

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
FISCALIDAD VERSUS CONTABILIDAD**

Ignacio Cruz Padial

Departamento Derecho Financiero

Universidad de Málaga

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.
3. BASE IMPONIBLE Y RESULTADO CONTABLE.
4. CONCLUSIONES.

1- INTRODUCCION

La Ley 43/1995 de 27 de Diciembre, publicada en el B.O.E. del día 28, por la que se aprueba la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ha venido a cerrar un período de tiempo en el que la normativa relativa a la imposición de las personas jurídicas presentaba una excesiva dispersión; prueba de esta aseveración es la "espléndida" disposición derogatoria única de la Ley, sobre todo desde la perspectiva de su extensión.

En la Exposición de motivos de la Ley que referimos, se explicita que el nuevo impuesto no supone una transformación radical en su desarrollo, sino que sigue respondiendo a los principios constitucionales de justicia y suficiencia establecidos en el artículo 31 de nuestra Constitución y se establecen como causas delimitadoras de la actual reforma las siguientes:

- Los cambios efectuados en la legislación mercantil por la Ley 19/1989.
- La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas realizada por la ley 18/1991.
- El mercado único de capitales.

E S T U D I O S

- La necesidad de refundir la dispersión normativa existente en el impuesto.
- La adaptación del gravamen societario a las nuevas corrientes imperantes en la teoría hacendística y en la jurídico-financiera.

De las causas recién expuestas, vamos a centrar nuestra atención en la primera de ellas, dadas las implicaciones que la normativa mercantil tiene en el ámbito fiscal, al objeto de delimitar las consecuencias que de aquélla se derivan para el nuevo Impuesto sobre Sociedades, en particular, en lo relativo a la obtención de la renta, situación ésta que constituye el hecho imponible del impuesto, y que por tanto, debe ser objeto de medición a través de la base imponible, magnitud que se obtiene a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, a través de un método que, -digámoslo ya- pensamos que beneficiará al contribuyente y sobre todo redundará en su seguridad jurídica.¹

2- LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

Ya en la Exposición de Motivos de la Ley, se alude al concepto de renta obtenida;² esta forma de definir la renta es consecuencia del establecimiento de un concepto único

¹ Como expusiera hace tiempo CORTES DOMINGUEZ.M.. "EL Principio de Capacidad Contributiva en el Marco de la Técnica Jurídica" *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. nº 60. (1965) p. 1037 y ss., "...la justicia del tributo exige no solo una acertada elección de los hechos imponibles, sino también una adecuada cuantificación de la obligación tributaria que acerque la contribución de cada contribuyente a la cuota ideal y justa, que de acuerdo con su capacidad contributiva, le corresponda satisfacer al Estado y a los demás entes públicos,....., la cuota tributaria debe reflejar, de la manera más exacta, la relación existente entre la hipótesis formulada abstractamente en la norma y la conducta realizada por el contribuyente,....., de acuerdo con la participación, con el grado con que el sujeto pasivo ha realizado la acción hipotizada en la norma, llegue a una situación coherente en virtud de la cual, a una mayor participación en la realización del hecho imponible, corresponda una mayor cuota tributaria".

Por su parte MARTÍN DELGADO. J. M. "Los Principios de Capacidad Económica e Igualdad en la Constitución Española de 1978". *Hacienda Pública Española* nº 60.(1978) p.67 considera que " hay un primer criterio inamovible: la capacidad económica se identifica con la titularidad de medios económicos"

Traemos a colación estas citas, por considerar que en ellas se refleja una realidad entre el espíritu de la norma y la conducta social. Cuando identificamos capacidad económica con titularidad de medios económicos, no hacemos sino poner de manifiesto que en las sociedades mercantiles, los titulares de los medios económicos son las personas, que pretenden criterios reales en la configuración de los hechos imponibles que se realizan, que derivaran posteriormente en la medición de los mismos a través de la correspondiente Base Imponible, que esta cuantificación va a ser preferible desde la óptica mercantil a la hasta ahora meramente tributaria, de ahí nuestras consideraciones sobre el nuevo enfoque que consideramos tiene la nueva ley de sociedades, pero que entendemos no hace sino recoger viejas aspiraciones, que no por ello dejan de estar acordes con la realidad actual.

² El art.4º de la Ley 43/95, define el hecho imponible como "...la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo...".

de renta, lo que incuestionablemente va a facilitar su conexión con la normativa mercantil de naturaleza contable.³

La forma de determinar la base imponible que estamos considerando supone un abandono del criterio de delimitación conceptual por categorías de renta, lo que constituye una modificación importante respecto de la ley 61/1978 y sitúa a la Ley 43/1995 en la línea que tuvieron sus predecesoras, los Textos Refundidos de 22 de septiembre de 1922 y el de 23 de diciembre de 1967, en los que ya aparecía definido un concepto de renta único.⁴

Ese engarce al que hemos aludido, motivado por la adopción de un concepto de renta único, se articula de forma concreta mediante el desarrollo de la legislación mercantil a través de los siguientes instrumentos normativos:

a) La IV Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, de veinticinco de Julio de 1978, (D.O.C.L.-222/11 de catorce de Agosto de 1978).

Esta directiva indica en su preámbulo que, entre otros objetivos, persigue proteger a los socios y a terceros, al objeto de conseguir que las informaciones contenidas en las

³ El concepto único de renta, con que se delimita el hecho imponible, explicita el abandono de la clasificación de rentas que se establecía en el artº 3º de la ley 61/1978, cuando se diferenciaban los rendimientos de explotaciones económicas, capital e incrementos y disminuciones de patrimonio. Consideramos que este abandono produce una reafirmación del carácter sintético del impuesto -a diferencia del analítico de la ley predecesora-, pues sólo en supuestos muy puntuales, -básicamente en los ámbitos de la obligación real y de las exenciones parciales- se pierde, (sírvan a título de ejemplo, los arts. 57 y 134, relativos a la fijación del tipo de gravamen aplicable a los no residentes que operen sin establecimiento permanente y a las entidades parcialmente exentas, donde se hace referencia a rendimientos de explotación económica y de incrementos y disminuciones de patrimonio). Sin embargo, esta delimitación efectuada puede presentar problemas de interpretación con el art. 42 de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando establece: "En la determinación del rendimiento neto de las actividades profesionales y empresariales serán de aplicación las normas del Impuesto sobre Sociedades" existiendo en este punto una diferencia básica de configuración de un impuesto respecto de otro, puesto que el I.R.P.F., es un impuesto de estructura analítica mientras que el de Sociedades es sintético, es motivo por el que nos preguntamos cuál será la base imponible para el empresario, la establecida en el art. 10.3., de la ya actual Ley sobre Sociedades, o aplicamos las normas del I.R.P.F., que regulan las variaciones patrimoniales que sí están recogidas en Renta. En esta línea, Cfr. FERREIRO LAPATZA. J. J. *Quincena Fiscal* nº 5. (1996). Marzo. Ciss.p. 12.

⁴ Cfr. PEÑA HERNANDO. E. "La base imponible en el Impuesto de Sociedades:Antecedentes históricos". *Crónica Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. nº 52. (1985). pp. 191 y ss. En el trabajo se realiza un estudio cronológico del concepto Base imponible, partiendo de la ley de 27 de marzo de 1900, que creó la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, en cuyo art. 8º podemos encontrar el primer precedente al concepto tributario básico que estamos considerando, entiéndase -Base Imponible- para seguir con los reglamentos de 30 de marzo de 1900, 29 de abril de 1902 y 18 de septiembre de 1906, como precedentes de la ley de 29 de abril y el real decreto de 19 de octubre de 1920, que son los pasos previos al texto refundido de 22 de septiembre de 1922, primer texto legal regulador del impuesto de sociedades, poniéndose de manifiesto en todas estas disposiciones ese concepto de renta de carácter único que se retoma en la Ley 43/1995. Véase asimismo ESTEBAN MARINA.A. "Impuesto sobre Sociedades: Cálculo de la Base Imponible (I)" *Carta Tributaria*. Monografía nº 239.(1996). pp.4-8.

E S T U D I O S

cuentas anuales sean comparables y que los documentos expresen la imagen fiel de la empresa.

La trascendencia de esta cuarta directiva ha sido puesta de manifiesto en numerosas ocasiones; en concreto Ayala Blanco y Niño Amo,⁵ señalan que la influencia que esta directiva ha tenido en la regulación de la información contable es difícil de ponderar, llegando a identificar las secciones del texto legal comunitario con el desarrollo de nuestra posterior normativa mercantil.

b) El Título III del Libro Primero del Código de Comercio, -artículos 25 a 41 de esta norma legal-, que son consecuencia de los cambios introducidos por la directiva referida.

c) El Capítulo VII del Real Decreto Legislativo 1564/1989 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en cuyas secciones primera a décima -artículos 171 a 222- se delimitan todos los aspectos mercantiles desde la perspectiva de las cuentas anuales que afectan a la sociedad.

d) El Real Decreto 1643/1990, que desarrolla el articulado referido, en el Plan General de Contabilidad (PGC).⁶

Todo este desarrollo normativo alcanza su sentido cuando en el artículo 10.3 del Impuesto sobre Sociedades, relativo a la determinación de la base imponible, se especifica que "en 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 el desarrollo de las citadas normas". Es aquí donde encontramos la plena justificación de la conexión antes aludida entre las normativas mercantil y fiscal, y por eso entendemos que es también aquí donde el impuesto asume los principios contables mas representativos de imagen fiel y prudencia valorativa.⁷

⁵ Cfr. AYALA BLANCO, J. L. y NIÑO AMO, M. "El Plan General de Contabilidad: reflexiones a un año de su entrada en vigor". *Impuestos*. tomo I/92. p.1391.

⁶ Cfr. COLAO MARIN, P. "La amortización del Inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades". Aranzadi Editorial. Pamplona. (1995). p. 35. "El impuesto sobre Sociedades grava la renta de sujetos cuyo sistema básico de información es la contabilidad. Es lógico que su normativa se haya visto influida, pues, por la terminología contable, y que sus procedimientos de medición partan de resultados reflejados en la contabilidad del sujeto. Se da una estrecha relación entre terminología y metodología contable y terminología y metodología fiscal en el IS."

Asimismo, ver SANZ GADEA, E. "Impuesto sobre Sociedades". Centro de Estudios Financieros. Madrid. (1991). Tomo I. 3ª Edc. p. 228. "...las normas fiscales parten de la existencia de un resultado contable, al que corrigen para llegar a la base imponible. De esta suerte puede afirmarse que la base imponible es, en parte, fruto de las normas, reglas y principios contables."

⁷ Consideramos que la definición de base imponible en los términos previstos en el art. 10 de la ley al remi-

La formulación del principio de "imagen fiel" tal como está en la Cuarta Directiva y en la Ley 19/1989 de 25 de Julio, ha sido objeto de frecuentes críticas desde la óptica jurídica. En concreto se le ha tildado de ser una fuente de inseguridad; dada su imprecisión conceptual, tanto es así que ninguno de los países de la Unión Europea se ha atrevido a concretar -ni siquiera como ejemplo- qué casos de carácter excepcional son aquellos en los que es posible o necesario excluir la aplicación de la norma legal en aras de la imagen fiel.⁸

En base a la indefinición existente acerca de cuando es posible alterar la norma para obtener la imagen fiel, consideramos que sería deseable, al objeto de evitar posibles indeterminaciones en la base imponible del impuesto, un serio intento de concretar hechos o situaciones que pueden dar lugar a la prevalencia del principio de imagen fiel que la contabilidad eleva por encima del resto de principios establecidos.⁹

3- BASE IMPONIBLE Y RESULTADO CONTABLE.

La forma sintética de definir el concepto de renta, tal como se establece en la ley 43/1995, provoca un mayor acercamiento entre el resultado contable y la base imponible,¹⁰ lo que simplifica la determinación de esta última y como hemos advertido, ofre-

tir a las normas contables, permite prescindir de la tradicional definición de gastos deducibles, puesto que se elimina un concepto jurídico de carácter indeterminado como es el de la "necesidad" del gasto, y como dice SIMÓN ACOSTA. E. "El nuevo Impuesto sobre Sociedades". *Actualidad Jurídica*. Aranzadi (1996). p. 3. "„Esto no significa un cambio sustancial en el concepto legal de gasto deducible, pero afortunadamente pone fin a una equivocación que ha tenido el respaldo de un sector doctrinal y de abundante jurisprudencia: la de que sólo son deducibles los gastos necesarios, entendiendo por "necesarios" aquellos que resultan inevitables." El profesor de Navarra continúa manifestando su opinión -que compartimos- sobre la interpretación de la necesidad, como un concepto jurídico indeterminado que debe ser concretado en referencia a la conducta típica de un empresario, puesto que en caso contrario podemos llegar a una situación indeseable que de hecho ha estado ocurriendo, cuando se produce confusión entre necesidad y inevitabilidad del gasto que permitan a la inspección atribuirse una posición decisoria sobre los gastos necesarios o que guardan relación con la obtención de beneficios, esto es, que las equivocaciones de un empresario en relación al gasto, (gasto evitable) determinen la no deducibilidad de los gastos realizados.

⁸ Cfr. PASCUAL PEDREÑO. E. "Incidencia de la reforma mercantil en las relaciones entre contabilidad e Impuesto sobre Sociedades". *Impuestos*. nº 2. (1996). p. 30.

⁹ Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Primera parte. Principios contables: punto 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".

¹⁰ Como ejemplos de este acercamiento, podemos atender a los criterios de valoración de existencias, o a la delimitación de las cuantías de las provisiones, entre otros conceptos, que no vienen establecidos en la nueva ley de forma específica, lo que fuerza a admitir la normativa mercantil que establece el Plan General Contable en su delimitación, lo que viene a significar entre otros conceptos, admitir el método LIFO, en la valoración de existencias, y en la cuantía de las provisiones que se doten por depreciación, con la repercusión manifiesta que ello tiene sobre el resultado.

E S T U D I O S

ce una mayor seguridad jurídica. Pero comenzando por el principio, habrá que plantearse el siguiente interrogante: ¿qué repercusión o trascendencia puede tener en el futuro esta forma de delimitar el concepto de base imponible en el Impuesto sobre Sociedades?. La respuesta a la cuestión planteada implica necesariamente un conocimiento exhaustivo de la legislación mercantil en lo concerniente a la metodología contable, necesidad de conocimiento que se refuerza aun más si cabe, en la medida en que el artículo 148 de la ley, relativo a las facultades de la Administración para determinar la base imponible del impuesto, remite al artículo 10.3 de la misma.¹¹

Todo ello viene a traducirse de forma concreta en el hecho de que el resultado contable, obtenido con arreglo a la normativa mercantil específica que le afecta, va a constituir la base imponible del impuesto, con las excepciones recogidas por los artículos 11 a 21 de la Ley 43/1995.

Las novedades recogidas en los artículos referidos se especifican en una doble vertiente. Así, mientras de una parte, en ellos se contienen normas que definen conceptos que regulan expresamente los sistemas de ajuste contable, de otra, hay conceptos que se omiten de modo voluntario, por lo que se hará absolutamente necesaria una aplicación estricta de las normas contables en el ámbito fiscal. Por otro lado, un breve repaso a los preceptos señalados nos pone de manifiesto que, al margen de los cambios puntuales relativos a las excepciones de la normativa mercantil,¹² existe una expresa remisión a otras leyes, que no siempre son de carácter tributario, lo que refuerza la idea de la inexcusabilidad de la interrelación entre sectores científicos,

¹¹ El informe del comité Ruding, (este fue creado en Enero de 1991 -Bol CE 1/2/1991- con el fin de evaluar la necesidad de reforzar la armonización de la imposición de las empresas en la C.E.E., siendo el 18 de marzo de 1992, cuando presentó a la Comisión de la Comunidad Europea un informe sobre "la fiscalidad de las empresas europeas después de 1992"), en los aspectos relativos a las relaciones entre fiscalidad y contabilidad, estableció entre sus conclusiones el hecho de que debía existir un acercamiento de la fiscalidad hacia los predicamentos contables y no a la inversa, y consideró que la neutralidad fiscal puede alcanzarse con un cálculo de la base imponible que tenga en cuenta los principios contables generalmente aceptados. De todo ello es un fiel reflejo el art. 10º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Entendemos que este planteamiento de utilizar la normativa mercantil como base de planteamientos tributarios, tiene hoy en nuestro país un sentido concreto desde la reforma mercantil auspiciada por la ley 19/1989, ya que previamente a ella, los pronunciamientos mercantiles adolecían del rigor necesario. Véase BESTEIRO VARELA. M. A. *Análisis de la relación actual Contabilidad-Derecho Tributario*. Instituto de Planificación Contable. Madrid. (1985). p. 240, cuando haciendo alusión a la situación en nuestro país hace veinte años, manifiesta que debido a la ambigüedad y falta de precisión que presentaba la normativa mercantil, se contribuyó de forma decisiva a que las empresas optaran por las normas tributarias, que eran más pormenorizadas y más rigurosas, para con ellas establecer criterios y normas de carácter contable.

¹² Estos cambios constituyen las excepciones contables, básicamente referidas a amortizaciones, donde se delimita de forma concisa la cuantía de las mismas, salvo para la libertad de amortización, los relativos a normas concretas de valoración y la delimitación de forma específica de gastos no deducibles. Cfr, ALONSO ALONSO. R. y PRESA LEAL. J. "Novedades más significativas de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades", *Revista de Contabilidad y Tributación*. Centro de Estudios Financieros. Madrid. nº 154. (1996). pp. 100 a 134.

hasta el punto de que de algún artículo se deriva la necesaria "ayuda de expertos matemáticos".¹³

Creemos que ese conocimiento de la legislación mercantil desde la perspectiva contable a que hemos aludido, y que estimamos indispensable para poder determinar la base imponible del impuesto, hay que extenderlo incluso más allá de la mera técnica contable. Nos estamos refiriendo a los principios y normas de valoración,¹⁴ así como a la interpretación que de todas las cuestiones suscitadas, relativas a la aplicación de las mismas, resuelva el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, (ICAC), organismo dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, creado por la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, en su Disposición Adicional Segunda, y que tiene entre sus funciones la emisión de Resoluciones relativas a los principios contables respecto de las cuestiones que plantea la actividad económica,¹⁵ así como sobre las normas de valoración del PGC, todo ello al objeto de hacer efectivo el principio de inscripción registral.

En aplicación de las facultades que se le han conferido, el ICAC ha ido emanando una serie de Resoluciones que tienen incidencia sobre la base imponible, desde las relativas al "importe neto de la cifra de negocios", o a la "valoración del inmovilizado material", entre otras, hasta la polémica Resolución de 21 de enero de 1992, relativa a las normas de valoración del inmovilizado inmaterial. El contencioso que se suscitó como consecuencia de esta última Resolución pretendía la nulidad de las normas octava y novena de la misma, basándose para ello en la consideración de que el ICAC había introducido en los contratos de arrendamiento financiero unos criterios de valoración que atendían exclusivamente al concepto jurídico de la opción de compra, produciendo efectos fiscales distintos de los auspiciados por el PGC. La situación descrita ha sido resuelta en principio por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su sentencia 33/1994 de 19 de enero, declarando la nulidad de la Resolución, con base fundamentalmente en los siguientes argumentos:

¹³ Hay artículos en la ley, que están redactados conforme aparecerían en un reglamento, que unen además no solo ya el conocimiento fiscal y contable, sino una operatoria matemática de difícil entendimiento. Los artículos de excepciones de los criterios contables en la base imponible, constituyen un buen ejemplo de lo que decimos; a título indicativo véase el art. 15 de la ley, con especial incidencia en su apartado 11.

¹⁴ El art. 2º del PGC, establece el carácter obligatorio del plan contable para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, en lo concerniente a principios, cuentas anuales y normas de valoración. Consecuencia de esta obligatoriedad podemos afirmar siguiendo a BUIREU GUARRO. J. "Desarrollo del Derecho Contable". *Actualidad Tributaria* nº 6. 1992. p.115., que el PGC, constituye un auténtico Derecho Contable, siendo el desarrollo reglamentario de las normas contables contenidas en la cuarta y octava directiva de la CEE, el Código de Comercio y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

¹⁵ Las funciones del ICAC, están enumeradas en el art. 2. b) del RD 302/89 de 17 de Marzo, en el que se confieren al ICAC competencias para desarrollar aquellos puntos del PGC que se estimen convenientes para su correcta aplicación. El RD 1643/90, que aprueba el PGC, en su Disposición Adicional quinta, estableció que el ICAC, mediante Resolución, podrá aprobar normas de obligado cumplimiento que desarrollen el PGC.

E S T U D I O S

1º. En la disposición final quinta del RD1643/90, que aprueba el PGC, no se respeta el principio de jerarquía normativa porque permite al ICAC dictar normas de obligado cumplimiento.

2º. Esa Disposición Adicional no se puede entender como desarrollo reglamentario de una Ley ni como Reglamento.

La sentencia comentada ha sido recurrida, por lo que sobre su firmeza aún planea una incertidumbre, que se traslada a las posibles prospecciones sobre decisiones futuras, ya que si se ratifica la nulidad de la Resolución referida se producirán implicaciones en dos sentidos.

Así, de un lado tenemos que a partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, se solventa la cuestión planteada, puesto que el capítulo XIII de la misma explicita de forma expresa el régimen fiscal de los contratos de arrendamiento financiero, el Régimen Transitorio de la Ley permite en su Disposición Transitoria octava, la aplicación de la Disposición Adicional 7ª de la Ley 26/1988 de 29 de Julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, que establece el régimen de los contratos de arrendamiento financiero celebrados hasta la entrada en vigor de la Ley 43/1995.

De otro lado, habrá que valorar la situación en la que pueden quedar las demás Resoluciones, en lo relativo a los criterios aplicados a la luz de ellas por la normativa mercantil PGC,¹⁶ debido a las repercusiones que aquellos tienen sobre los resultados contables y por tanto sobre las bases imponibles del impuesto.¹⁷

Bajo la perspectiva que venimos considerando se vuelve a recuperar la interrela-

¹⁶ Queremos poner de manifiesto la situación que se crearía por la nulidad de la Resolución aludida, preguntándonos cómo quedan las demás Resoluciones dictadas al amparo de la Disposición Adicional 5ª del Real Decreto 1643/1990, que aprobó el PGC.

¹⁷ Al margen de la Resolución que adopte el Tribunal Supremo, consideramos que desde la propia esfera administrativa debe subsanarse el error introducido por la Disposición adicional quinta del PGC, para evitar situaciones como la que acabamos de describir, ya que no es admisible que un órgano unipersonal (Presidente del ICAC), pueda dictar resoluciones de trascendencia vital tanto para las empresas como para la propia Administración por su incidencia tributaria. Cfr. LÓPEZ GETA. J. M. "Las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas" *Impuestos*, tomo II/94. p. 54, cuando manifiesta, "...la incertidumbre y extraña sensación que produce la entrada en vigor de normas de general obligatoriedad emanadas del presidente de un Organismo Autónomo, respecto de las que se admite la posibilidad de que puedan ser exceptuadas del procedimiento común para la elaboración de las disposiciones de carácter general o que puedan cumplirlo de forma *suis generis*... Parecería muy razonable que desde la esfera administrativa se produjesen las necesarias iniciativas para evitar situaciones como la planteada". En esta misma línea puede verse ESTEBAN MARINA. A. (1996) Op. cit. monografía nº 240, pp 5-7, donde se recoge la sentencia aludida y comparte la opinión del profesor Albiñana, que en el nº 50 de Partida Doble comentó la misma, viniendo a considerar la nulidad de la Resolución por incompetencia del órgano que la dictó, no extendiendo la misma a la propia norma que asignaba la competencia, considerando el autor de la monografía que referimos, que la manifiesta incompetencia del ICAC para dictar la resolución arrastra la ilegalidad de la norma jurídica que le atribuyó la competencia.

ción entre la normativa fiscal y la contable que en cierta medida se quebró con la promulgación de la ley 61/1978 y en mayor grado aún con el Reglamento del Impuesto de Sociedades, (RIS), aprobado por Real Decreto 2631/1982. Como se sabe, en el dictamen que del mismo realizó el Consejo de Estado, se puso de manifiesto de forma fehaciente que una cosa era el régimen patrimonial de la empresa (Derecho Mercantil) y otra muy distinta sus obligaciones fiscales (Derecho Tributario), lo que acrecentó aquella ruptura.

La polémica sobre la que venimos incidiendo entre los aspectos fiscales, mercantiles y contables, no es novedosa, sino que ha existido siempre dada la prevalencia que la legislación fiscal ha ejercido dentro de su ámbito. Sin embargo a partir de la nueva legislación mercantil, -en vigor desde 1990- y después de la aprobación de la ley 43/1995, se debe producir una mayor toma en consideración de los aspectos jurídico-mercantiles desde la perspectiva tributaria.¹⁸

La interrelación entre los ámbitos fiscal y contable¹⁹ encuentra nuevos argumentos en el hecho de que el Impuesto sobre Sociedades apareció en nuestra legislación tributaria con un adelanto de treinta y dos años respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1900-1932), algo que sin duda fue en gran parte debido al soporte que para la determinación del beneficio gravable (base imponible) ofrecía la contabilidad de las entidades sujetas al primero de los impuestos citados.²⁰

Junto a estas situaciones que hemos descrito, que consideramos de vital importancia desde la óptica que defendemos, hay en la ley otros aspectos muy relacionados con la idea de interrelación de los ámbitos mercantil y tributario, como son -sin ánimo

¹⁸Como antecedente de esta polémica que hemos referido, ya en 1944, el profesor Rodrigo Uria, en su conferencia "Derecho Fiscal y Derecho Mercantil", reproducida en *Hacienda Pública Española* nº 94. I.E.F. Madrid. (1985) pp. 31 y ss, se hacía eco de la cuestión que nos ocupa. Más recientemente CRUZ AMOROS. M. (1992). "Causas y aspectos fundamentales de la reforma en curso del Impuesto sobre Sociedades". *Hacienda Pública Española*, monografía nº 2. p. 11, recoge la idea de que la entrada en vigor de la ley 19/1989, de adaptación de nuestra legislación mercantil a las directivas de la C.E.E., vino a revitalizar el controvertido debate Derecho Mercantil - Derecho Tributario.

¹⁹El punto 3. del artículo 10 de la Ley 43/1995, cuando establece la determinación de la base imponible, -mediante la corrección del resultado contable por los preceptos establecidos en la Ley sobre Sociedades- que se obtiene por aplicación de normas mercantiles, consideramos que respecto del mismo habrá de tenerse sumo cuidado en lo que el artículo referido llama "disposiciones que se dicten en el desarrollo de las citadas normas", ya que podemos llegar a establecer bases imponibles, como cuantificadoras del hecho imponible, por simples preceptos de carácter reglamentario, lo que puede entrar en colusión directa con el art. 10 de la L.G.T., cuando establece, "se regulará en todo caso por Ley, a)La determinación del hecho imponible...", esto refuerza aun más si cabe, la idea expuesta con anterioridad relativa a las Resoluciones del ICAC, por la trascendencia que pueden tener al amparo del párrafo citado del art. 10.3. Todo ello sin menoscabo de la interrelación que preconizamos entre ámbitos, siempre que ésta se produzca al mismo nivel normativo.

²⁰La consideración de la fecha de 1900, como comprensiva de la entrada en vigor de la legislación societaria, tiene su fundamento en estimar como origen de esta imposición de carácter societario, a la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. Cfr. PEÑA HERNANDO. E.

E S T U D I O S

de ser exhaustivo- los recogidos en los artículos once, dieciséis, dieciocho, diecinueve, veinte y veintiuno de la Ley del Impuesto sobre Sociedades,²¹ en los que la influencia de la normativa mercantil sobre la tributaria, a través de sus aspectos contables, es claramente manifiesta.

Por otra parte, el art. 148 de la Ley 43/1995, faculta a la Administración Tributaria a determinar el resultado contable aplicando las normas a que se refiere el art.10.3 de la Ley a los solos efectos de determinar la base imponible, que se configura a partir de la cuenta de Pérdidas y Ganancias establecida por la contabilidad; esta última cuenta aludida -a tenor de lo establecido en el art. 208 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, donde se especifica que los auditores "...comprobarán si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio."-²² dará lugar, si el informe de Auditoría es sin salvedades, a que tengamos un resultado contable acorde a los preceptos de la norma mercantil.

Enlazando con lo anterior, hay que aludir al art. 139 de la Ley 43/1995 relativo a las facultades de la Administración Tributaria para efectuar comprobaciones de todos los soportes de naturaleza mercantil que delimiten el resultado de la empresa, todo ello con un alcance aún mayor que el establecido por la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de octubre de 1995. En esta Resolución se sienta que el secreto profesional no cubre los datos consignados en el Informe de Auditoría, por lo que los datos de naturaleza tributaria incluidos en el mismo podrán ser recabados para su comprobación por la Administración Tributaria en base a la interpretación de la Resolución citada a través de la normativa mercantil aplicable,²³ no siéndole aplicable la excepción prevista en el art. 111 de la L.G.T.²⁴

²¹Estos artículos de la Ley 43/1995, relativos a correcciones de valor, en materia de amortizaciones, pérdida de valor de los elementos patrimoniales, provisiones para riesgos y gastos, reglas de valoración de carácter general y especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias, operaciones vinculadas, cambios de residencia, sustitución de valor contable por valor normal de mercado, inscripción contable de ingresos y gastos, subcapitalización y reinversión de beneficios extraordinarios, ponen de manifiesto un elevado contenido de carácter mercantil, especialmente en aspectos contables.

²²Según el art. 172 del RDL 1564/90, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, las cuentas anuales comprenden el Balance la cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria.

²³Esta normativa mercantil que aludimos se centra en Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas, Ley y Reglamento de Auditoría y Reglamento del Registro Mercantil.

²⁴La Resolución objeto de nuestro comentario, establece en su Considerando 7º, que en resumen "...los informes de auditoría carecen de carácter confidencial, porque la ley dota a los mismos de una esencial vocación de publicidad más evidente si cabe cuando se trata de informes obligatorios, dado que en este caso es preceptivo su depósito en el Registro Mercantil, vocación que es incompatible con el pretendido carácter de confidencialidad necesario para acogerse a la exención prevista en el art. 111 de la Ley General Tributaria: si bien es verdad que el informe no puede ser exigido por cualquier tercero, ni de la empresa auditada ni del auditor, sino que la difusión de su contenido tiene cauces previstos en la ley, también es innegable que no puede sostenerse el carácter confidencial de algo que, según definición legal, va dirigido a surtir efectos frente a terceros..."

Llegados a este punto, estamos en condiciones de poner de manifiesto que la pretendida interrelación entre las normativas fiscal y contable, no se detiene en la esfera contable, sino que tiene una mayor trascendencia, puesto que implica a la Auditoría, por lo que ésta puede constituirse en un soporte básico para la Administración, todo ello a expensas de lo que la profesión auditora repare en la obligación de dar a conocer los datos de naturaleza tributaria que soportan el informe de auditoría, y es muy posible que no permanezcan impasibles ante la cuestión suscitada.

En relación a todas las consideraciones expuestas, se constata de nuevo la aproximación legal entre la base imponible -elemento cuantitativo del tributo- y el ámbito económico de la empresa, lo que constituye un factor nuclear en el impulso de la interrelación fiscal-contable-mercantil. Todo ello nos hace pensar que será necesario que exista el buen clima fiscal que el art. 96 de la Ley General Tributaria preconiza para las relaciones Administración-administrados, al objeto de poder resolver las discrepancias que surjan. A este respecto conviene recordar que la Administración se encuentra vinculada por los mandatos de los artículos ciento cuatro a ciento siete de la LGT; y en especial por lo dispuesto en los apartados cuatro y cinco de este último, en los que se establecen los supuestos de consultas vinculantes para la Administración, aspecto éste singularmente importante por la seguridad jurídica que ello conlleva y que sin duda habrá de ser un importante instrumento de aquellas relaciones.²⁵

4- CONCLUSIONES

1ª. La Ley 43/1995, ha venido a retomar la interrelación entre los ámbitos fiscal y contable, que vuelve a estar en la situación de que le privó la ley 61/1978 por motivos recaudatorios; a pesar de ello estimamos que se podía haber producido un acercamiento a la normativa mercantil aún más intenso y sobre todo más concreto.

2ª. Esa interrelación a la que aludimos, había sido ya preparada parcialmente por la Ley 19/1989 de veinticinco de Julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la C.E.E. en materia de Sociedades, que puso las bases de carácter mercantil sobre las que se asienta la normativa fiscal que emana de la nueva imposición sobre las sociedades.²⁶

²⁵Consideramos de especial relevancia el apartado cuatro del artículo 107 de la LGT, ya que el carácter vinculante de las consultas atribuidas en el mismo, están referidas de forma especial a aspectos relacionados con las empresas, lo que conferirá a éstas una seguridad en sus actuaciones que hasta ahora no tenían. El apartado cinco relativo al régimen tributario derivado de los expedientes de regulación de empleo, así como al régimen fiscal de los activos financieros y seguros de vida, tendrá carácter vinculante en los términos que reglamentariamente se determine.

²⁶Cfr. SANZ GADEA. E. "Efectos fiscales de la reforma mercantil". *El nuevo Derecho de Sociedades y su incidencia tributaria*. 1ª edc. Asociación Española de Asesores Fiscales. Madrid. (1990). p. 137. "Desde el reconocimiento del principio de autonomía del Derecho Tributario, es deseable el mayor grado de armonización entre lo fiscal y lo mercantil".

E S T U D I O S

3ª. La reforma de la LGT, actuada por la Ley 25/1995, constituye un paso importante a la hora de favorecer la interrelación de los ámbitos mercantil y tributario, pues el reconocimiento de la realidad económica que experimentan las sociedades por parte de la Administración Tributaria, será elemento necesario para el desarrollo de las relaciones entre unas y otras.

Las conclusiones expuestas constituyen un reto para el derecho positivo, lo que obligará a un Derecho Tributario mucho más concordado -tal y como recogió J. M. Gondra-²⁷ en el que las normas tributarias, mercantiles y contables marchen de mutuo acuerdo.

El frente abierto o retomado respecto a la interrelación interdisciplinar es muy importante, pero el camino para lograr su concreción en la realidad y para conseguir la interrelación interdisciplinar que preconizamos, a pesar de no significar interferencia o pérdida de soberanía de cada una de las disciplinas, no va a estar exento de polémica y, como suele parafrasearse ante situaciones como la descrita, el tiempo dará o quitará razones.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO ALONSO. R. y PRESA LEAL. J. "Novedades más significativas de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades", *Revista de Contabilidad y Tributación*. Centro de Estudios Financieros. nº 154 Madrid. (1996).

AYALA BLANCO. J. L. y NIÑO AMO. M. "El Plan General de Contabilidad: reflexiones a un año de su entrada en vigor". *Impuestos*. tomo I/92.

BESTEIRO VARELA. M. A. *Análisis de la relación actual Contabilidad-Derecho Tributario*. Instituto de Planificación Contable. Madrid. (1985).

BUIREU GUARRO. J. "Desarrollo del Derecho Contable (I)". *Actualidad Tributaria*. nº 6. (1992).

COLAO MARIN. P. *La amortización del Inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades*. Aranzadi Editorial. Pamplona. (1995).

²⁷Cfr.GONDRA. J. M. "Del Derecho de la economía a la moderna economía del Derecho, viejas y nuevas perspectivas de colaboración interdisciplinar entre la Ciencias económicas y jurídicas", *Estudios de Economía* (libro homenaje con motivo del XXV aniversario de la creación de la Facultad de Ciencias Económicas y Comerciales de Bilbao) Bilbao (1982). p. 63., donde recogiendo la idea del profesor Hernández Gil, manifiesta " el jurista que pretenda estar a la altura de los tiempos, no puede negarse al diálogo interdisciplinar, sino que debe abrirse a la comunicación con el resto de las Ciencias sociales, entre ellas la economía, y hacerlo sin recelos sin que ello implique renunciar al ámbito científico propio del Derecho."

Ignacio Cruz Padial

CORTÉS DOMINGUEZ. M. "EL Principio de Capacidad Contributiva en el Marco de la Técnica Jurídica" *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. nº 60. (1965)

CRUZ AMOROS. M. (1992). "Causas y aspectos fundamentales de la reforma en curso del Impuesto sobre Sociedades". *Hacienda Pública Española*, monografía nº 2.

FERREIRO LAPATZA. J. J. "Sobre la Ley 43/1995, de 27 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades". *Quincena Fiscal*. (1996) nº 5. CISS.

GONDRA. J. M. "Del Derecho de la economía a la moderna economía del Derecho(viejas y nuevas perspectivas de colaboración interdisciplinar entre la Ciencias económicas y jurídicas", *Estudios de Economía* (libro homenaje con motivo del XXV aniversario de la creación de la Facultad de Ciencias Económicas y Comerciales de Bilbao) Bilbao (1982).

INFORME RUDING. "La fiscalidad de las empresas europeas después de 1992", Comisión de la Comunidad Europea 18 de marzo de 1992.

MARTÍN DELGADO. J. M. "Los Principios de Capacidad Económica e Igualdad en la Constitución Española de 1978". *Hacienda Pública Española* nº 60. (1978).

MARINA ESTEBAN. A. "Impuesto sobre Sociedades: Calculo de la Base Imponible. (I) y (II)". *Carta Tributaria*. Monografías nº 239 y 240. (1996).

PASCUAL PEDREÑO. E. "Incidencia de la reforma mercantil en las relaciones entre contabilidad e Impuesto sobre Sociedades". *Impuestos*. nº 2. Enero (1996).

PEÑA HERNANDO. E. "La base imponible en el Impuesto de Sociedades: Antecedentes históricos". *Crónica Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. nº 52. (1985).

SANZ GADEA. E. "Efectos Fiscales de la Reforma Mercantil". *El nuevo Derecho de Sociedades y su incidencia tributaria*. 1ª edc. Asociación Española de Asesores Fiscales. Madrid (1990).

SANZ GADEA. E. *Impuesto sobre Sociedades*. Centro de Estudios Financieros. Madrid. (1991). Tomo I. 3ª Edc.

SIMÓN ACOSTA. E. "El nuevo Impuesto sobre Sociedades". *Actualidad Jurídica*. Aranzadi (1996).

URIA.R. "Derecho Fiscal y Derecho Mercantil", *Hacienda Pública Española* nº 94. IE .F. Madrid. (1985).

