
ESTUDIOS

¿HASTA QUE PUNTO ES NECESARIO QUE UN GASTO SE CONTABILICE PARA QUE SEA DEDUCIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES?

Francisco J. MAGRANER MORENO

Profesor Titular de Derecho Financiero
y Tributario en la Universitat de València
Miembro de la AEDAF

La exigencia de la contabilización de un gasto para que éste tenga la consideración de deducible fiscalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, parece desprenderse, en primer lugar, del mandato contenido en el apartado 3, del artículo 30, de la Ley de este Impuesto (en adelante LIS), según el cual, las declaraciones que los sujetos pasivos confeccionen del Impuesto, se ajustarán «a la contabilidad que deberán llevar de conformidad con los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales»¹.

En segundo lugar, esta obligación también puede deducirse de lo previsto en el artículo 36, apartado primero, del Reglamento del Impuesto (en adelante RIS), en el que, tras establecer que «la diferencia entre ingresos y gastos» es el procedimiento aplicable con carácter general para la determinación de la base imponible, dispone que los rendimientos netos deberán ser «deducidos de la contabilidad del sujeto pasivo y de la aplicación de las normas contenidas en el presente Reglamento». A continuación, en el propio Reglamento, se dedican una serie de preceptos cuyo contenido parece conducir a un único fin: la trascendencia de la contabilización del gasto, como requisito ineludible para su consideración fiscal de deducible². En este momento, resulta necesario advertir que al hablar de la contabilización del gasto como

¹ Recuérdese que según el artículo 280 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en su apartado primero: «Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades estarán obligados a llevar contabilidad de conformidad con los preceptos del Código de Comercio y demás normas que les sean de aplicación.

Dicha contabilidad deba permitir el conocimiento exacto de los beneficios o pérdidas reales producidas durante el ejercicio, así como reflejar en todo momento la verdadera situación patrimonial de la Sociedad».

De igual forma, la Disposición Final séptima del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en su apartado primero, establece que «Los sujetos pasivos de los diferentes tributos y, en particular, los del Impuesto sobre Sociedades, contabilizarán sus operaciones de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad, ...».

² Véase, por ejemplo, el artículo 37, apartado 3, del RIS, según el cual: «La contabilización deberá recoger la totalidad de las operaciones y hechos de relevancia económica para la Entidad acaecidos o conocidos en el período im-

ESTUDIOS

requisito para su deducibilidad fiscal se está haciendo en términos muy generales, intentando con ello establecer un criterio común aplicable a todos o al menos a la gran mayoría de los gastos. En consecuencia, no se desconoce la existencia de algunos supuestos en los que la contabilización se ha considerado expresamente en la LIS o en el RIS como requisito ineludible para su deducibilidad: por ejemplo, en el apartado f del art. 13 de la LIS se establece que serán deducibles las dotaciones a la amortización siempre que «sean efectivas y estén contabilizadas»; de igual modo, el art. 119 del RIS habla de la deducibilidad de las pérdidas sufridas en valores de explotación que «se reflejarán en el debe de la cuenta de resultados»; y con la misma pretensión, el art. 116 también del RIS, considera deducibles las dotaciones del ejercicio a provisiones siempre que «figuren debidamente contabilizadas».

Hecha esta advertencia que consideramos necesaria para aclarar el alcance de nuestra opinión en este tema, finalmente, la contabilización también «parece» exigirse como un requisito necesario para considerar un gasto como fiscalmente deducible, en la Disposición Final séptima del Real Decreto 1643/1990, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Y, decimos que solamente lo «parece» porque esta disposición está más preocupada por vigilar la coordinación entre las normas contables y fiscales referidas a la imputación temporal de los gastos que propiamente el respeto del principio de inscripción contable, aunque, eso no se discute, de una cuestión puede derivarse la otra, básicamente por la íntima interrelación que existe entre ambas.

Sin embargo, a pesar del aparente aval que los preceptos señalados ofrecen a la necesaria contabilización del gasto, nos llama la atención que los numerosos pronunciamientos de los tribunales en torno a una cuestión suficientemente debatida en nuestro Derecho tributario, ésta es, la procedencia de la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases, apunten hacia un camino bien distinto: la posibilidad de determinar la base imponible mediante la estimación directa incluso ante la ausencia de contabilidad.

En este sentido, recordemos que los regímenes para la determinación de la base imponible vienen establecidos, con carácter general, en el artículo 47 de la Ley General Tributaria, siendo definido el régimen de estimación directa por el artículo 48, del mismo cuerpo legal, de la siguiente forma: «La determinación de las bases tributarias en régimen de estimación directa corresponderá a la Administración y se aplicará sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados o de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente». Como vemos, de la simple lectura de este precepto se deduce que la estimación directa puede determinarse tanto a través de los registros (contabilidad) como a partir de los datos aportados por el sujeto pasivo, por lo cual, su aplicación, siempre hablando en términos generales, no necesariamente deberá hacerse a partir de la contabilidad.

Para realizar el análisis de la contradicción que parece derivarse de una primera comparación entre el contenido de los preceptos del Impuesto sobre Sociedades y el alcance real del

sitivo»; de forma similar, también el apartado quinto, del mismo precepto, establece: «Todo bien u operación deberá ser registrado en modo tal que se refleje adecuadamente su significado y naturaleza».

La necesidad de que el gasto esté contabilizado para que pueda considerarse deducible fiscalmente también ha sido recogida por el TEAC, quien en su Acuerdo de 9 de febrero de 1988, establecía expresamente, «...para que un concepto pueda tener ante la Administración tributaria la consideración de deducible precisa el cumplimiento entre otros de los siguientes requisitos: ... 2) que se halle contabilizado en forma prescrita por el Código de Comercio y las normas tributarias,...».

régimen de estimación directa de bases, resulta necesario comenzar por distinguir los distintos procedimientos establecidos en la normativa vigente para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, son los tres siguientes³.

a) El primero, por diferencia entre ingresos y gastos, para su aplicación con carácter general (artículo 36 del RIS, en su apartado primero).

b) El segundo, por diferencia entre los valores del capital fiscal al principio y al final del período impositivo, cuya aplicación requiere la presencia de unas circunstancias especiales, entre las que destaca la imposibilidad de que la base sea determinada por el primer procedimiento. De este modo, la LIS incorpora en su artículo 11, apartado 3, letra b), el procedimiento de determinación de la base a través del capital fiscal, procedimiento que ya gozaba de cierta tradición en los antecedentes legales del Impuesto⁴. Por su parte, el RIS lo establece como «subsidiario» (art. 36.2) al de ingresos menos gastos (art. 36.1) y para su aplicación le impone la concurrencia de dos circunstancias, a saber: «a) Que la situación de los registros y soportes contables no permitan la aplicación del procedimiento general señalado en el apartado anterior» (Artículo 36.2 del RIS) y «b) Que los datos disponibles permitan la determinación de la base por este procedimiento». Finalmente, el Reglamento dedica los artículos 164 a 167 al concepto de capital fiscal y a fijar las pautas a seguir para la determinación de la base imponible mediante este procedimiento.

Del contenido de estas disposiciones puede deducirse que, en síntesis, este procedimiento es inaplicable si no existe una contabilidad bien llevada, ya que todos los datos que conforman su determinación, en primer lugar, sólo pueden extraerse de un balance contable (partidas de activo y partidas de pasivo); y, en segundo lugar, dado que la importancia de las masas patrimoniales que forman el capital fiscal al inicio y al final del ejercicio no sólo ciñen su aplicación al ejercicio impositivo en cuestión, sino que van más allá del propio período impositivo, al venir impuestas, por ejemplo el capital fiscal inicial, por los datos procedentes del ejercicio anterior, y así, sucesivamente. De este modo, la contabilidad llevada conforme a lo dispuesto en las leyes mercantiles, es requisito **sine qua non** de aplicabilidad del mismo, al tener como sustento básico de aplicación, en resumen, las dos circunstancias expuestas: primera, la contabilización correspondiente a las partidas del ejercicio en cuestión; y segunda, la fiabilidad o certeza de que en los ejercicios anteriores la contabilidad (el balance final, como resultado de la misma) ha sido llevada correctamente. Del mismo parecer es SANZ GADEA, para quien: «es prácticamente inviable calcular el capital fiscal sin una documentación contable materialmente correcta»; matizando, «que sólo podremos alcanzar el resultado apetecido contando con una contabilidad materialmente bien llevada»⁵.

³ En este punto el RIS va más allá de lo previsto por la LIS. Recordemos que el artículo 11 de la LIS establece únicamente dos procedimientos para la determinación de la base, ambos dentro de un solo sistema, el de estimación directa. En cambio, el RIS prevé un procedimiento más, que a su vez está dentro de otro sistema distinto, el de estimación indirecta (art. 36.3). Resulta, por tanto importante, dentro de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, hablar a partir de este momento, por una parte, de «procedimiento» para determinar la base imponible, y por otra, de «regímenes, métodos o sistemas» de determinación de la misma; precisando que, en este Impuesto son dos los sistemas de estimación previstos (recordemos que la LGT recoge tres, la estimación directa, la indirecta y la objetiva, éste último no se prevé en la actual normativa del IS), pero son tres los procedimientos aplicables.

⁴ Cfr. CLAVIJO HERNANDEZ, en su obra conjunta, FERREIRO, CLAVIJO, MARTIN QUERALT, PEREZ ROYO y TEJERIZO: **Curso de Derecho Tributario. Parte especial**, Marcial Pons, Madrid, 9ª edic., pág. 289.

ESTUDIOS

Para CLAVIJO estas dos primeras técnicas o procedimientos, «empleados correctamente, han de llevar a un mismo resultado, no son, en si mismas antagónicas, ni mucho menos incompatibles, y, por consiguiente, desde un punto de vista teórico, podrían usarse alternativamente»⁶. También para SANZ GADEA los métodos de suma algebraica y de diferencia de capitales fiscales conducen a la misma base imponible; según este autor, este último método goza de escasa relevancia práctica, y su utilización podría pensarse para los casos en que en una documentación contable «se hubiera destruido la cuenta de resultados... Casos realmente anecdóticos»⁷.

c) Y, finalmente, está previsto el régimen (o procedimiento) de estimación indirecta, para su aplicación únicamente en los casos en que la base no pueda determinarse por ninguno de los anteriores⁸.

Debe advertirse que, de los tres procedimientos recogidos por el RIS, tan sólo para los dos primeros, los que tienen su base en la estimación directa, resulta imprescindible el conocimiento de los gastos en los que ha incurrido el sujeto pasivo, como presupuesto «directo» para la determinación de la base imponible. En cambio, en la determinación de la base imponible mediante el régimen de estimación indirecta, método presuntivo como sabemos⁹, la realidad de los gastos producidos es jurídicamente intrascendente, aunque en ocasiones puedan tomarse como dato o índice para llegar a aquélla. Por tanto, y en general, la naturaleza del gasto y los criterios que delimitan su concepto, entre ellos la contabilización, interesan sólo dentro del régimen de estimación directa; en consecuencia, las cuestiones más importantes

⁶ En la obra conjunta de FERREIRO, CLAVIJO, MARTIN QUERALT, PEREZ ROYO y TEJERIZO; *Curso ...*, ob. cit., pág. 231.

⁷ **Impuesto sobre Sociedades ...**, ob. cit., pág. 816.

⁸ Queda claro así cual es la prelación entre los procedimientos y regímenes previstos en el RIS; la estimación indirecta es subsidiaria a la directa, y dentro de esta última, ocupa un lugar preferente el procedimiento de determinación de la base por diferencia entre ingresos y gastos.

⁹ Sobre la estimación indirecta pueden consultarse, entre otros, los siguientes estudios: ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: «Los métodos de determinación de la base imponible», **Estudios del Impuesto sobre Sociedades** de varios autores, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros, Barcelona, 1983; ARIAS VELASCO, J.: «La estimación indirecta de bases imposables», **Crónica tributaria** núm. 43, 1982; BOLLO AROCENA, M. del Ca.: «Estimación indirecta de bases imposables: requisitos formales y materiales para su aplicación», **Crónica Tributaria** núm. 45, 1983; CARVAJO VELASCO, D.: «La estimación indirecta de bases imposables en el Impuesto sobre Sociedades», **RDFHP** núm. 176, Marzo-Abril 1985, págs. 261 a 280; DURAN-SINDREU BUXADE, A.: «Los métodos indirectos como sistema de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades», **RDFHP** núm. 177, Mayo-Junio 1985, págs. 607 a 633; GENOVA GALVAN, A.; **La estimación indirecta**, TECNOS, Madrid, 1985, y «La estimación indirecta en las leyes de modificación parcial de la LGT y reguladora del IVA», **CIVITAS REDF** núms. 47/48, julio/diciembre 1985; GONZALEZ GARCIA, E.: «Impugnación del acto previo en la estimación indirecta de bases imposables», en la obra **Derechos y garantías del contribuyente** de varios autores, IEF, Madrid, 1983; JUAN LOZANO, Ana M^a.: «Un análisis de los pronunciamientos de los Tribunales sobre la estimación indirecta», **Civitas REDF** núm. 70, 1991; MANTERO SAENZ, A.: «La estimación indirecta de las bases tributarias», rev. **La Ley** núm. 1, 1981; MARTINEZ IZQUIERDO, S.: «Estimación indirecta de bases imposables y delito fiscal», **Gaceta Fiscal** núm 52; MUÑOZ BAÑOS, C.: «El régimen de estimación indirecta de bases imposables en el Proyecto de Real Decreto sobre desarrollo de la ley de Reforma del Procedimiento Tributario», rev. **La Ley** núm. 3, 1982; PALAO TABOADA, C.: «Métodos y procedimientos de determinación de la base imponible», **HPE** núm 79, 1982; PEÑA GARBIN, J.M.: «La estimación indirecta de bases imposables», **Gaceta Fiscal** núm. 57.

a resolver serán las siguientes: en primer lugar, establecer si es necesaria la contabilización del gasto para que éste sea deducible en la base imponible del Impuesto. Y, en segundo lugar, relacionada directamente con la anterior, cuál será la consecuencia inmediata en la deducibilidad del gasto, ante la falta de contabilización del mismo.

Una respuesta afirmativa a la primera cuestión sería tanto como afirmar que la determinación de la base imponible en el régimen de estimación directa sólo es posible a partir de la contabilidad, y que, en definitiva, el resultado contable, o mejor, las partidas negativas que informan este resultado, deben coincidir con los gastos incluidos en la base imponible. Evidentemente esto no es del todo cierto ya que, con el régimen de estimación directa de bases se persigue, como señaló SAINZ de BUJANDA, la «certidumbre sobre la realización del hecho imponible y sobre las dimensiones del elemento material de ese hecho»¹⁰, debiéndose alcanzar el resultado cierto pretendido, la base imponible, con la utilización de datos también ciertos (ingresos y gastos, en nuestro caso), por lo cual lo importante es, no el grado de facilidad de su conocimiento (que se extraería de la contabilidad bien llevada por el sujeto pasivo), sino el grado de aproximación a la realidad, que admite un amplio campo de medios de prueba, de los cuales dispone el sujeto pasivo para acreditar la base imponible fijada en su declaración.

Recuérdese que una de las causas que deben concurrir para la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles es la siguiente: «que el sujeto pasivo haya incumplido sustancialmente sus obligaciones contables». En este sentido, ante la falta de definición en la Ley General Tributaria de lo que debe entenderse por «anomalía contable»¹¹, el art. 5º del Real Decreto 1547/1982, por el que se desarrolló parcialmente la Ley de Reforma del Procedimiento Tributario, precisaba que hay incumplimiento sustancial «cuando aplicando las técnicas y criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el contribuyente, resulte imposible verificar la declaración o determinar con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación»¹². Esto se resume, en palabras de SANZ GADEA en «la imposibilidad de verificar la documentación contable»; según este autor, «la falta de presentación de la declaración, e incluso el no atender al requerimiento que al efecto formule la Administración, no es causa de la aplicación del régimen de estimación indirecta si hay medios de prueba que

¹⁰ *Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre el sistema tributario*, imprenta Aguirre, Madrid, 1970, pág. 28.

En idéntico sentido, los profesores MARTIN QUERALT y SERRANO LOZANO, señalan expresamente que pese a la formulación del artículo 48 de la LGT, «la característica definitoria de la estimación directa es la de efectuarse con base en datos reales, y no sólo los de soporte documental como parece indicar el art. 48, sino cualquier otro obtenido por medios distintos y suficientemente contrastados. Dada esta atención a la realidad, es el método que mejor se adecua a medir la capacidad económica real del sujeto gravado, garantizando en mayor medida los restantes fines de justicia del tributo en particular y del sistema tributario en general, pese a que no exista con carácter puro en ningún tributo, pues, en todos los que lo prevén, la propia ley recorta su referencia directa a los datos reales, permitiendo que se integre con ciertas presunciones o con ciertos datos estimativos o imputados» (*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 4ª. edición, Madrid, 1993, pág. 346).

¹¹ Cfr., por todos, GENOVA GALVAN, A.: **La estimación indirecta**, ob. cit., pág. 105.

¹² Cfr. MUÑOZ BAÑOS, C.: «El concepto tributario de anomalía sustancial en la contabilidad», **Crónica Tributaria**, número 41/1982, págs 91 y ss.

ESTUDIOS

permitan establecer con certeza la base imponible. Este es el caso del sujeto pasivo que no presenta declaración, pero que lleva su contabilidad en debida forma y con veracidad»¹³. Sin embargo, no hay que olvidar que «el régimen de estimación directa –siguiendo a SANZ GADEA– se basa en medios de prueba. El art. 48 LGT es explícito: Sirviéndose de declaraciones (confesión) o de documentos presentados (públicos o privados), o de los datos consignados en libros y registros (libro de contabilidad). El medio más frecuente de prueba en el Impuesto sobre Sociedades será la contabilidad; pero, desde luego, no tiene carácter excluyente. El RIS se mueve en esta línea, (art.36.1)»¹⁴.

Con ello, no estamos haciendo otra cosa que admitir que la base imponible, determinada mediante el régimen de estimación directa, puede ser distinta del propio resultado contable, aunque no se discute por ello que, en algunas ocasiones, pueda coincidir con el mismo. De este modo, debe deducirse que del mandato sobre la contabilización del gasto contenido con carácter general en los distintos preceptos de la normativa del Impuesto sobre Sociedades se pretende únicamente facilitar, juntamente con el resultado contable, la determinación de la base imponible, pero de ningún modo se está pretendiendo admitir su equiparación, por lo cual, la existencia de la contabilidad no es, en coherencia con la interpretación que tanto doctrina científica como Tribunales han hecho de la estimación directa, un requisito sine qua non para llegar a la determinación de la base imponible, sino un instrumento de ayuda para la misma. Debe reconocerse, a pesar de ello, que una sociedad que lleve la contabilidad de forma correcta y ordenada, se aproxima de mejor grado a la realidad que se busca en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible. Sin embargo, esto no puede generalizarse ya que, podría perfectamente darse el caso en el que una sociedad sin contabilidad o con contabilidad incorrecta, estuviera reflejando en sus declaraciones una base imponible más aproximada a la real (en términos tributarios) que una sociedad que estuviese llevando correctamente su contabilidad. Resulta significativo en este punto recordar que el Real Decreto que aprobó el RIS, en la parte expositiva, reconoce la importancia de la contabilidad y su relación con el beneficio fiscal, pero no duda en precisar que admitir los criterios imperantes en aquella «supondría una deslegalización práctica del impuesto», por lo que se inclina por una «armonización entre los criterios fiscales y contables», pero sin que ello signifique que la contabilidad vaya a aceptarse indiscriminadamente a efectos fiscales.

Precisamente, esta última opinión viene avalada, como ya habíamos adelantado, por los pronunciamientos de nuestros tribunales sobre la procedencia o no de la aplicación del régimen de estimación indirecta, en los cuáles se ha venido a interpretar que, aún sin contabilidad, puede determinarse la base imponible del Impuesto mediante la estimación directa, si existen

¹³ *Impuesto sobre Sociedades...*, ob. cit., pág. 824.

¹⁴ SANZ GADEA, E: *Impuesto sobre Sociedades...*, ob. cit., pág. 170. También hay que sumar a esta opinión la de ALTOZANO FERRAGUT, quien precisa que la utilización de datos internos del sujeto pasivo obtenidos por la Inspección de los Tributos y aceptados por el contribuyente, «no determina necesariamente la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles, pues se podría llegar a la determinación de la base imponible integrando los datos consignados en la contabilidad con los derivados de la afirmación hecha por el sujeto pasivo..., estableciendo mediante la prueba de presunciones el verdadero volumen de ventas» («Las incongruencias en la contabilidad como causa habilitante para la aplicación del régimen de estimación indirecta», *Tribuna Fiscal*, nº 29, marzo 1993, pág. 71).

datos suficientemente justificados para ello¹⁵, o, lo que es lo mismo, solamente ante la imposibilidad material de conocer los datos necesarios para poder determinar la base imponible resultará procedente la aplicación de la estimación indirecta. Así se desprende, en primer lugar, de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 1988. Más adelante, el propio Tribunal Supremo ha analizado las consecuencias tributarias que derivan de la desaparición de los libros o registros contables por causa de fuerza mayor, a propósito del enjuiciamiento del artículo 64.1.d) del Reglamento de Inspección. Para este Tribunal, según dice en el Fundamento Jurídico vigesimooctavo, segundo, de la Sentencia de 22 de enero de 1993, en el «supuesto que por fuerza mayor hubieren desaparecido los medios de comprobación o justificación, subsistiendo en cuanto al resto la obligación tributaria, es lo cierto que ésta podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho (Art. 115 y concordantes de la Ley General Tributaria)» (...); «Se estima, por tanto, que el párrafo d) del apartado 1 del art. 64 del Reglamento vulnera, al aplicar de manera inmediata el régimen de estimación indirecta de las bases en los casos de desaparición por fuerza mayor de los elementos comprobatorios, negando al sujeto pasivo la posibilidad de acreditar por otros medios de prueba sustitutorios los elementos del hecho imponible desaparecidos por fuerza mayor. En consecuencia, procede su anulación».

Por todo ello, debe concluirse diciendo que el requisito de la contabilización del gasto no es de cumplimiento necesario para la deducibilidad fiscal del mismo¹⁶, ya que siempre podrá tener tal carácter si la realidad de su existencia queda suficientemente justificada de otro modo. Y esto, más aún, si se tiene en cuenta el exiguo valor que en la actualidad se le dota a la contabilidad como medio de prueba¹⁷, lo que no hace más que apoyar la tesis que aquí se defiende: el carácter prescindible de la contabilidad para la fijación de la base imponible del Impuesto mediante el sistema de estimación directa, el cual se basa, principalmente, en datos ciertos. Son los justificantes, por tanto, los que, en última instancia, sirven para llegar a la base imponible, utilizando la estimación directa. Su carencia impide verificar la contabilidad, justificando la procedencia del régimen de estimación indirecta¹⁸.

Por otra parte, y finalmente, la ausencia de la contabilización de un gasto tan sólo daría lugar a la correspondiente sanción tributaria por incumplimiento de un deber formal, pudien-

¹⁵ En este sentido la Resolución del TEAC de 15 de marzo de 1988.

¹⁶ Recordemos de nuevo, y con ello queremos dejar clara nuestra postura en este punto, que al hablar de «gastos deducibles» en el Impuesto sobre Sociedades nos movemos en un campo de arenas movedizas, ello por lo siguiente: dentro del concepto «gasto deducible», se incluyen, como sabemos, las amortizaciones o cantidades destinadas a compensar «el deterioro de los bienes», en las que la «contabilización» sí que es un requisito necesario e imprescindible para su consideración como partida deducible en la base Imponible porque así lo exige expresamente la propia Ley del Impuesto y lo reitera el Reglamento. También ocurre lo mismo en lo que respecta a las dotaciones a las «provisiones», que siguen un camino similar a las amortizaciones, en cuanto a su tratamiento fiscal, ya que expresamente se exige su «contabilización» para ser consideradas como deducibles (véase el artículo 116, apartado primero, del RIS), por lo tanto, a esa generalización que se hace de los gastos, se le debe imponer la excepción específica que afecta a los gastos aquí indicados.

¹⁷ Vid. nuestro trabajo «La contabilidad como medio de prueba en derecho tributario», *Tribuna Fiscal*, núms. 10 y 11, agosto/septiembre 1991.

¹⁸ En idéntico sentido, SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades...*, ob. cit. pág.

ESTUDIOS

do llegar a ser incluso objeto del «delito contable» previsto en el artículo 350 bis del Código Penal¹⁹ que, entre los supuestos contemplados recoge, expresamente, la falta de anotación en los libros obligatorios de: «negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas,» o anotación de éstas con cifras distintas de las verdaderas, siempre que la diferencia con la realidad sea superior a 10 millones de pesetas.

¹⁹ Según redacción dada por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública.