se podría llevar a cabo una estimación del mismo, aunque su realización esté condicionada a la obtención o no de beneficios futuros”. Esta postura fue la elegida por el PGC de 1990 y se ha mantenido en el PGC de 2007, con algunas matizaciones.

El PGC de 1990, en su Norma 16ª de valoración⁵⁸⁸ señalaba que, de acuerdo con el principio de prudencia, solo se contabilizarán los créditos impositivos cuya realización futura estuviese razonablemente asegurada; para ello se estima que un tiempo muy prolongado, en concreto, superior a 10 años no asegura la reversión. Esta limitación afectaba tanto a los créditos por impuestos anticipados como a los derivados de compensación de bases imponibles negativas. Sin embargo, en este último caso hay que tener presente que en la fecha, el plazo máximo previsto para la compensación por la norma fiscal era menor a 10 años. Igualmente, a efectos de evaluar la posibilidad de compensación de las bases imponibles negativas, era también necesario que las mismas se hubiesen producido por un hecho esporádico en la actividad de la empresa y que su causa hubiese remitido; en otro caso no existiría seguridad de su compensación en el futuro. Ahora bien, si resultase que un crédito fiscal por compensación de bases imponibles negativas no se reconoció en el momento de su generación por no cumplir los requisitos mencionados, sólo podía ser objeto de registro contable en el ejercicio en que se produjese la compensación efectiva de las bases imponibles negativas, salvo que en un ejercicio anterior hubiese existido evidencia clara de que la empresa se encontraba

⁵⁸⁷ Cfr. Alonso Carrillo, Inmaculada. Tratamiento contable del impuesto sobre beneficios. Algunos casos particulares, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1996, pág. 113.

⁵⁸⁸ La Norma de valoración 16ª del PGC de 1990, fue desarrollada por las siguientes Resoluciones del ICAC: Resolución de 30 de abril de 1992, Resolución del 9 de octubre de 1997 y Resolución del 15 de marzo del 2002; esta última, viene a dar respuesta a la necesidad de clarificar el tratamiento contable del gasto por impuesto sobre beneficios, como consecuencia de los recientes cambios producidos en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y a la entrada en vigor el 1 de enero de 2002, de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

en una senda de beneficios que aseguraban la compensación de la bases imponibles negativas. Si por el contrario, el crédito no se reconoció porque se estimaba su recuperación en un plazo superior al previsto, se podía reconocer cuando el plazo de recuperación se encontrase dentro del establecido en la normativa.

En estos casos de afloración créditos impositivos, en un ejercicio posterior al de su origen, se producía una reducción en la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades en la cuenta de pérdidas y ganancias, utilizándose para ello la cuenta 638. "Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios".

Por su parte, con el PGC de 2007, la Norma 13ª de registro y valoración señala que se reconocerá un activo por impuesto diferido, por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales, cuando, de acuerdo con el principio de prudencia, resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos. No obstante, si a la fecha de cierre ya no resultara probable su recuperación, se daría de baja el crédito fiscal reconocido. La actual Norma 13ª de registro y valoración, a diferencia de la anterior Norma 16ª de valoración y sus Resoluciones, no determina de forma concreta que se entienda por *“resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos”*, por lo que en todo lo no regulado expresamente en la Norma 13ª se debe entender que se seguirá aplicando lo establecido en la Norma 16ª del PGC de 1990, y sus Resoluciones.

Por su parte, la NICE-12, Impuesto sobre las Ganancias sí determina con claridad los requisitos que tienen que cumplir los créditos fiscales para poder ser reconocidos contablemente. Así, en su apartado párrafo 34 indica que: *“debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.* A continuación, en el párrafo 36 indica los criterios a considerar por la empresa para evaluar la posibilidad de disponer de ganancias fiscales suficientes:

“(a) si la empresa tiene suficientes diferencias temporarias imponibles relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas a la misma entidad fiscal, que puedan dar

lugar a importes imponibles, en cantidad suficiente como para cargar contra ellos las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, antes de que el derecho de utilización expire;

(b) si es probable que la empresa tenga ganancias fiscales antes de que prescriba el derecho de compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados;

(c) si las pérdidas fiscales no utilizadas han sido producidas por causas identificables, cuya repetición es improbable; y

(d) si la empresa dispone de oportunidades fiscales que vayan a generar ganancias fiscales en los periodos en que las pérdidas o los créditos fiscales puedan ser utilizados.”

Por todo lo anterior, y teniendo en cuenta, por una parte, la pérdida de prevalencia del principio de prudencia en la normativa actual, y por otra, tal como se establece en la 3ª parte del marco conceptual que “*la prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales*”, entiendo que debe prevalecer lo establecido en la NICE-12 sobre el reconocimiento de los créditos fiscales y por lo tanto no debe ser de aplicación la limitación temporal de los 10 años establecidos en la normativa anterior.

3.2. Armonización Europea de compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades.

Como ya se ha referido, en el epígrafe 5.3 del capítulo tercero de este trabajo, la existencia de diversos regímenes fiscales en los diversos Estados miembros ha dificultado el proceso de armonización del Impuesto sobre Sociedades. En este proceso, ha tenido especial importancia, la compensación transfronteriza de pérdidas fiscales. En este sentido, la necesidad de armonización se ha manifestado, principalmente, ante la imposibilidad de hacer valer en un Estado las pérdidas o bases negativas obtenidas en otros por sociedades o establecimientos permanentes vinculados a la sociedad residente.

Consciente de esta situación, en 1969 se presenta la primera propuesta de Directiva sobre matrices y filiales, la cual contemplaba en su artículo 7 una regulación sobre la compensación transfronteriza de las pérdidas de filiales no residentes, que finalmente no fue incorporada a su versión definitiva. Posteriormente, fueron

presentadas por la Comisión, diversas propuestas de Directiva sobre esta materia, pero ninguna de ellas llegó a prosperar. Sin embargo a partir de 2001, con la presentación de la Comunicación “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales” (COM (2001) 582 final), se recogen una serie de medidas urgentes, a corto plazo, entre las que se incluye la compensación transfronteriza de pérdidas; a largo plazo, se considera que la solución se encuentra en la armonización de la base imponible del impuesto, la cual se realizaría a través de la CCCTB⁵⁸⁹.

A continuación, y a raíz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en los asuntos C-446/03 Marks–Spencer y C-414/06, Lidl Belgium GmbH⁵⁹⁰, la Comisión Europea, presentó la comunicación “Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo” (COM (2006) 824 final), en la que manifiesta la necesidad de adoptar una “*norma mínima*”, que permita aumentar la compensación fiscal de pérdidas transfronterizas, antes de establecerse la CCCTB, debido a las dificultades técnicas derivadas de su implantación.

El Grupo de Trabajo creado en 2004 (CCCTB WG), ha abordado el estudio de esta cuestión, pudiéndose distinguir dos aspectos:

- La compensación interperiódica de bases negativas en las normas comunes de determinación de la base imponible del impuesto.
- La compensación de bases imponibles negativas, en los grupos de sociedades que opten a la consolidación.

En el estudio de ambos aspectos se han propuesto, a su vez, diversas alternativas, cuyo desarrollo se salen del contexto de este trabajo.

Para finalizar, señalar que actualmente la compensación fiscal de pérdidas dentro de la misma sociedad, en España, según se desprende del artículo 22 de la LIS está permitida, sin embargo, el régimen especial de tributación para los grupos de sociedades, no incluye los resultados de las sociedades no residentes; no obstante, el artículo 12.3 de la LIS establece una deducción en concepto de pérdidas por deterioro de las participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

⁵⁸⁹ Vid. Epígrafe 5.3.5 del capítulo tercero de este trabajo.

⁵⁹⁰ Vid. Cordero González, Eva M. y Sesma Sánchez, Begoña: “La compensación de bases imponibles en el Impuesto sobre Sociedades: perspectivas de armonización europea”, I Congreso Internacional de Derecho Tributario, Valencia, mayo 2009, págs. 128-129.

4. ASPECTOS RELEVANTES EN EL ESTUDIO DE LAS RELACIONES CONTABILIDAD-FICALIDAD.

4.1. Las amortizaciones.

La utilización por parte de la empresa del inmovilizado origina una depreciación que puede ser de diferentes clases:

- a) Depreciación normal o sistemática, provocada por el funcionamiento, uso, paso del tiempo u obsolescencia.
- b) Depreciación duradera no definitiva, derivada de causas ajenas a la empresa y que tiene un carácter reversible, ya que pueden desaparecer las causas que las originaron.
- c) Depreciación efectiva o irreversible.

La amortización hace referencia a la pérdida de valor sistemática, contablemente se puede entender como la distribución que se efectúa en el tiempo de las inversiones en inmovilizado realizadas por la empresa, por su contribución al proceso productivo⁵⁹¹. Buireau Guarro⁵⁹² señala que “el cómputo de las cuotas de tal depreciación cumple varias funciones en el seno de la empresa, y así permite el cálculo del coste de los productos obtenidos, evita la descapitalización al fijar el coste en su exacto importe, impidiendo un reparto de beneficios ficticios (descapitalización), y determina la permanencia en el seno de la empresa de los recursos que han de permitir reponer los bienes cuando hayan llegado al final de su vida útil”. Para Fernández Pirla⁵⁹³, “los fondos de amortización suponen, desde el punto de vista contable, la reducción en cuenta de los valores activos de acuerdo con la depreciación calculada de los mismos. Desde el punto de vista económico, las amortizaciones cumplen con la interesante función de determinar los costes, al incorporar a éstos la expresión cuantitativa de la depreciación experimentada por los elementos del activo fijo de la empresa que han intervenido en el proceso económico, y por último, desde un punto de vista financiero,

⁵⁹¹ Vid. López González E., Rodríguez Pérez A. y Medaña Cuervo C. Análisis práctico del Plan General de Contabilidad, Editorial McGraw-Hill, 1994, págs. 270-272.

⁵⁹² Cfr. Buireu Guarro, Jorge. Manual de Contabilidad General, Volumen I, Servicios de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, 1978, pág. 390.

⁵⁹³ Cfr. Fernández Pirla, J.M^a. Economía y Gestión de la Empresa, Ediciones ICE, Madrid, 1975, pág. 10.

las amortizaciones implican la liquidación, esto es, la conversión en disponibilidades financieras de lo que eran inmovilizaciones de tal naturaleza.”

El PGC de 1990 dedicaba a la amortización el apartado 5º de la Norma de Valoración 2ª, siendo desarrollada por la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991, la cual en su apartado séptimo señala que *“la amortización se identifica con la depreciación que normalmente sufren los bienes del inmovilizado por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia que pueda afectarlos”*. El NPGC dedica a la amortización el apartado 2.1 de la NRV 2ª.

Desde una perspectiva contable, son tres los factores que inciden en la determinación del gasto por amortización: la base de amortización o base de cálculo, la vida útil y el método de amortización.

La base de amortización o base de cálculo, representa la cuantía que se debe amortizar a lo largo de la vida útil del bien, la cual se determina por la diferencia entre el valor de su reconocimiento inicial establecido en las normas contables y el importe recuperable del mismo al final de su vida útil, valor residual. En caso de regularizaciones de activos, los nuevos valores resultantes deben amortizarse durante el tiempo restante, ya que no debe suponer un aumento de la vida útil. Al respecto, la norma fiscal contenida en el art.1.8 del RIS especifica que la incorporación de estas revalorizaciones tendrá repercusión en la amortización siempre y cuando se realicen en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en el resultado contable. Una cuestión relevante la constituye la amortización a practicar en bienes con pérdidas de valor. De las dos posibilidades de amortización, el mantener la establecida o adaptarla a la nueva valoración del inmovilizado, el NPGC se decanta por esta última, señalando en la Norma 2ª de registro y valoración que *“...cuando proceda reconocer correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable”*.

El segundo factor a considerar es la mencionada vida útil del inmovilizado, es decir, el tiempo durante el cual se estima que va a producir ingresos a la empresa. La vida útil se calcula a partir de la vida económica o física del bien. El NPGC en la 6ª parte del Marco conceptual, se refiere a la vida útil como el tiempo durante el cual se

espera utilizar el activo amortizable, es decir, se estima va a producir ingresos a la empresa y es la que hay que tener en cuenta para determinar el valor de la amortización. Así, la amortización según señala la referida Norma 2ª, debe realizarse de acuerdo con el principio de correlación de gastos e ingresos, es decir, imputándose como gasto una parte del inmovilizado, a medida que produzca ingresos, estableciéndose de forma racional y sistemática. Teóricamente, la diferencia entre la vida económica y la vida útil, debería compensarse con el valor residual de los bienes, aunque en la práctica éste en muchas ocasiones tiene un valor mínimo, que en virtud del principio de importancia relativa se podría obviar, o no existe; ello implicaría que, en los supuestos de que una empresa utilice un bien menos tiempo que su vida económica, el gasto contable por amortización debería aumentar. El RIS, en su art.1.4, define la vida útil del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias como *“el periodo en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido su valor residual”*, se exceptúan los activos sometidos a reversión. Para el caso de los inmovilizados inmateriales la definición de vida útil se asemeja a la establecida en la norma contable *“tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado intangible su vida útil será el periodo durante el cual se espera, razonablemente, que produzcan ingresos”*. En cualquier caso, la determinación tanto de la vida útil como del valor residual, no siempre es fácil, basándose la mayoría de las veces en la experiencia o en estimaciones de los expertos. No obstante, existen factores externos no controlables por la empresa, como el avance tecnológico o los gustos de los consumidores que pueden afectar al uso de los activos; por ello, en muchas ocasiones las empresas optan por tener en cuenta igualmente las normas fiscales sobre la amortización máxima permitida.

Por último, la empresa debe decidir sobre el método de amortización que mejor se ajuste a la pérdida de valor de su inmovilizado, en particular, teniendo en cuenta la correlación entre ingresos y gastos. Los métodos de amortización utilizados pueden ser: a) lineales o constantes y b) variables. Con objeto de comparar posteriormente los métodos aceptados por las normas fiscales se explican brevemente los mismos:

- a) Métodos lineales o constantes: es el método más utilizado y consiste en determinar un importe fijo anual que se calcula en función de la vida útil o como consecuencia de aplicar un porcentaje fijo, basado igualmente en la vida útil.
- b) Métodos variables: cada año el gasto contable por amortización es distinto en función de unas determinadas variables. Pueden ser a su vez:
- Métodos regresivos. Se basan en el hecho de que los activos son más eficientes en los primeros años de su vida útil, sufriendo por tanto una mayor depreciación en los mismos; en consecuencia, las amortizaciones en los primeros años, son mayores que en los últimos. Los métodos regresivos más utilizados son la *suma de los números dígito decrecientes*⁵⁹⁴ y el *porcentaje constante sobre el valor neto contable*⁵⁹⁵.
 - Métodos progresivos. Se justifican estos métodos por una menor pérdida de valor del inmovilizado en los primeros años. El método más utilizado es la *suma de los números dígito creciente*⁵⁹⁶.
 - Otros métodos. Teniendo en cuenta que siguiendo el principio de correlación de ingresos y gastos, el coste del activo debe repartirse en función del uso que se haya realizado de cada elemento. Por ello, es habitual que la amortización se realice en función del nivel de actividad, pudiéndose establecer según el número de horas de trabajo o según el número de unidades producidas.

En suma, el gasto contable por amortización va a depender del valor del reconocimiento inicial del inmovilizado, de las regularizaciones realizadas, de las pérdidas por deterioro, de la vida útil, del método de amortización elegida, y de los cambios en estimaciones y criterios contables. La flexibilidad y subjetivación de la norma contable, son aceptadas en principio por la norma fiscal pero con ciertas limitaciones.

⁵⁹⁴ El método de la suma de los números dígitos, se basa en la adición de los valores numéricos asignados a los años en que se haya de amortizar el bien. La cuota de amortización de cada ejercicio, cuando el método es decreciente, se determina a partir de la siguiente fórmula: Cuota año k = (Base/∑ dígitos) x (nº de años - k+1).

⁵⁹⁵ El método del porcentaje constante sobre el valor neto contable, consiste en aplicar cada año el mismo porcentaje al valor pendiente de amortizar en ese momento.

⁵⁹⁶ La cuota de amortización de cada ejercicio, cuando el método es creciente, se determina a partir de la siguiente fórmula: Cuota año k = (Base/∑ dígitos) x k.

Desde la perspectiva fiscal, las reglas de valoración de las amortizaciones se encuentran recogidas en los artículos 11 de la LIS y 1 al 5 del Reglamento del Impuesto. Según establece el primer apartado del art. 11, serán deducibles los gastos de amortización que correspondan a la *depreciación efectiva* que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Es decir, la contabilidad debe reflejar la amortización de los bienes realizada de acuerdo con un plan sistemático, siendo *gasto deducible* la *depreciación efectiva*, regulada reglamentariamente:

- ✓ resultado de aplicar los coeficientes lineales establecidos en las tablas de amortización (art. 2 RIS),
- ✓ resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización, quedando excluidos los edificios, mobiliario y enseres (art.3 RIS),
- ✓ resultado de aplicar el método de los números dígitos, quedando excluidos los edificios, mobiliario y enseres (art. 4 RIS),
- ✓ ajustada a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la administración tributaria (art. 5 RIS), ó
- ✓ aquella que determine el sujeto pasivo y se justifique su importe (art. 11.1. e) LIS).

Las tablas aprobadas por la Administración, fueron establecidas inicialmente por la Orden ministerial de 23 de febrero de 1965, aunque su inclusión en el Reglamento del Impuesto no se produjo hasta la aprobación del RD 537/97, lo cual supuso una importante novedad⁵⁹⁷. Fueron derogadas por el RD 1777/2004 que aprobó el vigente RIS e incorporó como anexo una nueva versión de las mismas. Las tablas señalan, por una parte, el máximo de las cuotas en forma de porcentaje, y por otra definen el número máximo de años que se admite de permanencia de cada bien en la empresa; ello determina un mínimo de porcentaje fijo a aplicar.

⁵⁹⁷ Los coeficientes de amortización fueron establecidos por Orden Ministerial de 23 de febrero de 1965, modificados parcialmente por Orden Ministerial de 21 de diciembre de 1968 y posteriormente modificados por la Orden Ministerial de 12 de mayo de 1993. El Real Decreto 537/1997, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, añadió como anexo unas nuevas tablas de amortización y el RD 3472/2000 incorporó una nueva agrupación a las mismas; finalmente fueron derogadas por el RD 1777/2004 del RIS, que aprobó las tablas vigentes. Las tablas constan de dos columnas, en la primera se fija el coeficiente lineal máximo de amortización y en la segunda el periodo máximo de años en que puede amortizarse un bien. Asimismo, se encuentran clasificadas en 10 divisiones por sectores económicos y un apartado destinado a elementos comunes (un dígito), estas a su vez se dividen en agrupaciones (dos dígitos) y estas en grupos (3 dígitos). Por ejemplo: División 7. Transportes y comunicaciones, Agrupación 71. Transportes por ferrocarril, Grupo 711. Transporte por ferrocarril de superficie.

El art. 1.3 del Reglamento, señala que la amortización debe realizarse elemento por elemento, aunque se permite, cumpliendo determinadas condiciones, la amortización conjunta. El NPGC va más allá de este precepto y como novedad en la NRV 2ª, señala que “*se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto de elementos*”. Ello quiere decir que, en aquellos inmovilizados complejos, compuestos por partes independientes y con vidas útiles distintas, habrá que separar en lo posible dichas partes para evitar que produzcan desajustes en la cuenta de resultados de la empresa.

Según la normativa contable, cualquier método de amortización que cumpla con los requisitos establecidos para la misma en el marco conceptual será válido. Sin embargo, para la deducción de las amortizaciones la normativa fiscal introduce sus propios criterios; en caso contrario, se podrían dar situaciones de anticipación de gastos no deseables por la fiscalidad.

Requisito fundamental para la deducción de la amortización lo constituye su reflejo contable y consiguiente imputación al resultado del ejercicio⁵⁹⁸. Este requisito tiene una doble consecuencia: por una parte, si la amortización contabilizada es superior a la *depreciación efectiva* regulada por la normativa fiscal, el exceso no es deducible en el ejercicio dando lugar a un ajuste extracontable positivo por diferencia temporaria/temporal. Por otra parte, si la amortización contabilizada es inferior al importe deducible fiscalmente, solo será gasto deducible el importe reconocido contablemente, por lo que no dará lugar a ajuste alguno. Se exceptúan del registro de la amortización, los supuestos de libertad de amortización, amortización acelerada, amortización de bienes de escaso valor, contratos de leasing...etc.

Asimismo, la Ley en su artículo 11.2, permite la amortización libre en determinados casos; con ello se permite a la empresa amortizar fiscalmente los activos en el plazo que le resulte oportuno, consiguiendo un diferimiento del impuesto. Es una medida de carácter fiscal que no afecta a la amortización contable. Ello va a suponer la

⁵⁹⁸ Ley 4/2004 del Impuesto sobre sociedades. Art. 19.3: “*No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente*”.

existencia de unas cuotas fiscales de amortización superior a las cuotas contables (bases fiscales menores a valores contables), que va a dar lugar a un pago menor de impuestos en los primeros años de vida útil del bien, y mayores en los últimos. Aunque matemáticamente la empresa pague el mismo importe de impuestos, como señala Llorente Sanz⁵⁹⁹, financieramente tributa menos, ya que la empresa obtiene en el periodo de la adquisición del bien un ahorro de impuestos que le ayuda a hacer frente al coste de la adquisición del mismo. Las mismas consecuencias se producen en los supuestos de amortización acelerada y amortización de bienes de escaso valor.

El Real Decreto Ley 2/1985, muestra de cómo los motivos de política económica llevan a configurar una determinada base imponible, con objeto de estimular la inversión privada y el consumo privado, concentrándolo en 1985 y 1986, concedió el estímulo fiscal de la libertad de amortización a las inversiones que comenzasen en dichos años. Sin embargo, no era aplicable el estímulo, cuando las inversiones realizadas se hubiesen financiado con renta no integrada en la base imponible de su imposición personal en el ejercicio en que se generó. Contablemente, la Resolución del ICAC de 1992, sobre algunos aspectos de la Norma de valoración 16ª del PGC reguló en la Norma novena el régimen transitorio, destinando el apartado dos a la partida “previsión libertad de amortización” y a otras que pudieran surgir como consecuencia de la libertad de amortización autorizada por el referido Real Decreto. Así, a las mencionadas partidas, que se constituían a través de la aplicación de resultados, se les da la naturaleza de reservas, para diferenciarlas, de esta manera, de la efectiva depreciación de los bienes; y ello, sin perjuicio de la contabilización del impuesto diferido que pudiera surgir.

Una última consecuencia de la libertad de amortización va a ser la aceptación por parte de la normativa fiscal de los criterios contables utilizados, no dando lugar a ningún tipo de ajuste por este concepto. Los supuestos de libertad de amortización, recogidos en la Ley 4/2004, son los siguientes:

⁵⁹⁹ Vid. Llorente Sanz, M^a Soledad. Aspectos contables del Impuesto sobre Sociedades, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), Madrid, 1997, pág. 162.

- ✓ inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, afectos a las actividades de Sociedades Laborales, adquiridos durante los primeros 5 años desde su calificación como bienes afectos.
- ✓ activos mineros,
- ✓ inmovilizado material e intangible a que se refiere la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de explotaciones agrarias,
- ✓ inmovilizado material (no edificios) e intangible afecto a actividades de investigación y desarrollo,
- ✓ gastos de investigación y desarrollo activados, excluidos las amortizaciones de los elementos del apartado anterior, y
- ✓ libertad de amortización para empresas de reducida dimensión.

La Ley 4/2008⁶⁰⁰, ha introducido como novedad en su artículo 1.12, la incorporación de una disposición adicional, la undécima, a la LIS y la disposición final 5ª e), en la que se establece un nuevo supuesto de libertad de amortización, condicionado al mantenimiento de la plantilla laboral del sujeto pasivo que ha adquirido los elementos nuevos para los que se pretende llevar a cabo el plan de amortización libre; es decir condiciona la libertad de amortización al mantenimiento del empleo. El régimen es aplicable igualmente a las inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero. Los efectos de la Ley se iniciarán a partir de los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010⁶⁰¹.

⁶⁰⁰ Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

⁶⁰¹ El nuevo supuesto de amortización consiste en que las inversiones que se lleven a cabo en la adquisición de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectas a actividades económicas, y que cumplan la condición de que sean puestos a disposición del sujeto pasivo por el Impuesto de Sociedades dentro de los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, se pueden *amortizar libremente* siempre y cuando durante los *veinticuatro meses siguientes* a la fecha de inicio del periodo impositivo en que los elementos adquiridos sean puestos en funcionamiento, *la plantilla media total de la entidad se mantenga* respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores. No obstante, esta libertad de amortización no puede ser aplicada por el sujeto pasivo a la realización de inversiones cuya puesta a disposición tenga lugar dentro de los periodos impositivos iniciados en 2009 y 2010, que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo periodo de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento pero sí se permite la aplicación de la libertad de amortización respecto a la inversión en curso realizada llevada a cabo dentro de los periodos impositivos iniciados en los años 2009 y 2010 (Ley 4/2008. Art. 1.12).

Recapitulando, el efecto impositivo derivado de la amortización va a surgir cuando se utiliza una determinada cuota de amortización, para calcular el resultado contable, y una cuota diferente para calcular la base imponible del impuesto. Ello implica que, el valor contable y la base fiscal de los elementos del inmovilizado no van a coincidir, surgiendo, por tanto, diferencias temporarias/temporales, ya que tienen su origen en la cuenta de resultados.

Los ajustes fiscales derivados de las operaciones de amortización se van a derivar de las siguientes circunstancias:

A) Gastos contables, no deducibles, que dan lugar a diferencias temporarias deducibles (base fiscal > valor contable), es decir, la amortización contabilizada es superior a la admitida por la normativa fiscal, por lo que dará lugar a un ajuste positivo a la base imponible y al reconocimiento de un activo por impuesto diferido; no hay que olvidar que tal activo solo se reconocerá en el caso de que se estime probable en el futuro, la obtención de renta fiscal en cuantía suficiente. Se produce en los siguientes casos:

- Amortización contable, que no se corresponde con la depreciación efectiva según queda definida en el artículo 11.1 de la LIS.
- Amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida que excede del límite anual máximo de la décima parte de su importe, o que no cumple determinados requisitos previstos en art. 11.4 de la LIS.

En las situaciones mencionadas, se producirá un mayor impuesto corriente y una menor cantidad a pagar (o mayor a devolver) en un futuro. Se incluye también en este apartado, por tener las mismas consecuencias, la ausencia de contabilización de la amortización deducible.

B) Gastos fiscales no contabilizados, que dan lugar a diferencias temporarias imponibles (base fiscal < valor contable), que darán lugar a un ajuste negativo en la base imponible y al reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido. Se presentan en las siguientes situaciones:

- Libertad de amortización (art. 11.2 LIS).

- Regímenes de especiales de amortización acelerada: Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos (art. 106 LIS), contratos de arrendamiento financiero (art. 115 LIS).
- Beneficios fiscales de empresas de reducida dimensión⁶⁰²: libertad de amortización, para inversiones generadoras de empleo, en la forma y condiciones establecidas en el art. 109 LIS y para inversiones de escaso valor regulada en art. 110 LIS, así como la amortización acelerada regulada en los arts. 111 y 113 LIS.

En estos casos se producirá un diferimiento del impuesto que dará lugar a un menor impuesto corriente, y una mayor cantidad a pagar (o menor a devolver), en el futuro.

4.1.1. Evolución de la normativa fiscal con implicaciones en la deducibilidad de las amortizaciones.

A pesar del acercamiento en las distintas leyes, de los criterios contables y fiscales, las diferencias van a seguir siempre existiendo, ya que la libertad de amortización, así como los planes de amortización acelerada han sido y continúan siéndolo, instrumentos claves de la política económica, utilizados por el gobierno fundamentalmente en aquellas situaciones en las que se quiere impulsar la inversión.

La Ley 27/1978, en su art. 13, consideraba, como partida deducible para determinar la base imponible “*las cantidades destinadas a la amortización de los valores del inmovilizado, material o inmaterial, siempre que respondan a depreciaciones efectivas y estén contabilizadas*”. Se consideraban que se cumplía el requisito de efectividad cuando la amortización no excedía del valor calculado a partir de los coeficientes fijados por el Ministerio de Hacienda o cuando se ajustaban a un plan presentado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración; no obstante se admitían coeficientes superiores siempre y cuando el sujeto pasivo justificara la

⁶⁰² Introducido como novedad por la Ley 43/1995 (art. 123 y 124), fue modificado y actualizado posteriormente por el RDL 3/2000 y la Ley 6/2000. Actualmente se encuentra regulado por la Ley 4/2004, con las modificaciones realizadas por la Ley 16/2007.

efectividad de la depreciación. Como se puede observar, la amortización como gasto deducible siempre ha tenido un tratamiento distinto al resto de los gastos, siendo el carácter diferenciador, por una parte, el hecho de poder oscilar su importe entre dos valores, mínimo y máximo, y por otra, las diferencias que desde el principio iban a surgir entre los valores contables y fiscales de dicho gasto.

Por otra parte, los regímenes de libertad de amortización y amortización acelerada, no formaban parte de la mecánica del impuesto, al considerarlos el legislador como incentivos fiscales a la inversión, distorsionadores de la neutralidad que debía tener el tributo. No obstante, el RD 3061/1979, de 29 de diciembre, que reguló el régimen fiscal de la inversión empresarial, establecía en sus artículos 13 al 17, la posibilidad de acogerse a planes especiales de amortización solicitados por el sujeto pasivo, cuando se dieran las circunstancias que determinaran una amortización superior a la normal.

Asimismo, el mencionado Real Decreto definía, en su artículo 1, el concepto de amortización a efectos del IS como...*“las cantidades destinadas a compensar la depreciación de los bienes del inmovilizado material o inmaterial afecto a la actividad de que se trate, siempre que dicha depreciación sea efectiva y se halle contabilizada”*.

Esta definición se mantiene en las sucesivas normas fiscales, a excepción de la supresión de la necesidad de afectación a la actividad, eliminada por el RD 2631/1982. Se puede observar, la permanencia en la norma fiscal de los requisitos de efectividad y contabilización de la amortización que permanecen hasta nuestros días. Sin embargo, es de señalar, el alejamiento de la norma fiscal de la contable en lo que a procedimiento de contabilización se refiere.

La norma contable, según establecía el vigente PGC de 1973, determinaba la amortización por el método directo de los gastos amortizables (actualmente desaparecidos con el NPGC), y el sistema de amortización indirecto, para el inmovilizado material e inmaterial; pues bien, el RD 3061/1979, permitía para el inmovilizado tanto material como inmaterial, el utilizar indistintamente, el sistema directo e indirecto, a pesar de la pérdida de información que se produjese en el Balance y de lo establecido en el PGC de 1973 (art. 31). Se permitía, asimismo, la amortización regresiva, aplicando un porcentaje sobre el valor contable siempre que se cumpliesen

unos determinados requisitos⁶⁰³. No obstante, no era aplicable en ningún caso a los activos inmateriales y a los edificios cualesquiera que fuese su destino.

La libertad de amortización se recogía en el artículo veintiocho para las inversiones realizadas en activos mineros de determinadas actividades recogidas en la Ley de Minas. Igualmente, se mantuvieron las concedidas al amparo de la Ley de Industrias de interés preferente de 1963, y de la Ley de Fomento de la producción forestal de 1977 que tuviesen su derecho adquirido en el momento de entrar en vigor la Ley 61/1978. Finalmente, se establecieron regímenes especiales para las sociedades que tuviesen por objeto la investigación y explotación de hidrocarburos y para la amortización de fondos editoriales.

Las modificaciones más importantes realizadas por el Reglamento 2631/1982, afectaron a la amortización regresiva a la que se incorporó el sistema de suma de dígitos. Asimismo, excluyó del sistema degresivo los vehículos automóviles para uso personal y las instalaciones de carácter administrativo, así el mobiliario y material de oficina. Por otra parte, incluyó en el mismo a las producciones cinematográficas y fonográficas cuya titularidad correspondiesen a la entidad y los edificios que formasen parte de instalaciones complejas especializadas.

La Ley 43/1995 mantuvo los mismos métodos de amortización establecidos en el Reglamento de 1982, aunque incorporó modificaciones en su regulación como la supresión de la exclusión de amortización degresiva a los activos inmateriales, recogida en la anterior normativa fiscal. La Ley no estableció ninguna especialidad para la amortización de los elementos utilizados en más de un turno de trabajo (aunque sí el Reglamento de 1997), ni para los elementos de escasa cuantía y reducida vida útil salvo el establecido para las empresas de reducida dimensión (art. 124). No obstante sí recogió la posibilidad de acogerse a la libertad de amortización para el inmovilizado material de la Sociedades Anónimas Laborales, así como para inmovilizados de determinadas actividades que se querían potenciar, tales como los activos mineros ó

⁶⁰³ RD 3061/1979. Art. 22.2: “Serán requisitos necesarios para poder aplicar el sistema de amortización degresiva, los siguientes: A) los activos amortizables deberán tener una vida útil superior a tres años, B) deberán ser adquiridos nuevos, es decir, que sean utilizables y entren en funcionamiento por primera vez. C) que consistan en: maquinaria industrial y agrícola, equipos de transporte, incluidos buques y aeronaves, equipos de informática y procesamiento de datos, instalaciones hoteleras”.

elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a actividades de investigación y desarrollo, entre otros.

Es de señalar que la Ley 43/1995 aceptó numerosos criterios contables no permitidos en la normativa anterior; asimismo, introdujo como novedad, un régimen fiscal especial para las empresas de reducida dimensión, consistente en la aplicación de diferentes incentivos fiscales entre los que se incluyen la libertad de amortización y la amortización acelerada. Con posterioridad, el Real Decreto Ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, y la Ley 6/2000, que lo deroga, modifican y actualizan la normativa aplicable en materia de amortizaciones.

El Real Decreto 537/1997 que aprobó el RIS, regulaba en su capítulo I las amortizaciones, siendo las diferencias más relevantes con el derogado Real Decreto 2631/1982, la posibilidad de amortizar los elementos adquiridos ya usados por cualquiera de los sistemas de amortización contemplados en el art. 11.1 de la Ley del Impuesto⁶⁰⁴, y la inclusión en las tablas de amortización que figuraban como anexo al Reglamento dos nuevos elementos: las producciones cinematográficas y las aplicaciones informáticas.

En la normativa vigente, Ley 4/2004 y Reglamento 1777/2004, se siguen manteniendo los requisitos de deducibilidad, efectividad (art. 11.1 RIS) y contabilización (art. 19.3 RIS), manteniéndose asimismo los mismos métodos existentes en la normativa anterior. En principio, no se incluían modificaciones importantes, sin embargo, la nueva redacción dada a los artículos anteriores por la Ley 16/2007, y el Real Decreto 1793/2008, respectivamente, incorporan cambios sustanciales a los mismos. En primer lugar, se puede destacar la nueva categoría de inmovilizado “inversiones inmobiliarias”, que a pesar de no estar afectos a la actividad, la amortización de los mismos es deducible cumpliéndose los requisitos generales (art. 11.1). Al respecto hay que señalar que ya en el PGC de 1973, se recogía la posibilidad de registrar de manera independiente el *inmovilizado ajeno a la explotación*, y que el RD 3061/1979, en su concepto de amortización exigía que estuviera **afecto a la actividad**.

⁶⁰⁴ RD 2631/1982. Art. 2.4 (amortización según tablas), art. 3.3 (amortización según porcentaje constantes), art. 4.3 (amortización según números dígitos).

Las modificaciones más importantes, derivadas de la reforma mercantil y que afectan a la amortización, tienen implicaciones directas en el inmovilizado inmaterial/intangible, al que, a efectos de la misma, se divide en inmovilizado intangible de vida útil definida y de vida útil indefinida⁶⁰⁵.

Respecto a los primeros, son aplicables contablemente las mismas normas que al inmovilizado material, es decir, se amortizarán anualmente de forma sistemática, en función de su vida útil, siendo deducibles con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, las dotaciones para la amortización, siempre que se cumplan determinados requisitos (art. 11.4); así, toda amortización contable superior a este límite dará lugar a un ajuste positivo al resultado que producirá una diferencia temporaria/temporal deducible, con el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. Este sería el supuesto de la amortización de activos sometidos a reversión en los que la normativa contable establece un periodo máximo de amortización coincidente con el periodo concesional.

Mención especial requiere el tratamiento de los gastos de investigación y desarrollo. Por una parte, la normativa contable, Norma 6ª de registro y valoración, señala que los gastos de investigación activados se deberán amortizar con un plazo máximo de 5 años, mientras que los gastos de desarrollo activados, podrán superar el periodo de los cinco años si se prueba una vida útil superior. Ahora bien, en ambos casos se imputarán directamente al resultado si existen dudas razonables sobre su éxito técnico o la rentabilidad económica del proyecto. Por otra parte, la norma mercantil en su artículo 213 impide la distribución de beneficios, a menos que estén cubiertos sus importes con reservas disponibles, mientras figuren en el balance el importe de los gastos de investigación y desarrollo. Y finalmente, la norma fiscal establece la libertad de amortización en el art. 11.2 para los gastos activados. Como se puede observar, las tres normas son coincidentes en una amortización rápida de estos elementos. Por ello, en principio, no debieran darse situaciones de ajustes a la base imponible, siempre y cuando la empresa contabilice el importe que se va a deducir fiscalmente por este concepto.

⁶⁰⁵ Se entiende por inmovilizado de “vida útil indefinida”, según el apartado 2ª de la NRV 5ª, aquellos en los que “sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no haya un límite previsible del periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa. Es decir, se trata de una vida útil impredecible no de duración indefinida.

Los bienes de vida útil indefinida, según señala el apartado 2 de la Norma 5ª de registro y valoración, no se amortizarán contablemente, aunque debe analizarse su eventual deterioro, cuando existan indicios del mismo. Al margen del fondo de comercio, debido al tratamiento específico en su regulación, contable y fiscal, que es objeto de estudio en un epígrafe posterior, el resto de los bienes de vida útil indefinida a pesar de no amortizarse contablemente, se deben revisar en cada ejercicio económico para comprobar si han pasado a tener vida útil definida, en cuyo caso, se cambiará su tratamiento contable a partir de ese ejercicio. Respecto a su tratamiento fiscal, el art. 12.7 de la LIS, establece que cuando se cumplan determinados requisitos *será deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe*, no estando condicionada la deducción a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Esto quiere decir que, habrá que realizar un ajuste negativo extracontable, al resultado, para calcular la base imponible del impuesto; asimismo, se producirá una diferencia temporaria imponible, al ser la base fiscal menor al valor contable del bien, la cual dará lugar a un pasivo por impuesto diferido.

Por último, señalar que, las sucesivas Leyes de Presupuestos han afectado favorablemente al sistema de libertad de amortización para aquellas empresas que inviertan en activos nuevos y, simultáneamente promuevan empleo⁶⁰⁶

4.2. Contratos de arrendamiento financiero.

Los contratos de arrendamiento financiero o "leasing", representan una fórmula específica de financiación de bienes. Nació en EEUU a comienzo de la década de los 50, y se introdujo con rapidez en la mayoría de los países industrializados, apareciendo en España en 1965. Los contratos de "leasing", son aquellos en los que, tras un periodo de arrendamiento, el arrendatario tiene derecho a adquirir el bien mediante el pago de una "opción de compra" previamente determinada al celebrarse el contrato. Las inversiones de las Sociedades de "leasing", están constituidas por bienes cuya

⁶⁰⁶ A modo de ejemplo se puede señalar la Ley de Presupuestos de 2005 que elevó a 120.000 euros (antes 90.151,82) la cifra a la que multiplicar el incremento de la plantilla media total de la empresa, para determinar la cuantía de la inversión que podía beneficiar del régimen de libertad de amortización.

explotación es realizada por otra empresa, el arrendatario. El hecho de que se produzca una disociación entre el propietario y el usuario de los bienes da lugar a una situación con especial trascendencia para la amortización de los bienes objeto de contrato. Además, a ello hay que añadirle el hecho de la opción de compra como nota característica de los mismos.

La importancia de estos contratos, a efectos de este trabajo, reside en la distinta consideración que han tenido desde la perspectiva contable con las distintas normas aprobadas⁶⁰⁷, y a las ventajas fiscales que se derivan de su utilización; en consecuencia, su régimen fiscal ha pasado de ser coincidente al régimen contable a ser distinto, dando lugar finalmente a ajustes temporales a la base imponible.

Los problemas planteados a distintos niveles por la ausencia de un estatuto que regulase en España este tipo de contratos, así como el progresivo desarrollo de los mismo fueron los motivos que aconsejaron a la Comisión Central de Planificación Contable la elaboración de un PGC adaptado a las sociedades de “leasing”, el cual fue aprobado por Orden del Ministerio de Hacienda, de 3 de junio de 1976.

Las operaciones de arrendamiento financiero, se regularon a través del Real Decreto 15/1977, de 25 de febrero, y fue reformulado a efectos fiscales, en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de crédito⁶⁰⁸, habiéndose incorporado la mayor parte de las normas, al artículo 128 de la Ley 43/1995 y actualmente, al artículo 115 de la Ley 4/2004 del IS.

Conviene distinguir el arrendamiento financiero de otras figuras similares tales como el *arrendamiento ordinario con venta posterior*, en la que el arrendatario no tiene la facultad de decidir unilateralmente la compra o no del bien y *la venta con pago a plazos*, en que el bien pertenece al adquirente desde el momento de la firma del

⁶⁰⁷ Con la aprobación del nuevo PGC por RD 1514, de 16 de noviembre, la contabilidad del arrendamiento financiero se modifica sustancialmente. Asimismo, se establece por RD 1515 una contabilidad específica del arrendamiento financiero para la microempresa.

⁶⁰⁸ Ley 26/1988, disposición adicional séptima. Apartado 1. “*Tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento financiero aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de las cuotas a que se refiere el número 2 de esta disposición. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario*”.

contrato, a diferencia del arrendamiento financiero en el que el bien no es propiedad del arrendatario hasta que ejerza la opción de compra.

Asimismo, se pueden distinguir dos tipos de arrendamiento financiero, el leasing, propiamente dicho, y que va a ser objeto de estudio en este epígrafe (desde el punto de vista del arrendatario), y el lease-back. Este último es un modelo de contrato en el que un ente, vende a una entidad financiera, un bien de su propiedad, al mismo tiempo que realiza un contrato de leasing para adquirir nuevamente el bien.

El leasing, en definitiva, es una forma de financiación que ha sido potenciada por la Administración por sus ventajas fiscales. Como dicen Franks y Broyles⁶⁰⁹ “...las fuentes principales de ganancias, respecto al arrendamiento, se deben a los impuestos. Si el usuario del activo está en una posición temporal o permanente de no pagar impuestos, entonces pudiera ser que debiera reconsiderar la postura de arrendar el activo en lugar de hacer una compra al contado”. Además de las ventajas económicas que supone, la principal ventaja actualmente, radica en que además de ser deducible fiscalmente la carga financiera del contrato, también lo es la cuota de recuperación del coste con el límite del duplo (triple si se trata de empresas de reducida dimensión) de la amortización establecida en las tablas, no siendo necesario, tal como recoge el art. 115.7 la imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias. En definitiva, se trata de la posibilidad de acogerse a un sistema de amortización acelerada, con las repercusiones contables y fiscales ya comentadas. No obstante, para que los contratos de leasing puedan disfrutar de las ventajas fiscales establecidas, deben cumplir unas condiciones que se encuentran determinadas igualmente en el art. 115 apartados 1 al 4:

- Contratos a los que se refiere la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988.
- Duración mínima del contrato de 2 años para bienes muebles, o de 10 años para bienes inmuebles o establecimientos industriales.
- Cuota de recuperaciones del coste, intereses y opción de compra claramente especificadas en el contrato.
- Cuota de recuperación del coste constante o creciente.

⁶⁰⁹ Cfr. Franks, J.R., y Broyles, J. E. Técnicas modernas de administración financiera, Ediciones Limusa, México, 1983, pág. 380, citado por Labatut Serer y otros en “Las operaciones de leasing en el nuevo Plan General de Contabilidad: tratamiento contable e incidencias fiscales”, Revista Técnica Contable, pág. 673.

Si no se cumplen los requisitos anteriores, a los contratos les sería de aplicación el régimen previsto en el artículo 11.3 de la Ley y carecerían de las ventajas fiscales recogidas en el régimen especial. Por último indicar que la Ley 22/2005⁶¹⁰, en su disposición final segunda, reguló los supuestos de pérdida o inutilización definitiva del bien por causa no imputable al sujeto pasivo y debidamente justificada, según la cual *“no se integrará en la base imponible del arrendatario la diferencia positiva entre la cantidad deducida en concepto de recuperación del coste del bien y su amortización contable”*. Por ello, cuando la culpa de la pérdida sea atribuible al sujeto pasivo, habrá que realizar un ajuste positivo a la base imponible, por la cantidad extra deducida derivada del tratamiento fiscal del contrato de arrendamiento financiero.

4.2.1. Evolución normativa contable/fiscal en relación con los contratos de arrendamiento financiero.

La forma de contabilizar el arrendamiento financiero, tanto en la sociedad arrendadora como en la arrendataria, ha sido objeto de polémica con gran frecuencia, siendo el problema fundamental, dónde debían ser objeto de registro los bienes objeto del contrato, si en la sociedad arrendadora o en la arrendataria. La elección de un criterio u otro implica unos efectos distintos desde el punto de vista financiero, económico o fiscal. Como señala Cubillo Valverde⁶¹¹ *“la contraposición en las formas de contabilizar no es más que el reflejo contable de un problema conceptual más profundo, cual es el de la articulación de los bienes de que se trata en la propiedad económica o en la propiedad jurídica”*.

La Orden de 3 junio de 1976⁶¹², por la que se aprueba el PGC de sociedades de *“leasing”*, dejó claro en su Introducción que la existencia de la opción de compra es el factor sustancial de estos contratos y que por ello la amortización de dichos bienes por la sociedad *“leasing”*, debe realizarse durante el tiempo que dure la explotación de los

⁶¹⁰ Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea.

⁶¹¹ Cfr. Cubillo Valverde, C. *“Plan General de Contabilidad: comentarios y casos prácticos”*, Editorial Pirámide, Madrid, 1991, pág. 215.

⁶¹² Derogada por Orden de 31 de marzo de 1989.

bienes por el arrendatario por el valor del coste de adquisición del bien, deducido el valor residual (importe de la opción de compra). Por otra parte también se recogió que para el arrendatario, tendría la consideración de gasto las cuotas a satisfacer a la sociedad de “leasing” en virtud del contrato y que en el supuesto de ejercerse la opción de compra, el coste de los bienes sería el correspondiente al valor residual. No obstante, se dejó constancia de la necesidad y urgencia de disponer de un estatuto sobre el contrato y la sociedad “leasing”. Así, meses después, el Real Decreto Ley 15/1977, de 25 de febrero, sobre medidas fiscales, financieras y de inversión, en consonancia con las prácticas contables europeas, procede a instaurar el régimen de las empresas de arrendamiento financiero. En los artículos 19 a 26 reguló las operaciones de arrendamiento financiero y los requisitos que debían reunir las empresas dedicadas a esta actividad; la sociedad “leasing”, empresa arrendadora, es la que debía contabilizar en su activo el bien objeto del contrato y como indicaba el artículo 25, amortizar el coste de la inversión, deducido el valor residual, en el plazo de duración de los contratos. Por su parte, para la sociedad arrendataria establecía que tenía consideración de gasto deducible la totalidad de la cuota satisfecha en virtud del contrato y solamente podía amortizar el valor residual, en el supuesto que ejerciese la opción de compra⁶¹³. En definitiva, la norma tributaria asumió plenamente la norma contable contenida en el PGC adaptado a la Sociedad “leasing”.

La Ley 61/1978, que derogó con carácter general, las normas reguladoras del IS, excluyó expresamente las disposiciones sobre amortizaciones, contenidas en el RD 15/1997, en los casos de arrendamiento financiero. Asimismo, a efectos de aplicar la deducción por inversiones, en su artículo 26.5 indicaba que *“se consideraba inversión la cantidad satisfecha para la adquisición de la propiedad en los contratos de arrendamiento financiero, siempre que se contabilizase como inversión”*. Por su parte, el Real Decreto 3.061/1979, por el que se regulaba el régimen fiscal de la inversión

⁶¹³ Real Decreto Ley 15/1977. Artículo 19. *“Constituyen operaciones de arrendamiento financiero, aquellas operaciones que, cualquiera que sea su denominación, consistan en el arrendamiento de bienes de equipo, capital productivo y vehículos, siempre que tales bienes queden afectados exclusivamente a fines agrarios, industriales, comerciales, de servicios o profesionales”*. Al mismo tiempo, establecía como requisito esencial que las operaciones de arrendamiento financiero debían incluir una opción de compra a favor del usuario al término del arrendamiento. Asimismo, sometía este tipo de entidades al control del Ministerio de Hacienda mediante la inscripción en un Registro Especial de Empresas de Arrendamiento Financiero (art. 22.4). Su ámbito de aplicación se extendió a través del RD 1669/1980 a ciertos arrendamientos de bienes inmuebles.

empresarial, en su art. 23 indicaba que, únicamente era amortizable, en los contratos de arrendamiento financiero, el valor residual por el que se ejercitaba la opción de compra, manifestándose el Reglamento del Impuesto aprobado en 1982 en el mismo sentido (art. 63 RIS). Asimismo, además de considerarse, para el arrendatario, gasto fiscal a la carga financiera, se le dio la misma consideración a la parte de la cuota de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien; criterios fiscales y contables eran idénticos, no existiendo por tanto, ajustes al resultado.

Asimismo, el interés del legislador fiscal por estos contratos se centraba en la deducción por inversiones derivada de los contratos en régimen de arrendamiento financiero, la cual era regulada por el Real Decreto 3.061/1979, en el que como requisitos especiales, para esta deducción por inversión, en su art. 47 se exigía, el compromiso por parte del sujeto pasivo ante la Administración, de ejercer la opción de compra y que la contabilidad reflejase adecuadamente el compromiso adquirido. Teniendo en cuenta el vigente PGC de 1973, tal exigencia, como señalaba Buireu Guarro⁶¹⁴, se cumpliría, mediante la redacción de un asiento contable de orden, sin perjuicio de que se registrase, igualmente a través de un asiento de orden, la posesión del bien arrendado y la consiguiente obligación de restituirlo en su caso. Cumplidos estos requisitos, el beneficio fiscal surtiría efectos en el ejercicio en que se recibiese el bien, siendo la base de la deducción el valor de adquisición para la empresa arrendadora, no incluyéndose en ningún caso los intereses devengados derivados de este contrato.

En resumen, con esta situación, los beneficios fiscales se limitaban a deducciones en la cuota no produciéndose ajuste alguno a la base imponible. Por otra parte, contable y fiscalmente, como se ha mencionado, solo se considera amortizable el valor de la opción de compra, que efectivamente se correspondía con el importe de la inversión contabilizada.

Aprobado por Real Decreto 2631/1982 el Reglamento del IS, se estableció la deducción por inversiones para los activos fijos materiales adquiridos mediante leasing, siempre que se cumpliesen los requisitos contenidos en los artículos 218 y 220 del

⁶¹⁴ Vid. Buireu Guarro, J. Manual de Contabilidad General. Volumen I, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1978, pág. 382.

citado texto⁶¹⁵, y además existiese compromiso de ejercicio de la opción de compra; no obstante las distintas Leyes de Presupuestos⁶¹⁶ (1988-1995), hasta la aprobación de la Ley 43/1995, suprimieron la deducción para los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero.

Los apartados 5 y 6 de la disposición adicional séptima⁶¹⁷ de la Ley 26/1988, establecieron la deducibilidad de las cuotas satisfechas a la entidad arrendadora supeditada a una serie de requisitos tales como, la necesaria afectación exclusiva durante toda la vida del contrato a la actividad, la existencia de una duración mínima de los contratos según su naturaleza mobiliaria o inmobiliaria (2 y 10 años) y la especificación en cada cuota de la parte correspondiente a la recuperación del coste del bien y de la parte correspondiente a los intereses. Estos requisitos han permanecido vigentes en las distintas normas hasta la actualidad, art. 115 de la Ley 4/2004. De los requisitos señalados es de mención el referente a la especificación de la duración de los contratos. Teniendo en cuenta la deducibilidad de todas las cuotas del arrendamiento, podría existir por parte del arrendatario una tendencia a la libertad de amortización siempre que se conviniera con el arrendador una determinada duración del contrato; por ello, el establecimiento de este requisito supuso una limitación a la libertad de amortización.

⁶¹⁵ Real Decreto 2631/1982. Art. 220 inversión en régimen de arrendamiento financiero. “1. Los sujetos pasivos podrán gozar de la deducción por inversiones cuando la adquisición de activo fijo se hubiese efectuado en régimen de arrendamiento financiero, siempre que se cumplan cada uno de los requisitos siguientes: A) que se comprometa el sujeto pasivo ante la administración a ejercitar la opción de compra y la ejercite efectivamente en su momento. B) que el arrendatario refleje adecuadamente en su contabilidad, mediante cuentas de orden. El importe a que se refiere el apartado 3 del presente artículo. C) que el bien objeto de contrato cumpla los requisitos señalados en el artículo 214 de este reglamento. 2. El arrendador no podrá disfrutar de la deducción por inversiones que corresponda a la adquisición de activos fijos nuevos destinados a su explotación en régimen de arrendamiento financiero. 3. El importe de las inversiones efectuadas en régimen de arrendamiento a efectos de la deducción, será el precio de adquisición para la empresa arrendadora”.

⁶¹⁶ En el apartado correspondiente a los requisitos para las deducciones por inversiones en activos fijos nuevos se incluía el siguiente párrafo: “Los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar de la deducción por inversiones por los activos fijos nuevos, siempre que cumplan los requisitos previstos en los apartados anteriores y no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero”.

⁶¹⁷ La Ley 43/1995 derogó los apartados 2, 3, 4, 5,6 y 7 y la Ley 3/1994, modificó el apartado 8, todos pertenecientes a la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988.

Desde la perspectiva contable, tradicionalmente los arrendamientos, financieros o no, únicamente se contabilizaban en el momento de realizar los pagos, a excepción de las anotaciones derivadas de la aplicación del principio del devengo. El leasing como fórmula de financiación creó confusión en su contabilización, ya que en algunos casos, cuando no se ejercitaba la opción de compra era un auténtico contrato de alquiler y en otros casos al ejercerse la opción de compra constituía una fórmula indiscutible de financiación. Para Sanz Gadea⁶¹⁸, la esencia de la operación es financiera, por ello señala que “el arrendamiento es una ficción que tiene por objeto que el activo quede en propiedad de la entidad financiadora para garantizar, enérgicamente, el cumplimiento del contrato. En rigor, la retención del derecho de propiedad en favor de la sociedad arrendadora no tiene otra finalidad que la de garantizar el cumplimiento de un contrato de préstamo subyacente”. En la Nota 23 de la Introducción del PGC de 1990, se comentaron estos aspectos haciendo referencia a la división existente en la doctrina, que, por una parte, con un criterio económico estimaba que los derechos de uso o sobre el activo debían figurar en el balance del arrendatario, y por otra parte opinaba que, en las operaciones de arrendamiento financiero, hasta que no se ejercitase la opción de compra por el arrendatario, al no existir transmisión de dominio, sino solo de uso, la propiedad pertenecía a la empresa arrendadora, y en su balance debía figurar. En el borrador del PGC publicado en enero de 1990 la Norma de valoración 3ª, sobre **inmovilizado material**, letra e) estableció que “*cuando por las condiciones económicas del arrendamiento financiero se desprenda que se trata de una adquisición, deberá registrarse como tal las partidas correspondientes al inmovilizado material*”. Este procedimiento coincidía con el documento nº 2 de AECA⁶¹⁹, que desde su publicación en 1981 indicaba que cuando en contrato se pudiera presumir *la intencionalidad de continuar con el uso del bien hasta el final del contrato y que no existan dudas razonables de que el arrendatario pueda no ejercitar la opción de compra*, se considerará arrendamiento financiero y se contabilizará como inmovilizado material. En la misma línea de prevalencia de la propiedad económica, también se pronunciaba, con algunos matices, la NIC 17 (1982) y el Grupo de Trabajo sobre Normas Contables del Comité de Inversión Internacional y de Empresas Multinacionales de la OCDE,

⁶¹⁸ Cfr. Sanz Gadea, Eduardo. Impuesto sobre sociedades: comentarios y casos prácticos, Tomo I, Centro de Estudios Financieros, Madrid, febrero 1988, pág. 318.

⁶¹⁹ Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Documento nº 2, Principios contables: Inmovilizado material, Madrid, septiembre, 1999, págs. 40-41.

concretamente los documentos de 23 de marzo de 1988 y 27 de abril de 1989. En sentido contrario, la Federación Europea de Leasing, a través de la llamada Declaración de Sevilla, se pronunció a favor de la tesis de la propiedad jurídica del bien.

Sin embargo, con objeto de hacer compatible las dos opciones referidas, la redacción definitiva del Plan se modificó, apartándose del planteamiento de la propiedad económica y fue la Norma de valoración 5ª, sobre *inmovilizado inmaterial*, la que reguló los contratos de arrendamiento financiero, estableciendo que, cuando por las condiciones del arrendamiento financiero no existiesen dudas razonables de que se iba a ejercitar la opción de compra, los derechos sobre los bienes afectos a la operación debían contabilizarse como activo inmaterial por el valor al contado del bien; la deuda total, incluida la opción de compra, se reflejaría en el pasivo y la diferencia entre ambos valores daría lugar a gastos financieros diferidos, que se imputarían a resultados durante la vida del contrato de arrendamiento financiero. Por su parte, los derechos registrados como activo inmaterial se amortizarían en función de la vida útil del bien objeto del contrato; al ejercer la opción de compra, el valor de los derechos, así como su amortización se darían de baja, para pasar a formar parte del activo material.

La disposición transitoria quinta permitió, para las empresas arrendatarias de contratos de leasing, seguir contabilizando los mismos por el sistema utilizado, es decir como un arrendamiento puro, o aplicar con carácter retroactivo lo establecido en las letras f y g del PGC. Para Requena y Barreno⁶²⁰, la opción más conveniente era adaptarse a la nueva situación, ya que con ello, se aplicarían sin excepción todos los principios contables (el principio de correlación de gastos e ingresos y el principio de registro, se veían afectados por la anterior contabilización), las cuentas anuales reflejarían correctamente todos sus componentes y no se perdía ningún incentivo fiscal.

La importancia, a efectos del leasing, del PGC de 1990, no fue únicamente el nuevo procedimiento de contabilización de los contratos, sino la contabilización del efecto impositivo derivado de los mismos, como consecuencia del nuevo procedimiento de contabilización del impuesto sobre beneficios. La imputación de los gastos derivados de estos contratos, en concreto los gastos por amortización, distinta, según se utilicen

⁶²⁰ Vid. Requena Tapia, M. y Marrero Bejarano, L. “El registro contable de las operaciones de leasing: opciones permitidas por la disposición transitoria quinta del nuevo Plan General de Contabilidad”, Revista Técnica Contable, febrero, 1993, págs. 101-113.

criterios contables o fiscales, da lugar a un mayor gasto fiscal en los primeros años, el cual implica el registro contable de un impuesto diferido.

Posteriormente, la norma octava de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, no contradiciendo lo establecido en la Norma de valoración 5º f), estableció nuevos criterios de valoración que complementaron los establecidos en el PGC⁶²¹. A efectos fiscales son de mención la identificación contable, en función de las condiciones del contrato, de cuándo se va a tratar de un contrato de arrendamiento financiero y cuándo de un pago aplazado, o de un arrendamiento operativo; igualmente explica los casos en que, por las condiciones económicas del contrato, no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra. Finalmente, la Resolución hace referencia al efecto impositivo derivado de esta operación.

De esta nueva regulación, derivada de la nueva normativa contable son de destacar varios aspectos. En primer lugar, indicar que los movimientos contables referentes a los contratos de arrendamientos financieros no eran definidos en la parte tercera del plan (no obligatoria), sino en las normas de valoración, que sí tenían carácter vinculante y posteriormente en la Resolución del ICAC, igualmente de cumplimiento obligatorio; con ello, se pretendió dejar claro la contabilización de estos contratos. No obstante el problema no se resolvió totalmente, ya que la calificación de un contrato como de leasing dependía de que no existiesen *dudas razonables* del ejercicio de la opción de compra. Asimismo, para determinar que no existían dudas razonables de que se iba a ejercitar la opción de compra, entre otros casos, se entendía cuando el precio de la misma fuese menor a la *estimación del valor residual*. Es decir, para resolver una situación subjetiva, se utiliza otro concepto subjetivo, como señala Omeñaca García⁶²², “aunque hay que reconocer que se ha ganado terreno en la clarificación del concepto dudas razonables”, no se elimina totalmente la subjetividad ya que se alude *al valor*

⁶²¹ La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997, anuló el párrafo segundo de la Resolución del ICAC en el que se establecía que “cuando durante el periodo de vigencia del contrato de arrendamiento financiero se comprometa formalmente o se garantice el ejercicio de la opción de compra, se procederá a registrar contablemente el bien objeto del mismo como si se tratara de una compraventa con pago aplazado”. Por ello, el bien arrendado debía ser registrado como inmovilizado inmaterial independientemente del compromiso o garantía de la opción de compra.

⁶²² Vid. Omeñaca García, Jesús. Las Resoluciones del ICAC sobre Contabilidad, Ediciones Deusto, Bilbao, 1994, págs. 201-202.

residual, que se estima tendrá... el bien, y ello puede depender a su vez, de su uso más o menos intensivo, de la obsolescencia, de los precios de mercado...etc.⁶²³

Por último, la Resolución del ICAC dedicaba el último párrafo del apartado, al efecto impositivo derivado de estos contratos y que a continuación se comenta. Comparadas las dos normativas, fiscal y contable, se observa que, durante la vida del contrato de arrendamiento financiero los gastos contables derivados del mismo no van a coincidir con los gastos deducibles a efectos fiscales. Con la norma contable derivada del PGC de 1990, los gastos contables que se derivan de un contrato de este tipo son: los gastos financieros imputados anualmente y las dotaciones a las amortizaciones correspondientes a los bienes implicados según su vida útil. No obstante, el PGC de 1990, en su disposición final sexta, señalaba que las cuotas de arrendamiento financiero, por la parte representativa de la recuperación del coste del bien, en los términos establecidos en la Ley 26/1988 resultaban deducibles aun cuando no se hubieran cargado a la cuenta de pérdidas y ganancias, es decir, constituyen una excepción al principio de inscripción contable. Se puede observar que es la norma contable la que determina en este caso la deducibilidad de determinadas partidas. Así, el gasto deducible cada año va a consistir en las cuotas de amortización abonadas, que a su vez se componen de los intereses, cuyo importe es coincidente con el contable y de la parte de recuperación del bien. La parte correspondiente a la recuperación del bien va a ser siempre superior a la amortización contable, ya que la primera se calcula en función de la vida útil y la segunda en función de la duración del contrato de arrendamiento financiero. Por lo tanto, durante los años de vigencia del contrato se producía una diferencia temporal que daba lugar a un pasivo por impuesto diferido, el cual revertía a partir de ejercitada la opción de compra durante el resto de los años de vida útil en los cuales ya no existirán gastos por intereses. Hay que aclarar que, ejercitada la opción de

⁶²³ AECA en su documento nº 2, indicaba que la intención de compra quedaba puesta de manifiesto si se cumplían alguno de los siguientes requisitos: "1º. *Que el contrato contenga una opción de compra a un precio tal que, al comienzo del mismo, **aparente ser** significativamente menor que el valor que **se estima** tendrá el bien a la fecha en que pueda ejercer la opción de compra.* 2º. *Que el plazo del contrato sea equivalente a la **vida económica estimada** del equipo arrendado.* 3º *Que el valor actualizado de las rentas, utilizando un tipo de interés de mercado, **sea similar** al valor del equipo, menos cualquier ahorro fiscal que **se espere realice** el arrendatario. Se entiende que el valor del equipo es el precio de venta normal, una vez deducido **cualquier posible descuento** por cantidad o por pronto pago.* Como se puede observar, la determinación del ejercicio de la opción de compra siempre va unida a un menor o mayor grado de subjetividad.

compra, la empresa ya se había deducido fiscalmente la totalidad del coste del bien, aunque quedaba un importe pendiente de ingresar a Hacienda derivado del pasivo por impuesto diferido surgido. Por otra parte quedaba pendiente de deducirse fiscalmente la amortización correspondiente a la opción de compra que no iba incluida en las cuotas.

Resumiendo, a partir de la opción de compra la situación es la siguiente, contablemente la empresa sigue contabilizando la amortización del bien hasta el final de su vida útil, pero ya no existen gastos por intereses. Desde el punto de vista fiscal, la empresa no se puede deducir la amortización contabilizada porque ya lo ha hecho y únicamente se puede deducir la parte correspondiente a la amortización de la opción de compra. Esto va a dar lugar a un gasto contable mayor al gasto fiscal que va a compensar los pasivos diferidos contabilizados.

Por último, mencionar que, para la amortización de la opción de compra según determinaba el art. 61 del RIS⁶²⁴, referido a la amortización de elementos usados, existían dos criterios optativos, cuya elección afectaba únicamente a la amortización en mayor o menor tiempo de la opción de compra, pero no al periodo de reversión de la diferencia temporal inicialmente generada. Similar contenido tiene el art. 2.4 del RD 537/1997, así como del RD 1777/2004⁶²⁵.

⁶²⁴ RD 2631/1982. RIS. Artículo 61. “ *Tratándose de elementos del activo que se adquieran usados el cálculo de la amortización se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios:*

A) sobre los valores de adquisición, aplicándose los coeficientes máximos hasta el límite del doble de los tipos que señalen las tablas y reduciendo a la mitad su período máximo. Esta reducción deberá realizarse por exceso, computándose los años completos.

B) si se conoce el coste originario o regularizado, éste podrá ser tomado como base para la aplicación de los coeficientes máximos de amortización, que figuren en las tablas. En este caso, el período máximo de tiempo en que se admitirá la amortización vendrá determinado por la diferencia entre el que señalen al efecto las tablas al elemento de que se trate y el cociente entero, por defecto, que resulte de dividir la diferencia entre el citado coste y el valor de adquisición, por el resultado de aplicar el coeficiente máximo de amortización al coste originario o regularizado.

C) si no se conoce el coste originario o regularizado, siempre quedará a salvo el derecho del sujeto pasivo de determinar aquél pericialmente. Establecido dicho coste se procederá como en la letra anterior, teniendo en cuenta que sólo podrá tomarse en consideración el coste regularizado, cuando el sujeto pasivo se haya acogido, pudiéndolo haber hecho, a las leyes fiscales dictadas al efecto”.

⁶²⁵ RD 537/1997 y RD 1777/2004. Art. 2.4:

- a. Sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.*
- b. Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, éste podrá ser tomado como base para la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo.*
- c. Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el sujeto pasivo podrá determinar aquél pericialmente. Establecido dicho precio de adquisición o coste de producción se procederá de acuerdo con lo previsto en la letra anterior”.*

La importancia de esta normativa contable comentada, se hace más relevante a partir de la aprobación de la Ley 43/1995, del IS, al tomar como punto de partida para la determinación de la base imponible, el resultado contable. La Ley incorporó en el artículo 128 el régimen fiscal de los contratos de arrendamientos financieros, el cual, permanece vigente hasta nuestros días, recogido actualmente en el art. 115 de la Ley 4/2004⁶²⁶. Asimismo, mantuvo para los elementos del inmovilizado material nuevos, los incentivos por inversión que pudieran ser establecidos en los Presupuestos Generales del Estado. Con la Ley 43/1995, se puso límite a la deducibilidad de la parte de la cuota correspondiente a la recuperación del coste del bien siendo este con carácter general, el doble del coeficiente de amortización lineal según tablas y el triple para la empresas acogidas al régimen de reducida dimensión. El límite ha producido un acercamiento entre el gasto contable y fiscal, aunque al seguir permitiéndose un gasto fiscal superior al gasto contable, se siguen produciendo ajustes temporales negativos en la base imponible.

La aprobación de la Ley 16/2007, de reforma contable y la consiguiente aprobación del NPGC derivada de este, en consonancia con la NIC, ha supuesto cambios importantes en la contabilización del leasing, aunque su régimen fiscal, como ya se ha comentado, no se ha modificado. Según el NPGC, en principio hay que distinguir entre arrendamiento financiero y operativo, debiendo calificarse un arrendamiento como financiero, según la NRV 8ª, *“cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato...”*, no siendo necesario para ello la existencia de la opción de compra.

Las diferencias fundamentales en la contabilización en los contratos de arrendamiento financiero, se refieren a su consideración, según la prevalencia del fondo sobre la forma, como inmovilizado material o intangible según la naturaleza del bien, como recogía el borrador del PGC de 1990 y a la utilización del método del tipo de

⁶²⁶ La Ley 16/2007, dio una nueva redacción al apartado 10, al que añadió el nuevo concepto contable de inversiones inmobiliarias, y la Ley 22/2005 dio una nueva redacción al apartado 11, al que incluyó los supuestos de pérdida o inutilización definitiva del bien por causa no imputable al sujeto pasivo.

interés efectivo para la distribución de la carga financiera durante el plazo del arrendamiento.

En el momento inicial, el arrendatario deberá registrar un activo según su naturaleza, y un pasivo financiero por el mismo valor, que será el menor del valor razonable del bien y el valor actual de las cuotas acordadas, incluyendo la opción de compra cuando no existan dudas de su ejercicio.

Respecto al régimen fiscal, a pesar de no haber cambiado, hay que matizar lo establecido en la redacción dada por la Ley 4/2004 del IS al artículo 13.4, *“siempre que el importe a pagar por el ejercicio de la opción de compra o renovación, en el caso de cesión de uso de activos con dicha opción, sea inferior al importe resultante de minorar el valor del activo en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían a éste dentro del tiempo de duración de la cesión, la operación se considerará como **arrendamiento financiero**”*, por lo que contablemente también deberán considerarse como arrendamientos financieros. Esto quiere decir que, contablemente nos vamos a encontrar con contratos de arrendamiento financieros derivados del art. 11.3 de la Ley 4/2004 (régimen general) y los derivados del art 115 de dicha Ley (régimen especial). Ahora bien, fiscalmente, en los primeros su régimen fiscal va a ser coincidente con el contable por lo que no van a dar lugar a ajustes entre el resultado contable y la base imponible, mientras que los recogidos en el art. 115 de la Ley, son los que van a disfrutar de las ventajas fiscales comentadas y van a dar lugar a diferencias temporales negativas (temporarias imponibles) que revierten en periodos posteriores. El régimen especial, denominado así por sus ventajas, va a ser el comúnmente aplicable a las empresas y en los supuestos en los que no se cumplan los requisitos establecidos, se aplicará el art. 11.3.

En resumen, las distintas opciones de contabilización y sus aspectos fiscales, se representan esquemáticamente en el siguiente cuadro:

CUADRO XXXI. Procedimientos contables del leasing y sus aspectos fiscales

Procedimientos	Operaciones	Normativa contable	Aspectos fiscales
Tratamiento contable de alquiler puro.	<ul style="list-style-type: none"> - Pago de las cuotas de alquiler como gasto. - Adquisición de los bienes por el valor residual. - Cuentas de orden por el derecho de uso y obligaciones contraídas y por el derecho a ejercer la opción de compra. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ PGC 1973 	<p>Ley 16/1987:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Deducción por inversiones.
Contabilización como inmovilizado inmaterial.	<ul style="list-style-type: none"> - Registro inicial de los derechos sobre bienes y el total de carga financiera a distribuir. - Registro inicial de las cuotas pendientes incluyendo intereses. - Pagos periódicos de las cuotas, intereses devengados y amortización. - Opción de compra y anulación del inmaterial. - Amortización opción de compra. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ PGC 1990 ▪ Resolución del ICAC de 1992 	Ley 16/1987
			<p>Ley 43/1995:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Régimen fiscal especial. Art. 128. ✓ Deducibilidad fiscal de las cuotas de recuperación del bien. ✓ Posibilidad de incentivo fiscal por inversión.
			<p>Ley 4/2004</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Régimen fiscal especial. Art. 115: ✓ Amortización acelerada con el límite del duplo de la cuota lineal (triple, empresas reducida dimensión).
Contabilización como inmovilizado según la naturaleza del bien.	<ul style="list-style-type: none"> - Registro del importe del bien como una inversión con pago aplazado. - Registro de intereses por el método del tipo del interés efectivo. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ PGC 2007 	<p>Ley 4/2004. Art. 115:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Amortización acelerada, se mantiene límite. ✓ Posibilidad de incentivo fiscal por inversión.

Para finalizar, se indica que los ajustes a realizar en la base imponible derivados de un contrato de arrendamiento financiero se van a derivar, siempre que estos contratos reúnan los requisitos para aplicárseles el régimen fiscal del art. 115 de la Ley, de las siguientes operaciones:

- Amortización acelerada con el límite del art. 115.6, que implica un ajuste negativo a la base imponible con posterior reversión.
- Pérdida o inutilización del bien por culpa del sujeto pasivo, que implicará un ajuste positivo en la base imponible, por las deducciones fiscales realizadas por una amortización fiscal superior a la amortización contable.

4.3. Provisiones versus deterioro.

4.3.1. Introducción.

El concepto de provisión tiene una importancia significativa, por diversos motivos tales como, el ser una clara manifestación de la existencia de estimaciones en la contabilidad, por la inclusión de diversos conceptos dentro de su definición, por la variación de su carácter deducible/no deducible, por la evolución de su concepto...

La mayoría de los hechos económicos se refieren a acontecimientos conocidos y concretos de los que se dispone toda la información y por lo tanto no hay que realizar estimación alguna. No obstante, junto a este tipo de hechos, existen otros que se caracterizan por su mayor o menor grado de concreción o incertidumbre.

Así, por ejemplo, existen hechos que representan pérdidas de valor de determinados elementos de activos, que a pesar de no conocerse toda la información correspondiente a los mismos o no haberse realizado, deben ser registrados en aras al objetivo de imagen fiel. El mecanismo tradicionalmente utilizado por la contabilidad para reflejar estas situaciones es la denominada provisión; su denominación, concepto y contenido ha sido objeto de modificación desde el PGC de 1973 al PGC de 2007.

Las provisiones surgen como consecuencia de la aplicación del principio de prudencia y son definidas por AECA en su Documento 11 Provisiones, contingencias y acontecimientos posteriores al cierre de los Estados Financieros como “aquellas cuentas que recogen hechos o situaciones que implican quebrantos imputables al periodo al que se refieren los estados financieros que, bien porque existen una alta probabilidad de que

se produzcan, bien porque no se conozca la totalidad de sus datos y circunstancias, han de contabilizarse bajo diferentes formas de estimaciones y métodos de cálculo, al objeto de que el resultado incluya todas las pérdidas que le corresponden”⁶²⁷.

Dentro de este concepto se pueden distinguir dos tipos distintos de provisiones:

- a) provisiones destinadas a corregir un valor de activo, a las que el Documento 11 de AECA no se refiere puntualmente y remite a los respectivos Documentos, y
- b) provisiones que representan un pasivo probable y son objeto de estudio en el Documento 11. Asimismo, este tipo de provisiones se encuentra directamente relacionado con las contingencias.

La relación entre los pasivos probables y las contingencias quedan expuestos en el referido Documento 11, en el que se recoge que las provisiones son el reflejo contable de hechos o situaciones que implican algún grado de incertidumbre y que junto a ellos, se encuentra en la empresa el “hecho posible” (el de contingencia), que aunque podría ocurrir, “no existen indicios razonables que permiten afirmar que se trata de un hecho materializador inminente o altamente probable”. Asimismo indica que las provisiones que no puedan cuantificarse con un mínimo de razonabilidad se tratan como contingencias, y cuando una contingencia se transforma en un hecho probable del que resulta una pérdida probable, se debe contabilizar de inmediato como una provisión.

Las provisiones surgen como consecuencia de la aplicación de los siguientes principios contables:

- a) Principio de prudencia, que, según la redacción dada por el PGC de 1990, implica que “... *los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas*”... y “...*en consecuencia al realizar el cierre, se tendrán presentes todos los riesgos y pérdidas previsibles*...”. El PGC de 2007 modificó el contenido de este principio que, a pesar de haber perdido su prevalencia, insiste

⁶²⁷ Cfr. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Documento nº 11, “Principios contables: Provisiones, contingencias y acontecimientos posteriores al cierre de los Estados Financieros”, junio 1988, edición revisada en 1991, pág. 21.

en estos conceptos y añade que “*se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre*”.

- b) Principio de devengo, el cual al establece una contabilización en base a la corriente real de bienes y servicios, lo que implica el hecho de tener en cuenta todas las minoraciones, tanto ciertas como potenciales, aunque algunas sean objeto de estimación.
- c) Principio de correlación de gastos e ingresos, que a pesar de haber desaparecido como principio contable en el PGC de 2007, su contenido forma parte de las normas de registro y valoración. Su aplicación implica que los resultados deben incluir las dotaciones y anulaciones de provisiones, con objeto de no traspasar artificialmente resultados de un ejercicio a otro.
- d) Principio de uniformidad, el cual también afecta a las provisiones ya que, elegido un criterio de estimación determinado, se deberá mantener en el tiempo, en tanto no se modifiquen las circunstancias que motivaron su elección.

Finalmente, señalar que el objetivo de imagen fiel que deben presidir la presentación de las cuentas anuales y que ha ocupado un carácter preferencial con el PGC de 2007, representa el componente subjetivo que debe estar presente en la determinación de la estimación de las provisiones.

Tomando como punto de partida el PGC de 1973, se puede encontrar una distinción entre depreciaciones ciertas, aunque no realizadas, producidas por un menor valor de los activos y que se registran en los grupos 2, 3, 4 y 5, dentro de los conceptos de **provisión** y las **previsiones** que se destinan a cubrir el riesgo de pérdidas y gastos previsibles al cierre del ejercicio, claramente definidos en cuanto a su naturaleza, pero inciertos en cuanto a su importe o realización. Entre estas últimas se encontraban las provisiones para riesgos varios (litigios e indemnizaciones, pérdidas en garantía dadas a clientes, multas...), la previsión para diferencia de cambio, la previsión para autoseguro, la previsión para jubilación del personal, previsión para renovación de inmovilizaciones y la previsión para obras y reparaciones. Asimismo, y dentro del subgrupo destinado a reservas se recogía el fondo de reversión.

El PGC de 1990 sustituyó el concepto de previsión por el de provisión, modificando igualmente su contenido; las correcciones valorativas se mantuvieron con similar denominación. En concreto, se establecían dos tipos de provisiones:

- a) las provisiones que reflejan correcciones de valor (provisiones de activo), equivalentes a las recogidas en el PGC de 1973 y que pueden o minorar el valor de un bien, o reflejar el riesgo de no cobrar un derecho, y
- b) las provisiones para riesgos y gastos (provisiones de pasivo). Estas tenían por objeto cubrir gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, pérdidas o deudas claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, eran probables o ciertas pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirían. En esta definición, el Plan se limitó a copiar el apartado 1 del artículo 188 de la LSA. Como se puede observar, este concepto es similar al establecido para la previsión en el PGC de 1973, pudiéndose establecer, siguiendo a Omeñaca⁶²⁸, tres categorías de gastos previsibles para los que dotar estas provisiones:

- ✓ gastos probables pero no ciertos, como son litigios en curso, avales, garantías, atenciones de carácter social por orfandad...
- ✓ gastos ciertos, pero indeterminados en cuanto a su importe exacto; por ejemplo, despidos improcedentes, daños a terceros pendientes de valoración, estimación a priori de deudas tributarias, revisiones periódicas del inmovilizado...
- ✓ gastos ciertos, pero indeterminados en cuanto a la fecha en que se producirían; este es el supuesto de las pensiones de jubilación de los empleados, reparaciones futuras, no periódicas del inmovilizado...

En resumen, se establecían las siguientes provisiones: provisión para pensiones y obligaciones similares, provisión para impuestos, provisión para responsabilidades, provisión para grandes reparaciones⁶²⁹ y fondo de

⁶²⁸ Cfr. Omeñaca García, J. Contabilidad General adaptada al nuevo Plan, Ediciones Deusto, Bilbao, 1990, pág. 372.

⁶²⁹ El ICAC, en su Resolución de 30 de julio de 1991, sobre normas de valoración del inmovilizado material, estableció en la norma cuarta apartado 3 b), los casos en que de acuerdo con el principio de correlación de gastos e ingresos, se debería dotar una provisión para grandes reparaciones.

reversión⁶³⁰. En comparación con el PGC de 1973, no se recogían, pues, las derivadas de la devaluación de la moneda, del autoseguro, y se excluyeron las dotaciones para cubrir gastos por obras extraordinarias; como novedad aparece la provisión para impuestos. Hay que señalar que los riesgos derivados de las garantías dadas a clientes no se recogían en este apartado, por su carácter comercial, por ello se encontraban en el subgrupo 49, junto a las provisiones correctivas de activo circulante.

4.3.2. Las provisiones y contingencias en las NICs

Las provisiones y contingencias han sido tratadas, en primer lugar, por la NIC 10 y actualmente por la NIC 37. La NIC 37 “Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes”, fue aprobada por el Comité del IASC en el mes de julio de 1998, siendo de aplicación para los estados financieros de los ejercicios iniciados a partir de julio de 1999; sustituyó a la NIC 10 “Tratamiento contable de las contingencias y de los sucesos acaecidos tras el cierre del balance”, fue adoptada mediante el Reglamento nº 1725/2003 y ha sido modificada en 2004 por el Reglamento 2238. En la NIC 10 no existe la palabra provisión, sino la de “pérdida contingente”, la cual debía reflejarse como un cargo en resultados, siempre que “...*sea probable que futuros sucesos confirmen que, tras haber tenido en cuenta posibles compensaciones relacionadas, se haya devaluado un activo o haya surgido una deuda en la fecha del balance...*” y, asimismo, “...*se pueda hacer una estimación razonable de la cuantía de la pérdida resultante*”. Se puede observar que este concepto coincide con las provisiones recogidas en el PGC de 1990, pudiéndose distinguir igualmente entre provisiones de activo y de pasivo.

La NIC 37 se caracteriza por reservar el término provisión a las denominadas provisiones de pasivo, excluyendo de su tratamiento a las provisiones de activo, que son tratadas en otras NICs como la NIC 2 “Existencias”, la NIC 9 “Gastos de

⁶³⁰ El fondo de reversión se definía en el PGC de 1990 como “*restitución del valor económico del activo revertible, teniendo en cuenta las condiciones relativas a la reversión establecidas en la concesión*”. Esta cuenta tiene una limitada utilización al estar prevista para los casos en que una empresa explota activos que han de revertir al Estado, Comunidades Autónomas o a otras Administraciones Públicas, existiendo planes sectoriales específicamente aplicables a empresas concesionarias.

Investigación”, la NIC 16 “Inmovilizado Material” (utilizando el término de reducciones), y la NIC 25 “Contabilidad de las Inversiones Financieras”.

Prescribe la contabilización y la información financiera a suministrar, únicamente, cuando se haya dotado una provisión de pasivo o bien cuando existan activos y pasivos de carácter contingente con algunas excepciones y define a las provisiones como **pasivos** en los que existe **incertidumbre** acerca de su cuantía o vencimiento; esta existencia de incertidumbre es lo que las diferencia de otros pasivos. La valoración de las mismas, según se recoge en el párrafo 36, debe ser “...la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente...”.

Siguiendo a Corona⁶³¹, y atendiendo a los criterios de reconocimiento⁶³², las provisiones en la NIC 37 pueden ser de dos tipos: a) obligaciones legales, derivadas de un contrato o de alguna norma o causa legal, y b) obligaciones implícitas, derivadas de las actuaciones de la propia empresa, como pueden ser políticas empresariales o creación de expectativas válidas ante terceros.

Respecto a las contingencias, de activo o de pasivo, se establece que no se deben reconocer aunque sí se deberá informar sobre las mismas en la Memoria. Un pasivo contingente puede surgir por:

- una obligación presente a causa de sucesos pasados que no se han reconocido contablemente, porque no es probable que la empresa tenga que satisfacerla o porque su importe no puede ser medido con la suficiente fiabilidad,
- una obligación posible, a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada solo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa.

⁶³¹ Corona Romero, E. Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, adoptadas por la Unión Europea (NICes), CISS, 2005, pág. 670.

⁶³² NIC 37. Párrafo 14. “Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes circunstancias:
(a) la empresa tiene una obligación presente (de carácter legal o implícita por la entidad), como resultado de un suceso pasado;
(b) es probable (es decir, existe mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario) que la empresa tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para cancelar la obligación;
y
(c) además, puede estimarse de manera fiable el importe de la deuda correspondiente”.

Por su parte, los activos contingentes, son activos de naturaleza posible, surgidos a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso, por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa. La comparación entre los conceptos de provisión, pasivos contingentes y correcciones del valor de activos según lo establecido en la NIC 37 se muestran en el siguiente cuadro⁶³³:

CUADRO XXXII. Diferencia entre los conceptos de provisión, pasivos contingentes y correcciones del valor de activos.

Provisiones	Pasivos contingentes	Correcciones de valor de activos
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Representan obligaciones presentes. ▪ Son reconocidos como pasivos. ▪ Para satisfacerlos, habrá que desprenderse de recursos que dan lugar a beneficios futuros. ▪ Su cuantía se puede estimar de forma fiable. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Son obligaciones posibles. ▪ Son obligaciones presentes en los que para su cancelación no es posible que haya que desprenderse de recursos que dan lugar a beneficios futuros ó que no se pueden estimar con fiabilidad. ▪ No son reconocidos como pasivos. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Depreciaciones reversibles de diferentes elementos de activo. ▪ Depreciación irreversible y sistemática de ciertos activos (amortización).

Como se verá a continuación, esta es la postura seguida por el actual PGC de 2007, donde se distingue claramente el concepto de provisión de pasivo (provisión), con el concepto de provisión de activo, al que denomina deterioro, y con las contingencias.

4.3.3. Evolución contable del concepto de provisión

Como se manifestaba al comienzo de este epígrafe el concepto de provisión ha sido objeto de importantes modificaciones terminológicas y de contenido. Su evolución, según los tres planes contables aprobados en nuestro país, queda reflejada en los dos cuadros que a continuación se muestran y comentan:

⁶³³ Vid. García Tabuyo y Haro Pérez, J. “NIC 37: Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes”, Revista Partida Doble, nº 184, enero 2007, pág.79.

CUADRO XXXIII. Evolución de las provisiones de activo: del PGC 1973 al PGC 2007.

PGC 1973	PGC 1990	PGC 2007
<p>Provisiones de inmovilizado (29):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Prov. depreciación inmovilizado inmaterial y material. - Prov. depreciación de inversiones financieras en empresas del grupo. - Provisión depreciación de otras inversiones financieras permanentes. - Provisión por depreciación de fianzas y depósitos constituidos. 	<p>Provisiones de inmovilizado (29):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Prov. depreciación inmovilizado inmaterial y material. - Prov. depreciación de valores negociables a largo plazo incluidas de empresas del grupo y empresas asociadas. - Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo incluidas empresas del grupo y asociadas. 	<p>Deterioro de valor de activos no corrientes (29):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Deterioro de valor del inmov. intangible, material e inversiones inmobiliarias. - Deterioro de valor de créditos, participaciones y valores representativos de deuda, a largo plazo, de partes vinculadas. - Deterioro de valor de ctos. y valores representativos de deuda, a largo plazo.
<p>Provisiones por depreciación de existencias (39):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Mercaderías. - Productos terminados. - Productos semiterminados. - Prod. y trabajos en curso. - Materias primas y auxiliares. - Elementos y conjuntos incorporables. - Materiales para consumo y reposición. - Embalajes y envases. 	<p>Provisiones por depreciación de existencias (39):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Mercaderías. - Materias primas. - Otros aprovisionamientos. - Productos en curso, semiterminados, terminados, subproductos, residuos y materiales incorporados. 	<p>Deterioro de valor de las existencias (39):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Mercaderías. - Materias primas. - Otros aprovisionamientos. - Productos en curso, semiterminados, terminados, subproductos, residuos y materiales incorporados.
<p>Provisiones por operaciones de tráfico (49):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Provisión para insolvencias de clientes. - Provis. para insolvencia de otros deudores. 	<p>Provisiones por operaciones de tráfico (49):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Provisión para insolvencias de tráfico, incluidas empresas del grupo y asociadas. 	<p>Deterioro de valor de créditos comerciales (49):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales, incluidas las partes vinculadas.
<p>Provisiones de cuentas financieras (59):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Provisión por depreciación de inversiones financieras temporales. - Provisión sobre fianzas y depósitos constituidos. - Provisión sobre otras cuentas no bancarias. - Provisión sobre cuentas de tesorería. 	<p>Provisiones financieras (59):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo, incluidas empresas del grupo y asociadas. - Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo, incluidas empresas del grupo y asociadas. 	<p>Deterioros de valor de inversiones financieras a corto plazo y de activos no corrientes mantenidos para la venta (59):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Deterioro de valor de créditos, participaciones y valores representativos de deuda, a corto plazo, de partes vinculadas. - Deterioro de valor de créditos y valores representativos de deuda, a corto plazo. - Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta.

No es objeto de este trabajo de investigación, el estudio detallado de esta evolución pero sí, a grandes rasgos, es preciso señalar de forma esquemática las principales variaciones, siendo las siguientes:

- Las modificaciones realizadas en el PGC de 1990 sobre su antecesor se refieren fundamentalmente a reclasificaciones de cuentas, a un mayor detalle en las operaciones del grupo y asociadas y a la eliminación de determinadas provisiones financieras que pasan a formar parte del concepto más genérico de créditos.
- Respecto al PGC de 2007, las principales modificaciones realizadas tienen carácter terminológico, así como la inclusión del concepto “partes vinculadas” en consonancia con las modificaciones realizadas en otros subgrupos contables. Es de señalar la desaparición del registro de la pérdida de valor de determinados activos financieros; en concreto, los que se valoran a valor razonable tanto en su valoración inicial como en la posterior. En este caso se encuentran dos clasificaciones: los activos financieros mantenidos para negociar y los activos financieros disponibles para la venta. En los primeros, las variaciones de valor se imputarán a resultados y consiguientemente afectarán a la base imponible, por la remisión del artículo 10.3 de la LIS. No se considera la posibilidad de deterioro contable.

Por otra parte, en los activos financieros disponibles para la venta, las variaciones de valor se imputarán al patrimonio neto, no teniendo efectos fiscales hasta que el activo financiero cause baja, es decir, hasta su efectiva imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias⁶³⁴. No obstante, se realizarán correcciones valorativas cuando se hayan deteriorado “*como resultado de uno o más eventos que hayan transcurrido después de su reconocimiento inicial*” y, en determinadas circunstancias (NRV 9º, apartado 2.6.3). Es decir, en este caso particular, si se contempla la posibilidad de deterioro contable, lo cual implica que las pérdidas acumuladas reconocidas en el patrimonio neto se reconozcan en la cuenta de pérdidas y ganancias, y tengan plena validez fiscal.

⁶³⁴ Vid. Ley 4/2004. Artículo 15.1, según la redacción dada por la Ley 16/2007.

**CUADRO XXXIV. Evolución de las provisiones de pasivo:
del PGC 1973 al PGC 2007.**

PGC 1973	PGC 1990	PGC 2007
<p>Provisiones para pérdidas y gastos (12):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Provisiones para riesgos varios. - Previsión para diferencias de cambio. - Previsión de autoseguro. - Amortizaciones aceleradas. - Previsión para jubilaciones del personal. - Previsión para renovaciones de inmobilizaciones. - Previsión para obras y reparaciones. 	<p>Provisiones para riesgos y gastos (14):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Provisión para pensiones y obligaciones similares. - Provisión para impuestos. - Provisión para responsabilidades. - Provisión para grandes reparaciones. - Fondo de reversión. 	<p>Provisiones (14):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Provisión por retribuciones a largo plazo al personal. - Provisión para impuestos. - Provisión para otras responsabilidades. - Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado. - Provisión para actuaciones medioambientales⁶³⁵. - Provisión para reestructuraciones. - Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.
<p>No se contemplaban los riesgos derivados de operaciones comerciales.</p>	<p>Provisiones por operaciones de tráfico (49):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Provisión para otras operaciones de tráfico. 	<p>Provisiones a corto plazo, por operaciones comerciales (499):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Provisión por contratos onerosos. - Provisión para otras operaciones comerciales.
<p>No se contemplan provisiones a corto plazo.</p>	<p>No se contemplan provisiones a corto plazo.</p>	<p>Provisiones a corto plazo (529):</p> <p>Iguals conceptos que el subgrupo 14.</p>

⁶³⁵ Aunque esta provisión se ha incorporado como novedad al PGC de 2007, su existencia no lo es, ya que fue tratada con bastante detalle por la Resolución del ICAC de 25 de marzo de 2002.

De forma esquemática las principales variaciones experimentadas en las tradicionales provisiones de pasivo han sido las siguientes:

- En el PGC de 1973 existía una distinción clara entre las partidas destinadas a prever riesgos, a las que denominaba provisiones, y las provisiones destinadas a recoger pérdidas ciertas, no contemplándose en el plan contable los riesgos derivados de las operaciones comerciales. El fondo de reversión no pertenecía al subgrupo de provisiones (12), sino al de reservas (11)⁶³⁶. Las provisiones podían dotarse bien con cuentas de gastos (69), si los gastos a cubrir eran inherentes a la explotación, bien con cargo a resultados extraordinarios (82), si tenían este carácter, o con cargo a la cuenta de Pérdidas y Ganancias (890), cuando así lo acordase el órgano competente.
- La distinción terminológica desaparece con el PGC de 1990, el cual utiliza el término provisión tanto para las partidas que representaban riesgos de pérdidas como pérdidas ciertas no realizadas; asimismo, incorporó al subgrupo destinado a las provisiones para riesgos, el fondo de reversión que el anterior plan clasificaba como reservas. La dotación a las provisiones del PGC de 1990, se realizaba exclusivamente con cargo a cuentas de gasto.
- Respecto al PGC de 2007, la principal modificación radica en el hecho de que el concepto provisión queda reservado exclusivamente a estos conceptos, los cuales aparecen clasificados en el subgrupo 14, si son a largo plazo, en la cuenta 529, si son a corto plazo, y en el subgrupo 49 si tiene carácter comercial. Al margen del cambio terminológico, el contenido de este nuevo

⁶³⁶ El PGC de 1973 incluía el Fondo de Reversión en el grupo 1: Financiación básica, y más concretamente en el subgrupo 11 Reservas, que definía como “*cuentas representativas de beneficios retenidos a disposición de la empresa y no incorporados al capital*”; por su parte, la cuenta 117. Fondo de reversión, recogía la “*reconstitución del valor capital económicamente invertido en el activo revertible*”. No obstante, las adaptaciones sectoriales de dicho plan a las sociedades concesionarias de autopistas de peaje y a las empresas del subsector establecieron que la dotación anual a dicho fondo debía considerarse como **gasto del ejercicio**, indicando expresamente que aunque figuraba como una reserva en el Cuadro de Cuentas, no debía considerarse como tal. Esta fue la postura finalmente adoptada por el PGC de 1990. Sobre este tema, vid. el trabajo de Giner Inchausti, B. “La naturaleza económica y contable del Fondo de Reversión”, Revista Española de Contabilidad y Financiación, Vol. XXI, núm. 68, julio-septiembre, 1991, págs. 621-630.

concepto de provisión ha sido igualmente modificado. Por una parte, al no cumplir con la definición de pasivo, han desaparecido las provisiones para riesgos; este es el caso de la provisión para grandes reparaciones o algunos aspectos del fondo de reversión. Y por otro lado, como novedad, hay que señalar el reconocimiento de nuevas provisiones, como pueden ser la de pagos basados en instrumentos de patrimonio o la de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de inmovilizado. En esta última, además, la dotación a la provisión, no se va a realizar, al igual que las demás, con cargo a una cuenta de gasto, sino con cargo a una cuenta de inmovilizado. Asimismo, la contrapartida al abono de la provisión para impuesto, por la cuota y los intereses correspondientes a ejercicios anteriores, según se desprende de la Consulta nº 10 (BOICAC 75/2008) dependerá si hubo o no error en la contabilización en los ejercicios correspondientes. Es decir, la cuenta 141 “provisión para impuestos” se dotará con cargo reservas voluntarias, por la cuota y los intereses correspondientes a ejercicios anteriores, cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, éste no se hubiese realizado. Ahora bien, si los ajustes en la cuenta 141 se efectuaran por cambio de estimación contable, la dotación se realizará con cargo a cuentas de gastos. Se puede observar que estas dotaciones a cuentas de provisiones con cargos a cuentas de activo o neto, representa una novedad respecto a las normativas anteriores.

Una última cuestión a comentar, la constituye la NRV 15ª del NPGC encargada de regular las provisiones y contingencias, la cual establece la distinción entre ambos conceptos. Según la referida Norma 15ª, el nuevo concepto de provisión debe cumplir con los requisitos para ser reconocido como un pasivo, es decir, representar obligaciones actuales consecuencia de sucesos pasados que implican, para su cancelación, que la empresa se desprenda de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos. Se caracterizan, además, por ser indeterminados respecto al importe o a la fecha en que cancelaran y porque provienen de una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. Consecuencia de esta nueva definición es que las depreciaciones de activos, denominadas igualmente provisiones

con el PGC de 1990, no formen parte ahora de este nuevo concepto. Otra cuestión a señalar derivada de la referida Norma 15ª es la valoración de las provisiones, las cuales deberán figurar en el pasivo del balance por su valor actual, siendo este actualizable con cargo a gastos financieros. La definición de valor actual se encuentra en el Marco Conceptual que, adaptado al caso de las provisiones, representaría el importe de los “*flujos de efectivo a pagar en el curso normal del negocio, actualizando a un tipo de descuento adecuado*”⁶³⁷.

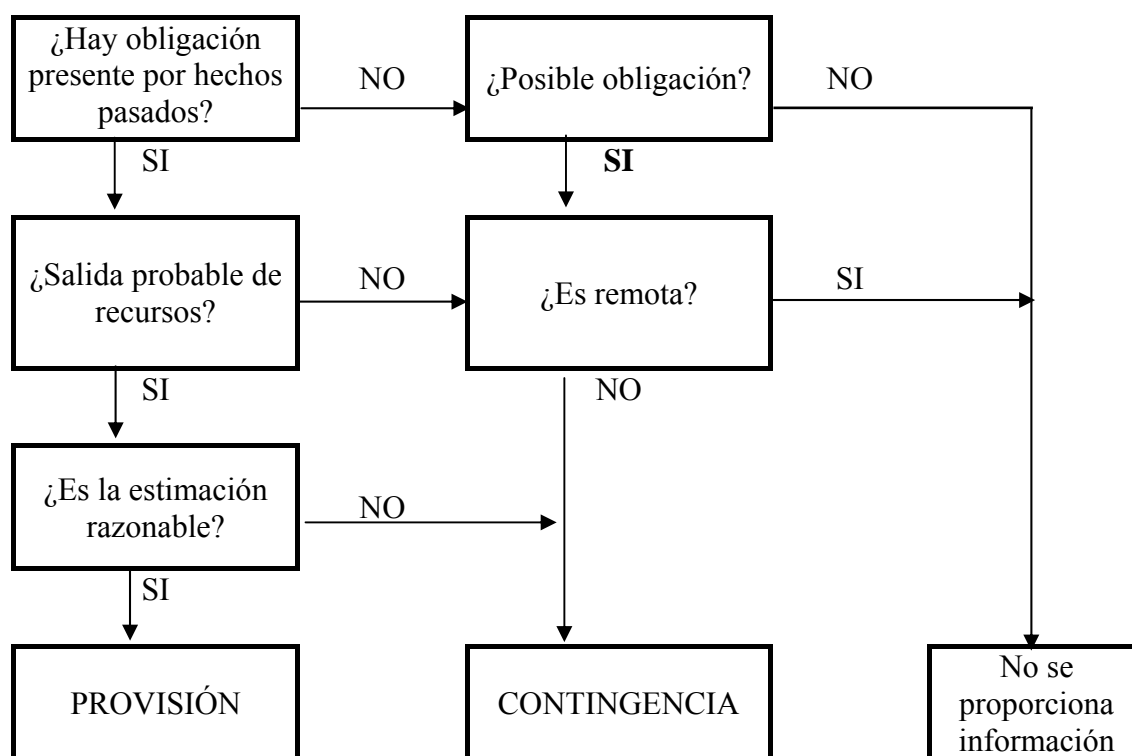
En definitiva, las provisiones a largo plazo habrá que valorarlas actualizándolas por lo que, en cada ejercicio habrá que ajustar su valor con cargo al gasto financiero correspondiente que, posteriormente, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias. Si el vencimiento de la provisión es inferior o igual al año, y el efecto financiero no es significativo, no será necesario realizar ningún tipo de descuento.

Por su parte, las contingencias representan una obligación presente en la que no es probable la salida de recursos o si lo es, no se puede hacer una estimación razonable de la misma; igualmente representan a una posible obligación. Por ello, no dan lugar a registro contable y se informará sobre ellas en la memoria. Como indica la NIC 37, en el párrafo 12, si bien todas las provisiones son contingentes por ser incierto su importe o vencimiento, dicho término sólo hará referencia a deudas y activos no reconocidos, porque su existencia se confirmará sólo por el posible acaecimiento de un suceso futuro fuera del control de la empresa.

La comparación entre provisión y contingencia en el NPGC se muestra en el siguiente cuadro elaborado a partir de apéndice B de la NIC 37:

⁶³⁷ El tipo de descuento aplicado no viene establecido en la normativa por lo que habrá que esperar a que las Resoluciones del ICAC se pronuncien en este sentido.

CUADRO XXXV. Tratamiento contable de pasivos contingentes



4.3.4. Aspectos fiscales de las pérdidas de valor y de las provisiones

Queda claro que, tanto por las correcciones de valor de elementos de activos como por las provisiones para riesgos y gastos, van a surgir diferencias temporales cuando se calculen de forma distinta aplicando criterios contables y fiscales o diferencias permanentes cuando la norma fiscal establezca expresamente que el gasto contable no es deducible.

La deducibilidad o no de los distintos conceptos y los requisitos para la misma ha variado a lo largo del tiempo con las distintas leyes, así la Ley 16/82 establecía expresamente que serían deducibles por estos conceptos los siguientes gastos:

- ✓ las cantidades que los empresarios dedicados a la pesca marítima y a la navegación marítima y aérea destinasen a un fondo extraordinario de

reparaciones derivadas de las revisiones generales con carácter obligatorio a realizar (art. 13.g),

- ✓ los saldos favorables que la sociedad considerase de dudoso cobro, siempre que esta circunstancia estuviese suficientemente justificada, y se cumpliesen determinados requisitos (art. 13.i)⁶³⁸,
- ✓ la reducción del valor de los fondos editoriales que figurasen en el activo de las empresas dedicadas a dicha actividad (art. 13.j),
- ✓ las dotaciones anuales a los fondos de reversión (art. 13.k).

El Reglamento aprobado por RD 2631/1982 desarrolló la deducibilidad de las provisiones, ampliando el contenido de la Ley a la provisión de valores mobiliarios, a la provisión por depreciación de existencias, a la provisión para responsabilidades, además de aclarar el concepto de insolvencia suficientemente justificada y establecer la alternativa de efectuar una provisión por insolvencias de manera global. Por otra parte, en su art. 85 estableció que se considerarían provisiones, los excesos a provisiones sobre los límites autorizados fiscalmente, así como los fondos de autoseguro, no siendo por tanto deducibles.

A partir de la Ley 43/1995, con la remisión del artículo 10.3 al resultado contable para la determinación de la base imponible, la dotación a provisiones registrada contablemente y que no tenga una regulación específica, es por lo tanto admisible fiscalmente. Entre las novedades de esta norma, respecto a las provisiones, se pueden señalar:

- ✓ eliminación de la alternativa de efectuar una provisión por insolvencias de manera global (art.12.2),

⁶³⁸ Este artículo flexibilizó la aceptación como partida deducible de los saldos de dudosos cobro, respecto a la normativa anterior recogida en el artículo 17.6 del IS aprobado por Decreto 3.359/1967. Posteriormente, el Real Decreto-ley 15/1977, estableció un nuevo régimen para determinar el gasto deducible por las posibles insolvencias, que fue regulado por el RD 1.010/1977. Tenía carácter optativo con el recogido en el art. 17.6 del IS, y consistía en dotar una *provisión*, del subgrupo 12 del Plan, por un importe máximo del 125% de los fallidos reales del ejercicio anterior, hasta un tope máximo determinado. El nuevo régimen fue derogado por la Ley 61/1978 pudiendo traspasarse el saldo de la Previsión para insolvencias a una cuenta de reservas.

- ✓ acercamiento a la regulación contable de la provisión por depreciación de valores mobiliarios, con algunas diferencias como es el caso de acciones que no coticen en bolsa o cuando cotizando, sean sociedades del grupo o asociadas (art. 12.3).
- ✓ a pesar de la no deducibilidad, con carácter general, de las dotaciones a provisiones para riesgos y gastos (art. 13), existen diversas excepciones entre las que se puede señalar, como novedad, la dotación a la provisión de garantías de reparación y revisión, en las que se estableció un límite, determinado en un porcentaje sobre ventas. Se permite, igualmente, la deducción de las dotaciones por litigios *en curso* o derivadas de indemnizaciones; hay que señalar que, teniendo en cuenta que el PGC de 1990, en la definición de provisión para responsabilidades, señalaba el carácter estimado de la misma, se podría dar el caso de que la norma contable registrase anticipadamente el gasto respecto a su incidencia fiscal, produciéndose con ello diferencias temporales.

Posteriormente, la Ley 4/2004, en sus artículos 12 (apartados 1 al 4) y 13 reguló las pérdidas de valor (provisiones de activo) y las provisiones para riesgos y gastos (provisiones de pasivo), respectivamente, en el mismo sentido que lo hizo su predecesora, la Ley 43/1995. A partir de la Ley 16/2007, y con el NPGC se producen, en estos conceptos, importantes modificaciones: la denominación de provisiones, se reserva exclusivamente para las provisiones de pasivo, es decir, el concepto provisión va a representar una deuda y no una pérdida de valor y las provisiones de activo que reflejaban pérdidas de valor pasan a llamarse deterioros de valor.

Asimismo, la referida Ley, y posteriormente la Ley 4/2008, modificaron igualmente el artículo 12, Correcciones de valor: pérdida de valor de los elementos patrimoniales, siendo deducibles, con las limitaciones que en algunos casos se indiquen, las siguientes correcciones valorativas:

- ✓ Reducción de valor de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales, transcurridos dos años desde su puesta en el mercado, o antes de este plazo si se prueba el deterioro (art.12.1 LIS). Cumplidos los requisitos establecidos,

la pérdida por deterioro contable, regulada en el apartado 2 de la NRV 10ª, Existencias, es deducible fiscalmente.

- ✓ Dotaciones para insolvencias de deudores. Serán deducibles cuando se cumplan algunas de las siguientes situaciones: haya transcurrido seis meses desde el vencimiento, cuando el deudor sea declarado en quiebra, suspensión de pagos o situaciones análogas, cuando el deudor esté “procesado por el delito de alzamiento de bienes”, o cuando se trate de obligaciones reclamadas judicialmente o sean objeto de litigio (art. 12.2). No obstante, no serán deducibles determinados deterioros, como los derivados de posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, o las pérdidas basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores; sin embargo, sí se permite, como excepción, la deducción de dotaciones globales por insolvencias a las entidades de reducida dimensión, hasta el límite del 1% sobre el saldo de deudores existentes al final del periodo impositivo, como establece el artículo 112 de la LIS. Contablemente estos deterioros se encuentran regulados en la NRV 9ª, Instrumentos financieros, en su apartado 2.1.3. en el que se establece que al menos al cierre del ejercicio, cuando exista evidencia objetiva de que se ha producido un deterioro de un crédito o grupo de créditos, se procederá a registrar la correspondiente corrección valorativa.

Si se comparan las diferencias entre los criterios fiscales y contables, se puede observar que, con carácter general, las diferencias van a surgir por diferencias de imputación temporal. Por ello, cuando la imputación contable de la pérdida se produzca con anterioridad a su deducibilidad fiscal se producirá un ajuste positivo al resultado por diferencia temporaria/temporal ya que los valores fiscales y contables del crédito no serán coincidentes. La situación revierte cuando se cumplan los requisitos para que la pérdida por deterioro sea gasto fiscal. No obstante, en aquellos casos que la Ley establezca que una determinada pérdida por deterioro no va a ser nunca deducible, se producirá una diferencia permanente; sin embargo, en el supuesto de las estimaciones globales, que no son deducibles, si

económicamente están bien fundadas, como señalan Alvarez y García-Olmedo⁶³⁹ alguna vez acabaran dándose las circunstancias jurídicas para que sea fiscalmente deducible, en cuyo caso habría que calificar la diferencia como temporal.

- ✓ Pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que **no** coticen en un mercado y de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, siendo deducible, como máximo, la diferencia entre “*el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él*”. La principal novedad de este deterioro, consiste en que no necesita de registro contable para poderse deducir fiscalmente el gasto por la pérdida de valor, cuando se trate de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal como queda recogido en el art. 12.3 de la LIS⁶⁴⁰. Por ello, cuando la empresa impute un gasto fiscal por deterioro derivado de la aplicación del art. 12.3 sin el correspondiente registro contable, se producirá una diferencia temporal (permanente si el plazo de reversión es superior a los 10 años), que da lugar a un ajuste negativo al resultado contable. A su vez, por diferencias entre los valores contables y fiscales de las participaciones se producirá una diferencia temporaria imponible, que da lugar a un pasivo por impuesto diferido, siempre y cuando no le sea de aplicación la excepción al reconocimiento contable de estos pasivos recogida en la NRV 13ª apartado 2.2⁶⁴¹. Para estas entidades, la regulación fiscal del deterioro se realiza exclusivamente por normas fiscales. En el siguiente epígrafe se comenta más detalladamente este régimen fiscal.

⁶³⁹ Cfr. Álvarez Melcón, S. y García-Olmedo Domínguez, R. Contabilidad y Fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA, Ediciones Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2009, pág. 346.

⁶⁴⁰ Ley 4/2004 del IS. Artículo 12.3 (modificado por la Ley 4/2008): “*En las condiciones establecidas en este apartado, la referida diferencia será fiscalmente deducible en proporción a la participación, **sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias**, cuando los valores representen participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil, siempre que...*”.

⁶⁴¹ PGC 2007. Norma de registro y valoración 13ª, apartado 2.2: “*En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que estas hubiesen surgido de...inversiones en empresas dependientes, asociadas y negocios conjuntos, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible*”.

Respecto al deterioro de los instrumentos de patrimonio no cotizados, si están clasificados como disponibles para la venta, son susceptibles de deterioro, determinándose este por relación a su valor razonable; sin embargo, al no existir una cotización como medida del mismo, habrá que acudir a los modelos y técnicas de valoración establecidas en el apartado 6º.2 del Marco Conceptual del NPGC. Estos activos se valoran a valor razonable, imputándose las diferencias de valor directamente a patrimonio neto, no trasladándose a resultados, y consiguientemente no teniendo efectos fiscales hasta que dicho activo cause baja o se deteriore. Para el registro del deterioro, según se establece en la NRV 9ª, epígrafe 2.6.3., será necesario que se produzca una falta de recuperabilidad del valor en libros del activo, que se evidencia por ejemplo, por un descenso prolongado o significativo en su valor razonable; en concreto, según se recoge en la Consulta nº 4 del BOICAC nº 77/2009, cuando se da una de las siguientes circunstancias: una caída de un año y medio o una caída de un cuarenta por ciento en su cotización. En estos instrumentos, la regulación del deterioro se realiza por las normas contables, pero con la existencia de un límite fiscal.

- ✓ Valores de renta fija admitidos a cotización, estableciéndose con “ *el límite de la pérdida global, computadas las variaciones de valor positivas y negativas, sufrida en el período impositivo por el conjunto de esos valores poseídos por el sujeto pasivo admitidos a cotización en dichos mercados*”, (art. 12.4 LIS). No obstante, no será deducible la pérdida por deterioro en el caso de que los valores tengan un valor cierto de reembolso, que **no** coticen o lo hagan en territorios considerados como paraísos fiscales. A estos efectos, hay que distinguir entre valores de renta fija clasificados contablemente como mantenidos para negociar o como inversiones mantenidas hasta el vencimiento. En el primer caso, como ya se ha referido, para las participaciones en el capital, estas inversiones se valoran a valor razonable, por lo que las posibles variaciones sobre este se incorporan directamente a resultados del ejercicio. En el caso de que se trate de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, será de aplicación lo establecido, en el artículo 12.4, viniendo determinada la pérdida por deterioro, con el límite referido, por la

diferencia entre el valor en libros y el valor de los flujos de efectivo futuros, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial.

Otra cuestión se deriva del hecho de que, a diferencia de la normativa contable, en la que las pérdidas por deterioro se computan elemento a elemento, la norma fiscal exige que la pérdida se compute de forma global, lo que puede dar lugar al correspondiente ajuste positivo al resultado por diferencia temporaria/temporal, que a su vez da lugar a un activo por impuesto diferido.

- ✓ La deducción fiscal del fondo de comercio financiero, en determinadas inversiones en entidades no residentes, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de la LIS, es tratado en el artículo 12.5. Este nuevo apartado del artículo 12 fue introducido en el IS por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas y del Orden Social, a la Ley 43/1995 del IS, y se ha mantenido en la Ley 4/2004, habiéndose adaptado terminológicamente a través de la disposición adicional octava de la Ley 16/2007. Con carácter general, el fondo de comercio constituye la diferencia entre el precio de adquisición y el valor real de los activos tangibles e intangibles de la empresa, menos los pasivos. Este concepto incluye, a su vez, el fondo de comercio financiero, el cual representa la diferencia entre el coste de la adquisición de la participación en el capital o los fondos propios de la entidad y el valor teórico contable de la misma, siempre que no sea imputable a plusvalías tácitas de los bienes y derechos identificables de la entidad adquirida.

En concreto, el artículo 12.5 permite deducir de la base imponible, con el límite anual de la veinteava parte de su importe, la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el patrimonio neto de la entidad participada, a la fecha de adquisición, en proporción a esa participación, que no fuese imputada a los bienes y derechos de la entidad no residente en los términos reflejados en el artículo 12.5, a excepción de que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 37, y sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación. Como señala Villar

Ezcurra⁶⁴², aunque el régimen fiscal que establece el artículo 12.5 supone una excepción a la limitación del artículo 12.3, también es cierto que el artículo 11.4 de la Ley establece una regla similar para las combinaciones de negocios; por lo que, teniendo en cuenta que “las fusiones transfronterizas ofrecen dificultades y un riesgo adicional sobre las internas, parece lógico que el artículo 12.5 del TRLIS promueva la posibilidad de que se realicen operaciones semejantes desde una perspectiva económica”.

A pesar de que la norma fiscal no se pronuncia sobre si la deducción debe imputarse contablemente, se puede entender que no es necesaria dicha imputación en consonancia con lo establecido en el artículo 12.6 sobre el fondo de comercio; en este caso se producirá igualmente una diferencia que tiene carácter temporal, según se deduce del informe de la DGT del 17 de marzo de 2006⁶⁴³; así, la diferencia surgida tendrá carácter imponible, por lo que va a dar lugar a un pasivo por impuesto diferido que revertirá en el momento de la transmisión de la participación. Es de mención que, en octubre de 2007, la Comisión Europea inició un procedimiento formal de investigación para determinar si esta amortización fiscal recogida en el art. 12.5 se corresponde con una ayuda de Estado de las prohibidas en el artículo 87.1 del Tratado CE. Al existir un riesgo posible de que este procedimiento iniciado por la Comisión implique la devolución de las ventajas fiscales

⁶⁴² Vid. Villar Ezcurra, M. “La amortización del fondo de comercio financiero en España y su problemática jurídico-comunitaria. ¿Un nuevo caso de ayuda de Estado?”, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, nº 298, enero 2008, págs.84-85.

⁶⁴³ Con fecha 17 de febrero de 2006, la CNMV solicitó a la DGT una interpretación sobre la naturaleza del artículo 12.5 de la LIS; en concreto, preguntaba sobre la consideración del fondo de comercio financiero como una diferencia temporal o permanente. Hasta la fecha las dos interpretaciones existentes eran:

- a) Considerar a esta reducción como una mera corrección por pérdida de valor de los elementos patrimoniales y por tanto un beneficio temporal; por ello, su ubicación residía en el art. 12 de la LIS. En consecuencia, la reversión fiscal de la corrección practicada se produciría en el momento en que la participación fuese transmitida.
- b) Considerar que la deducción se correspondía con un incentivo fiscal similar a cualquier otra deducción establecida en la Ley, por lo que la corrección tendría un carácter definitivo, es decir, daría lugar a un diferencia permanente.

Finalmente, la DGT en su informe del 17 de marzo de 2006, concluye señalando que el apartado 5 del artículo 12 tiene la consideración de una corrección valorativa, por lo que se trata de un ajuste fiscal al resultado contable que origina una diferencia temporal, ya que cuando se transmita la participación, la exención del artículo 21 sólo se aplicará a la parte de renta que exceda de la corrección valorativa, quedando sujeta y no exenta del IS la renta coincidente con la corrección valorativa practicada.

percibidas, se debería tratar como una contingencia y por tanto informar sobre ella en la Memoria.

- ✓ El artículo 12.6 recoge la deducción fiscal del fondo de comercio, la cual se trata con más detalle en el apartado 4.4, de este capítulo. No obstante, se señala que, a partir de la Ley 16/2007, el fondo de comercio ya no se amortiza sino que se somete, como mínimo anualmente, a un test de deterioro que, en el supuesto que de lugar al registro de una pérdida por deterioro, esta no es objeto de reversión en ejercicios posteriores. No obstante, el referido artículo establece la posibilidad de deducir como gasto fiscal el 5% anual del valor del fondo de comercio sin necesidad de su registro contable, siempre que se cumplan determinadas condiciones, entre las que se incluye el dotar una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible. La aplicación de esta norma da lugar a un ajuste negativo al resultado contable que, a su vez, da lugar a una diferencia temporaria imponible y consecuentemente a un pasivo por impuesto diferido.
- ✓ Por último, el artículo 12.7 regula la deducibilidad del valor del inmovilizado intangible con vida útil indefinida. Su problemática contable es similar a la del fondo de comercio, pero con la diferencia de que la deducción anual, en vez de ser la veinteava parte, es ahora la décima parte, y sin la obligación de dotar la correspondiente reserva indisponible; asimismo, tampoco se requiere para esta deducción la imputación contable a la cuenta de resultados, por lo que podrá implicar la existencia de un ajuste negativo a la base imponible.

Respecto a los instrumentos de patrimonio cotizados, la normativa fiscal no se refiere, a ellos expresamente, por lo que hay que entender que lo establecido en la normativa contable tiene plena validez a efectos fiscales. Estos instrumentos, se pueden integrar bien en la cartera de activos financieros mantenidos para negociar o en la de activos financieros disponibles para la venta. Los primeros se valoran a valor razonable, imputándose las variaciones de valor, directamente a resultados del ejercicio y formando por ello parte de la base imponible, por lo que el componente de deterioro no tiene un registro independiente. Por otra parte, a los instrumentos pertenecientes a la categoría de disponibles para la venta, le es por aplicable lo referido a los instrumentos

no cotizados, pero en este caso, sí existe una cotización que determina el valor razonable y por otra parte no están sujetos al límite fiscal del artículo 12.3.

En definitiva, contablemente, las pérdidas por deterioro, van a constituir un gasto que, cuando revierta el deterioro, dará lugar a un ingreso contable; ahora bien, si, fiscalmente, el gasto por deterioro no fue gasto deducible, la reversión del deterioro no será ingreso computable. Pero si la pérdida por deterioro fue gasto fiscal su reversión será ingreso fiscal que se imputará al periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, en la misma entidad o en otra vinculada, según establece el artículo 19.6. Como señala Álvarez y García-Olmedo⁶⁴⁴, “se trata de una *cautela fiscal* que producirá una diferencia temporal por un ingreso fiscal que no lo es contable y paralelamente una diferencia temporaria, dado que los valores contable y fiscal de elemento no serán coincidentes”. El incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 12, así como los límites previstos, van a dar lugar a ajustes al resultado contable de carácter temporal; por ello, los ingresos contables procedentes de la reversión del deterioro (exceso o aplicación de provisión en el PGC de 1990), cuya dotación no se consideró gasto deducible, supondrán la anulación de la diferencia surgida.

Por otra parte, respecto a las provisiones de pasivo, la Ley 4/2004 en su redacción original tenía tres aspectos básicos:

- a) regulación fiscal de determinadas provisiones, que se podrían considerar gasto deducible siempre que se cumplieran determinadas condiciones,
- b) prohibición general de la deducción fiscal de las provisiones, y
- c) regulación fiscal específica de las contribuciones a los fondos de pensiones⁶⁴⁵.

⁶⁴⁴ Cfr. Álvarez Melcón, S. y García-Olmedo Domínguez, R. Contabilidad y Fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA, Ediciones Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2009, pág. 343.

⁶⁴⁵ A este respecto, en lo relativo a las contribuciones a planes de pensiones (art. 13.3 TRLIS), se adapta la deducibilidad de las contribuciones de los promotores de planes de pensiones al Texto Refundido de la Ley de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre. Asimismo, con aplicación el 1 de enero de 2004, la Ley de Acompañamiento (Ley 62/2003) modifica el Texto Refundido de la Ley de los Planes y Fondos de Pensiones, permitiendo que la sociedad promotora pueda realizar aportaciones extraordinarias a un plan de pensiones de empleo del que sea promotor, para garantizar los derechos de los partícipes de planes que incluyan regímenes de prestación definitiva para la jubilación y se haya puesto de manifiesto la existencia de un déficit en el Plan. De este modo, al adaptarse la LIS a las modificaciones introducidas en esta Ley, no será necesaria, en estos casos, la imputación fiscal al partícipe para que dichas contribuciones tengan el carácter de fiscalmente deducibles.

Tras la reforma contable, esta regulación cambia para adaptarse a las nuevas normas, desaparecen, como se ha visto en el cuadro XXXIV de este epígrafe, las provisiones para grandes reparaciones y reparaciones extraordinarias⁶⁴⁶, así como ciertos supuestos del fondo de reversión. Asimismo, surgen nuevas provisiones contables, como las tácitas o las provisiones por contratos onerosos que han implicado una determinada respuesta fiscal; en consecuencia, el artículo 13 ha sido objeto de una importante transformación.

Por una parte, el art. 13.1, con la nueva redacción dada además por la Ley 4/2008, establece expresamente la no deducibilidad de determinadas dotaciones a provisiones⁶⁴⁷, y por otra, para la deducibilidad de los gastos correspondientes a las actuaciones medioambientales, el art. 13.2 exige al sujeto pasivo la formulación de un plan que sea aceptado por la Administración tributaria.

En definitiva, todos los gastos contables mencionados en el artículo 13.1, no van a ser fiscalmente deducibles, dando lugar a un ajuste positivo a la base imponible que da lugar a una diferencia temporal deducible y consecuentemente a un activo por impuesto diferido; y, según señala la Ley, los gastos serán deducibles en el ejercicio en que ocurran, procediéndose a su integración en la base imponible de dicho período impositivo.

⁶⁴⁶ Con el NPGC el tratamiento de los costes derivados de grandes reparaciones es tratado en la NRV 3ª en la que se establece: " *En la determinación del importe del inmovilizado material se tendrán en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones. En este sentido el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la gran reparación...* ". En definitiva, desaparece del Plan la provisión para grandes reparaciones, al incorporarse el coste de la reparación al inmovilizado, procediéndose a su amortización como si de un elemento independiente se tratase. Este es un planteamiento novedoso, por ello los criterios de amortización en función de la reparación, no se encuentran contemplados en las tablas. En consecuencia, mientras la norma fiscal no se pronuncie, los criterios contables deberán ser asumidos por la fiscalidad.

⁶⁴⁷ En concreto: las derivadas de obligaciones implícitas o tácitas, las relativas a retribuciones a largo plazo al personal, las concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos (contratos onerosos), las derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas, los relativos al riesgo de devoluciones de ventas, y las de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, tanto si se satisface en efectivo o mediante la entrega de dichos instrumentos. Esta última provisión es objeto de mención expresa en el art. 19.5 de la LIS, con la finalidad de explicar que la imputación del gasto correspondiente se producirá en el momento en el que se entreguen tales instrumentos. Respecto a las retribuciones a largo plazo, se establece como excepción, determinadas contribuciones de los promotores de planes de pensiones, de planes de previsión social empresarial o contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones. Con ello, no se produce cambio alguno ni respecto al antiguo artículo 13.3 de la LIS ni respecto a la normativa contable.

También se encuentran reguladas en el artículo 13 (apartados 4 y 5), las provisiones técnicas en entidades de seguro y sociedades de garantía recíproca, que serán deducibles hasta el importe mínimo exigido a estas sociedades por estos conceptos⁶⁴⁸; el exceso, dará lugar a una diferencia con carácter temporal.

Las provisiones por garantía y revisión⁶⁴⁹ y gastos accesorios por devoluciones de ventas, se regulan en el artículo 13.6 el cual establece la cuantía máxima a deducir por estos conceptos. Por ello, si la provisión no se ha contabilizado, por el principio de inscripción contable, no puede ser deducible y si se contabiliza, será deducible únicamente el importe máximo establecido dando lugar el exceso, a una diferencia temporal positiva que se anula en el ejercicio de la reversión de la provisión.

Con esta nueva redacción, como señala Badás Cerezo⁶⁵⁰, se perfecciona el sistema anterior que con carácter general prohibía la deducibilidad de todas las provisiones, para pasar posteriormente a relacionar las que sí eran deducibles. En definitiva, la modificación experimentada por el artículo 13 a partir de la reforma contable se muestra en el cuadro siguiente:

⁶⁴⁸Ley 4/2004 del IS. Artículo 13.4. *“Los gastos relativos a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras, serán deducibles hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables. Con ese mismo límite, el importe de la dotación en el ejercicio a la reserva de estabilización será deducible en la determinación de la base imponible, aun cuando no se haya integrado en la cuenta de pérdidas y ganancias. Cualquier aplicación de dicha reserva se integrará en la base imponible del período impositivo en el que se produzca”.*

5. *Serán deducibles los gastos relativos a las provisiones técnicas efectuadas por las sociedades de garantía recíproca, con cargo a su cuenta de pérdidas y ganancias, hasta que el mencionado fondo alcance la cuantía mínima obligatoria a que se refiere el artículo 9 de la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca. Las dotaciones que excedan las cuantías obligatorias serán deducibles en un 75 %”.*

⁶⁴⁹ Ley 4/ 2004 del IS. Artículo 13.6. *“Los gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión, serán deducibles hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos”.*

⁶⁵⁰ Vid. Badás Cerezo, J. “Efectos fiscales de la reforma de la legislación mercantil: comentarios a la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea”, Revista de Información Fiscal, nº 82, 2007, pág. 57.

CUADRO XXXVI. Transformación experimentada en el art. 13 de la Ley 4/2004 a partir de la Ley 16/2007.

Antes de la Ley 16/2007	Después de la Ley 16/2007
✓ Prohibición general de la deducción fiscal de las provisiones.	✓ Desaparece la prohibición general.
✓ Regulación fiscal de determinadas provisiones, que se podrían considerar gasto deducible siempre que se cumplieran determinadas condiciones.	✓ Prohibición de deducción fiscal, con determinadas excepciones de algunas provisiones.
✓ Regulación fiscal específica de las contribuciones a los fondos de pensiones.	✓ Regulación fiscal específica de las provisiones: medioambientales, técnicas de las entidades aseguradoras, algunas en las sociedades de garantía recíproca y por garantía de reparación y revisión.

En el art. 14, que regula con carácter general los gastos no deducibles, se puede encontrar también una referencia a las provisiones para gastos; se trata de las dotaciones del ejercicio a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias⁶⁵¹. En estos casos, habrá que realizar un ajuste extracontable positivo en el ejercicio en el que se dote la provisión a los fondos y realizar el ajuste negativo en los ejercicios en los que se abonen las prestaciones, ya que en esos ejercicios sí serán deducibles, siempre y cuando el plazo de reversión no sea superior al establecido en la norma contable para el reconocimiento del activo; en caso contrario, la diferencia surgida tendría un carácter permanente.

Las provisiones van a constituir deudas estimadas en el momento de su registro y cuya dotación, salvo excepción, constituye un gasto contable; sin embargo, aunque la dotación a la provisión no sea fiscalmente deducible, los gastos o riesgos previstos se producirán siendo en ese momento deducibles, por ello la diferencia que producen tiene un carácter temporal. Sin embargo, si el gasto que pretenden cubrir no va a ser nunca deducible, como es el caso de una sanción administrativa, se producirá una diferencia permanente.

⁶⁵¹ Con el Texto Refundido aprobado por Decreto 3.359/1.967, el artículo 17.8 preveía que la sociedad podía ser aseguradora de sí misma, siendo gasto deducible los importes destinados a este concepto. La Ley 16/1978, omitió toda referencia a la posibilidad de considerar partida deducible la dotación al Fondo de Autoseguro.

Por último, cuando por no haberse aplicado a su finalidad, se eliminen provisiones, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, según se recoge en el artículo 19.9, su importe se integrará en la base imponible, siempre que la dotación se hubiese considerado gasto deducible, dando lugar por tanto a una diferencia permanente de carácter positivo. Esta situación se produce en las provisiones por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado, las cuales se dotan con cargo al inmovilizado, produciéndose el gasto contable, que se supone deducible, con el proceso de amortización del bien. La anulación de la provisión motivada tanto por una nueva estimación de la misma o por su no aplicación, se realizará con abono al bien inmovilizado.

Resumiendo, en los casos de ausencia de regulación tributaria, como ya se ha comentado, hay que admitir, a efectos fiscales, las pérdidas de valor y las provisiones de acuerdo con los principios contables vigentes en cada momento. En consecuencia, los ajustes a la base imponible se van a producir por falta del cumplimiento de los requisitos legales establecidos para la deducibilidad de las distintas partidas, lo que va a ocasionar ajustes positivos a la base imponible, con el reconocimiento del correspondiente activo por impuesto diferido. Ahora bien, en los casos referidos en los que no exista la necesidad de cumplir con el principio de inscripción contable recogido en el artículo 19.3 para la deducibilidad de los gastos mencionados, se producirá un ajuste negativo a la base imponible, con el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuesto diferido, siempre que no sea de aplicación la excepción recogida en el PGC para el reconocimiento de estos pasivos.

Para concluir, se puede decir que el carácter de pérdida reversible que tienen las pérdidas por deterioro, son justificativas para poder considerar las diferencias entre criterios fiscales y contables como diferencias temporales en cualquier caso, ya que, independientemente de que la pérdida se produzca o no, la reversión del deterioro va a producir otro ajuste en la base imponible que anulará el ajuste realizado en el momento de la dotación de la pérdida por deterioro.

4.3.5. El régimen fiscal del deterioro de los instrumentos financieros de patrimonio.

El régimen fiscal del deterioro de los instrumentos financieros de patrimonio, regulado por el artículo 12.3 del IS ha sido objeto de una importante modificación a través de la Ley 4/2008⁶⁵², la cual incorpora una deducción que no depende de la existencia de deterioro según las normas contables. Es decir, la nueva redacción del art. 12.3 regula un tratamiento fiscal específico para determinadas participaciones, al margen de su tratamiento contable, todo ello por aplicación del “principio de especialidad”, es decir, por el principio general del derecho de prevalencia de la norma especial sobre la general. En definitiva, lo que se pretende es adaptar la legislación fiscal a la reforma contable operada a través de la Ley 16/2007.

A efectos de la determinación del gasto fiscal por deterioro en instrumentos de patrimonio se pueden establecer tres tipos distintos:

- a) Instrumentos de patrimonio cotizados, los cuales se encuentran regulados por la normativa contable, que es asumida por la normativa fiscal a través del art. 10.3 de la LIS.
- b) Instrumentos de patrimonio no cotizados, en relación a los cuales, a pesar de encontrarse regulados por la normativa contable, la normativa fiscal establece un límite a la deducibilidad del deterioro.
- c) Instrumentos de patrimonio representativos de la participación en sociedades dependientes, multigrupo y asociadas, los cuales están sujetos a una regulación fiscal exclusivamente.

La redacción original del art. 12.3 establecía un límite fiscal a la corrección de valor registrada contablemente, en concreto, “*no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y cierre del ejercicio*”; la Ley 4/2008, mantiene dicho límite y, además, incorpora una partida fiscalmente deducible, no supeditada al deterioro contable, aplicable exclusivamente a las empresas dependientes, multigrupo y asociadas. Asimismo, como novedad, la diferencia entre los fondos propios iniciales y finales se corrige en el importe de los gastos que no tengan la consideración de

⁶⁵² Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

fiscalmente deducibles. El motivo de esta regulación es probable que se encuentre, como señala Sanz Gadea⁶⁵³, en la regulación contable de dicho deterioro recogida en la NRV 9ª del NPGC. En definitiva, la diferencia con la normativa anterior radica en que anteriormente sin el registro contable de la pérdida de valor, no existía la deducción fiscal, mientras que, con la actual normativa la deducción fiscal, no necesita del reconocimiento contable del deterioro.

Según se establece en la NRV 9ª 2.5.3, el importe de la corrección valorativa o deterioro está constituido por la diferencia entre el valor en libros y el importe recuperable, “*entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión*”. Ahora bien, salvo mejor evidencia, se considerará para su estimación “*el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración*”. En comparación con el PGC de 1990, se ha pasado de un sistema valorativo basado en el valor teórico contable ajustado por las plusvalías tácitas adquiridas y que subsistan, según recogía la Norma de valoración 8ª, a otro sistema basado en una metodología fundamentada en gran medida en el valor razonable, ya que se consideran la totalidad de las plusvalías latentes, entre ellas, el fondo de comercio⁶⁵⁴.

Esta nueva regulación contable supone un importante cambio, al disminuir el importe del deterioro determinado con las normas PGC de 1990, concretamente en el importe de las plusvalías tácitas no adquiridas. Con objeto de conseguir la deseada neutralidad fiscal de la reforma contable, el artículo 12.3 se decanta por la misma postura que el PGC de 1990; para ello establece una partida fiscalmente deducible, independiente al deterioro contable del PGC de 2007 y similar a la existente en el PGC de 1990. Es decir, se ha pasado de un límite a la depreciación de estos instrumentos de patrimonio, a una partida fiscalmente deducible, independiente de la existencia del deterioro contable. En consecuencia, la partida fiscalmente deducible, incorporada en la nueva regulación del deterioro en determinadas empresas, debe ser entendida como un criterio de política fiscal. Sin embargo, no se puede identificar el anterior límite fiscal con la nueva partida fiscalmente deducible, ya que la diferencia obtenida deberá ser

⁶⁵³ Vid. Sanz Gadea, E. “Impuesto sobre Sociedades y Reforma contable (II)”, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, nº 317-318, agosto 2009, pág. 130.

⁶⁵⁴ El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la Consulta nº 5 del BOICAC 74, señala que el término plusvalía debe incorporar el fondo de comercio, y cualquier otra plusvalía tácita, incluidas las relativas a los intangibles.

corregida con los *gastos del ejercicio que no tengan la consideración de fiscalmente deducibles*. Con ello se pretende evitar que se computen, en la empresa matriz, como gastos deducibles, los gastos no deducibles realizados por la empresa participada; se entenderá por gastos no deducibles, todos los que según la LIS tengan esa consideración, independientemente de que a efectos contables se consideren diferencias temporarias o permanentes. Sin embargo, como señala Sanz Gadea⁶⁵⁵, el ajuste inverso no está previsto, es decir, la integración en la diferencia de partidas fiscalmente deducibles que no son gastos contables; en este sentido, se pueden señalar la deducción del fondo de comercio del art. 12.6 de la LIS o las derivadas del arrendamiento financiero del art. 115 de la LIS.

Otra cuestión que, en principio, no resuelve el art. 12.3, es la referente a lo que ocurriría en el supuesto de que los gastos fiscalmente no deducibles pasasen, en un futuro, a ser deducibles, bien porque las normas fiscales establezcan una imputación temporal distinta a la contable o porque se trate de gastos aplicados a su finalidad. La Consulta V0623-09, de la DGT, de 30 de marzo de 2009 resuelve en este sentido señalando que *“una interpretación teleológica de la norma obliga a considerar este efecto fiscal, de manera que, en el periodo impositivo en que dichos gastos tengan la consideración de fiscalmente deducibles, corregirán los fondos propios al cierre del ejercicio de la entidad participada, a efectos de determinar la corrección fiscal del valor de la participación en dicho periodo impositivo”*. Igualmente, la referida consulta aclara en el mismo sentido el tratamiento fiscal de la recuperación contable, en un ejercicio posterior de los gastos fiscalmente no deducibles. En este caso, dicha recuperación no tendrá la consideración de ingreso fiscal y por tanto tampoco deberá incluirse en los fondos propios de la entidad participada para el cálculo de la partida deducible.

En definitiva, la partida fiscalmente deducible, independientemente del deterioro contable, se integrará en la base imponible como ajuste negativo en concepto de corrección de valor, dando lugar a una diferencia temporaria imponible, que a su vez se incorporará como ajuste positivo en el periodo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio sea superior al del inicio del mismo, teniendo en cuenta,

⁶⁵⁵ Vid. Sanz Gadea, E. “Impuesto sobre Sociedades y Reforma contable (II)”, op. cit., pág. 144.

lógicamente, las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en dicho ejercicio. En consecuencia, al ser de aplicación un régimen especial, el gasto por deterioro registrado contablemente no será deducible, dando lugar a un nuevo ajuste temporal en la base imponible; de igual forma, la recuperación contable, independientemente de la fiscal, anulará el ajuste practicado. El cálculo de la partida fiscalmente deducible, así como sus características, se expresan esquemáticamente en el siguiente cuadro.

CUADRO XXXVII. El régimen especial de la a partida fiscalmente deducible del artículo 12.3 de la LIS.

Concepto.	Ámbito de aplicación.	Características.
Deterioro de instrumentos de patrimonio.	Participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.	Partida fiscalmente deducible art. 12.3, independiente al deterioro contable.
<u>Valoración del deterioro fiscalmente deducible (DFD)</u>		
$DFD \leq \% \text{ participación}(\text{fondos p. inicio} - \text{fondos p. al cierre} \pm \text{aportaciones/reintegros})$		
Mas:	Gastos fiscalmente no deducibles.	
Menos:	Gastos deducibles, fiscalmente no deducibles anteriormente.	
Menos:	Ingreso fiscales derivados de gastos fiscalmente no deducibles anteriores.	
<u>Limite del deterioro fiscalmente deducible</u>		
(Valor de la participación menos cantidades ya deducidas)	menos	% participación + plusvalías tácitas subsistentes

4.4. EL FONDO DE COMERCIO

El fondo de comercio, su concepto, amortización, así como su tratamiento fiscal y contable ha sido una de las cuestiones que más modificaciones ha sufrido en los últimos años. Con carácter general, se ha reconocido y aceptado que el fondo de comercio se identifica con el exceso del coste de adquisición de una empresa sobre el valor contable

de la misma y que se deriva de la existencia de una serie de causas muy distintas y variadas que dan lugar a la existencia de un Fondo de Comercio cuando los beneficios de la empresas son superiores a los considerados normales del sector, entre los que se puede citar como indica AECA en su documento nº 3 la “*clientela, nombre o razón social, ubicación o localización, competencia en el mercado prácticamente inexistente o débil, buen equipo de dirección y capital humano en general, buena red de distribución y sector protegido*”⁶⁵⁶.

Para el PGC de 1973, el fondo de comercio representaba *la valoración dada a los beneficios que pudiesen esperarse de la existencia de una clientela, una actividad comercial o industrial acreditada, el emplazamiento del negocio, el nombre o razón social...*, pudiendo ser contabilizado solamente cuando se ponía de manifiesto a través de una transacción. En determinadas circunstancias, podía ser amortizado, pero normalmente su pérdida de valor había de ser llevada a una provisión por depreciación o directamente a resultados a través de la cuenta 822. Resultados extraordinarios. Respecto a la posibilidad de su amortización, Buireu Guarro⁶⁵⁷ señala que no se puede determinar de un modo absoluto; por una parte, en términos generales una empresa en pleno funcionamiento debe aumentar el valor del mismo dando lugar a unas plusvalías no contabilizadas por no haberse realizado. Pero, si una empresa no tiene buenas expectativas, y obtiene pérdidas continuadas, experimentará una disminución del valor del fondo de comercio, por lo que en este caso habría, no que amortizar, sino realizar un saneamiento del activo. Igualmente, Fernández Pirla⁶⁵⁸, al determinar el valor de una empresa en funcionamiento, planteaba el problema de la amortización del fondo de comercio, que, en su opinión, dependería de las expectativas de obtención de beneficios de la empresa. En concreto señalaba que, “... no se puede hablar de una depreciación del fondo de comercio análoga a la que ocurre con cualquier elemento del activo fijo material o inmovilizado de la empresa, pero sí pueden ocurrir tales pérdidas de valor en el momento menos pensado en función de un empeoramiento en la situación económica de la empresa”.

⁶⁵⁶ Cfr. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Documento nº 3, “Principios contables: Inmovilizado inmaterial y gastos amortizables, pág. 47.

⁶⁵⁷ Vid. Buireu Guarro, J. Manual de Contabilidad General. Volumen I, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1978, pags. 373-376.

⁶⁵⁸ Vid. Fernández Pirla, J.M. Economía y Gestión de la Empresa, Ediciones ICE, Madrid, 1975, págs. 395-396.

Por su parte, la Ley 61/78 no estableció ninguna particularidad para el fondo de comercio, siendo *deducibles los gastos necesarios para la obtención de aquellos y el importe del deterioro sufrido por los bienes, de los ingresos que procedan* (art. 13); asimismo, no tenían carácter deducible *las cantidades destinadas al saneamiento de activo, salvo que pueda realizarse por ley* (art. 14.g). El RD 3061/79, tampoco estableció particularidad para el fondo de comercio estableciendo como requisitos, con carácter general, para la amortización del activo inmaterial, que estuviesen contabilizados, fuesen depreciables y que se hubiesen adquirido con contraprestación (art. 2.3). Sin embargo, el Reglamento de 1982, no permitió la deducibilidad, entre otros activos inmateriales, de la amortización del fondo de comercio, sin perjuicio del tratamiento de las pérdidas producidas por su envilecimiento y deterioro (art. 66.2).

El PGC de 1990 define el fondo de comercio, de manera similar al PGC de 1973, como *“conjunto de bienes inmateriales tales como la clientela, nombre o razón social y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la empresa”*, contabilizándose cuando hubiese sido adquirido a título oneroso. La Norma 5ª de valoración del PGC determinó que la amortización del fondo de comercio se debía realizar con un plan sistemático durante el periodo en el que contribuyese a la obtención de ingresos, siempre que no fuese superior a diez años. No obstante, se debía justificar en la Memoria la amortización en un plazo superior a cinco años⁶⁵⁹. Posteriormente, la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991, referida al inmovilizado material y supletoria para la valoración del inmovilizado inmaterial, así como la Resolución del ICAC del 21 de enero de 1992 no establecieron ninguna novedad a los criterios ya determinados en el PGC, coincidentes con los establecidos en el art. 194 de la vigente LSA. Al igual que se ha comentado para los gastos de investigación y desarrollo, la normativa mercantil establecía que hasta que el fondo de comercio no estuviese totalmente amortizado no se podrían repartir beneficios, a no ser que el importe pendiente de amortizar estuviese cubierto con reservas disponibles. Es decir,

⁶⁵⁹ La regla general respecto a la amortización del fondo de comercio, marcado por la IV Directiva, determina que el plazo de amortización máximo debía ser cinco años. Sin embargo, se faculta en el art. 37.2 a los Estados miembros para establecer un plazo máximo superior, siempre limitado, y que no exceda del tiempo en que sea utilizado, y asimismo, se indica que se debe informar y justificar en la Memoria.

contablemente, el plazo de amortización del fondo de comercio debía ser el mínimo posible⁶⁶⁰.

Sin embargo, la perspectiva fiscal era contraria, ya que el Reglamento del IS de 1982, como se ha visto, no permitía la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio. Igualmente, era considerada partida no deducible por el Real Decreto Ley 5/1990, de 20 de diciembre, sobre medidas fiscales urgentes, que incorpora en su art. 11.3 la no deducibilidad de esta amortización a la Ley 61/1978, añadiendo el apartado h al artículo 14 de la misma. A pesar de ello, las dos normas referidas, consideraban gasto deducible las pérdidas irreversibles de valor si estaban probadas.

Esta situación se mantuvo hasta la Ley del IS de 1995, la cual permitió las deducciones de la amortización del fondo de comercio, con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, siempre que se pudiese de manifiesto en una adquisición onerosa y que la entidad adquirente no se encontrará respecto a la entidad transmitente en algunas de las situaciones previstas en el art. 42 del vigente Código de Comercio. No obstante, aun incumpliendo los requisitos anteriores, podían ser deducibles si se probaba la existencia de una depreciación irreversible del mismo.

El límite fijado fiscalmente para la deducción, opera como un mínimo, ya que la imputación a resultados se hará por un importe máximo de una décima parte, por lo que se producirán diferencias de carácter temporal, al entender la normativa contable que el criterio debe ser en función de la obtención de ingresos, plazo que claro está, puede ser menor a diez años. Igual tratamiento era aplicable a las marcas, derechos de traspaso y cualquier otro elemento del inmovilizado inmaterial que no tuviese fijado un plazo temporal de imputación a resultados.

Con el NPGC el concepto de fondo de comercio ha sido objeto de cambios sustantivos, y queda establecido como *“el exceso, en la fecha de su adquisición, del coste de la combinación de negocios, (de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 19,*

⁶⁶⁰ Hay que señalar que este precepto tuvo su origen en la Ley 19/1989, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE; ahora bien, si se observa lo establecido en el art. 106. a) de esta Ley, parece indicar que la limitación de distribución de beneficios se refiere únicamente a los gastos de establecimiento y a los gastos de investigación y desarrollo. No obstante, el cambio de redacción dado por la LSA parece querer indicar que la limitación, igualmente, afecta al fondo de comercio.

apartado 2.5), *sobre el correspondiente valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos. En consecuencia, el fondo de comercio solo se reconocerá cuando haya sido adquirido a título oneroso y corresponda a los beneficios económicos futuros procedentes de activos que no han podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado*". Al igual que en las definiciones anteriores, se exige que haya sido adquirido a título oneroso, pero se añade, en el contexto de una combinación de negocios⁶⁶¹. Es decir, la diferencia entre el coste de la adquisición y el valor de los elementos adquiridos pone de manifiesto un residuo adquirido, el fondo de comercio, que se considera como un activo más de la combinación y se corresponde desde la perspectiva económica con la anticipación de futuros beneficios; en definitiva, como señala Ortega Carballo⁶⁶² "beneficios de los activos no capaces de ser identificados individualmente, por lo que surge una idea muy restrictiva de este activo".

Ahora bien, una vez reconocido, según establece la NRV 6ª en su apartado c), **no se amortizará**; por el contrario, anualmente se le someterá a un test valorativo, y si se comprueba que ha sufrido un pérdida de valor, deterioro, se efectuará la correspondiente corrección valorativa con carácter irreversible, independientemente del valor que en un futuro pueda llevar a alcanzar el fondo de comercio en cuestión. No obstante, según señala el art. 19.6 del IS, sí serán objeto de reversión fiscalmente, ya que la reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales debe imputarse al período impositivo en el que se produzca. A efectos de la realización del test de deterioro, hay que señalar que, al no generar flujos de efectivo o tesorería de manera autónoma sino en conjunción con otros activos, el fondo de comercio adquirido debe asignarse a una o más unidades generadoras de efectivo⁶⁶³. Para cuantificar el posible deterioro se opera

⁶⁶¹ La NRV nº 19 combinaciones de negocio. Señala que un negocio "*es un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos de una unidad económica dirigida y gestionada con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos a sus propietarios o partícipes y control en el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades*". A partir de esta definición se identifican cuatro tipos de combinaciones de negocios, siendo únicamente dos las que se contabilizan mediante el método de adquisición y consecuentemente permiten identificar, en su caso, el fondo de comercio: la fusión o escisión de varias empresas y la adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituya uno o más negocios.

⁶⁶² Cfr. Ortega Carballo, E. "Fondo de Comercio", Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, nº 81, marzo 2008, pág. 19.

⁶⁶³ NPGC. NRV 2º, apartado 2.2: "*Se entiende por unidad generadora de efectivo el grupo identificable más pequeño de activos que genera flujos de efectivo que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos*".

de la siguiente manera: se determina el valor recuperable de la unidad generadora de efectivo; a continuación, se compara con su valor contable, y en el caso que el valor recuperable sea menor al valor contable, la pérdida resultante, debe imputarse, en primer lugar, al fondo de comercio y, en su caso, el resto, a los otros elementos patrimoniales de la unidad. Este nuevo procedimiento, aunque fue en principio criticado por el IASB, finalmente fue incorporado a la NIIF 3 Combinaciones de Negocios⁶⁶⁴.

Por su parte, el Libro Blanco de la contabilidad⁶⁶⁵, respecto al tratamiento del fondo de comercio señaló que se trata de *“una de las partidas que está resultando más sensible y frágil en cuanto a su comprensión, significado y tratamiento contable, lo que sin duda es también una consecuencia de los importantes procesos de concentración empresarial, en el ámbito español o transfronterizos, llevados a cabo en la última década del siglo XX y los primeros años del siglo XXI, que han hecho que esta partida sea objeto de preocupación especial por parte de empresarios y expertos contables”*. Así, mostraba las dos posturas existentes dentro de la Comisión: por una parte, la de los miembros que entendían que su valor debía eliminarse lo más rápidamente del balance; y por otra, los que la consideraban una partida de primer orden, constituyendo el mejor indicador de los valores intangibles surgidos como consecuencia de una transacción. Hay que mencionar que las Subcomisiones que trataron las diversas opciones no fueron coincidentes en sus apreciaciones. Independientemente de la comprobación sistemática por deterioro, la Comisión prefirió la amortización sistemática del fondo de comercio comprado, basándose *“en las razones insuficientes para calificar como no depreciable un saldo tan frágil como el del fondo de comercio, y además con la suposición de que, si éste se deprecia pero no se somete a la correspondiente amortización, se corre el riesgo de incorporar continuamente el fondo de comercio internamente generado, que así pasaría a sustituir al viejo valor depreciado pero no amortizado, lo que quiebra uno de los principios más inveterados del modelo contable de las NIC/NIIF, como es la prohibición de capitalización de los fondos de comercio interno”*. Finalmente, a pesar de ser un tema polémico, y por motivos de comparabilidad internacional se recomendó

⁶⁶⁴ La NIIF 3, fue adoptada por la Unión Europea por el Reglamento (CE) n°2236/2004, de 29 de diciembre de 2004, derogando a la NIC 22 Combinaciones de Negocios.

⁶⁶⁵ Vid. Informe sobre la Situación Actual de la Contabilidad en España y Líneas Básicas para abordar su Reforma, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 2002, págs. 117-119.

estudiar las ventajas de utilización de este criterio que finalmente ha sido recogido en la normativa española.

Ahora bien, aunque el fondo de comercio no sea amortizable, según recoge el artículo 213.4 de la LSA, habrá que dotar obligatoriamente una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo, destinando a tal fin, al menos un 5% de los resultados; si estos fuesen insuficientes, se utilizarán reservas de libre disposición. Esta situación, en principio parece implicar una disminución de los fondos propios respecto a la regulación anterior; sin embargo, con el PGC de 1990, el fondo de comercio debía amortizarse en un plazo máximo de 20 años, que equivale a un 5%. Al no tener que realizarse esta amortización con el NPGC, el aumento de resultado se compensa con la dotación a la reserva indisponible, por lo que los recursos propios disponibles son los mismos con las dos normativas.

Es de mención, el estudio realizado por Giner y Pardo⁶⁶⁶, sobre la relevancia valorativa del fondo de comercio y de su amortización, a raíz de los cambios normativos a nivel introducidos por la NIIF 3, en la contabilización de las combinaciones de negocios y en la amortización del correspondiente fondo de comercio, que supusieron la desaparición de la amortización del fondo de comercio, sustituyéndola por una prueba periódica de deterioro de valor, llegándose a la conclusión de que la amortización/no amortización del fondo de comercio no era una cuestión relevante para los inversores.

Desde la perspectiva fiscal, regulada en el artículo 12.6 de la LIS, se establece que será deducible el precio de adquisición originario del fondo de comercio con el límite anual máximo de la veinteava parte del su importe (es decir, un 5%, igual que antes de la reforma mercantil), no estando condicionada la deducción a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, pero sí al cumplimiento de determinados requisitos, similares a los ya existentes como su adquisición onerosa y externa al grupo, aunque se añade una nueva condición “....c. *Que se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil. Caso de no poderse dotar dicha reserva, la deducción está condicionada a que se dote la misma con cargo a los primeros*

⁶⁶⁶ Vid. Giner Inchausti, B. y Pardo Pérez, F. “La relevancia del fondo de comercio y su amortización en el mercado de capitales: Una perspectiva europea”, Revista Española de Contabilidad y Financiación, Vol. XXXVI, nº 134, abril-junio, 2007, pág. 412.

beneficios de ejercicios siguientes”. Es decir, aunque el fondo de comercio deja de ser amortizable, se mantiene esta deducibilidad fiscal, a través de una excepción al principio de inscripción contable. Este nuevo régimen fiscal se asimila en sus características al ya existente para el fondo de comercio financiero internacional, que como se ha señalado en el epígrafe 4.3.4 de este capítulo, se introdujo en el IS a través de la Ley 24/2001.

A través de esta modificación se ha pretendido que el efecto de la reforma no influya en la base imponible del impuesto. Sin embargo, esta neutralidad fiscal ha supuesto una nueva diferencia entre la base imponible y el resultado contable que da lugar a un ajuste negativo que podrá ser de carácter temporal o permanente. Asimismo, se puede observar que la normativa fiscal condiciona la deducibilidad del fondo de comercio al cumplimiento de la normativa mercantil.

Desde la perspectiva contable, el efecto impositivo del fondo de comercio constituye una doble excepción. Por una parte, la excepción prevista en la NRV 13ª del NPGC sobre el reconocimiento de los pasivos por impuestos diferidos, según la cual dichos pasivos no se reconocerán si surgen del reconocimiento inicial de un fondo de comercio; sin embargo, como señalan Álvarez y García-Olmedo⁶⁶⁷, en el momento del reconocimiento inicial del fondo de comercio deben coincidir su valor contable y fiscal, por lo que al no existir diferencias temporarias en ese momento, no da lugar a la excepción contable referida. Por otra parte, según prescribe la referida norma, el gasto o el ingreso por impuesto corriente o diferido, se inscribirán en la cuenta de pérdidas y ganancias, con la excepción de que hubiesen surgido a causa de una combinación de negocios, en cuyo caso se reconocerán “con cargo o abono al fondo de comercio o como ajuste al exceso que suponga la participación de la empresa adquirente en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la empresa adquirida sobre el coste de la combinación”.

Con esta problemática contable de fondo, es de mención, el régimen contable de la primera aplicación, objeto de una importante excepción. Su regulación se encuentra en la disposición transitoria tercera del RD 1514/2007, y aunque se recoge en su apartado

⁶⁶⁷ Vid. Álvarez Melcón S. y García-Olmedo Domínguez, R. “Contabilidad y Fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA”, Ediciones Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2009, pág. 359.

1, con carácter general, que se reconocerán todos los activos y pasivos asumidos en esas combinaciones, se exceptúan aquellos, incluyendo el fondo de comercio, que no fueron reconocidos con la normativa anterior; es decir, no se puede aplicar con carácter retroactivo la comentada NRV nº 19 del NPGC. Por tanto, teniendo en cuenta el cambio de normativa contable y la excepción de que es objeto, el valor del fondo de comercio a reconocer en el primer balance de apertura estará en función del valor ya reconocido, corregido con los importes de los posibles ajustes a realizar derivados de las siguientes circunstancias (apartado 4, disposición transitoria tercera):

- ✓ Si se reconociese un inmovilizado intangible previamente incluido en el fondo de comercio, el ajuste se realizará disminuyendo el valor de este.
- ✓ Si no se reconociese un inmovilizado intangible reconocido anteriormente, se dará de baja con cargo al fondo de comercio.
- ✓ Si las contraprestaciones adicionales derivadas de la combinación de negocios hubieran quedado resueltas antes del balance de apertura, se corrige, asimismo, el valor del fondo de comercio.
- ✓ Si el valor de un pasivo, derivado de una contraprestación adicional, no se puede valor de una forma fiable, o si su pago no es probable, se anula con abono al fondo de comercio.
- ✓ Puesto que el fondo de comercio ya no se amortiza, la amortización acumulada existente se dará de baja con abono al mismo.
- ✓ Al estar el fondo de comercio sujeto a un test de deterioro, deberá realizarse el mismo; reconociéndose, en su caso, contra reservas e independientemente de la amortización realizada.

De los ajustes referidos anteriormente, únicamente tendrán efectos fiscales los que tengan incidencia en cuentas de reservas; dichos ajustes y su repercusión fiscal se muestran en el siguiente cuadro:

CUADRO XXXVIII. Fondo de comercio a reconocer en el balance de apertura y sus efectos fiscales

	Ajustes contables	Efectos fiscales
Fondo de comercio reconocido según normas anteriores.	± ajustes derivados de activos intangibles.	No produce efecto en la base imponible.
	± ajustes derivados de contraprestaciones adicionales.	No produce efecto en la base imponible.
	- anulación de la amortización acumulada.	No produce efecto en la base imponible.
	- reconocimiento de la pérdida por deterioro.	Ajuste negativo permanente a la base imponible ⁶⁶⁸ .

↓

Fondo de comercio a reconocer en el balance de apertura de 2008.
--

Se puede observar que de los cuatro tipos de ajustes a practicar en el fondo de comercio, ninguno de ellos tiene efectos respecto a la comentada partida fiscalmente deducible del artículo 12.6 del IS, ya que su base de cálculo es el precio de adquisición originario del fondo de comercio. Por ello, como indica Sanz Gadea⁶⁶⁹, lo más correcto sería considerar como importe originario, a los efectos del cálculo de la partida fiscalmente deducible, “el calculado en el momento en que afloró contablemente”.

En conclusión, el fondo de comercio ha pasado de ser una partida que inicialmente se amortizaba contablemente, aunque fiscalmente no se consideraba como gasto (diferencia permanente positiva), a ser amortizable fiscalmente, pudiendo ser por importe superior al contable (diferencia temporal) y actualmente, a no ser amortizado

⁶⁶⁸ Hay que tener en cuenta que el resto del deterioro contra reserva, puede indicar que, o bien la amortización fue insuficiente, o que no se registró en su momento la pérdida de valor, por lo que si se tratase de un gasto de ejercicios anteriores imputados contablemente a ejercicios posteriores, su deducibilidad fiscal estará condicionada, según se desprende del art. 19.3 del IS, a “*que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas*”.

⁶⁶⁹ Cfr. Sanz Gadea, E. “Impuesto sobre Sociedades y Reforma contable (I)”, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, núm. 314, 2009, pág. 119.

contablemente, pero sí deducible fiscalmente por pérdida de valor (diferencia permanente negativa).

Sin embargo, la problemática del fondo de comercio continúa. En julio de 2009, el IASB publicó una Norma para Pequeñas y Medianas Empresas, en la que se matiza el planteamiento general, de tal forma que, una vez reconocido inicialmente el fondo de comercio procedente de una combinación de negocios, **se debe amortizar**, independientemente de considerar, en sus caso, las posibles pérdidas por deterioro. Surge, pues, nuevamente la amortización del fondo de comercio, estableciéndose en la norma aprobada que, cuando la empresa no pueda estimar de manera fiable la vida útil del mismo, se entenderá que esta es de diez años; es decir, nos encontramos nuevamente con una situación similar a la existente originalmente en el PGC de 1990. Hay que señalar, para finalizar, que el RD 1515/2007, que aprobó el PGC para PYMES, en la segunda parte, relativa a normas de registro y valoración, eliminó entre otros el apartado correspondiente al fondo de comercio, siendo igualmente eliminado del cuadro de cuentas que aparece en la cuarta parte del Plan; por ello, al no establecer ninguna especialidad, le es aplicable lo establecido para el PGC, según se recoge en el artículo 3.2 del RD 1515/07. Esta modificación del IASB, como señala Ortega Corona⁶⁷⁰, puede implicar que la norma española tenga en consideración este nuevo (antiguo) planteamiento. Aunque la norma contempla que sean los Gobiernos de los países que la adopten, quienes decidan cuál debe ser su ámbito de aplicación, teniendo en cuenta que en España el ICAC ha finalizado recientemente el proceso de revisión del PGC, no parece probable una adaptación inmediata a la norma aprobada.

4.5. OPERACIONES VINCULADAS

El régimen de las operaciones vinculadas surge con la pretensión de evitar la utilización de los precios de transferencia como mecanismo que tenga como fin la elusión de impuestos. Para Sanz Gadea⁶⁷¹, el nacimiento del precio de transferencia es consecuencia de la existencia de la empresa multinacional, existiendo precio de

⁶⁷⁰ Vid. Corona Romero, E. “El Fondo de Comercio: ¿se amortiza?”, Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, nº 87, septiembre 2009, pág. 77.

⁶⁷¹ Cfr. Sanz Gadea, Eduardo. Impuesto sobre Sociedades (comentarios y casos prácticos), Centro de Estudios Financieros, 1988, pág. 206.

transferencia “cuando una relación económica entre dos entidades pertenecientes a un mismo grupo multinacional se concierta a un precio diferente de aquel que se hubiera pactado entre dos entidades independientes”. En su opinión, aunque a través de la técnica del precio de transferencia los beneficios se pueden desplazar de un país a otro, no siempre el motivo de estos desplazamientos tiene un carácter fiscal. Hay que tener presente, igualmente, que todos los precios inferiores al de mercado no deben de considerarse precios de transferencia; este es el caso de la operaciones concertadas a precios más bajos con fines de penetración en un determinado mercado, que no son de transferencia, ya que su objetivo es puramente comercial. En este sentido, Agulló Agüero⁶⁷² señala que la mayoría de la doctrina entiende que la razón de ser de este régimen especial es la existencia de precios de conveniencia entre Estados; o lo que es lo mismo, la posibilidad de fraude fiscal a través de un país distinto al de origen.

El concepto de precio de transferencia, sin embargo, hay que entenderlo en un sentido más amplio, abarcando a las operaciones realizadas entre sociedades, o sociedades y socios u otras personas en situación de vinculación. De todas formas, con su regulación se pretende evitar situaciones que impliquen una menor tributación. A modo de ejemplo, se pueden señalar el traslado de beneficios de una sociedad a otra que se encuentre en situación de pérdidas permanentes y de esa manera estas puedan absorber parte de los mismas o situaciones en las que se intente traspasar los beneficios a países donde la tributación sea inferior. En resumen, el fundamento del régimen es evitar la transferencia de bases imponibles entre los sujetos pasivos afectados por la vinculación con el objeto de disminuir su carga tributaria global⁶⁷³. Hay que señalar que este régimen especial no es exclusivo del Impuesto sobre Sociedades, ya que también se aplica en el IRPF, en la Ley del IVA, y en el Código Aduanero.

Respecto a los sujetos pasivos afectados por la vinculación, se puede observar que el régimen ha experimentado una evolución a través de las distintas leyes del Impuesto de Sociedades; a continuación, se muestran los recogidos en las tres últimas normativas.

⁶⁷² Vid. Agulló Agüero, Antonia. “Operaciones Vinculadas”, contenido en Estudios sobre el Impuesto de Sociedades, Editorial Comares, 1998, pág. 169.

⁶⁷³ Vid. Málvarez Pascual, L.A. y Martín Zamora, M^a P. El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General, Centro de Estudios Financieros, 1988, págs. 848-850.

CUADRO XXXIX. Sujetos pasivos afectados por la vinculación en las distintas leyes.

Ley 61/1978 RD 2631/1982 (art.39)	Ley 43/1995	Ley 4/2004 (según redacción dada por la Ley 16/2007)
<p>Operaciones entre sociedades vinculadas:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Participación directa o indirecta, al menos, en el 25% del capital social. ✓ Cuando una ejerce en la otra funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Una sociedad y sus socios, consejeros o administradores, así como los cónyuges, ascendientes o descendientes de los anteriores. ✓ Dos sociedades que según el C. de C. formen parte de un mismo grupo. Asimismo, una sociedad y los socios, consejeros o administradores (y sus cónyuges, ascendientes, o descendientes), de otra sociedad cuando pertenezcan al mismo grupo. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Una sociedad y sus socios, ó participes, consejeros o administradores, así como los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, hasta el tercer grado de los socios o participes, consejeros o administradores de los anteriores. ✓ Dos entidades que pertenezcan a un grupo. Asimismo, una entidad y los socios o participes, consejeros o administradores, así como las personas unidas por parentesco de otra entidad, de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
<p>Operaciones entre otras entidades o personas:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Operaciones entre la sociedad y sus socios, cualquiera que sea el grado de participación. ✓ Operaciones entre una sociedad y sus consejeros. ✓ Operaciones entre dos sociedades en las cuales los mismos socios o personas integrantes de sus respectivas unidades familiares posean, al menos, el 25% de sus capitales, o cuando dichas personas ejerzan en ambas sociedades funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión. ✓ Operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios y las sociedades mutuas⁶⁷⁴. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Una sociedad y otra participada por ella indirectamente al menos en un 25%. ✓ Dos sociedades en las que los mismos socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen directa o indirectamente en el 25% del capital social. ✓ Una sociedad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero y la residente en el extranjero y sus establecimientos en España. ✓ Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de grupos de cooperativas. ✓ Dos sociedades cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre otra. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o de los fondos propios. ✓ Dos entidades en las cuales los mismos socios, participes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o los fondos propios. ✓ Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero y la no residente con sus establecimientos en España. ✓ Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de grupos de cooperativas.
<p>Operaciones con entidades no residentes.</p>		

⁶⁷⁴ Las Sociedades mutua tiene por objeto la cobertura a sus socios, personas físicas o jurídicas, de los riesgos asegurados.

4.5.1. Evolución normativa de las operaciones vinculadas

Según Gota Losada⁶⁷⁵, el primer antecedente normativo que regula las operaciones vinculadas, en la normativa española, se encuentra en el Texto Refundido de 22 de septiembre de 1922, donde en la Tarifa III de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, se negaba la deducción como gasto de los intereses y otros gastos satisfechos a la matriz extranjera.

La Ley 41/1964, de 11 de junio de Reforma del Sistema Tributario, flexibilizó la consideración de gasto deducible de ciertos pagos, siempre que respondiesen a los usos y costumbres, considerándose deducibles los intereses a la empresa matriz extranjera, cuando resultase justificada la causa de dichos pagos y sus condiciones pudiesen presumirse normales; no obstante, no se incorporaban ajustes por precios de transferencia.

Posteriormente, el Real Decreto 3359/1967, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades, siguió considerando la no deducibilidad de determinados gastos y pagos a matrices extranjeras, al considerarlos como una forma de transferencia de beneficios fuera de España y ajenos a las prácticas de mercado internas. En concreto, el art. 20 establecía que *“no tendrán la consideración de partidas deducibles aquellas que impliquen, directa e indirectamente, transferencia de beneficios al extranjero...”*. A pesar de no considerarse todavía la existencia de precios de transferencia, la no deducibilidad de los gastos, reflejaba ya una clara finalidad de carácter antielusorio; por otra parte, la alusión a los precios de mercado se encontraba en el artículo 15.2 del Impuesto, aunque para valorar exclusivamente plusvalías obtenidas en la enajenación de elementos del activo fijo, con independencia de la posible relación entre las partes.

La regulación de las operaciones vinculadas no llega hasta la aprobación de la Ley 61/1978, del IS, la cual estableció, en el artículo 16.3, que la valoración entre sociedades vinculadas se debía realizar de conformidad con los precios que se pudieran

⁶⁷⁵ Vid. Gota Losada, A. Tratado del Impuesto de Sociedades, Tomo II, El hecho imponible, rendimientos presuntos y precios de transferencia, Banco Exterior de España, Servicios de Estudios Económicos, 1988, pág. 352-357.

acordar en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes. De esta regulación, y siguiendo a Cordón Ezquerro⁶⁷⁶, se pueden destacar dos aspectos:

- la naturaleza de la valoración, y
- el alcance de los ajustes.

Respecto al primer aspecto, diversas Sentencias del Tribunal Supremo, 26 de marzo y 18 de junio de 1992, y 2 de noviembre de 1999, consideran de aplicación obligatoria la regla del art. 16.3, aclarando que en ella no se discute la realidad de las operaciones pactadas, sino que su valoración a efectos fiscales debe ser el precio de mercado. Por ello, se trata de un caso de prevalencia de la norma fiscal frente a la norma contable.

En lo referente a los ajustes, aunque la Administración interpretó el art. 16.3 como un ajuste estrictamente unilateral, en consonancia con el artículo 99 del RIS⁶⁷⁷, el TEAC defendió reiteradamente el ajuste bilateral, en Resoluciones de 10 de septiembre de 1986 y de 3 de febrero de 1987, apoyándose en el dictamen del Consejo de Estado sobre el proyecto de RIS. Se puede observar en este sentido que, mientras el artículo 99 del Reglamento del Impuesto, *Diferencias positivas de valoración*, en su apartado 2.b) recoge de manera expresa el ajuste extracontable positivo en relación con la operación vinculada, el artículo 120 del Reglamento, *Diferencias negativas de valoración*, no establece ningún ajuste negativo paralelo.

Posteriormente, con objeto de aclarar esta situación, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, introdujo un nuevo párrafo en el mencionado artículo 16.3, en el cual se establecía que si el ajuste se realizaba por las partes vinculadas, tendría carácter bilateral, pero si este se realizaba por la Administración tributaria, en fase de comprobación, el ajuste positivo realizado no supondría, ajuste correlativo negativo

⁶⁷⁶ Vid. Cordón Ezquerro, Teodoro. El artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades: análisis crítico y alternativas de reforma, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen 1/2006, pág. 7.

⁶⁷⁷ Real Decreto 2631/1982 que aprueba el Reglamento del IS. Artículo 99: Art. 99. Diferencias positivas de valoración. : “1. Se incluirán entre las diferencias positivas de valoración: ...b) Las correspondientes a la aplicación de reglas especiales de valoración en los casos de las operaciones vinculadas a que se refiere el artículo 39 de este Reglamento, cuando supongan la consideración de mayores ingresos o menores gastos. c)..... 2, En los casos en que resulten de aplicación en la valoración de ingresos o gastos, criterios fiscales distintos de los empleados contablemente, las diferencias positivas de valoración figurarán como ajuste extracontable en la declaración del Impuesto, cuando no hayan sido recogidas en la cuenta de resultados”.

alguno. De ello se desprende que los ajustes fiscales derivados de operaciones vinculadas han tenido como objetivo principal para la Administración, la eliminación del fraude fiscal. Es de mención la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 28 de junio de 2001, referida al periodo impositivo de 1994, en la que se recoge que la denegación del ajuste bilateral por la Administración, tiene un marcado carácter sancionador, por lo que entiende aplicable el artículo 16.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, por ser más favorable, como consecuencia de la aplicación del principio constitucional de retroactividad de la normativa más favorable.

La Ley 43/1995 introdujo numerosos e importantes cambios en el régimen de las operaciones vinculadas, mejorando la regulación anterior; a estas operaciones destinó íntegramente el artículo 16 y otros artículos de la Ley como el artículo 20, que regula la *Subcapitalización*.

Respecto a la subcapitalización, cabe señalar que recogió un aspecto específico dentro de las operaciones entre entidades vinculadas, según el cual se obliga a considerar como dividendos la renta por intereses transferida de una sociedad residente a otra no residente en España⁶⁷⁸. Para Clavijo Hernández⁶⁷⁹, constituye "una institución con la que se trata de hacer frente al problema del endeudamiento de una sociedad con otra residente no vinculada, evitando que se pueda *vaciar* la base imponible de la entidad residente en España por medio de un endeudamiento superior al que esa sociedad podría obtener en condiciones normales del mercado". Hay que tener en cuenta, como señalan Sánchez y Pallarés⁶⁸⁰, que para las sociedades vinculadas, la financiación ajena puede resultar más beneficiosa que la financiación propia, ya que, los intereses remunerados no soportan doble imposición económica, y además son gasto deducible para la empresa prestataria.

⁶⁷⁸ Ley 43/1995 IS. Artículo 20.1 "*Cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una entidad, excluidas las entidades financieras, con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio español con las que esté vinculada, exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra del capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos*".

⁶⁷⁹ Cfr. Clavijo Hernández, Francisco. "Impuesto sobre Sociedades", contenido en AAVV, Curso de Derecho Tributario, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1999, págs. 297-298.

⁶⁸⁰ Vid. Sánchez Galiana, J. A. y Pallarés Rodríguez, R. "La subcapitalización en el Impuesto sobre Sociedades y su compatibilidad con los convenios de doble imposición", Revista Técnica Tributaria, nº 43, octubre-diciembre, 1998, págs. 90-92.

La Ley 24/2001 dio una nueva redacción al último párrafo del apartado 3, en el que se eliminó la exigencia de existencia de un convenio para evitar la doble imposición, para realizar una propuesta de aplicación de coeficiente distinto sobre la cifra del capital social, para determinar la parte considerada como dividendos. Finalmente, la Ley 62/2003 ha añadido un nuevo apartado, el art. 20.4, en el que se establece que no serán de aplicación las reglas de subcapitalización “*cuando la entidad vinculada no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión europea, salvo que resida en un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal*”⁶⁸¹. Con estas modificaciones, y salvo las de carácter técnico, realizadas por la Ley 36/2006, esta regulación introducida por la Ley 43/1995 se mantiene en la Ley 4/2004.

Respecto a las operaciones vinculadas, como se ha dicho, se destinó el artículo 16 de la Ley a su regulación, pudiéndose destacar de esta nueva norma los siguientes aspectos:

- ✓ Las empresas vinculadas registran en su contabilidad las operaciones por su valor acordado, según la normativa mercantil, aunque no coincida con el valor de mercado.
- ✓ El sujeto pasivo, no realiza ningún ajuste extracontable, sino que espera, en su caso, el ajuste administrativo.
- ✓ La Ley faculta a la Administración Tributaria, en fase de comprobación, para valorar por su valor normal de mercado las operaciones entre empresas vinculadas, estando condicionada a la obtención de una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o a un diferimiento en la tributación de la operación vinculada (art.16.1).
- ✓ El ajuste bilateral queda garantizado en las operaciones vinculadas entre residentes, ya que de la valoración administrativa no se podrá determinar una tributación superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades (art. 16.1).

⁶⁸¹ Esta modificación tuvo su origen en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 12 de diciembre de 2002, recaída en El Asunto C-324/00 y cuyas conclusiones sobre la norma de subcapitalización alemana son extrapolables a la legislación española.

- ✓ Posibilidad por parte de la entidad vinculada de solicitar propuesta de valoración de determinadas operaciones (art. 16.6). Para Villaverde Gómez⁶⁸², las ventajas de este tipo de acuerdos son numerosas, al fortalecer la seguridad jurídica y contribuir a la disminución de litigiosidad; asimismo, se evitan inspecciones costosas y trámites complejos necesarios para la determinación de los precios de mercado.
- ✓ Adaptación al Modelo Convenio OCDE en lo referente a supuestos de vinculación y métodos de determinación del valor normal de mercado.

Como crítica a esta regulación se puede señalar que, según el art. 16 del IS, solo se permitía el ajuste, como se ha señalado, cuando existiese un perjuicio recaudatorio neto para la Hacienda española o un diferimiento en la tributación, por tanto, no estaban permitidos los ajustes negativos, al suponer un menor ingreso o mayor gasto. Por ello, cuando la otra parte vinculada en su país de residencia debía valorar las transacciones de acuerdo con el principio de libre competencia, se podían originar problemas a las entidades españolas que no estaban obligadas a realizar dicha valoración. Esta situación tuvo un marcado carácter de medida antiabuso, ajeno a la interpretación que, de los ajustes por precios de transferencia, realizaba la OCDE.

Por otra parte, la mayoría de los países de la OCDE, establecían en ese momento la obligatoriedad de realizar las valoraciones a valor de mercado, por lo que la normativa española se alejaba de la práctica internacional, pudiéndose dar lugar a conflictos impositivos internacionales y problemas de doble imposición económica⁶⁸³. Por otra parte, según recogía el art. 16, únicamente la Administración estaba facultada para valorar los precios de transferencia a los precios de libre competencia, aunque la otra parte vinculada sí lo hubiese realizado; asimismo, tampoco se podían realizar ajustes fiscales extracontables para ajustar la valoración de acuerdo con el principio de plena competencia.

Esta forma de proceder tampoco se ajustaba a la establecida, a la fecha, en la mayoría de los países de la OCDE. Derivado de esta “especial regulación”, los ajustes

⁶⁸² Vid. Villaverde Gómez, Begoña. “Los pactos previos sobre valoración de operaciones entre entidades vinculadas”, contenido en AAVV, Estudios sobre el Impuesto de Sociedades, Editorial Comares, 1998, pág. 551.

⁶⁸³ Vid. Cordon Ezquerro, Teodoro. El artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades: análisis crítico y alternativas de reforma, op. cit., pág. 12.

por precios de transferencia, que podía realizar la Administración, no conllevaban sanciones en ningún caso, por diferencias de valoración, ya que no se le permitía a la propia empresa el corregir los valores convenidos. Sin embargo, en opinión de Sanz Gadea⁶⁸⁴, este sistema debe suscitar un menor número de controversias y, teniendo en cuenta la complejidad y dificultad de valoración de las distintas situaciones que se pudiesen plantear, la prudencia aconseja dejar en poder de la Administración tributaria la determinación y aplicación del valor normal de mercado.

4.5.2. Situación actual de las operaciones vinculadas.

En el TRLIS aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, se mantuvo inicialmente la misma redacción dada por la Ley 43/95, pero ha sido modificado, como consecuencia de la reforma mercantil, por la Ley 36/2006 y posteriormente por la Ley 16/2007. Para Albi⁶⁸⁵, un gran objetivo general en la reforma de la tributación empresarial, lo constituye la mejora de la competitividad de la economía española. Al encontrarnos inmersos en un proceso de internacionalización económica, hay que afrontar unos retos dentro del campo empresarial que se concretan, tanto en el objetivo de mejorar la capacidad de las empresas para defender sus mercados y ampliarlos a través de la exportación, como en la atracción, o mantenimiento, de las inversiones extranjeras. En este contexto, la regulación de las operaciones vinculadas constituye una pieza fundamental en el diseño de la política tributaria internacional. España, al formar parte de la Unión Europea y de la OCDE, compite con el resto de sus socios, por lo que habrá que tener en cuenta el ordenamiento comunitario, el de la OCDE y la política tributaria de los diferentes países con los que se compite. Por ello, el análisis de los

⁶⁸⁴ Vid. Sanz Gadea, E. Impuesto de Sociedades, Comentarios y casos prácticos, Centro de Estudios financieros, 2004, págs. 911-913. “Qué duda cabe de que un sistema de aplicación del valor normal de mercado que se supedita al ejercicio de una potestad reglada ha de suscitar menor número de controversias. Sin embargo, tal vez estas controversias sean más complejas, debido a la dificultad de concretar si se ha producido una menor tributación o un diferimiento de la misma en el conjunto de las partes vinculadas”, (pág. 911). ”Son tan complejas estas situaciones que el ajuste derivado de la aplicación del valor normal de mercado podría agravar la irregularidad fiscal, o incluso producirla, de manera tal que la prudencia habría aconsejado depositar en manos de la Administración Tributaria la determinación y aplicación del valor normal de mercado, en el ejercicio de una potestad, absolutamente reglada y de ejercicio obligado, para corregir irregularidades fiscales”, (pág. 913).

⁶⁸⁵ Vid. Albi Ibáñez, Emilio. Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial, , Instituto de Estudios Fiscales, Documento 30/02, 2001, pág. 23.

precios de transferencia debe realizarse siempre en el contexto de la competencia fiscal internacional en el que prima el principio de eficiencia económica.

La nueva regulación de las operaciones vinculadas ha sido introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas, siendo desarrollada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento de Impuesto sobre Sociedades aprobado por el RD 1777/2004. La exposición de motivos de la Ley 36/2006, destaca dos objetivos fundamentales de la misma:

1. Valoración de las operaciones vinculadas a precio de mercado, enlazando, por tanto, con el criterio contable existente en el registro de las cuentas anuales individuales. En todo caso, la Administración tributaria podría corregir dicho valor contable cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las partes vinculadas, con regulación de las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores.
2. Adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en concreto a las Directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia.

Así, la Ley 36/2006 modifica el art. 16.1 estableciendo la valoración de las partes vinculadas, al igual que en la mayoría de la normativa internacional, al valor de la libre competencia, “...las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia”. Por otra parte, el ajuste bilateral, queda garantizado en todos los casos “...la Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas”.

Desde la perspectiva contable, dada la relación existente, como se ha explicado, entre la normativa fiscal y contable, el PGC de 2007 presta una especial atención a las

partes vinculadas, reforzando en la Memoria las exigencias informativas sobre las mismas, a las que destina las Notas 23 y 12, según se trate del modelo normal o abreviado. Ello es debido a la gran relevancia de estas operaciones para poder conocer la verdadera imagen fiel de las relaciones económicas y financieras de una empresa. Por otra parte, el NPGC define en su Norma 13ª de elaboración de Cuentas Anuales los conceptos de empresa del grupo, asociada y multigrupo, desde la perspectiva de las Cuentas Anuales individuales; no obstante, remite al artículo 42 del C. de C., según la redacción dada por la Ley 16/2007, para establecer el concepto de control, determinante en el nuevo concepto de grupo de sociedades. El nuevo concepto de parte vinculada es recogido en la Norma 15ª de elaboración, donde se señala que *” una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre accionistas o partícipes, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra”*. A continuación señala qué se considera, en concreto, parte vinculada⁶⁸⁶.

Respecto a su valoración contable, en principio, el NPGC no establece ninguna particularidad al respecto, por lo que debe entenderse que estas operaciones, de forma general, se valoraran según establezcan las normas en función del tipo de operación que se realice, independientemente de la existencia o no de vinculación. Sin embargo, la Norma 21ª de registro y valoración del NPGC, que es de aplicación a operaciones entre empresas vinculadas, definidas en la Norma 13ª de elaboración de Cuentas Anuales, establece que las operaciones entre estas entidades se contabilizarán de acuerdo con las normas generales. No obstante, esta norma se completa con otras normas que establecen por una parte, que los activos, pasivos, ingresos y gastos, se contabilizarán por su valor razonable, aunque el valor convenido sea otro; y por otra que, si el precio convenido fuese diferente del valor razonable, la diferencia debe registrarse atendiendo a la

⁶⁸⁶ NPGC. Norma 15ª de elaboración de Cuenta anuales. Apartado 2:” *En cualquier caso, se considerarán partes vinculadas: a) Las empresas que tengan la consideración de empresas del grupo, asociada o multigrupo, b) Las personas físicas que posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la empresa, o en la entidad dominante de la misma...c) El personal clave de la compañía o de su dominante...d) Las empresas sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa. e) Las empresas que compartan algún consejero o directivo con la empresa...f) Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la empresa...g) Los planes de pensiones para los empleados de la propia empresa o de alguna otra que sea parte vinculada de ésta”*.

realidad económica; esta es una norma totalmente novedosa y un claro ejemplo de la prevalencia del fondo sobre la forma, consecuencia de la Ley 16/2007 de reforma mercantil.

Puede observarse, por otro lado, que la consideración de parte vinculada de la Norma 13ª de elaboración, no coincide exactamente con la definida en el art. 16 del TRLIS, pudiendo dar lugar a problemas de interpretación de valoración contable y fiscal de determinadas operaciones, y consiguientemente de ajustes por diferencias permanentes consecuencia de las distintas valoraciones contables y fiscales. Para el Gabinete Jurídico del CEF⁶⁸⁷, lo establecido en la Normas de registro y valoración 21ª, debe ser extensible para las operaciones entre la empresa y el empresario u otras personas físicas.

Para poder analizar el alcance de la reforma contable y su conexión con la reforma fiscal, en el caso de las operaciones vinculadas, se debe delimitar el ámbito de cada una de ellas y su interdependencia en el sentido que indica Cordón Ezquerro⁶⁸⁸:

1. Concepto de valor razonable contable versus valor de mercado fiscal (regla de valoración)
2. Realidad económica de la operación, mercantil y contable y ajuste secundario fiscal (regla de calificación).

Respecto a la regla de valoración, según la norma contable, en el momento inicial se registran las operaciones por el valor razonable, calculándose con carácter general con referencia a un valor de mercado fiable; por su parte, la norma fiscal se refiere al valor de mercado, ambos, claro está, referidos a operaciones entre partes independientes, por lo que en principio pueden ser coincidentes. Es más, las características del valor de mercado establecidas en el artículo 16.2 del RIS, se puede observar que se corresponden con las del valor razonable. El valor razonable es regulado por el artículo 38 bis.2 del Código de Comercio, de cuya lectura y comparación con la norma fiscal se pueden extraer tres situaciones y conclusiones distintas:

⁶⁸⁷ Vid. AAVV. Gabinete Jurídico del Centro del CEF, “Implicaciones fiscales de la reforma mercantil y del nuevo Plan General de Contabilidad”, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, n° 301, abril 2008, pág. 121.

⁶⁸⁸ Cfr. Cordón Ezquerro, T. “Valor de mercado y ajuste secundario en las operaciones vinculadas”, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, n° 312, marzo 2009, pág. 157.

- a) Existe un mercado fiable; valor razonable y de mercado pueden coincidir.
- b) No existe un mercado fiable, pero se pueden aplicar modelos y técnicas contables para su determinación; el resultado final puede ser similar o distinto al valor fiscal.
- c) No existe mercado fiable; no se puede calcular el valor razonable, por lo que al aplicar el valor de adquisición existe diferencia con el valor de mercado fiscal.

En resumen, se puede concluir señalando que las últimas modificaciones normativas, fiscales y contables, en el régimen de operaciones vinculadas, artículo 16 del TRLIS y Norma 21ª de registro y valoración del NPGC, han dado lugar a una valoración similar de estas operaciones, siempre que se identifique valor razonable con valor de mercado. En consecuencia, únicamente sería necesario hacer ajustes fiscales cuando el valor razonable y el valor de mercado no fuesen coincidentes.

En lo referente a la calificación, hay que señalar que, a pesar de que antes de la reforma contable, se aceptaba el valor convenido entre las partes vinculadas, el ICAC ha cuestionado la idoneidad de dicho precio para sustituirlo por un valor de mercado. En este sentido, se pueden ver las consultas del BOICAC, nº 48 de diciembre de 2001 y nº 64 de diciembre de 2005, donde se señala que en las operaciones entre partes vinculadas hay que analizar la operación en su conjunto, atendiendo preferentemente al fondo económico de la misma, independientemente de la forma jurídica.

A partir de la Ley 16/2007, se incorpora contablemente la prevalencia del fondo sobre la forma, estableciendo la NRV nº 21 del NPGC, que las diferencias entre el precio acordado y valor contable, como ya se ha dicho, se deberán registrar atendiendo a la realidad económica de la operación. Esta norma da lugar a una operación híbrida en la que la operación principal se registra inicialmente a su valor razonable y la operación secundaria según el fondo económico por la diferencia entre el valor razonable y el valor acordado⁶⁸⁹, no produciéndose por tanto ningún tipo de ajuste extracontable.

⁶⁸⁹ Este podría ser el caso de una venta entre una entidad y su socio en la que se realiza una venta por un valor inferior al valor razonable y se registra por este último. Esta situación da lugar a una operación híbrida en la que la diferencia entre el valor razonable y el valor acordado va a dar lugar a una calificación de la operación que podría ser un reparto de beneficios al socio.

Estas operaciones secundarias pueden tener como objetivo la prevención del fraude fiscal, pero no son utilizadas de modo general por las dificultades derivadas de su aplicación, así como del riesgo existente de doble imposición⁶⁹⁰. La regulación de estas operaciones en nuestro ordenamiento era ya aplicable antes de 2007, por el artículo 13 de la LGT de calificación de rentas, pero han sido objeto de una regulación expresa por el art. 20 “Subcapitalización” de la LIS. Finalmente, el Real Decreto 1793/2008, con objeto de adaptarlo al nuevo régimen de operaciones vinculadas contenidas en el comentado artículo 16 del IS, ha modificado el Reglamento del IS. Entre los temas abordados, es de mención la introducción del artículo 21 bis, el cual regula el ajuste secundario. El ajuste secundario surge como consecuencia de un ajuste primario de las operaciones realizadas entre dos personas o entidades vinculadas, siendo su objetivo la determinación del tratamiento fiscal correspondiente a las diferencias entre la base imponible y el resultado contable; en concreto, *este* será el que “*corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia*”. El estudio de la aplicación del ajuste secundario excede del contexto de este trabajo⁶⁹¹, aunque, queda claro que, en independientemente del tratamiento fiscal correspondiente, puede producir ajustes a la base imponible por diferencia permanentes derivadas de la calificación de la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido.

Para Alonso Carrillo⁶⁹², toda esta problemática establecida respecto a las operaciones vinculadas no tiene sentido cuando las sociedades vinculadas tributan a un mismo tipo proporcional, ya que los ajustes positivos a realizar en una sociedad se tienen que corresponder con un ajuste negativo en otra sociedad. Además, esta ha sido la postura del Tribunal Económico Administrativo Central en varias Resoluciones a

⁶⁹⁰ Los ajustes secundarios han sido objeto de debate dentro del seno de la OCDE, pudiéndose señalar países que no prevén su realización, como Irlanda, Reino Unido o Portugal; otros que sí la contemplan como Japón, EEUU, Cañada, Austria y Bélgica y otros que la contemplan únicamente en determinadas circunstancias como es el caso de Francia y Holanda, que la aplican en aquellos supuestos en los que se demuestre que ha habido intención de elusión fiscal.

⁶⁹¹ En relación al ajuste secundario puede consultarse:

- Cordon Ezquerro T. “Valor de mercado y ajuste secundario en la operaciones vinculadas”, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, nº 312, 2009, págs. 137- 196.
- Calderón Carrero, J.M y Martón Jiménez, A. “Los ajustes secundarios en la nueva regulación de las operaciones vinculadas”, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, nº 316, 2009, págs. 37-64.

⁶⁹² Vid. Alonso Carrillo, A. Tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios. Algunos casos particulares, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1996, pág. 87.

favor del ajuste bilateral. No obstante, la existencia de distintos tipos de impuestos, en función del tipo de sociedad vinculada, sería suficiente para comprender la existencia de la regulación de este tipo de operaciones (por ejemplo tipo general 32,5% (2007) 30% (2008), mutuas de seguros generales 25%, sociedades cooperativas fiscalmente protegidas 20% y para pequeñas y medianas empresas, la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 25 %)

4.6. Beneficios fiscales.

Con el término beneficios fiscales, en el sentido amplio de la palabra, se puede incluir un conjunto de ventajas fiscales que disminuyen el impuesto a pagar y que se derivan de distintos aspectos. Pueden practicarse sobre la base imponible y sobre la cuota.

Las posibles reducciones a practicar sobre la base imponible se han derivado de los siguientes conceptos:

- ✓ Reversión de los beneficios extraordinarios procedentes de la transmisión onerosa de elementos de inmovilizado material, inmaterial o determinadas participaciones de capital. Recogida en el artículo 21 de la Ley 43/95, fue derogada por la Ley 24/01; actualmente se encuentra regulada en el artículo 42 de la LIS como una deducción sobre la cuota.
- ✓ Reducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero, introducida por la Ley 6/2000 (art.29), en la Ley 43/1995 (art. 20 quater), fue derogada por la Ley 35/2006.
- ✓ Reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 LIS).
- ✓ Financiación y mantenimiento de la Obra social de Cajas de Ahorros (art. 24 de LIS).
- ✓ Compensaciones de bases imponibles negativas (art. 25 LIS) dentro de los quince años inmediatos y sucesivos; ya explicadas en el epígrafe 3, de este capítulo.

Las reducciones sobre la base imponible, a excepción de la compensación de bases imponible negativas, desde la perspectiva contable, se consideran diferencias permanentes negativas, es decir, disminuyen el importe a pagar, al disminuir la base imponible y no revierten posteriormente; por ello, es aplicable lo expuesto para tales diferencias en el epígrafe 2.1 de este capítulo y en el epígrafe 8.2.1 del capítulo II de este trabajo.

La norma segunda de la Resolución del ICAC de 1992, sobre algunos aspectos de la Norma de valoración 16ª del PGC de 1990, al igual que la Resolución de 1997, que derogó la primera, planteaba la posibilidad de periodificar el gasto devengado cuando se veía minorado por una diferencia permanente⁶⁹³. En los casos en que se optase por la periodificación, se utilizaba una cuenta del subgrupo “Ingresos a distribuir en varios ejercicios”, debiendo realizar la imputación a resultados, correlacionando la reducción con la depreciación del activo que motivó la diferencia permanente; asimismo, se informaría en la memoria sobre los criterios empleados en la periodificación.

Con el NPGC, a pesar de la desaparición de los ingresos a distribuir, se permite, como ya se ha mencionado, la periodificación de las diferencias permanentes, utilizándose para tal fin cuentas con imputación directa al patrimonio neto y con una problemática contable similar a las deducciones en la cuota del impuesto como a continuación se muestra.

Las deducciones o bonificaciones sobre la cuota en el IS, constituyen ventajas fiscales que minoran directamente el importe a pagar. Su naturaleza es muy diversa, pudiendo deberse a motivos técnicos, como la deducción para evitar la doble imposición, interna o internacional, que es necesaria para hacer más neutral el impuesto, o, a motivos de política económica, como pueden ser la inversión o creación de empleo. El Impuesto de Sociedades es utilizado con frecuencia como instrumento de política económica, introduciendo, junto con el IRPF, importantes efectos en las decisiones

⁶⁹³ Este era el caso en concreto de las plusvalías derivadas de la venta de inmovilizado que, cumpliendo los requisitos establecidos en el art. 146 del Reglamento del IS de 1982, podían gozar de exención fiscal. La Ley 43/1995, en su artículo 21, reguló igualmente la reinversión de beneficios extraordinarios, aunque fue posteriormente derogado por la Ley 24/2001.

económicas de los contribuyentes; por ello, estas medidas son incompatibles con el principio de neutralidad y deben ser utilizadas con prudencia⁶⁹⁴.

Actualmente, se recogen las siguientes deducciones o bonificaciones sobre la cuota:

- ✓ Deducción para evitar la doble imposición interna (art. 30 LIS).
- ✓ Deducción para evitar la doble imposición internacional (art. 31 y 32 LIS).
- ✓ Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (art. 33 LIS).
- ✓ Bonificación por actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales (art. 34 LIS).
- ✓ Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (art. 35 LIS). Para la aplicación de esta deducción se requiere que los gastos de I+D o de innovación tecnológica, que a efectos fiscales son los mismos que a efectos contables, cumplan los siguientes requisitos: estén directamente relacionados con dichas actividades, se apliquen efectivamente a su realización, y se refieran a proyectos individualmente especificados. Por otra parte, en los supuestos en los que existieran subvenciones destinadas al desarrollo de este tipo de actividades, se establece que la base de la deducción habrá de minorarse en el 65% de las mismas, cuando hubieran sido imputadas como ingreso en el periodo impositivo.
- ✓ Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación (art. 36 LIS)⁶⁹⁵. Sólo resultará aplicable a las entidades que tengan la condición de empresas de reducida dimensión. La base para la deducción se encuentra formada por el importe de las inversiones y gastos del periodo relacionados con las actividades a las que se refiere esta deducción, una vez deducida la parte de la inversión o del gasto financiada con subvenciones.
- ✓ Deducción a la exportación (art. 37 LIS)⁶⁹⁶, derivada de inversiones en elementos del inmovilizado material que se materialicen en la creación de

⁶⁹⁴ Vid. Malvárez Pascual L.A. y Martín Zamora M^a P.. El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General, Ediciones Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1990, págs. 762-764.

⁶⁹⁵ Derogado, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011, por Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

⁶⁹⁶ Derogado parcialmente por la Ley 35/2006, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.

sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como la adquisición de participaciones de sociedades en el extranjero o la constitución de sociedades filiales fuera del territorio nacional (elementos del inmovilizado financiero), siempre que la inversión realizada esté directamente relacionada con la actividad exportadora de bienes y servicios o con la contratación de servicios turísticos en España.

- ✓ Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores (art. 38 LIS)⁶⁹⁷.
- ✓ Deducciones por inversiones medioambientales (art. 39 LIS)⁶⁹⁸.
- ✓ Deducción por gastos en formación profesional (art. 40 LIS)⁶⁹⁹.
- ✓ Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos (art. 41 LIS).
- ✓ Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42 LIS). Es objeto de estudio en el epígrafe siguiente.
- ✓ Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial, a planes de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad (art. 43 LIS)⁷⁰⁰.

Las deducciones comprendidas en los artículos 35 al 43, se practicarán una vez realizadas las deducciones de los artículos anteriores, pudiendo aplicarse los importes no deducidos en los diez próximos años, a excepción de las deducciones de los artículos 35 y 36 en los que el plazo se amplía a quince años. Asimismo, se encuentran sujetas a las limitaciones recogidas en el art. 44 de la LIS. Es de señalar que con la reforma fiscal derivada de la Ley 35/2006, se ha producido una reducción progresiva de los tipos de gravamen que va acompañada de una supresión gradual de la mayoría de las deducciones existentes.

⁶⁹⁷ Derogado parcialmente por la Ley 35/2006, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.

⁶⁹⁸ Derogado, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011, por Ley 35/2006.

⁶⁹⁹ Ídem.

⁷⁰⁰ Ídem.

La Norma de valoración 16ª, del PGC de 1990 establecía que las deducciones o bonificaciones de la cuota se consideraban como una disminución del impuesto devengado por lo que disminuían, o aumentaban en caso de pérdidas, el gasto contable por impuesto. No obstante, se permitía como criterio alternativo su consideración como ingreso, pudiendo ser objeto de periodificación con criterios razonables; a ellas se dedica la norma tercera de la Resolución del ICAC de 1992 y posteriormente, en los mismos términos, la Resolución de 1997.

En resumen, para registrar contablemente las deducciones y bonificaciones en la cuenta que implican un menor impuesto a pagar, se podía:

- a) Disminuir el gasto devengado. Opción más adecuada si se aplicaba íntegramente en el ejercicio.
- b) Considerarlas ingresos del ejercicio según establecía el PGC de 1990, en cuyo caso no se reduce el gasto por impuesto.
- c) Periodificarlas con un criterio razonable, según establecía la Norma 16ª del PGC de 1990, desarrollada por la norma tercera de la Resolución del ICAC.

La consideración como ingreso del ejercicio, según se deduce de la lectura de la Resolución del ICAC, parece establecer que únicamente puede realizarse con abono a una cuenta de “Ingresos a distribuir en varios ejercicios”. No obstante, como señala Omeñaca⁷⁰¹, defender esta postura implicaría que las Resoluciones del ICAC pueden derogar lo establecido en el PGC, hecho que no es cierto, ya que estas Resoluciones desarrollan las normas del PGC pero no las derogan. El PGC dice textualmente “...*se podrán considerar como ingresos las deducciones y bonificaciones en la cuota...*”, por ello, esta posibilidad de registro es igualmente válida, porque así lo permitía el PGC de 1990.

Consecuencia de la modificación del régimen tributario aplicable a la reinversión de beneficios extraordinarios por la Ley 24/2001 de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se aprobó, el 15 de marzo de 2002, una nueva Resolución del ICAC, que modificó en parte a la de 1997, incorporando un nuevo

⁷⁰¹ Vid. Omeñaca García, Jesús. Las Resoluciones del ICAC sobre Contabilidad, Ediciones Deusto, Bilbao, 1994, págs. 266-267.

tratamiento contable para las deducciones y bonificaciones, al que nos referiremos en el epígrafe 4.7.1.

Con el NPGC desaparece el subgrupo de “Ingresos a distribuir en varios ejercicios”, modificándose el tratamiento contable de la periodificación de estas ventajas fiscales. No obstante, el NPGC 2007 coincide con el PGC de 1990, al establecer la NRV 13ª que las deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza de subvención (aquellas que han sido motivadas por activos depreciables), *se puedan* registrar como un ingreso a distribuir en varios ejercicios⁷⁰².

Para Álvarez y García-Olmedo⁷⁰³, hay que distinguir entre deducciones por motivos técnicos y deducciones con naturaleza de subvenciones. Así, en el primer caso, es lógico deducir el importe del gasto devengado y disminuir el impuesto corriente. Sin embargo, cuando la deducción tiene una naturaleza similar a una subvención, en coherencia con el resto de las ayudas públicas, en las que se le exige a la empresa el cumplimiento de unos requisitos durante varios ejercicios, es lógico que la imputación se realice igualmente en varios ejercicios y en su opinión, para estos casos está previsto lo establecido en NRV 13ª.

Hay que señalar que en el NPGC únicamente se hace alusión a las diferencias permanentes y a las deducciones y bonificaciones en el referido apartado 4, de la NRV 13ª, por lo que habrá que acudir a las Resoluciones del ICAC de 1997 y de 2002, donde se establece la posibilidad de periodificar estos ingresos fiscales. No hay que olvidar que las Resoluciones del ICAC siguen siendo válidas en materia contable en todo lo que no contravenga a la nueva regulación.

El tratamiento contable de la periodificación de las diferencias permanentes y deducciones en la cuota según el PGC de 1990 y el NPGC se puede ver en el siguiente cuadro:

⁷⁰² Norma de registro y valoración 13ª del NPGC: “*Aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, se podrán registrar de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de esta norma y en la norma relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos (norma 18ª)*”.

⁷⁰³ Vid. Álvarez Melcón S. y García- Olmedo R. Contabilidad y Fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA, Ediciones Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2009, págs. 187-188.

CUADRO XXXX. Tratamiento contable de la periodificación de las diferencias permanentes y deducciones en la cuota según el PGC de 1990 y el NPGC.

	PGC 1990	PGC 2007
CUENTAS A UTILIZAR	137. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.	1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.
	138. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios.	1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios.
CONTRAPARTIDA	Exclusivamente: 630. Impuesto sobre beneficios.	834. Ingresos fiscales por diferencias permanentes. 835. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones.
		836. Transferencia de diferencias permanentes. 837. Transferencia de deducciones y bonificaciones.
		Las cuentas anteriores, se reconocen inicialmente con cargo o abono a impuesto diferido. Al cierre se cargarán o abonarán según corresponda, a las cuentas 1370 y 1371.

Realizada la comparación, se puede observar que, a pesar de haber cambiado el tratamiento contable, la codificación de las cuentas utilizadas en la periodificación es prácticamente la misma. Es decir, la denominación del subgrupo 13 del PGC de 1990, “Ingresos a distribuir en varios ejercicios”, ha sido sustituida por “Subvenciones, donaciones y ajustes por cambios de valor”, el cual recoge gastos e ingresos que se imputan directamente a patrimonio neto hasta su definitiva imputación a resultados.

En definitiva, se trata de una distribución de ingresos en varios ejercicios con un nuevo tratamiento contable. La novedad del método se encuentra en que los importes de las cuentas 1370 y 1371 van a pertenecer al patrimonio neto desde su registro, aunque no forman parte de los fondos propios hasta su imputación a resultados. Asimismo, que con el NPGC, por la compensación del menor gasto devengado, derivado de la

deducción o bonificación periodificable, se reconoce un gasto por impuesto diferido. El efecto de este reconocimiento es anular contablemente la ventaja fiscal, en ese momento. Posteriormente con el traslado a resultados de las cuentas 1370 y 1371, la ventaja fiscal disminuirá el gasto total por impuesto devengado.

Por último, señalar que no hay que confundir la periodificación de una deducción de la cuota por motivos de criterios de registro, con una deducción en la cuota en varios ejercicios, normalmente por insuficiencia de cuota. En este último caso, se va a producir un activo por impuesto diferido que se eliminará en ejercicios sucesivos, a medida que se compense la deducción o bonificación pendiente. Estos aspectos fueron tratados por la Resolución del ICAC de 2002, en los apartados 9 y 10, en los cuales se recogía que estos créditos serían objeto de contabilización, si realizada la actividad que los producía, una estimación razonable de la evolución de la empresa indicaba que podrían ser objeto de aplicación futura.

4.6.1. Beneficios fiscales relacionados con la inversión: la reinversión de beneficios extraordinarios.

De las deducciones contempladas en la normativa fiscal, las relacionadas con la inversión empresarial son las más significativas, por la importancia que han tenido y tienen como instrumento de política económica y por los distintos lugares que ha ocupado en la liquidación del impuesto. Asimismo, se puede observar la importancia de la relación entre contabilidad y fiscalidad, en esta materia, debido fundamentalmente al servicio prestado por la contabilidad a la fiscalidad como instrumento de control, especialmente, en una época en la que el PGC no era obligatorio con carácter general.

Con objeto de influir en la inversión privada, la Ley 61/78 del IS, introdujo diversos aspectos de apoyo a la inversión empresarial que fueron desarrollados por el Real Decreto 3.061/1979, de 29 de diciembre, el cual, entre otras cuestiones, reguló el régimen fiscal de la inversión empresarial, refiriéndose a tres supuestos en concreto:

- a) Deducción en la cuota por inversiones: régimen general. Se encontraba regulada en el art. 41 y siguientes y se refería a activos fijos nuevos. Para poder gozar del beneficio fiscal, según establecía el art. 64 del RD, los bienes afectos a la deducción por inversiones debían figurar en la contabilidad principal y en la auxiliar, debidamente detallados.
- b) Deducción por inversiones en régimen de arrendamiento financiero. Como requisito especial, como ya se ha comentado en el epígrafe 4.2, de este capítulo, se exigía en el art. 47 que el arrendatario reflejara adecuadamente el compromiso de ejercitar la opción de compra.
- c) Exención por reinversión de incrementos patrimoniales derivados de la transmisión de elementos materiales de activo fijo necesarios para la actividad. Quedaba condicionada a la reinversión regulada en el art. 32 del RD, debiendo aparecer en la contabilidad claramente identificados. Igualmente, el art. 34 exigía que los bienes debían permanecer en los inventarios de la empresa hasta su total amortización o pérdida. Por otra parte, para aquellas empresas que retrasasen la reinversión hasta un máximo de cuatro años, se les añadía un nuevo requisito contable, consistente en reflejar a través de cuentas de orden los compromisos de reinversión adquiridos (art. 38 RD). Por último, se consideraba igualmente reinversión, la inversión realizada dentro del año anterior a la fecha de la transmisión, reflejándose igualmente este hecho con las oportunas cuentas de orden.

Con la Ley 43/1995 del IS, la reinversión por beneficios extraordinarios, se recogió en el artículo 21 de la Ley⁷⁰⁴, estableciendo que las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de ciertos elementos patrimoniales, una vez corregidas por la depreciación monetaria, no se integrarían en la base imponible del año de la transmisión, sino en la de años posteriores, siempre que se cumpliesen determinados

⁷⁰⁴ Ley 43/1995. Reinversión de beneficios extraordinarios. Art.21.1 “No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 % sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores”.

requisitos⁷⁰⁵. En la anterior legislación, como se ha visto, las operaciones de reinversión daban lugar a la exención de los beneficios extraordinarios derivados de la transmisión realizada, lo que ocasionaba una diferencia permanente que disminuía el gasto devengado y que podía ser periodificada; esta exención, con la Ley 43/1995, se mantuvo para las empresas de reducida dimensión. No obstante, con carácter general, las operaciones de reinversión ocasionaban, en el año de la transmisión, una diferencia temporal entre el resultado contable y la base imponible del impuesto, que revertiría en futuros ejercicios a medida que se incorporase la renta obtenida a la base imponible del impuesto. La diferencia temporal surgía como consecuencia del diferimiento en la integración en la base imponible del beneficio extraordinario.

El artículo 21 de la LIS, fue derogado por la Ley 24/2001⁷⁰⁶, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2002, y sustituido por el artículo 36 ter en el que se recogía una deducción en la cuota íntegra por reinversión de beneficios extraordinarios. No obstante, la disposición transitoria tercera mantuvo el régimen tributario previsto en la norma derogada, para las rentas que se acogieron en su día a dicha reinversión, aun cuando la misma y los demás requisitos se produjesen materialmente en periodos impositivos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2002. No obstante, cuando la reinversión se hubiera producido en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2002, el sujeto pasivo podía optar por aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios recogida en el nuevo artículo 36 incorporado por la Ley 24/2001⁷⁰⁷.

Debido al nuevo régimen tributario aplicable a la reinversión de beneficios extraordinarios, la Resolución del ICAC de 15 de marzo de 2002, modificó parcialmente la Resolución de 1997, suponiendo un avance normativo en cuanto al

⁷⁰⁵ Ley 43/1995. Reinversión de beneficios extraordinarios. Art.21.3.” *El importe de la renta no integrada en la base imponible se sumará a la misma por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del periodo impositivo en que venció el plazo al que se refiere el apartado 1, o, tratándose de bienes amortizables, en los periodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión, a elección del sujeto pasivo”.*

⁷⁰⁶ Ley 24/2001 de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, artículo 5 de la Disposición derogatoria única.

⁷⁰⁷ Artículo 36 ter. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. “1. *Deducción en la cuota íntegra. Se deducirá de la cuota íntegra el 17 % del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente, e integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 127 bis de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y con los requisitos de este artículo”.*

registro contable de las deducciones y bonificaciones en el Impuesto de Sociedades. La nueva interpretación del registro del Impuesto sobre Sociedades, se realizó en sintonía con el tratamiento contable que la NIC 12 establecía para estas operaciones. La aplicación del principio de prudencia, que supuso que los activos derivados de impuestos anticipados y de créditos por compensación de bases imponibles negativas, sólo se contabilizarán si su realización o compensación futura estaba razonablemente asegurada, se extendió al registro de los créditos derivados de las deducciones y bonificaciones; para ello, se incluyeron dos nuevos puntos, 12 y 13 en la Resolución de 1997, los cuales incorporaban el tratamiento de las deducciones y bonificaciones. En concreto, para la contabilización del activo surgido, se exigió que la empresa estuviera en condiciones, desde una perspectiva económica racional, de realizar las inversiones correspondientes en el plazo establecido en la norma fiscal, debiéndose informar en la memoria sobre las circunstancias que permitiesen evidenciar la realización de dichas inversiones, entre otra información.

La norma tercera de la Resolución de 1997, también fue modificada por la Resolución de 2002, en el sentido de considerar en el cálculo del gasto por impuesto sobre beneficios, todas las deducciones y bonificaciones del período, tanto las aplicadas como las pendientes de aplicación a efectos fiscales, siempre y cuando dicho reconocimiento fuese compatible con el principio de prudencia. Esta nueva interpretación dio lugar, en su caso, a considerar el reconocimiento de los correspondientes créditos fiscales. Hay que tener en cuenta que, aunque las bonificaciones no son objeto de aplicación a ejercicios futuros, en la Resolución se emplea con carácter general el término deducciones y bonificaciones.

Actualmente, la Ley 4/2004 regula en el art. 42 la reinversión de beneficios extraordinarios como una deducción sobre la cuota consistente, con carácter general⁷⁰⁸, en el 12% del importe de las rentas positivas obtenidas por la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres anteriores a la transmisión, así como del financiero

⁷⁰⁸ Esta deducción será del 7%, del 2% o del 17% cuando la base imponible tribute a los tipos del 25%, del 20% o del 35%, respectivamente.

siempre que se cumplan determinados requisitos⁷⁰⁹. El importe de la transmisión deberá ser reinvertido en bienes del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, afectos a la actividad económica, o en valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de entidades.

La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo, entendiéndose efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice; la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en que se efectúe la reinversión, excepto cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, en cuyo caso se practicará en la del periodo impositivo en el que se efectúe dicha transmisión. Hay que señalar que se excluirán de la base de la deducción las pérdidas por deterioro fiscalmente deducibles y las cantidades aplicadas a la libertad de amortización. Asimismo, también se excluyen, cuando se trate de un arrendamiento financiero, las cantidades destinadas a la recuperación del coste del bien fiscalmente deducible.

La redacción inicial del artículo 42 se modificó por la Ley 35/2006, la cual redujo significativamente el ámbito de aplicación de la deducción, que anteriormente se extendía a la mayoría de las plusvalías. Por último, el artículo 42, ha sido modificado por la Ley 16/2007, la cual da una nueva redacción al régimen de deducción por reinversión, con el objeto de permitir que las desinversiones e inversiones en valores representativos de entidades con un marcado carácter empresarial puedan aplicar este incentivo y no se vean discriminadas por el tipo de actividad desarrollada por la sociedad.

En resumen, contablemente el reconocimiento de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios se registrará según lo establecido en la NRV 13ª del NPGC y en la Resolución del ICAC de 1997, con las modificaciones realizadas por la

⁷⁰⁹ La anterior redacción del artículo 42 exigía, con un criterio más rígido que estos activos debían haber estado en funcionamiento el último año inmediato anterior a la transmisión.

Resolución de 2002, pudiéndose plantear las siguientes situaciones, en función de lo establecido en el art. 42.6 de la Ley del IS⁷¹⁰:

- a) Reinversión realizada en el mismo periodo impositivo en que se realiza la transmisión. En este caso la deducción por reinversión minora el gasto contable por impuesto corriente y a su vez el importe de la cuota a pagar. Paralelamente, se aumenta el gasto por impuesto diferido por el importe deducido y se registra el ingreso fiscal a periodificar. A final de ejercicio se traslada a resultado la parte correspondiente de la ventaja fiscal en función de la fecha de la reinversión.
- b) Reinversión realizada en periodo posterior al periodo impositivo en que se realiza la transmisión. Contablemente no dará lugar el registro de la deducción hasta que la reinversión, según el principio de prudencia, esté suficientemente asegurada, en los términos establecidos por la Resolución de 2002; en ese momento la problemática contable será similar al apartado a).
- c) Reinversión realizada antes de la transmisión. Teniendo en cuenta que la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúe la transmisión, no pudiendo superar el periodo de un año, los efectos contables de la deducción, por el principio de prudencia, se diferirán hasta ese momento.

En conclusión, independientemente de las tres posibles situaciones que se pueden presentar, teniendo en cuenta el principio de prudencia, mientras reinversión y transmisión no estén realizadas o en su caso aseguradas, no se registrará contablemente el efecto de la deducción por reinversión.

⁷¹⁰ Ley 4/2004. Artículo 42.6.” *La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión*”.

5. RECAPITULACIÓN.

Las diferencias entre contabilidad y fiscalidad, en el Impuesto sobre Sociedades, tal como se configuran actualmente, tienen su origen en el apartado 3 del artículo 10 de la Ley 43/1995 del IS, a través del cual, la base imponible se identifica con el resultado contable, con las excepciones de *calificación, valoración e imputación temporal* recogidas en la normativa fiscal, responsables de la existencia de ajustes en la base imponible.

Desde que existen normas contables que determinan el resultado empresarial, la magnitud utilizada para la determinación de la deuda tributaria por IS, no ha sido coincidente con la derivada de la contabilidad por diversos motivos. La evolución de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad a lo largo de los años, como se ha podido observar en los capítulos anteriores, ha pasado de una injerencia de la fiscalidad en la contabilidad, a una situación de autonomía de la contabilidad respecto de la norma fiscal, como queda reflejado en el preámbulo de la Ley 16/2007. El modelo fiscal, consecuencia de la Ley de Reforma Tributaria de 1920, mediante el cual la contabilidad se encontraba subordinada a la fiscalidad, se impuso durante 75 años; no obstante, en la Ley 61/1978 se podía observar una remisión subsidiaria a las normas contables. La aprobación, a través del Real Decreto 1643/1990, del PGC, consecuencia de la Ley 19/89 de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE, proclama la independencia de la contabilidad de las normas fiscales, quedando derogadas las disposiciones sobre registro contable contenidas en el Reglamento del Impuesto de Sociedades, que fuesen incompatibles con la nueva norma contable, a excepción de las normas fiscales sobre *calificación, valoración e imputación temporal*.

La reforma operada a través de la Ley 16/2007, que ha dado lugar al NPGC ha mantenido el modelo de determinación de la base imponible, con las mismas excepciones sobre los aspectos mencionados, aunque incorporando o eliminando algunas situaciones concretas de las mismas, derivadas en determinados casos de la pretendida neutralidad fiscal de la reforma contable.

Imputación, calificación y valoración son, pues, los tres aspectos sobre los que recaen los ajustes extracontables.

Respecto a la imputación, fiscalmente se aplica como regla general el principio contable del devengo; esto no implica que la norma fiscal asuma la norma contable, sino que decide establecer su propio criterio, con sus excepciones, aunque este coincida con el criterio general de la norma contable. Este hecho supone una importante limitación al artículo 10.3 y va a dar lugar a un gran número de ajuste fiscales derivados fundamentalmente de operaciones de amortizaciones, deterioros y provisiones. Con ello el legislador pretende dos objetivos fundamentalmente, utilizar las excepciones al principio del devengo como medida de política económica (amortización acelerada) y por otra, evitar que con el objeto de conseguir la *imagen fiel* de su patrimonio, situación financiera o resultado la empresa, pueda utilizar criterios de imputación distintos a los previstos en la Ley.

El principio de calificación nació con objeto de que la formalidad contable no prevaleciese sobre la verdadera naturaleza de las operaciones, ya que la incorporación de la normativa contable a la Ley del IS puede tener repercusiones de tipo fiscal. Así, en los casos en que la legislación mercantil o contable conceda una cierta libertad o flexibilidad, la Administración comprobará si el sujeto pasivo ha actuado dentro de los márgenes previstos; igualmente son de consideración las distintas actuaciones derivadas de la denominada *contabilidad creativa*. Ello no va a suponer ningún efecto sobre las relaciones mercantiles, en todo caso afectará únicamente a la determinación de la base imponible. De la aplicación de este principio se van a derivar ajustes fiscales en materia fundamentalmente de deterioros y amortizaciones. Otras aplicaciones del principio de calificación se pueden encontrar en descubrimientos de hechos ocultados, incumplimiento de la normativa contable o la existencia de dudas y lagunas en el ámbito contable.

Respecto a los distintos criterios de valoración, fiscal y contable, la normativa fiscal pretende regular aquellas situaciones en las que la norma contable admite varias opciones o permite cierto grado de subjetividad; este es el caso, entre otros, de las operaciones vinculadas.

En definitiva, los posibles ajustes a practicar sobre el resultado contable para hallar la base imponible, derivados de los aspectos anteriormente referidos y clasificados en función de su repercusión contable, se derivan de estos conceptos:

- A) Diferencias permanentes, las cuales, no dan lugar a registro contable, a excepción de su posible periodificación. Se derivan de diferencias entre criterios fiscales y contables en materia de calificación y valoración y que tienen un carácter indefinido. Igualmente, poseen esta condición los créditos fiscales derivados de diferentes criterios de imputación que, según el principio prudencia no son objeto de reconocimiento contable.
- B) Diferencias temporarias, que representan divergencias existentes entre el importe en libros de un activo o un pasivo exigible, y el valor que constituye la base fiscal de los mismos, pudiéndose derivar de: ajustes temporales, de ingresos y gastos imputados directamente a patrimonio neto, de la combinación de negocios y del reconocimiento inicial de un elemento que no proceda de una combinación de negocios. En definitiva, se derivan de distintos criterios de imputación contable y fiscal.

Asimismo, la compensación de pérdidas fiscales derivadas de ejercicios anteriores que todavía no han sido objeto de deducción fiscal, y la compensación de créditos no utilizados, derivados de ejercicios anteriores, van a producir ajustes al resultado para determinar la base imponible.

Desde un punto de vista fiscal, lo único que interesa es el impuesto a pagar, es decir los incrementos y disminuciones fiscales en la base imponible. El hecho de que estos ajustes puedan ser objeto de clasificación, registro contable o reversión, es una cuestión que únicamente interesa a la contabilidad con el único fin de mejorar la representación contable de la situación fiscal. Es decir, fiscalmente se puede decir que, independientemente del tratamiento contable que da lugar a la diferencia, la base imponible se determina de la siguiente forma:

Base imponible: resultado contable + gastos contables no deducibles + ingresos computables no contabilizados – gastos deducibles no contabilizados – ingresos contables no computables – compensación de bases imponibles negativas – compensación de créditos fiscales.

Sin ánimo de ser exhaustivos, en el cuadro siguiente se recogen las principales situaciones que dan lugar a diferencias entre contabilidad y fiscalidad:

CUADRO XXXXI. Perspectiva contable, con carácter general, de las diferencias entre contabilidad y fiscalidad

Normativa fiscal LIS

A. Diferencias permanentes	✓ Gastos contables que no son considerados fiscalmente deducibles.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Retribución de fondos propios. ✓ Impuesto de sociedades. ✓ Multas, sanciones, pérdidas en el juego, donativos. ✓ Gastos imputables a rentas exentas. ✓ Depreciación de participación con dividendos exenta. 	[Art. 14.1 Art. 122 Art. 21.4]
	✓ Gastos fiscales que no se registran como gastos contables.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Operaciones vinculadas. ✓ Gastos de constitución y ampliación de capital. ✓ Diferencias de valoración en enajenación inmovilizado 	[Art. 16 y 18 Art. 19.3 Art. 15.9]
	✓ Ingresos contables que no se computan como ingresos fiscales.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Impuesto de sociedades. ✓ Subvenciones. ✓ Rentas obtenidas en el extranjero ó de entidades no residentes. 	[Art. 14.1 Art. 13.5, 17.6 y otros Art. 21.1 y 22]
	✓ Ingresos fiscales que no se han registrado como ingresos contables.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Operaciones vinculadas y similares. ✓ Impuestos pagados en el extranjero. 	[Art. 16, 17 y 18 LIS Art. 31 y 32 LIS]
B. Diferencias temporarias	• Derivadas de diferencias temporales.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Amortizaciones. ✓ Deterioro de elementos patrimoniales. ✓ Provisiones. 	[Art. 11 Art. 12 Art. 13]
	• Ingreso y gastos imputados a patrimonio neto.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Subvenciones, donaciones y legados. ✓ Ajustes a valor razonable. 	[Art. 15.3 y 19.8 Art 15.1]
	• No derivadas de diferencias temporales.	<ul style="list-style-type: none"> • Combinación de negocios. ⇒ Valor fiscal de un elemento superior al valor contable. ⇒ • Reconocimiento inicial de un elemento que no proceda de una combinación de negocios. ⇒ Permuta no comercial. ⇒ 	Art. 15.2 y 15.3 Art. 15.2
C. Compensación de pérdidas y créditos fiscales.			⇒ Art. 25.

Como aspectos más relevantes de las diferencias entre contabilidad y fiscalidad han sido objeto de estudio las amortizaciones, las provisiones (pérdidas de valor), las operaciones vinculadas, el fondo de comercio y los beneficios fiscales. Sus características más significativas son:

- Amortizaciones, utilizadas como motivos de política económica, para estimular la inversión a través de los regímenes de libertad de amortización y amortización fiscal, han constituido y constituyen uno de las causas fundamentales de ajustes extracontables derivados de distintos criterios de imputación fiscal y contable.
- Régimen de arrendamiento financiero, el cual constituye una especialidad dentro de los supuestos de amortización acelerada.
- Pérdidas de valor, aspecto de goza de una importante flexibilidad contable, es objeto de una regulación específica por la normativa fiscal consistente fundamentalmente en el establecimiento de unos requisitos o límites; en caso contrario, se admite la norma contable. No obstante, el carácter de pérdida reversible que tienen las pérdidas por deterioro, van a justificar el poder considerar las diferencias entre criterios fiscales y contables como diferencias temporales, ya que, independientemente de que la pérdida se produzca o no, la reversión del deterioro va a producir otro ajuste en la base imponible, que anulará el ajuste realizado en el momento del reconocimiento de la pérdida.
- Fondo de comercio. Su amortización ha sido objeto de importantes y continuos cambios, pasando de ser una partida inicialmente amortizable contablemente, aunque fiscalmente no se consideraba gasto deducible (diferencia permanente positiva), a ser amortizable fiscalmente, normalmente en importe superior al contable (diferencia temporal) y actualmente a no ser amortizado contablemente, pero sí deducible fiscalmente (diferencia permanente negativa).
- Operaciones vinculadas. Su régimen se creó con el objeto de evitar la transferencia de bases imponibles entre los sujetos pasivos afectados por la vinculación con el objeto de disminuir su carga tributaria global. Así, la Ley 61/78, sin discutir la realidad de las operaciones pactadas, establecía que su

valoración a efectos fiscales debe ser el precio de mercado. En este caso, los ajustes fiscales derivados de operaciones vinculadas han tenido como objetivo principal para la Administración, la eliminación del fraude fiscal. Con las últimas modificaciones normativas, fiscales y contables, en este régimen (art.16 TRLIS y NRV 21ª) se ha producido un acercamiento en la valoración de estas operaciones, siempre que se identifique valor razonable con valor de mercado.

- Beneficios fiscales, utilizados, al igual que las amortizaciones, como motivos de política económica, han sido y son objeto de continuos cambios. La reforma fiscal derivada de la Ley 35/2006 que establece una reducción progresiva de los tipos de gravamen, ha previsto una supresión gradual de la mayoría de las deducciones existentes. Destacan, las relacionadas con la inversión empresarial, por la importancia que han tenido y tienen como instrumento de política económica, y por los distintos lugares que ha ocupado en la liquidación del impuesto; en concreto, han pasado de ser bonificaciones en la base imponible (diferencias permanentes), a deducciones en la cuota, con la consiguiente posibilidad de periodificación.

En conclusión, el procedimiento de determinación de la base imponible surgido a partir de la Ley 43/95, constituyó un avance importante para las relaciones entre contabilidad y fiscalidad, así como una mejora significativa en lo que se refiere a la simplificación de la gestión del impuesto para la empresa. La norma fiscal, por su parte, interviene en el resultado contable al establecer criterios distintos a los contables o precisar criterios contables que cuentan con diversas posibilidades. De la evolución de la regulación fiscal de estos aspectos, desde la aprobación de la Ley 43/1995, se ha podido observar, por una parte, una disminución de las diferencias permanentes positivas, derivadas de una mayor flexibilidad en la aceptación de gastos por la norma fiscal; y por otra parte, un aumento de las diferencias permanentes negativas, que se ha visto compensado con la disminución de incentivos fiscales. Respecto a las diferencias temporales, las derivadas de criterios de política económica como pueden ser la amortización acelerada o la libertad de amortización, van a seguir existiendo mientras

persistan los determinados comportamientos del contribuyente que se quieren conseguir con estas medidas.

Finalmente, la reforma contable y, consiguiente implicación fiscal, ha tenido un papel importante en el estudio de los ajustes extracontables. Al margen de los producidos como consecuencia de la primera implantación de las nuevas normas, y a pesar de haberse conservado el modelo de determinación de la base imponible, la fiscalidad se ha separado de la contabilidad al establecerse la deducibilidad fiscal de dos partidas tan importante como son el fondo de comercio y el deterioro de la participación sobre entidades del grupo, multigrupo y asociadas, sin estar reconocidas contablemente; y ello, en aras a la pretendida neutralidad fiscal de la reforma contable. No obstante, ha sido importante el acercamiento entre normas fiscales y contables en materia de operaciones vinculadas.

CAPITULO QUINTO

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES.

El problema de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad, existente ya en la Tarifa III de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria de 1900, ha merecido una atención no sólo de la doctrina científica, sino también del legislador, como se muestra en la exposición de motivos del Reglamento del IS de 1982. La necesidad de una aproximación entre ambas normas queda patente en la Ley 43/1995, siendo uno de sus objetivos, así como en las recomendaciones del Comité Ruding a la Comisión de las Comunidades Europeas. Como antecedente, en Estados Unidos los procedimientos contables se aceptaron por primera vez para determinar la llamada *utilidad imponible*, a través de la Ley de 1918; aunque su intención fue acercar la fiscalidad a la contabilidad, desde el primer momento se observaron importantes diferencias entre las denominadas *utilidad imponible* y *utilidad financiera*.

En este trabajo, a partir de la delimitación del concepto de resultado contable y base imponible, se ha examinado la evolución de las normas contables en relación al Impuesto de Sociedades, la evolución de las normas fiscales en relación a dicho Impuesto, así como los aspectos en que dichas normas son coincidentes y no coincidentes, pudiéndose deducir de todo lo expuesto las siguientes conclusiones finales:

PRIMERA. La información contable, constituye la base para la toma de decisiones por el empresario, por ello, se debe mostrar independientemente a los criterios fiscales; no obstante, debe mostrar igualmente una información sobre el tratamiento contable de los impuestos, al ser estos, a partir de la Ley 43/1995, un porcentaje de los beneficios, calculado a partir del resultado contable y ajustado en función de los criterios fiscales. La contabilidad debe ser útil a la toma de decisiones de los diversos usuarios, por ello pretende dar una imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados. La fiscalidad pretende calcular una cantidad objetiva sobre la que aplicar un porcentaje para determinar el impuesto a pagar. Sin embargo, lo que interesa al empresario es obtener el beneficio neto libre de impuestos (beneficio repartible); ello implica, a su vez, que el impuesto debe considerarse como gasto del ejercicio, determinado con criterios contables, independientemente del importe a pagar. Por su parte, la cuota a pagar dependerá de

los objetivos de política económica establecidos. Normas contables y fiscales pretenden determinar el resultado obtenido por la entidad en un periodo de tiempo, pero con fines distintos; y estos fines, son irreconciliables.

SEGUNDA. El Impuesto sobre Sociedades desde su comienzo quedó unido a la contabilidad por dos motivos fundamentales: la determinación del resultado económico como medida del hecho imponible del impuesto y la necesidad de la Administración tributaria del registro y conservación de la documentación correspondiente a la determinación del resultado. El acercamiento entre magnitudes contables y fiscales se produce a partir de la utilización por parte de las normas fiscales del principio del devengo contable, para la determinación, con carácter general, de la base imponible. En mi opinión, las fechas claves en la evolución de ambas magnitudes se producen, primero con una norma contable, el PGC de 1990, el cual declara la máxima independencia entre ambas magnitudes y posteriormente con una norma fiscal, la Ley 43/1995, la cual remitiendo al resultado contable para la determinación de la base imponible rompe la independencia establecida entre normas contables y fiscales. En definitiva, normas contables y fiscales van modificando continuamente la relación entre las magnitudes que pretenden determinar.

TERCERA. En el estudio de la evolución de las normas tributarias que afectan al Impuesto de Sociedades, se ha podido observar que el concepto de gasto deducible aparece siempre relacionado con su registro contable. De ello se puede deducir que la fiscalidad se ha encontrado tradicionalmente apoyada en la contabilidad y que las relaciones entre ambas materias surgen desde el momento de la creación de un impuesto cuyo objetivo es gravar la capacidad económica de un ente jurídico cuyo objetivo principal es la obtención de beneficios. Otra cuestión la constituye la evolución de la aceptación, por parte de la fiscalidad, de los distintos conceptos de gastos contables, la cual llega a su punto culminante con la aprobación de la Ley 43/1995. En este sentido la Ley 43/1995, no constituyó una auténtica novedad, sino que se limitó a recoger en un texto legal un conjunto de prácticas usuales sobre el servicio que la contabilidad prestaba a la fiscalidad; en mi opinión, la principal novedad radicaba en la desaparición del concepto sintético de renta. Es cierto que la

característica flexibilidad de la contabilidad, puede llegar a distorsionar el resultado empresarial pero para ello el legislador introduce los necesarios, y a veces excesivos ajustes fiscales. En definitiva, el gasto fiscal actualmente es el gasto contable corregido por la normativa fiscal; no existe, pues, un concepto y unos requisitos claros de gasto fiscal independientes del concepto de gasto contable.

CUARTA. En España, la relación entre contabilidad y fiscalidad se ha caracterizado tradicionalmente por una posición de subordinación de las normas contables a los imperativos fiscales, situación compartida por otros países comunitarios como Francia, Alemania, Italia o Portugal; hay que tener en cuenta, en el caso de España, que no existía PGC obligatorio hasta 1990. No obstante, ya en la Ley del Impuesto de 1967, en el régimen de estimación directa los rendimientos eran los derivados exclusivamente de la contabilidad y para la estimación objetiva, los gastos debían estar justificados y figurar en la contabilidad. Sin embargo, a partir de la aprobación de la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades, ya vigente el PGC obligatorio, esta subordinación existente desaparece al remitir el artículo 10.3 de la Ley del Impuesto al resultado contable, para determinar la base imponible. Este hecho, con las excepciones establecidas, que identifica el resultado contable con base imponible, ha provocado una interrelación, en esta materia, entre las normas tributarias y las mercantiles (o contables). Sin embargo, la remisión del artículo 10.3 de la Ley no fue bien acogida por un sector de la doctrina; y todavía, actualmente, se opina que en la futura modificación del Impuesto de Sociedades se debería eliminar la dependencia tributaria de las reglas contables. Situación que en mi opinión no debería ocurrir, ya que supondría, no solamente, volver a la situación existente derivada del Real Decreto 3359/1967 o, peor aún, a la derivada en vigencia del Real Decreto 2631/1982, sin tener en cuenta el aumento de carga administrativa para las empresas; en definitiva, y en la práctica el resultado de aplicar un sistema u otro no va a producir importantes diferencias. En general, la doctrina contable aconseja que la base imponible debe calcularse a partir de la información contable calculada a partir de los principios de contabilidad generalmente aceptados sin ninguna intromisión de la fiscalidad en los mismos.

QUINTA. Se puede decir que la base imponible del Impuesto de Sociedades se encuentra regulada de manera compartida por el Derecho contable y por el Derecho tributario. Al ser el sistema de estimación directa el preferente para la determinación de la base imponible en el Impuesto de Sociedades, se necesita disponer de la información contable; información, que se encuentra regulada básicamente por el Código de Comercio, Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales y Resoluciones del ICAC. Las especialidades establecidas por la legislación fiscal para corregir el resultado contable, constituyen excepciones que tienen como objetivo, fundamentalmente, evitar la flexibilidad derivada del principio de prudencia y la *generosidad* de la contabilidad en considerar determinadas partidas como gastos; en definitiva, los ajustes al resultado se van a derivar de distintos criterios contables y fiscales en cuanto a calificación, valoración e imputación temporal se refiere. Esta forma de determinación de la base imponible implica una necesaria relación entre contabilidad y fiscalidad, pero no implica que sea la contabilidad la que determine la base imponible del impuesto sino que lo hace la normativa fiscal al remitirse a la normativa mercantil o contable para determinar los ingresos computables y los gastos deducibles, por más que sustancialmente exista una coincidencia con los ingresos y los gastos contables. No existe, por tanto, predominio de normas fiscales sobre las contables o viceversa, sino que simplemente, ambas normativas tienen ámbitos de actuación distintos. Las normas fiscales se utilizarán para realizar la declaración del impuesto y las normas contables se aplicarán para registrar las operaciones en los libros contables y elaborar los estados financieros.

SEXTA. A pesar de que normas contables y fiscales son independientes, existe una interrelación constante entre ellas, de tal forma que modificaciones en la normativa contable, han implicado modificaciones en las normas fiscales de determinación de la base imponible, dando respuesta a los cambios operados en la contabilidad. En otros casos una norma fiscal es la que ha implicado a su vez un cambio en la norma contable. Es decir, reformas contables y fiscales se encuentran inmersas en una continua relación causa-efecto. Prueba de esta relación la hemos encontrado en las diversas disposiciones aludidas en este trabajo, especialmente en los capítulos segundo y tercero, constituyendo la Ley 16/2007 de reforma de la legislación

mercantil, el último e importante ejemplo de relación causa-efecto entre normas contables y fiscales.

Se ha podido observar, que a pesar de que la contabilidad cuenta con una serie de normas flexibles, estas son objeto de una gran permanencia en el tiempo; en contraposición, las normas fiscales no gozan de esa flexibilidad y mucho menos de la permanencia de las normas contables. Así, a partir del primer PGC aprobado en España en 1973, este se modificó en 1990, para adaptarlo a la nueva normativa mercantil derivada de la reforma operada a en 1989 con objeto de adaptar la legislación mercantil a la Directivas de la CEE en materia de Sociedades, y recientemente para adaptarlo a la reforma mercantil derivada de la Ley 16/2007; es decir, en ambos casos con fines armonizadores, en primer lugar, con carácter europeo y en segundo lugar, con carácter internacional con base europea. Por su parte, las cuestiones más complejas son aclaradas o desarrolladas por las correspondientes Resoluciones del ICAC. Respecto a la normativa fiscal, a partir de la creación en 1922 de un impuesto, la contribución de utilidades, que gravaba los beneficios de las sociedades, han sido continuas las reformas realizadas y las disposiciones aprobadas, como puede verse en el capítulo tercero de este trabajo, siendo resueltas las cuestiones más polémicas a través de Consultas a la Dirección General de Tributos y Sentencias del Tribunal Económico Central; además de los cambios estructurales, hay que añadir los derivados de medidas fiscales y económicas. En definitiva, normas contables y fiscales únicamente tienen en común la determinación del resultado empresarial.

SEPTIMA. La contabilización del Impuesto de Sociedades, como se ha podido ver, ha ido evolucionando, adaptándose a las necesidades de información de los usuarios y, cómo no, en aras a una mayor armonización, primero a nivel europeo, y finalmente a nivel internacional; ello ha sido posible a través de las dos grandes reformas operadas en nuestro país, la derivada de la Ley 19/1989 y la derivada de la Ley 4/2007. Los dos sistemas existentes para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, *distribución de resultados y gasto del ejercicio*, tienen su origen, uno en la Teoría del propietario y el otro en la Teoría de la entidad. El primero, fue el utilizado por el PGC de 1973 y el segundo, implantado por el PGC de 1990, el cual introdujo la problemática del efecto impositivo; actualmente, es el método utilizado

por el PGC de 2007, pero en una nueva versión más acorde con los criterios internacionales.

Desde la aprobación del PGC de 1973 se fue consciente de las interrelaciones que lógicamente se producían con la normativa fiscal, quedando claro, desde el primer momento, que sus objetivos eran predominantemente económicos; no obstante, estuvo muy influenciado por la normativa fiscal. La interferencia de la normativa fiscal en la contabilidad no desaparece hasta la aprobación del PGC de 1990, el cual se convirtió en un auténtico Derecho contable, derogando, asimismo, las disposiciones sobre registro contable contenidas en normas fiscales. Igualmente, a efectos fiscales, otro aspecto importante del PGC de 1990, se deriva del hecho de que, por primera vez se recoge el método del efecto impositivo para el registro contable del impuesto de sociedades. Con el PGC de 2007, se sigue avanzando en el registro del impuesto y, aunque se mantiene el método del efecto impositivo, este se establece en su versión del método de la deuda basado en el balance.

En definitiva, en el reconocimiento y registro contable del Impuesto de Sociedades, se ha podido observar que ha ido pasando por los diversos sistemas existentes: cuota a pagar (1973), gasto del ejercicio basado en el método del resultado (1990) y finalmente, gasto del ejercicio en su versión del método del balance (2007). Esta evolución ha sido consecuencia de la prevalencia de la Teoría de la entidad sobre la Teoría del propietario, derivada a su vez del proceso de armonización.

OCTAVA. La contabilización del impuesto sobre beneficios con el método del efecto impositivo, se ha convertido en una de las cuestiones más polémicas y complejas existentes en la contabilidad. Prueba de ello lo constituye el hecho de que desde la aprobación del PGC de 1990, en el que se estableció este método, a pesar de haber sido desarrollado por la Norma de valoración 16ª del mismo, ha sido objeto de aclaración por diversas Resoluciones del ICAC; estas recogieron, asimismo, las modificaciones experimentadas en la normativa internacional, NIC 12. La aplicación del método de la deuda basado en la cuenta de resultados, debido a su complejidad, en comparación con el método de la cuota a pagar, supuso un efecto importante de comprensión para las empresas. Con el PGC de 2007, se adopta la variante del método basado en el balance. Dicho método, a pesar de no ser recomendado por la comisión de expertos que intervinieron en la elaboración del

Libro Blanco de la Contabilidad, y tampoco desarrollado por AECA, fue elegido por el NPGC de 2007, en aras a una mayor armonización internacional. La utilidad de este método ha sido cuestionada por una parte importante de la doctrina, debido fundamentalmente a la dificultad en la determinación de la base fiscal, es decir sin suponer cambios prácticos importantes, lleva aparejado cálculos y conceptos distintos y difíciles de comprender. Igualmente, se separa del mecanismo de cálculo del Impuesto de Sociedades que compara ingresos computables con gastos deducibles y no valores netos contables con bases fiscales. Teniendo en cuenta que, en la mayoría de las empresas, todas las diferencias temporarias se van a producir por diferencias temporales, entiendo que hubiera sido más razonable seguir los consejos del Libro Blanco, manteniendo el método basado en los resultados, con carácter general, y aplicar el método basado en el balance en aquellas operaciones que no afectaran a la cuenta de resultados.

NOVENA. El establecimiento en España, con el PGC de 1990, del método de la deuda basado en la cuenta de resultados, supuso un importante cambio cuantitativo y cualitativo en la búsqueda de la imagen fiel a efectos, tanto de la obtención del resultado, como en la presentación de los estados financieros, mejorando la utilidad de los mismos para la distintos usuarios de la información contable. Su aplicación práctica concretada en la consideración del impuesto como un gasto y en la determinación de las denominadas diferencias temporales han implicado el reconocimiento contable de activos y pasivos por impuestos diferidos, encontrándose en este último aspecto, las mayores polémicas del método. La incorporación por parte del NPGC de una nueva versión del método de la deuda supuso incrementar la complejidad en el cálculo y registro del impuesto de sociedades, especialmente en la determinación de las diferencias temporarias, las cuales se derivan de la comparación entre valores fiscales y contables de los distintos activos y pasivos.

DECIMA. Determinada la naturaleza del Impuesto sobre Sociedades como un gasto contable, este debe ser contabilizado aplicando los mismos principios contables que al resto de los gastos. A pesar de que inicialmente, con el enfoque de la cuenta de resultados, se pensaba que la contabilización del efecto impositivo descansaba

básicamente en el principio contable del devengo, ha sido el desaparecido principio de correlación de gastos e ingresos, al establecer que el resultado estará formado por los ingresos reconocidos menos los gastos necesarios para su obtención, el fundamento para su contabilización. No obstante la entrada en crisis de este principio, derivada del establecimiento del marco conceptual del IASB, con carácter armonizador, en el que cobra mayor importancia el balance de situación y las definiciones de los distintos elementos (activos, pasivos, gastos e ingresos), tiene lugar a un nuevo enfoque, el del balance, en el que la justificación del reconocimiento contable de los activos y pasivos por impuestos diferidos se encuentra en el alcance de estas definiciones. Otro principio relevante en la contabilización del efecto impositivo, e independiente del enfoque utilizado, lo constituye el principio de prudencia, el cual limita en determinados casos el reconocimiento de los impuestos anticipados, o activos por impuestos diferidos, según la terminología utilizada.

UNDECIMA. En todo este proceso evolutivo se ha podido observar, como se ha mencionado, un acercamiento a los criterios internacionales siendo de mención la mayor importancia que la Memoria ha conseguido representar en esta materia. A partir del PGC de 1990 se configura como un documento obligatorio y extenso por la referencia a la información referente al IS, información que se ha visto aumentada con la aprobación del PGC de 2007. Es de mención también que en aquellos casos en que las empresas se puedan acoger a sistemas simplificados y puedan optar a contabilizar el Impuesto por el sistema de la cuota a pagar, tendrán que hacer referencia en la Memoria de las diferencias entre el gasto contable y dicho importe. En estos casos, por motivos de simplificación, la normativa contable retrocede a la situación existente con el PGC de 1973 y acepta las normas fiscales para la contabilización del impuesto. No obstante, las diferencias entre el resultado contable y la base imponible deben aparecer recogidas en la Memoria, como información complementaria; de ahí la importancia de esta cuenta anual.

DUODECIMA. La contabilidad, nacional e internacional, ha estado sometida recientemente a un proceso de revisión que ha concluido con importantes modificaciones de la normativa contable, derivadas, fundamentalmente, de la

aceptación del modelo del IASB. En algunas de las N.I.C. se recomienda, como novedad, la aplicación del denominado "*fair value*" (valor razonable); no obstante, no se trata de un concepto totalmente novedoso, ya que su definición coincide con el denominado valor de mercado, recogido tradicionalmente en la normativa fiscal y mercantil. La U.E., ante el ineludible proceso de armonización internacional de la contabilidad, tomó la decisión política, por medio de la Comunicación de la Comisión al Consejo de 13 de junio de 2.000, de basar en el modelo del IASB, y consiguientemente en las N.I.C., la regulación contable de los Estado miembros. A pesar de la importancia de la reforma mercantil que se avecinaba, la Administración Tributaria, a diferencia del ICAC, no se pronunció sobre los efectos de la reforma con el Impuesto sobre Sociedades, dada su conexión, establecida a través de la remisión del artículo. 10.3, ni siquiera sobre las variaciones derivadas de la aplicación del valor razonable; hay que esperar a que una disposición adicional de la Ley de reforma mercantil, estableciese los efectos fiscales de la variaciones de valor razonable. En mi opinión, aunque este es un claro ejemplo de la referida relación causa efecto entre normas contables y fiscales, la Administración tributaria debía haber actuado con mayor premura ante una anunciada reforma contable.

Respecto al nuevo modelo contable adoptado, se puede observar que las NIC han adquirido una posición hegemónica en el orden internacional, lo cual, pone de manifiesto la preponderancia del sector privado, en concreto de las asociaciones profesionales, sobre los organismos dependientes del sector público.

DÉCIMOTERCERA. La reforma contable iniciada a través de la Ley 16/2007, la cual incorpora al ordenamiento español un conjunto de preceptos basados en la NIC/NIIF adoptadas por la UE, ha permitido mantener la relación existente entre contabilidad y fiscalidad derivada de la Ley 43/1995; asimismo, la incorporación de la preferencia del fondo sobre la forma va a servir para un cálculo del resultado contable que responde con mayor fuerza al principio de imagen fiel y consiguientemente va a ser más adecuado como punto de partida para el cálculo de la base imponible. No obstante, es indudable que la reforma contable ha afectado a la base imponible, no solo por el distinto importe del resultado contable, sino por su distinta concepción. El hecho de existir contablemente dos componentes del resultado total, el tradicional derivado de la cuenta de pérdidas y ganancias y el

recién incorporado derivado de los ingresos y gastos imputados directamente a patrimonio neto, debiera haber implicado, en mi opinión, una regulación específica de estas partidas, en vez de limitarse a excluir de tributación, en el artículo 15.1, las variaciones de valor derivadas de la aplicación del valor razonable con imputación directa a patrimonio neto. Con ello, se ha pretendido que la base imponible no se vea afectada por determinados beneficios o pérdidas no realizadas o latentes.

DÉCIMOCUARTA. De las dos las opciones existentes para la determinación de la base imponible, la basada en el beneficio fiscal y la basada en el beneficio contable, la primera estuvo vigente hasta la aprobación de la Ley 43/1995; con ella se pretendió, además de una autosuficiencia de la norma fiscal, que los cambios derivados de las normas contables no afectasen a la fiscalidad. Como ha quedado demostrado, esta pretensión ha sido de difícil consecución, debido fundamentalmente a la compleja, cambiante, e innovadora realidad de la actividad económica. Respecto a la segunda opción, vigente a partir de la Ley 43/1995, el hecho de entender que la base imponible debe ser una magnitud próxima al resultado contable, ha supuesto una doble ventaja para la Administración tributaria, el mejor medio de comprobar el valor asignado a la base imponible y, para el contribuyente, una disminución de las tareas administrativas. No obstante, como se ha explicado, la existencia de la denominada *contabilidad creativa*, podría dar lugar a que las Cuentas Anuales dejaran de ser el reflejo de la imagen fiel de los resultados de la empresa. Por ello, en mi opinión, las normas contables, ante las diversas opciones establecidas en las NIC, y también en aras a una mayor comparabilidad, deben limitar el establecimiento de opciones.

DÉCIMOQUINTA. La última modificación del IS por causa de la reforma contable se ha producido en dos momentos representados, primero por la Ley 16/2007, de 4 de julio y la Ley 4/2008, de 23 de diciembre y en segundo lugar por las modificaciones al Reglamento realizadas a través del RD 1793/2008. Las modificaciones realizadas responden a diversos aspectos, terminológicos, adaptativos y regulativos. A pesar del esfuerzo del legislador de alcanzar la deseada neutralidad fiscal de la reforma contable, esta no se ha conseguido. La norma fiscal debía haber avanzado más en su acercamiento a las normas contables; conceptos

tales como subvenciones y donaciones que tienen tradicionalmente un mismo tratamiento contable, y desigual tratamiento fiscal, debían haberse unificado. En mi opinión, desde el momento en que se decide que la base imponible del impuesto se determina a partir del resultado contable, si este varía como consecuencia de una reforma mercantil derivada, a su vez, de un proceso de armonización contable internacional, la fiscalidad debe asumir este nuevo resultado contable, derivado de los nuevos criterios de registro y valoración establecidos. Ahora bien, la nueva concepción del resultado formado por dos componentes, los imputados a la cuenta de Pérdidas y Ganancias y los imputados directamente al Patrimonio Neto, debían haber dado lugar a una nueva redacción del artículo 10.3 y haberse referido expresamente la norma a la fiscalidad de las distintas partidas imputadas a patrimonio neto. En definitiva, la reforma contable debería haber producido una nueva Ley del Impuesto, en vez de establecerse las modificaciones en una disposición transitoria de la Ley de reforma mercantil.

DECIMOSEXTA. De las dos perspectivas que pueden considerarse para el estudio del Impuesto de Sociedades, la contable que determina el gasto devengado y la fiscal de la cual se obtiene la cuota a pagar, esta última es más completa, ya que en ella intervienen todas las posibles variables: diferencias permanentes, diferencias temporarias, compensación de pérdidas y créditos a compensar. Al ser ambas liquidaciones distintas, el resultado también lo es; por ello, el gasto devengado solo coincidirá con la cuota a pagar cuando no existan diferencias temporarias y créditos a compensar. Es decir, la existencia de diferencias permanentes no va a dar lugar a diferencias entre el gasto por impuesto y la cuota a pagar, salvo que estas puedan ser objeto de periodificación. En mi opinión, con objeto de lograr una simplificación en la contabilización del impuesto y teniendo en cuenta el principio de importancia relativa, dichas periodificaciones, con carácter general, no deberían ser objeto de registro contable, pero sí de la correspondiente información en la Memoria.

DECIMOSEPTIMA. En contraposición con el proceso normalizador contable, base de las dos grandes reformas mercantiles operadas en España, la armonización de la imposición directa y en concreto la referente al Impuesto sobre Sociedades no está alcanzando los objetivos previstos. En su primera etapa, comprendida en el periodo

1964-1985, debido a la falta de aprobación de propuestas, se ha podido observar un efecto inducido de armonización espontánea; ello ha llevado a que las legislaciones internas de los distintos Estados se hayan modificado adaptándose a las propuestas presentadas. Como principal dificultad en la armonización de la base imponible se encontró la distinta consideración por los Estados miembros, a efectos fiscales, de la contabilidad mercantil; asimismo, para conseguir una base “transparente”, las medidas incentivadoras debían ser excluidas de la misma. A pesar de que inicialmente, se consideró que la contabilidad mercantil elaborada a efectos de información financiera, debía constituir el punto de partida para el cálculo de la renta imponible en todos los Estados miembros (Informe Ruding), en el Grupo de Trabajo impulsado por la Comisión Europea para elaborar la propuesta de una Base Imponible Común Consolidada del Impuesto de Sociedades, prevalece la idea de determinar la base imponible común de acuerdo con la fórmula de ingresos computables y gastos deducibles. Es decir, en la armonización fiscal, se está observando una separación de las normas contables. La incorporación de las NIC a la normativa contable, ha supuesto modificaciones como la utilización del valor razonable y la incorporación al resultado de las variaciones del mismo; cuestiones que, en definitiva, están influyendo en la configuración de la Base Imponible Común Consolidada. En definitiva, la implantación de las NIC, puede suponer, a nivel europeo, una separación entre la fiscalidad y la contabilidad, que en mi opinión no debería afectar a la actual estructura del impuesto en España.

DECIMOCTAVA. A pesar de que la actual tendencia, a nivel armonizador de la fiscalidad, supone una separación de las normas contables, en mi opinión, si se toma como punto de partida las normas contables, ya armonizadas, la solución a la armonización fiscal debería estar próxima. Desde la entrada en vigor del Reglamento CE 1606/2002, las soluciones dadas por los distintos Estados miembros sobre la aplicación de las NIC, ha sido diferente, pasando desde la opción más amplia a la más estricta. En este contexto, si se quiere avanzar en la normalización del Impuesto sobre Sociedades, se debería haber logrado un consenso en el nivel de aplicación de las NIC. A su vez tendría que existir un planteamiento armonizado sobre los componentes básicos de la base imponible, a saber, amortizaciones, valoraciones, fondo de comercio, efectos de la inflación, estímulos a la inversión,

compensación de bases imponibles.....; igualmente, deberían desaparecer las ventajas fiscales sobre la base imponible, para ser sustituidas por deducciones sobre la cuota. Si en un proceso de normalización/armonización contable y fiscal, como en el que nos encontramos, que implica la consecución de unos objetivos comunes prioritarios, no se cede por los distintos países en sus intereses particulares, la obtención de resultados puede parecer interminable. Desde la aprobación por la Unión Europea, de la primera Directiva sobre Sociedades en 1978, hasta la culminación del proceso de modificación del Derecho contable comunitario en 2003, con la publicación del Reglamento (CE) nº 1725, han transcurrido 25 años. Por su parte, respecto a la fiscalidad, desde la publicación del Informe Neumark, en 1962, y superada una primera fase de armonización espontánea, ante la dificultad de conseguir medidas armonizadoras, las Comunicaciones aprobadas tenían como objetivo no la armonización, sino el mejorar la interacción de los diferentes regímenes fiscales nacionales; por otra parte, si las primeras Directivas aprobadas, sobre la armonización fiscal de la tributación de sociedades, datan de 1900, todavía quedaría un largo camino por recorrer para conseguir la esperada armonización fiscal. La utilización de las normas contables en este proceso, debería ayudar a disminuir la duración del mismo. No hay que olvidar que el Impuesto de Sociedades, que actualmente se configura como un instrumento de política económica nacional, debe pasar a convertirse en instrumento de política económica comunitaria.

DECIMONOVENA. En los últimos y numerosos documentos aprobados, en los últimos años, en el seno de la Comunidad Europea, se puede observar la necesidad de avanzar hacia un sistema común de imposición empresarial, basado en una base imponible consolidada, la cual no interferiría en la soberanía de los Estados miembros a la hora de fijar los tipos impositivos del Impuesto. Se puede decir, pues, que nos encontramos, actualmente, en una etapa de superación de restricciones y discriminaciones fiscales entre Estados. El constante proceso de integración europea exige un modelo de tributación empresarial, que garantice el funcionamiento del mercado común y el crecimiento empresarial europeo. Sin embargo, la incorporación del Derecho comunitario mercantil a los diversos ordenamientos nacionales, a pesar de tener importantes efectos en las políticas fiscales y sistemas

tributarios de los Estados miembros, ha sido insuficiente para conseguir los objetivos de la Unión europea.

En el caso de España, las últimas reformas del Impuesto responden a la necesidad de defender la posición competitiva de las empresas españolas en el ámbito comunitario, alcanzando una mayor coordinación fiscal con los países de nuestro entorno. Para ello, según exige el principio de coordinación internacional, deben tomarse en consideración las tendencias básicas de los sistemas fiscales de nuestro entorno, más aún en el contexto de un Mercado único europeo. Medidas tales como la reducción de tipos de gravamen, que se ha ido produciendo paulatinamente en los diferentes Estados, y la simplificación de los incentivos fiscales son consecuencias de este principio. No obstante, el nuevo tipo impositivo de nuestro país seguirá estando por encima de los valores medios de los países de la OCDE. En definitiva, la armonización de la tributación empresarial, no supone para la UE un objetivo en sí mismo, sino el medio utilizado para evitar que los distintos sistemas tributarios provoquen distorsiones en el seno del Mercado único europeo.

VIGESIMA. Según la actual estructura del IS, para determinar la base imponible, la norma fiscal obliga a realizar unos ajustes extracontables a la misma, los cuales reconocen las diferencias entre contabilidad y fiscalidad, derivándose de distintos criterios de imputación temporal, valoración y calificación; son variadas y numerosas, manifestándose fundamentalmente, como era esperar, en las partidas de gastos. Esta variedad de ajustes, a pesar de la “simplificación” que supone la determinación de la base imponible por remisión a las normas contables, pueden suponer que la determinación de la cuota a pagar, se convierta en una cuestión compleja. En mi opinión, muchas de estas diferencias podrían ser eliminadas por la norma fiscal. Así, las diferencias de imputación derivadas en gran medida de incentivos fiscales por los que se difiere la tributación de un ingreso contable o se adelanta la deducibilidad de un gasto contable, podrían ser sustituidas por deducciones en la cuota. En otros casos, el ajuste pretende evitar que la aplicación estricta del principio de prudencia de lugar a la deducción fiscal de gastos, que no se debieran computar, o el diferimiento de la imputación fiscal de un ingreso. Entiendo que, si la aplicación del principio de prudencia, de acuerdo con la prevalencia del concepto de imagen fiel, exige el reconocimiento o no reconocimiento de

determinados gastos e ingresos, estos deberían ser admitidos fiscalmente, en vez de dar lugar a ajustes fiscales. Respecto a las operaciones de valoración, hay que tener en cuenta que, a pesar del acercamiento entre la norma fiscal y contable derivada de la reforma mercantil de 2007, en el supuesto de operaciones vinculadas, existen operaciones que según las normativas contable y fiscal, tienen valoraciones distintas; así, en las transmisiones de inmovilizado, según el NPGC el resultado contable se determina sin tener en cuenta la actualización fiscal del valor contable (coste histórico). Este ajuste podría desaparecer si se eligiese la el tratamiento alternativo establecido en la NIC 16, de valoración a valor de mercado; sin embargo, ello conllevaría nuevos problemas tales como la inclusión/no inclusión en la base imponible de minusvalías o plusvalías no realizadas. Por último, los distintos criterios de calificación de ingresos y gastos pueden dar lugar a que gastos e ingresos computables fiscalmente no lo sean contablemente o viceversa; en mi opinión, constituyen los verdaderos ajustes fiscales y representan un claro ejemplo de que contabilidad y fiscalidad son irreconciliables.

En definitiva, el acercamiento entre normas fiscales y contables se encuentra en manos de la legislación fiscal; la contabilidad está dentro del proceso normalizador, y sus normas internas no se modifican por adaptación a la fiscalidad sino por modificación de los criterios internacionales. Estando pendiente, aún, la finalización del proceso armonizador de la normativa fiscal, de él depende el acercamiento entre normas contables y fiscales, y ello, claro está, no se va a conseguir con el criterio de ingresos computables menos gastos deducibles.

VIGESIMOPRIMERA. Respecto a las diferencias derivadas de criterios de imputación temporal, se ha observado que, en gran medida, están relacionados con distintos criterios de amortización o con diversos aspectos de las pérdidas por deterioro (según la nueva terminología del NPGC). En la amortización, partiendo de la existencia de unas tablas de amortización fiscal oficialmente aprobadas, la demostración por parte de la empresa de otros criterios de efectiva depreciación de los equipos debería ser aceptada por la fiscalidad, siempre y cuando se siga un determinado procedimiento. Por otra parte, la utilización de incentivos económicos basados en amortizaciones anticipadas no debería afectar a la base imponible, sino aplicarse como deducciones en la cuota y de esta manera eliminar los ajustes

derivados de estas operaciones. En definitiva, los ajustes derivados de distintos criterios de amortización, aunque no desaparezcan totalmente, opino que pueden ser objeto de una importante reducción.

Respecto a las pérdidas por deterioro, puede ocurrir que el sujeto pasivo intente anticipar en la medida de lo posible el gasto para así diferir el impuesto, por ello, la normativa fiscal impone, en algunos casos, sus límites, con objeto de evitar el abuso por parte de la empresa; ahora bien, si esta actúa dentro del margen permitido por la normativa contable, en mi opinión, tales gastos deberían ser admitidos fiscalmente. Por ello, entiendo que deberían ser objeto de estudio, por parte de la fiscalidad, las situaciones presentadas con más frecuencia y conseguir un acercamiento a la normativa contable; a modo de ejemplo, se puede señalar la reducción en el plazo para considerar una insolvencia contable como fiscal.

VIGESIMOSEGUNDA. Cuestión distinta, la constituye la separación entre contabilidad y fiscalidad, derivada de la Ley 16/2007, en la valoración de dos partidas con suficiente relevancia, fondo de comercio e inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, en las que la norma contable no permite el reconocimiento de la amortización en el primer caso, y en las que normas contables y fiscales establecen criterios distintos para determinar el deterioro de estas partidas, en el segundo. La norma fiscal, con objeto de conseguir la neutralidad fiscal de la reforma contable, al establecer como excepción al principio de inscripción contable la deducibilidad de partidas no registradas contablemente, derivadas del fondo de comercio y determinadas inversiones, da lugar a nuevos ajustes a la base imponible que antes no existían. En mi opinión, en lo referente al fondo de comercio se debería haber aceptado por la fiscalidad el criterio contable, en el que se incluyen otras medidas para el reconocimiento de las pérdidas de valor. Asimismo, el establecimiento de la partida fiscalmente deducible, la considero innecesaria, a la vez que duplica el complejo cálculo para su determinación. Cualquier reforma mercantil/contable, tiene un coste fiscal (positivo o negativo), y este debe ser asumido por las empresas; conseguir la total neutralidad fiscal, aunque sea el objetivo, es prácticamente imposible.

VIGESIMOTERCERA. En el estudio de las previsiones/provisiones, la evolución contable experimentada por las mismas ha implicado un cambio importante en la fiscalidad de estas operaciones, que en mi opinión, con carácter general, se ha visto mejorado. Los nuevos criterios contables, acordes con la normativa internacional, han eliminado, asimismo, la confusión terminológica existente en estas partidas y han supuesto la modificación de los artículos 12 y 13 de la Ley del Impuesto.

El registro de estas partidas, sujetas a una mayor o menor subjetividad, derivada de las estimaciones que en muchos casos implican, se ha derivado fundamentalmente del principio de prudencia y en última instancia del objetivo de imagen fiel que debe presidir la presentación de las cuentas anuales; por ello, han sido objeto de una importante regulación y limitación. A pesar de que la norma fiscal ha ido ampliando cada vez más la deducibilidad de estas partidas, son numerosas las diferencias a las que dan lugar, tanto temporales como permanentes, siendo destacables las concernientes a valores no cotizados en mercados regulados o de empresas del grupo, multigrupo y asociadas. A mi modo de ver, las diferencias derivadas de estos conceptos, son únicamente temporales; hay que tener presente que, el establecimiento por parte de la legislación fiscal como no deducible de una determinada partida, que generalmente es estimada, si la estimación está realizada con fundamento, el gasto se producirá realmente, dando lugar a un gasto contable cierto, que por remisión del art. 10.3 será deducible, a pesar de su no deducibilidad inicial.

VIGESIMOCUARTA. Desde la implantación, en 1964, de la posibilidad de compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, la base imponible de cada ejercicio no va a estar formada solamente por la renta del periodo, sino también por la renta de ejercicios anteriores. De los dos sistemas existentes para la compensación de pérdidas fiscales (que no contables), nuestra legislación solamente la permite con beneficios de ejercicios futuros, ahora bien, si tenemos en cuenta el principio de gestión continuada y el hecho de que el verdadero valor de la empresa no se determina hasta el final de su vida, debería permitirse la posibilidad de compensar pérdidas con beneficios de ejercicios anteriores en un número de años similar al permitido para los ejercicios futuros; con ello, no se verán discriminadas y penalizadas, respecto a las empresas que obtengan beneficios futuros, aquellas

empresas en las que la recuperación contable del resultado sea inviable o no se consiga. El Impuesto sobre Sociedades mide el resultado empresarial con el objetivo de cuantificar una determinada capacidad económica empresarial; pues bien, esa capacidad económica, una vez roto el principio de independencia entre ejercicios, en mi opinión, debe medirse en un horizonte temporal que afecte tanto a los ejercicios fiscales anteriores como a los posteriores en relación con la declaración del impuesto. Contablemente, ha sido una cuestión que igualmente ha estado sujeta a diversos criterios de contabilización pasando del registro de la base imponible objeto de compensación (1973), al reconocimiento, exclusivamente, de los créditos pendientes (1990 y 2007), siempre y cuando la aplicación del principio de prudencia lo permita; no obstante ha sido y es una cuestión no exenta de polémica. La compensación de pérdidas es una cuestión, en la que criterios contables y fiscales no pueden ser iguales. La legislación mercantil establece los criterios para la compensación contable de las pérdidas, estableciéndose diversos supuestos entre los que se encuentra la compensación con reservas libres que proceden de resultados positivos de ejercicios anteriores; sin embargo, a efectos fiscales, la compensación solamente puede realizarse con beneficios y, en principio, únicamente de ejercicios futuros. En definitiva, si la normativa fiscal permitiese el traslado de las pérdidas a ejercicios anteriores, se produciría un acercamiento entre normas fiscales y contables en esta materia, que no sería total, ya que existen operaciones, como la aportación de socios para compensar pérdidas, que no tendrían efectos fiscales. No obstante, esta es una de las cuestiones básicas que debe ser tratada por la CE dentro del proceso de armonización fiscal.

VIGESIMOQUINTA. Se ha podido observar que las modificaciones causa/efecto entre normas contables y fiscales, están variando continuamente los conceptos que determinan la existencia o no de una diferencia, o en algunos casos el que estas puedan ser consideradas como permanentes o temporarias (en su caso temporales), teniendo especial trascendencia en la existencia de las diferencias permanentes; en concreto, la evolución de la normativa fiscal ha flexibilizado la aceptación de gastos deducibles, este es el caso de las participaciones en beneficios de los administradores o los gastos de relaciones públicas. Por otra parte, en la valoración de alguna partida se ha constatado que ha podido originar, según la normativa

aplicable, diferencias permanentes positivas, diferencias temporales y diferencias permanentes negativas (fondo de comercio), en otros casos diferencias permanentes negativas, diferencias temporales y periodificación de deducciones (reversión de beneficios extraordinarios)... Estas idas y venidas en los distintos supuestos, suponen una muestra de la cambiante norma fiscal y sus importantes implicaciones en la contabilidad. Por ello, en mi opinión la base imponible debe ser una magnitud claramente determinada a través de la aceptación del resultado contable, y con las únicas excepciones que las derivadas de la imposible reconciliación de entre valores contables y fiscales.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFÍA.

Libros, Artículos y Revistas.

- **AAVV:** Informe Carter, Tomo III, Impuesto sobre Sociedades, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975.
- **AAVV:** Fiscalidad y contabilidad empresarial. Libro homenaje a Carlos Cubillo Valverde, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1983.
- **AAVV:** La contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX, Volumen extraordinario por el XL aniversario de la Revista Técnica Contable, Madrid, 1989.
- **AAVV:** El Impuesto sobre Sociedades en la reciente jurisprudencia, Instituto de Estudios Fiscales, Monografía nº 82, Madrid, 1990.
- **AAVV:** La Reforma Fiscal y los problemas de la Hacienda Pública Española, Editorial Civitas, Madrid, 1990.
- **AAVV:** Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1990.
- **AAVV:** El Nuevo Plan General de Contabilidad, Grupo Especial Directivos, 1991.
- **AAVV:** Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades, (Libro blanco de la fiscalidad), Ministerio de Economía y Hacienda, mayo 1994.
- **AAVV:** Internacionalización de la Empresa: Un Desafío para el 2000, VIII Congreso AECA, Sevilla, septiembre 1995.
- **AAVV:** Ensayos sobre Contabilidad y Economía. Libro homenaje al profesor Ángel Sáez Torrecilla, Tomo I, ICAC, 1996.
- **AAVV:** “Impuesto de Sociedades: artículos con incidencia contable”, Revista Partida Doble, nº 68, junio 1996.
- **AAVV:** Presente y futuro de la Imposición Directa en España, XXX Aniversario de la Asociación Española de Asesores Fiscales (A.E.D.A.F.), Editorial Lex Nova, Valladolid, 1997.
- **AAVV:** Estudios de Contabilidad y Auditoría, Libro homenaje a D. Carlos Cubillo Valverde, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), Madrid, 1997.
- **AAVV:** Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997.
- **AAVV:** Estudios sobre el Impuesto de Sociedades, Editorial Comares, Granada, 1998.

- **AAVV:** Curso de Derecho Tributario, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1999.
- **AAVV:** Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro blanco para la reforma de la contabilidad en España), ICAC, Madrid, 2002.
- **AAVV:** “El Libro Blanco de la Reforma Contable. Análisis y Comentarios I”, Revista Partida Doble, nº 136, 2002.
- **AAVV:** “El Libro Blanco de la Reforma Contable. Análisis y Comentarios II”, Revista Partida Doble, nº 137, 2002.
- **AAVV:** Los Impuestos en España, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2003
- **AAVV:** “Aspectos contables de la Ley de Acompañamiento”, Revista Partida Doble nº 152, febrero 2004.
- **AAVV:** “Novedades contables en el cierre de cuentas del ejercicio 2004”, Revista Partida Doble, nº 162, enero 2005.
- **AAVV:** Manual de Derecho Tributario, Editorial Aranzadi, 2006.
- **AAVV:** Estudios sobre las Normas Internacionales de Contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades en el ámbito de la Unión Europea, Instituto de Estudios Fiscales, junio 2006.
- **AAVV:** Gabinete Jurídico del Centro del CEF, “Implicaciones fiscales de la reforma mercantil y del nuevo Plan General de Contabilidad”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 301, Centro de Estudios Financieros, abril 2008.
- **AAVV:** El Impuesto sobre Sociedades tras la Reforma Contable, Carta Tributaria, septiembre 2008.
- **Albi Ibáñez Emilio y otros:** La armonización fiscal en los años noventa, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 1991.
- **Albi Ibáñez, Emilio:** “Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial”, Documento 30/02, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- **Albiñana García-Quintana, C.:** Sistema Tributario Español y Comparado, Editorial Tecnos, Madrid, 1986.
- **Alonso Alonso, R. y J. Presa Leal:** “Novedades más significativas de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades”, Revista de Tributación y Contabilidad, nº 154, Centro de Estudios Financieros, enero 1996.

- **Alonso Carrillo, Inmaculada:** Tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios. Algunos casos particulares, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1996.
- **Alonso Carrillo, I, Nevado Peña, D. y Núñez Chicharro, M:** “La Reforma Contable y la relación Contabilidad-Fiscalidad”, Revista Partida Doble, nº 147, septiembre 2003.
- **Alonso González, L. M., Corona Ramón, J.F. y Valera Tabueña, F.:** La armonización fiscal en la Unión Europea, Cedecs Editorial, Barcelona 1997.
- **Alcarria Jaime, J. J.:** “La repercusión del método del Efecto Impositivo sobre las Cuentas Anuales: un estudio empírico”, Revista Técnica Contable, diciembre 1997.
- **Alonso Ayala, Mario:** “Modificaciones en las magnitudes contables”, Revista Partida Doble, nº 199, mayo 2008.
- **Álvarez Melcón, S. y García-Olmedo Domínguez, R.:** Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA, Ediciones Centro de Estudios Financieros, 2009.
- **Álvarez Pérez, M^a Belén:** “Tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios en el nuevo Plan General Contable”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 303, Centro de Estudios Financieros, 2008.
- **Amat Oriol. y Blake J.:** Contabilidad Europea, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid, 1996.
- **Amat Salas, Oriol y Blake J.:** Contabilidad creativa, Gestión 2.000, Barcelona, 2002.
- **Amat Salas, Oriol. (coordinador):** Comprender las Normas Internacionales de Contabilidad, Ediciones Gestión 2000, 2003.
- **Amat Salas, O. y Elvira Benito, O.:** “La manipulación contable: Tipología y técnicas”, Revista Partida Doble, nº 203, octubre 2008.
- **Arenas Torres, Pablo, Garrido Pulido, Tomas y Garrido Castro, Regina:** “La Relación Contabilidad-Fiscalidad en España en el año 2000”, Revista Técnica Contable, nº 619, julio 2000.
- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA):** Documento nº 3, “Principios contables: Inmovilizado inmaterial y gastos amortizables”, mayo 1983, (revisado en 1991).
- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA):** Documento nº 7, “Principios contables: Ajustes por periodificación y cobros y pagos diferidos”, diciembre 1984, (revisado en 1991).
- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA):** Documento nº 10, “Principios contables: Recursos propios”, 1988.

- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA):** Documento nº 11, “Principios contables: Provisiones, contingencias y acontecimientos posteriores al cierre de los Estados Financieros”, junio 1988, (revisado en 1991).
- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA):** Documento nº 9, “Principios contables: Impuesto sobre beneficio”, junio 1989, (revisado en 1991).
- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA):** Documento nº 13, “Principios contables: Ingresos”, junio 1989, (revisado en 1991).
- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA):** Documento nº 16, “Principios contables: Provisión para pensiones”, mayo 1992.
- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA):** Documento nº 17, “Principios contables: Gastos”, diciembre 1995.
- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA):** Documento nº 20, “Principios contables: El Estado de Flujos de Tesorería”, 1998.
- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA):** Documento nº 2, “Principios contables: Inmovilizado material”, septiembre, 1999.
- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA):** “Principios Contables: Marco Conceptual para la Información Financiera”, septiembre 1999.
- **Badás Cerezo, J.:** “Efectos fiscales de la reforma de la legislación mercantil: comentarios a la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea”, Revista de Información Fiscal, nº 82, 2007.
- **Barroso, Carlos:** “Instrumentos Financieros: Un enfoque esquemático (I)”, Revista Técnica Contable, nº 710, julio-agosto 2008.
- **Becerra Guibert, Ignacio:** El cierre fiscal y contable – ejercicio 2003, Editorial CISS, septiembre 2003.
- **Bejarano Vázquez, Virginia y Corona Romero, Enrique:** “El Fondo de Comercio: concepto y evolución”, Revista Técnica Contable, nº 698, junio 2007.
- **Blesa Báguena, Ángel, Carbajo Vasco Domingo y Ciudad Cura, Ignacio:** Todo sobre el Impuesto sobre Sociedades y su nuevo Reglamento, Editorial Praxis, 1997.
- **Boal Velasco, Noemí:** “¿Qué es el resultado empresarial? Análisis de un concepto multidisciplinar”, Revista Técnica Contable, nº 677, Julio 2005.

- **Bokobo Moiche, Susana:** “La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la base consolidada común”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 11, 2009.
- **Bujidos Garay, Pedro:** “Normas de Valoración del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas con incidencia en el Impuesto sobre Sociedades”, Revista Técnica Tributaria, nº 19, octubre-diciembre 1992.
- **Buireu Guarro, Jorge:** Manual de Contabilidad General, Volumen I, Servicios de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, 1978.
- **Buireu Guarro, Jorge:** Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades, Editorial Pirámide, Madrid, 1991.
- **Carbajo Vasco, Domingo:** “Algunas reflexiones sobre la incidencia de la inflación en el Resultado Contable y en el Impuesto sobre Sociedades”, Revista Partida Doble, nº 56, mayo 1995.
- **Carbajo Vasco, Domingo:** “Incidencia de la reforma mercantil y contable en el Impuesto de Sociedades”, Revista Partida Doble, nº 191, septiembre 2007.
- **Calderón Carrero, J.M y Martón Jiménez, A.:** “Los ajustes secundarios en la nueva regulación de las operaciones vinculadas”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 316, Centro de Estudios Financieros, julio 2009.
- **Calvo Vérguez, Juan:** “La aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el Impuesto sobre Sociedades: idas y venidas”, Revista Quincena Fiscal, nº 20, noviembre 2007.
- **Calvo Vérguez, Juan:** La reforma contable y su proyección en el Impuesto sobre Sociedades, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2009.
- **Cañibano Calvo L.:** Análisis contable de la realidad empresarial, Ediciones Pirámide, Madrid, 2003.
- **Cañibano Calvo, L y Gisbert Ana:** “La Reforma Contable Española de 2007”. XIV Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Revista AECA nº 80, Septiembre 2007.
- **Cardona Jiménez, A., Serer Hidalgo, D. y Gabaldon Martínez:** “Una propuesta de futuro para la armonización del Impuesto sobre Sociedades: la base imponible común consolidada”, I Congreso Internacional de Derecho Tributario, Valencia, mayo 2009.
- **Casals Company, Jordi:** “El impacto fiscal de la reforma contable”, Revista Partida Doble, nº 202, septiembre 2008.
- **Cea García, José Luis:** Principios Contables y Fiscalidad, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid 1988.

- **Cea García, J. L.:** El Resultado Contable. Análisis Crítico de la Medición del Excedente Económico Empresarial, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 1994.
- **Cea García, J.L.:** Armonización contable internacional y reforma de la contabilidad española, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 2001.
- **Cea García, J.L.:** “La reforma de la contabilidad española en el proceso de armonización contable internacional (primera parte)”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 272, Centro de Estudios Financieros, noviembre 2005.
- **Cea García, J.L.:** “La reforma de la contabilidad española en el proceso de armonización contable internacional (segunda parte)”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 273, Centro de Estudios Financieros, diciembre 2005.
- **Cid-Harguindey Romero, Ana y Rozado González, Begoña:** “La base imponible común consolidada: un proyecto de futuro de la Unión Europea”, VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional, Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales, 2006.
- **Condor López, Vicente:** “Los criterios de reconocimiento y presentación de ingresos en el nuevo Plan General de Contabilidad”, Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 64, julio-septiembre 1990.
- **Cordero González, Eva M. y Sesma Sánchez, Begoña:** “La compensación de bases imponibles en el Impuesto sobre Sociedades: perspectivas de armonización europea”, I Congreso Internacional de Derecho Tributario, Valencia, mayo 2009.
- **Cordón Ezquerro, Teodoro:** El artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades: análisis crítico y alternativas de reforma, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen 1/2006.
- **Cordón Ezquerro, Teodoro:** “La imposición, la eficiencia y la equidad: una reflexión desde la perspectiva de la Unión Europea”, Revista de Economía Información Comercial Española (ICE), nº 835, Marzo-Abril 2007.
- **Cordón Ezquerro Teodoro:** “Valor de mercado y ajuste secundario en la operaciones vinculadas”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 312, Centro de Estudios Financieros, marzo 2009.
- **Corona Romero, Enrique:** “Reforma contable y fiscalidad”, Revista Partida Doble, nº 136, septiembre 2002.
- **Corona Romero, Enrique y otros:** Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, adoptadas por la Unión Europea (NICes), CISS, Valencia, 2005.
- **Corona Romero, E. y Palomares Laguna, J.:** “Diferencias de las normas contables locales con los US GAAP versus diferencias de las NIC/NIIF con los US GAAP”, Revista Técnica Contable, nº 716, febrero 2009.

- **Corona Romero, E. y Palomares Laguna, J.:** “La armonización espontanea y la primera adopción de las NIC/NIIF. Un análisis empírico”, Revista Quincena Fiscal, nº 4, febrero 2009.
- **Corona Romero, E.:** “El Fondo de Comercio: ¿se amortiza?”, Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, nº 87, septiembre 2009.
- **Cruz Padial, Ignacio:** “Impuesto sobre Sociedades. Fiscalidad versus Contabilidad”, Revista Técnica Tributaria, nº 33, abril-junio, 1996.
- **Cruz Padial, Ignacio:** “Incidencia de la Reforma contable en la Normativa Tributaria”, Revista de contabilidad y Tributación, nº 245-246, Centro de Estudios Financieros, agosto 2003.
- **Cruz Padial, Ignacio:** “Derecho contable: algunas consecuencias tributarias en el Impuesto sobre Sociedades”, Revista Quincena Fiscal, nº 21, diciembre 2008.
- **Cubillo Valverde, Carlos:** “El régimen fiscal de la previsión para inversiones según la Ley de 26 de diciembre de 1957”, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, vol. IX, nº 34, junio 1959.
- **Cubillo Valverde, Carlos:** “Contabilidad y fiscalidad. Problemas actuales”, Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, núm. 7, 1983.
- **Cubillo Valverde, Carlos:** “La contabilidad y la consolidación en las directrices de las Comunidades Europeas”, Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. XVII, nº 53, 1987.
- **Cubillo Valverde, Carlos:** Plan General de Contabilidad: comentarios y casos prácticos, Editorial Pirámide, Madrid, 1991.
- **Checa González, Clemente y otros:** Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.
- **De Benito Cámara, Inmaculada:** “Impuesto sobre sociedades en el primer borrador del PGC 2007”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 292, Centro de Estudios Financieros, julio 2007.
- **De Benito Cámara, Inmaculada:** “Impuesto sobre beneficios”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 300, Centro de Estudios Financieros, marzo 2008.
- **De Caso Fernández, J. Carlos:** “El Impuesto sobre Beneficios en el NPGC (I)”, Revista Partida Doble, nº 195, enero 2008.
- **De Caso Fernández, J. Carlos:** “El Impuesto sobre Beneficios en el NPGC (II)”, Revista Partida Doble, nº 196, febrero 2008.

- **Domínguez, Juan Luis:** “La transparencia fiscal: cómo contabilizar el efecto impositivo”, Revista Partida Doble, nº 74, enero 1997.
- **Domínguez Barreno, F. y López Laborda, J.:** “Consolidación y reparto de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades entre los Estados miembros de la Unión europea: consecuencias para España”, Comisión de Expertos sobre las posibilidades de armonización del Impuesto de Sociedades en la Unión europea, Instituto de Estudios Fiscales, P.T. nº 24/08.
- **Esteban Marina, Ángel:** El Impuesto sobre Sociedades en la reciente jurisprudencia, Instituto de Estudios Fiscales, Monografía nº 82, 1990.
- **Esteban Marina, A.:** Impuesto sobre Sociedades: Cálculo de la base imponible (I), Carta Tributaria, Monografía nº 239, enero 1996.
- **Esteban Marina, A.:** Impuesto sobre Sociedades: Cálculo de la base imponible (II), Carta Tributaria, Monografía nº 240, febrero 1996.
- **Esteban Marina, A.:** Evolución probable de la contabilidad y del Impuesto sobre Sociedades, Carta Tributaria, Monografía nº 1, enero 2002.
- **Esteban Marina, A.:** Partidas de naturaleza fiscal eliminadas de la Ley 43/1995, Carta Tributaria, Monografía nº 4, febrero 2002.
- **Esteve Pardo, M^a Luisa:** El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.
- **Falcon y Tella, R.:** “Valor Normativo de las Resoluciones del ICAC”, Revista Quincena Fiscal, nº 22, 1997.
- **Falcon y Tella, R.:** “La relativa libertad del empresario para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: en torno al artículo 148 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, Revista Quincena Fiscal nº 8, 1996.
- **Falcón y Tella, Ramón:** “Criterios Fiscales y Contables en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: algunas observaciones”, Revista Técnica Tributaria nº 33, abril-junio 1996.
- **Fernández López, José Alberto:** Contabilidad de Tributos e Impuesto sobre Sociedades, Ediciones Estudios Financieros, 1996.
- **Fernández Pirla, J.M.:** Teoría económica de la contabilidad: introducción contable al estudio de la economía, Ediciones ICE, Madrid, 1974.
- **Fernández Pirla, José María:** Economía y Gestión de la Empresa, Ediciones ICE, Madrid, 1981.

- **Fernández Pirla, José María:** Una aportación a la construcción del Derecho Contable, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, 1986.
- **Fernández Rodríguez, Elena y Álvarez García, Santiago:** “Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal”, Documento nº 17/02, Instituto de Estudios Fiscales y Universidad de Oviedo, 2002.
- **Fernández Rodríguez, Elena y Martínez Arias, Antonio:** “El acercamiento entre contabilidad y fiscalidad en el IS: evaluación práctica”, Revista Técnica Contable, nº 653, mayo 2003.
- **Fernández Rodríguez, E., Martínez Arias, A. y Álvarez García, S.:** “Reforma contable y relación contabilidad-fiscalidad”, Revista Técnica Tributaria, nº 61, abril-junio 2003.
- **Fernández Rodríguez, E., Martínez Arias, A. y Álvarez García, S.:** “Contabilidad versus Fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la Contabilidad”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 2/03, Madrid 2003.
- **Fernández Rodríguez, Elena y Martínez Arias, Antonio:** “La relación contabilidad-fiscalidad a través de la aplicación práctica del Impuesto sobre Sociedades”, Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 130, julio-septiembre 2006.
- **Ferreiro Lapatza, Jose J.:** “Sobre la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades”, Revista Quincena Fiscal, nº 5, 1996.
- **Ferreiro Lapatza, José J.:** “Complicación y simplificación Contabilidad y fiscalidad”, Revista Quincena Fiscal, nº 15-16, 2006.
- **Ferreiro Lapatza, José J.:** “Resultado contable y base imponible. Deslegalización, autodeterminación y delito fiscal”, Revista Quincena Fiscal, nº 8, 2007.
- **Flores Caballero, Manuel y Rivero Menéndez, José Ángel:** “La conciliación del resultado mercantil y fiscal”, Revista Técnica Contable, nº 603, marzo 1999.
- **Franch Fluxá, Juan:** “La necesaria armonización de la fiscalidad empresarial como respuesta a la europeización de los mercados, empresas y economías”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 302, Centro de Estudios Financieros, mayo 2008.
- **Fuentes Quintana, Enrique:** Las reformas tributarias en España: teoría, historia y propuestas, Editorial Crítica, Barcelona, 1990.
- **Gallego Díez Enriqueta y Vara y Vara Mateo:** Manual práctico de contabilidad financiera, Ediciones Pirámide, 2008.

- **Garbayo Salazar, Eduardo:** “El cálculo de la base imponible en el nuevo Impuesto sobre Sociedades”, Revista Partida Doble, nº 74, enero 1997.
- **García Arthus, Emilia:** “Resultado contable y base imponible en el nuevo Impuesto sobre Sociedades”, Revista Partida Doble, nº 65, marzo 1996.
- **García-Olmedo Domínguez, Ramón:** “La naturaleza contable del Impuesto sobre Sociedades”, Revista Partida Doble nº 70, septiembre 1996.
- **García-Olmedo, Domínguez, Ramón:** “El IASC revisa la contabilización del Impuesto sobre Beneficios”, Boletín AECA, nº 46, 1998.
- **García-Olmedo Domínguez, Ramón:** Una revisión de las conexiones entre las magnitudes contables y las fiscales del Impuesto sobre Sociedades, Universidad de Granada, 2001.
- **García-Olmedo Domínguez, Ramón:** Esplendor y Ocaso del Principio de Correlación, ICAC, 2001.
- **García-Olmedo Domínguez, Ramón:** “Contabilidad del Impuesto sobre beneficios: Revisión E-68 del IASC de la NIC 12”, Revista Partida Doble, nº 123, junio 2001.
- **García-Olmedo Domínguez, Ramón:** “Interrogantes en la aplicación del enfoque de balance seguido por la Norma Internacional de Contabilidad nº 12”, Revista Técnica Contable, nº 648, diciembre 2002.
- **García-Olmedo Domínguez, R y Corona Romero, E.:** Impuesto sobre las Ganancias, Monografías sobre las Normas Internacionales de Información Financiera, Monografía 16, Diario Expansión, 2004.
- **García-Olmedo Domínguez, R. y Corona Romero, E.:** “La contabilización del Impuesto sobre Sociedades según el Borrador del PGC (I)”, Revista Técnica Contable nº 702, noviembre 2007.
- **García-Olmedo Domínguez, R. y Corona Romero, E.:** “La contabilización del Impuesto sobre Sociedades según el Borrador del PGC (II)”, Revista Técnica Contable nº 703, diciembre 2007.
- **García-Olmedo Domínguez, Ramón:** Seminario “El Impuesto sobre beneficios”, Aula de Formación AECA, Mayo 2008.
- **García Tabuyo y Haro Pérez, J.:** “NIC 37: Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes”, Revista Partida Doble, nº 184, enero 2007.
- **Giner Inchausti, B.:** “La naturaleza económica y contable del Fondo de Reversión”, Revista Española de Contabilidad y Financiación, Vol XXI, nº 68, julio-septiembre, 1991.

- **Giner Inchausti, B. y Mora Enguñados, A.:** “La contabilización del Impuesto sobre Beneficios: El marco teórico”, Revista Técnica Contable, nº 514, octubre 1991.
- **Giner Inchausti, B.:** “La contabilidad creativa”, Revista Partida Doble, nº 21, marzo 1992.
- **Giner Inchausti, B., Mora Enguñados, A. y Arce Gisbert, M.:** Análisis comparado de la normativa contable de AECA y el IASC, Monografía AECA, Madrid, 1999.
- **Giner Inchausti, B. y Pardo Pérez, F.:** “La relevancia del fondo de comercio y su amortización en el mercado de capitales: una perspectiva europea”, Revista Española de Contabilidad y Financiación, Vol XXXVI, nº. 134, abril-junio, 2007.
- **Gómez Fernández, José Manuel:** Contabilidad Fiscal, Publicaciones de la Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 1991.
- **Gómez Moruelo, Caridad:** “Novedades fiscales para el año 2003 (II)”, Revista Partida Doble, nº 141, febrero 2003.
- **Gómez Valls Francesc:** Tratamiento Contable del Impuesto de Sociedades, Ediciones Pirámide, 1998.
- **Gonzalo Angulo J.A y J. Tua Pereda J.:** Introducción a la Contabilidad Internacional, Monografía núm. 14, Instituto de Planificación Contable, M. de Economía y Hacienda, Madrid, 1988.
- **Gonzalo Angulo, J.A.:** “Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma”, elaborado por la Comisión de Expertos nombrada al efecto por el Ministro de Economía, ICAC, 2002.
- **Gonzalo Angulo, J.A.:** “Las líneas básicas de la Reforma Contable”, Revista Partida Doble, nº 136, septiembre 2002.
- **Gonzalo Angulo, J.A.:** “Principales cambios entre las Normas Internacionales de Información Financiera y el PGCE”, Revista Partida Doble, nº 152, febrero 2004.
- **González González, José María:** “Influencia del Plan General de Contabilidad en el Impuesto de Sociedades. Nuevo PGC”, Revista Partida Doble, 1991.
- **Gota Losada A.:** Tratado del Impuesto de Sociedades, Tomo I, Nociones fundamentales del Impuesto sobre Sociedades e historia del tributo en España, Banco Exterior de España, Servicios de Estudios Económicos, 1988.
- **Gota Losada A.:** Tratado del Impuesto de Sociedades, Tomo II, El hecho imponible, rendimientos presuntos y precios de transferencia, Banco Exterior de España, Servicios de Estudios Económicos, 1988.
- **Gota Losada A.:** “La base imponible del Impuesto sobre Sociedades”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 29, 2003.

- **Griffiths, I.:** Contabilidad creativa, Ediciones Deusto, 1988.
- **Gutiérrez Viguera, Manuel:** “Contabilidad del Impuesto sobre el Beneficio (I)”, Revista Técnica Contable, nº 653, mayo 2003.
- **Gutiérrez Viguera, Manuel:** “Contabilidad del Impuesto sobre el Beneficio (II)”, Revista Técnica Contable, nº 654, junio 2003.
- **Gutiérrez Viguera, Manuel:** “La contabilidad de los impuestos”, Edición Contable Ciss, Valencia, junio 2009.
- **Hendriksen, Eldon S.:** Teoría de la Contabilidad, UTEHA, México, 1981.
- **Hérvás Oliver, J.L.:** “Contabilidad, inflación y revalorizaciones: un tema pendiente en relación con el Fair Value”, Revista Técnica Contable, nº 654, junio 2003.
- **Jiménez Montañés, María Ángela y Alonso Carrillo, Inmaculada:** “La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: aspectos contables y fiscales”, Revista Técnica Contable, nº 572-573, agosto 1996.
- **Labatut Serer, Gregorio:** “La contabilidad del impuesto sobre beneficios: métodos de periodificación”, Revista Internacional de Economía y Empresa de la Escuela Superior de Gestión Comercial y Marketing (Esic market), nº 67, enero-marzo 1990.
- **Labatut Serer, G. Vela BARGUES, J.M. y Juan Lozano, A.M.:** “Las operaciones de leasing en el nuevo Plan General contable: tratamiento contable e incidencias fiscales”, Revista Técnica Contable, nº 515, noviembre 1991.
- **Labatut Serer, G. Vela BARGUES, J.M. y Juan Lozano, A.M.:** “Las operaciones de leasing en el nuevo Plan General contable: tratamiento contable e incidencias fiscales”, Revista Técnica Contable, nº 516, diciembre 1991.
- **Labatut Serer, Gregorio:** Contabilidad y Fiscalidad del Resultado Empresarial, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), 1992.
- **Labatut Serer, Gregorio y Sánchez Mula Alfredo:** “Tratamiento contable de las diferencias permanentes, las bonificaciones y deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades en el ámbito del efecto impositivo” Revista Técnica Contable, nº 546, junio 1994.
- **Labatut Serer, Gregorio y Llombart Fuertes, Manuel:** “Diferencias permanentes y temporales por aplicación del método del efecto impositivo según la nueva Ley sobre el Impuesto de Sociedades”, Revista Técnica Contable, nº 566, febrero 1996.
- **Labatur Serer, G. y Martínez Vargas J.:** “Contabilidad del efecto impositivo. Una comparación con la normativa internacional”, Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, Madrid, 1999.

- **Labatur Serer, G. y Martínez Vargas J.:** “Pérdidas fiscalmente compensables: un estudio empírico”, Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, Madrid, 1999.
- **Labatut Serer, G. y Martínez Vargas, J.:** “Contabilidad del efecto impositivo. Una comparación internacional”, Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, Madrid, 1999.
- **Labatut Serer, G. y Martínez Vargas, J.:** “La normativa internacional en la contabilidad del Impuesto sobre Beneficios”, Auditoría Pública: Revista de los Órganos Autónomos de Control Externo, nº 16, febrero 1999.
- **Labatut Serer, G. y Martínez, A.:** “El nuevo tratamiento contable de las deducciones y bonificaciones”, Revista Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad, nº 53, 2003.
- **Labatut Serer, G. y Martínez, A.:** “El tratamiento contable de las deducciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Sociedades”, Revista Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad, nº 56, 2003.
- **Labatut Serer, Gregorio y Peraire Saus, Josefina:** “La aplicación del método del efecto impositivo ante la reforma del P.G.C”, Revista Observatorio Contable, nº 11, Mayo 2007.
- **Lagares Calvo, M.:** “Una reforma a fondo del Sistema Fiscal Español”, Revista Papeles de Economía Española, nº 69, 1996.
- **Lagares Gómez-Abascal, J. J.:** “Propuestas recientes de coordinación del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea”, Revista del Instituto de Estudios Económicos, nº 1-2, 2002.
- **Lozano Aragüés, Ricardo:** “Criterios contables y fiscales a la luz de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades”, Revista Quincena Fiscal, nº 8, abril 1996.
- **López Espinosa, Germán y Murillo Martín, Francisco J.:** Consultas al ICAC: Ejemplos prácticos con sus implicaciones fiscales, Editorial Club Universitario, Alicante, 2003.
- **López González, E. y otros:** Contabilidad Financiera, McGraw-Hill, 1994.
- **López González E., Rodríguez Pérez A. y Medaña Cuervo C.:** Análisis práctico del Plan General de Contabilidad, Editorial McGraw-Hill, 1994.
- **López Martínez, Antonio J.:** Manual de Contabilidad y Tributación, Ediciones Laborum, 2002.
- **Llorente Sanz, M^a Soledad:** “Modelo contable del Plan General de Contabilidad de 1990 para registrar el Impuesto sobre Sociedades: una perspectiva comparada”, Revista Técnica Contable, nº 527, noviembre 1992.

- **Llorente Sanz, M^a Soledad:** “Aspectos contables del Impuesto sobre Sociedades”, Revista Actualidad Financiera, n^o 37, octubre 1993.
- **Llorente Sanz, M^a Soledad:** Aspectos contables del Impuesto sobre Sociedades, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC, 1997.
- **Macgee, R. W.:** “Accounting for Income Taxes, National Association of Accountants, Montvale, New Jersey, 1984.
- **Malvárez Pascual, Luis Alberto y Martín Zamora, M^a Pilar:** El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General, Centro de Estudios Financieros, 1998.
- **Malvárez Pascual, Luis Alberto y Martín Zamora, M^a Pilar:** “El método de determinación de la base imponible en el IS: la posible inconstitucionalidad del art. 10.3 LIS y los problemas derivados de la remisión a las normas contables”, Revista de Contabilidad y Tributación, n^o 182, Centro de Estudios financieros, 1998.
- **Mallo Rodríguez, Carlos:** “El nuevo Plan General del Contabilidad”, Revista de la Asociación Española de Asesores Fiscales”, septiembre 2007.
- **Martín Fernández, Javier:** “La aplicación del principio del devengo en el Impuesto sobre Sociedades”, Revista de Contabilidad y Tributación, Centro de Estudios Financieros, n^o 292, julio 2007.
- **Martín Molina, Pedro-Bautista:** “El Impuesto sobre Sociedades en el año 2004 y las novedades para el año 2005”, Revista Partida Doble, n^o 162, enero 2005.
- **Martín Molina, Pedro-Bautista, y Lopo López, Antonia:** “Comentarios sobre la Reforma del Impuesto sobre Sociedades para el año 2007”, Revista Observatorio Contable, n^o 17, diciembre 2007.
- **Martín Queralt, Juan, Lozano Serrano, Carmelo y Poveda Blanco, Francisco:** Derecho Tributario, Editorial Aranzadi, 2002.
- **Martín Zamora, M^a Pilar y Málvarez Pascual, Luis A.:** “Aspectos contables del cierre del ejercicio económico y de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades”, Revista de Contabilidad y Tributación, n^o 267, Centro de Estudios Financieros, julio 2005.
- **Martínez Conesa I.:** Ingresos a distribuir en varios ejercicios, Monografía de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), 1997.
- **Mata Melo, J. y Prieto Moreno, B.:** “La NIC 12 sobre el Impuesto sobre los beneficios: Caso práctico de aplicación”, Revista Técnica Contable, n^o 674, abril 2005.
- **Mata Melo, J. y De la Peña Gutiérrez, A.:** “Análisis de la NIC 12 a partir de un caso práctico de aplicación”, Revista Partida Doble, n^o 171, noviembre 2005.

- **Merino Madrid, E. Sánchez Araque, J. A. y Villaluenga De Gracia, S.:** “La aplicación real de la Ley de Nueva empresa y la contabilidad simplificada para la PYME”, Revista Partida Doble, nº 174, febrero, 2006.
- **Millán Aguilar, Adolfo:** “El borrador del nuevo Plan General de Contabilidad”, Revista Partida Doble nº 186, marzo 2007.
- **Millán Aguilar, Adolfo:** “Principales cambios en la reforma contable”, Revista Partida Doble nº 191, septiembre 2007.
- **Monfort Aguilar, E.:** La Norma ISO contable como técnica de aproximación entre la Norma Contable y la Norma Tributaria, Universidad de Barcelona, 1997.
- **Montesinos Julve, V.:** Las Normas de Contabilidad en la Comunidad Económica Europea, Instituto de Planificación Contable, M. de Hacienda, Madrid 1980.
- **Montesinos Julve, V. (coord.):** Introducción a la contabilidad financiera. Un enfoque internacional, Editorial Ariel, Barcelona, septiembre 2007.
- **Monterrey Mayoral, Juan:** “Contabilidad del Impuesto sobre beneficios: Una perspectiva para el sistema contable Español”, Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 16, 1987.
- **Mora Endiganos, Araceli:** “Últimas noticias en contabilidad internacional y su incorporación a la normativa española”, Revista Partida Doble, nº 173, enero 2006.
- **Moral Medina, Fco. J.:** “Historia del Impuesto sobre Sociedades desde 1900 hasta 1922”, Revista Hacienda Pública Española, nº 24-25, Instituto de Estudios Fiscales, 1973.
- **Moreno Fernández, Rafael:** “Marco general de las coberturas contables en la NIC 39”, Revista Técnica Contable, nº 715, enero 2009.
- **Moreno Rojas, J.:** “Análisis de la aplicación del método del efecto impositivo en las sociedades patrimoniales”, Revista de Contabilidad de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), volumen 7, núm. 14, julio-diciembre 2004.
- **Moya, S., Blake J. y Amat O.:** “La contabilidad creativa en España y en el Reino Unido: Un estudio comparativo”, VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Barcelona, 1996.
- **Navas Vázquez, R.:** “La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades”, Revista Quincena Fiscal, nº 6, 1997.
- **Navarro Faure, Amparo:** El Derecho tributario ante el nuevo Derecho contable, La Ley, Grupo Wolters Kluwer, Madrid, 2007.

- **Navarro Gomollon, Angel J.:** “El reconocimiento de ingresos por venta de bienes y prestación de servicios”, Contabilidad y Finanzas para la toma de decisiones, Impresora aragonesa, 1995.
- **Neumark, Fritz.:** Principios de la Imposición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
- **Omeñaca García, Jesús:** Contabilidad General adaptada al nuevo Plan, Ediciones Deusto, Bilbao, 1990.
- **Omeñaca García, Jesús:** Las Resoluciones del ICAC sobre contabilidad, Ediciones Deusto, Bilbao, 1994.
- **Omeñaca García, Jesús:** Del PGC de 1990 al Nuevo Plan General de Contabilidad y PGC Pymes, Ediciones Deusto, Bilbao, 2007.
- **Omeñaca García, Jesús:** La reforma de la legislación mercantil y tributaria en materia contable, Ediciones Deusto, Barcelona, 2007.
- **Omeñaca García, Jesús:** Contabilidad General, Ediciones Deusto, Bilbao, 2008.
- **Omeñaca García, Jesús:** El Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad PYMES, Ediciones Deusto, 2008,
- **Ortega Carballo, Enrique:** “La estrategia contable en la Unión Europea: El derecho contable interno”, Revista Partida Doble, nº 136, septiembre 2002.
- **Ortega Carballo, Enrique:** “El nuevo Plan General de Contabilidad”, XIV Congreso AECA, Revista nº 80, septiembre 2007.
- **Ortega Carballo, Enrique:** “Fondo de Comercio”, Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), nº 81, marzo 2008.
- **Ortega Carballo Enrique y Sánchez Cuellar, Mercedes:** “El Nuevo PGC: consideraciones generales y efectos tributarios derivados de su primera aplicación”, Revista Técnica Contable, nº 709, 2008.
- **Parte Esteban, L., Gonzalo Angulo, M^a. C. y Gonzalo Angulo, J. A.:** “La hipótesis de la utilización del Impuesto sobre Beneficios para evitar pérdidas y descensos en los resultados”, Revista de Contabilidad de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC), volumen 10, núm. 2, julio-diciembre 2007.
- **Pla Vall, Ángela y Salvador Cifre, Concha:** Manual de Impuesto sobre Sociedades, Tirant lo Blanch, 2002.
- **Pascual Pedreño, E.:** Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad, Lex Nova, 1998.
- **Pérez Iglesias, Manuel:** “Las transacciones en moneda extranjera en el Nuevo PGC”, Revista Técnica Contable, nº 706, marzo 2008.

- **Pich Rosell, Valentin:** “Esta reforma del Impuesto sobre Sociedades sabe a poco”. Revista Partida Doble, nº184, enero 2007.
- **Piedrabuena Enrique:** “Gastos deducibles en el nuevo Impuesto sobre Sociedades”, Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. X, núm. 34, enero- abril 1981.
- **Poveda Blanco, Francisco:** “Los ajustes extracontables en el Impuesto sobre Sociedades”, Impuestos, La Ley, nº 15-16, agosto 2005.
- **Pulido Álvarez, A., Túa Pereda, J., Yebra Cemborain, O.:** El marco conceptual de la información financiera, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), 2000.
- **Querol, M^a Teresa:** “Del resultado contable a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades”, Revista Partida Doble, núm. 118, enero 2001.
- **Querol, M^a Teresa:** “Ajustes al Resultado Contable en el marco del I.S.”, Revista Partida Doble, núm. 129, enero 2002.
- **Quintas Bermúdez, Jesús:** “Impuesto sobre Sociedades: reducciones, deducciones y bonificaciones, y su aplicación en el ejercicio 2006”, Revista Observatorio Contable, febrero 2007.
- **Reig Gastón, Juan:** “Impuesto sobre Beneficios”, Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), nº 81, marzo 2008.
- **Requena Tapia, M. y Marrero Bejarano, L.:** “El registro contable de las operaciones de leasing: opciones permitidas por la disposición transitoria quinta del nuevo Plan General de Contabilidad”, Revista Técnica Contable, nº 530, febrero 1993.
- **Rivero Torre, Pedro:** Cash flow: estado de origen y aplicación de fondos y el control de gestión, Ciencias de la Dirección, Madrid, 1989.
- **Ros Amorós, F. y González Betancort, B.:** “Aspectos sustantivos de la normalización contable en España en el año 2005”, Revista Partida Doble, nº 173, enero 2006.
- **Rubio Guerrero, Juan José:** “Novedades fiscales para el ejercicio 2008”, Revista Partida Doble, nº 198, abril 2008.
- **Sáez Torrecilla, A.:** Contabilidad General, McGraw-Hill, volumen II 1992.
- **Sáez Torrecilla, A.:** Contabilidad General, McGraw-Hill, volumen I 1995.
- **Sánchez Arroyo, Gil:** Análisis e interpretación de la información contable, Ediciones Pirámide, 2002.

- **Sánchez Galiana, J. A., Pallarés Rodríguez, R. y Crespo Miegimolle, M.:** Impuesto sobre Sociedades, Comares, Granada, 1993.
- **Sánchez Galiana, J. A. Pallarés Rodríguez, R.:** “La subcapitalización en el Impuesto sobre Sociedades y su compatibilidad con los convenios de doble imposición”, Revista Técnica Tributaria, nº 43, octubre-diciembre, 1998.
- **Sanz Gadea, Eduardo:** Impuesto sobre Sociedades (comentarios y casos prácticos), Tomo I, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1988.
- **Sanz Gadea Eduardo:** “El resultado contable en el marco del derecho contable” Revista de Contabilidad y Tributación, nº 189, Centro de Estudios Financieros, 1998.
- **Sanz Gadea, Eduardo:** “Compensación de bases imponibles negativas”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº192, Centro de Estudios Financieros, 1999.
- **Sanz Gadea, Eduardo:** “Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 27, 2003.
- **Sanz Gadea, Eduardo:** “Ley 62/2003: Impuesto sobre sociedades (I). La Reforma Contable y el Impuesto de Sociedades”, Revista de contabilidad y Tributación, nº 251, Centro de Estudios Financieros, nº 251, febrero 2004.
- **Sanz Gadea, Eduardo:** “Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social: Impuesto sobre sociedades (II)”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 252, Centro de Estudios Financieros, marzo 2004.
- **Sanz Gadea, Eduardo:** Impuesto sobre Sociedades (comentarios y casos prácticos), Tomo I, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.
- **Sanz Gadea, Eduardo:** Impuesto sobre Sociedades (comentarios y casos prácticos), Tomo II, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.
- **Sanz Gadea, Eduardo:** “Impuesto sobre sociedades. Normas aparecidas en 2005”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 276, Centro de Estudios Financieros, vol. 1, marzo 2006.
- **Sanz Gadea, Eduardo:** “Modificaciones introducidas en el IS por las leyes 35/2006 y 36/2006”, Revista de Contabilidad y Tributación nº 287, Centro de Estudios Financieros, febrero 2007.
- **Sanz Gadea, Eduardo:** “El nuevo Plan General de Contabilidad”, Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, nº 80, septiembre 2007.
- **Sanz Gadea, Eduardo:** “Modificaciones del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en 2007”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 300, Centro de Estudios Financieros, marzo 2008.

- **Sanz Gadea, Eduardo:** “Impuesto sobre Sociedades y reforma contable (I)”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 314, Centro de Estudios Financieros, mayo 2009.
- **Sanz Gadea, Eduardo:** “Impuesto sobre Sociedades y reforma contable (II)”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 317-318, Centro de Estudios Financieros, agosto 2009.
- **Serra Salvador, Salvador, Giner Inchausti, Begoña y Vilar Sanchís, Eduardo:** Sistemas de Información Contable, Tirant lo Blanch, 1994.
- **Sevillano Rubio, Aurora:** “Las provisiones y las contingencias en el Plan General de Contabilidad”, Proyecto social: Revista de Relaciones Laborales, nº 7, Universidad de Zaragoza, 1999.
- **Texeira Quirós, Joaquin y Milanés Montero, Patricia:** “La actual estrategia contable de la Unión Europea: implicaciones para las PYME.
www4.usc.es/Lugo-XIII-HispanoLusas/pdf/05_CONTABILIDAD/07_texeira_milanes.pdf
- **Torre Cantalpiedra, Alberto M^a:** “La moneda extranjera en las NIIF (I)”, Revista Técnica Contable, nº 712, octubre 2008.
- **Tua Pereda, Jorge:** “Las nuevas normas contables (II) : El marco conceptual de la reforma”.
<http://www.gabilos.com/webcontable/noticias/expansion/articulo40.htm>, 11 de abril de 2007, p.34
- **Ucieda Blanco, José L.:** “Convergencia del IASB y el FASB: ¿quimera o realidad?”, V Jornada de Contabilidad Financiera, octubre 2005, Madrid.
<http://www.sc.ehu.es/efwibare/Otros/UCIED~19.PDF>
- **Uroz Felices, Francisco José y Quer Peramiqel Agustín:** Determinación contable de resultados, Ediciones Pirámide, 1996.
- **Valera Aparicio, Enrique y Moreno Artés, Ana María:** “La NIC 12: Impuesto sobre beneficios”, Revista Partida Doble, nº 152, febrero 2004.
- **Vela Ródenas, Justo José:** “Cómo aproximar el Resultado contable y el fiscal”, Revista Partida Doble, nº 116, noviembre 2000.
- **Vela M., Montesinos V. y Serra V.:** Manual de Contabilidad, Ariel, Barcelona, 1991.
- **Vidal Blasco M^a Arántzazu:** “Implicaciones económicas y fiscales de la alteración del resultado empresarial. Evidencia empírica en España”, Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XXXI, nº 112, junio 2002.
- **Villacorta Hernández, Miguel Ángel:** “Pasos para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios”, Revista Observatorio Contable, nº 19, febrero 2008.

- **Villar Ezcurra, Marta:** “La amortización del fondo de comercio financiero en España y su problemática jurídico-comunitaria. ¿Un nuevo caso de ayuda de Estado?”, Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, nº 298, enero 2008.
- **Viñuales Sebastián, Luis:** “Nuevo Plan General de Contabilidad: Notas sobre el concepto de ingresos y gastos y el régimen de tránsito a las nuevas normas de registro y valoración; efectos en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades”
http://www.uria.com/esp/actualidad_juridica/n20/foro01.pdf.
- **Zamora Ramírez, Constancio:** “Controversias en la contabilización del Impuesto sobre Sociedades”, Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, Madrid, 1999.
- **Zamora Ramírez, Constancio:** “Principios contables y su perspectiva fiscal”, Revista Partida Doble, nº 110, abril 2000.
- **Zamora Ramírez, C. y Sierra Molina, G. J.:** “Una perspectiva crítica desde el Marco conceptual respecto a la contabilización del Impuesto sobre Beneficios”, Revista de Contabilidad (ASEPUC), vol. 3, nº 5, enero-junio 2000.
- **Zamora Ramírez, C y García-Ayuso Covarsí, M.:** “Análisis de los factores determinantes en el reconocimiento de créditos por pérdidas fiscales en las empresas españolas”, Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. XXXII, nº 117, abril-junio, 2003.
- **Zamora Ramírez, C., Abad Navarro C., Arquero Montaña, J.L. y otros:** “Todas las claves del borrador del nuevo PGC”, Revista Partida Doble nº 187, abril 2007.

Legislación.

- Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio.
- Ley de 29 de abril de 1920, Tarifa 3ª de la Contribución de Utilidades.
- Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 41/1964, de 11 de junio de Reforma del Sistema Tributario.
- Decreto 1985/1964, de 2 de julio, sobre regularización de balances.
- Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario.

- Real Decreto 430/1973, de 22 de febrero por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Real Decreto Ley 15/1977, de 25 de febrero, sobre medidas fiscales, financieras y de inversión.
- Ley 61/1978, de 27 de diciembre por la que se aprueba Impuesto sobre Sociedades.
- RD 3061/1979, de 29 de diciembre, sobre el régimen fiscal de la inversión empresarial.
- Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sociedades.
- Real Decreto Ley 8/1983, de 3 de diciembre, de reconversión e industrialización.
- Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones.
- Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a la Directivas de la CEE en materia de Sociedades.
- Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- Real Decreto 1.597/1989, de 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.
- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material.
- Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 25 de septiembre de 1991, por la que se fijan criterios para la contabilización de los impuestos anticipados en relación con la provisión para pensiones y obligaciones similares.
- Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas.
- Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 30 de abril de 1992, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad.
- Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.
- Ley 30/1995, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- Real Decreto 2607/1996 sobre normas de actualización de balances.
- Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad.
- Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.
- Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios.
- Real Decreto Ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa.
- Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa.
- Orden de Ministerio de Economía, de 16 de marzo de 2001, sobre la constitución de una Comisión de Expertos.
- Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 27 de septiembre de 2001, por la que se crea dentro de la Comisión de Expertos una Subcomisión para el estudio de las relaciones contabilidad-fiscalidad.
- Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (Ley de Acompañamiento).
- Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de marzo de 2002, por la que se modifica parcialmente la de fecha 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad.
- Real Decreto 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.
- Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 61/2003, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2004.

- Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (Ley de Acompañamiento).
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- Circular 4/2004, de 22 de diciembre, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros.
- Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005.
- Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal.
- Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.
- Real Decreto Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica.
- Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.
- Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009.
- Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.
- Consulta de la Dirección General de Tributos, V0623-09, de 30 de marzo de 2009.

Normativa y documentos europeos.

- Cuarta Directiva, 78/660/CEE, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas de determinadas formas de sociedades.
- Séptima Directiva, 83/349/CEE, de 13 de julio de 1983, correspondiente a las cuentas consolidadas.

- Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.
- La Directiva del Consejo 90/435, de 23 de julio de 1990, relativa el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.
- Reglamento (CE) nº 2157/2001, del Consejo de la UE, que reguló el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SAE)
- Directiva 2001/65/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de septiembre de 2001, de modificación de la cuarta y séptima directiva.
- Comunicación de la Comisión Europea: “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales: Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades para sus actividades a escala comunitaria” (COM (2001) 582 final).
- Parlamento y Consejo Europeo. Reglamento (CE) nº 1606/2002, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.
- Comisión de las Comunidades europeas, (2003), Reglamento (CE) nº 1725/2003 de 29 de septiembre de 2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo.
- La Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.
- Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE.
- Directiva 2004/76/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, por la que se modifica la Directiva 2003/49/CE
- Reglamento (CE) nº 2236/2004, de 29 de diciembre, de la Comisión, que modifica el Reglamento (CE) nº 1725/2003.
- Reglamento (CE) nº 2238/2004, de 29 de diciembre, de la Comisión, que modifica el Reglamento (CE) nº 1725/2003.
- Reglamento (CE) 2086/2004, de la Comisión, que modifica el Reglamento (CE) nº 1725/2003.
- Reglamento (CE) nº 2236/2004, de 29 de diciembre de 2004.

- Reglamento (CE) nº 211/2005, de 4 de febrero, de la Comisión, que modifica el Reglamento (CE) nº 1725/2003.
- DOUE, de 11 de abril de 2006, Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la “Creación de una base imponible consolidada común para el impuesto de sociedades en la UE”, (2006/C 88/12).
- Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo: “Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo” (COM (2006) 824 final).
- Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo: “Aplicación del Programa Comunitario para el aumento del crecimiento y el empleo y la mejora de la competitividad de las empresas de la UE: progresos realizados en 2006 y próximas etapas hacia la elaboración de una propuesta relativa a la base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)” (COM (2007) 223 final).
- DOUE, de 15 de enero de 2008, Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre las Comunicaciones COM (2006), 823, 824 y 825, final, (2008/C 10/25).