

DOCUMENTOS

LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Concepto y determinación de la Base Imponible.

Bienes y derechos no contabilizados o no declarados:

presunción de obtención de rentas.

Revalorizaciones contables voluntarias.

(Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS) (*)

Autor: *Alfonso Gota Losada*

Ex-Director General de Tributos. Ex-presidente del Tribunal Económico
Administrativo Central (TEAC). Magistrado del Tribunal Supremo

DOC. N.º 29/03

(*) Este trabajo fue publicado por el periódico *Expansión*, en sus *Manuales del Impuesto sobre Sociedades: La Ley y su nuevo Reglamento* en 1997 y ahora se actualiza y se publica con autorización de *Expansión*.



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. LA BASE IMPONIBLE
 - 1.1. La nueva base imponible es sintética
 - 1.2. No hay definición de la base imponible
 - 1.3. Intangibilidad e independencia de la Contabilidad
 - 1.4. Diversas bases imponibles
 - 1.5. Síntesis del nuevo modelo de base imponible
2. ESQUEMA DE LA BASE IMPONIBLE
3. NORMATIVA APLICABLE
 - 3.1. Aplicación principal
 - 3.2. Regulación compartida
 - 3.3. Normas jurídicas contables de obligado cumplimiento
4. NORMATIVA TRIBUTARIA (LEY Y REGLAMENTO)
5. PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN CONTABLE
6. EFECTOS FISCALES DE LOS INFORMES DE LOS AUDITORES DE CUENTAS
 - 6.1. Obligación o no de facilitar los informes de auditoría a la Administración Tributaria
 - 6.2. El informe de auditoría y las posibles contingencias físicas
 - 6.3. Efectos mediatos de los informes de auditoría de cuentas anuales en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades
7. BASE IMPONIBLE DE LAS ENTIDADES NO SUJETAS AL DERECHO MERCANTIL
8. REVALORIZACIONES CONTABLES VOLUNTARIAS
 - 8.1. Régimen fiscal anterior a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades
 - 8.2. Doctrina mercantil y contable sobre las revalorizaciones voluntarias
 - 8.3. Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades
 - 8.4. Polémica sobre la licitud de las revalorizaciones voluntarias contables
 - 8.5. Régimen fiscal de las distintas clases de revalorizaciones
 - 8.6. Régimen sancionador

9. ACTIVOS OCULTOS Y PASIVOS FICTICIOS

- 9.1. Ocultación en contabilidad o no declaración de activos ocultos
- 9.2. Fecha en que entienden adquiridos los activos ocultos
- 9.3. Valor de los activos ocultos descubiertos
- 9.4. Pruebas en contrario
- 9.5. Pasivos ficticios
- 9.6. Liquidaciones definitivas
- 9.7. Efectos derivados del descubrimiento en los activos ocultos

1. LA BASE IMPONIBLE

En la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS), se dice que "en lo que se refiere a la base imponible, el aspecto a destacar es que la misma se determinará en el régimen de estimación directa, mediante la corrección del resultado contable, fijado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que la desarrollan mediante los ajustes específicamente previstos"¹

La justificación de esta importante modificación se halla, según la misma Exposición de Motivos en la Reforma parcial de la legislación mercantil, llevada a cabo por la Ley 19/1989, de 25 de Julio, que por primera vez ha introducido un verdadero y completo Derecho contable, que regula con depurada técnica, el beneficio contable, armonizado además con las normas de la IV Directiva de la C.E.E., relativa a las Cuentas anuales.

¹ *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades (Libro Blanco)*. Ministerio de Economía y Hacienda. Mayo 1994, páginas 89 a 91. Madrid, dice así: "a) *La armonización de las normas mercantiles y fiscales*. La base imponible es la dimensión cuantitativa del hecho imponible. En el Impuesto sobre Sociedades la base imponible es una magnitud que mide la renta obtenida por el sujeto pasivo en el período de la imposición.

Constituyendo el hecho imponible del Impuesto la obtención de renta por las sociedades, cabe enfrentarse al problema de la determinación de la base imponible de dos maneras diferentes. La primera consiste en efectuar una regulación completa y exhaustiva de todos los elementos y circunstancias determinantes de la renta (ingresos, gastos y su imputación temporal, valoración de elementos, operaciones extraordinarias, ...), a través de normas recogidas en la Ley del Impuesto. La segunda consiste en aceptar el resultado contable, tal y como viene definido por las normas mercantiles, como punto de partida para la determinación de la base imponible. La primera forma de determinación de la base imponible tiene su fundamento en la autonomía del Derecho Tributario en cuanto rama del Ordenamiento jurídico, en tanto que la segunda parte de la función del Impuesto sobre Sociedades, esto es, recaer sobre el beneficio del que pueden disponer los socios, y este beneficio es el que se deriva de la contabilidad llevada de acuerdo con los criterios previstos en las normas mercantiles.

Ambas formas de enfocar la determinación de la base imponible no son contradictorias sino, por el contrario, complementarias. En efecto, 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 por 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.

La conclusión que se deriva de lo expuesto es que conjugan ambas realidades, de tal manera que las normas mercantiles y fiscales cooperen a los efectos de la más idónea determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, es el único método del que puede derivarse una regulación sólida y estable de la base imponible. En esto consiste básicamente, la tantas veces aludida y siempre deseada armonización de las normas mercantiles y fiscales.

b) *La definición de la base imponible a partir del resultado contable.*

El criterio propuesto exige la inclusión de las siguientes medidas:

- Las normas fiscales deben definir la base imponible, así como los elementos y circunstancias básicas para su determinación.
- Las normas fiscales deben regular con precisión aquellos supuestos en los que sea necesario establecer efectos diferentes a los previstos por las normas contables de naturaleza mercantil superan la insuficiencia o simplemente reforzarlas.
- Las normas mercantiles de naturaleza contable establecidas en el Código de Comercio y en la Ley de Sociedades Anónimas, deben ser consideradas por la futura Ley del Impuesto sobre Sociedades bajo una técnica en la que se materialice la idea de cooperación antedicha.

En la práctica, el método descrito se traduce en que los sujetos pasivos, partiendo del resultado contable obtenido en aplicación de los principios y reglas de contabilidad establecidos en las normas mercantiles, podrían alterar la base imponible mediante un ajuste extracontable, claro, preciso y limitados.

El sistema que se desecha, es decir, el consistente en una regulación de la totalidad de los elementos y circunstancias determinantes de la base imponible, produciría una duplicidad entre normas fiscales y contables absolutamente rechazable y engrosaría el articulado del Impuesto sobre Sociedades con grave perjuicio del principio de transparencia.

Debemos observar, finalmente, que la cooperación entre normas fiscales y mercantiles de naturaleza contable no ha de suponer mengua alguna para los objetivos que a estas últimas encomienda el legislador mercantil por cuanto que las normas fiscales deben abstenerse de regular aspectos puramente contables.



Lo cierto es que el propio Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) de 15 de octubre de 1982, notoriamente influenciado por el Plan General de Contabilidad, suprimió la diferencia entre "rendimientos de la explotaciones" y "rendimientos de elementos patrimoniales cedidos", regulándolos todos conjuntamente, toda vez que desde el plano contable, los segundos eran o ingresos financieros o ingreso accesorios de la explotación.

El precepto fundamental que regula la base imponible es el artículo 10 de nueva Ley, que textualmente dispone:

"Artículo 10. *Concepto y determinación de la base imponible.*

1.—La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período de la imposición, minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

2.—La base imponible se determinará por el régimen de estimación directa y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

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

Este precepto ha originado una viva controversia sobre su constitucionalidad.

Gran parte de la doctrina científica, en especial FERREIRO LAPATZA², que ha sido el más beligerante, ha mantenido que la determinación de la base imponible por normas reglamentarias, como son las del Plan General de Contabilidad de 1990, vulnera el principio de legalidad consagrado en el artículo 31 de la Constitución.

Otro sector de la doctrina, concretamente MALVÁREZ PASCUAL y MARTÍN ZAMORA³ sostienen, amparándose en la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la relatividad del principio de legalidad tributaria, que "la habilitación a las normas contables de naturaleza reglamentaria para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (IS) viene contenida en el artículo 103 LIS en virtud del cual tendrán relevancia a tales efectos las normas sobre determinación del resultado contable dictadas en desarrollo del Código de Comercio y demás leyes relativas al cálculo de dicha magnitud. De ahí que el silencio de la norma tributaria permita que adquieran carta de naturaleza a efectos del IS las disposiciones reglamentarias de carácter contable. Por tanto, se puede entender que la regulación respeta el principio de legalidad, pues el legislador expresa su voluntad sobre la totalidad de las reglas determinantes de la base imponible, aunque no siempre de forma expresa".

Nosotros mantenemos que el artículo 10, apartado 3, de la Ley 43/1995, respeta plena y rigurosamente el principio de legalidad tributaria, porque el hecho imponible (art. 10.1 Ley 43/1995) del IS es la renta, como concepto económico-contable, al cual puede remitirse la ley fiscal, con las diferencias o rectificaciones que considere precisas, bien entendido que la renta o *beneficio contable* es, a partir 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 (CEE) en materia de sociedades, y por otras leyes que analizaremos, un concepto jurídicamente determinado, con rango de Ley, y desarrollado reglamentariamente conforme a las habilitaciones legales conferidas, de modo que en donde debe examinarse si se respeta o no el principio de legalidad tributaria es precisamente en las normas jurídicas que regulan las diferencias, los llamados "ajustes fiscales", y en ellas puede afirmarse rotundamente que todas tienen rango de Ley, respetándose, por tanto, el principio de legalidad tributaria.

Las ideas esenciales en torno al nuevo concepto legal de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades son:

² FERREIRO LAPATZA, José Juan: "Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades", *Quincena Fiscal*, n.º 5/1996.

³ 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 artículo 10.3 LIS y problemas derivados de la remisión a las normas contables", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 24/1998, pág. 38.

1.1. La nueva base imponible es sintética

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, suprime con carácter general, la distinción introducida en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, copiada de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de los tres conocidos componentes de la renta y de la base imponible consistentes en "rendimientos de explotaciones", "rendimientos de elementos patrimoniales cedidos" e "incrementos y disminuciones de patrimonio", que desde el primer momento pugnaron con el tradicional concepto unitario del beneficio contable y resultaron inútiles en la práctica, salvo para determinar el alcance de las exenciones subjetivas, de la obligación de retener, y de la obligación real de contribuir, y para algunas bonificaciones y exención por reinversión.

Algo parecido aconteció con los incrementos de patrimonio, pues un concepto tan importante como era el de las "disminuciones patrimoniales contables" (correcciones valorativas), en el caso de la depreciación de valores mobiliarios, se incluyeron como partidas negativas para determinar los "rendimientos de las explotaciones".

En la práctica, que es lo que importa, tal distinción no tuvo apenas trascendencia, porque todos los modelos reglamentarios, partieron de la Hoja de liquidación, del viejo esquema de la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, y posteriormente del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades, consistente en aceptar, en principio, el saldo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias (beneficio o pérdida contable) y luego ajustarlo fiscalmente mediante los "aumentos" y "disminuciones" correspondientes.

Exactamente lo que propone el artículo 10.3 de la LIS.

1.2. No hay definición de la base imponible

No existe propiamente una definición de la base imponible, aunque el artículo 10.1 dice que estará constituida por el *importe de la renta*, pues ni este artículo, ni el 4.º que regula el hecho imponible, al disponer que éste será la obtención *de renta*, cualquiera que fuere su fuente un origen, definen lo que es la renta.

El artículo 10 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, lo que hace es *describir* la base imponible como un conjunto no homogéneo, constituido por el beneficio contable, ajustado fiscalmente, y no podría hacer otra cosa, porque ya anticipamos que no existe un concepto sustancial de la base imponible, distinto al de beneficio contable, salvo la no aceptación del principio contable de prudencia, lo que acontece es que por razones circunstanciales (evitar el fraude), la Ley fiscal introduce normas de cautela y de protección que son los "ajustes fiscales".

Ciertamente, si todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades fueran libres, es decir, no dependientes de otros sujetos pasivos, y veraces, la base imponible sería igual al beneficio contable.

La contabilidad queda definida en lo esencial por los llamados *principios contables*, que en el caso de España, como miembro de la Comunidad Económica Europea, han sido regulados jurídicamente 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 (CEE) en materia de sociedades.

Como idea inspiradora y principio inmanente de la contabilidad material se halla el propósito de la misma de lograr la imagen fiscal del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales (art. 34.2 Ley mercantil 19/1989), principio aceptado por supuesto por la Ley 43/1995, en la medida que la base imponible parte del beneficio contable, con sus correspondientes ajustes fiscales que, en esencia, no contradicen la imagen fiel de la empresa.



Principios contables según nuestro Derecho Mercantil (Ley 19/1989 y Plan General de Contabilidad).	Principios aceptados por la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.
Resultado periódico, normalmente anual, art. 34.1.	Resultado periódico, normalmente anual, arts. 10.1 y 24 y 25.
Gestión continuada, art. 38. a) y b).	Gestión continuada, implícito.
No compensación, art. 35.6 y art. 38.1. e).	No compensación, diversas formas.
Precio de adquisición, art. 38.1.f).	Precio de adquisición, art. 15.1, con la excepción de la "indiciación de las plusvalías".
Prudencia, art. 38.1. c).	Prudencia, NO ACEPTADO de modo general.
Devengo, art. 38.1. d).	Devengo, art. 19.1.
Correlación de ingresos y gastos, art. 38.1.d).	Correlación de ingresos y gastos, art. 14.1.e).
Uniformidad, arts. 35.4 y 36.	Uniformidad, diversas normas.
Importancia relativa, P. G. contable.	Importancia relativa, no se trata.
Registro contable, art. 25.	Inscripción contable, art. 19.3 y otras normas.

Una materia que pertenece al principio de prudencia y al devengo de ingresos y gastos es la de su *imputación temporal* que, respecto del Impuesto sobre Sociedades, tiene extraordinaria relevancia, en cuanto la flexibilidad de las normas contables puede significar el diferimiento del beneficio, de ahí que la Ley 43/ 1995, contenga normas muy precisas sobre imputación temporal de los ingresos y gastos, concretamente en su artículo 19, y es mas, si el sujeto pasivo utilizara excepcionalmente criterios de imputación distintos a los previstos en el apartado 1, del artículo 19 de la Ley 43/1995, con el fin de 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 38.2 del Código de Comercio, necesitará la aprobación por la Administración Tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine (art. 19.2 de la Ley 43/1995).

1.3. Intangibilidad e independencia de la Contabilidad

La Ley 19/1989 de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la C.E.E., en materia de Sociedades, ha establecido el principio de intangibilidad e independencia de la contabilidad, en su artículo 34.4., que dispone:

"4. En casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable. En esos casos, en la Memoria deberá incluirse la falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa."

Este principio de intangibilidad e independencia de la contabilidad aparece expuesto, todavía con más claridad, en la Exposición de Motivos del Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre, aprobatorio del Plan General de Contabilidad. Dice así:

"La última de las disposiciones fiscales pretende aclarar el conflicto entre las normas del Plan General de Contabilidad y las del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS). Ahora el Plan General de Contabilidad se convierte en auténtico derecho contable de obligatorio cumplimiento, desarrollo de la IV Directiva de la C.E.E. sobre derecho de sociedades, del Código de Comercio y del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que proclama su autonomía respecto a la norma fiscal y que contiene criterios distintos, en ocasiones claramente contradictorios, a las soluciones previstas en el RIS.

En el contexto actual, no parece que pueda darse una derogación pura y simple de todas las normas del RIS, que inciden en criterios contables, porque podrían producirse vacíos normativos, debido a que en ocasiones el RIS, al ordenar una determinada forma de contabilización, está imponiendo

critérios de imputación temporal, de valoración o de calificación de las distintas partidas a efectos fiscales. No obstante, salvando la vigencia de las disposiciones del RIS en el ámbito normativo que le es propio conviene declarar expresamente la derogación de dichas disposiciones en la medida en que, infringiendo en el ámbito contable, contradigan las normas contables mercantiles."

La Disposición Final Séptima, verdadera declaración de independencia, por fin, de la Contabilidad, respecto de la Fiscalidad (en especial del Impuesto sobre Sociedades), preceptúa:

"*Séptima*. 1. Los sujetos pasivos de los diferentes tributos, y en particular, los del Impuesto sobre Sociedades, contabilizarán sus operaciones de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad, en cuanto estuvieran comprendidos en el artículo 2⁴. En consecuencia, quedan derogadas las disposiciones sobre registro contable contenidas en las normas fiscales y en particular las del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 17 de Octubre, que resulten incompatibles con lo establecido en el Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de la obligación de cumplimentar los registros fiscales especiales establecidos en las normas citadas.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores no afectará a la aplicación de las normas fiscales sobre calificación, valoración e imputación temporal, establecidos para los diferentes tributos y en particular para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades."

La Ley 43/1995 de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, ha continuado esta línea de independencia, suprimiendo la zona normativa confusa, en la que se superponían o coincidían, gran parte de las normas mercantiles de naturaleza contable y las normas fiscales, delimitando ambos campos con toda claridad. De este inteligente planteamiento se deduce:

- a) Que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se determina aplicando dos grupos de normas jurídicas distintas, independientes y autónomas que son: a') Las integrantes del Derecho contable (mercantil o público) y b') las normas del Impuesto sobre Sociedades.
- b) Que la Administración Tributaria solo puede reglamentar las especialidades fiscales y que, por tanto, le está prohibido terminantemente inmiscuirse o interferir en el Derecho contable.
- c) Con carácter prioritario, mantenemos que la Ley del Impuesto sobre Sociedades, debió excluir el Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, del ámbito del Ministerio de Economía y Hacienda, haciéndolo depender de otro Departamento, por ejemplo el de Justicia, para evitar las presiones que casi con toda seguridad recibirá de la Administración Tributaria, la que pretenderá una y otra vez adaptar las normas contables a sus propósitos recaudatorios.

1.4. Diversas bases imponibles

Además de la base imponible que hemos llamado general, existe otra de carácter analítico, similar a la regulada en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, y que aparece definida en el apartado Título VIII, Regímenes tributarios especiales. Capítulo XV. Régimen de entidades parcialmente exentas, artículo 135, determinación de la base imponible de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Dice así el precepto:

"1. En el régimen de estimación directa la base imponible se determinará por la suma algebraica de los rendimientos netos, positivos o negativos, obtenidos en el ejercicio de una explotación económica, de los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad y de los incrementos y disminuciones de patrimonio.

⁴ "Artículo 2.º *Obligatoriedad del Plan*. El Plan General de Contabilidad será de aplicación obligatoria para todas las Empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, no tendrán carácter vinculante los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidas en la segunda parte y los movimientos contables incluidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad."



El importe de los rendimientos se determinará aplicando las normas previstas en el Título IV de esta Ley.

El importe de los incrementos y disminuciones de patrimonio será:

- a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.
- b) En los demás supuestos, el valor de adquisición de los elementos patrimoniales.

En los supuestos de transmisión o adquisición a título lucrativo se tomará el valor normal de mercado.

Lo previsto en el artículo 15.11 de esta Ley (indicación de las plusvalías como consecuencia de la inflación) será de aplicación a los efectos de integrar los incrementos de patrimonio en la base imponible.⁵

La Ley hace esta disociación de la base imponible en los componentes indicados para así poder delimitar el alcance de las exenciones reguladas en los artículos 133 y 134 de dicha Ley, para las denominadas entidades sin fin lucrativo (fundaciones, asociaciones, colegios oficiales, etc.).

Igual técnica sigue la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, por razones idénticas.

Este modelo analítico de base imponible se sigue también en la obligación real de contribuir.

Es menester aclarar que la base imponible determinada conforme el artículo 10 apartados 1, 2, y 3, es decir, sintéticamente, dará siempre una cifra global idéntica a la que resulte de aplicar las normas del artículo 135 o del artículo 48, que regula las rentas imputables a los establecimientos permanentes en España, la diferencia se halla en que la base imponible analítica permite diferenciar el tratamiento fiscal de unos u otros componentes.

La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, ha sido sustancialmente modificada por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al Mecenazgo, que se ha acercado al concepto de base imponible de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, distinguiendo rentas exentas y no exentas.

1.5. Síntesis del nuevo modelo de base imponible

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, regulaba la base imponible con carácter omnicomprendivo, es decir, tenía el propósito de determinar mediante normas jurídico-tributarias la totalidad de la base imponible.

Así, dedicaba el artículo 12 a los ingresos computables, el artículo 13, letras a), b), c), d), e), f), g), h), i), j), k) y n) a los gastos deducibles, el artículo 13, letras l), ll), m), ñ) y o) a las aplicaciones concretas del beneficio, que tenían la consideración de gasto deducible, el artículo 14, a las parti-

⁵ La redacción reproducida del artículo 135 de la Ley 43/1995 es la vigente hasta el 24 de diciembre de 2002, siendo la redacción vigente la dada por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al Mecenazgo.

La redacción vigente es la siguiente:

"1. La base imponible se determinará aplicando las normas previstas en el Título IV de esta Ley.

2. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 14 de esta Ley, los siguientes:

- a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.
- b) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere el párrafo a del apartado 1 del artículo anterior."

das no deducibles, y el artículo 15 a los incrementos y disminuciones de patrimonio. Era, pues, un modelo de beneficio fiscal completo que se superponía al beneficio contable, huérfano de normas jurídico-mercantiles de obligado cumplimiento.

El modelo fiscal, nacido de la Ley de Reforma Tributaria de 29 de abril de 1920, se impuso durante un largo período a la contabilidad, de modo que en la práctica ésta se hallaba subordinada a la fiscalidad.

Existía, no obstante, una remisión subsidiaria, a las normas contables, en el artículo 16, apartado 1, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre que disponía:

"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."

Por supuesto, el modelo normativo de base imponible difería, en muchos aspectos y muy importantes, del beneficio contable, determinado en el Plan General de Contabilidad de 1973.

La Ley 19/1989 de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la C.E.E., en materia de sociedades, cambió por completo el panorama, porque traspasó a nuestro Derecho interno, entre otras, la Directiva IV de Cuentas anuales y la Directiva VII de Consolidación de balances, logrando así por primera vez, un cuadro normativo completo regulador de la contabilidad material y no simplemente formal.

Esta Ley 19/1989, junto con el Plan General de Contabilidad de 1990, han puesto de manifiesto la enorme distancia que existe entre el anquilosado, imperfecto e incompleto modelo de beneficio fiscal, y el moderno, técnico y elaborado modelo de beneficio contable.

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, ha hecho lo siguiente: Ha preferido analizar las diferencias existentes entre el modelo fiscal y el modelo contable, nacido de la Ley 19/1989, y del Plan General de Contabilidad de 1990, y las que ha considerado justificadas y válidas las ha reafirmado llevándolas a la Ley 43/1995, lo que le ha permitido simplificar notoriamente la regulación de la base imponible, porque ahora se parte del beneficio contable, es decir se respeta y además se aprueba la normativa contable, pero se ajusta extracontablemente dicho beneficio contable, a efectos pura y exclusivamente fiscales, mediante los "aumentos" y "disminuciones" que reflejan paso a paso las diferencias existentes.

Podemos anticipar tres ideas:

Primera.—No existe numerosas diferencias conceptuales derivadas de un planteamiento económico financiero, entre el beneficio fiscal y el beneficio contable. Lo cierto es que casi todas las diferencias se justifican sólo como medidas para evitar el fraude o elusión, el diferimiento temporal del Impuesto o las controversias valorativas.

No hay, pues, un concepto teórico propio del beneficio fiscal, sino solamente respuestas circunstanciales.

Segunda.—Las diferencias conceptuales mas importantes son:

a) la indicación de las plusvalías obtenidas por la transmisión de elementos patrimoniales con el objeto de eliminar el gravamen sobre las plusvalías nominales, producto de la inflación y determinadas operaciones societarias, en las cuales no existe precio o contraprestación en dinero.

Reproducimos simplemente el precepto, porque será desarrollado con al estudiar el artículo 15, en su conjunto. Dice así:

"Artículo 15. Reglas de valoración: regla general y especial en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias.

(...)



11.—A los efectos de integrar en la base imponible las rentas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material⁶ 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 inmuebles⁷ 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: los 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."

Es claro que esta norma fiscal correctora de la plusvalía, en función de la inflación acumulada, es contraria al principio de coste histórico propugnado en la Ley 19/1989, de 25 de julio, y en el Plan General de Contabilidad de 1990.

b) Las revalorizaciones contables, cuya validez jurídica en el terreno mercantil es dudosa, pero que la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, artículo 15.1 les niega toda eficacia en orden a su cómputo en la base imponible. Esta cuestión la estudiaremos en páginas posteriores.

c) La compensación de bases imponibles negativas que es un proceso exclusivamente fiscal, que tiene por objeto fijar la base imponible, en períodos plurianuales de ocho años, a saber el año en que se produce la pérdida fiscal o base imponible negativa y los quince⁸ ejercicios siguientes, en que, según el artículo 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, se permite la compensación

d) La no integración en la base imponible, según el artículo 21 de la Ley, de las plusvalías o beneficios extraordinarios obtenidos, una vez corregidos 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 entidades (participación no inferior al 5 por 100), siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados. Si bien dichas plusvalías o beneficios extraordinarios se periodificarán integrándolos en la base imponible por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo, o tratándose de bienes amortizables en los períodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión.

Se observa, que no se trata de una diferencia permanente, sino temporal que se reflejará contablemente mediante la cuenta del Impuesto de Sociedades diferido.

⁶ Este es el texto aprobado por la Disposición Final 2.ª de la Ley 10/1998, de 9 de diciembre, del I.R.P.F. y otras Normas Tributarias. En la redacción inicial se comprendía el inmovilizado material sin excepciones y el inmaterial.

⁷ Véase nota anterior.

⁸ En el texto original el plazo de compensación era de siete años, posteriormente la Ley 40/1998, de 9 de diciembre estableció el de 10 años. Dicho plazo fue el vigente desde el 1 de enero de 1999 hasta 31 de diciembre de 2001. La redacción vigente en la actualidad es la dada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que establece el plazo de 15 años.

Tercera.—Las restantes diferencias o "especialidades" fiscales son casi las mismas que existían en la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre y en el Reglamento del Impuesto de 15 de Octubre de 1982, salvo, quizás, el tratamiento fiscal del *leasing*, más que como un planteamiento nuevo, como consecuencia de la supresión de un régimen peculiar de aceleración de amortizaciones, en su consideración de medida de fomento de las inversiones, por este medio. Y, si acaso, también la supresión del límite del 10 por 100 de deducción de las participaciones en beneficios a favor de los miembros de los Consejos de Administración, que era una antigüalla que se mantenía por inercia.

Concluyendo, la nueva regulación de la base imponible no producirá apenas modificaciones cuantitativas, en comparación con el anterior régimen⁹, salvo en los supuestos de diferencias conceptuales expuestas (revalorizaciones voluntarias, indicación de plusvalías, periodificación de beneficios extraordinarios reinvertidos y compensación de pérdidas), en que la base imponible puede diferir notoriamente del beneficio contable del ejercicio.

2. ESQUEMA DE LA BASE IMPONIBLE

En este esquema exponemos sintéticamente los principales¹⁰ ajustes fiscales extracontables, relativos sólo al concepto de base imponible general, clasificados según su finalidad o *ratio legis* y según el instrumento técnico-legal utilizado.

SALDO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

BENEFICIO CONTABLE (A)

(Comprende cuatro grandes rúbricas: Beneficios o pérdidas de explotación (a), Resultados financieros positivos o negativos (b), Beneficios o pérdidas de las actividades ordinarias (c), (c = a + b); Resultados extraordinarios positivos o negativos (d), Beneficios o pérdidas antes de impuestos (e), (e = c + d); y RESULTADO DEL EJERCICIO (Beneficios o pérdidas).

AUMENTOS (Ajustes fiscales extracontables positivos) (B)

1.—Imputación de rendimientos de sociedades transparentes (régimen general) y de determinadas sociedades residentes en paraísos fiscales.

Se trata de una *fictio legis* que considera que los beneficios obtenidos por estas sociedades han sido distribuidos a efectos fiscales.

Su finalidad es evitar la elusión fiscal consistente en acumular beneficios en las sociedades interpuestas o controladas, sin distribuirlos, evitando así su gravamen.

2.—Aplicación del "valor normal de mercado", en lugar del precio efectivo de la operación:

2.1. Rendimientos presuntos por la cesión de bienes y derechos (artículo 5.º).

Se trata de una presunción *iuris tantum*, es decir, con prueba en contrario, que pretende eliminar el fraude frecuente en préstamos y operaciones que se pactan simuladamente de modo gratuito o a tipos de interés muy bajos.

2.2. Ajuste fiscal en las precios de transferencia entre sociedades vinculadas (art. 16).

Es una medida para evitar fundamentalmente la transferencia de beneficios de empresas españolas a empresas residentes en el extranjero, vinculadas entre sí, eludiendo así el Impuesto sobre Sociedades español.

El medio técnico-jurídico es el de utilización de normas de valoración de carácter imperativo, que sustituyen los precios efectivos, por el valor normal de mercado entre sociedades independientes.

(Sigue.)

⁹ En el anterior régimen incluimos por supuesto, las reformas posteriores a la Ley 61/1978 de 27 de diciembre, como la Ley 30/1994, de Fundaciones, o la Ley 8/1987, de Planes y Fondos de Pensiones, y otras muchas modificaciones, algunas no legales, como la nueva tabla de coeficientes de amortización de 1994.

¹⁰ Se han publicado diversas relaciones o inventarios de todas las diferencias existentes entre la normativa fiscal y la contable, que giran alrededor de las 70.

(Continuación.)

2.3. Ajuste fiscal de los precios de las operaciones efectuadas por las empresas españolas, con personas o entidades residentes en paraísos fiscales aun cuando no estén vinculadas entre sí. (art. 17.2).

La finalidad de esta norma es evitar que se produzca una tributación en España interior a la que se hubiese conseguido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

El medio técnico-jurídico es igual al utilizado en las operaciones vinculadas.

2.4. Aplicación del valor de mercado a determinadas operaciones societarias (aportaciones no dinerarias a sociedades, disolución, separación de socios y reducción de capital, con devolución de aportaciones, etc. (art. 15.2), en las que no existe precio en dinero.

La finalidad es evitar el fraude mediante las operaciones indicadas.

El medio técnico-jurídico es el de aplicación a efectos fiscales del valor normal de mercado. No es necesario demostrar que los valores utilizados son falsos, sino que se trata de normas de valoración fiscal aplicables imperativamente, como en las operaciones vinculadas.

2.5. Aplicación del valor de mercado en las transmisiones de bienes y derechos sujetos al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, cuando el valor comprobado exceda del declarado en más del 20% y de la cifra absoluta de 2.000.000 de pts. Además, esa diferencia se considera transmisión o adjudicación lucrativa al vendedor o comprador respectivamente. (Disposición Derogatoria Unica, apartado 2, n.º 18, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre)¹¹.

El propósito de la norma era luchar contra el tradicional fraude inmobiliaria.

3.—Subcapitalización, definida como el endeudamiento excesivo de las empresas españolas con entidades residentes en el extranjero con las que exista vinculación, que implica un elevado pago de intereses, gasto deducible para la sociedad española, en detrimento de su propio beneficio y del reparto de dividendos gravables en España.

La solución legal es considerar que tales intereses son dividendos, tratándolos como tal (art. 20), es decir, no deduciéndolos como gasto fiscal y gravándolos en la fuente.

El medio técnico-jurídico es una *fictio legis*.

La finalidad es evitar la elusión fiscal mediante el endeudamiento excesivo, intencionado entre sociedades vinculadas.

4.—Regulación fiscal de las amortizaciones y de las provisiones por depreciación, estableciendo reglas y porcentajes objetivos, que eliminen las inevitables controversias sobre si ha existido o no la depreciación y en especial, sobre su cuantificación.

Las amortizaciones comprenden en general los elementos del inmovilizado material o inmaterial, los bienes adquiridos en *leasing* y *lease-back*, el fondo de comercio y las marcas, estableciendo diversos sistemas de amortización (lineal, según tablas, regresivo sobre el valor pendiente de amortización, de suma de dígitos y los casos especiales de libertad de amortización.

Las provisiones por depreciación son: fondos editoriales, existencias, insolvencia de deudores, depreciación de acciones y valores representativos de fondos propios, depreciación de valores de renta fija, etc, es decir las que la ley 19/1989 de 25 de julio, en el Plan General de Contabilidad de 1990, llaman "correcciones valorativas". (arts. 11 y 12).

La técnica jurídica es la regulación fiscal completa de esta materia.

5.—Regulación fiscal de las provisiones por riesgos, y responsabilidades futuras, gastos y compromisos de complementos de pensiones (art. 13).

La finalidad es evitar se violente, en detrimento del Tesoro Público, el principio de devengo, anticipando la deducción de este gasto, por mor del principio de prudencia, llevado a sus extremos máximos.

(Sigue.)

¹¹ Esta es una norma incluida subrepticamente en la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre. Dice así:

Disposición Derogatoria Unica, apartado 2. "No obstante lo previsto en el apartado anterior, conservarán su vigencia.18. El artículo 14.7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", que a su vez dispone: "Artículo 14.7 Cuando en las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de bienes y derechos, el valor comprobado a efectos de la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" excede del consignado por las partes en el correspondiente documento en más del 20% de éste y dicho exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas, éste último sin perjuicio de la tributación que corresponda por la modalidad expresada, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo".

Esta norma ha sido declarada inconstitucional por la Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 194/2000, de 19 de julio.

(Continuación.)

6.—Gastos no deducibles. Se ha suprimido el requisito tradicional de la "necesariedad", pero todavía existen algunos no deducibles, que podemos clasificar en cinco grupos (art. 14).

6.1. Gastos que no son deducibles como consecuencia del propio concepto de beneficio contable, como es la remuneración del capital propio.

6.2. El Impuesto sobre Sociedades que es gasto contable, pero no puede ser gasto fiscal por razones obvias.

6.3. Gastos que tienen su origen en infracciones del Ordenamiento jurídico, como multas, recargos, sanciones administrativas, etc.

6.4. Donativos y liberalidades, que obviamente no tiene porqué soportarlos la Hacienda Pública.

6.5. Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a la que son objeto de la ley 8/1987, de 8 de Junio, de Planes y Fondos de Pensiones.

La razón es fundamentalmente de garantía financiera y de defensa de los derechos de los trabajadores.

No incluimos los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas con préstamos o entidades residentes en paraísos fiscales, porque se deducen si se prueba que el gasto devengado responde a una operación o transferencia efectivamente realizada, que es un requisito común a todos los gastos deducibles.

7.—Gastos de la sociedad matriz imputables a la sociedad filial y viceversa, concretamente contribución a las actividades de investigación y desarrollo y gastos a servicios de apoyo a la gestión (art. 16.4 y 5).

Esta es una materia compleja, en la que las distintas Administraciones Tributarias deben ponerse de acuerdo para evitar posiciones discrepantes que puedan originar fenómenos de transferencia de beneficios a efectos fiscales o de doble imposición.

DISMINUCIONES (Ajustes fiscales extracontables negativos) (C)

1.—Indicación de beneficios extraordinarios o plusvalía por transmisión de elementos patrimoniales a título oneroso o lucrativo (art. 15.11).

Hay que disminuir la parte de la plusvalía o crédito extraordinario contabilizado, pero que fiscalmente se elimina como ajuste por la inflación acumulada.

2.—Revalorizaciones contables, que no se admiten fiscalmente (art. 15.1).

3.—Beneficios extraordinarios, periodificados por razón de su reinversión (art. 21).

4.—Cantidades entregadas o aplicadas con cargo al beneficio contable, que tienen la consideración de partidas deducibles, como cantidades satisfechas a las sociedades de desarrollo industrial regional (art. 14.2.a.), a las federaciones deportivas españolas (art. 14.2.b.), destinadas a la Obra benéfica social de las Cajas de Ahorro (art. 22), y cantidades donadas a Fundaciones y Asociaciones, sin fin de lucro, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 30/1994, de 24 de Noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación privada en actividades de interés general.

5.—Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

BASE IMPONIBLE A + B - C (D)

3. NORMATIVA APLICABLE

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, lleva a cabo un envío en bloque al Derecho mercantil-contable, del modo siguiente:

3.1. Aplicación principal

El envío no es con carácter subsidiario, como hacía el artículo 16, apartado 1, de la Ley 61/1978, sino con carácter principal y general. Esto significa que, en principio, la base imponible o beneficio fiscal se identifica con el beneficio contable, con las salvedades o excepciones surgidas de los preceptos fiscales de calificación, valoración e imputación temporal que constituyen normas diferenciales, respecto de las contables.



La aplicación e interpretación de las *normas fiscales diferenciales* ya no se apoyarán subsidiariamente en los principios y normas contables, antes al contrario, por su propia naturaleza deberán encontrar cobijo en principios e ideas distintas a las contables, básicamente en la *ratio legis* que inspira tales diferencias, que, sorprendentemente, como hemos explicado en páginas anteriores, son muy pocas, a saber:

- Eliminación de las controversias acerca de la valoración o estimación de la depreciación efectiva o pérdida de valor de determinados activos (Amortizaciones y dotaciones a provisiones). Es una cuestión, no sustantiva, sino simplemente probatoria.
- Eliminación del fraude consistente en consignar valores contables que no se corresponden con los valores reales, mediante la aplicación del valor de mercado a determinadas operaciones societarias y operaciones vinculadas. Si existiera una total veracidad contable, estas normas diferenciales no tendrían razón de existir.
- Eliminación de determinadas y conocidas prácticas elusivas o fraudulentas (presunciones de rendimientos, subcapitalización, operaciones con empresas residentes en paraísos fiscales). Es válido el comentario anterior.
- Eliminación del diferimiento temporal del beneficio (provisiones por responsabilidades, normas de imputación temporal, etc.).
- No deducción de determinados gastos, por diversas razones: no tener la consideración de gasto contable (retribución de los fondos propios, amortización de reposición etc.), formar parte del propio beneficio fiscal (Impuesto sobre Sociedades, como gasto contable), fomento fiscal de los Fondos y Planes de pensiones externos, etc.

Como tuvimos ocasión de exponer, no existen apenas diferencias sustantivas, que correspondan a planteamientos conceptuales distintos del beneficio contable y del beneficio fiscal, sino simplemente se trata de normas cautelares de prevención del fraude y elusión fiscal, de eliminación del diferimiento temporal del beneficio o de superación de controversias valorativas.

3.2. Regulación compartida

La base imponible o beneficio fiscal se regula de modo compartido por el Derecho mercantil-contable y por el Derecho fiscal (Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y demás Leyes y reglamentos fiscales o de otra naturaleza, que contengan preceptos relativos al Impuesto sobre Sociedades).

No existe pues, prevalencia de un Derecho sobre el otro, sino simplemente campos de aplicación distintos. Así, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades solo comprende aspectos concretos de determinación del beneficio ¹².

Esta idea lleva a la conclusión ineludible de que ambos campos normativos son independientes, de manera que la producción de normas jurídicas pertenecientes al Derecho Mercantil

¹² Estos son: amortizaciones del inmovilizado material o inmaterial, arrendamiento financiero (*leasing*), operaciones de *lease-back*, amortización del fondo de comercio, reducción del valor de fondos editoriales, provisión por insolvencia de deudores, provisión por depreciación de valores de entidades que no coticen en un mercado secundario oficial, provisiones para riesgos y gastos, dotaciones a fondos de pensiones y otras formas de cobertura de contingencias análogas, no deducibilidad de determinados gastos, inadmisión de las revalorizaciones contables voluntarias, aplicación de valores de mercado, en sustitución del precio contable en determinadas operaciones societarias y en las operaciones vinculadas (precios de transferencia), en los casos de cambio de residencia, cese de establecimientos permanentes y en las operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales.

También existen algunas diferencias en la imputación temporal de ingresos y gastos, por ejemplo: operaciones con precio aplazado.

Por último, hay otras tres diferencias importantes, que son: la consideración de los intereses, como dividendos, en el supuesto de subcapitalización, el diferimiento temporal de las plusvalías obtenidas en la enajenación de activos empresariales por reinversión de las mismas, y la indicación fiscal de las plusvalías, por la inflación acumulada.

contable puede y debe realizarse de manera autónoma y con total independencia del derecho regulador del Impuesto sobre sociedades.

Las especialidades fiscales existen como excepción consciente y querida por el legislador a determinadas normas contables. Son, por tanto, el resultado de examinar la normativa contable, con dos pronunciamientos: 1) La aceptación tácita de una gran parte de dicha normativa contable; 2) La sustitución por diversas razones, y a los solos efectos de determinar el beneficio fiscal o base imponible, de alguna de dichas normas por disposiciones fiscales, relativas a la calificación, valoración, imputación temporal, etc.

Existe, pues, una interrelación constante entre la normativa contable y la fiscal, con un "prius lógico" de la primera sobre la segunda, de manera que si se modifica la normativa contable, en ese momento debe hacerse, desde el campo fiscal, el juicio axiológico-tributario preciso, que puede desembocar en su total aceptación o en la promulgación inmediata de las que hemos llamado "excepciones fiscales", es decir de normas tributarias especiales de determinación del beneficio fiscal o base imponible.

Sería ilógico, en aras de la protección del Impuesto sobre Sociedades, pretender la inmovilidad o petrificación de la normativa contable, o abogar por su absoluta unificación con el Derecho Tributario, cegando las diversas fuentes de producción de normas (Planes sectoriales, Resoluciones de desarrollo de los Planes, Planes individuales, etc.) La conducta que debe seguirse es la de dar respuesta inmediata en el campo fiscal, promulgando las disposiciones legales pertinentes, si ello se estimare necesario.

3.3. Normas jurídicas contables de obligado cumplimiento

La Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone que para determinar la base imponible se partirá del 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 claro que las normas y disposiciones a que se refiere la Ley son normas de rango legal (Código de Comercio, Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas de Diciembre de 1989, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Régimen Jurídico de las Sociedades de Responsabilidad Limitada y demás Leyes¹³ que regulan la determinación del resultado contable) y normas reglamentarias, es decir normas jurídicas *ad extra* de obligado cumplimiento.

Ahora bien, este conjunto normativo no agota toda la materia contable, pues existen multitud de aspectos, hechos y transacciones económicas que no han sido regulados específicamente por el Derecho mercantil-contable, lo cual no es extraño, toda vez que este Derecho, a diferencia del Derecho Tributario y más concretamente del Impuesto sobre Sociedades, no tiene una "vis omnicompreensiva", sino que considera perfectamente natural que sean los profesionales, los que lleven a cabo la tarea de completar, en cada caso concreto, el tratamiento contable de toda la realidad económica.

No puede negarse que existen multitud de casos en que es necesario acudir a las ideas y opiniones vertidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (luego veremos la naturaleza jurídica de sus Resoluciones y Consultas), por Corporaciones profesionales, como el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España-Registro Oficial de Auditores, y el Consejo General de Economistas de España-Registro General de Auditores, por Asociaciones privadas españolas de profesionales, como la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), por Asociaciones internacionales de auditores como, entre otras, la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) o la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y, también, por la creciente labor científica y técnica de nuestras Cátedras de Contabilidad.

¹³ Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, etc.



Esto significa que la determinación de la base imponible, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, pasa por dos fases sucesivas. La *primera* consiste en la determinación del beneficio contable de acuerdo con:

- La normativa jurídico-mercantil de naturaleza contable.
- La doctrina científica, y las ideas y opiniones profesionales que constituyen la "pericia contable". En páginas posteriores estudiamos la trascendencia de los informes de los auditores.

La *segunda* que consiste en ajustar el beneficio contable anteriormente determinado, mediante la aplicación de las normas jurídicas de naturaleza fiscal.

Hechas estas precisiones, veamos a continuación cual es el campo normativo-contable.

A) *Normas de rango legal*

No ofrece dudas que serán aplicables el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas, la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, y todas las Leyes de Derecho privado o público que regulen la materia contable.

B) *Plan General de Contabilidad*

El Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, tiene la naturaleza de Reglamento y constituye el conjunto normativo más importante en la determinación del beneficio contable. Es aplicable en su conjunto, para determinar la base imponible, con la excepción de las normas legales de naturaleza fiscal que regulan las especialidades o peculiaridades propias del beneficio fiscal.

El Gobierno fue habilitado por el artículo 8.º de la Ley 19/1989, de 25 de julio, que redactó de nuevo la Disposición Adicional de la Ley de Sociedades Anónimas.

C) *Planes de Contabilidad Sectoriales*

La Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la C.E.E. en materia de Sociedades (artículo 8.º, Disposición Adicional 8 de la Ley de Sociedades Anónimas, apartado 2), autorizó al Ministro de Economía y Hacienda para que a propuesta del I.C.A.C. y mediante Orden Ministerial apruebe:

"Las adaptaciones sectoriales cuando la naturaleza de la actividad de tales sectores exija un cambio en la estructura, nomenclatura y terminología de las partidas del balance mencionadas en el artículo 103. a) de esta Ley, en la cuenta de pérdidas y ganancias."

El Plan General de Contabilidad reproduce en su Disposición Final Primera esta misma autorización.

Estos Planes sectoriales, tal como se elaboran por el I.C.A.C. sustituyen prácticamente al Plan General de Contabilidad, de modo que salvo algunas remisiones a este, suelen ser omnicomprensivos. Son también, por tanto, Reglamentos ejecutivos aunque subordinados al Plan General de Contabilidad.

Entendemos que para determinar la base imponible debe partirse del beneficio determinado conforme a las normas de los respectivos Planes sectoriales.

D) *Normas de desarrollo del Plan General de Contabilidad y de los Planes Sectoriales*

La Disposición Final Quinta del R.D. 1643/1990, aprobatorio del Plan General de Contabilidad dispone:

"El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (I.C.A.C.) podrá aprobar mediante *Resolución, normas de obligado cumplimiento* que desarrollen el Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales en relación con las *normas de valoración* y las *normas de elaboración de las cuentas anuales*."

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid anuló, en su Sentencia de 19 de enero de 1994, la Resolución del I.C.A.C. de 21 de enero de 1992, que aprobó las Normas sobre valoración del Activo inmaterial, por entender que el I.C.A.C. no puede dictar normas de obligado cumplimiento, porque al tener éstas carácter reglamentario, la competencia reside en el Consejo de Ministros (Artículo 97 de la Constitución).

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid anuló la Resolución de 21 de enero de 1992, dictada por el I.C.A.C. en uso de las facultades que le fueron conferidas por la Disposición Final Quinta del R.D. 1643/1990, aprobatorio del Plan General de Contabilidad, pero no se planteó la posible nulidad de dicha Disposición Final Quinta.

La doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Madrid se fundó esencialmente en que: 1.º, nos hallamos ante una materia reservada a la Ley, porque afecta a derechos y obligaciones de naturaleza privada (régimen jurídico de los comerciantes, personas físicas o jurídicas), de ahí que el Gobierno no pueda dictar normas reglamentarias, si no existe una especial habilitación o remisión normativa, concedida por Ley. 2.º La Ley 19/1989, de 25 de Julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la C.E.E., en materia de sociedades, confirió al Gobierno la facultad de aprobar el nuevo Plan General de Contabilidad y al Ministro de Economía y Hacienda, para aprobar las adaptaciones sectoriales precisas, pero lo que no puede el Gobierno es delegar o transferir a ningún otro órgano las facultades que le han sido conferidas, como ha hecho en la Disposición Final Quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de Diciembre, aprobatorio del Plan General de Contabilidad, por la que atribuye al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) la posibilidad de aprobar mediante Resolución, normas contables de obligado cumplimiento.

En cuanto al hecho de que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid haya anulado solamente la Resolución del ICAC y no la Disposición Final Quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, es menester resaltar que ha actuado con toda corrección, porque su competencia no alcanza a los actos o disposiciones emanados del Gobierno, tarea esta encomendada al Tribunal Supremo.

La Administración General del Estado interpuso recurso de casación contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, referida, recurso que fue resuelto por Sentencia de 27 de Octubre de 1997, en el sentido de que el ICAC sí puede dictar resoluciones de obligado cumplimiento, es decir de eficacia *ad extra*, porque se halla habilitado para ello por el artículo 2.º 2.b) de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, que confiere al ICAC competencia para establecer y desarrollar los "principios y normas contables", de modo que lo que ha hecho el Real Decreto 1642/1990, que aprobó el Plan General de Contabilidad, en su Disposición Final 5.ª, ha sido dar efectividad a la habilitación legal referida.

No obstante lo anterior, algún sector de la doctrina científica, entre ellos, FALCÓN Y TELLA¹⁴ mantiene la tesis de que: "Las resoluciones del ICAC, al igual que las contestaciones a consultas por este organismo, únicamente vinculan al auditor en el momento de elaborar su informe, pero no vinculan al contribuyente, ni a la Inspección en la determinación de la base imponible".

No compartimos esta tesis, porque en la medida que la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, ha conferido al ICAC la facultad de desarrollar los principios contables establecidos en nuestro Derecho Mercantil, como ha hecho en sus importantes resoluciones sobre valoración del inmovilizado material (Res. de 30 de julio de 1991) y sobre valoración del inmovilizado inmaterial (Res. de 21 de enero de 1992), y en otras muchas, dichas resoluciones obligan en el campo puramente contable, sin transcendencia alguna sobre las normas jurídico-tributarias, reguladoras de los ajustes o diferencias a realizar sobre el beneficio contable, para determinar la base imponible.

¹⁴ Véase Falcón y Tella, Ramón: "El valor normativo de las Resoluciones del ICAC", *Quincena Fiscal*, n.º 22/1997.



Es menester resaltar que el artículo 10, apartado 3, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, Reguladora del Impuesto sobre Sociedades, lo que ha hecho es partir de una realidad económica, cual es el beneficio contable, y como tal no sujeto al principio de legalidad de modo absoluto.

En otro orden de consideraciones no puede sostenerse que en materia contable los Auditores estén sometidos a normas distintas que las empresas, pues las salvedades que hacen en sus Informes, se refieren a incumplimientos contables de las empresas auditadas y no de ellos.

Por último, si alguna Resolución del ICAC tuviera indirectamente efectos tributarios inaceptables, lo que procede no es anular o modificar dicha resolución, sino regular inmediatamente, mediante la norma jurídica adecuada de naturaleza tributaria, la corrección o ajuste del beneficio contable en la parte resultante del cumplimiento de dicha resolución¹⁵

E) *Normas contables especiales para determinados y concretos sujetos contables*

La disposición Final Tercera del R.D. 1643/1990, aprobatorio del Plan General de Contabilidad, preceptúa:

"El Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del I.C.A.C. y mediante *Orden Ministerial*, podrá adaptar las normas de valoración y elaboración de las cuentas anuales a las *condiciones concretas del sujeto contable*."

Esta Disposición permite establecer Planes contables individualizados con carácter temporal o permanente atendidas las circunstancias que concurren en los sujetos contables.

La legalidad de esta autorización es más que dudosa, porque, como expusimos anteriormente, la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directrices de la C.E.E. en materia de Sociedades, solo habilitó para la aprobación del Plan General de Contabilidad (autorización al Gobierno) y para las adaptaciones sectoriales (autorización al Ministerio de Economía y Hacienda). Es claro que la posibilidad de establecer un Plan contable individualizado, no se contempla por la Ley 19/1989, de 25 de julio.

Desde la perspectiva del Impuesto sobre Sociedades, anticipamos que las peculiaridades y diferencias que los Planes contables individuales tengan respecto del Plan General o de los Planes Sectoriales deberán ser objeto de una detenida reflexión, dada su más que probable nulidad, como norma reglamentaria, pero sin que ello implique que su contenido deba ser rechazado, pues, por una adecuada interpretación de la normativa jurídica puede desembocar en su aceptación a efectos fiscales. La conclusión es que no forman parte de las normas de obligado cumplimiento, a que hace referencia el artículo 10.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, pero si de la "pericia contable".

F) *Normas contables dictadas por el Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, Ministerio de Economía y Hacienda (Dirección General de Seguros y Dirección General del Tesoro) y demás entidades de Derecho público*

Las Entidades mencionadas tienen reconocida la facultad de dictar normas de funcionamiento de las Entidades de crédito, Sociedades y Agencias del Mercado de Valores, Sociedades y Fondos de Inversiones, Sociedades de Seguros, etc., que comprenden entre otros, los aspectos contables, en la medida que contienen normas de valoración, normas sobre estructura, terminología y funcionamiento de las cuentas, etc., todas ellas de obligado cumplimiento.

Creemos que estas Normas contables, dictadas en uso de las facultades de policía financiera y administrativa que tienen atribuidas las Entidades públicas mencionadas, deben ser tenidas en cuenta y admitidas como normativa que sirve para determinar el beneficio contable, sobre el que se asienta la determinación del beneficio fiscal o base imponible.

¹⁵ Aconsejamos al lector el trabajo de MARTÍN ZAMORA, María del Pilar y MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto: "Poder normativo del ICAC y su incidencia en el ámbito fiscal", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 181-1998.

Se mantiene la tesis consistente en defender que la remisión que hace el artículo 10.3 del Anteproyecto a las "disposiciones que se dicten en desarrollo de las mismas" (se trata de las normas contables del Código de Comercio y de la Ley de Sociedades Anónimas), se refiere a *todo el conjunto normativo, de naturaleza contable*, desde las normas de rango legal, a la última disposición reglamentaria, válidamente adoptada.

Hay que rechazar, por tanto, la tentación simplificadora de prescindir de las normas de menor rango, considerando solamente aplicables las del Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas texto refundido de 22 de diciembre de 1989, Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 23 de marzo de 1995 y demás leyes que hemos citado, y Plan General de Contabilidad.

G) Normas contables extranjeras

El Parlamento Europeo y el Consejo de las Comunidades Económicas Europeas han aprobado el Reglamento 7/6/2002, de aplicación de las normas IASB, en el espacio europeo para las Cuentas Anuales Consolidadas de las Sociedades europeas cotizadas.

Ahora es preciso que la Comisión designada al efecto, proceda a la convalidación de dichas Normas IASB, teniendo presente las peculiaridades mercantiles y contables de los Estados miembros de la C.E.E., y, posteriormente, España decidirá la aplicación de dichas Normas al espacio contable que se le atribuye por dicho Reglamento, concretamente en relación a las Cuentas anuales individuales de sociedades cotizadas y a las Cuentas anuales individuales y consolidadas de sociedades no cotizadas.¹⁶

4. NORMATIVA TRIBUTARIA (LEY Y REGLAMENTO)

La casi totalidad de la regulación del Impuesto sobre Sociedades se halla sometido al principio de "reserva de ley", proclamado en el artículo 10, apartado a), de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, que dispone: "Se regulará, en todo caso, por Ley: a) La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de *la base*, del tipo de gravamen, del devengo, y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, ...", por ello para dictar normas reglamentarias se precisa que la Ley habilite al Gobierno o al Ministro de Economía y Hacienda, como hace la Ley del Impuesto sobre Sociedades en diversos preceptos concretos y, en general, en la Disposición Final Octava, que dice: "Habilitación normativa". El Gobierno dictará cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley".

No obstante, debe advertirse que en relación a la *base imponible*, el Gobierno o el Ministro de Economía y Hacienda, en su caso, solo podrán dictar normas reglamentarias que desarrollen de modo estricto las "especialidades tributarias" del beneficio fiscal o base imponible.

Mantenemos, por tanto, la tesis consistente en proclamar que por vía reglamentaria no se puede extender lo más mínimo el alcance objetivo y subjetivo de las especialidades tributarias. Hay que darse cuenta, que las normas fiscales de determinación de la base imponible son "excepciones" a la normativa contable, por tanto, deben interpretarse de modo *estricto*.

Y, por supuesto, la Administración Tributaria debe huir de toda tentación de inmiscuirse en la regulación contable, dicho de otro modo, no puede repetirse nada parecido a lo que aconteció en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 15 de octubre de 1982, hoy derogado en su totalidad.

¹⁶ Aconsejamos la lectura del profundo y crítico trabajo de CEA GARCÍA, José Luis: "En el umbral de la reforma de la regulación contable española ante la adaptación del modelo IASB. Algunas reflexiones desde una disidencia parcial pero sustancial con el Libro Blanco de la Reforma", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 236-2002.



El nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Gobierno con fecha 11 de abril de 1997, ha sido respetuoso con este principio y así en su exposición de motivos ha dejado claro que se ha centrado en aquella materia en que existe una habilitación reglamentaria expresa, recordando explícitamente que "la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.3 de dicha Ley, se determina a partir del resultado contable, de manera que respecto del núcleo esencial de la base imponible, rigen normas de carácter mercantil", que deben ser respetadas por el Reglamento.

A diferencia del anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 15 de octubre de 1982, el nuevo sólo ha reglamentado, respecto de la base imponible, las especialidades fiscales, así dedica el Título I. La base imponible a:

- El Capítulo I regula las amortizaciones.
- El Capítulo II a las dotaciones, a la provisión por insolvencias de las entidades financieras, en uso de la habilitación conferida en el artículo 12, apartado 2, último párrafo de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.
- El Capítulo III contiene el procedimiento para la aplicación o no de los planes de reparaciones extraordinarias y de gasto de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, de conformidad con la habilitación conferida en el artículo 13, apartado 2, letra d) de la Ley 43/1995.
- El Capítulo IV regula el procedimiento para hallar y determinar los precios de mercado, en el supuesto de operaciones vinculadas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16, apartado 6, último párrafo de la Ley 43/1995.
- El Capítulo V regula el procedimiento para la valoración previa de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, gastos de investigación y desarrollo, de apoyo a la gestión y para modificar el coeficiente de subcapitalización, de acuerdo con la habilitación concedida por la Ley 43/1995.
- El Capítulo VI contiene el procedimiento para la aprobación de criterios de imputación temporal distintos al de devengo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19, apartado 2 de la Ley 43/1995.
- El Capítulo VII establece el procedimiento para la reinversión de los beneficios extraordinarios en uso de la habilitación conferida por el artículo 21, apartado 2 de la Ley 43/1995.
- El Capítulo VIII regula, por último, la exención por reinversión en empresas de reducida dimensión.

Se observa claramente, cómo el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se limita a desarrollar, en uso de habilitaciones legales, solamente las especialidades o ajustes fiscales.

5. PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN CONTABLE

Es claro 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 e imputación temporal de los hechos y transacciones económicas que lleve a cabo.

Del mismo modo que, desde principios de este siglo, se incluyó el llamado Principio de calificación en todas las Leyes reguladoras del Impuesto de Derechos Reales, luego Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, ha sido necesario incluir en el Impuesto sobre Sociedades un principio de calificación contable, similar.

El Artículo 2.º, apartado 1, del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aprobado por R.D. Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre dispone:

"Artículo 2.

1.—El impuesto se exigirá con arreglo a la *verdadera naturaleza jurídica* del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma, como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia."

Este principio de calificación trata de evitar, en un Impuesto como el de Transmisiones Patrimoniales, cuyo hecho imponible es de naturaleza jurídica, que pudiera prevalecer la forma sobre la sustancia, es decir la denominación de los actos o contratos, sobre su verdadera naturaleza.

Lo mismo puede acontecer respecto de la contabilización de las operaciones y transacciones económicas, razón por lo cual ha sido necesario establecer un adecuado Principio de calificación contable.

El Anteproyecto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de noviembre de 1994, incluía la Disposición Adicional Sexta con el siguiente texto:

"A los solos efectos de lo previsto en el artículo 10.3 (base imponible en estimación directa) de la presente Ley, la Administración *comprobará la aplicación de las normas establecidas* en el Código de Comercio, en la Ley de Sociedades Anónimas y las disposiciones dictadas para su desarrollo."

Esta Disposición Adicional Sexta pretendía establecer un principio de calificación de la contabilidad por la Administración Tributaria, pero de modo imperfecto, por dos razones: *Primera*, porque parecía referirse a la facultad comprobadora de la Administración Tributaria, consistente en verificar si la contabilidad refleja la verdadera situación patrimonial, es decir descubrir si ha habido ocultaciones o fraudes contables. *Segundo*, porque el auténtico principio de calificación contable debe incluirse en el texto de la Ley, y, más concretamente, como un apartado del artículo 10, regulador del concepto de base imponible, cuyo apartado tres establece el envío o llamamiento general a las normas de determinación del beneficio contable.

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, regula la materia en el Título IX. Gestión del Impuesto, Capítulo VI. Facultades de la Administración para determinar la base imponible, artículo 148, que dispone:

"A los solos efectos de determinar la base imponible, la Administración *podrá determinar el resultado contable*, aplicando las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta Ley."

Se observa que se ha sustituido la expresión "La Administración comprobará la aplicación de las normas establecidas", tarea que se trata y regula con detalle en el artículo 139, por la más correcta y precisa de "*la Administración podrá determinar el resultado contable...*".

Veamos cual es el alcance, de este principio de calificación contable.

Primero.—La remisión que hace el artículo 148, a las normas del artículo 10.3, se refiere exclusivamente a las de naturaleza contable, de ahí que haya que desechar radicalmente la tentación de enjuiciar la aplicación concreta de las normas jurídico-contables teniendo presente los principios y las normas jurídicos-fiscales. Son dos mundos sustancialmente distintos.

La Administración Tributaria deberá calificar las operaciones contables, interpretando las normas jurídico-contables y las normas contables puramente técnicas, por aplicación de los principios que inspiran nuestro Derecho contable, acudiendo si fuere preciso a la doctrina científica y a los conocimientos que constituyen la "pericia contable".

En algunos casos, podría incluso sostenerse que algunas prácticas contables, seguidas por la generalidad de los comerciantes, tienen el carácter de "usos de comercio", constituyendo en consecuencia, una fuente más del Derecho mercantil-contable.

No constituye intromisión alguna, ni actuación fuera de la competencia normal de la Administración Tributaria, que ésta pueda enjuiciar la aplicación concreta de las normas contables, a los solos efectos de la determinación de la base imponible.

Del mismo modo que tradicionalmente las Oficinas gestoras del Impuesto de Derechos Reales, luego Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, han calificado jurídicamente, desde siempre, los actos y contratos, aplicando para ello las disposiciones del Código Civil, puede la Administración Tributaria, para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, aplicar las normas jurídico-contables y, por supuesto las normas contables de naturaleza técnica, en la medida que la correcta aplicación de éstas puede tener trascendencia tributaria.

Segundo.—Los pronunciamientos que haga la Administración Tributaria no tendrán, en absoluto, eficacia respecto de las relaciones jurídico-privadas de naturaleza mercantil-contable, de manera que cualquier diferencia a la hora de la calificación contable de las operaciones económicas se limitará a los efectos exclusivos de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, y no transcederá al beneficio contable, a efectos mercantiles.

Tercero.—Cuestión distinta es la posible existencia de lagunas en el ordenamiento mercantil-contable, que deben llenarse mediante la aplicación de los conocimientos profesionales, es decir, "periciales", pero por vía interpretativa e integradora del Derecho mercantil-contable.

Va de suyo, y a nadie puede escandalizar¹⁷ que la Administración Tributaria pueda comprobar la aplicación de las normas contables, es decir, la veracidad y fehaciencia del beneficio contable, ahora bien, es conveniente analizar distintos supuestos:

A) *Descubrimiento de hechos ocultados*

La Administración Tributaria está facultada para comprobar las cuentas de los sujetos pasivos. Como resultado de esta comprobación puede descubrir operaciones no registradas o contabilizadas por valor inferior a su cuantía efectiva.

El artículo 140 de la Ley contempla el supuesto de bienes y derechos no contabilizados, es decir de activos ocultados, así como de la existencia de pasivos ficticios, cuya cuantía se considera como renta no declarada, precisando que el valor de los elementos patrimoniales que se incorporan a la base imponible es válido a todos los efectos fiscales, lo cual implica, aunque no lo diga expresamente el artículo 137, por respeto a la independencia de la contabilidad, que se pueden incorporar al balance, mediante los correspondientes asientos de regularización.

La tarea de descubrir las ocultaciones es competencia de la Administración Tributaria, siendo el cometido esencial de la Inspección de Hacienda. Sobre este punto conviene resaltar que los Auditores no parece que consideren como objeto primordial de su función la verificación de la contabilidad, entendida como compulsas de los registros contables y la realidad de todas las operaciones económicas, o lo que es lo mismo la comprobación de su veracidad y el descubrimiento y puesta de manifiesto de las inexactitudes y ocultaciones.

En la Introducción a las Normas Técnicas de Auditoría se dice:

"El objeto de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad, consideradas en su conjunto, es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre si dichas cuentas anuales expresan en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación

¹⁷ Esta tesis no es pacífica y por ello aconsejamos al lector al estudio del trabajo titulado "El Auditor en el Ordenamiento Tributario (Análisis del Sistema Tributario Español)" de BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro: *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 224, 2001, en el que se recoge toda la controversia sobre la materia.

financiera de dicha entidad, así como del resultado de sus operaciones en el período examinado, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Los procedimientos de auditoría se diseñan para que el auditor de cuentas pueda alcanzar el objetivo expuesto anteriormente y no necesariamente para detectar errores o irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse.

El auditor de cuentas será responsable frente a la entidad auditada y frente a terceros por los daños y perjuicios que sean consecuencia del incumplimiento de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, de las disposiciones que se dicten en desarrollo de la misma o de las Normas Técnicas de Auditoría. En la planificación de su examen, el auditor debe considerar la detección de los errores e irregularidades producidas, que pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, sin embargo no será responsable de todo error o irregularidad cometido por los administradores, directores o personal de la entidad auditada."

Es innegable que uno de los principales problemas que tiene el mundo empresarial español, es la falta de veracidad en que incurren algunas empresas, no solo para eludir el pago de los impuestos, sino por otras razones económicas y financieras. La serie de escándalos de los últimos años pone de manifiesto que lo primero de todo es que la contabilidad sea veraz y lo segundo es que las cuentas así elaboradas respeten y cumplan los principios de contabilidad generalmente aceptados, las reglas de valoración y las normas técnicas contables, y que, por tanto, representen fielmente la verdadera situación patrimonial de la empresa.

Por último, creemos que en lugar de publicar las infracciones tributarias, sería más conveniente exigir el depósito en el Registro Mercantil de las actuaciones administrativas en las que se descubran ocultaciones contables, comprendidas en el artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

B) *Incumplimiento de las Normas Contables*

La Administración tributaria puede corregir, a los solos efectos de la determinación de la base imponible, el beneficio contable, si la empresa ha transgredido los principios generales de contabilidad, las reglas de valoración y las normas técnicas de contabilidad, o lo que es lo mismo ha incumplido las normas contables.

La utilización de cuentas inapropiadas, la compensación de cuentas de ingresos y gastos, la activación o no de gastos, de manera improcedente, la indebida aplicación de las reglas de valoración y de las normas de imputación temporal, etc., pueden originar la distorsión de la imagen fiel y más concretamente de la cuantía de los resultados, unas veces, incrementándolos, para engañar a terceros, otras, reduciéndolos para defraudar a la Hacienda Pública o a otros terceros interesados.

A diferencia de las ocultaciones contables, contempladas en el apartado a) anterior, en éste todas las operaciones económicas han sido reflejadas en la contabilidad, si bien la utilización inadecuada, voluntaria o involuntariamente de las normas contables, hace que las cuentas no representen la imagen fiel de la situación patrimonial, de los resultados o de la financiación de la empresa.

Comparando la contabilidad con un espejo, las ocultaciones no se reflejan en él, quedan fuera de su campo, en cambio, en el incumplimiento de las normas contables, todas las operaciones económicas se reflejan en el espejo, pero deformadas.

El artículo 148 de la Ley confiere a la Administración Tributaria, con toda lógica, la facultad de comprobar la aplicación de las normas contables, pudiendo en consecuencia, corregir las transgresiones cometidas por los sujetos contables.

Conviene aclarar, que las modificaciones que acuerde la Administración Tributaria carecen de todo efecto en el ámbito mercantil y contable, de modo que la corrección de la cifra del beneficio contable es solo una fase del cálculo de la base imponible.

Cabe la posibilidad de que el sujeto contable no esté conforme con la posición que sustente la Administración Tributaria, planteándose una controversia acerca de la aplicación e interpretación de las normas contables, aunque lo sea a los solos efectos tributarios.



La Administración Tributaria puede perfectamente calificar e interpretar las normas contables, aunque tengan naturaleza mercantil, porque no ejerce una función declarativa de derechos privados de naturaleza mercantil, sino que simplemente está tipificando el hecho imponible y determinando la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, debiendo a tal efecto llevar a cabo una función calificadora fiscal del beneficio contable, al igual que una Oficina Gestora del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales interpreta por ejemplo, un documento en el que las partes manifiestan que convienen un precontrato, pero que a la luz de su clausulado, se deduce que es un contrato de compraventa perfecto.

Es más, creemos que por tratarse de una función calificadora exclusivamente a efectos tributarios, prevalecerá la opinión de la Administración Tributaria sobre la de los Auditores, si éstos han mantenido tesis contrarias en sus correspondientes informes y dictámenes.

Sin embargo, es difícil que existan discrepancias cuando se trate de transgresiones claras, porque precisamente los Auditores las habrán puesto de manifiesto en sus Informes; los problemas pueden surgir cuando se trate de dudas razonables sobre la interpretación de las normas contables.

Obviamente, el sujeto pasivo que se haya atendido a las sugerencias y opiniones del auditor, deberá quedar libre de sanciones.

C) *Hechos cuya verdadera naturaleza económica no coincide con su forma contable*

Puede acontecer que la Administración Tributaria descubra hechos cuya naturaleza económica no se corresponda, ni con su forma jurídica (negocios indirectos), ni con su expresión contable.

En este caso, entra en juego el principio de calificación contable, que permite a la Administración Tributaria, a los solos efectos fiscales, determinar el beneficio conforme a la verdadera naturaleza económica de las operaciones, como resultado de la aplicación de los principios contables, reglas de valoración y normas técnicas procedentes.

La aplicación del principio de calificación contable originará sin duda alguna, la cuestión relativa a posibles discrepancias con los Informes de los Auditores de cuentas. La importancia de esta cuestión, que se reproduce en casos distintos, aconseja que sea tratada de modo independiente.

D) *Existencia de diversas alternativas contables*

El Plan General de Contabilidad y sus disposiciones de desarrollo y ejecución se caracterizan, como claramente expresa la Exposición de Motivos del Plan General, por su gran *flexibilidad*, que se manifiesta, en muchas ocasiones, por la posibilidad de utilizar fórmulas alternativas de contabilización.

En esta hipótesis, la Administración Tributaria no está legitimada para disentir de la posición adoptada por el sujeto contable, y para pretender imponer sus propias preferencias, salvo que la Ley fiscal impusiera una alternativa en concreto.

E) *Existencia de dudas razonables y lagunas reglamentarias acerca del modo de contabilizar*

El Derecho contable (Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas, Plan General de Contabilidad, etc.) no tiene respuesta concreta para todas y cada una de las operaciones y transacciones económicas que constituyen la rica y compleja realidad económica.

Ocurre con cierta frecuencia que determinadas operaciones económicas y financieras no han sido contempladas por las normas contables, quizás por su novedad, por su complejidad o simplemente porque la realidad supera siempre al Derecho.

El propio Director del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ricardo BOLUFER¹⁸ reconoció algunas lagunas actuales, como las relativas a determinadas operaciones financie-

¹⁸ BOLUFER NIETO, Ricardo: "Balance de la reforma contable mercantil", *Revista Partida Doble* n.º 50, 1994, pág. 6.

ras, caso de las opciones, futuros, etc., o el importante campo de los procesos de concentración de empresas, aunque a continuación asegure, y le creemos, que se van a dictar rápidamente las necesarias normas contables.

En estos casos, las empresas se mueven con gran flexibilidad, pueden seguir las opiniones de la doctrina científica, cada vez más al día y al corriente de los problemas reales, o las mantenidas por los Colegios profesionales, nacionales y extranjeros, y, en todo caso las que le sugieran o formulen sus auditores o profesionales contables. Se trata, por tanto, de un cuerpo de doctrina contable científica y profesional, en suma "pericial", que sirve cumplidamente para resolver las dudas que plantea la aplicación del ordenamiento jurídico-contable y para llenar las lagunas existentes.

En cambio, la Administración Tributaria carece de esa libertad, porque su actividad es fundamentalmente reglada, tiene que aplicar normas jurídicas, y no puede, a diferencia de las empresas aplicar directamente los conocimientos que hemos denominado periciales.

La redacción del apartado 3, del artículo 10, de la Ley 43/1995, no remite a un beneficio contable, como concepto jurídico indeterminado, tomado de la realidad económica, sino a un beneficio contable, como concepto jurídico 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" (reglamentos jurídicos ejecutivos), esto implica que no se puede sin más aceptar en caso de duda o insuficiencia las ideas o conocimientos que hemos denominado periciales, sino que estos deben pasarse por el tamiz de la interpretación del Derecho mercantil contable.

Ahora bien, la Administración Tributaria podrá, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3.º, apartado 1, del Código Civil, aplicable por remisión del artículo 23 de la Ley General Tributaria, 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, los conocimientos periciales y las opiniones profesionales, pero en el propio terreno del razonamiento inherente a la tarea de interpretación y de integración del Derecho contable. Podrá utilizar dichas opiniones para apoyar el discurso deductivo, que le permita, partiendo de los principios generales de contabilidad, proclamados en el Código de Comercio, y en las demás Leyes mercantiles, discernir cual debe ser el tratamiento contable de cualquier operación económica singular.

Pero quede claro, que aplicará normas jurídico-contables de nuestro Derecho, eso sí, debidamente interpretadas.

Por ejemplo:

En la adquisición de acciones propias (autocartera) con cupón corrido, se suscita la duda de si se debe o no contabilizar el cupón corrido como pérdida del ejercicio, toda vez que ha decaído el derecho a percibir tales dividendos (los correspondientes a las acciones en autocartera).

Un autor tan conspicuo como C. CUBILLO¹⁹ dice al respecto que "a la vista de estas dos posibilidades cabe preguntar: ¿Cuál es la que debe aplicarse? Evidentemente, existen argumentos fundados y adversos a una y otra. Por nuestra parte, nos inclinamos por la segunda por entender que es la que mejor se ajusta al principio contable del precio de adquisición".

En este caso concreto, la Administración Tributaria, ante la carencia de una norma jurídico-contable que regule concretamente esta cuestión, aplicará, interpretándola, la Regla 8.ª de Valoración del Plan General de Contabilidad de 1990, utilizando todos los elementos argumentales que considere precisos (doctrina científica, opinión de profesionales, incluso contestaciones del I.C.A.C. a consultas, etc.) pero lo que no procede hacer, a diferencia de las empresas, es aplicar directamente, como norma que resuelva el problema, los pronunciamientos o conclusiones, al respecto, por ejemplo de la AECA o del IASC.

¹⁹ CUBILLO VALVERDE, Carlos: *Plan General de Contabilidad. Comentarios y Casos prácticos*, ed. Pirámide, S.A. 1991, Madrid, pág. 175.



Hemos mencionado, de pasada, las opiniones del ICAC, y como tales hay que resaltar sus contestaciones a las consultas que le hacen las empresas, e incluir también las Resoluciones que dicte, pues, si bien no pueden tener la consideración de normas de obligado cumplimiento (normas jurídicas), por carecer de la correspondiente facultad reglamentaria, en tanto no sea debidamente habilitado por Ley, sí constituyen una valiosa opinión, que deberá apreciar y tener en cuenta la Administración Tributaria, a los efectos de determinar la base imponible.

Es más, creemos que la Administración Tributaria debe, en los casos importantes, solicitar informe, no vinculante, al ICAC y así tener los elementos de juicio suficientes para la correcta interpretación de las normas contables.

6. EFECTOS FISCALES DE LOS INFORMES DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

Como cuestión previa, es menester aclarar el significado y alcance de la Disposición Final Primera de la Ley 19/1988 de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, que preceptúa:

"Primera: Cuando por disposición con rango de Ley se atribuyan a Organos o Instituciones Públicas competencias de control o *inspección* sobre empresas o entidades que se someten a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante Real Decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, pudiendo recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias."

Es claro que la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades confiere, entre otros artículos, en el 139, a la Administración (Ministerio de Economía y Hacienda, Agencia Estatal de Administración Tributaria) competencias de control e inspección sobre todos los sujetos pasivos del impuesto sobre Sociedades, o sea sobre empresas o entidades que puedan estar sometidas a auditoría de cuentas, luego, le es de aplicación esta Disposición Final Primera.

Es incuestionable que dicha Disposición Final Primera no ha sido hasta ahora objeto de desarrollo y ejecución, no obstante este incumplimiento reglamentario lo único que origina es probablemente la *falta de la adecuada coordinación* entre la Inspección de Hacienda y los Auditores de Cuentas, cuya consecución parece ser el objeto de esta Disposición Final Primera.

Pero la Disposición citada añade algo más, es que una vez establecidos los sistemas, normas y procedimiento que hagan posible la adecuada coordinación entre la Inspección de Hacienda y los Auditores de Cuentas, la Administración (Organos o Instituciones públicas, dice la Disposición) podrá recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, cuanta información resulte necesaria para el ejercicios de las mencionadas competencias.

La conclusión que se deduce de esta Disposición es que, en tanto no se reglamente por el Gobierno, no es obligatorio para los Auditores el entregar sus Informes a la Administración Tributaria.

No obstante existen otros preceptos que inciden sobre esta cuestión.

6.1. Obligación o no de facilitar los informes de auditoría a la Administración Tributaria

La Auditoría de cuentas aparece definida en el artículo 1.º de la Ley 19/1988, de 12 de julio, "como la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros. La auditoría de cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen

fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada, así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el período examinado, de acuerdo con el Código de Comercio y demás legislación que le sea aplicable; también comprenderá la verificación de la concordancia del Informe de gestión con dichas cuentas".

El Auditor es un profesional independiente que mediante un contrato privado de arrendamiento de obras, presta al sujeto contable la auditoría de sus cuentas anuales y lleva a cabo diversos trabajos de revisión y verificación de otros estados o documentos contables (artículo 2.º Reglamento de Auditoría de Cuentas de 27 de diciembre de 1990. En lo sucesivo "Reglamento")., por tanto, los correspondientes Informes los rinde y los entrega en el caso de las Sociedades, a los Administradores de las mismas, los cuales los pondrán a disposición de los socios o accionistas con las Cuentas anuales, para su aprobación.

El Auditor está obligado, como profesional liberal que es, a guardar un absoluto *secreto profesional*, así lo dispone el artículo 13 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas que preceptúa:

"El auditor de cuentas estará obligado a mantener el secreto de cuanta información conozca en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de la propia auditoría de cuentas."

El Auditor cumple con entregar su Informe al sujeto contable, y como profesional libre debe guardar un absoluto secreto profesional.

No obstante, el artículo 14 de la Ley 19/1988 (art. 43.2 del Reglamento) establece tres excepciones: 1) Entrega de sus informes al ICAC para el control técnico que tiene atribuido; 2) Resolución judicial y 3) Entrega a quienes estén autorizados por Ley.

Esta tercera excepción nos lleva forzosamente al artículo 111 de la Ley General Tributaria (según redacción dada por la Ley 23/1995 de 20 de julio) cuyo apartado 5, dispone:

"5. La obligación de los demás profesionales de facilitar información con transcendencia tributaria a la Administración de la Hacienda Pública 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.

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efectos de impedir la comprobación de su propia situación tributaria."

Entendemos que este apartado 5 comprende no solo los puros y estrictos servicios de asesoramiento y defensa, sino también los de auditoría de cuentas. No se olvide que la redacción de este apartado 5, se hizo por la Ley 10/1985 y que la Ley de Auditoría de Cuentas es de 1988, y claramente dispone que los Auditores de Cuentas quedan obligados al secreto profesional.

Es incuestionable que el auditor como profesional libre no está obligado a entregar sus Informes a la Administración Tributaria.

Pero esta afirmación no es óbice para que planteemos que además del auditor está el sujeto contable, del cual hay que preguntarse si se halla o no obligado a facilitar a la Administración Tributaria los informes de auditoría que le han sido entregados.

Hay que distinguir: a) Si se trata de sociedades obligadas a auditar sus cuentas, evidentemente las Cuentas anuales y el Informe de auditoría de las cuentas anuales son públicos, porque las sociedades están obligadas a depositarlos en el Registro Mercantil, según dispone el Código de Comercio, el Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, la Ley de Auditoría de Cuentas y demás legislación aplicable, y nadie puede negar que el fin esencial del Registro Mercantil es dar publicidad a todos sus asientos y a los documentos que se depositen en él.



Luego, lo que tiene que hacer la Administración Tributaria, como un tercero interesado, es recabar del Registro Mercantil certificación o copia testimoniada del Informe de auditoría *depositado* en el Registro Mercantil. Podrá, no obstante, por comodidad o simplicidad pedírselo al *sujeto contable*, el cual si lo ha depositado, está obligado jurídicamente a entregárselo, porque a él no le ampara el secreto profesional y, por supuesto por *simple cortesía*, pero a quien no se le puede pedir es al auditor, que como profesional libre debe guardar secreto y cumple con entregarlo al sujeto contable.

La interesante y lúcida Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de octubre de 1994, yerra al final en su razonamiento, porque afirmada con acierto la *publicidad* del Informe de auditoría de cuentas, en la medida en que es obligado depositarlo en el Registro Mercantil, pero confunde la persona a quien debe solicitarlo la Administración Tributaria, que es en primer lugar el Registro Mercantil y en segundo lugar el sujeto contable.

Tratándose de un sujeto contable obligado a auditar sus cuentas, pero que ha incumplido su depósito en el Registro Mercantil, la Administración tributaria tiene derecho a exigirle su entrega e incluso a sancionarle por transgresión de la obligación de su depósito.

b) Sociedades no obligadas a la auditoría de sus cuentas. Precizando, un poco más, debemos indicar que solo existe obligación de facilitar por los sujetos contables a la Administración tributaria los informes de auditoría de las cuentas anuales y los de revisión y verificación de otros estados o documentos contables sujetos a la Ley 19/1988, al Reglamento de 1990, y a las normas técnicas de auditoría con *efectos respecto de terceros* y que deben ser objeto de *depósito en el Registro Mercantil*.

No obstante lo anterior, esta es una cuestión sumamente controvertida, sobre la que existe una abundante doctrina científica y por ahora una Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 8 de Noviembre de 2000, que ha declarado la obligación de los auditores de facilitar a la Inspección de Hacienda los informes de auditoría, por su clara *transcendencia tributaria* (art. 111, apartado 5 de la Ley General Tributaria), sin que les ampare el secreto profesional.²⁰

Casi no hace falta decir que las sociedades no obligadas a auditar sus cuentas, pero que lo hagan voluntariamente sí están obligadas a facilitar a la Inspección de Hacienda los informes de auditoría de sus cuentas, pues a ellos no les ampara el secreto profesional.

Mas discutible todavía es la obligación por parte de los Auditores y de las sociedades auditadas de facilitar los papeles de trabajo del área tributaria. Según nuestra opinión no están obligados lo Auditores, pero sí las empresas.

6.2. El informe de auditoría y las posibles contingencias físicas

El artículo 209.1 c) del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, dispone:

"1. Los auditores redactarán un informe detallado sobre el resultado de su actuación, conforme a la legislación sobre auditoría de cuentas, que contendrá al menos, las menciones siguientes: a) Las observaciones sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que hubieran comprobado en la contabilidad, en las cuentas anuales o en el informe de gestión de la sociedad.

En sentido parecido se manifiesta la Nota Técnica del ICAC de 15 de junio de 2000, sobre «errores e irregularidades»."

Evidentemente, en este apartado se encuentran incluidas las posibles infracciones tributarias, y también todos los supuestos de posibles obligaciones tributarias no provisionadas, aunque

²⁰ Para profundizar sobre esta cuestión, ver "El Auditor en el Ordenamiento Tributario (Análisis del Sistema Tributario español desde el derecho de los Estados Unidos)" de BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro: *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 224, 2001, en el que se glosa y comenta la casi totalidad de los trabajos y monografías sobre la materia.

se trate de los casos previstos en el artículo 77, apartado 4, de la Ley General Tributaria, en particular el párrafo letra d) que contempla el que "el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente, autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma".

Si se trata de un caso dudoso, pero existen pronunciamientos de los Tribunales Económico Administrativos o Jurisdiccionales en sentido contrario, es obligación del auditor hacer la correspondiente salvedad.

En general, ésta es una cuestión procelosa, en la que es muy difícil generalizar, dado que el Auditor se encuentra a medio camino entre su obligación de informar sobre la imagen fiel de la empresa, y por tanto, de todas sus contingencias probable y sus obligaciones de confidencialidad.

6.3. Efectos mediatos de los informes de auditoría de cuentas anuales en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades

A pesar de la competencia de verificación y adveración de las cuentas anuales, y sobre todo, la facultad esencial de dictaminar, (según dispone el artículo 1.º, 2 de la Ley 19/1988) si las cuentas anuales expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera de la empresa o entidad auditada, así como del resultado de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados en el periodo examinado, de acuerdo con el Código de Comercio y demás legislación que le sea aplicable, ha de mantenerse que las opiniones del auditor de cuentas no pueden prevalecer sobre las sustentadas por la Administración tributaria, en orden a la interpretación de las normas contables, a los solos efectos de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, ahora bien, deberán ser tenidas en cuenta y discutidas de contrario, para que puedan ser apreciadas, si llegare el caso, por los Tribunales Económico-Administrativos y Tribunales de Justicia (Salas de lo Contencioso Administrativo).

También deberán valorarse las opiniones del auditor, a la hora de apreciar las circunstancias concurrentes en las infracciones tributarias, debiendo los auditores informar a los sujetos contables de las posibles "contingencias" fiscales que puedan derivarse del incumplimiento de las normas contables de obligado cumplimiento.

Como colofón, debemos manifestar que tenemos la esperanza de que el acercamiento de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades al beneficio contable, termine con gran parte de las controversias que en el pasado han enfrentado a los contribuyentes con la Administración Tributaria, pero tampoco hay que descartar que en el futuro puedan los Agentes de la Administración Tributaria dedicar su atención a discusiones bizantinas sobre contabilidad.

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades ayudará sin duda alguna, a superar aquella terrible sentencia de D. Antonio Maura, cuando dijo que "la Administración y los contribuyentes solo se hablan para agraviarse".

7. BASE IMPONIBLE DE LAS ENTIDADES NO SUJETAS AL DERECHO MERCANTIL

El artículo 135 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ha tenido presente la existencia de entidades no sujetas al Derecho mercantil-contable, circunstancia que impedía lógicamente la remisión al beneficio contable, por ello reproduce las ideas fundamentales de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, distinguiendo los tres componentes de la renta o hecho imponible, a los que no alcan-

zan las exenciones propias de las entidades sin fin lucrativo, que son: los rendimientos de las explotaciones, los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad y los incrementos y disminuciones de patrimonio. Estos conceptos aparecen definidos en el artículo 134 de la Ley.

En cuanto a la determinación de los rendimientos se aplicarán las normas de determinación de la base imponible referidas en el apartado 3, del artículo 10, es decir las contables, sustituidas donde proceda, por las normas fiscales diferenciales.

Respecto de los incrementos y disminuciones de patrimonio a título oneroso, integrará la base imponible la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

8. REVALORIZACIONES CONTABLES VOLUNTARIAS

8.1. Régimen fiscal anterior a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades

Desde la Ley de 29 de Abril de 1920 que reguló con depurada técnica la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, primer antecedente del Impuesto sobre Sociedades, las revalorizaciones contables voluntarias (plusvalías contables) integraron, sin sombra alguna de duda, la base imponible.

Hubo, no obstante, autores (S. LARRAZ, M. de TORRES, J. GARRIGUES, etc.) muy cualificados quienes se mostraron contrarios a incluir en la base imponible y a gravarlas, en consecuencia, las plusvalías contables puramente nominales, derivadas de la inflación.

La normativa fiscal se mantuvo, sin fisuras, y sólo admitió un tratamiento especial y coyuntural de exoneración de las plusvalía nominales, mediante las sucesivas actualizaciones de balances, la última de las cuales ha sido autorizada por el Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, desarrollado por el Real Decreto 260/1996, de 20 de diciembre.

La Jurisprudencia fiscal fue unánime y construyó una sólida doctrina en torno, tanto al gravamen de las plusvalías expresas, es decir, las absorbidas en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, como a las tácitas, es decir, las destinadas directamente a alguno de los fines que la Ley consideraba siempre como beneficios (dividendos, restablecimiento del valor de las cuentas, ampliación de capital, donativos, etc.).

La unanimidad quebró a partir del momento (Ley 41/1969, de 11 de Junio, de Reforma Tributaria de Mariano Rubio), en que se permitió la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.

Es claro que las empresas pudieron revalorizar voluntariamente sus activos, eliminando el gravamen correspondiente, mediante la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, y, por supuesto, amortizando dichos activos de acuerdo con el nuevo valor contable de los mismos.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, permitió la revalorización contable, voluntaria y la compensación de lo que técnicamente denominó "incrementos de patrimonio contables", con las pérdidas de ejercicios anteriores.

El núcleo más dogmático de la Dirección General de Tributos trató de impedir la aplicación normal y razonable de la Ley 61/1978, es decir, la no compensación de pérdidas con las plusvalías contables y la prohibición de amortizar conforme a los nuevos valores, mediante norma concreta incluida al efecto en el Proyecto de Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. El Consejo de Estado se opuso y el Gobierno suprimió tales preceptos.

No obstante, la Dirección General de Tributos, siguió impertérrita manteniendo su particular interpretación, coincidente con la norma suprimida, y así lo manifestó en una dura e intemperate contestación en consulta de 27 de julio de 1989.

El Tribunal Económico-Administrativo Central mantuvo en sus lúcidas y razonables Resoluciones, de 6 de diciembre de 1984 y de 2 de julio de 1991, el derecho de las empresas a compensar las pérdidas de ejercicios anteriores con los "incrementos de patrimonio contables" (plusvalías contables).

La Audiencia Nacional confirmó en su Sentencia de 14 de octubre de 1986 la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central.

8.2. Doctrina mercantil y contable sobre las revalorizaciones voluntarias

Conviene recordar aunque sea someramente la doctrina mercantil y contable sobre las revalorizaciones voluntarias, anterior a la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la C.E.E. en materia de Sociedades.

El profesor Joaquín GARRIGUES publicó en 1949 una monografía²¹ clásica sobre dicha materia, cuyas conclusiones fueron:

- 1.^a No existe inconveniente alguno para revalorar los activos salvo los créditos (a los que se aplica el principio nominalista).
- 2.^a Tal revalorización debe comprender obligatoriamente las plusvalía nominales.
- 3.^a Deberían modificarse las normas reguladoras del Impuesto sobre Beneficios (entonces Tarifa III de la Contribución de Utilidades) para exonerar de gravamen las plusvalías nominales.
- 4.^a Las plusvalías de revalorización no son susceptibles de ser distribuidas y deben, por tanto, llevarse a reservas.

Promulgada la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951, los Profesores Joaquín GARRIGUES y Rodrigo URÍA²² se plantearon inmediatamente la posibilidad o no de la "revalorización económica", en contradicción lógica con el principio de coste histórico o de precio de adquisición. Las conclusiones a que llegaron fueron:

- 1.^a No es admisible la revalorización económica como exteriorización de plusvalías reales.
- 2.^a No sólo no estaba prohibido, sino que era obligado, revalorizar los activos para reflejar contablemente los aumentos de valor puramente monetarios.
- 3.^a Estas plusvalías o saldos de la revalorización no eran susceptibles de ser repartidas en forma de dividendos. Su destino inexcusable debía ser su incorporación al capital.

La doctrina mercantilista española admitió, en general, pues la posibilidad de las revalorizaciones de los balances como consecuencia de la inflación, si bien subsistió un régimen tributario (Tarifa III de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, y luego Impuesto sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas) que sometió a gravamen las plusvalías contables.

S. ILUNDAIN²³ mantiene, por el contrario, la tesis de que el sentido imperativo del artículo 104 de la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951 y del artículo 28 de la Ley de So-

²¹ GARRIGUES DÍAZ-CAÑABATE, Joaquín: "La revalorización de los activos en los balances mercantiles", *Revista de Derecho Mercantil*, vol. VIII, n.º 23, septiembre-octubre 1949, págs. 161 a 216.

²² GARRIGUES DÍAZ-CAÑABATE, Joaquín, y URÍA, Rodrigo: *Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas*, tomo II, pág. 367, 2.ª edición. Madrid 1953.

²³ ILUNDAIN, Santiago: "Las revalorizaciones desde su doble perspectiva contable-mercantil y fiscal", *Partida Doble. Revista de Contabilidad y Empresa*, n.º 4, 1990



ciudades de Responsabilidad Limitada de 17 de julio de 1953, que se deduce de la expresión "se valorarán", impedía las revalorizaciones voluntarias. Es más, este autor sostiene que las leyes especiales de actualización de balances fueron derogaciones temporales tácitas de lo establecido en las Leyes de Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada.

A) *Reforma del Código de Comercio de 1973*

El artículo 39 del Código de Comercio, redactado por la Ley 16/1973, de 21 de julio, dispuso:

"Sin perjuicio de lo establecido por Leyes especiales, las partidas del balance se valorarán con arreglo a criterios objetivos que garanticen los intereses de terceros y siguiendo los principios que exige una ordenada y prudente gestión económica de la empresa. Habrá de mantenerse una continuidad en los criterios de valoración que *no podría ser variada sin causa razonada*, que deberá expresarse, en su caso, en el propio libro de inventarios y balances."

La Reforma de 1973 del Código de Comercio fue una oportunidad perdida. Como en otras ocasiones, la Comisión General de Codificación careció de sensibilidad ante los temas contables, ignorando la extraordinaria transcendencia de los principios contables, de los criterios de valoración y de las normas técnicas que rigen la Contabilidad.

En España, "despachamos" (valga la expresión) en 1973 todos los problemas sustanciales de la Contabilidad en el artículo 39, que a fuerza de tanta generalidad, no sirvió prácticamente para nada.

Cuatro años más tarde, la Comunidad Económica Europea aprobaba la IV Directiva sobre Cuentas Anuales, dejando así clara constancia de la transcendencia jurídica de la regulación de la Contabilidad.

Fue necesario que ingresáramos en la Comunidad para que en el debido cumplimiento de sus Directivas nos hayamos visto obligados a reformar de nuevo nuestro Código de Comercio y nuestra Ley de Sociedades Anónimas, en virtud de la Ley 19/1989, de 25 de julio.

Santiago ILUNDAIN²⁴ considera que las empresas que hubieran adoptado una forma jurídica distinta a la de Sociedad Anónima o la Responsabilidad Limitada, podían revalorizar voluntariamente al amparo de la excepción contenida en este artículo 39 del Código de Comercio, que permitió variar los principios contables, entre ellos, el de precio de adquisición, cuando existiera "causa razonable".

B) *Plan General de Contabilidad de 1973*

El Plan General de Contabilidad, aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero, propugnó el principio de precio de adquisición, pero a la vez admitió la posibilidad de revalorizar voluntariamente, en supuestos excepcionales, y siempre que la plusvalía contable estuviera perfectamente constituida.

Decía así el Plan de Contabilidad de 1973:

"Con carácter general los criterios valorativos que se enumeran se inspiran en los siguientes principios:

1. *Principio del precio de adquisición.* Como norma general, todos los bienes, sean de activo, fijo o circulante, figurarán por su precio de adquisición, el cual se mantendrá en balance salvo auténtica reducción efectiva de su valor, en cuyo caso se adoptara el que resulte de dicha disminución.

Una valoración superior al precio de adquisición sólo puede admitirse con *carácter excepcional*, en casos de *indiscutible efectividad* y *siempre que no constituya infracción de norma de obligado cumplimiento*. En tal supuesto deberá insertarse en el Anexo al balance la procedente explicación, conforme se indica en el apartado VI, c) de las "Instrucciones para la redacción del balance."

²⁴ *Op.cit.* pág.17.

La mayor parte de los autores que han estudiado y comentado el Plan General de Contabilidad de 1973, opinaron que éste permitía las revalorizaciones voluntarias, con carácter general, es decir, a todas las empresas cualquiera que fuera su forma jurídica, siempre con carácter excepcional y en casos de indiscutible efectividad, sólo Santiago ILUNDAIN, en congruencia con su tesis de que las Leyes de Sociedades Anónimas (1951) y de Responsabilidad Limitada (1953) no permitían las revalorizaciones voluntarias, sostiene que el Plan General de Contabilidad de 1973, tampoco las admitía para estas Sociedades, por cuanto las revalorizaciones voluntarias constituían infracción de la normas, de obligado cumplimiento.

C) *Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la Legislación mercantil a las Directivas de la C.E.E. en materia de Sociedades*

Esta Ley contiene por primera vez un cuerpo normativo completo regulador de la contabilidad material y no sólo de la formal, como aconteció en el pasado, proclamando con el debido rango los principios de contabilidad, los criterios de valoración, y la estructura fundamental del Balance y de la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Anticipamos que la Ley 19/1989, de 25 de julio y el nuevo Plan General de Contabilidad de 20 de diciembre de 1990, verdadero reglamento de dicha Ley, se muestran contrarios a las revalorizaciones contables voluntarias, en páginas posteriores haremos un breve análisis de la polémica contable sobre esta materia.

Ahora bien, debemos aclarar que después de la vigencia de la Ley 19/1989, de 25 de julio y del nuevo Plan General de Contabilidad de 20 de diciembre de 1990, las normas fiscales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades continuaron manteniendo la posibilidad de las revalorizaciones contables y su integración en la base imponible del Impuesto, en concepto de incrementos de patrimonio contables, es más el Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes, que en relación al Impuesto sobre Sociedades, adelantó las normas más necesarias de adaptación de este Impuesto a la Reforma mercantil de 1989, confirmó la admisión y el gravamen de las revalorizaciones contables, al redactar de nuevo el artículo 15, apartado uno, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, con el siguiente texto:

"Artículo 15. Incrementos y pérdidas de patrimonio.

1. Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

Se computarán como *incremento de patrimonio* los que se pongan de manifiesto por simple *anotación contable*, salvo que una Ley los declare expresamente exentos."

La Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, introdujo en su Disposición Adicional 5.^ª modificaciones importantes en la Ley 61/1978, reguladora del Impuesto de Sociedades y entre ellas redactó de nuevo el artículo 15.1 ratificando la norma que obliga a computar las revalorizaciones voluntarias como incrementos de patrimonio contables, salvo que una ley declare exentos de tributación.

8.3. Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades

El artículo 15, apartado 1, dispone lo siguiente:

"Artículo 15. Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias.

1.- Los elementos patrimoniales se valorarán al precio de adquisición o coste de producción.

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 im-



porte en el resultado contable. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados."

En este artículo subyace la idea de que las revalorizaciones contables voluntarias están prohibidas por el Derecho mercantil-contable, y a ello no les confiere efecto fiscal alguno, de ahí que convenga, cosa que hacemos en página posterior, distinguir las diversas clases de revalorizaciones contables voluntarias, según su admisión o no para el Derecho mercantil-contable.

Esta Ley ha reformado sustancialmente el régimen de tributación de las revalorizaciones contables voluntarias, dando un giro de 180 grados, que sintetizaremos en las siguientes ideas:

Primera.—Se pronuncia de modo expreso y con carácter general en el principio de *coste histórico* o de precio de adquisición.

En puridad no hacía falta, porque al admitir en el artículo 10, apartado 3, de la misma Ley, el beneficio contable, se aceptan implícitamente los principios contables expresados en el artículo 38, apartado 1, (letra f) de la Ley 19/1989, de 25 de julio, que dispone:

"f) Los elementos del inmovilizado y del circulante se contabilizarán, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, por el precio de adquisición, o el coste de producción."

Reproducimos a continuación el apartado 2 siguiente:

"En *casos excepcionales* se admitirá la *no aplicación* de estos principios. En tales casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivando suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa."

Conviene no olvidar este precepto, que abre la posibilidad, en casos excepcionales, de ciertas revalorizaciones contables. Volveremos sobre esta cuestión más adelante.

Segunda.—Las revalorizaciones contables o sea las plusvalías contables no se integran en la base imponible, con la excepción que luego se dirá.

Esta norma da satisfacción al propósito, nunca olvidado, por los gestores del Impuesto sobre Sociedades, de impedir que las plusvalías contables pudieran ser compensadas con pérdidas de ejercicios anteriores, si bien en lugar de prohibir lisa y llanamente esta compensación, lo que hace es no computar tales plusvalías en la renta imponible.

El artículo 15.1. de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades es respetuoso con el principio de intangibilidad e independencia de la contabilidad, proclamando en el artículo 34.4 de la Ley 19/1989, de 25 de julio, u explicitado claramente en el Plan General de Contabilidad de 20 de diciembre de 1990, no inmiscuyéndose en la contabilidad, que no prohíbe en el plan contable, las revalorizaciones voluntarias, sino que simplemente no las reconoce a efectos fiscales.

Tercera.—Como la revalorización contable es posible, aunque pudiera infringir las normas jurídico-mercantiles y contables, cuestión que la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades considera que le es ajena, esta Ley con toda lógica ratifica el principio de *coste histórico* y, en consecuencia, dispone que prevalezca el precio de adquisición o coste de producción a todos los efectos, principalmente respecto de: a) Las amortizaciones que se calcularán sobre estos valores, y no sobre las revalorizaciones, y b) la futura transmisión de los activos revalorizados en la que, a efectos de calcular las posibles plusvalías o minusvalías de enajenación, se tomará como valor de adquisición, el valor neto histórico, y no el revalorizado.

Con esta norma se da cumplida satisfacción a los otros dos propósitos defendidos por los gestores del tributo desde siempre.

El artículo 15, apartado 1, debe calificarse, hasta aquí como impecable.

Cuarta.—Sí procede la integración en la base imponible de las revalorizaciones contables que se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que *obliguen a incluir su importe en el resultado contable*.

Obviamente estas revalorizaciones contables producirán efectos plenos de modo que el nuevo valor contable servirá para calcular las amortizaciones y será el valor de adquisición si como consecuencia de la transmisión de los activos revalorizados fuera necesario determinar la plusvalía o minusvalía de enajenación. Por supuesto, la plusvalía contable integrará la base imponible y será susceptible de compensar las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

El problema radica en determinar cuáles son las revalorizaciones voluntarias que obligan a incluir su importe en el resultado contable.

Como una primera aproximación al problema es menester distinguir, las siguientes clases de revalorizaciones contables:

- a) Revalorizaciones contrarias al Derecho contable.
- b) Revalorizaciones excepcionales, permitidas al amparo del artículo 38, apartado 2, de la Ley 19/1989, de 25 de julio.
- c) Revalorizaciones "autorizadas" por Ley que obligan lógicamente a incluir su importe en el resultado contable, que pueden eximirse del Impuesto sobre Sociedades total o parcialmente.
- d) Revalorizaciones "obligatorias" por Ley o Reglamento.

Todas estas revalorizaciones se refieren al campo contable, y según su naturaleza, son tratadas fiscalmente de modo distinto.

Para analizar las distintas clases de "revalorizaciones" se hace necesario exponer aunque sea brevemente la polémica contable sobre esta materia.

8.4. Polémica sobre la licitud de las revalorizaciones voluntarias contables

A) Tesis a favor de la ilicitud de las revalorizaciones voluntarias

- a') Ley 19/1989, de 25 de julio.

(Utilizamos el Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.)

Tanto el Código de Comercio (art. 38.1.f), como el Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (art. 195), siguen el principio contable de coste de adquisición o de producción.

Dice así el artículo 38, 1.f) del Código de Comercio:

"f) Los elementos del inmovilizado y del circulante se contabilizarán, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, por el precio de adquisición, o por el coste de producción."

Dice así el art. 195 d, apartado 1, del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas:

"1. Los elementos del activo inmovilizado deberán valorarse al *precio de adquisición o al coste de producción*, conforme a lo establecido en el Código de Comercio."

El precio de adquisición o el coste de producción pueden ser objeto, según ambos textos legales, de "correcciones de valor".

El artículo 187 del Texto refundido define el concepto genérico de "correcciones de valor" del siguiente modo:



"Las correcciones de valor comprenderán todas las destinadas a tener en cuenta la *depreciación*, sea o no definitiva, de los elementos del patrimonio que haya tenido lugar a la fecha de cierre del balance."

Obsérvese que la Ley sólo contempla *correcciones de valor a la baja*, es decir, para reflejar *depreciaciones*, pero no menciona correcciones de valor para reflejar revalorizaciones, salvo, como veremos después, los supuestos concretos de restablecimiento del valor con posterioridad a las correcciones por depreciación, debidamente provisionada. Las *depreciaciones* pueden ser de tres clases.

1.—Depreciación irreversible, producida por causas fortuitas (incendio, inundación, etc.)

Estas depreciaciones son definitivas, permanentes e irreversibles, y se contabilizan directamente, reduciendo el valor de los activos, mediante el abono correspondiente, con cargo a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

2.—Depreciación reversible, producida por causas exógenas, distintas a la utilización de los bienes en el proceso productivo.

Estas depreciaciones se reflejan mediante las provisiones, reguladas en el artículo 195, apartado 2, del Texto refundido, que dice:

"2. Las correcciones de valor se efectuarán conforme a los siguientes criterios:

- a) Las inmovilizaciones financieras deberán ser objeto de correcciones de valor con el fin de darles el valor inferior que se les debe atribuir en la fecha de cierre del balance.
- b) Los elementos del activo inmovilizado, con independencia de que su utilización sea limitada o no en el tiempo, deberán ser objeto de correcciones de valor con el fin de darles el valor inferior que a la fecha de cierre del balance se les atribuya, si se prevé que la depreciación será duradera."

Acto seguido, el propio artículo 195, apartado 2, contiene en su letra d) el único supuesto legal de corrección de valor al alza, que consiste en el restablecimiento del valor cuando desaparecen las causas que motivaron la depreciación, pero sin poder superar nunca el precio de adquisición o el coste de producción.

Dice así la letra d):

"d) La valoración conforme al valor inferior, mencionado en las letras c) y b) precedentes, no podrá mantenerse cuando las razones que motivaron las correcciones de valor hubiesen dejado de existir."

Todo lo dicho sobre correcciones de valor del inmovilizado (art. 195 del Texto refundido) vale para el activo circulante (art. 196 del Texto refundido).

3.—Depreciaciones irreversibles, de carácter sistemático, producidas por causas inherentes al propio proceso productivo.

Estas depreciaciones se reflejan mediante las "amortizaciones".

Es el Código de Comercio el que precisa en su artículo 39, apartado 1, el concepto de amortización.

Dice así:

"1. Los elementos del inmovilizado y circulante cuya utilización tenga un límite temporal *deberán amortizarse* sistemáticamente durante el tiempo de su utilización."

El Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas insiste en el principio de precio de adquisición y coste de producción y en la consideración de las correcciones de valor exclusivamente para los supuestos de depreciaciones, en su artículo 200, mención decimocuarta, al regular el contenido de la Memoria.

"*Decimocuarta.* Los movimientos de las diversas partidas del activo inmovilizado, así como de la de gastos de establecimiento. A tal fin, *sobre la base del precio de adquisición o del coste de producción* se deberán indicar de forma separada para cada una de las partidas del activo inmovilizado, por una parte las entradas y salidas, así como las transferencias del ejercicio y, por otra parte, las correcciones del valor acumuladas en la fecha del cierre del balance y las rectificaciones efectuadas durante el ejercicio sobre las correcciones de valor de ejercicios anteriores."

Concluyendo, en principio, y con carácter general, la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma del Código de Comercio y de la Ley de Sociedades Anónimas, no permite la revalorización voluntaria de los elementos de activo o sea correcciones de valor al alza.

No obstante, es obligado plantearse la siguiente pregunta:

¿Es admisible la doctrina interpretativa anterior (Ley de 1951), consistente en admitir revaluaciones que reflejen la nueva apreciación de los elementos de activo, como consecuencia de la elevación inflacionaria de los precios?

Recuérdese que el Profesor Joaquín GARRIGUES ya en 1949 sostuvo que no era admisible reflejar las plusvalías reales hasta que se realizaran, pero sí era posible legalmente reconocer contablemente las puras plusvalías nominales, derivadas de la inflación.

¿Es válida hoy esta doctrina?

La Ley 19/1989, de 25 de julio, es esencialmente la transposición a nuestro Derecho interno de las diversas Directivas sobre Derecho de Sociedades aprobadas por la Comunidad Económica Europea.

Destaca entre ellas la Cuarta Directiva sobre Cuentas anuales de fecha 25 de julio de 1978 (*Diario oficial de las Comunidades* n.º L 222/11, de 14-8-1978)²⁵, razón por la cual el análisis de los preceptos de esta Directiva tiene naturaleza de interpretación auténtica.

El artículo 32 de la IV Directiva dispone:

"La valoración de las partidas de las cuentas anuales se hará conforme a las disposiciones de los artículos 34 a 42 y se basará en el principio del precio de adquisición o del coste de producción."

Se observa que la IV Directiva propugna el principio de precio o coste histórico, de ahí que nuestro Código de Comercio y Ley de Sociedades Anónimas se hayan visto obligados a seguirlo.

El principio de coste histórico impide lógicamente cualquier clase de revalorización contable posterior.

No obstante, la IV Directiva regula en su artículo 33 diversas excepciones.

Dice así el artículo 33:

"1.—Como *excepción al artículo 32* y hasta que se lleve a cabo una coordinación posterior, los Estados miembros podrán declarar a la Comisión que se *reservan* la facultad de autorizar o imponer para *todas las sociedades* o ciertas categorías de ellas:

²⁵ Utilizamos la versión en castellano, publicada por el Instituto de Planificación Contable y la Secretaría General Técnica, Servicio de Publicaciones. Ministerio de Hacienda. Madrid 1978.



- a) La valoración sobre la base del *valor de reposición* en las inmobilizaciones materiales, cuya utilización tenga un límite temporal, así como en las existencias.
- b) La valoración de las partidas que figuran en las cuentas anuales, incluidas los capitales propios, sobre la base de otros métodos distintos a los previstos en a) y *destinados a considerar la inflación*.
- c) La *revaloración* de las inmobilizaciones materiales y de las inmobilizaciones financieras.

Cuando las legislaciones nacionales prevean los criterios de valoración mencionados en a), b) y c), deberán determinar su contenido, sus límites y las modalidades de aplicación.

El hecho de aplicarse uno de estos criterios deberá expresarse en el anexo, indicando la forma de calcular los valores, y consignando las partidas afectadas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias.

2.—a) En el caso de aplicación del párrafo 1, el importe de las diferencias entre la valoración efectuada con el criterio empleado y la valoración que resultase según la regla general del artículo 32, se inscribirá en el pasivo en la partida «Reserva de revalorización». El tratamiento fiscal de esta partida se explicará, bien en el balance, bien en el anexo."

Es evidente que España *no ha hecho reserva alguna* ni ha regulado en la Ley 19/1989, de 25 de julio, la posibilidad de aplicar el valor de reposición, valores de corrección de la inflación o simplemente la revalorización de los activos, de donde se deduce que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33 de la IV Directiva, sobre Cuentas anuales, no es posible la revalorización voluntaria de los activos.

Hay otro supuesto, distinto a los contemplados en los artículos 32 y 33 de la IV Directiva, de posible revalorización que es el referido en los artículos 195, apartado 3 y 196, apartado 3, del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. Ambos preceptos tienen redacción similar. Reproducimos el primero:

"3. *Deberá indicarse* en la memoria, con la debida justificación, el importe de la diferencia que *pueda producirse* entre la valoración contable y la *que correspondería* por *correcciones de valor excepcionales* de los elementos del activo inmobilizado que *sean debidas* solamente a la *aplicación* de la legislación fiscal."

Esta norma exige como primera tarea interpretativa, un sucinto análisis de estilística gramatical.

El precepto se inicia con un mandato, expresado mediante el modo verbal futuro y tiempo presente "*Deberá indicarse...*"; acto seguido se expresa el objeto o complemento de dicha indicación que es concretamente el "*importe de la diferencia*" de los valores contables y fiscales, pero como tal diferencia no se da siempre, el precepto que estamos comentando, añade que "*pueda producirse*", utilizando a tal efecto el modo verbal subjuntivo, en tiempo presente, expresión muy frecuente en las normas jurídicas cuya construcción como silogismos, parten de la posibilidad de que los hechos puedan subsumirse en las premisas lógicas, para lo cual el presente de subjuntivo es adecuado; a continuación y para referirse a la valoración fiscal se utiliza el futuro condicional de la frase: " y la que *correspondería* por correcciones de valor" (se refiere a los valores fiscales), que implica una acción futura en relación al "*pueda producirse*". *Lo correcto hubiera sido utilizar el presente de subjuntivo* "que corresponda", porque así concordaría la acción con el *pueda producirse* y con el presente de subjuntivo del final de la frase" que *sean debidas* solamente a la aplicación de la legislación fiscal.

Desde un punto de vista gramatical no hay el menor inconveniente en reconocer que los artículos 195.3 y 196.3 prejuzgan o admiten que, en *casos excepcionales*, las empresas puedan corregir los valores contables, reflejando en lugar de ellos los valores fiscales, normalmente superiores. En cuyo caso, la Ley 19/1989 obliga a que tal corrección de valor sea cumplidamente explicada en la memoria.

Santiago ILUNDAIN²⁶ ha sido el primer autor que se ha encarado con la interpretación de los artículos 195.3 y 196.3 del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, manteniendo la tesis, que compartimos, consistente en que dichos artículos se refieren a correcciones de valor efectivamente practicadas en la contabilidad.

Es cierto que el principio de prudencia y el de precio de adquisición impiden la revalorización voluntaria de los activos, pero no obstante la propia Ley 19/1989, atempera la rigidez de los principios contables, permitiendo en el apartado 2, del artículo 38 de la Ley 19/1989, de 25 de julio que: "En casos excepcionales se admitirá la no aplicación de estos principios (se refiere entre ellos al de precio de adquisición). En tales casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y aplicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa".

Evidentemente, podía haber razones fiscales muy importantes como por ejemplo: conseguir la amortización sobre el exceso de valor señalado por aplicación de la Disposición Adicional 4.^a de la Ley de Tasas,²⁷ aplicación del valor de mercado a las adquisiciones, o que obliguen a la empresa, ante posturas rígidas y dogmáticas de la Administración Tributaria, a corregir el valor de unos determinados bienes, bien al alza o bien a la baja.

Estas correcciones son válidas y están permitidas por la Ley 19/1989, de 25 de julio.

B) *Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre*

El nuevo Plan General de Contabilidad dispone en su Primera Parte. Principios contables, lo siguiente:

"2. La contabilidad de la empresa se desarrollará aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación:

²⁶ ILUNDAIN, Santiago-Arthur Ardensen: *Reforma de la legislación mercantil*. Tomo I. *Aspectos contables y fiscales*, pág. 167, 2.^a edición. Ciencia de la Dirección. CDN. Madrid. 1990.

Reproducimos sus palabras, en debido respeto a su originalidad:

"II. CORRECCIONES DE VALOR EXCEPCIONALES DEBIDAS A LA LEGISLACION FISCAL.

Contabilización con criterios fiscales

Los artículos mencionados del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas establecen que debe indicarse en la memoria. "con la debida justificación, el importe de la diferencia que pueda producirse entre la valoración contable y la que correspondería por correcciones de valor excepcionales... que sean debidas solamente a la aplicación de la legislación fiscal".

Esta redacción, al utilizar el condicional, puede inducir al error de considerar que el legislador está refiriéndose a la diferencia entre los valores que hubiesen resultado de haber practicado correcciones de valor excepcionales, conforme a la legislación fiscal, y los valores efectivamente contabilizados conforme a las normas contables de obligatoria aplicación. Sin embargo, no consideramos correcta esta lectura, ya que de los precedentes de estos artículos se deduce de una forma inequívoca que el legislador se refiere a correcciones de valor contabilizadas y no a diferencias entre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y resultado contable (a estas últimas diferencias se refiere la mención undécima de la memoria, analizada en el apartado 11 del capítulo VI y sobre la que volveremos luego).

El precedente inmediato se halla en los artículos 106.b).3 y 106.c).3 de la Ley de Sociedades Anónimas, según redacción dada por la Ley 19/1989, de 25 de julio. En esta norma (derogada a partir del 1 de enero de 1990) se decía textualmente que "deberá indicarse en la memoria, con la debida justificación, el importe de las correcciones de valor excepcionales... que sean debidas solamente a la aplicación de la legislación fiscal". Más claro aún es el artículo 35.1.d) de la Cuarta Directiva al establecer que "si los elementos del activo 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".

Así pues, en base a estos precedentes, es indudable que los artículos 195.3 y 106.3 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas se refieren a correcciones de valor efectivamente practicadas en la contabilidad, siguiendo normas fiscales, si bien, a diferencia de las normas que hemos citado como antecedentes, no exigen que se desglose en la memoria el importe total de las correcciones excepcionales efectuadas, sino sólo la diferencia con las que se habrían practicado de haberse aplicado la normativa mercantil en materia contable".

²⁷ Esta Disposición Adicional 4.^a se ha recogido en el artículo 14.7 del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aprobado por Real Decreto 1/1993, de 24 de Septiembre, y ratificada su aplicación al nuevo Impuesto sobre Sociedades, de modo "criptico" en la Disposición Derogativa, apartado 2, n.º 18, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre. El Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucional dicha Disposición Adicional 4.^a, en su Sentencia n.º 194/2000, de 19 de julio.



Principio de prudencia. Unicamente 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; *Principio del precio de adquisición.* Como norma general, todos los bienes y derecho se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción.

El principio del precio de adquisición deberá respetarse siempre, salvo cuando se *autoricen, por disposición legal, rectificaciones* al mismo; en este caso, deberá facilitarse cumplida información en la memoria.

3. En los casos de conflicto entre principios contables obligatorios 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.

Sin perjuicio de lo indicado en el párrafo precedente, el principio de prudencia tendrá carácter preferencial sobre los demás principios."

Obsérvese, que el nuevo Plan General de Contabilidad ha eliminado la posibilidad de toda revalorización voluntaria, aunque se trate de aumentos de valor perfectamente constatados. La diferencia con el Plan General de Contabilidad de 1973 es notoria y evidente.

El nuevo Plan General de Contabilidad desarrolla los principios contables en su Quinta Parte. Normas de Valoración.

En la Norma 2.^a dedicada al Inmovilizado material, dispone:

"1. *Valoración*

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción. Cuando se trata de bienes adquiridos a título gratuito se considerará como precio de adquisición el valor venal de los mismos en el momento de la adquisición.

Se incorporará al valor del inmovilizado correspondiente el importe de las inversiones adicionales o complementarias que se realicen, valorándose éstas de acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo anterior."

El nuevo Plan General de Contabilidad tampoco menciona en esta "Quinta Parte. Normas de Valoración", posibilidad alguna de revalorización voluntaria.

El valor jurídico del nuevo Plan General de Contabilidad es muy importante, porque tiene la consideración de reglamento administrativo, en la medida en que se ha dictado en uso de la Disposición Final Quinta de la Ley 19/1989, de 25 de julio, que preceptúa:

"Se autoriza al Gobierno para dictar las disposiciones que sean precisas para la debida ejecución y cumplimiento de la presente Ley", y también en uso de la Disposición Final Primera, apartado 1.º, del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que preceptúa; "Se autoriza al Gobierno para que mediante Real Decreto apruebe: 1.º *El Plan General de Contabilidad, así como sus modificaciones*, cuando éstas sean consecuencia de cambios introducidos al respecto en las Directivas comunitarias, imponiendo la subdivisión de las partidas previstas en los artículos 175 a 180 y 189, respetando la estructura de los esquemas previstos en ellos y la adición de nuevas partidas, en la medida en que su contenido no esté comprendido en ninguna de las previstas en dichos esquemas."

Hay que concluir, por tanto, que de acuerdo con las disposiciones jurídico-mercantiles (de naturaleza contable) no son posibles las revalorizaciones voluntarias de los balances, salvo casos excepcionales, entre los cuales se pueden incluir las diferencias entre los valores contables y los fiscales, cuando por su trascendencia y por los criterios mantenidos por la Administración Tributaria sean precisos tales ajustes de valor, para evitar graves perjuicios, litigios y controversias y también cuando lo *autoricen disposiciones legales*.

C) *Tesis favorable a la licitud de las revalorizaciones voluntarias*

R. LOY MUÑIZ y J. F. ÁLVAREZ DÍAZ²⁸ mantienen que las revalorizaciones voluntarias son lícitas en la medida que sean requeridas para lograr la imagen fiel de la empresa.

Basan su tesis en las siguientes razones:

Primera.—El principio de imagen fiel es fundamental y prioritario, como se desprende del artículo 34, del Código de Comercio, redactado por la Ley 19/1989, de 25 de julio, que claramente dispone:

"Art. 34. 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 y la memoria. Estos documentos forman una unidad.

2. 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.

3. Cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, se suministrarán las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.

4. En casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera *incompatible con la imagen fiel* que deben proporcionar las cuentas anuales, *tal disposición no será aplicable*. En esos casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa."

Se observa como la prevalencia del principio de imagen fiel es de tal naturaleza que puede implicar para su consecución la inaplicación de las disposiciones legales que lo contradigan.

Segunda.—Es admisible, en casos excepcionales, la no aplicación de los principios de contabilidad, entre ellos el de precio o coste histórico de adquisición en el que se basan los que sostienen la ilicitud de las revalorizaciones voluntarias.

El apartado 2, del artículo 38 del Código de Comercio, redactado por la Ley 19/1989, de 25 de julio dispone:

"2. En casos excepcionales se admitirá la no aplicación de estos principios (se refiere a los de empresa en funcionamiento, prudencia valorativa, continuidad, correlación de ingresos y gastos y precio de adquisición). En tales casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa."

Tercera.—El principio de precio o coste de adquisición muestra la imagen fiel de la empresa cuando la unidad de medida (coste monetario) es constante. En cambio, en procesos graves de inflación, la aplicación de este principio conduce a una representación irreal de la empresa, es decir, distorsiona la imagen fiel, luego para lograr ésta se puede, excepcional y justificadamente, actualizar el valor del balance.

Cuarta.—No se concibe que si las Leyes especiales de actualización de balances pretenden lo mismo, es decir lograr la imagen fiel, puedan ser ilegales las revalorizaciones voluntarias que tienen idéntica finalidad.

²⁸ LOY MUÑIZ, Ricardo y ÁLVAREZ DÍAZ, José Francisco: "Valoraciones contables y fiscales en el Impuesto sobre Sociedades. Discrepancias. Actualizaciones voluntarias", *XX Congreso Nacional de la Asociación Española de Asesores Fiscales*. Puerto de la Cruz (Tenerife). Octubre 1993, ej. fotocopiado.



Quinta.—La legislación mercantil permite las revalorizaciones contables en los supuestos de procesos de concentración de empresas (fusiones, absorciones, escisiones, etc.).²⁹

A favor de la tesis de la licitud, en casos excepcionales, de las revalorizaciones voluntarias, hemos de mencionar también el profundo trabajo de J. A. FERNÁNDEZ LÓPEZ³⁰ cuyos razonamientos coincidentes con los de R. LOIS y J. F. ÁLVAREZ, son en esencia: 1.º) Los efectos distorsionantes de la inflación sobre la "imagen fiel"; 2.º) El perjuicio que se causa a las empresas al impedir la posibilidad de compensar bases impositivas negativas, al prohibirles las revalorizaciones voluntarias, con la consiguiente caducidad de los créditos fiscales correspondientes, y 3.º) La posible ilegalidad del párrafo 3.2. del Plan General de Contabilidad de 1990, que dispone:

"El principio de precio de adquisición deberá respetarse siempre, *salvo cuando se autoricen por disposición legal rectificaciones del mismo...*".

Este último razonamiento de J. A. FERNÁNDEZ LÓPEZ se basa en la extralimitación clara y flagrante en que ha incurrido el Plan General de Contabilidad de 1990. En efecto, el artículo 38, apartado 1, letra f), del Código de Comercio, según la redacción dada por la Ley 19/1989, de 25 de julio dispone textualmente:

"f) Los elementos del inmovilizado y del circulante se contabilizarán, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente (se refiere a las correcciones valorativas por depreciación), por el precio de adquisición o por el coste de producción."

²⁹ *Op. cit.* pág. 71.

Estos autores terminan su interesante trabajo diciendo: "Con todos estos condicionamientos, al jurista le resulta imposible comprender que se prohíban las regularizaciones voluntarias. Cuestión distinta sería que esas regularizaciones que, conducirían hacia la imagen fiel en supuestos concretos, se hallen limitadas por otros principios como el de prudencia valorativa. Pero nunca su prohibición. Porque, además esa prohibición podría colocar a determinadas empresas en situación de quiebra cuando realmente pueden no estarlo. Que el legislador español no quiere dejar abierta la puerta a excesos en orden a corregir voluntariamente los valores de activo, es cuestión clara y en cierta medida razonable, pero ello no justifica el mantener a ultranza en el Activo del Balance valores puramente históricos y que no son representativos de nada aparte de constatar su existencia. Otra cuestión es el tratamiento fiscal, el cual también cae en claras contradicciones".

³⁰ FERNÁNDEZ LÓPEZ, José Alberto: *Contabilización de los tributos según el nuevo Plan General de Contabilidad*, págs. 95 a 100. Ediciones RIALP, S.A. Madrid 1992.

En esta excepción, el autor se refiere al artículo 34.4. del Código de Comercio, reproducido en páginas anteriores, dice J.A. FERNÁNDEZ LÓPEZ, que podemos encontrar la justificación para la revalorización voluntaria de activos que se encuentren contabilizados a un precio histórico muy inferior al real de mercado.

No presenta la imagen fiel aquella empresa que incluye entre sus activos un inmueble valorado a precio de coste, adquirido treinta años antes, sin haber efectuado ninguna actualización. Es cierto que un exceso de valoración puede perjudicar a los acreedores que con base en la misma concedan créditos a la entidad, pero no es menos cierto que una valoración manifiestamente insuficiente puede perjudicar a los socios que enajenen sus participaciones en función del valor teórico (como viene exigido por los Estatutos en algunas cláusulas de sindicación).

La prescripción de las bases impositivas negativas sin llegar a compensarlas ocasiona un perjuicio a la empresa al verse privada de un crédito fiscal, especialmente si tiene una fuerte plusvalía latente en activos que piensa enajenar o va a salir a corto plazo de los números rojos. Los administradores que permitiesen esta situación estarían reduciendo la solvencia de una empresa que ya viene disminuida por las pérdidas aludidas, lo que perjudicaría a los acreedores y socios, personas a las que la nueva legislación pretende proteger con la cautela en los criterios de valoración.

Entendemos que, si se hace la preceptiva mención en la memoria y se exponen los graves motivos que "obligan" a la revalorización, ésta no pueden en ningún caso considerarse ilícita, por lo que formará parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y será susceptible de compensarse con bases negativas de los cinco ejercicios anteriores.

Una última advertencia antes de dejar el tema: todo lo dicho es únicamente válido cuando se trate de diferencias de valor importantes entre el valor contabilizado y el real (inapelable) de mercado, y que la prescripción de las bases negativas tengan una trascendencia cierta en la fiscalidad futura de la empresa.

— Plan General de Contabilidad de 1990:

"3.2. Principio de precio de adquisición.

Como norma general, todos los bienes y derechos se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción.

El principio de precio de adquisición *deberá respetarse siempre, salvo cuando se autoricen por disposición legal, rectificaciones al mismo*, en este caso, deberá facilitarse cumplida información en la memoria."

La taxativa enunciación de este principio puede inducir a negar la posibilidad de revalorizaciones voluntarias, en contra de lo que comentábamos al exponer el artículo 34.4. del Código de Comercio. En todo caso, conviene recordar que el Código tiene rango de Ley y que el Plan General de Contabilidad ha sido aprobado por Real Decreto, por lo que en caso de discrepancia prevalece aquél".

Se observa que el Plan General de Contabilidad de 1990 ha añadido el inciso de que el precio de adquisición *deberá respetarse siempre, salvo cuando se autoricen por disposición legal*, lo cual contradice lo dispuesto en el apartado 2, del propio artículo 38 del Código de Comercio, que dispone que "en casos excepcionales se admitirá la no aplicación de estos principios (entre los que se incluye el principio de precio de adquisición).

Añadimos nosotros que el Plan General de Contabilidad de 1990 ha llevado a cabo una sutil transustanciación de las normas jurídico mercantiles y fiscales.

Concluyendo, la norma general mercantil-contable es que salvo casos excepcionales, las empresas no pueden revalorizar voluntariamente sus activos, entre los casos excepcionales hay que mencionar las diferencias importantes que se puedan producir entre los valores contables y los fiscales y los en principio indeterminados que exija el principio en "imagen fiel".

8.5. Régimen fiscal de las distintas clases de revalorizaciones

Las revalorizaciones contables excepcionales tendrán plena validez en el campo contable, pero, sin embargo, carecerán de todo efecto fiscal dado que *no parece que sean obligatorias* por virtud de normas legales o reglamentarias.

Por supuesto las revalorizaciones voluntarias *contra legem* carecerán también, y con más razón, de todo efecto fiscal, en el Impuesto sobre Sociedades.

El tercer grupo de revalorizaciones es el que se ha llevado a cabo en las ya numerosas actualizaciones de balances, medida fiscal que se ha repetido en el Real Decreto-ley 7/1996, de 20 de diciembre.

Estas Leyes conviene precisar que no obligaban a revalorizar, sino simplemente "autorizaban" a hacerlo conforme a los coeficientes establecidos, es decir, la revalorización era siempre "potestativa" para las empresas; eso si les concedían amplias exenciones o bonificaciones en el Impuesto sobre Sociedades.

Las diversas leyes especiales de actualización de balances, lo único que hicieron fue declarar la exención total o parcial del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a las plusvalías exteriorizadas, siempre que las empresas respetaran los requisitos objetivos y temporales de la revalorización, interfiriendo lógicamente el campo mercantil y contable.

Buena prueba de la anterior aseveración es que la redacción inicial del artículo 15, apartado uno, segundo párrafo de la Ley 61/1978, que textualmente disponía que "se computarán como incrementos de patrimonio las que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo las *expresamente autorizadas por preceptos legales*, fue modificado por el Real Decreto ley 5/1990, de 20 de diciembre, de medidas fiscales urgentes, porque dada su clara dicción podría dar lugar a la concesión de la exención fiscal, si las revalorizaciones fueran autorizadas por una disposición mercantil especial al amparo de lo dispuesto en el artículo 33 de la IV Directiva de la C.E.E. Por ello, el Real Decreto Ley 5/1990, redactó el precepto del siguiente modo:

"Se computarán como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo que una Ley los declare expresamente exentos de tributación".

El cuarto grupo serían las regularizaciones o actualizaciones de valor obligatorias por disposición legal, respecto de los cuales habrían de estar al alcance de dicha disposición, aunque es menester aclarar que no ha existido nunca este tipo de revalorización.

La principal observación crítica es que por tratarse de la regulación de la base imponible, el principio de legalidad establecido en el artículo 10 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 obliga a que la materia sea regida por disposiciones de rango de Ley.



Además como las disposiciones de naturaleza mercantil que regulan la obligación de llevar a cabo las revalorizaciones contables indicadas afectan a derechos fundamentales como son los propios de la actividad económica de la empresa, exigen ineludiblemente rango legal.

El error radica en afirmar que el origen de la obligación de revalorizar puede ser la ley o el reglamento, cuando sólo puede hallarse en la ley, pues el Reglamento sólo podrá regular aquello para lo que le habilite la Ley.

8.6. Régimen sancionador

El artículo 141 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, establece:

"*Artículo 141. Revalorizaciones contables voluntarias.*

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 período o períodos 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.

2. Constituirá infracción tributaria simple el incumplimiento de la obligación establecida en el apartado anterior.

Dicha infracción se sancionará, por una sola vez, con una multa del 5 por 100 del importe de la revalorización, cuyo pago no determinará que el citado importe se incorpore, a efectos fiscales, al valor del elemento patrimonial objeto de la revalorización."

Esta norma sancionadora trata de evitar que realizada la revalorización contable en un determinado ejercicio, que no ha tributado por Impuesto sobre Sociedades, se pierda dicha referencia en ejercicios posteriores y puedan las empresas aprovecharse de ello, amortizando conforme al valor revalorizado y sobre el coste histórico, o que calculen del mismo modo, eventuales plusvalías o minusvalías su enajenación.

La sanción está mal concebida, porque al tratarse de una infracción simple, la multa debería ser fija, además contradice el precepto fundamental del artículo 80 de la Ley General Tributaria que "la *multa pecuniaria proporcional* se aplicará, salvo en los casos especiales previstos en el artículo 88, apartados 1 y 2, sobre la *deuda tributaria*, cantidades que hubieran dejado de ingresarse o sobre el importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos".

El apartado 1 del artículo 88 se refiere a la determinación ilegal de pérdidas a compensar en ejercicios futuros, y el apartado 2 del mismo artículo a las sociedades transparentes, que nada tienen que ver con una infracción por simple incumplimiento de obligaciones informativas.

La sanción del 5 por 100 del importe de la revalorización contable voluntaria, la consideramos excesiva, si no ha habido infracción material grave, es decir, aprovechamiento ilícito de tal revalorización.

Los redactores del texto de la Ley 43/1995, no han podido evitar los viejos fantasmas recaudatorios, siempre presentes en el Ministerio de Economía y Hacienda, y, ciertamente lo que han hecho es "apropiarse" de una parte sustancial de la plusvalía contable³¹, de ahí que hayan establecido la sanción del 5 por 100 y sobre todo la extraña norma de que la infracción se sancionará, *por una sola vez*, lo cual significa que si en el primer ejercicio siguiente al de la revalorización voluntaria, el sujeto pasivo incumple la obligación de mencionar este hecho en la Memoria se le sancionará con el 5 por 100 de la plusvalía contable, pero aunque infrinja la norma el resto de los ejercicios, ya no se lo sancionará. Lograda la "apropiación" de parte de la plusvalía contable, la Hacienda Pública se considera satisfecha.

³¹ En el Proyecto de Ley de 24 de marzo de 1995, (artículo 127), la sanción era todavía mayor, el 10 por 100.

La cuantía de la sanción del 5 por 100 de la plusvalía contable puede ser superior a la cuantía de las cuotas del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a las amortizaciones o plusvalías por transmisión indebidamente deducidas o calculadas.

Por último, si se sancionan las infracciones materiales con multas pecuniarias proporcionales, lo lógico es que no se sancione de la misma manera la infracción simple comentada.

9. ACTIVOS OCULTOS Y PASIVOS FICTICIOS

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, no contempló en absoluto, la transcendencia fiscal del descubrimiento de activos ocultos y/o pasivos ficticios.

Fue el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades el que se encaró con esta cuestión el artículo 143, titulado "Descubrimiento de elementos ocultos". Este artículo adolecía de diversos defectos técnicos que puso de relieve E. SANZ GADEA, en su libro *Impuesto sobre Sociedades*³².

El artículo 140 titulado "Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas", de la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre del Impuesto sobre Sociedades, ha recogido las ideas y puntos de vista sostenidos por E. SANZ GADEA.

Para llevar a cabo la exposición del artículo 140 citado y sobre todo, su análisis crítico conviene distinguir las siguientes cuestiones:

9.1. Ocultación en contabilidad o no declaración de activos ocultos

A pesar del título del artículo, lo cierto es que sólo trata la *ocultación* en contabilidad de bienes y derechos, lo que se denomina activos ocultos.

La no declaración de elementos patrimoniales (bienes o derechos) que figuran registrados en la contabilidad quedan al margen de este artículo 140, porque si se descubre tal hecho, no se precisa la utilización de presunción legal alguna, sino simplemente reconocer y dar la eficacia procedente a los datos contabilizados.

Siguiendo la técnica contable ha de admitirse que los activos ocultados han sido necesariamente adquiridos con beneficios ocultados, con financiación ajena (pasivos no contabilizados), o con fondos aportados por los socios, que al no poder ser considerados legalmente como capital social, han de integrar a estos efectos el pasivo o deudas ocultadas.

La dificultad de la Administración Tributaria para probar el origen de los fondos aplicados a la adquisición de tales activos, se supera mediante las presunciones legales, que si son *iuris tantum* trasladan la carga de la prueba al sujeto pasivo.

El artículo 143 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 15 de octubre de 1982, sin apoyo legal alguno, pretendió establecer una presunción *iuris tantum* de que "cuando la Administración conozca por cualquier medio la existencia de elementos patrimoniales no reflejados en contabilidad ... considerará la existencia de un incremento de patrimonio...".

Este artículo 143 era nulo de pleno derecho en cuanto a su propósito de establecer una presunción legal, porque para ello se requería una norma legal, según dispone claramente el artículo

³² SANZ GADEA, Eduardo: *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*. Tomo II, 3.ª edición, Septiembre 1991. Capítulo XXXIV, Centro de Estudios Financieros, Madrid.

118 de la Ley General tributaria, pero es que tampoco valía como presunción *hominis* porque en la ocultación de activos no existía el enlace preciso directo, según la regla del criterio humano, entre dicha ocultación y su adquisición con renta ocultada, pues es innegable que el origen podía ser cualquier otro.

De igual modo, se hacía muy difícil, si no imposible, a la Administración Tributaria probar el ejercicio en que se había ocultado el beneficio o renta que se había aplicado a la adquisición de los elementos de activos ocultados.

Como se aprecia los problemas eran similares a los de los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 143 del Reglamento, por carecer de todo apoyo legal, fue inútil.

El artículo 140 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades ha resuelto satisfactoria y definitivamente, los principales problemas probatorios inherentes al descubrimiento de activos ocultos: regulando de modo adecuado las presunciones legales *iuris tantum*, es decir, con prueba en contrario precisas.

El apartado 1, dispone:

"Se *presumirá* que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.

La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición."

Esta es la presunción principal que prueba que cumplido el hecho base existencia y descubrimiento de activos ocultos, o la ocultación parcial del valor de adquisición de determinados activos (supuesto que no contempla el artículo 143 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 15 de octubre de 1982), el hecho consecuencia es que se ha adquirido con beneficios ocultados, que ahora se descubren por la presunción y que deben tributar.

Además, el apartado 2, del artículo 140 incorpora otra presunción legal *iuris tantum*, se hace el papel instrumental de apoyo de la anterior. Dispone:

"Se *presumirá* que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del sujeto pasivo cuando éste ostente la posesión sobre los mismos".

De este modo, la Administración Tributaria se ve libre de probar que la sociedad de que se trate es la titular de dichos activos.

9.2. Fecha en que entienden adquiridos los activos ocultos

El artículo 140 de la Ley 43/1995 incurre en un ligero error técnico, porque debió incluir en el juego de las presunciones legales, el ejercicio económico en que deberían entenderse adquiridos los activos ocultos (circunstancia que pertenece al hecho base), si no hubiera posibilidad de probar la fecha real de adquisición.

No obstante, la cuestión se resuelve satisfactoriamente, como corolario lógico del hecho consecuencia presunto, concretamente del apartado 5, que dispone:

"El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros".

Incuestionablemente, la presunción obliga a situar lógicamente el hecho base y el hecho consecuencia en el mismo período impositivo.

9.3. Valor de los activos ocultos descubiertos

El hecho base es la adquisición de los activos, luego es el valor de adquisición real, el que cuantifica el hecho consecuencia, puesto que se trata de los beneficios ocultados que se han destinado o aplicado a dicha adquisición.

El artículo 143 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades incurrió en que era lógico, al disponer: "... considerará la existencia de un incremento de patrimonio *en cuantía igual al valor real* de los bienes o derechos ocultados *en el momento a que se refiere el descubrimiento...*" Es claro que esta norma incluye indebidamente el posible incremento de valor experimentado por los bienes y derechos ocultados, desde la fecha de su adquisición, hasta la fecha de su descubrimiento, lo cual estaba prohibido terminantemente en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, y lo está también ahora en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, pues en ambas sólo se pueden gravar las plusvalías "realizadas" no los meros aumentos de valor.

El artículo 140 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, ha corregido el error en que incurrió el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, disponiendo en su apartado 3, lo siguiente:

"Se presumirá que el importe de la renta no declarada *en el valor de adquisición* de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad (...).

La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de la misma, o, si no fuese posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la Ley General Tributaria."

9.4. Pruebas en contrario

Hay que distinguir las clases de pruebas, según afecten al tiempo de adquisición de los activos ocultos y a su financiación.

A) Fecha de adquisición de los activos ocultos

El apartado 5 del artículo 140 contiene la presunción de que los activos ocultos se adquirieron en el período impositivo más antiguo de entre los no prescritos.

No obstante, el propio apartado 5, admite que "el sujeto pasivo pruebe que corresponda a otro u otros (se refiere a períodos impositivos).

Si el sujeto pasivo probase fehacientemente que los activos ocultos y descubiertos se adquirieron en un período impositivo *prescrito*, la presunción queda vencida, porque por definición el beneficio ocultado con el que se adquirieron, tiene que ser anterior.

Si el sujeto pasivo prueba que se adquirieron en un ejercicio no prescrito, el hecho consecuencia o sea la imputación de renta ocultada se hará en dicho ejercicio.

El artículo 143 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades incurría en un grave error porque parece que imputaba los efectos de la presunción al ejercicio en que se descubrían los activos ocultos, lo cual implicaba, como afirmó Eduardo SANZ GADEA, que el sujeto pasivo estaba siempre en plazo para declarar voluntariamente, con lo cual la presunción carecía de eficacia.

Lo cierto es que el artículo 143 citado, no contempló la presunción relativa al tiempo de imputación del hecho base y del hecho consecuencia, presunción que siempre estuvo presente en la Contribución General sobre la Renta y posteriormente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (el nacido de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, a efectos de los "incrementos no justificadados de patrimonio").

B) Pruebas sustanciales

El apartado 3, del artículo 140 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, admite como pruebas en contrario los dos supuestos previsibles de financiación de los activos ocultos, distinto al de beneficios ocultados, que son la financiación ajena (deuda o pasivos ocultos) y la financiación por los socios mediante aportaciones ocultas de éstos.

Dice así dicho precepto:

"3. Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, *minorado* en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo."

El artículo 143 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, incluía otro supuesto más era el del "c) Beneficios no distribuidos que hayan formado parte con anterioridad de bases imponibles liquidadas en este Impuesto".

Entendemos, que el apartado 3, del artículo 140 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, no establece un régimen de prueba en contrario "tasadas", de modo que por aplicación del principio de libertad de la prueba proclamada en nuestro Código Civil, Ley de Enjuiciamiento Civil y Ley General Tributaria, es admisible esta prueba en contrario.

Ahora bien, tienen que ser beneficios que deriven a su vez de operaciones o transacciones económicas ocultadas y no de diferencias de calificación, valoración o imputación de los ingresos y gastos que conforman el resultado contable.

9.5. Pasivos ficticios

El apartado 4, del artículo 140 dispone claramente:

"4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes."

La eliminación contable del pasivo ficticio o deudas inexistentes comporta un beneficio presunto para la empresa.

9.6. Liquidaciones definitivas

Si el ejercicio no prescrito al que procede imputar el beneficio presunto ha sido liquidado en definitiva, la Administración no tiene más remedio que proceder a la revisión de oficio prevista en el artículo 154, apartado b) de la Ley General Tributaria.

9.7. Efectos derivados del descubrimiento en los activos ocultos

Los activos ocultos cuyo descubrimiento ha dado lugar a la presunción de beneficios ocultos que se integran en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, son tratados desde ese momento a efectos fiscales ulteriores, como los demás activos.

Así, el apartado 6, del artículo 140, dispone:

"6. El valor de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 1, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales."

Sin embargo, este precepto es incompleto e imperfecto. Veámoslo:

¿Son admisibles los gastos de amortización, conservación, reparación, etc. de dichos bienes, que correspondan a los ejercicios ocurridos desde la fecha de adquisición del activo, no prescritos, hasta el ejercicio del descubrimiento de la ocultación?

Partimos, por supuesto, de que tales gastos no han sido tampoco contabilizados por razones obvias.

Creemos que sí, porque el apartado 6 lo que quiero decir es que tal activo se considera, una vez cumplida la presunción, como si existiera en la contabilidad, con toda normalidad.

En este caso consideramos que no juega el "principio de inscripción contable", porque precisamente el apartado 6 es una excepción clara al mismo.

Las normas fiscales no pueden impedir que a partir del ejercicio del descubrimiento de los activos ocultos, éstos se contabilicen por su valor neto de adquisición en dicho momento, es decir, restadas las amortizaciones de los ejercicios corridos al menos la amortización mínima de manera que se evitará un caso más de diferencias entre los valores contables y los fiscales.

Creo que lo más sencillo es que la empresa proceda a dar entrada a dichos activos, en su contabilidad tomando como valor el neto de adquisición, es decir, restadas las amortizaciones, mediante un sencillo asiento de

Activos _____ a _____ Regularización fiscal

(Por acta de inspección n.º...)

En cualquier caso, convendría que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dictará una Resolución regulando cumplidamente esta materia, o mejor mediante la promulgación de normas reglamentarias de obligado cumplimiento, pues sería muy útil y cumpliría los fines de la contabilidad, si estos hechos pudieran quedar reflejados en las Cuenta anuales y pudieran ser conocidos por todos los interesados, a través de la publicidad del Registro Mercantil.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 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.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autoras: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.