

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

**CRITERIOS FISCALES Y CONTABLES EN LA NUEVA LEY
DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:
ALGUNAS OBSERVACIONES**

Ramón Falcón y Tella

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de la EADAF

El art. 10.3 de la Ley 43/1995, actualmente reguladora del Impuesto sobre Sociedades, remite, como es sabido, a los criterios contables para la determinación de la base imponible del Impuesto, sin perjuicio de las «correcciones» que resultan de la propia Ley. Ahora bien, el mencionado precepto, como toda norma jurídica, ha de interpretarse necesariamente en relación con su contexto —que no es otro que el resto del ordenamiento, y muy especialmente los principios jurídico-tributarios de rango constitucional y legal—, sus antecedentes históricos y legislativos, la realidad a la que el tributo ha de ser aplicado, y muy especialmente su espíritu y finalidad (art. 23.1 LGT en relación con el art. 3.1 Código Civil).

Dicho en otros términos, el mayor o menor alcance de la remisión a los criterios contables que contiene la nueva Ley plantea, ante todo, un evidente problema de interpretación, que ha de resolverse con criterios jurídicos; y como en toda interpretación, puede llegarse a la conclusión de que el espíritu o voluntad de la ley no coincide exactamente con el tenor literal de sus términos, en el sentido de que la remisión es mayor, menor, o incluso no opera en un determinado supuesto aunque no exista ninguna excepción o «corrección» expresa.

Conviene observar que no se trata sólo de evitar que los criterios contables lleven a un resultado incompatible con los principios tributarios. Se trata también —y ello no es menos importante— de evitar que los criterios contables (PGC, planes sectoriales, resoluciones y consultas del ICAC... e incluso los criterios que en concreto aplica cada sujeto pasivo) se vean contaminados por la fiscalidad, en el sentido de que las decisiones contables se adopten, por la Administración y por las empresas, pensando en las consecuencias tributarias de las mismas.

No se trata sólo de alertar sobre un riesgo a mi juicio evidente. En la adaptación sectorial del PGC a las entidades aseguradoras actualmente en tramitación, parece que Tributos ya ha expresado su deseo de informar, cuando la Ley 30/1995, de 8 de noviem-

E S T U D I O S

bre, de Ordenación y Supervisión de los seguros privados, únicamente prevé la emisión de informes por parte del ICAC y de la Junta Consultiva de Seguros. Nada hay que objetar a que en el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general (como son también los planes de contabilidad) se produzcan informes no previstos expresamente, pero si cada órgano administrativo emite su informe desde perspectivas contradictorias (el control financiero de las entidades de seguros previsiblemente presenta exigencias distintas a las fiscales) difícilmente ello redundará en una mejora técnica del texto que finalmente se apruebe. Puede ocurrir incluso que una norma contable elaborada con la finalidad de asegurar el nivel de tributación que se desea acabe sentando criterios difícilmente compatibles con la imagen fiel y la prudencia valorativa.

Desde esta perspectiva, me permito apuntar mi opinión personal sobre algunos puntos concretos de la nueva Ley que han suscitado, entre los primeros comentarios al texto, interpretaciones divergentes. Se trata de casos, sin ninguna pretensión de exhaustividad, en que la remisión a los criterios contables no opera en absoluto o tiene un alcance mucho más restringido del que a primera vista pudiera parecer, sin que la Ley del impuesto se haya preocupado de establecer expresamente la debida excepción; se trata, en definitiva, de ajustes extracontables que implícitos en la nueva Ley o derivados de la propia lógica del impuesto.

I- VALOR DE LAS RESOLUCIONES DEL ICAC Y DE LAS CONTESTACIONES A CONSULTAS: EL EJEMPLO DE LAS RETRIBUCIONES A ADMINISTRADORES

No cabe ninguna duda de que el PGC constituye una verdadera y propia norma jurídica, dictada en desarrollo de los criterios establecido en el Código de Comercio. Como toda norma jurídica ha de ser interpretada y aplicada, en última instancia, por los Tribunales, sin que estos queden en modo alguno vinculados por disposiciones de rango inferior al de Decreto, que es el que ostenta el PGC.

Menos aún pueden tener carácter vinculante las Resoluciones del ICAC, ya que como afirma la STSJ Madrid 33/1994, de 19 enero, no se trata de verdaderas normas jurídicas. Por un lado, porque su tramitación no sigue el procedimiento para la elaboración de disposiciones de carácter general, es decir no sigue el procedimiento legalmente establecido para la elaboración de normas reglamentarias. Y por otro, porque la atribución de competencias que efectúa la disp. final 5ª del RD 1643/1990 en favor del ICAC resulta incompatible con la atribución de la potestad reglamentaria al Gobierno que efectúa el art. 97 CE. La Ley puede, ciertamente, atribuir la competencia para emanar disposiciones reglamentarias a órganos distintos del Gobierno respecto a una materia concreta, pero no puede hacerlo, en cambio, con la amplitud y generalidad de dicha disposición final.

Cuestión distinta es que, en muchos casos, la interpretación contenida en las Resoluciones del ICAC coincida con la que resulta del Plan General de Contabilidad, lo

que en última instancia —al menos en cuanto a la trascendencia tributaria del criterio interpretativo de que se trate— determinarán los Tribunales. En el bien entendido de que no procede en ningún caso una mecánica traslación del criterio contable al ámbito tributario, sino que previamente hay que determinar caso por caso en qué medida la Ley del impuesto remite a la contabilidad, lo que como se ha dicho constituye un problema de interpretación a resolver con criterios jurídicos.

Lo mismo cabe decir respecto a las contestaciones a consultas formuladas al ICAC, si bien en este caso la ausencia de carácter normativo se reconoce expresamente en la disposición adicional décima del Reglamento de Auditoría aprobado por RD 1636/1990, de 20 de diciembre, según la cual «la contestación tendrá carácter de mera información y en ningún caso constituirá un acto administrativo».

De ello resulta que el contribuyente puede apartarse en su autoliquidación de las resoluciones del ICAC y del criterio mantenido en las consultas, sin que por ello puedan imponerse sanciones siempre que la interpretación mantenida sea, al menos, razonable. Y que la Administración tributaria no está vinculada por la «información» contable emanada del ICAC.

De ello se deduce también que no es preciso rescatar alguna antigua consulta del ICAC, más o menos olvidada, para llegar a conclusiones que casi me atrevería a calificar como obvias desde el punto de vista tributario. Por ejemplo, no resulta imprescindible saber cual es la opinión del ICAC sobre si la retribución de los administradores puede considerarse —parece que «podría»— como gasto a efectos contables o constituye una aplicación del beneficio. En todo caso, desde el punto de vista tributario y dejando a salvo supuestos extremos de posible fraude de ley, tales retribuciones siguen siendo deducibles en la base de la entidad, en la medida en que no derivan de la condición de socio o partícipe, sino que remuneran servicios prestados a la entidad.

En el IRPF, por ejemplo, tales retribuciones se consideran expresamente como rendimientos del trabajo personal en la letra p) del art. 25 Ley 18/1991, y por tanto quedan excluidos del tratamiento especial que los arts. 37.1 y 78 siete reservan a la participación en fondos propios de entidades, con objeto de evitar la doble imposición que en otro caso se produciría. Un elemental criterio de coherencia entre el IRPF y el IS permite concluir fácilmente, a mi juicio, que en consecuencia las retribuciones que nos ocupan son deducibles por la sociedad.

Cabe razonablemente entender que la deducibilidad se subordina a que tales retribuciones no superen los límites máximos fijados en los Estatutos y, supletoriamente, en la legislación mercantil (que no coinciden exactamente con los del art. 121.d) del anterior Reglamento), como son que se haya dotado la reserva legal y estatutaria y se haya pagado un 4 por 100 de dividendos, salvo que los estatutos fijen un porcentaje superior (art. 130 LSA), o que no superen el 10 por 100 de los beneficios repartibles, si se calculan en función de los beneficios, o hayan sido aprobados por la Junta General, en caso contrario (art. 66 LSRL). Téngase en cuenta que la legislación mercantil también permi-

E S T U D I O S

te que los Estatutos contemplen la prestación de servicios, remunerada o no, en favor de la sociedad, y que también estas remuneraciones han de considerarse en principio como deducibles para la sociedad.

2- TRIBUTACION DE LAS ADQUISICIONES GRATUITAS

De acuerdo con el art. 15.2.a) LIS los bienes adquiridos a título lucrativo se valorarán por el valor normal de mercado. La norma de valoración 2ª del PGC remite al «valor venal», que prácticamente coincide con el de mercado, ya que dicho valor venal es el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual.

El citado artículo 15 no dice expresamente que el valor de mercado se integra en la base imponible del adquirente, a diferencia de lo que ocurre con las demás operaciones que se valoran por su valor normal de mercado, e incluso con las propias transmisiones lucrativas respecto al transmitente, que «integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable» (art. 15.3).

Desde el punto de vista contable, la Res. 30 julio 1991 del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, considera que los bienes obtenidos sin contraprestación deben contabilizarse por su valor venal utilizando como contrapartida una cuenta de «ingresos a distribuir en varios ejercicios», siendo de aplicación las reglas contenidas en la norma de valoración 20ª del PGC, relativa a las subvenciones de capital, según las cuales estos ingresos se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos correspondientes, y en caso de que los activos no sean depreciables la imputación al resultado contable se hará en el ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario del bien.

Ante el silencio de la Ley del Impuesto, se ha sostenido que el criterio contable es igualmente aplicable a efectos tributarios. En este sentido, la «Guía del Impuesto sobre Sociedades» de I. Díaz Yanes y otros (Ed. CISS, 1996) afirma que «en la medida en que las Resoluciones del ICAC puedan considerarse desarrollo reglamentario de las disposiciones sobre determinación del resultado contable, serían de aplicación estas normas contables, es decir, las donaciones se imputarán en la base imponible en la misma medida en que se imputen en la cuenta de Pérdidas y Ganancias».

Tan sorprendente conclusión conduce, en la práctica, a afirmar que las donaciones recibidas no tributan hasta que se enajena el bien recibido. Incluso en el caso de que se trate de un bien amortizable, ya que si bien en estos casos hay que ir llevando a resultados el valor del bien a medida que se amortiza, el mayor beneficio contable queda anulado por la amortización, con lo que la base imponible es la misma que si la sociedad no hubiera recibido la donación.

Dicho en otras palabras, las adquisiciones lucrativas obtenidas por personas jurídicas quedarían totalmente libres de tributación. La única consecuencia sería (aparte de la incidencia que indirectamente pudiera producirse en la valoración de las acciones) que en el momento de la enajenación y a efectos de calcular el correspondiente «incremento de patrimonio —o «resultado extraordinario», en la terminología de la nueva Ley— habría de tomarse un valor de adquisición «cero».

En mi opinión, sin embargo, esta interpretación resulta manifiestamente insostenible, y ello por diversas razones. En primer lugar, resulta difícil pensar que una modificación tan radical del régimen tributario de las adquisiciones lucrativas obtenidas por personas jurídicas se haya introducido por el legislador de forma tácita, a través de la genérica remisión a la contabilidad que efectúa el art. 10.3. Obsérvese que ni siquiera se ha derogado expresamente —ni, a mi juicio, tácitamente— el art. 3.2 de la Ley 29/1987, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según el cual «los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior (adquisiciones a título gratuito e indemnizaciones derivadas de seguros de vida cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario), obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades».

De haberse producido una derogación de esta última norma —lo que, insisto, a mi juicio no es el caso— se habría introducido en el sistema una injustificable discriminación entre los empresarios individuales (cuyas adquisiciones lucrativas tributan por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) y sociales; así como una discriminación, más difícil aún de explicar, entre las donaciones en metálico, que según los criterios contables se llevan a resultados en el ejercicio en que se reciben, y las donaciones en especie.

Tampoco tendría sentido alguno sostener, por poner un ejemplo extremo, que quien adquiere un activo valorado en varios millones por permuta, a cambio de un bien cuyo valor contable es prácticamente nulo, integra en su base el valor de mercado, mientras que no lo hace quien adquiere gratuitamente el mismo bien. Si en la permuta no se sigue el criterio contable no se ve razón alguna que permita sostener que dicho criterio se aplica a las donaciones.

Por otro lado, la interpretación que rechazamos vacía de contenido la norma de valoración de los bienes «adquiridos a título lucrativo» contenida en el art. 15.2.a) de la Ley. Pues si la adquisición no tributa, sino que simplemente se lleva a la base, cuando el bien se transmite a terceros, el valor de enajenación (ya sea la contraprestación obtenida o el valor de mercado del bien en el momento en que se enajena, si se trata de una operación vinculada o de una transmisión lucrativa), carecería de sentido que el legislador hiciera referencia alguna al valor normal de mercado en el momento de la adquisición, que es evidentemente al que se refiere el art. 15.2.a).

Esto último requiere alguna precisión. Desde el punto de vista contable, en el momento de la enajenación del bien adquirido a título gratuito habrá normalmente dos plusvalías. Por ejemplo, si se recibe un bien cuyo valor venal es de 100, y al cabo de

E S T U D I O S

unos años se vende por 150, si el bien no es amortizable habrá de llevarse a resultados en el ejercicio de la venta, por un lado el valor venal que inicialmente se había reflejado en el pasivo (100), y por otro la diferencia entre dicho valor venal o contable y el precio obtenido (150-100); si el bien se ha amortizado parcialmente, la primera de estas plusvalías será el valor contable (es decir, el valor venal por el que inicialmente se recogió el bien en las cuentas del subgrupo 13, «ingresos a distribuir en varios ejercicios», menos la amortización acumulada), y además habrá un ingreso por la diferencia entre dicho valor contable y el precio de enajenación; sólo si el bien está totalmente amortizado habrá una única plusvalía por el importe del precio, al ser el valor contable cero.

Pues bien, obviamente en todos los casos la suma de ambas plusvalías (y, por tanto, el beneficio sometido a tributación, de seguirse los criterios contables) sería igual al precio obtenido, es decir 150 en nuestro ejemplo. En estas circunstancias resulta totalmente irrelevante el valor de mercado del bien en el momento de su adquisición lucrativa, pues no tendría sentido alguno que el legislador se molestara en sentar un criterio que, a los sumo, serviría para determinar si se ha producido una plusvalía de 100 y otra de 50, o bien una plusvalía de 90 y otra de 60. Siendo en todo caso la suma de ambas plusvalías igual al precio (o al valor de mercado del bien en el momento de la enajenación) la ley se habría ahorrado la referencia al valor normal de mercado del bien adquirido lucrativamente; máxime si se tiene en cuenta que ya el PGC remite al valor venal y que éste, en la práctica, viene a coincidir con el valor normal de mercado.

Conviene observar también que, si bien el art. 15.3 se refiere a la **cuantía o importe** de la renta que se integra en la base imponible en los distintos supuestos de elementos patrimoniales valorados por su valor de mercado, salvo para los bienes adquiridos a título gratuito (y precisamente esta omisión es la que ha llevado erróneamente a pensar que las donaciones no tributan en la entidad beneficiada por ellas), sin embargo dicho precepto no se refiere al **ejercicio o momento** en que ha de imputarse dicha renta. Tampoco el art. 18, pese a que su redacción recuerda la norma de valoración 20ª del PGC, se refiere a la imputación temporal del ingreso, sino a los efectos de la aplicación de un valor de mercado distinto al valor contable, como resulta de la propia rúbrica de este precepto; efectos que no son otros, como más adelante veremos, que la creación de una renta ficticia, positiva o negativa, o si se quiere la práctica del correspondiente ajuste extracontable para calcular el impuesto.

El precepto que la Ley dedica a la imputación temporal de ingresos y gastos es el art. 19, y en él no se contempla ninguna diferencia de trato para las adquisiciones a título gratuito. Obsérvese, además, que este precepto no se remite a los criterios contables de imputación temporal —a diferencia de lo que hace el art. 10.3 a efectos de cuantificación—, sino que establece directamente que «los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos

y otros» (art. 19.1). Ciertamente el contenido de esta norma coincide, incluso en su tenor literal, con el principio contable de devengo.

Pero no se trata de una remisión en bloque a la contabilidad, que aquí no se menciona para nada, sino del establecimiento por la Ley del impuesto de una norma que, en la mayoría de los casos, coincide de hecho con el criterio contable de imputación. De manera que se aplicará el criterio del devengo, pero no porque éste sea el criterio contable, sino porque es el establecido a efectos fiscales en el art. 19.1; y no se aplicarán, en cambio, las excepciones al criterio contable del devengo en la medida en que no estén recogidas expresa o implícitamente en la Ley del impuesto. Y la Ley del impuesto, en los apartados 2 y 3 del art. 19, sólo permite abandonar el criterio fiscal y atender al criterio contable con autorización administrativa en los supuestos excepcionales previstos en los arts. 34.4 y 38.2 del Código de Comercio, o para retrasar un gasto o adelantar un ingreso, y aún esto último siempre que no conlleve una menor tributación. Pero no cabe retrasar la imputación fiscal del ingreso (sin perjuicio de la regla especial para las operaciones a plazos contenida en el art. 19.5) ni adelantar la deducción del gasto, aunque contablemente proceda tal diferimiento del ingreso o adelanto en la imputación del gasto.

De ello cabe deducir, en mi opinión, que a las adquisiciones gratuitas no se les aplica la norma 20 del PGC, que en el fondo no es otra cosa que una excepción al criterio contable del devengo, sino lo establecido en el art. 19.1 LIS según el cual ha de atenderse al momento en que se produce «la corriente real de bienes y servicios», que no es otro que el momento en que la donación se recibe. Por tanto, las adquisiciones gratuitas tributan por el valor normal de mercado del bien recibido (art. 15.2) en el ejercicio en que los bienes se reciben (art. 19.1), que es exactamente lo que venía ocurriendo hasta ahora. Obviamente no con mucha frecuencia, dado que el gravamen del 35 por 100 aconsejaba normalmente optar por alternativas menos onerosas para la sociedad, como el préstamo o la aportación de capital. Y esperemos que una lectura apresurada de la nueva Ley no haga proliferar las donaciones a sociedades, que después podrían lamentarse.

La interpretación propuesta resulta perfectamente congruente con lo establecido en la Ley respecto a la obligación real de contribuir. En efecto, de los arts. 47.2.b), 56.4 y 59 de la Ley 43/1995 se deduce sin dificultad que la donación de un bien situado en España en favor de una entidad no residente, sin establecimiento permanente, supone un incremento de patrimonio gravado que da lugar al devengo del Impuesto sobre Sociedades en el momento en que se produce la alteración patrimonial, es decir en el momento en que el bien se recibe, al tipo del 35 por 100, que es el fijado en el art. 57.d) para los incrementos de patrimonio en general. Obviamente no tendría sentido que la misma adquisición lucrativa obtenida por una entidad residente o por un establecimiento permanente quedara excluida del impuesto o que la correspondiente carga tributaria pudiera diferirse hasta el momento de la enajenación.

E S T U D I O S

Si esto es así, surge inmediatamente la pregunta de por qué el art. 15.3, a diferencia de lo que ocurre en los demás supuestos en que se aplica el valor normal de mercado, no dice expresamente que el adquirente ha de integrar en su base imponible el valor de mercado de los bienes adquiridos gratuitamente, pues es precisamente tal omisión la que ha llevado a pensar que a las donaciones recibidas son de aplicación los criterios contables. Aunque parezca paradójico, no se me ocurre otra cosa que pensar que para los redactores del proyecto debió de parecer que tal integración en la base, y precisamente en el momento en que se recibe el bien, era algo evidente, y por tanto resultaba innecesario decirlo expresamente.

Obsérvese que, salvo en las adquisiciones a título gratuito, en todos los demás supuestos de aplicación del valor normal de mercado no es éste el que se integra en la base imponible, sino:

- la diferencia entre el valor de mercado de los bienes transmitidos y su valor contable, en el caso de los elementos transmitidos a título gratuito, aportados a otras sociedades, entregados a los socios como consecuencia de la disolución o reducción de capital, reparto de la prima de emisión o distribución de beneficios, o transmitidos en el marco de una fusión o escisión;

- la diferencia entre el valor de mercado de los bienes adquiridos y el valor contable de los entregados a cambio, en los supuestos de permuta, canje y conversión.

Quizá por ello el legislador entiende que en todos estos supuestos no basta decir que los correspondientes elementos patrimoniales se valoran por el valor normal de mercado, sino que es necesario precisar que lo que se integra en la base es la diferencia entre dicho valor y el valor contable de los bienes entregados.

En el supuesto de adquisición gratuita lo que se integra en la base imponible (y en la base del ejercicio en que la adquisición se produce por las razones antes expuestas) es el valor de mercado, sin más, y no la diferencia entre dicho valor y algún otro. Por ello al legislador parece bastarle con establecer el criterio de valoración sin ordenar expresamente su integración en la base. O dicho en otros términos, la finalidad del art. 15.3 es precisar qué se integra en la base, dando por supuesto que tal integración se produce en todo caso; si bien a la vista de algunas interpretaciones no hubiera estado de más una mención expresa.

3- IMPUTACION TEMPORAL DEL INGRESO CUANDO SE APLICA EL VALOR DE MERCADO

No sólo las donaciones están provocando controversias sobre el régimen tributario aplicable a las mismas en la nueva Ley del impuesto. También el tenor literal del art. 18 ha llevado a conclusiones a mi juicio excesivamente apresuradas e incorrectas respecto a otro tipo de operaciones.

Ramón Falcón y Tella

Dispone este precepto que «cuando un elemento patrimonial o un servicio hubieren sido valorados a efectos fiscales por el valor normal de mercado, la entidad adquirente del mismo integrará en su base imponible la diferencia entre dicho valor y el valor de adquisición, de la siguiente manera:

a) Tratándose de elementos patrimoniales integrantes del activo circulante, en el período impositivo en que los mismos motiven el devengo de un ingreso.

b) Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el período impositivo en que los mismos se transmitan.

c) Tratándose de elementos patrimoniales amortizables integrantes del inmovilizado, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto a los referidos elementos.

d) Tratándose de servicios, en el período impositivo en que se reciban, excepto que su importe deba incorporarse a un elemento patrimonial en cuyo caso se estará a lo previsto en las letras anteriores».

En algunos comentarios a la nueva Ley se ha querido ver en esta norma el criterio de imputación temporal de ingresos a seguir por la entidad adquirente cuando se aplica el valor de mercado, que vendría a coincidir con el criterio contable. Por ejemplo, respecto a la permuta, se afirma que «si como sucederá normalmente el valor de mercado del bien recibido es superior al valor neto contable del bien cedido, contablemente no habrá ni beneficio ni pérdida (pues la Res. ICAC 30 julio 1991 impide contabilizar el bien recibido por encima del valor neto contable el elemento entregado a cambio), mientras que fiscalmente existirá un incremento de patrimonio por la diferencia de valor. No obstante, dicha diferencia no va a provocar un ajuste en el ejercicio en que se realice la permuta, por la totalidad del beneficio extraordinario, sino que se va a imputar a la base imponible según las reglas del art. 18» (L. A. Malvárez, *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades*, CEF, 199, pág. 154).

En mi opinión, sin embargo, si el valor normal de mercado del bien recibido es superior al valor neto contable del bien entregado a cambio, sí ha de practicarse un ajuste por la totalidad de la diferencia (que el art. 15.3 ordena integrar en la base imponible de la entidad) y precisamente en el ejercicio en que la permuta se produce, de acuerdo con los criterios de imputación que establece el art. 19.1, el cual remite al momento en que se produzca la «corriente real de bienes».

Este mismo artículo 19, en el párrafo segundo de su apartado 3, precisa que si el ingreso se imputa contablemente en un período distinto a aquél en que procede la imputación fiscal según lo previsto en el apartado 1, prevalece este último, salvo que el ingreso se haya imputado contablemente en un período anterior, en cuyo caso también fiscalmente se anticipa el ingreso, salvo que ello dé lugar a una menor tributación (por ejemplo, porque existían pérdidas en dicho ejercicio). Pero el diferimiento de la impu-

E S T U D I O S

tación contable del ingreso respecto al momento en que se produce la corriente real de bienes y derechos no permite diferir la tributación.

Aplicando este criterio al caso de la permuta, ha de concluirse que la imputación se produce de acuerdo con el criterio fiscal de devengo, y por tanto siempre en el momento en que se produce la corriente real de bienes y servicios.

La verdad es que resulta sorprendente que el legislador tributario —normalmente tan preocupado de evitar interpretaciones que puedan conducir a eludir o diferir la tributación, hasta el punto de que, a menudo, propicia verdaderos y graves excesos de la Inspección— haya optado en la Ley 43/1995 por una redacción del art. 18 cuyo tenor recuerda determinados criterios contables de imputación temporal de ingresos (la norma 20, por ejemplo), con el consiguiente riesgo de que una lectura apresurada del precepto lleve a trasladar al impuesto, de buena o mala fe, la «prudencia» propia de la contabilidad. Precisamente por ello conviene insistir, en mi opinión, en la necesidad de analizar cuidadosamente, con criterios jurídicos, el verdadero alcance de la remisión a las normas contables, con objeto de evitar controversias con la Inspección e incluso sanciones. Y de lo dicho hasta ahora se desprende que a efectos de imputación temporal la Ley no remite a la contabilidad, como no sea para adelantar un ingreso o retrasar la deducción de un gasto. Nunca a la inversa, lo que por cierto no constituye ninguna novedad.

Que el artículo 18 no se refiere a la imputación temporal de la renta derivada de la aplicación del valor normal de mercado resulta, como ya se ha dicho, de la propia rúbrica del precepto, en relación con la rúbrica del art. 19.

Además el art. 18 se refiere tanto a elementos patrimoniales como a servicios valorados por un valor de mercado distintos del valor de adquisición, regulando únicamente los «efectos» de la existencia de un valor fiscal distinto al contable respecto al adquirente de los correspondientes bienes o servicios. Ello confirma que no se trata de regular el aspecto temporal de las partidas que el art. 15.3 ordena integrar en la base imponible, pues este último precepto sólo se refiere a «elementos patrimoniales», y no a servicios, y contempla tanto rentas obtenidas por el adquirente como por el transmitente, según los casos. Si el art. 18 pretendiera regular la imputación temporal de estas rentas se habría referido a todas ellas, es decir habría habido una mayor correlación entre ambos preceptos.

Finalmente, tanto el tenor literal como la ubicación sistemática del art. 18 permiten afirmar que en él se contemplan todos los supuestos en que el adquirente de un bien ha debido valorar éste a efectos fiscales por el valor de mercado, contabilizando dicho bien por otro valor distinto. Ello incluye no sólo los supuestos del art. 15.3 sino también, por ejemplo, las operaciones vinculadas a que se refiere el art. 16. Y el art. 16, en el párrafo segundo de su apartado 1, dispone expresamente que «la deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos.... al período impositivo en que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas». Por lo

que el art. 18 ha de regular necesariamente algo distinto a la imputación temporal de las rentas derivadas de la aplicación del valor de mercado.

4- EL SENTIDO DEL ART. 18 LIS: UNA RENTA FICTICIA COMO MECANISMO PARA PRACTICAR AJUSTES EXTRACONTABLES

Los artículos 15, 16 y 17 establecen que para calcular determinados componentes de la renta ha de atenderse al valor de mercado, y no a los criterios contables, imputándose temporalmente dichas rentas según las reglas contenidas en el art. 19.1, que como sabemos no remite directamente a la contabilidad, salvo para «adelantar» la tributación.

Al haber prevalecido un valor fiscal distinto del valor contable lo lógico es que, a efectos de futuras plusvalías y de amortizaciones, se atienda a dicho valor fiscal, y no al contable. Esto, y no otra cosa, es a mi juicio lo que «dice» —o más precisamente, lo que «quiere»— el art. 18 de la nueva Ley del Impuesto. Porque ciertamente lo que «dice» es que la entidad adquirente «integrará en su base imponible» la diferencia entre el valor de mercado y el valor de adquisición a medida que los elementos adquiridos se amortizan o cuando estos se enajenan.

Pero esta renta que el art. 18 ordena integrar en la base imponible de la entidad adquirente ha de ser, en mi opinión, necesariamente una renta distinta a la que contemplan los arts. 15, 16 y 17, pues en otro caso el art. 18 o bien resultaría redundante o bien supondría una doble imposición. Aunque la verdad es que, en algunos casos, como los servicios que no se incorporan a un elemento patrimonial, el art. 18 resulta innecesario.

Para evitar, de acuerdo con un criterio de interpretación jurídica, vaciar de contenido el art. 18 o generar una doble imposición que la Ley no puede querer, ha de entenderse a mi juicio (salvo en el caso de los servicios que no se incorporan a un elemento patrimonial) que la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable a que se refiere este precepto ha de integrarse en la base **con signo negativo**, aunque no se diga expresamente. O lo que es lo mismo, en la base se practica en virtud de este precepto un ajuste extracontable equivalente al valor contable menos el valor de mercado, y no a la inversa.

Ello resulta de la sistemática de la Ley y del principio de capacidad contributiva, pues si en virtud de los arts. 15, 16 o 17 la entidad adquirente o una entidad vinculada ha de practicar un ajuste extracontable positivo por la diferencia entre el valor de mercado y el valor por el que se contabiliza la adquisición, necesariamente la posterior imputación de esa misma diferencia (cuando el elemento patrimonial de lugar a un ingreso, se transmita o se amortice, según la naturaleza del activo) necesariamente ha de hacerse con el signo contrario, es decir ha de suponer un ajuste extracontable negativo. Lógicamente, en los supuestos, menos frecuentes, en que con ocasión de la adqui-

E S T U D I O S

sición se haya practicado un ajuste extracontable negativo (valor de mercado menor que el valor contable), el posterior ajuste será de signo positivo.

Para terminar de complicar la situación, una aplicación literal del art. 18 —incluso entendido como acaba de esbozarse— llevaría en unos casos a vaciar de contenido otros preceptos de la ley (activos circulantes adquiridos mediante permuta) y en otros a una doble imposición (pérdidas irreversibles) por lo que estimo que procede una interpretación restrictiva o extensiva, respectivamente, en función del contexto.

En todo caso, creo que la idea —que no constituye novedad alguna y resulta consustancial al principio de capacidad contributiva— de que el efecto de la sustitución del valor contable por el valor de mercado a efectos fiscales no puede ser otro que atender al valor fiscal, y no al contable, para calcular la base en los ejercicios a lo largo de los cuales se amortiza y la plusvalía en el momento de producirse la enajenación, es la única que da sentido al art. 18, y permite evitar la doble imposición que en otro caso se produciría. Este es, en mi opinión, el espíritu o finalidad del artículo 18, que en consecuencia debe aplicarse en todos los supuestos en que el bien adquirido sea amortizable o de lugar, con ocasión de su enajenación o cualquier otra alteración en la composición del patrimonio de la entidad, a un incremento o disminución de patrimonio, incluso en aquellos casos que aparentemente no tienen una clara cabida en el tenor literal del precepto. Por ejemplo, el art. 18 es aplicable en el caso de pérdida irreversible de maquinaria o en los casos en que ésta se enajena antes de que esté totalmente amortizada, aunque respecto al inmovilizado amortizable la letra c) sólo se refiere a expresamente «los períodos que resten de vida útil», y no a la pérdida irreversible ni al período impositivo en que se transmitan los activos. Igualmente es aplicable el art. 18 en caso de pérdida irreversible de existencias, aunque la letra a) sólo se refiere al período en que los activos circulantes motivan un ingreso.

Así, en caso de pérdida irreversible de un bien valorado a efectos fiscales en el momento de su adquisición en 100 (valor de mercado), pero que se contabilizó por 60 (por haberse adquirido mediante permuta, a cambio de un bien cuyo valor contable era de 60), la sociedad ha de computar en su base no sólo la pérdida contable de 60, en virtud del art. 10.3, sino también una renta negativa equivalente a la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable ($100 - 60 = 40$), en virtud del art. 18, lo que equivale a decir que la pérdida se calcula sobre el valor fiscal y no sobre el contable. Y si el bien (por ejemplo, existencias) se contabilizó en 160, habiendo prevalecido a efectos fiscales un valor de mercado de 100 (por tratarse de una operación vinculada), en caso de pérdida irreversible ha de computarse no sólo la pérdida contable (160) sino también una renta positiva de 60 ($100 - 160$), lo que de nuevo equivale a decir que la pérdida se calcula sobre el valor fiscal.

El art. 18 no se aplica (o resulta redundante), en cambio, cuando no estamos ante un elemento patrimonial amortizable o que pueda dar lugar a un incremento o disminución en el futuro. Es el caso de los servicios que no se incorporan a un elemento patri-

monial. Y también, en mi opinión, de los activos circulantes, salvo en el caso de que la sustitución del valor contable por el valor de mercado sea consecuencia de un ajuste bilateral, contemplado en la letra a), cuya finalidad es adelantar el ajuste bilateral a medida que se vayan produciendo ingresos, sin necesidad de esperar a la enajenación.

Partiendo de estas ideas, veamos separadamente el sentido del art. 18 en sus cuatro letras, a través de unos sencillos ejemplos.

A1) Obligaciones

El art. 18.a) establece respecto al circulante que la entidad adquirente ha de integrar en su base la diferencia entre en valor de mercado que prevaleció a efectos fiscales en la adquisición y el valor por el que el bien se haya adquirido y, por tanto, contabilizado. Como he adelantado, en mi opinión esta letra ha de interpretarse de forma distinta en función del activo de que se trate (no parece tener mucho sentido respecto a la tesorería o a las acciones propias, por ejemplo) y en función del contexto, con objeto de no vaciar de contenido otros preceptos de la Ley. Cobra un especial sentido cuando la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado procede de una operación vinculada.

Sería el caso de una sociedad que compra obligaciones por un precio de 90 cuando el valor de mercado de las mismas es de 100. Suponemos que el valor de reembolso es también de 100. Si a efectos fiscales dicha sociedad ha de valorar las obligaciones en 100 (por tratarse de una operación vinculada que, en su conjunto, supone menor tributación en España, y haber decidido la Administración aplicar el art. 16), cuando se reembolsen las obligaciones obtendrá un beneficio contable de 10 (100 - 90), pero habrá de imputar también en la base una renta negativa de 10, que anula a efectos fiscales dicho beneficio.

Ciertamente para llegar a esta conclusión era innecesario el art. 18.a), pues del art. 16 se deduce ya que en las operaciones vinculadas el ajuste, en caso de resultar procedente, ha de ser bilateral. Lo que añade el art. 18.a) es, a mi juicio, que el ajuste bilateral puede efectuarse desde el momento mismo en que se devengue un ingreso. Así, por ejemplo, si la entidad adquirente de las obligaciones percibe intereses por importe de 10, podrá imputar en el ejercicio en que dichos intereses se integran en el beneficio contable la renta negativa de 10, lo que adelanta (con el límite máximo en cada ejercicio de los ingresos a que de lugar el activo) el ajuste bilateral, sin necesidad de esperar a la venta o reembolso de las obligaciones. Lógicamente en tal caso existirá en el momento de la enajenación una plusvalía no sólo contable sino también fiscal de 10.

A2) Obligaciones con intereses corridos

Si en el momento de adquirir las obligaciones, por un importe de 90, había unos intereses corridos de 5, dado que tales intereses se encuentran devengado en el momento de la adquisición, podrá efectuarse el ajuste bilateral desde el momento mismo de la compra, por un importe de 5. En tal caso la plusvalía contable en el momento de reem-

E S T U D I O S

bolso sería de 15 (según la norma 8.1 PGC los intereses corrido no integran el valor de adquisición, por lo que esta se habría contabilizado en 85, y recordemos que el valor de reembolso era de 100), pero fiscalmente habría de integrarse en la base imponible en dicho momento una renta negativa de 10, como consecuencia de la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable que resta por integrar en la base de la entidad adquirente ($100 - 85 = 15$, menos 5 que ya se han integrado en la base en el período en que se produjo la compra), con lo que la plusvalía fiscal únicamente ascendería a 5. Es decir el ajuste fiscal bilateral se habría realizado en el momento de la compra por el importe de los intereses corridos, y en el momento de la venta o reembolso por el resto.

Esta interpretación no es ciertamente la única posible (véase la «Guía...», cit., pág. 265, donde se mantiene que de existir intereses corridos el ajuste bilateral no puede producirse hasta la enajenación o reembolso de las obligaciones, pues al percibir los intereses corridos no se devenga ningún ingreso) pero parece perfectamente lógica, pues si de lo que se trata es de conseguir la neutralidad del ajuste fiscal que, en su caso, pueda producirse en las operaciones vinculadas, no hay razón alguna para retrasar dicho ajuste hasta el momento de la transmisión. Para ello no hubiera sido necesario el art. 18.a), ni dicho precepto hubiera hecho referencia al período en que los activos «motiven un ingreso». Y desde luego no parece que tenga sentido alguno que si hay intereses corridos el ajuste deba esperar hasta el momento de la enajenación, mientras que si los intereses se devengan con posterioridad a la compra pueda tal ajuste efectuarse en el momento en que se devengan. Es cierto que cuando se perciben los intereses corridos no se devenga ningún ingreso, pero la consecuencia de ello no debe ser, a mi juicio, retrasar el ajuste, sino adelantarlo al momento de la compra. Pues no se devenga ningún ingreso porque ya se ha devengado antes, cualquiera que sea la forma en que se contabilice.

A3) Elementos patrimoniales integrantes del activo circulante: existencias

Si como consecuencia de una permuta se adquieren existencias por un valor de mercado de 160, a cambio de un activo valorado contablemente en 100, las existencias deben contabilizarse por 100, pero la sociedad adquirente integra en la base imponible una renta positiva de 60, en virtud de lo dispuesto en el art. 15.3. Una aplicación literal del art. 18.a) podría llevar a pensar que, si por permanecer en el almacén al cierre las existencias motivan un ingreso a través de la cuenta de «variación de existencias», procede imputar en ese momento una renta negativa de 60. Pero es claro que una interpretación de este tipo vaciaría de contenido el art. 15.3, pues la renta que dicho precepto ordena integrar en la base resultaría completamente anulada. El legislador podría haberse ahorrado tanto el art. 15.3 como el 18.a), lo cual no tiene mucho sentido. Por ello considero preferible entender que el único ajuste extracontable a practicar es el positivo derivado de la permuta.

El ajuste negativo correspondiente no será posible hasta el momento en que las existencias se transmiten o se autoconsumen. Suponiendo que se venden al año siguiente por 175, el resultado contable ascenderá a 175 en concepto de venta de mercaderías, menos 100 por variación de existencias (venta de las iniciales), es decir a 75.

Ramón Falcón y Tella

A efectos del impuesto sobre sociedades habrá de imputarse a ese ejercicio, en virtud del art. 18 (también la venta de mercadería genera un ingreso), una renta negativa de 60 (160- 100), por lo que la base imponible será de sólo 15.

En cambio, en el mismo ejemplo, si la sustitución del valor contable (100) por el valor normal de mercado (160) es consecuencia de la compra a una empresa vinculada, y no de una permuta, entiendo que no existe ningún inconveniente para aplicar el tenor literal del art. 18.a). La sociedad vendedora, en virtud del art. 16, habría de practicar un ajuste extracontable positivo por importe de 60. Y la compradora podría imputar un resultado negativo en el mismo ejercicio, dado que el activo ha motivado un ingreso a través de la variación de existencias.

Esto es así dado que el art. 18.a) ha de interpretarse de forma que no quede vacío de contenido ni suponga vaciar de contenido otros preceptos de la misma Ley, como el art. 15.3. Y ha de interpretarse igualmente en su contexto, de acuerdo con el espíritu y finalidad de la norma fiscal. Lo que entiendo permite una solución distinta cuando se aplica dicho art. 18.a) en el contexto del art. 15 y cuando se aplica en el contexto del art. 16.

B) Elementos del inmovilizado no amortizables

En estos casos, de acuerdo con el art. 18.b), en el momento de la enajenación se integra en la base una renta equivalente al valor contable menos el valor de mercado.

Un terreno con un valor de mercado de 140, adquirido mediante permuta a cambio de un bien cuyo valor contable era de 100, dará lugar en virtud del art. 15.3 a un ajuste positivo de 40 en el ejercicio en que la permuta se produce. Si al cabo de los años se vende por 170, el beneficio contable será de 70, pero en la base imponible se integrará, además, una renta negativa de 40, lo que supone que la plusvalía efectivamente gravada sólo es de 30. Lo que es lógico, pues las 40 restantes se gravaron al realizarse la permuta.

Paralelamente, si un terreno adquirido por 60 se valora a efectos fiscales por 100, por tratarse de una operación vinculada, la entidad transmitente tendrá a efectos fiscales una plusvalía o minusvalía por la diferencia entre el valor de mercado (100) y el valor por el que tuviera contabilizado el terreno. La entidad adquirente habrá de valorar el terreno a efectos fiscales por 100, dado el carácter bilateral del ajuste. Ello se consigue integrando en la base imponible correspondiente al ejercicio en que se venda el terreno, además del resultado contable (por ejemplo, si se vende por 130, un beneficio de 70), una renta negativa de 40 (60 -100).

C) Elementos del inmovilizado amortizables

Además de la amortización calculada sobre el valor contable (arts. 10.3 y 11), en virtud del art. 18.c) se integra en la base una renta negativa adicional que se calcula apli-

E S T U D I O S

cando a la diferencia entre el valor de mercado y el valor por el que se contabilizó la adquisición el método de amortización utilizado.

Si, en una permuta, el bien recibido se contabilizó por 100, pero se valoró a efectos fiscales por 150, la entidad adquirente amortizará sobre el valor contable, pero también deducirá de su base imponible el mismo porcentaje de amortización aplicado sobre la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable. Si el porcentaje de amortización aplicable es del 7 por 100, la entidad deducirá la amortización contable de 7, pero integrará además en su base imponible una renta negativa adicional de 3,5, correspondiente al 7 por 100 de 50 (150 - 100).

Ciertamente hubiera sido más fácil decir, simplemente, que la amortización se calcula sobre el valor fiscal, que es el resultado a que se llega.

D) Servicios

Si se abona a una entidad residente en un paraíso fiscal un precio superior al valor de mercado del servicio, sólo es deducible de la base el valor de mercado, si la Administración hace uso de las prerrogativas que al respecto le otorga el art. 17.2. La letra d) del art. 18 no añade nada nuevo al respecto, pues la integración en la base de esta renta resulta ya del art. 17, y que dicha integración ha de hacerse con respecto al ejercicio en que el servicio se recibe resulta del art. 19.

La letra d) del art. 18 cobra todo su sentido, en cambio, respecto a los servicios (transporte, por ejemplo) cuyo importe deba incorporarse a un elemento patrimonial, en cuyo caso se estará a lo dispuesto en las letras anteriores. Es decir, las amortizaciones y futuras plusvalías se calcularán en función del valor fiscal, y no del contable, sea éste superior o inferior.

5- SOCIEDADES TRANSPARENTES

Un ejemplo claro de ajuste extracontable no previsto expresamente en la Ley 43/1995 es el relativo a las retenciones soportadas por entidades transparentes. Tampoco cabe aquí una aplicación automática e irreflexiva de los criterios contables, que conduciría al resultado paradójico de reducir la tributación de los socios residentes, en algunos casos por debajo incluso del 35 por 100.

Pensemos en una persona física con un tipo marginal en el IRPF del 40 por 100, que obtiene unos rendimientos del capital de 100, sobre los que se aplica una retención de 25. Si decide interponer una sociedad de mera tenencia de bienes, el resultado contable de la entidad sería de sólo 75, dado que al no ser deducible por la propia entidad la retención soportada constituye para ésta un gasto, en concepto de «otros impuestos» (regla cuarta de la Res. ICAC 30 abril 1992). Si entendemos que la cantidad imputable al socio coincide con el beneficio contable de la entidad, tendríamos que la cuota ínte-

gra del socio en el IRPF asciende a 30 (40 por 100 de 75), pudiendo deducir la retención soportada por la sociedad. Esta tributaría al 35 por 100 (una vez transcurrido el período a que se refiere la disp. trans. vigesimosegunda) lo que supondría una cuota a ingresar de 26,5, deducible por el socio, al igual que la retención. La renta del socio, igual a la suma del beneficio repartible ($75 - 26,5 = 48,5$) más la devolución a que tendría derecho frente a Hacienda ($30 - 25 - 26,5 = - 21,5$) ascendería a 70, lo que supondría reducir la tributación efectiva al 30 por 100.

La Ley hubiera debido declarar expresamente la no deducibilidad de las retenciones soportadas por entidades transparentes, cualquiera que sea la forma en que se contabilicen, y no sólo de los gastos derivados de la contabilización del propio Impuesto sobre Sociedades, como hace el art. 14.1.b). O mejor, debiera haber instrumentado la deducción de las retenciones en la propia sociedad transparente, lo que resulta plenamente coherente con la tributación de éstas, en la nueva Ley, por el Impuesto sobre Sociedades. El socio deduciría en todo caso la parte proporcional de la cuota íntegra de la sociedad (aunque ésta hubiera «adelantado» el ingreso de parte de la misma a través de retenciones y pagos a cuenta); y si el resultado de la entidad transparente fuera «a devolver» dicha devolución podría llevarse a efecto en favor de la propia sociedad, o permitiendo a los socios una deducción adicional en la cuota correspondiente a su impuesto personal.

No cabe descartar que en el futuro inmediato una Ley de acompañamiento a la Ley de Presupuestos —o incluso una Ley de reforma o «clarificación» del impuesto, que buena falta hace— opte por esta última solución. Mientras tanto es evidente que el intérprete ha de evitar cualquier interpretación que conduzca al absurdo, por muy coherente que resulte con los criterios contables, y por tanto las sociedades transparentes han de practicar un ajuste extracontable por el importe de las retenciones soportadas. Lo que no puede evitarse por la vía interpretativa es que, a través de las retenciones imputadas a los socios, la ley obligue a una distribución de renta equivalente a dicho dividendo y totalmente al margen de la voluntad social, que es lo que en el fondo ocurre: un incentivo más a la descapitalización de las entidades transparentes.

6- SUJETOS QUE NO LLEVAN CONTABILIDAD O CUYA CONTABILIDAD NO SE AJUSTA A LOS CRITERIOS DEL PGC

El alcance de la remisión a la contabilidad que efectúa el art. 10.3 LIS ha de matizarse también en el sentido de que tal remisión no puede entenderse efectuada —al menos, no siempre— a los criterios específicos que aplican determinadas entidades cuyo régimen se aparta del general, como son las entidades financieras, las sociedades y agencias de valores, las entidades aseguradoras o las gestoras de fondos de pensiones. En estos casos, la base imponible es en principio la que resultaría del PGC con las correcciones que derivan de la Ley 43/1995, y no necesariamente la que resulte de su correspondiente plan sectorial; sin perjuicio de que éste se aplique cuando a través de

E S T U D I O S

la interpretación se pueda llegar a la conclusión de entrar en la remisión del art. 10.3 LIS y resulta coherente con la lógica del impuesto.

Obsérvese, en este sentido, que el citado art. 10.3 remite precisamente al Código de Comercio y normas de desarrollo, y no a las reglas contables que sean desarrollo de leyes especiales, como la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los seguros privados, cuyo artículo 20 remite a las «normas específicas» y sólo supletoriamente al Código de Comercio.

Por cierto, de aceptarse esta interpretación, Tributos podría seguir despreocupándose de los planes sectoriales contables que se aprueben, lo que sin duda redundaría en beneficios de los accionistas, acreedores y clientes de las entidades afectadas. Estas últimas practicarían los ajustes extracontables que resultan, explícita o implícitamente, no sólo de la Ley 43/1995, sino también del PGC, y la Administración tributaria no se vería obligada a intentar influir en el régimen tributario aplicable a través de las normas contables.

Lo mismo ocurre, en mi opinión, con las sucursales y agencias (aseguradoras, por ejemplo) domiciliadas en otros Estados miembros que operen en régimen de libertad de establecimiento o de libre prestación de servicios, las cuales llevarán su contabilidad, en principio, de acuerdo con las normas aplicables en su país de origen, dado que el control financiero sobre las mismas ya no corresponde a la Administración española. No parece que en estos casos la determinación del impuesto pueda hacerse partiendo de unos criterios contables que pueden diferir sensiblemente del PGC español, por lo que resulta preferible atender a la base imponible que resultaría de la aplicación de este último, aunque la contabilidad no se lleve de acuerdo con el mismo. De modo que también estas entidades, para calcular el impuesto, practicarán los ajustes extracontables que resulten tanto de la Ley 43/1995 como, en cuanto difiera de los criterios aplicados, del PGC.

La extensión, a efectos exclusivamente fiscales, de los criterios del PGC a sujetos en principio no obligados por el mismo, permite solucionar igualmente el problema que plantea la determinación de la base imponible en los profesionales y otros sujetos no obligados a llevar contabilidad. La llevanza de un libro de ingresos y gastos, por ejemplo, no es incompatible con el recurso a los criterios contables, en lo no previsto expresa o implícitamente por la Ley 43/1995, para determinar los ingresos computables y los gastos deducibles. Podría así colmarse, por analogía (que no está prohibida en materia de base imponible), la laguna que se ha generado en relación con la remisión de la Ley 18/1991 al Impuesto sobre Sociedades para calcular los rendimientos de actividades empresariales y profesionales.

