

Universidad Pompeu Fabra
Facultad de Derecho
Departamento de Derecho Financiero y Tributario

GASTOS CONTABLES Y GASTOS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Memoria de Tesis Doctoral que presenta Sonia Martín Albà
para la colación del grado de Doctor en Derecho.

Programa de Doctorado en Derecho Financiero y Tributario,
bienio 1993-95, Departamento de Hacienda Pública,
Economía Política y Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Barcelona.

Dirigida por la Dra. Antonia Agulló Agüero, Catedrática de
Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Pompeu
Fabra.

Dipòsit legal: 11654-2004

ISBN: 84-688-5880-3

Índice.

Abreviaturas	9
Introducción	11
1. Interés del estudio.....	11
2. Proceso lógico-inductivo de desarrollo del objeto de este estudio.....	12
3. Estructura.....	15
PARTE I:.....	21
GASTO CONTABLE Y GASTO FISCAL. UNA APROXIMACIÓN CONCEPTUAL.....	21
.....	21
CAPÍTULO I:.....	23
CONTABILIDAD E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	23
1. Marco general de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad.....	23
2. Aproximación general a las relaciones entre Contabilidad y Fiscalidad en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.....	26
2.1. La determinación de la base imponible.....	27
2.2.El resultado contable.....	30
2.3. Autonomía y cooperación.....	34
3. La Contabilidad.....	36
3.1. El concepto de imagen fiel.....	37
3.1.1. El concepto de imagen fiel en la normativa comunitaria.....	39
3.1.2. El concepto de imagen fiel en nuestra legislación mercantil.....	40
3.2. Los principios contables y el Plan General de Contabilidad.....	41
4. Principios contables recogidos en nuestra legislación del Impuesto sobre Sociedades.....	46
4.1.Principio del devengo.....	46
4.1.1. Principio de caja.....	49
4.1.2. Principio de registro.....	50
4.2.Continuidad.....	52
4.3. Principio de gestión continuada.....	52
4.4. Principio de precio de adquisición.....	54
4.5. Principio de prudencia valorativa, art. 50 del RIS.....	58
4.6. Principio de claridad.....	61
4.7. Principio de no compensación.....	62
4.8. Veracidad.....	63
5. La distinta función de las normas contables y de las normas fiscales.....	64
CAPÍTULO II:.....	69
LAS RELACIONES ENTRE CONTABILIDAD Y FISCALIDAD SOCIETARIA DESDE UN PUNTO DE VISTA HISTÓRICO Y DEL DERECHO DE LOS PAÍSES COMUNITARIOS.....	69
1. Evolución histórica de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad societaria en el Derecho Fiscal Español y del propio concepto de gasto fiscalmente deducible.....	71

1.1. La Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria.	73
1.2. La Ley de 29 de abril de 1920, la Ley de Reforma tributaria de 26 de julio de 1922 y el Texto Refundido de 22 de septiembre de 1922 de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria.....	76
1.3. La Reforma de Larraz, Ley de 1940.....	79
1.4. La Reforma Tributaria del Ministro de Hacienda Mariano Navarro Rubio de 26 de diciembre de 1957.	79
1.5. La Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 (Segunda Reforma Tributaria de Mariano Navarro Rubio).....	82
1.6. La planificación contable y la creación del Instituto de Planificación Contable.	83
1.7. La reforma fiscal de 1978 del Ministro de Hacienda Francisco Fernández Ordóñez.	84
1.8. La Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. ...	86
2. El Impuesto sobre Sociedades en los países de la Unión Europea.	87
2.1. Principales propuestas del <i>Informe Ruding</i> respecto a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.	88
2.2. Medidas concretas existentes en los principales países comunitarios respecto a la determinación de la base imponible, en general, y de los gastos deducibles, en particular.	89
ALEMANIA FEDERAL	90
a) Amortización.	90
b) Existencias.	90
c) Otras partidas deducibles.	91
d) Partidas no deducibles.	91
BÉLGICA	91
a) Amortizaciones.....	91
b) Existencias.	91
c) Otras partidas deducibles.	92
FRANCIA	92
a) Amortizaciones.....	92
b) Existencias.	92
c) Otras provisiones fiscalmente deducibles.....	93
GRECIA	93
a) Amortizaciones.....	93
b) Existencias.	93
c) Otras partidas deducibles.	93
IRLANDA	93
a) Amortizaciones.....	93
b) Existencias.	94
c) Pérdidas no deducibles.....	94
ITALIA	94
a) Amortizaciones.....	94

b) Existencias.....	95
c) Otras partidas deducibles.....	95
LUXEMBURGO	95
a) Amortizaciones.....	95
b) Existencias.....	96
c) Partidas deducibles.....	96
PAÍSES BAJOS	96
a) Amortizaciones.....	96
b) Existencias.....	97
c) Otras partidas deducibles.....	97
REINO UNIDO	97
a) Amortizaciones.....	97
b) Existencias.....	98
c) Partidas no deducibles.....	98
PORTUGAL	98
a) Amortizaciones.....	98
b) Existencias.....	98
c) Partidas no deducibles.....	98
2.3. Consideraciones finales.....	99
CAPÍTULO III:.....	101
CONTABILIDAD Y BASE IMPONIBLE.....	101
1. El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades.....	102
2. La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades.....	111
2.1. El concepto de base imponible.....	111
2.2. Los procedimientos de determinación de la base imponible y la distinta importancia de la contabilidad para su cálculo.....	116
2.3. El régimen de estimación directa de la base imponible. Normativa mercantil aplicable.....	119
2.3.1. Normativa mercantil aplicable para la determinación del resultado contable.....	127
2.3.2. El valor normativo de las Resoluciones del ICAC.....	129
2.3.3. La finalidad del art. 148 de la Ley 43/1995.....	132
2.4. El régimen de estimación indirecta de la base imponible.....	134
2.4.1. Supuestos en los que resulta aplicable el régimen de estimación indirecta.....	136
2.4.2 Los medios de prueba aplicables para la estimación indirecta de bases imponibles.....	143
CAPÍTULO IV:.....	145
EL CONCEPTO DE GASTO.....	145
1. La delimitación del concepto de gasto.....	146
2. El concepto contable y el concepto fiscal de gasto.....	148
3. Requisitos fiscales para la deducibilidad de los gastos.....	151
1. Justificación.....	152
2. Contabilización.....	153
3. Imputación temporal correcta.....	154

4. Necesidad del gasto.....	155
4. Las diferencias permanentes y temporales entre gastos contables y fiscales. Los ajustes contables y extracontables y los ajustes fiscales.....	157
PARTE II:.....	161
LAS CORRECCIONES FISCALES A LOS GASTOS CONTABLES.	161
CAPÍTULO V:	163
LOS BIENES DE LA EMPRESA Y LAS CORRECCIONES DE VALOR.....	163
1. Los bienes de la empresa y sus clases.....	164
1.1. El activo inmovilizado.....	164
1.2. Los bienes de inmovilizado y el Plan General de Contabilidad de 1990.	165
2. La depreciación de los bienes.....	166
2.1. Concepto y naturaleza de la depreciación.....	168
2.2. Clases de depreciación.....	169
2.2.1. Clasificaciones doctrinales.	169
2.2.2. Clases de depreciación según el PGC.	171
2.3. Causas de la depreciación.	172
2.3.1. Las causas de depreciación en la doctrina científica.	173
2.3.2. Las causas de depreciación previstas en la legislación del Impuesto sobre Sociedades.	175
3. Los riesgos en la empresa. Concepto y tratamiento.	177
4. Breve esquema del tratamiento contable de la depreciación de valor de los bienes y de los riesgos de la empresa.	180
4.1. La amortización técnica.	180
4.2. Las provisiones.	181
4.3. Las provisiones.	181
4.4. Las pérdidas extraordinarias del inmovilizado material o inmaterial...	183
5. Las correcciones por depreciación de valor y riesgos de la empresa reconocidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.	183
CAPÍTULO VI:	185
LAS AMORTIZACIONES. EL LEASING.	185
1. Las amortizaciones.....	185
1.1. El concepto de amortización.....	185
1.2. La amortización técnica en el Impuesto sobre Sociedades.	190
1.3. Naturaleza de los bienes amortizables.	195
1.4. Base de amortización.	198
1.5. Período de amortización.....	200
1.6. La amortización mínima.....	203
1.7. Los métodos de amortización.....	209
1.1.1 Amortización lineal por coeficientes establecidos oficialmente.....	212
1.1.2. Amortización por aplicación de un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.....	222
1.1.3. Amortización mediante el sistema de números dígitos.	226

1.8. Amortización según un plan formulado por el sujeto pasivo y aprobado por la Administración.....	229
1.9. Depreciación efectiva probada.....	234
1.10. La libertad de amortización.....	235
1.11. Especial consideración de la amortización de los elementos de inmovilizado inmaterial.....	244
1.12. Propuestas respecto a la amortización.....	249
2. El leasing.....	251
2.1. El concepto de <i>leasing</i> o arrendamiento financiero.....	251
2.2. La regulación fiscal del arrendamiento financiero.....	253
1. Régimen especial.....	256
2. Régimen general.....	259
3. Régimen transitorio.....	263
CAPÍTULO VII:	265
LAS PROVISIONES.....	265
1. Las provisiones en general.....	265
1.1. El concepto de provisión y sus finalidades.....	266
1.1.1. Aceptación común del término provisión.....	266
1.1.2. El concepto de provisión en la doctrina contable.....	266
1.2. Las provisiones en la anterior legislación del Impuesto sobre Sociedades.....	269
1.3. La regulación de las provisiones en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.....	272
2. La provisión por depreciación de existencias.....	277
2.1. Concepto de existencias.....	277
2.2. Tratamiento fiscal de la provisión por depreciación de existencias....	279
2.3. Tratamiento contable de la provisión por depreciación de existencias.....	280
2.4. La provisión por depreciación de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales.....	283
3. Las provisiones por depreciación del inmovilizado material e inmaterial..	285
4. Provisión para insolvencias y saldos de dudoso cobro.....	287
5. Provisión por depreciación de valores mobiliarios.....	299
6. Las provisiones para riesgos y gastos.....	303
6.1 La provisión para responsabilidades.....	304
6.2. Armonización de las diferencias entre los criterios contables y fiscales.....	310
7. Provisión para grandes reparaciones.....	311
7.1. Regulación reglamentaria anterior.....	311
7.2. La provisión para reparaciones extraordinarias en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades.....	314
8. El fondo de reversión.....	317
8.1 Concepto y finalidades.....	317
8.2. Cálculo del fondo de reversión.....	318
8.3. Diferencias entre criterios contables y fiscales.....	321

9. Las provisiones técnicas.....	321
9.1. Concepto, fundamento y finalidad de las provisiones técnicas.....	321
9.2. Las distintas provisiones técnicas.....	322
9.2.1. Función económica de cada una de las provisiones técnicas de las compañías aseguradoras.....	323
9.2.2. Las provisiones técnicas de las Compañías aseguradoras.....	325
9.2.3. Las provisiones técnicas de las Sociedades de Garantía Recíproca y Sociedades de Afianzamiento.....	325
10. La "provisión para pensiones y obligaciones similares".....	327
10.1. Tratamiento de las diferencias entre contabilidad y fiscalidad.....	329
11. Otras provisiones recogidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.....	330
CAPÍTULO VIII:	333
GASTOS CONTABLES NO DEDUCIBLES FISCALMENTE REGULADOS EN LA LEY. GASTOS DE CARÁCTER PLURIANUAL O AMORTIZABLES.....	333
1. Consideraciones iniciales.....	333
2. Los concretos gastos no deducibles.....	334
3. Gastos de carácter plurianual o gastos amortizables.....	349
4.1. Gastos financieros plurianuales.....	350
4.2. Gastos de constitución, primer establecimiento y asimilados.....	351
4.3. Gastos de investigación y desarrollo.....	352
4.4. Los restantes gastos amortizables.....	353
CONCLUSIONES.....	355
Bibliografía.....	383

Abreviaturas

A.N.	Audiencia Nacional
AAIM	Amortización Acumulada del Inmovilizado Material
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
art.	artículo
AT	Actualidad Tributaria
BEX	Banco Exterior de España
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CEF	Centro de Estudios Financieros
Cías	Compañías
CTM	Carta Tributaria Monografías
D.F.	Disposición Final
D.L.	Decreto-Ley
DGT	Dirección General de Tributos
Dir.	Dirigido
Doc.	Documentos
Ed.	Editorial
GF	Gaceta Fiscal
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IPC	Incremento de Precios al Consumo
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LSA	Ley de Sociedades Anónimas
MEH	Ministerio de Economía y Hacienda
N.I.C	Norma Internacional de Contabilidad
N.V.	Norma de Valoración
NPGC	Nuevo Plan General Contable
Nueva LIS / NLIS	Nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades
Pº	Principio

pág / págs	Páginas
Párr	Párrafo
PGC.....	Plan General Contable
Prof.	Profesor/a
Ptas.	pesetas
R.D.	Real Decreto
RDF.....	Revista de Derecho Financiero
RDFyHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
REDF.....	Revista Española de Financiación y Contabilidad
Res.....	Resolución
Rev.....	Revista
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
T.F.	Tribuna Fiscal
T.S.....	Tribunal Supremo
TEAC.....	Tribunal Económico Administrativo Central
U.M.....	Unidades monetarias
Ya cit./Ob. ya cit.	Ya citada/obra ya citada

Introducción

1. Interés del estudio.

Las razones que justifican el abordar el análisis de los concretos gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades en una Memoria de tesis doctoral se fundamenta tanto en razones científicas, como históricas, coyunturales y de orden social. Científicas porque cuales sean los conceptos de gasto y partida deducible del Impuesto sobre Sociedades, en general, y los concretos gastos deducibles en particular, es una cuestión discutida, aunque escasamente tratada por nuestra doctrina; si bien es preciso reconocer que dicha discusión ha perdido fuerza con la nueva regulación del Impuesto, al reducirse las diferencias entre contabilidad y fiscalidad, que eran más numerosas en la anterior regulación.

La polémica surgida en torno al concepto de gasto lo es por su importancia dentro de la dinámica del Impuesto, al ser fundamental para la determinación de uno de los elementos esenciales de tributo, la base imponible, y por el hecho de que pese a esta importancia no ha merecido por el legislador la atención que esta relevancia indiscutible merecía. Y si bien esta cuestión tiene preeminencia en la nueva regulación de la Ley del Impuesto sobre sociedades, lo cierto es que siempre, históricamente por la propia naturaleza de la realidad gravada en este impuesto, el beneficio obtenido por las sociedades y empresas englobadas dentro del ámbito de aplicación de este impuesto, ha sido objeto de polémica doctrinal, problemas prácticos considerables, y ello dentro de la propia regulación de la base imponible, en primera instancia, y del hecho imponible.

Las razones coyunturales que motivan la necesidad de este estudio radican en que el Impuesto sobre sociedades es un instrumento esencial de política económica; de modo que a través de él se suelen establecer incentivos fiscales a determinadas actividades, se actúa en la actividad económica general con diferentes medidas de fomento o restricción de los gastos deducibles, según se pretenda aumentar la inversión o fomentar el ahorro, o se halle la economía en una situación de recesión o expansión. Y estos incentivos no siempre son directos, a

través de deducciones o bonificaciones en la cuota o en la base, sino que en ocasiones adoptan la forma de gastos deducibles en el Impuesto.

Por su parte, las razones de orden social que justifican este estudio derivan de la gran importancia económica de este Impuesto, debido esencialmente a su naturaleza y al sujeto económico sobre el que recae, de modo que es un instrumento esencial de política económica, de importancia recaudatoria y de control e información sobre la obtención de rentas. El Impuesto sobre Sociedades que se establezca puede ser un instrumento de política económica esencial, que cobra especial relevancia en un momento en el que se tiende a un proceso de globalización mundial de la Economía, y, en el caso español, unido a la integración de nuestro país en el mercado único europeo. De modo que el análisis que se efectúe del Impuesto sobre sociedades en nuestro país debe compararse con el Impuesto que grava las sociedades existente en los países de nuestro entorno económico más inmediato, esto es los principales "productores de la Unión Europea".

Las razones dogmáticas expuestas son las que priman a la hora de establecer la naturaleza jurídica y conceptos de unos elementos no definidos por el legislador, en un intento de racionalizar una regulación altamente discutible, que además es una opción legislativa eminentemente práctica y "adogmática".

2. Proceso lógico-inductivo de desarrollo del objeto de este estudio.

Los motivos anteriormente expuestos, a la par que el tratarse de una tesis doctoral son los que justifican que el presente estudio aborde en primer lugar los conceptos de elementos esenciales del tributo tales como hecho imponible y base imponible del Impuesto sobre Sociedades en un intento de encuadrar el marco jurídico dentro del cual cobra relevancia el propio concepto jurídico de gasto y los concretos gastos y partidas deducibles. Como oportunamente se analizará es esencial el concepto de gasto porque el legislador al referirse a él utiliza el término en un sentido amplio, de manera que incluye en el mismo tanto gastos propiamente dichos, como partidas deducibles de distinta naturaleza. Para este análisis se han utilizado principalmente las fuentes normativas y doctrinales, puesto que es un

problema dogmático y de concepto. Asimismo, con ello se adopta también el concepto vulgar de gasto, concepto lo suficientemente amplio para englobar tanto emplear fondos o dinero en una cosa como deteriorar con el uso, consumir y acabar.

Asimismo, será del análisis riguroso de cada uno de los gastos regulados fiscalmente de lo que se va a pretender ir desgranando las notas características del concepto general y el determinar la propia naturaleza del mismo, pues el legislador fiscal no establece concepto alguno, ni tan siquiera las directrices que permitan extraerlo; y ello en un intento de obtener un concepto propio de gasto en Derecho Tributario distinto del contable, si es que ello es posible.

Y una vez iniciado el estudio de cada uno de esos concretos gastos regulados expresamente en la legislación fiscal se han ido obteniendo conclusiones esenciales y profundizando en su examen para entender la naturaleza de estas correcciones, el porqué de su elección por el legislador fiscal y la medida en la que el legislador ha conseguido su propósito. Sin embargo, debe anticiparse que la regulación de estos concretos gastos es en muchos casos imprecisa, insuficiente y, de nuevo, debe integrarse con el recurso a las normas contables.

Por su parte, las razones sociales y prácticas son las que determinan una minuciosa investigación de los concretos gastos deducibles regulados fiscalmente. Asimismo, y de acuerdo con el título que se le ha dado a esta Memoria los concretos gastos regulados deben ser necesariamente comparados con sus homónimos contables, dado que precisamente los que son regulados por el legislador lo son para diferenciarlos de la regulación contable, porque para todos aquellos no regulados fiscalmente se produce una absorción por parte de la normativa fiscal de la regulación contable.

Las fuentes que se utilizan en este estudio son principalmente normativas. De este modo, se ha debido recurrir tanto a la normativa fiscal, compuesta por la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, como a las normas mercantiles. Las normas mercantiles vienen constituidas principalmente por el Código de comercio y el Plan General Contable. Asimismo, se ha recurrido a la normativa de los principales países europeos, especialmente, la normativa italiana fiscal y civil.

Las resoluciones jurisprudenciales no son numerosas, siendo especialmente la denominada jurisprudencia menor, de los Tribunales inferiores, la que ha tratado esta materia de los concretos gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades. Sí tiene especial transcendencia el estudio de las resoluciones administrativas, tanto de la Dirección General de Tributos como del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Por su parte, la doctrina que profundiza en el tema ha sido rigurosamente estudiada, y tanto la elaborada por juristas como la formulada por los economistas.

Tal y como se desarrolla en los en los distintos capítulos en los que se divide este estudio, el substrato fáctico gravado por este impuesto, el beneficio societario o empresarial, y la forma que se ha revelado válida para medirlo, la técnica o ciencia contable, van a determinar de forma esencial la regulación fiscal. De modo que es imposible realizar un estudio de este fenómeno sin realizar un estudio profundo del propio concepto contable de gasto, y cuales son los concretos gastos que deben contabilizarse y en que medida para determinar otro concepto, el beneficio contable, que debe ser delimitado respecto de la noción de beneficio fiscal.

Para lograr alcanzar los principios y conceptos que inspiran la filosofía de nuestra Ley del Impuesto sobre Sociedades en materia de gastos y demostrar las conclusiones obtenidas en este estudio se ha incidido esencialmente en el estudio de los concretos gastos sí regulados, dado que, como se verá la técnica del legislador es no proceder a una regulación minuciosa de todos los gastos y partidas deducibles en la determinación de este impuesto, sino partir del resultado determinado contablemente, aceptándolo como válido a efectos del impuesto, y únicamente regular aquellos concretos ingresos y gastos en los que es necesario realizar correcciones sobre el resultado contable, por los distintos motivos que se examinarán, aunque el principal es evitar la elusión del impuesto a pagar. Y es a partir del análisis de estos supuestos concretos que se podrá realizar una abstracción necesaria para alcanzar conceptos generales extraídos de las notas definitorias y características de "deducibilidad" de los gastos y partidas.

Al introducir el objeto del presente estudio se ha partido de la idea fundamental de que las diferencias entre los gastos contables y los gastos fiscales se enmarcan dentro de un tema mucho más amplio como es el del estudio de las

relaciones entre contabilidad y fiscalidad en la determinación del Impuesto sobre sociedades.

3. Estructura.

Esta memoria se ha dividido en dos partes esenciales, la primera que, más dogmática, pretende establecer el marco genérico, tanto de contexto normativo, histórico y social, en que se enmarca esta problemática, como el propio concepto de los términos que componen el título de ese estudio. La parte segunda, II, supone un descenso a las concretas correcciones o diferencias que se producen entre contabilidad y fiscalidad en materia de gastos. Pretende analizar cual sea la dimensión práctica y social de dicha problemática, sin olvidar el análisis dogmático de las cuestiones jurídicas que plantea esta concreta regulación, acorde con el fin de dicha obra.

La parte I se fundamenta en el problema de la articulación de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad del Impuesto de Sociedades. Relaciones que se manifiestan, sobre todo, a los efectos de determinar la renta fiscal gravable y, en consecuencia, sus componentes, sin que ello suponga una merma del principio de autonomía del derecho fiscal; problemática que, por otra parte, ha sido una constante en toda la historia normativa de nuestro país, así como en los países de nuestro entorno. De este modo se pone de manifiesto como la fiscalidad necesita de la contabilidad, entendida como instrumento, para gravar la capacidad económica de las sociedades. La contabilidad surge como un instrumento de información de los comerciantes, antes que se produzca la instauración del Impuesto; y es este origen el que facilita el propio nacimiento del Impuesto sociedades, en la medida que una arcaica hacienda Pública disponía de un instrumento, la contabilidad, que se había revelado idóneo, para reflejar una determinada capacidad económica. Por ello se entiende, que aunque los objetivos de la fiscalidad y de la contabilidad sean distintos, el que se utilice la contabilidad como un instrumento al servicio de la fiscalidad no disminuye la autonomía del Derecho Financiero y fiscal, aún cuando por parte de éste se produzca la propia remisión o absorción de normas contables, que no se puede olvidar son normas mercantiles, es decir, son también normas jurídicas.

Son estos motivos los que, una vez presentado el problema en el Capítulo I, determinan la necesidad de analizar en el capítulo II la evolución histórica de dichas relaciones entre contabilidad y fiscalidad, el propio concepto de gasto fiscal y de las concretas partidas que lo componen. Del mismo modo, en esta línea de actuación es conveniente una pormenorización de los gastos que resultan fiscalmente deducibles en los principales países comunitarios, y ello para, posteriormente, realizar una comparación crítica con la regulación existente en nuestro país, atendiendo a la creciente globalización de la economía. De este estudio podemos concluir que la problemática de las relaciones contabilidad y fiscalidad en este Impuesto, y el que la contabilidad sea utilizada, en mayor o menor medida, por la fiscalidad, es una constante histórica y mundial. La utilización de las normas contables para la determinación de la base imponible de este Impuesto, y, en concreto, de los gastos deducibles es una necesidad esencial a este Impuesto, sentida en todos los países de nuestro entorno y en todo momento histórico.

Por su parte, en el capítulo III se profundiza en las concretas relaciones que se producen entre la contabilidad empresarial o analítica y la base imponible de este impuesto, y ello en los distintos métodos de determinación de la base imponible, el de estimación directa y el de estimación indirecta, en la medida en que el papel o la trascendencia de la contabilidad es distinto en uno y otro método. Así las conclusiones que se obtienen en este estudio, y la remisión que se efectúa por la fiscalidad a la contabilidad, es predicable únicamente del régimen de estimación directa, no en el de estimación indirecta, donde precisamente, por existir deficiencias o anomalías esenciales a la contabilidad se recurre a otros mecanismos de cuantificación de la base imponible.

En este capítulo se concluye como la regulación fiscal, con una regulación abierta del hecho imponible y de la propia base imponible, que se remite al resultado contable determinado conforme a las normas mercantiles, asume como propias las normas mercantiles contables. no existe una sumisión del derecho Tributario a las normas contables en esta materia, sino tan sólo una utilización instrumental de unas normas que se han revelado en todo momento y país como adecuadas para medir esta capacidad económica gravable. Las normas contables son fiscalizadas, en la medida que se asumen como propias por el legislador fiscal en la integración que efectúa el art. 10.3 LIS de las mismas en la determinación de la base imponible del Impuesto. Y dado que la finalidad y objetivos de las normas

contables son distintos a los examinados para las normas fiscales, la propia ley fiscal establecerá correcciones a dichas normas contables cuando se trate de analizar determinadas partidas de gastos.

En el capítulo IV, se establecerá cual sea el concepto fiscal de gasto, porque no se puede entrar a estudiar los concretos gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades sin determinar el propio concepto de gasto al que se refiere este estudio. Concepto que es el propio objeto de este estudio, y que es preciso delimitar claramente para así diferenciarlo de otras partidas fiscalmente deducibles que no responderían propiamente al concepto de gasto.

Del mismo modo, no todo ajuste realizado en la base imponible que supone una disminución de la renta gravable es un gasto, ni tan siquiera tiene porque ser una partida deducible. Es a estos concretos efectos, como presupuesto determinante de este estudio, que se analiza el concepto de gasto deducible y de partida fiscalmente deducible, así como el propio concepto de ajustes en la base imponible y sus clases, y todo ello sobre la base de las concretas manifestaciones que de dichos conceptos existen en la Ley. Precisamente, como se verá en el momento oportuno es en concordancia con el propio concepto que se mantiene de "gastos" que no se amplía este estudio a las operaciones vinculadas, la subcapitalización y los precios de transferencia, regulados en los artículos 15 a 20 de la Ley, es decir, dentro del Título VI de la misma, dedicado a "la base imponible".

Nuevamente, en el estudio de este concepto fiscal de gasto se deberá acudir al concepto contable de gasto, puesto que el gasto fiscal no se define como tal en la Ley, sino que debe obtenerse el mismo de una interpretación globalizadora de la ley, con remisión al propio concepto contable de gasto. No obstante, la Ley sí ha descrito los requisitos que deben predicarse del gasto para que sea fiscalmente deducible: inscripción contable, justificación documental e imputación temporal. Sin embargo, nuevamente deberá realizarse una interpretación integradora de la norma de forma que en este estudio se ha incluido en este elenco de requisitos el de necesidad del gasto, entendido como "correlación del gasto con los ingresos". Y ello es así porque el art. 14 LIS excluye del concepto de donativos y liberalidades, que en principio no serían deducibles en el Impuesto, aquellos correlacionados con los ingresos. En consecuencia, la determinación del concepto de gasto fiscal es una cuestión compleja, atendiendo a la falta de regulación expresa de un concepto

por el legislador fiscal, de modo que debe acudirse a la normativa contable y a una interpretación sistemática de toda la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Ya en la parte II de esta memoria, y tras un primer capítulo introductorio, en el que se establece cuales sean los bienes de la empresa y las correcciones de valor que sobre los mismos se efectúan, en los capítulos II y III se regulan, respectivamente, las amortizaciones y las provisiones, como gastos fiscalmente deducibles, que resultan expresamente regulados en la ley fiscal a los efectos de establecer correcciones o ajustes a los gastos reconocidos contablemente por estos conceptos. Son partidas deducibles fiscalmente a las que el legislador ha establecido ciertos requisitos adicionales de "deducibilidad". Ahora, tal y como se expone a continuación, la regulación fiscal presenta muchas deficiencias, que deben ser integradas con la propia normativa contable y los conceptos que ésta establece de estas instituciones. Asimismo, se pueden formular distintas propuestas alternativas a la regulación fiscal actual.

Por su parte, en el capítulo IV se recogen los gastos contables que no resultan fiscalmente deducibles por haberlo previsto así el legislador por diversas razones que son analizadas en este capítulo. Sin embargo, las razones esenciales son las de evitar una reducción no justificada de la base imponible y, por tanto, de la cuota a satisfacer.

Y, en definitiva, estudio concluye, como es preceptivo, con una recopilación de las conclusiones más importantes que pueden extraerse del análisis de estas cuestiones, especialmente problemáticas, de la regulación del Impuesto sobre sociedades.

Finalmente deben efectuarse dos observaciones sobre la orientación y contenido del examen a realizar.

En primer lugar, el que este fenómeno del gasto deducible es objeto de estudio por parte del Derecho Tributario, pero en íntima conexión con otras disciplinas, Contabilidad, Economía..., de las que no se puede desvincular. Sin embargo, se pretenderá, únicamente un análisis jurídico, sin perjuicio de la necesaria comprensión y referencia a aspectos económicos y contables.

En segundo lugar, deben destacarse las dificultades de delimitación del tema objeto de estudio dentro del propio campo del Derecho Tributario y, en concreto, de

la regulación del Impuesto sobre Sociedades. Ello se debe a que al hilo de la cuestión aparecen otras esenciales como los conceptos de renta gravada, renta neta, base imponible... De ahí que el estudio se haya limitado a los concretos gastos deducibles, analizándose primeramente su regulación positiva, tanto la mercantil y contable, como la fiscal.

Dentro de la regulación fiscal se examinará el *régimen general* del Impuesto sobre Sociedades¹, sin detenernos en los distintos regímenes tributarios especiales

¹ No se entrará a analizar en ningún momento la polémica surgida en torno a la necesidad o no de un Impuesto sobre Sociedades, o a lo equitativo de su desaparición, baste decir que la conveniencia y justicia del establecimiento de este Impuesto ha sido y es fuertemente discutido en la generalidad de países en los que existe. Las críticas fundamentales a este impuesto se fundamentan esencialmente en dos, el que la renta de la sociedad es en último término renta de los socios, de modo que las misma resultaría gravada dos veces; y que esta sobreimposición interna de la renta supone un trato discriminatorio frente a otras rentas que pueda percibir la persona física.

Los argumentos a favor del Impuesto, sin embargo, establecen que no puede afirmarse que el Impuesto sobre sociedades distorsione el óptimo empleo de los recursos, pues ello sólo sería así si efectivamente ese óptimo se diera en la realidad. Por el contrario este Impuesto se revela como esencial instrumento de política económica y social; ello sin olvidar que es un instrumento de redistribución de rentas, pues las sociedades presentan una concentración de poder económico que posibilita obtener beneficios mayores. a ello debe añadirse que no todos los beneficios societarios son objeto de distribución entre los socios, de modo que sin este Impuesto se podría conseguir que determinadas rentas, en principio, jamás tributarían, en tanto no distribuidas, mientras los socios podrían disfrutar de esos beneficios.

LAGARES CALVO, M.J. realiza un análisis de esta cuestión en "Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas" HPE, nº 2, pág. 61.

En el seno de esta polémica el Informe Carter supone un análisis profunda de la cuestión, para defender su desaparición para integrarse en el IRPF (Informe utilizado para la reforma del Impuesto en Canadá).

(sin perjuicio de posibles referencias a ellos) ni los aspectos internacionales del tributo; con especial referencia al tratamiento previsto en la anterior regulación: Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, pero centrándonos únicamente en el previsto en la nueva Ley ya citada, Ley 43/1995, y su reciente desarrollo reglamentario, en virtud del R.D. 537/1997, de 14 de abril.

Finalmente se referencia cual es, a juicio de la autora, el tratamiento más adecuado a las cuestiones polémicas que se examinan a lo largo de esta obra.

Más recientemente, y desde un punto de vista más economicista, CORCHUELO MARTÍNEZ ha señalado "que tal supresión previsiblemente no se producirá, ni tan siquiera es recomendable, puesto que se perdería un instrumento de intervención pública en la vida económica difícilmente sustituible por ningún otro (CORCHUELO MARTÍNEZ, B. "Influencia del Impuesto sobre Sociedades sobre las decisiones de inversión de las empresas", Actualidad Tributaria, nº 37, 1994, op. cit. pág. 1206).

PARTE I:

GASTO CONTABLE Y GASTO
FISCAL. UNA APROXIMACIÓN
CONCEPTUAL.

CAPÍTULO I: CONTABILIDAD E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

1. Marco general de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad.

La presente obra se enmarca dentro de una cuestión ya clásica en el estudio del Impuesto sobre Sociedades como es la de las relaciones entre las normas contables y las normas fiscales y, más concretamente, de las diferencias que se producen entre resultado contable y resultado fiscal. Estas relaciones y diferencias surgen en tanto en cuanto el legislador fiscal ha aprovechado el resultado contable para determinar, mediante las oportunas correcciones establecidas en la ley, el resultado fiscal y, en consecuencia, la base imponible de este impuesto.

Las diferencias entre contabilidad y fiscalidad en el Impuesto sobre Sociedades se manifiestan en numerosas partidas, tanto de ingresos como, sobre todo, de gastos.

Este estudio se centra en el análisis minucioso y detallado de cada una de las partidas de gastos reguladas en el régimen general de nuestro Impuesto sobre Sociedades.

Según datos estadísticos de la Administración Tributaria el Impuesto sobre Sociedades es el tributo con una mayor cuantía de deuda tributaria impugnada pendiente de resolución por parte de los Tribunales Económicos Administrativos. Los datos expuestos ponen de manifiesto las dificultades de aplicación del impuesto, derivadas esencialmente de la falta de identidad entre los conceptos de *renta económica*, y su reflejo contable, y *renta fiscal*, que conllevan problemas de interpretación de las normas, principalmente, atendiendo a la concreta formación del intérprete (económica-contable o jurídica, empresarial o administrativa), motivando numerosos expedientes administrativos en los que el sujeto pasivo muestra su disconformidad con la propuesta inspectora.

De este modo, si se evalúan los costes financieros y de gestión, tanto para la Administración como para el sujeto pasivo del impuesto, y la importancia cuantitativa de las reclamaciones citadas, parece aconsejable simplificar el esquema normativo del Impuesto sobre Sociedades con el fin de facilitar su cumplimiento, reduciendo las dificultades derivadas de su aplicación y adecuando más nuestra legislación al tan deseado principio de seguridad jurídica.

Un conflicto esencial parece surgir a la hora de definir la renta fiscal gravable en el plano normativo sin que ello reste autonomía al Derecho Tributario.

El problema de la articulación de las relaciones entre Contabilidad y Fiscalidad desató una aguda polémica que desde antiguo -Tarifa III de la Contribución de Utilidades- ha merecido la atención no sólo de la doctrina científica, sino también del propio legislador. Así lo manifiesta el legislador, por ejemplo, en la Exposición de Motivos del propio Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982. También se hace mención a la necesidad de una aproximación entre ambas disciplinas en la Exposición de Motivos de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 43/1995, de 27 de diciembre; siendo así que uno de los objetivos de dicha Ley es precisamente el de reducir las diferencias entre el resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, un análisis detallado de las legislaciones de los diferentes países con una imposición societaria revela una pluralidad de soluciones adoptadas² y que, centrándonos en el caso europeo³, plantea dificultades a la hora de la consecución de un mercado único.

² Dentro de los países europeos se puede hablar, a grandes líneas, de tres grandes sistemas de organización de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad: 1º. Identidad en la enumeración de los principios de valoración contables y fiscales, dentro de este grupo se hallan, por ejemplo, países como Bélgica o Francia. 2º. Existencia de unos principios de valoración de la contabilidad más otros específicamente fiscales, es el caso de Alemania, Holanda, Reino Unido y, ahora, tras la publicación de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 43/95, España. Y, 3º. Divergencia en la enumeración de principios de valoración según la finalidad fiscal o contable, grupo en el que se hallarían Italia y Luxemburgo, y donde se hallaba a España antes de la reforma del Impuesto sobre Sociedades.

³ Sobre este tema, que no será analizado en este estudio, sin perjuicio de que lo fuera en otros posteriores, mencionar, a modo de ejemplo, la siguiente bibliografía publicada en España: PAREDES GÓMEZ, R. "Principales características del Impuesto sobre Sociedades en los países comunitarios" *Crónica Tributaria*, nº 73, 1995, págs. 77 y ss. AGULLÓ AGÜERO, A. "El Impuesto sobre Sociedades ante el Derecho Comunitario" *Impuestos II/1986*, págs. 895 y ss. BURGIO "La armonización del Impuesto sobre beneficios en las Sociedades de la Comunidad Europea". *Civitas*, nº 54 págs. 165 y ss. CATH. "La armonización del Derecho de Sociedades dentro de la Comunidad Europea" *Boletín de Estudios Económicos*, 127, págs. 103 y ss. LÓPEZ, Mª "La armonización fiscal del Impuesto sobre Sociedades. Aspectos polémicos". ORTIZ "El Impuesto sobre Sociedades en la CEE", *Hacienda Pública Española*

En este sentido el propio *Comité Ruding*⁴ en sus recomendaciones a la Comisión de las Comunidades Europeas fomenta que se reduzcan las diferencias entre el resultado contable y la base imponible. En el Informe elaborado por este Comité se analizan los supuestos en los que se producen mayores diferencias entre los diversos Estados miembros y la problemática que plantean las soluciones a adoptar, Informe del que se hace eco la Secretaría de Estado de Hacienda en el "Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades", que ha dado lugar a la posterior elaboración y publicación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

No será éste un estudio de régimen transitorio sin perjuicio del análisis de algunas cuestiones concretas que de él se derivan en materia de provisiones fiscalmente deducibles, y pese a las constantes referencias comparativas que se harán respecto a la anterior regulación del Impuesto. En esta introducción únicamente se abordará el comentario a la Disposición Transitoria 1ª, en tanto que la misma afecta a la determinación de la base imponible cuando es necesario practicar en ella la regularización de ajustes extracontables de ejercicios anteriores. Su redacción, sin embargo, no es novedosa sino que simplemente recoge de forma expresa la continuidad de la práctica de los ajustes extracontables consecuencia de diferencias existentes entre Contabilidad y Fiscalidad provenientes de ejercicios anteriores en las liquidaciones del Impuesto, que necesariamente deberán seguir practicándose hasta su completa regularización.

Las consideraciones hasta aquí sumariamente expuestas justifican estudiar con cierto detenimiento la regulación existente, lo cual abarca también el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 14 de abril de 1997,⁵ BOE de 24 de abril.

(HPE), nº 96, págs. 161 y ss. ROZAS "Armonización de la base de los impuestos sobre beneficios societarios en la CEE" Impuestos I/89, págs. 127 y ss. ESTEVE PARDO, M. L. "El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea" Tirant lo Blanc, Valencia, 1996, 150 págs. (...)

⁴ Conclusiones y Recomendaciones del Comité de Reflexión de Expertos Independientes sobre la fiscalidad de las empresas. Recomendaciones a la Comisión de las Comunidades Europeas. Perspectivas del Sistema Financiero, nº 41. 1993.

⁵ R. D. 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en adelante nuevo RIS; publicado en el BOE de 24 de abril de 1997, págs. 13084 y ss.

2. Aproximación general a las relaciones entre Contabilidad y Fiscalidad en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Se ha iniciado este estudio destacando la importancia del análisis de las relaciones entre las normas contables y las normas fiscales. La utilización de las normas contables por parte de las fiscales nace cuando, ante la dificultad de medir la base imponible en este impuesto, la normativa fiscal se plantea la posibilidad de aprovechar los datos suministrados por la contabilidad empresarial.⁶

La contabilidad es información, información que refleja determinada capacidad económica, característica ésta que propicia que el legislador fiscal la utilice como dato básico a partir del cual las normas tributarias establecerán las disposiciones necesarias para determinar la base imponible.⁷

En consecuencia, a continuación deberá procederse a analizar cómo el legislador ha regulado la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, con especial atención al papel que desempeña la contabilidad en la determinación de la

⁶ La existencia de unos datos precisos sobre los resultados obtenidos por las empresas en cada período, calculados aplicando unas técnicas rigurosas adecuadas, las técnicas contables, que se han revelado como capaces para la medición de estos resultados, hace que las normas fiscales utilicen tal información para gravar la capacidad contributiva manifestada por los sujetos pasivos del Impuesto.

⁷ La determinación de la base imponible a partir del resultado contable es la principal relación entre fiscalidad y contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades, pero como muy bien ha puesto de manifiesto SANZ GADEA, pueden destacarse otras tantas. Este autor ponía de manifiesto que, a lo largo de los 135 artículos de que se componía el Cap. IV de la Ley 61/78 podían destacarse tres grandes grupos de relaciones. En primer lugar, el "valor probatorio de la contabilidad en el ámbito jurídico-tributario, lo que enlaza directamente con los métodos de determinación de la base imponible." En segundo lugar, "los efectos sancionadores de las anomalías e infracciones contables, tanto en el ámbito administrativo como penal." Y, finalmente, "la incidencia de las normas y principios de contabilidad en la configuración de la base imponible." SANZ GADEA, E. "Impuesto sobre Sociedades. (Comentarios y casos prácticos)." CEF. Madrid 1991, 3 Tomos. BANACLOCHE, por su parte, establece una peculiar clasificación de los impuestos *por su gestión*, a los efectos de señalar la importancia de la Contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades. "Los hay esencialmente jurídicos, como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, o el Impuesto sobre Donaciones...; claramente fácticos, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... y básicamente contables como el Impuesto sobre Sociedades. Con ello ni siquiera se alude a la naturaleza del hecho imponible. Se pretende indicar que si no se es un profesional del Derecho, será difícil calificar un negocio jurídico, o que si no es un experto en alcoholes, por ejemplo, será muy difícil aplicar bien el correspondiente impuesto especial. Respecto al Impuesto sobre Sociedades el requisito de la formación contable necesaria para su gestión es indiscutible, lo que ocurre es que una cosa es la "contabilización" y otra la calificación jurídico-tributaria de las partidas contabilizadas a efectos de la liquidación del impuesto,... Por otra parte, en poco se quedaría este tributo, posiblemente el más coherente del sistema si se olvidara que, junto al aspecto contable hay que situar, y no con menor importancia, el Derecho Mercantil. Y aún hay que añadir, lo que vale para todos los impuestos en un Estado de Derecho, que se trata de aplicar normas jurídicas, lo que exige tener conocimientos básicos, al menos, de su interpretación, alcance y efectividad." Publicación: Impuestos, nº 13. Editorial, julio de 1994.

misma, y ello debido a que el gasto es uno de los componentes o elementos de la base imponible de este Impuesto.

2.1. La determinación de la base imponible.

El presente epígrafe debe iniciarse subrayando *el cambio de orientación habido en la regulación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. La Ley 61/1978, de 27 de diciembre*, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) daba, *en principio*, una definición sintética de la misma (importe de la renta obtenida por el sujeto pasivo en el periodo de imposición, art. 11.1 LIS), para, posteriormente, proceder a una minuciosa descripción de cada uno de sus componentes⁸, recogiendo en consecuencia, junto a la anterior una *definición analítica* de la misma, apoyada en este punto por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) -derogado, junto a la ley anterior, por la Disposición Derogatoria Única de la Ley 43/95, de 27 de diciembre-, que en su *art. 5.1.* la definía como: "la totalidad de sus rendimientos netos, más los incrementos y menos las disminuciones patrimoniales" (Ley y Reglamento que a través de su articulado iban definiendo los distintos conceptos que componían esta definición: ingresos computables, partidas deducibles y no deducibles, incrementos o disminuciones de patrimonio, valoración de ingresos y gastos...).

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 43/1995, de 27 de diciembre (en adelante NLIS), establece en su art. 10.1:

"La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores."

⁸ En la anterior legislación se preveía una regulación completa de los componentes de la base imponible mediante normas jurídico-tributarias. Tras definir la base imponible, art. 11, la Ley dedicaba los preceptos siguientes a determinar cada uno de sus componentes: art. 12 ingresos computables, art. 13 gastos deducibles y aplicaciones concretas del beneficio que sí se consideraban deducibles, art. 14 partidas no deducibles y art. 15 incrementos y disminuciones de patrimonio. Aún cuando establecía que estos ingresos y gastos se computarían por sus valores contables, con las excepciones previstas en la Ley, y siempre que la contabilidad fuera correcta (art. 16.1 Ley 61/78).

Este mismo artículo prevé como *métodos de determinación de la base imponible* el régimen de estimación directa, y, en su defecto, el de estimación indirecta⁹. En el régimen ordinario de estimación directa la base imponible se determina "*corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable...*" Se acepta, en consecuencia, como *presupuesto básico* para fijar la base imponible el resultado contable determinado de acuerdo con las normas mercantiles.

El mismo cambio de orientación normativa se aprecia también claramente en los *conceptos de ingreso fiscal y de gasto fiscal*. En realidad en este punto, el auténtico y sustancial cambio es la desaparición de una definición legal fiscal de ingresos y gastos.

La definición legal de *gasto fiscal deducible* de la anterior regulación del impuesto -gasto necesario para la obtención de ingresos- ha desaparecido. De la redacción del art. 10 LIS se desprende que gasto fiscal será ahora el gasto contable con las correcciones que sobre el mismo establezca, en su caso, la ley fiscal.

Paralelamente a lo anterior, tampoco existe en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades una definición de *ingreso fiscal*, aunque de una interpretación sistemática de dicha Ley se extrae la conclusión de que ingreso fiscal será toda renta obtenida por el sujeto pasivo cualquiera que sea su origen.

Por ello, la inexistencia de definiciones propias en el ámbito fiscal de ingreso computable y de gasto deducible hace imprescindible el recurso a las normas contables para la determinación de los ingresos y de los gastos fiscales, salvo aquellos expresamente previstos en la Ley 43/95. En la legislación fiscal anterior

⁹ La redacción del art. 10 de la Ley 43/95 modifica la regulación anteriormente existente, puesto que en el ya derogado art. 36 del RIS de 1982 se establecían los siguientes métodos de determinación de la base imponible: con carácter general, se aplicaba el *método de estimación directa*, siempre y cuando la contabilidad fuera correcta, sin presentar anomalías sustanciales. Si la contabilidad presentaba alguna anomalía, pero los datos existentes en ella lo permitían, se aplicaba, subsidiariamente, *el régimen de la diferencia de capitales* entre el principio y el final del periodo impositivo. (Este último, aún cuando se calificaba como un método de determinación de la base imponible independiente, en realidad es una variante del método de determinación directa.

Es necesario tener presente que los métodos de determinación de la base imponible de los tributos en general están y deben estar regulados en la LGT, y en la misma no se menciona el sistema de diferencia de capitales fiscales; por otra parte, su propia definición responde a la dada en esta Ley para el método de determinación directa). En caso de no poderse aplicar ninguno de los métodos anteriores para la determinación de la base imponible de este Impuesto se recurría al *régimen de estimación indirecta de bases imponibles*.

era innecesario acudir a los conceptos contables de ingreso y de gasto, al existir un concepto propio de ingreso y de gasto fiscal.

Sin embargo, la reforma no es tan amplia como pudiera desprenderse de la redacción del texto legal examinado o de estos breves apuntes. Se trata de un cambio de filosofía y de técnica legislativa o de forma del legislador, más que de una modificación de carácter sustantivo.

Es cierto que el modelo normativo de base imponible de la anterior regulación difería mucho del beneficio contable, puesto que la legislación fiscal pretendía establecer un concepto propio independiente del resultado contable. También es verdad que existían más diferencias entre el resultado contable y la base imponible en la anterior regulación, sin embargo, la práctica de la liquidación por este impuesto era partir del resultado contable, aceptándolo como válido, y corrigiéndolo "extracontablemente" con los ajustes correspondientes.

Por tanto, con la nueva formulación legal del concepto de base imponible, a través de una definición sintética¹⁰, simplemente se eleva a norma jurídica con rango de ley la realidad existente en este impuesto y derivada de la propia naturaleza del hecho imponible del mismo, esto es, la renta obtenida por las sociedades, y siendo la forma correcta de evaluarla utilizar el resultado contable debidamente calculado y, si procede, corregido por la norma fiscal.

Ahora bien, la deseada aproximación entre el resultado contable y la determinación de la base imponible no obsta a que las excepciones que va a establecer la LIS sigan siendo numerosas e importantes, porque no se debe olvidar que ambas legislaciones persiguen finalidades diversas, tutelando distintos intereses.

La Contabilidad tiene como objetivo principal facilitar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa, mientras que *la legislación fiscal*, y en concreto la reguladora del Impuesto sobre Sociedades en

¹⁰ La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades al regular la base imponible en el régimen general del Impuesto recoge únicamente una definición sintética de la misma, a diferencia de la regulación anterior en la que, junto a una definición sintética, se establecía una minuciosa descripción de cada uno de los componentes de la base imponible (definición analítica). Sí se prevé una definición analítica de la base imponible para las entidades parcialmente exentas (dentro de los regímenes especiales del impuesto), art. 135 de la LIS, en tanto que son entidades no sujetas a la contabilidad mercantil empresarial; y en los supuestos de obligación real de contribuir, arts. 44 y ss.

esencia¹¹, pretende gravar la capacidad económica del sujeto pasivo, de acuerdo con determinados objetivos -principalmente recaudatorios en el caso del impuesto analizado- acordes con una determinada política económica y tributaria vigente en un momento dado. En el Impuesto que nos ocupa existen importantes condicionamientos de política legislativa y económica, especialmente en cuanto a los regímenes especiales se refiere.

De igual modo los *intereses que se pretenden proteger* por ambas legislaciones son diversos: los de los socios, trabajadores, acreedores y terceros en general -dentro de los cuales destaca especialmente la Hacienda Pública- primando unos u otros según la legislación ante la que nos hallemos. Mientras que en la Contabilidad destaca la protección de los intereses de socios, en el caso de la fiscalidad prima la protección de los derechos de la Hacienda Pública.

En este intento de protección de los diferentes objetivos en juego nuestra legislación ha determinado que existan diferencias entre el *resultado contable*, el que figura en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de las empresas, y el *resultado fiscal*, el que se utiliza para determinar la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades; diferencias establecidas esencialmente para evitar el fraude en la aplicación de este impuesto.

2.2.El resultado contable.

No sólo existen diferencias entre Contabilidad y Fiscalidad, resultado contable y resultado fiscal, sino que el propio valor contable del resultado es una *magnitud relativa* como consecuencia de las *dificultades de valoración* de las corrientes de ingresos y de gastos, y los ajustes que deben realizarse para periodificar el resultado. La necesidad de imputar estas corrientes de ingresos y gastos a cada ejercicio económico plantea un problema de *periodificación* que no existiría si el resultado se calculase una sola vez, sólo cuando realmente se ha producido y puede valorarse correctamente, esto es al final de la vida económica de

¹¹ Se dice que "en esencia persigue un objetivo recaudatorio" porque, como es sabido, el Derecho Tributario puede perseguir distintos objetivos (como así sucede habitualmente) y no sólo el puramente recaudatorio. En este punto cabe recordar el art. 4 de la LGT cuando establece que "los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mayor distribución de la renta nacional. "

la empresa. Son fundamentalmente razones legales (mercantiles, verbigracia la fijación de la participación de los socios en beneficios, fiscales como la participación de la Hacienda Pública en este beneficio empresarial), y prácticas (el conocimiento de la marcha de la empresa por parte del empresario, de los directivos, y del cuerpo social en general) las que determinan la necesidad de periodificar dichas corrientes, siendo así que los distintos criterios de valoración y periodificación existentes pueden determinar estados de Pérdidas y Ganancias distintos.

El propio PGC establece en numerosas ocasiones *la opción de alternativas de contabilización diversas y, por otra parte, existen también silencios normativos*, como pueda ser la contabilización de las opciones de compra de futuros, *y dudas heurísticas razonables*, dentro de la propia regulación del inmovilizado inmaterial, títulos valores, diferencias de cambio en moneda extranjera, etc. En todos estos casos es necesario que el técnico contable interprete las normas existentes de forma que se adapten a los principios contables. En consecuencia, se puede afirmar que, si bien estos datos contables se basan en la vida económica de la empresa, responden también en parte a decisiones, opiniones y políticas de actuación del empresario tomadas dentro de su función de planificación. Estas diferencias interpretativas en función de los distintos intereses en conflicto (los del empresario, los de los socios en cuanto el beneficio empresarial dará lugar a los dividendos, o los de la propia Hacienda Pública) en la determinación del resultado se analizarán especialmente en materia de los concretos gastos, deducibles o no, regulados en la Ley 43/95.

Por tanto, se debe afirmar la relatividad del beneficio empresarial, debida tanto a la relatividad de los ingresos como sobre todo de los gastos.

1- La relatividad de los ingresos se manifiesta especialmente en:

- Las operaciones en moneda extranjera a largo plazo, en función de las variaciones del valor de la moneda,
- La calificación de determinadas operaciones, en particular las financieras.
- En la valoración y periodificación de las ventas a plazos (...).

2- Pero es la relatividad de los gastos¹² la que influye más en la susodicha relatividad del beneficio empresarial; a modo de ejemplo, se pueden mencionar los siguientes gastos:

¹² Dado que los conceptos de gastos y costes se utilizan frecuentemente al analizar la materia objeto de este estudio, es esencial dejar sentado en este punto *la distinción entre ambos conceptos*. Al respecto me parece muy ilustrativa la distinción que efectuaba el prof. BALLESTERO: "Para producir hay que destruir...El valor de los factores de producción que se destruyen para producir algo es el coste de producir ese algo"(pág. 175); sin llegar a entender la destrucción exclusivamente en su sentido físico. Así la inmovilización de un bien es destrucción, en tanto que no se puede utilizar para ningún otro fin.

Una vez establecida la definición de coste el autor procede a la distinción entre coste y gasto a través de un ilustrativo ejemplo, pág. 176: "Cuando un fabricante de automóviles compra chapa, incurre en un gasto, pero no en un coste, ya que la chapa no se ha destruido ni se ha inmovilizado en un coche por el hecho de haber sido adquirida por el fabricante. La chapa ha cambiado de manos, eso es todo.

Mientras no se inutilice para otro fin colocándola en los automóviles, no se habrá producido un coste en la fabricación de automóviles, sino simplemente un gasto en la Contabilidad de la empresa."

BALLESTERO, Enrique. "Principios de economía de la empresa." Alianza Universidad. Alianza Editorial. Madrid, 1971.

Diferentes autores se han planteado si las correcciones de valor, sobre todo las amortizaciones, constituyen verdaderamente un gasto o no. En favor de tal consideración se han pronunciado, entre otros, AMORÓS RICA, COLMENAR VALDÉS, incluso el propio TEAC en Resolución de 21 de noviembre de 1989. GARCÍA NOVOA, por el contrario, señala que las amortizaciones no son propiamente un gasto, aunque la ley lo equipara en su tratamiento fiscal a éstos.

GARCÍA NOVOA, C. "Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Tratamiento jurídico tributario". Marcial Pons. Madrid 1994.

Las interesantes construcciones y polémica doctrinal surgidas en la interpretación del concepto de *necesidad del gasto* pierde en parte relevancia con la publicación de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, a pesar de que existe en esta Ley una cláusula de salvaguardia, elaborada en parecidos términos, para la consideración de algunos donativos o liberalidades deducibles, los cuales se consideran gastos deducibles cuando *se hallen correlacionados con los ingresos*. (art. 14.1.e) NLIS).

No se entrará en la polémica de si son o no gastos, o si en realidad es más correcto calificarlas como partidas deducibles; tampoco en si estos gastos pueden englobarse en la definición del hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades, entendiéndose que la renta que constituye el hecho imponible es la renta neta. Si bien esta distinción ha perdido actualmente su razón de ser en la nueva Ley del Impuesto, tampoco era relevante, a mi entender, en la anterior regulación. Si se parte de la consideración del gasto tal como era entendido en la anterior regulación del Impuesto sobre Sociedades, como un concepto jurídico indeterminado, "jurídico" (y por tanto no tenía porque coincidir con el concepto económico de gasto), el legislador era libre de incluir dentro de éste, como así lo hizo, aquellos conceptos que consideraba precisos. En consecuencia, para la determinación de los concretos gastos deducibles se debía estar al fin último de la norma: gravar la capacidad económica de la sociedad sujeto pasivo.

Estas depreciaciones deben ser deducibles en tanto lo son en bienes necesarios para la obtención de ingresos gravados por este impuesto y, aún hoy, a pesar de que este concepto de necesidad no se recoja textualmente en la actual regulación, resulta, a mi entender, plenamente aplicable, tal y como se examinará posteriormente. Así ALBIÑANA señalaba, refiriéndose a las amortizaciones, que son deducibles en tanto que "coste de obtención de los ingresos". En igual sentido se pronuncia GÉNOVA GALVÁN. (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. "Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes." Revista de Derecho Mercantil, 1949. GÉNOVA GALVÁN "La amortización depreciable en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades." Civitas, REDF, nº 39, 1983, p. 423.)

Respecto a la interpretación del concepto de gasto necesario por parte de la doctrina pueden verse principalmente: GARCÍA-OVIES SARANDASES, I. "Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades". NAVAS VÁZQUEZ, R. "Tratamiento fiscal de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades" Curso de Verano de la Universidad Internacional Menéndez Pelayo (UIMP) "Fundaciones y Mecenazgo. Barcelona, 20 junio 1995. (MAGRANER MORENO, F.J. "La elaboración por la jurisprudencia del

- El cálculo del consumo de primeras materias.
- Las amortizaciones.
- Las provisiones (...).

Sin embargo, aún con las dificultades de cálculo expuestas será necesario determinar anualmente el resultado empresarial contable, esencialmente por razones de política tributaria, aunque también en atención a los intereses de los socios o accionistas. Ahora bien, la determinación del resultado debe hacerse sin olvidar la voluntad de permanencia que suele guiar la gestión empresarial, es decir, el que ésta pretende desarrollar su actividad económica durante un cierto tiempo, en consecuencia, será necesaria la adopción de una serie de medidas tendentes a evitar la descapitalización o empobrecimiento de la empresa. Entre estas medidas figura la constitución de las reservas, cualquiera que sea su clase, pero también se consigue este propósito a través de las amortizaciones, provisiones y previsiones.

Sanz Gadea¹³ establece las siguientes razones por las cuales la base imponible no tiene porque coincidir necesariamente con el resultado contable:

1. La supramencionada diversidad de objetivos perseguidos por las normas contables y las normas fiscales.
2. Prevalencia del principio de prudencia valorativa en la determinación del resultado contable, principio éste, que fuera del marco de los intereses que protege -ya señalados anteriormente al hablar de la contabilidad- presenta aspectos muy discutibles, englobados en el análisis del principio de prudencia valorativa.
3. Flexibilidad de las normas contables.
4. Existencia de objetivos de política fiscal que predeterminan determinada imposición societaria.
5. La perturbación que puede suponer la fiscalidad para el progreso de la contabilidad. Los principios contables se forman en el seno de organizaciones técnicas y

concepto de gasto necesario en el Impuesto sobre Sociedades", Civitas, REDF, nº 71, 1991, p 415 y ss.)

¹³ SANZ GADEA, E. "Normas fiscales versus normas contables" Rev. *Partida Doble*, nº 6, noviembre 1990, págs. 4 y ss. (Op. cit. pág. 5).

profesionales vinculados por diversas razones a las empresas, cuya labor no debe verse condicionada por factores de naturaleza fiscal.

2.3. Autonomía y cooperación.

Las dificultades de la regulación positiva del Impuesto sobre Sociedades surgen por tanto a la hora de definir la renta fiscal gravable en el plano normativo de modo que efectivamente se grave la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo, evitando al mismo tiempo posibles técnicas de evasión o elusión del impuesto, y sin que ello reste autonomía al Derecho Tributario. Es ésta la cuestión principal que se analiza en el presente epígrafe.

Se debe partir del hecho de la existencia de dos disciplinas autónomas: Contabilidad y Derecho Tributario; ello no obsta para que existan unas relaciones de cooperación entre ambas, sin llegar al extremo de que una de ellas interfiera o distorsione la otra.

El art. 9 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) establece la *autonomía* del Derecho Financiero¹⁴, señalando el carácter supletorio respecto al mismo de las normas de Derecho Administrativo y del Derecho Común,) arts. 9.2 LGT y 1.2 Ley General Presupuestaria, en adelante LGP).

El Derecho Contable predicaba también su propia autonomía sobre el Derecho fiscal y, en concreto, de la regulación del Impuesto sobre Sociedades, en la Disposición Final Séptima del R. D. 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad:

"Los sujetos pasivos de los diferentes tributos y, en particular, los del Impuesto sobre Sociedades, contabilizarán sus operaciones de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad, en cuanto estuvieran comprendidos en el Capítulo 2º. En consecuencia, *quedan derogadas las disposiciones sobre registro contable contenidas en las normas fiscales y, en particular, las del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, aprobado por el Real Decreto

¹⁴ El art. 9. 2. de la LGT establece: "Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos de Derecho común."
El art. 4.3 del Cc. ya establecía que: "Las disposiciones de este Código se aplicarán como supletorias en las materias recogidas por otras Leyes."

2631/1982, de 15 de octubre, que resulten incompatibles con lo establecido en el Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de la obligación de cumplimentar los registros fiscales especiales establecidos en las normas citadas."

(Disposición que ha sido derogada por la Disposición Derogatoria Única apartado 24 de la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y cuya razón de ser se hallaba en la minuciosa regulación que hacía el anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de cuestiones esencialmente contables).

Se debe, pues, partir de tres premisas básicas:

1ª. Las normas mercantiles contables son de obligatoria aplicación en la gestión empresarial para la determinación del resultado contable.

2ª. Las normas fiscales son de obligatoria aplicación en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de que la normativa fiscal se remita al resultado contable para determinar dicha base imponible.

3ª. Las correcciones establecidas por las normas fiscales, lo son únicamente a efectos de determinar la base imponible, sin que en ningún caso supongan intervenir en la contabilidad exigiendo ajustes en la misma.

Esta *cooperación* entre Contabilidad y Fiscalidad para conseguir sus respectivos objetivos ha sido ahora asumida por la nueva Ley 43/95, cuyo art. 10.3, recurre al resultado contable determinado de acuerdo con las normas mercantiles, sin interferir en la contabilidad, y sigue la línea definida por las fundadas críticas doctrinales vertidas sobre el anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que interfería abiertamente en la contabilidad empresarial.¹⁵

Ya se ha anticipado que el legislador fiscal al regular la base imponible del Impuesto sobre sociedades, y los ingresos y gastos, ha establecido una remisión en bloque a la contabilidad, salvo las correcciones que de forma expresa se establezcan. De este modo resulta esencial conocer cuales son las características y

¹⁵ Esta remisión al resultado contable ha sido duramente criticada por algunos autores, tal como se analizará oportunamente. Pueden verse: FERREIRO LAPATZA, J.J. "Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades." Quincena Fiscal. Aranzadi, nº 5, marzo de 1996. PONT MESTRES, M. "Acerca de la facultad de la administración para determinar el resultado contable a tenor del art. 148 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades". Gaceta Fiscal, nº 147, oct. 1996, 63-71.

principios en que se inspira la regulación contable para poder determinar la adecuación de esta remisión a las normas contables por el legislador fiscal.

3. La Contabilidad.

La Contabilidad representa la situación inicial del patrimonio de la empresa y las variaciones que el mismo haya experimentado a lo largo del ejercicio económico, procediendo al final del periodo a ordenar la información, para establecer seguidamente una serie de hipótesis sobre la base de las cuales determinar el beneficio o la pérdida obtenida en el ejercicio objeto de estudio, para acabar reflejando el valor del patrimonio al acabar el ejercicio. La Contabilidad es pues, un sistema que facilita información objetiva y neutra para que basándose en la misma se pueda decidir y actuar.

¿A quién se destina la información contable? A la dirección de la empresa y a terceras personas. Entre estos se hallan el accionista, los potenciales inversores, los trabajadores de la empresa, compradores, vendedores, las asociaciones de consumidores, los poderes públicos, analistas, bolsas de valores, etc.

De todo lo anteriormente expuesto se desprende que los grandes objetivos de la Contabilidad General son fundamentalmente dos:

- Dejar constancia de las operaciones económicas realizadas, para lo cual procede a su registro contable.
- En segundo lugar, y más importante, aportar información útil para interpretar lo ocurrido en la empresa y tomar decisiones acerca de la actuación en el futuro, para lo cual presenta dicha información en los documentos adecuados, los estados contables.

Toda esta información suministrada por la contabilidad se refleja en las cuentas anuales. Las cuentas anuales deben ofrecer la imagen fiel de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Pero, ¿qué se entiende por imagen fiel del patrimonio?

El concepto de *imagen fiel* del patrimonio es una traducción de la expresión británica "true and fair view", introducida en nuestro país por la IV Directiva de la CEE.

La expresión "true and fair view", con origen en el derecho anglosajón, se remonta a 1844 (fecha de promulgación de la "Joint Stock Companies Act"). Este principio fue posteriormente introducido por el Reino Unido en las directivas comunitarias, y, por tanto, su consecución es obligatoria para todos los países miembros de la Comunidad.

El concepto de imagen fiel aunque recogido en la legislación mercantil de nuestro país (Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas, Plan General de Contabilidad...) no ha sido claramente definido. La noción de imagen fiel del patrimonio ha despertado múltiples controversias doctrinales por su ambigüedad.

En el PGC se establece que la imagen fiel, si bien no es un concepto cerrado y delimitado, trata de transmitir la doble noción de imparcialidad y de objetividad que se debe seguir en la elaboración de las cuentas anuales. Dicha noción puede interpretarse en el sentido de que las cuentas anuales han sido elaboradas de acuerdo con los principios contables, conforme a cifras exactas, sin ninguna intencionalidad de sesgo, distorsión, manipulación u ocultación de los hechos significativos de la marcha de la empresa.

Por su parte, RIVERO define la imagen fiel del patrimonio como información fiable y útil porque es objetiva.¹⁶

En consecuencia, se nos plantea la siguiente cuestión básica: ¿cuándo se consigue la imagen fiel del patrimonio en las cuentas anuales?

Cuando se aplican correctamente los principios contables; por ello, llegados a este punto se hace indispensable el análisis de los principios contables.

3.1. El concepto de imagen fiel.

En efecto, en el art. 38 del Cco y en el Plan General de Contabilidad de 1990, se cita por primera vez, expresa y claramente, el concepto de imagen fiel como punto de referencia esencial de los principios contables, como fin de los mismos, y como consecuencia de su correcta aplicación.

Se ha situado el origen de dicho concepto en el término anglosajón "true and fair view", que de acuerdo con la Ley de Sociedades británica debe presidir toda la

¹⁶ RIVERO ROMERO, J. "Contabilidad financiera". Editorial Trivium, S.A. Madrid. Octubre de 1991. Y "Supuestos de Contabilidad Financiera", misma edición.

actividad relacionada con la preparación de los estados financieros de las empresas del Reino Unido. Los gestores de la sociedad deben informar con veracidad sobre la situación financiera y patrimonial de la empresa y sobre los resultados de su gestión. Es más, la representación de las actividades económicas de la empresa a través del sistema de información contable tiene que estar regida por criterios de objetividad y ecuanimidad.

En este sentido, RIVERO TORRE¹⁷ señala que el concepto de imagen fiel no es, por tanto, algo cerrado ni definitivo. Pueden, según el mismo autor, seleccionarse hasta cuatro interpretaciones como las más representativas de la noción "imagen fiel":

- ⇒ Imagen fiel como sinónimo de exactitud, objetividad y veracidad. Se entiende que si la información contable refleja todo lo esencial, sin errores, y lo expresa claramente, se está cumpliendo el requisito de la imagen fiel.
- ⇒ Imagen fiel como cumplimiento de la regulación legal de los principios contables. Se puede decir que es la acepción histórica más usual entre los profesionales de la contabilidad, y sobre todo, de la auditoría.
- ⇒ Imagen fiel como preeminencia del fondo sobre la forma. Los profesionales que consideran esta acepción de la imagen fiel están señalando la primacía de la interpretación, medida y representación de los hechos puramente económicos y financieros, frente a la vertiente fiscal y jurídica de los mismos. En este sentido la Norma Internacional número 1 de la IASC (1975), dedicada a la información sobre prácticas contables indica:

"Las transacciones y demás sucesos han de ser contabilizados y presentados de acuerdo con su significado financiero esencial, y no solamente en consideración a su forma legal."
- ⇒ Imagen fiel como sinónimo de información útil. A este respecto hay que indicar que la aplicación del principio de imagen fiel en la concepción de la información contable o financiera tiene como fin último que ésta sea útil para los distintos agentes y usuarios de la misma.

¹⁷ RIVERO TORRE, P. "El concepto de imagen fiel y el Plan General Contable", dentro de la publicación colectiva "Comentarios sobre el Nuevo Plan General Contable", Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC, Madrid 1993. Págs. 157 y ss.

3.1.1. El concepto de imagen fiel en la normativa comunitaria.

El concepto de imagen fiel se interpreta en las distintas legislaciones europeas en función de los criterios definidos en la IV Directiva de Derecho de Sociedades de la CEE, que regula las cuentas anuales de ciertas formas de Sociedades.

El art. 2.3 de la misma establece que el objetivo de las cuentas anuales viene a ser ofrecer la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Declara asimismo este artículo 2.3 de la Directiva la preeminencia de dicho objetivo sobre cualquier clase de norma o precepto contenido en la directiva, al establecer:

"Cuando la aplicación de la presente directiva no sea suficiente para dar la imagen fiel, se suministrarán informaciones complementarias." (Art. 2.4).

"Si en casos excepcionales, la aplicación de una disposición de la presente directiva se manifiesta incompatible con la obligación prevista en el párrafo 3, se considerará que tal disposición no es aplicable, a fin de que se dé la imagen fiel en el sentido del citado párrafo. Todo ello se mencionará, explicando su motivación, en el anexo, e indicando también su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados ." (art. 2.5).

La necesaria adecuación a esta norma comunitaria ha forzado a los países europeos cuyo Derecho Mercantil surge de tradiciones jurídicas distintas de la anglosajona a reformas legislativas en la línea impuesta por la IV directiva comunitaria.

La AECA¹⁸ establece como macro-principio que debe presidir la Contabilidad el principio de la imagen fiel, sin duda bajo la influencia de las disposiciones comunitarias. El corolario de la imagen fiel es formulado por la AECA en los siguientes términos: "la interpretación del marco económico en el que operan las empresas, junto con las características y requisitos enunciados para la información contable, han de desembocar en la imagen fiel de la actividad económica

¹⁸ ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, AECA, "Principios y Normas de Contabilidad en España", Madrid, 1980.

empresarial." Los otros principios contables emitidos por la AECA tienen como único objetivo el alcanzar dicha imagen fiel.

Tua Pereda¹⁹ considera, y ciertamente es así, que esta declaración de la directiva eludía pronunciarse abiertamente acerca de la prevalencia del espíritu de la norma sobre su letra. El total reconocimiento del mencionado principio anglosajón hubiera supuesto reconocer esta preeminencia del fondo o espíritu sobre la forma.

3.1.2. El concepto de imagen fiel en nuestra legislación mercantil.

En la *legislación española* el principio de la imagen fiel se recoge en el art. 34, apartado segundo, tercero y cuarto del Cco, en los mismos términos²⁰ en los que lo hacía la IV Directiva comunitaria.

De igual modo, en la Ley de Sociedades Anónimas²¹ se encuentra recogido dicho principio, en idénticos términos, al referirse en su art. 172 a la forma en que deben ser redactadas las cuentas anuales.

Por su parte, el *concepto de imagen fiel en el PGC* es definido como "el corolario de aplicar sistemática y regularmente los principios contables." Ahora bien, el mismo PGC subraya la necesidad de aportar informaciones complementarias, en su caso, y la eliminación de las normas incompatibles con la imagen fiel. Se apunta, asimismo, que en el caso de conflicto entre los principios contables obligatorios deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la

¹⁹TUA PEREDA, J., "Principios y Normas de Contabilidad", Instituto de Planificación Contable del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983.

²⁰ Art. 34 del CCo. según la redacción dada por la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la CEE en materia de Sociedades, establece:

2. " las cuentas anuales deberán redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.
3. Cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, se suministrarán las informaciones complementarias precisas para mostrar ese resultado.
4. En casos excepcionales, la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable. En estos casos, en la Memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa."

²¹ La Ley de Sociedades Anónimas fue aprobada por el R.D. Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

imagen fiel, en un sentido similar al que lo hacía la IV Directiva comunitaria ya analizada.

De acuerdo pues con el PGC el objetivo esencial de cualquier profesional de la contabilidad es obtener la imagen fiel de los estados financieros de la sociedad que se examina.

En todo caso, el reflejo básico de este principio en nuestra legislación es la exigencia de certeza, fidelidad y objetividad en los estados financieros de la sociedad; por ello, cualquiera que sea la posición que adopte el intérprete de la norma, o cualquiera que sea la formación desde la cual se examinen los principios contables vigentes en nuestra regulación, no puede dejar de subrayarse el carácter positivo de esta reforma mercantil contable.

3.2. Los principios contables y el Plan General de Contabilidad.

A la Contabilidad se le ha asignado el objetivo básico de proporcionar la imagen fiel del patrimonio de la empresa; lo cual se consigue mediante la aplicación correcta de los principios contables. El Plan General de Contabilidad, aprobado por R.D. 1643/1990, de 20 de diciembre, de conformidad con lo establecido en el Código de Comercio y en la Ley de Sociedades Anónimas, se refiere a los principios contables en la forma siguiente²²:

"La aplicación de los principios contables, incluidos en los apartados siguientes, deberá conducir a que las cuentas anuales formuladas con claridad expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Cuando la aplicación de los principios contables establecidos en esta norma no sean suficientes para que las cuentas anuales expresen la imagen fiel mencionada, deberá suministrarse una memoria de las explicaciones necesarias sobre los principios contables aplicados. En aquellos casos excepcionales en los que la aplicación de un principio contable o cualquier otra norma contable sea incompatible con la imagen fiel que deben dar las cuentas anuales se

²² Destaca como un avance del Nuevo Plan General Contable de 1990, la mención expresa de un listado de principios generalmente aceptados, dado que el anterior PGC de 1973 no contenía un listado expreso y preciso, tan sólo algunos de estos principios de forma dispersa. Decreto 530/1973, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, (BOE de 2 y 3 de abril del mismo año).

considerará improcedente dicha aplicación, todo lo cual se mencionará en la memoria, explicando su motivación e indicando su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa."

Martínez Churriaque²³ señala que hay que destacar dos brillantes aportaciones del PGC respecto a estos principios:

"1. De naturaleza pedagógica. El Plan presenta formalmente separados los principios contables, Primera Parte, y las normas de valoración, Quinta Parte. Son por lo tanto conceptualmente diferentes. Los principios regulan todo el proceso de elaboración y presentación de las cuentas anuales, y las normas son desarrollos de los principios aplicables sólo a una de las fases de aquel: la medición y asignación de valor.

2. La supresión de debates estériles. La imagen fiel no puede interpretarse como una figura ajena a los Principios Contables Generalmente Aceptados, (PCGA). La imagen fiel es la consecuencia de un método de obtención de información financiera basada en la aplicación correcta de los principios contables generalmente aceptados."

De todo lo anteriormente expuesto debe concluirse que los "*principios de contabilidad generalmente aceptados*" son aquellas normas emitidas por instituciones con autoridad reconocida al respecto y derivadas de la práctica profesional. Es, de acuerdo con su origen, una regla extraída de la propia práctica, avalada por la habitualidad, y respaldada por un organismo armonizador, que la hace de obligatorio cumplimiento, una vez alcanzado un amplio ámbito de difusión. Sería un conjunto de convenciones profesionales. No tienen, en consecuencia, valor normativo, sino doctrinal, es una ciencia. El concepto que se establezca es esencial para definir el propio concepto de gasto, y la importancia que ello representa a la hora de determinar la base imponible, puesto que la regulación del Impuesto sobre sociedades se remita a la contabilidad a tales efectos.

De la definición de los principios contables anteriormente expuesta se desprende claramente que el origen de estos principios hay que buscarlo al margen de la Ley; de modo que sólo en el momento en que una norma los reconozca en su

²³ MARTÍNEZ CHURRIAQUE, José Ignacio, "Principio del Registro y reconocimiento de los hechos económicos en los Estados financieros", en de la obra "Comentarios sobre el Nuevo Plan General de Contabilidad", ICAC (Ob. ya cit.), pág. 191.

texto resultarán principios jurídicos exigibles. Posteriormente, se analizará la naturaleza jurídica de estos principios y su consiguiente plasmación legal. Es especialmente interesante el examen del rango legal de las normas que los han reconocido puesto que directa o indirectamente van a incidir en la determinación de la base imponible de nuestro Impuesto sobre Sociedades.

En concreto, el profesor Tua Pereda²⁴, en su extensa obra sobre principios y normas de contabilidad, realiza un detallado estudio de las opiniones de autores y asociaciones profesionales norteamericanas sobre estos principios; fijando su origen en la crisis de 1929, momento en que se planteó la necesidad de formular declaraciones de principios en aras a la racionalización de la materia y la práctica contable.

Centrándonos ya en nuestra legislación, el vigente PGC, a diferencia de su antecesor de 1973, recoge un listado de principios de obligatorio cumplimiento, de acuerdo con los principios generalmente aceptados, estableciendo:

La Contabilidad de la empresa se desarrollará aplicando *obligatoriamente* los principios contables que a continuación se indican:

- Principio de prudencia. Únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio, o en el anterior, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas. A estos efectos se distinguen las reversibles o potenciales, que dan lugar a las provisiones; de las pérdidas definitivas o irreversibles, que dan lugar a las amortizaciones. Este principio es esencial en la Contabilidad empresarial, creando gran parte de las diferencias existentes entre contabilidad y fiscalidad en conceptos tan importantes como las amortizaciones o las dotaciones a provisiones.
- Principio de empresa en funcionamiento. Se considerará que la empresa tiene prácticamente una duración ilimitada. En consecuencia, la aplicación de los principios contables no debe ir encaminada a determinar el valor resultante del patrimonio en caso de liquidación.
- Principio de registro. Los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen.

²⁴ TUA PEREDA, ob. ya cit.

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

En principio el precio de adquisición debe respetarse siempre, salvo cuando por disposición legal se autoricen rectificaciones al mismo; en cuyo caso deberá facilitarse cumplida información en la memoria.

- Principio del devengo. La imputación de ingresos y gastos debe hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

- Principio de correlación de ingresos y gastos. El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho periodo menos los gastos necesarios para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados directamente con la actividad de la empresa.

- Principio de no compensación. En ningún caso podrán compensarse las partidas del activo ni del pasivo del Balance ni los gastos e ingresos que integran la Cuenta de pérdidas y ganancias. Es decir, se valorarán separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas de activo y pasivo.

- Principio de uniformidad. Adoptado un criterio en la aplicación de los principios contables dentro de, en su caso, las alternativas que los mismos permitan, el mismo deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características, en tanto que no se alteren los presupuestos que motivaron la elección de dicho criterio.

De producirse una alteración de las circunstancias podrá, modificarse el criterio adoptado en su día, pero en tal caso la variación de las circunstancias se hará constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

- Principio de importancia relativa. Podrá admitirse la no aplicación estricta de alguno de los principios contables siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel.

En caso de conflicto entre estos principios contables obligatorios examinados deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo precedente, el principio de prudencia valorativa tendrá carácter preferente sobre los demás principios.

Sanz Gadea²⁵ señala, con indudable acierto, que el principio de prudencia valorativa está plenamente justificado desde la perspectiva de los intereses tutelados por las normas mercantiles. El principio de responsabilidad limitada, propia de las sociedades de capital, determina que los acreedores no tengan, en principio, otra garantía que el patrimonio social, por lo que es de todo punto lógico que se trate de asegurar la plena e indubitada efectividad del beneficio repartible, pues en cualquier otro caso podría ser objeto de distribución real el neto patrimonial constituido bajo la apariencia de un dividendo que por proceder de un beneficio dudoso no es tal. Pero este principio esencial en la Contabilidad no puede, sin embargo, aceptarse indiscriminadamente a efectos fiscales, puesto que su admisión supondría la posibilidad de reducir el beneficio gravable arbitrariamente, atendiendo al criterio del técnico contable, intereses del empresario..., con el consiguiente efecto de diferir el impuesto en el tiempo, al recogerse las pérdidas eventuales y, en cambio, los beneficios únicamente se reconocen en tanto que realizados.

En efecto, estos principios y reglas contables tienen, entre otras, la función de determinación de un resultado contable correcto, y siendo éste antecedente del beneficio fiscal o base imponible no cabe duda de la importancia que van a tener estos principios en el Impuesto sobre Sociedades. Estas normas contables, con rango reglamentario, serán de aplicación en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pero lógicamente subordinadas a lo que establezca la norma fiscal. La filosofía subyacente a este planteamiento supone que en los casos en los que la norma fiscal no establezca ninguna previsión respecto a una determinada materia o partida, y tampoco lo haga una norma contable, resultarán directamente aplicables los principios contables para determinar un ingreso o un gasto. Sin embargo, algunos principios pueden

²⁵ SANZ GADEA, Eduardo. "Impuesto sobre Sociedades. (Comentarios y casos prácticos)." Vol. I. Centro de Estudios Financieros. Madrid, 1991.

entenderse recogidos en la propia naturaleza y estructura de nuestro impuesto de sociedades y, por lo tanto, perfectamente predicables con carácter inmediato en nuestra regulación societaria.

4. Principios contables recogidos en nuestra legislación del Impuesto sobre Sociedades.

El anterior R.I.S. había recogido a lo largo de su texto los siguientes principios contables²⁶:

- devengo (art. 37.6 RIS)
- continuidad (art.37.6 RIS)
- gestión continuada (art. 37 c) RIS)
- precio de adquisición (art. 40 RIS)
- prudencia valorativa (art. 50 RIS)
- claridad (art. 37.5 RIS)
- no compensación (art. 83.2 RIS)
- veracidad (art.37.3 RIS).

4.1.Principio del devengo.

Los gastos e ingresos fluyen con continuidad durante toda la vida de la empresa hasta el momento de la liquidación de la misma, momento en el que se concreta el valor del patrimonio resultante. Sin embargo, las normas jurídicas van a sesgar y fijar este periodo temporal en el tiempo, determinándose resultados

²⁶ El art. 38 del Cco., en su nueva redacción llevada a cabo por la Ley de 25 de julio de 1989, recoge un listado de principios contables, a diferencia del antiguo art. 38, que simplemente establecía que la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas de las cuentas anuales debía efectuarse de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Estos principios son:

- a- empresa en funcionamiento,
- b- uniformidad,
- c- prudencia,
- d- correlación,
- e- no compensación de partidas,
- f- precio de adquisición.

parciales de la misma, creando lo que se conoce como ejercicio económico o, en el caso de la norma fiscal, periodo impositivo.

A esos efectos la técnica contable ha arbitrado dos criterios, el de devengo y el de caja.

La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades es la renta obtenida por el sujeto pasivo en el periodo de imposición, art. 10 LIS. Para determinar la cuantía de esta renta correspondiente al periodo impositivo las normas fiscales establecen el principio del devengo con carácter prioritario, y subsidiariamente, para casos excepcionales en los que el sujeto pasivo deba utilizar otro criterio de imputación temporal de ingresos y gastos, con el fin de alcanzar la imagen fiel, la Administración tributaria podrá autorizar su utilización; art. 19.2 LIS²⁷. La Ley fiscal, sin embargo, no menciona cuáles pueden ser estos criterios distintos, en consecuencia, podría perfectamente admitirse el criterio de caja previa aprobación administrativa.

El procedimiento a seguir para la aprobación de los efectos fiscales de criterios contables de imputación temporal distintos de los del devengo se ha regulado en el art. 29 y en la D.T. 7ª RIS.

El art. 29 RIS establece los requisitos que deben recogerse en la solicitud de aprobación de criterios distintos al de devengo, encaminados todos ellos básicamente a justificar que la aplicación de estos criterios alternativos es requerido contablemente para la consecución del principio esencial, ya examinado, de la imagen fiel. Se establece un plazo máximo de presentación de los seis meses anteriores a la conclusión del primer periodo impositivo respecto del cual se pretenda que surta efectos fiscales. El plazo de resolución por parte de la

²⁷ El art. 19 de la LIS tras establecer que los ingresos y gastos se imputarán al periodo de su devengo, de acuerdo con la corriente real de bienes y servicios, es decir, con independencia de cuando se produzca la corriente monetaria o financiera de cobros y pagos (criterio de caja), admite excepcionalmente que puedan aplicarse otros métodos contables de imputación contable con efectos fiscales; art. 19.2 LIS.

En concreto, establece el art. 19.2 LIS:

"La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados... estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine."

Este procedimiento de aprobación fiscal de criterios de imputación temporal de ingresos y gastos distintos del de devengo ha sido regulado por el art. 29 del RIS.

Administración es de 3 meses a partir de su presentación, entendiéndose el silencio en sentido positivo.²⁸

Es decir, los ingresos o gastos se imputarán al periodo en el cual se devengan o producen ("momento de devengo de las rentas", art. 59 LIS), con independencia del momento de cobro o pago.

El art. 47.2 a), sin embargo, establece a efectos de la obligación real de contribuir que, tratándose de rendimientos, se entenderán devengadas las rentas cuando resulten exigibles o en la fecha de cobro si fuera anterior. Es decir, el criterio de caja es prevalente si el cobro es anterior al momento del devengo.

Por otra parte, hasta la publicación del PGC de 1990 no existía una definición contable del devengo. Con la publicación del PGC el devengo es definido de la siguiente forma: " La imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos." (definición tomada de la formulada en su día por la AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas") El problema que se puede plantear es el determinar qué se entiende, en determinados casos, por esta corriente real.

No debe confundirse el principio de devengo con el *principio de registro*, en cuya virtud "los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originan", Introducción del PGC.

El principio de registro tiene la función de reflejar las operaciones, mientras que el principio de devengo sirve para determinar el momento en que deben registrarse los ingresos y gastos derivados de las actividades empresariales en tanto que realizadas.

²⁸ Respecto a la aprobación por parte de la Administración de criterios de imputación temporal de ingresos y gastos distintos del de devengo llama poderosamente la atención la D. T. 7ª que en su apartado 2 establece la necesidad de que los sujetos pasivos que no hubieren venido aplicando el criterio del devengo a efectos fiscales tienen un plazo de presentación de solicitudes de aprobación de 15 días desde la entrada en vigor del Reglamento. ¿Qué debe entenderse respecto a que no hubieren venido aplicando...? ¿Desde cuando debían venir aplicando...? ¿desde la entrada en vigor de la nueva LIS? ¿Desde la entrada en vigor del Reglamento o las sociedades que pretendan aplicar nuevos criterios de imputación temporal a partir de esta publicación? ¿No es un plazo excesivamente corto el de los quince días?

Sanz Gadea²⁹ señala que el principio del registro incorpora un criterio netamente jurídico: nacimiento de derechos y obligaciones³⁰, en consecuencia, habrá de estarse a las normas jurídico-privadas relativas a la perfección de los negocios jurídicos. El principio del devengo, sin embargo, incorpora un criterio netamente económico: corriente real de bienes y servicios.

Este principio de devengo aparece como principio consagrado en la legislación mercantil para la imputación de los ingresos y los gastos.

El art. 38 del Cco establece en su letra d) apartado 1º lo siguiente:

"Se imputarán al ejercicio económico al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afectan a los mismos, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro."

En consecuencia, se puede establecer que ni en el CCo ni en la regulación del Impuesto sobre Sociedades, se encuentran normas que den un contenido concreto a este principio. Sin embargo, en el Impuesto sobre Sociedades existen determinados artículos que ponen de manifiesto la elección que a efectos de este impuesto se hace del principio del devengo.

4.1.1. Principio de caja.

En la legislación mercantil no se hace referencia alguna al principio de caja, con lo cual parece que la utilización de este principio no es apta para reflejar la imagen fiel, puesto que sería una práctica contable irregular.

Sin embargo, ya se ha manifestado como en la regulación del Impuesto sobre Sociedades se admite que la verdadera situación patrimonial de la sociedad pueda ser representada a través de la utilización del principio de caja. Este principio era claramente recogido en la anterior regulación del Impuesto sobre Sociedades en la redacción del art. 88.2 del RIS.

El principio de caja es pues un criterio que se admitiría a efectos fiscales, aunque no esté establecido expresamente en la legislación mercantil.

²⁹ SANZ GADEA, E. V. Op. Cit. pág. 277.

³⁰ Se entrará a tratar toda la problemática de cuando se entienden nacidos los derechos y obligaciones desde un punto de vista jurídico. Normalmente la normativa vendrá a establecer, según los distintos supuestos, cuando se entienden nacidos los derechos y las obligaciones.

La discrepancia en el contenido de estos criterios de imputación existentes entre la normativa fiscal y la mercantil es sin duda consecuencia de los distintos objetivos pretendidos en cada una de estas normativas, puesto que mientras la norma fiscal pretende determinar el resultado económico a efectos de determinar la capacidad económica del sujeto pasivo, la mercantil lo que pretende es determinar la imagen fiel de cara a la garantía de solvencia frente a terceros.

La opción por el principio de devengo en el Impuesto sobre Sociedades es casi una constante a lo largo de toda la normativa que se refiere a los ingresos y gastos.

4.1.2. Principio de registro.

El *principio del registro* se reconoce como un principio independiente y diferenciado en el PGC, en cambio, no parece suceder lo mismo en la legislación fiscal.

Sí puede encontrarse una manifestación de este principio contable en el art. 19.3 LIS, al establecer la necesidad de que los gastos se hayan imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias o a una cuenta de reservas para su "deducibilidad", a salvo siempre las excepciones que permite la propia Ley, como, por ejemplo, la amortización de aquellos bienes que gozan de libertad de amortización.

El principio de registro supone la necesidad de que la contabilidad recoja los ingresos y gastos en cuanto éstos nazcan.

Dicho principio no resultaba recogido en ningún informe de organismos internacionales, ni públicos ni privados, tenidos en cuenta para la elaboración del Plan.

Se ha hablado de la similitud de este principio con otro sí recogido expresamente en estos informes, el de prevalencia del fondo sobre la forma.

Para Martínez Churriaque³¹ el PGC parece elegir los derechos y deberes derivados de los hechos económicos, por encima de la realidad de estos, dando prevalencia a su forma legal. Considerando que el Plan debe contabilizar de

³¹ MARTÍNEZ CHURRIAQUE, "Comentarios sobre..." Ob. ya cit.

acuerdo con la forma jurídica que adopten los hechos económicos, ignorando su fondo o realidad financiera. Ello iría en contra del principio de imagen fiel.

Se considera que éste no va a plantear problema alguno en nuestra disciplina, desde el punto de vista jurídico, si se admite que la forma jurídica adoptada ha de coincidir con la realidad económica de los hechos y en aquellos supuestos en los cuales se encubre la verdadera realidad jurídica de los hechos adoptándose una forma jurídica distinta de la que debería ser aplicable, de acuerdo con esta realidad, resultaría de aplicación el supuesto de fraude de ley del art. 6.4 del CC. Y en todo caso, debido a la prevalencia del principio de imagen fiel sobre todos los demás principios recogidos en el PGC, el fondo será el que determinará la forma a efectos de poder mostrar la verdadera imagen fiel.

En todo caso, parece que en el Derecho Tributario no debe plantear problemas, atendiendo a la regulación del art. 25. 3. de la LGT³², al establecer la prevalencia del fondo sobre la forma adoptada.

El principio de registro debe ser interpretado en consonancia o relación con los demás principios contables, dentro del contexto de los demás principios.

Este principio de registro ha sido criticado por la doctrina contable; a modo de ejemplo se recogen a continuación las principales críticas manifestadas al respecto:

- Saez Torrecilla³³ establece que es difícil conciliar el principio de registro con el principio de prudencia y el principio de devengo.
- Para Martínez Churriaque, el grado de problema del principio de registro, tal como aparece enunciado el PGC, es que pretende regular el reconocimiento contable de todos los hechos económicos, ignorando que muchos de ellos no guardan relación causa-efecto con el nacimiento de derechos y obligaciones.
- Antolínez Collet³⁴ considera "desafortunada la introducción del principio de registro, ya que la misma viene a destruir en parte el esfuerzo que se ha puesto en construir un margen puramente económico para la contabilidad."

³² El art. 25 de la Ley General Tributaria dispone que: "En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados."

³³ SAEZ TORRECILLA, "Contabilidad General" Vol. I, Mc Graw Hill, 3ª edic. 1991.

4.2. Continuidad.

Principio expresamente recogido en las leyes mercantiles, art. 38.1 b) del Cco, y PGC, cuando establece que: "adoptado un criterio en la aplicación de los principios contables dentro de las alternativas que, en su caso, estos permitan, deberá mantenerse en el tiempo y en el espacio, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron la elección de dicho criterio."

La actual legislación fiscal, en cambio, no establece expresamente nada respecto a este principio; que sí se reconocía en el art. 37.6 RIS. Sin embargo, parece que no hay obstáculo para su admisibilidad a efectos fiscales, atendiendo fundamentalmente al carácter supletorio del Derecho contable en lo no previsto en la ley fiscal.

En consecuencia se puede señalar que, tanto a efectos contables como a efectos fiscales, sólo cuando existe una causa razonable, que deberá ser expresado en los documentos contables legalmente exigidos, podrán modificarse los criterios de valoración adoptados.

4.3. Principio de gestión continuada.

Este principio es recogido en el art. 38.1 a) del Cco. (Ley 19/1989), y en la Ley de Sociedades Anónimas, art. 37, que establece que sólo en casos excepcionales podrá admitirse que no se aplique el principio de gestión continuada.

El PGC se refería al mismo denominándolo principio de empresa en funcionamiento, cuando afirmaba que "la aplicación de los principios contables no irá encaminada a determinar el valor del patrimonio a efectos de su enajenación global ni parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación".

También había una referencia a este principio en la IV Directiva Comunitaria, art. 81b).

Mientras la AECA, ya en 1980, lo llega a considerar un principio contable, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, IASC, lo cataloga, junto con el

³⁴ANTOLINEZ COLLET, S. "Imagen fiel y principios contables". Revista Española de Financiación y Contabilidad", abril-junio 1990, pág. 360.

principio de devengo, como "hipótesis fundamental" y "suposición contable fundamental".

Los supuestos en los cuales no se aplicará este principio, según la LIS, son todos aquellos casos en los que se procede a determinadas operaciones societarias que determinan la liquidación de la sociedad, es decir en los supuestos de disolución, separación de socios, fusión o absorción de sociedades, y escisión de empresas. Es evidente que en dichos supuestos no es posible la aplicación del principio de gestión continuada.³⁵

La adopción del principio de gestión continuada supone como lógica consecuencia la aplicación de una serie de principios y prácticas contables que sin dicho principio no tendrían razón de ser. Así pues, del conjunto de principios contables obligatorios el principio de devengo, el de correlación de ingresos y gastos y el de continuidad, se manifiestan en relación directa con el principio de gestión continuada.

La hipótesis de que la empresa va a desarrollar ilimitadamente su actividad, o al menos de forma ininterrumpida durante varios años, supone la necesidad de determinar el resultado parcial y periódico, de acuerdo con el principio de devengo. Esto a su vez supone optar por un criterio de imputación de ingresos y gastos determinado, en este caso la corriente real de bienes y servicios, con independencia de la corriente monetaria derivada de los mismos.

Asimismo la "comparabilidad" que se pretende de los estados contables a través del mantenimiento del principio de uniformidad en la adopción y aplicación de los principios contables, siempre y cuando no se modifiquen las circunstancias iniciales que llevaron a su adopción, se enmarca dentro del reconocimiento del principio de gestión continuada; sin la adopción del principio de gestión continuada no sería necesario la formulación del principio de uniformidad.

³⁵ SANZ GADEA señala que el aspecto fiscal más destacable de este principio y la consecuencia del mismo es el no gravamen de las plusvalías no registradas, pero que efectivamente se han producido.

4.4. Principio de precio de adquisición.

Éste es precisamente uno de los principios en el que más similitudes se encuentran entre los criterios contables y fiscales; ahora bien, si bien este principio es admitido en ambas legislaciones, el fundamento del mismo es distinto en ambas.

El principio de precio de adquisición recogido en el art. 38. 1 f) del Cco y en los arts. 195 y 196 de la LSA. El PGC de 1990, al igual que su predecesor, el de 1973, consagra la valoración al precio de adquisición, en estricta aplicación del precepto del art. 38.1 f) del Cco, al establecer que "los elementos de inmovilizado y del circulante se contabilizarán, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, por el precio de adquisición, o por el coste de producción."

El PGC se refiere al precio de adquisición tanto como principio contable que como norma de valoración.

En cuanto *principio fundamental de la contabilidad* exige siempre y en todo caso que: "los bienes y derechos se contabilicen por su precio de adquisición o coste de producción..., salvo cuando se autoricen por disposición legal, rectificaciones al mismo."

Mientras que como *norma de valoración*, el PGC se refiere al precio de adquisición a los efectos de determinar como se calcula dicho precio. Es más, el precio de adquisición es citado en distintas normas de valoración, referidas tanto al inmovilizado material como al inmaterial; pueden verse al respecto las normas de valoración Segunda, Tercera, Cuarta y Quinta.

El precio de adquisición lo constituye el coste de la compra facturada por el vendedor, más los gastos adicionales que se produzcan hasta la puesta en condiciones de funcionamiento. No existe, pues, una lista cerrada de gastos que quepa considerar parte del precio de adquisición³⁶.

En el caso de bienes adquiridos de terceros se entiende por precio de adquisición el precio pagado por el bien en cuestión. Si el bien es adquirido a título gratuito el Plan determina que se valorarán por su valor venal. Serán también parte del precio de adquisición todos los gastos adicionales del bien que se produzcan

³⁶ También la Resolución del ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), de 21 de enero de 1992, hacía referencia a las normas de valoración del inmovilizado inmaterial, se encarga de describir que debe entenderse como valor de adquisición o coste de producción en determinados activos.

antes de la puesta en condiciones de funcionamiento, es decir, antes de que el bien pueda ser efectivamente utilizado en condiciones normales de funcionamiento, aunque realmente el bien no se utilice todavía.

Los bienes producidos por la empresa se valorarán por el coste de producción; coste de producción que incluirá los costes directos, más la parte proporcional de los indirectos incurridos por la empresa. A modo de ejemplo, puede señalarse cómo la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, de valoración de los bienes de inmovilizado inmaterial, para la valoración de los gastos de investigación y desarrollo, efectuados por la propia empresa para sí misma, establece que se incluirán como coste de producción de los mismos el valor de:

- el coste del personal afecto,
- las materias primas, las materias consumibles, los servicios...,
- la amortización del inmovilizado afecto directamente al proyecto de investigación y desarrollo
- y la parte proporcional de los costes indirectos que razonablemente afecten a estas actividades.

No se incluirán en ningún caso como mayor coste de producción de dichos bienes:

- los costes de subactividad,
- los de estructura general de la empresa,
- ni los financieros.

El PGC permite además la capitalización de los intereses devengados por préstamos destinados a la financiación de la adquisición de los bienes de inmovilizado hasta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien, siempre y cuando procedan:

- de la financiación ajena específicamente afecta a la construcción del activo en cuestión,
- o bien de la financiación genérica, no comercial, de la empresa, a cuyo efecto se determinará un tipo de interés medio.

(Resolución del ICAC, de valoración del inmovilizado material, de 30 de julio de 1991, norma 6ª. 5).

Sin embargo, es criticable la adopción de este principio del precio de adquisición como principio básico para la valoración de los activos por entenderlo irrelevante en aquellos supuestos en que la adquisición de los activos se hizo con mucho tiempo de antelación, sobre todo, en aquellos países en los cuales se da una elevada o importante inflación.

La no consideración de los efectos derivados del alza de los precios en la situación patrimonial de la empresa supone la valoración de una realidad económica distinta a la verdaderamente existente, que, traducido a la filosofía última del PGC, conlleva la no consecución de la imagen fiel deseada.

Este principio del precio de adquisición, conocido también como principio de coste histórico, es el que predomina para la valoración de la mayoría de las partidas, aunque dicho principio presenta muchas limitaciones. A lo largo de los años 60 y 70 en los países desarrollados se ha ido señalando la necesidad de sustituir este criterio por otro que reflejara más fielmente la realidad empresarial y económica en cada momento.

La IV Directiva de la CEE en su art. 33 establecía la posibilidad de que los países miembros pudieran poner en práctica otras soluciones alternativas al principio del coste histórico. En el caso español no se optó por ninguna de las posibilidades ofrecidas, como tampoco lo hicieron la mayoría de los países comunitarios.

En los países en que realmente se producen variaciones importantes del nivel general de precios, las alternativas al coste histórico sí que se han aplicado, tal es el caso de Argentina, Perú y Brasil. Sin embargo, las soluciones adoptadas no parecen ser suficientes. Los países mencionados han optado por presentar los estados contables en moneda constante; aunque para autores como Gonzalo Angulo³⁷, este sistema no supone una sustitución del coste histórico, sino su aplicación en aquellos Estados en los que la base monetaria cambia muy rápidamente.

No obstante, existen también otras formas de valoración admitidas en el PGC, distintas del precio de adquisición. Por ejemplo, el coste histórico ajustado, que sería el coste histórico inicial, precio de adquisición, ajustado a las variaciones

³⁷ GONZALO ANGULO, J.A., "El principio de precio de adquisición en el Plan General Contable", dentro de la obra "Comentarios al NPGC".

del poder adquisitivo de la moneda; supuesto que se producirá cuando lo permitan las leyes de actualización.

Otro sistema de valoración recogido en el PGC es el del coste de reposición, coste de reemplazar o reproducir un activo similar. Nuestro PGC se refiere al mismo por ejemplo en el caso de créditos en moneda extranjera. Otro método aplicable es el del valor realizable neto: precio efectivo neto de venta esperado por un activo; éste se utilizará, por ejemplo, en la estimación de las dotaciones a las provisiones, sean de créditos, valores o existencias.

Pese a todas las críticas que se han efectuado a este principio del precio de adquisición, los teóricos no formulan un criterio alternativo, substitutivo del mismo, que no presente inconvenientes, por lo tanto parece que el principio de precio de adquisición va a continuar en nuestro sistema como principio obligatorio y norma de valoración de la mayoría de las partidas.

Siendo así que no se debe olvidar la fundamentación que este principio tiene en la regulación del Impuesto sobre Sociedades. Dicho Impuesto pretende gravar de la renta societaria en tanto que realizada, no procediendo al gravamen de aquellas rentas no realizadas o puramente nominales.

El art. 15 LIS, relativo a las reglas de valoración, establece en su apartado 1º como regla general para determinar la valoración de los elementos patrimoniales el precio de adquisición o coste de producción. A continuación, este mismo artículo en su apartado 2º establece que el importe de las **revalorizaciones contables** no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en el resultado contable. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados.

La anterior normativa del Impuesto sobre Sociedades establecía que las revalorizaciones contables reconocidas voluntariamente en los elementos patrimoniales, al margen de las leyes de actualización, resultarían en todo caso gravadas. Dado el importante coste fiscal que las revalorizaciones contables podían suponer para las empresas, éstas difícilmente reconocían los aumentos de valor en sus bienes patrimoniales, salvo que a otros fines empresariales pudiera resultarles conveniente hacer frente a ese coste fiscal, por ejemplo, a efectos de aumentar su valor neto patrimonial.

Sin embargo, la redacción de este apartado del art. 15.1 LIS es un tanto confusa, puesto que si bien se permite la no integración de las revalorizaciones contables en la base imponible del impuesto, sí deberán integrarse en el supuesto en que su importe se haya integrado en el resultado contable. Ahora bien, los arts. 38 del Cco y 195 de la Ley de Sociedades Anónimas prohíben las revalorizaciones contables. Parece, pues, que, en principio, al no integrarse en la base imponible la revalorización contable, se entiende que, igual que es nula a efectos contables, tampoco tendrá efectos fiscales.

Sin embargo, es más paradójico aún que el art. 141 LIS determine la necesidad de que las revalorizaciones contables no integradas en la base imponible del impuesto deban resultar reflejadas en su importe en la Memoria. De este modo absurdo una ley fiscal está estableciendo una notable interferencia en la contabilidad empresarial, puesto que obliga a reflejar en un documento contable obligatorio un acto nulo desde el punto de vista mercantil -la revalorización contable- y que además carece de todo efecto fiscal.

4.5. Principio de prudencia valorativa, art. 50 del RIS.

Éste es un principio ya conocido de antiguo en nuestra legislación, no con su actual formulación, pero sí en cuanto a su espíritu y consecuencias buscadas. En la anterior regulación mercantil se encontraba recogido en el art. 39 del CCo y en el art. 104 de la Ley de Sociedades Anónimas de 1951, cuando se apelaba al "prudente arbitrio de los administradores".

También en el ámbito de la armonización contable internacional el principio de prudencia valorativa goza de una general aceptación.

El art. 31.1 C) de la IV Directiva de la CEE obliga a la observación del principio de prudencia valorativa, dando tres reglas básicas:

- Sólo podrán ser inscritos en el balance los beneficios realizados en la fecha de cierre del mismo.
- Deberán tenerse en cuenta todos los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio, o incluso en otro anterior si tales riesgos o pérdidas se conocieran únicamente entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formule.

- Deberán tenerse en cuenta las depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio fuese positivo como negativo.

También la AECA recogía dicho principio en 1980 al establecer que "mientras los ingresos y beneficios se imputan cuando se materializan, las pérdidas o quebrantos, incluso los potenciales, deberán registrarse en el momento en que se prevean y sean susceptibles de valoración racional. "

Ahora bien, a pesar de no ser dicha noción desconocida en nuestra legislación, el principio de prudencia valorativa, con esta precisa denominación, constituye una novedad reciente en nuestro Derecho Mercantil positivo, pues no es hasta la publicación de la Ley 19/1989, de Reforma y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas comunitarias, cuando éste se recoge de forma explícita.

El principio de prudencia valorativa es establecido en el art. 34.8 del CCo. con la siguiente redacción:

"Se seguirá el principio de prudencia valorativa, este principio, que en caso de conflicto prevalecerá sobre cualquier otro, obligará a recoger en balance, sólo los beneficios realizados a la fecha de cierre, teniendo en cuenta los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, distinguiendo las realizadas irreversibles de las potenciales o reversibles, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y en la que éste se formule,...".

También es recogido dicho principio en el PGC, dándole carácter preferencial sobre los demás principios, pero con subordinación en todo caso al principio de imagen fiel. Desde un punto de vista estrictamente mercantil y contable parece razonable la exigencia del principio de prudencia, puesto que a través de éste se van a facilitar toda una serie de decisiones para la vida de la empresa, de consecuencias indudables para la gestión económica de la misma. Principio que hará que se tienda hacia la toma de decisiones conservadoras a la hora de establecer los resultados de la empresa, justificándose en el riesgo que es consustancial a la propia empresa mercantil, con la consiguiente incertidumbre sobre la evolución de los resultados futuros de la empresa.

Sin embargo, desde una óptica fiscal, estas preocupaciones empresariales no son motivo de consideración por parte del legislador fiscal, como corresponde a los objetivos específicos de esta legislación. La regulación fiscal pretende recaudar

unos recursos de acuerdo a la expresión de la capacidad de pago. Lo que perseguirá la normativa fiscal es cuantificar esta expresión de la capacidad de pago; de ahí que ni la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni su Reglamento de desarrollo mencionen expresamente el principio de prudencia valorativa.

La aplicación del principio de prudencia en el ámbito fiscal podría dar lugar a múltiples distorsiones; a título de ejemplo se pueden señalar las siguientes:

- Podría dar lugar a que los beneficios producidos en un ejercicio se manifestaran en otro distinto.
- Podría favorecer la creación de reservas ocultas.
- Puede aplicarse de forma no homogénea entre las distintas partidas del mercado, dificultando la adecuada aplicación del principio de uniformidad, reduciendo información y la comparabilidad deseable entre estados financieros; afectando en este caso, incluso a los propios objetivos de la contabilidad.³⁸

De modo que las principales críticas que cabe efectuar a este principio en la tesis que aquí se defiende son que este principio introduce una evidente asimetría en la determinación del resultado contable, y esto debido a que dicho principio supone que contablemente pueden recogerse las pérdidas eventuales, pero los beneficios sólo se recogerán en tanto que realizados. En segundo lugar, el principio de prudencia valorativa introduce grandes dosis de subjetivismo en la formación del resultado contable. Las normas contables no expresan que debe entenderse por riesgos previsibles o pérdidas eventuales, dejándose su interpretación a los administradores y auditores de cuentas, que son los que deben aplicarlo; de modo que, ante hechos y situaciones objetivamente iguales, los administradores reaccionarán de manera diversa en orden a cumplimentar el principio de prudencia. *En consecuencia, todos estos inconvenientes señalados, se predicarán también el resultado fiscal en la medida que éste absorba como propio el resultado contable calculado con dichas normas contables.*

³⁸ Esta dificultad en la consecución del principio de uniformidad como consecuencia de la aplicación del principio de prudencia valorativa es una distorsión que afecta básicamente al plano contable. La doctrina contable se ha encargado de señalar al respecto que este principio colisiona de manera ostensible con otros principios, tal es el caso del devengo o el de correlación ingresos y gastos, todo y reconocer la importancia del principio de prudencia valorativa. Vela Pastor, Montesinos, García Benau, Vela Bagues, Broto y Condor.

En consecuencia, el reconocimiento de cualquier efecto fiscal del principio de prudencia estará en todo caso subordinada a los principios fiscales, como el de independencia de ejercicios³⁹ y, sobre todo, a las limitaciones que se establezcan a efectos fiscales sobre los gastos deducibles. Es claro que cualquier abuso del principio de prudencia valorativa por parte de quienes han de aplicarlo puede dar lugar a situaciones de fraude en el Impuesto sobre Sociedades; por lo tanto la aplicación del principio de prudencia valorativa no puede aceptarse indiscriminadamente a efectos fiscales.

Ante los peligros que para la legislación fiscal podría suponer la adopción indiscriminada de este principio, la misma pone límites a la constitución de las provisiones, arts. 12 y 13 LIS, técnica contable a través de la que se manifiesta especialmente el principio de prudencia valorativa. Asimismo, la legislación fiscal se ha encargado también de regular especialmente los límites de las disminuciones patrimoniales que se aceptarán como deducibles a efectos de este impuesto.

4.6. Principio de claridad.

Este principio únicamente está formulado como tal en la legislación mercantil, pero no existe inconveniente para que resulte predicable igualmente a la legislación fiscal. Concretamente, el principio de claridad está recogido en los arts. 29.1 del CCo., y 172.2 de la Ley de Sociedades Anónimas. Aunque más que un principio contable es una cualidad que deben cumplir los estados financieros.

El art. 37.5 del anterior RIS, ya derogado, sí recogía implícitamente dicho principio con las siguientes palabras: "*todo bien u operación deberá ser registrado de modo tal que se refleje adecuadamente su significación y naturaleza.*"

El PGC, por su parte, tampoco recoge expresamente en su redacción el principio de claridad, pero hay que señalar que es una exigencia inherente a la

³⁹El principio de independencia de ejercicios es un principio tradicional básico en la legislación fiscal, pero que en la nueva normativa del Impuesto sobre Sociedades encuentra excepciones ya típicas -ej. libertad de amortización, compensación de pérdidas de ejercicios anteriores,...- y que, además, se ha flexibilizado notablemente en la nueva redacción del art. 19 LIS:

"Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal según lo previsto en los apartados anteriores se imputarán en el periodo impositivo se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados.(...)"

finalidad del mismo, que puede desprenderse de la expresa formulación de un listado de principios contables, y que implícitamente se encuentra evidenciado a lo largo de toda su redacción. Es más, precisamente la elaboración de un Plan General Contable responden a la idea de obtener una mayor claridad en la redacción de los estados financieros.

El Plan General de Contabilidad Pública⁴⁰, en cambio, sí reconoce expresamente el principio de claridad al establecer los requisitos esenciales que han de cumplir los estados contables periódicos, estableciendo que la información contable debe ser mostrada en términos claros y asequibles, con el fin de asegurar, dentro de lo posible, la adecuada utilización de la misma por parte de los diferentes destinatarios, los cuales no tienen porque ser especialistas en materia contable. La normalización contable favorece substancialmente la claridad de la información al generar unos estados uniformes en cuanto a estructura, terminología y criterios de elaboración.

4.7. Principio de no compensación.

Éste es un principio complementario al principio de claridad, que supone que cada concepto debe recogerse en una cuenta propia, de modo que no es posible agrupar varios conceptos o varias operaciones por un mismo concepto en un mismo asiento contable, porque supone una pérdida de información, aunque el resultado numérico final será el mismo.

Según el art. 38 del CCo se prohíbe la compensación entre partidas del activo y del pasivo, y entre partidas de ingresos y gastos. En igual sentido se pronunciaba el art. 83.2 del anterior RIS al no permitir la compensación de los saldos de las cuentas activas y pasivas, incluso entre las mismas empresas y personas.

La compensación supondría ir en contra de uno de los objetivos esenciales de la Contabilidad, cual es el de dar información, pues a través de la compensación de partidas, se estaría eliminando gran parte de esta información.

⁴⁰ Orden de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, BOE de 20 de mayo de 1994, págs. 15515 y ss. Principio de claridad, pág. 15519.

Las distorsiones que podría producir el principio de compensación, si se permitiera, conllevarían una falta de rigor en el planteamiento formal contable, con la consiguiente simulación de la imagen fiel, o simplemente que ésta no se manifestara correctamente.

A efectos fiscales, si se admitiera la compensación, se produciría la dificultad de verificar correctamente la contabilidad, con la consiguiente dificultad de conocer a través de la contabilidad la verdadera realidad económico-financiera o capacidad económica del ente analizado, y por tanto, la comprobación de la correcta aplicación de los tributos, en consecuencia con el art. 148 LIS, posteriormente analizado con detalle.

4.8. Veracidad.

Contabilidad veraz es aquella que recoge la totalidad de las operaciones y hechos de relevancia económica para la entidad, acaecidos o conocidos en el ejercicio económico. Si, además, se han interpretado los hechos económicos de manera correcta (Sanz Gadea) y se han aplicado los principios contables de forma idónea, la contabilidad dará la imagen fiel del sujeto pasivo; porque resulta claro que veracidad e imagen fiel no son lo mismo.

Únicamente si la contabilidad es veraz, correcta, se podrá determinar la base imponible partiendo de la contabilidad, a salvo siempre las correcciones que establezca la ley fiscal. En caso contrario, una contabilidad no veraz determinará la aplicación del sistema de determinación indirecta de la base imponible.

En este sentido, hay que recordar que el derogado Reglamento del Impuesto en su art. 36 establecía una estrecha relación entre los sistemas de determinación de bases y las situaciones en que podía hallarse la contabilidad de la empresa:

- Cuando la contabilidad reflejaba la verdadera situación patrimonial la determinación de la base imponible se producía por la diferencia entre ingresos y gastos, es decir, por el procedimiento general de determinación directa de la base imponible.
- Si la contabilidad era esencialmente veraz, pero defectuosa desde el punto de vista formal y no adaptada al Cco, se procedía a la determinación de la base por diferencia entre el capital fiscal al final y al principio del periodo impositivo

(diferencia de patrimonios). Actualmente se puede afirmar que se aplicará el sistema de determinación de la base imponible, al igual que en la anterior regulación, siempre y cuando la contabilidad lo permita; aplicando el sistema de determinación indirecta de la base imponible en caso contrario.

- Contabilidad que no resultara veraz, estuviera incompleta, careciera de justificantes o, simplemente, no existiera: en todos estos supuesto debía aplicarse el procedimiento de estimación indirecta de bases imponibles. Este supuesto sigue siendo de plena aplicación en nuestra actual regulación.

5. La distinta función de las normas contables y de las normas fiscales.

Una vez examinadas las causas a las que responden estas diferencias, se recogen, a título meramente enunciativo, cuáles son estas concretas diferencias y en qué consisten.

Las principales diferencias entre contabilidad y fiscalidad se derivan de:

- las distintas normas de valoración de los elementos que componen el patrimonio del sujeto pasivo,
- los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos,
- los diferentes gastos e ingresos en el ámbito económico y en el tributario (normas fiscales de calificación, reducidas ahora al mínimo a través de una serie de excepciones a la calificación contable de ingresos y gastos),
- la admisión en el ámbito tributario de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (Norma de Valoración 16 y la D.F. 7ª párr. 2º del PGC),
- la previsión de los efectos de la inflación para evitar el gravamen de plusvalías nominales,
- las revalorizaciones contables,
- la exención por reinversión (modificada en la nueva Ley, pasando de ser una diferencia permanente a una temporal),
- del régimen de sociedades transparentes,
- del régimen de sociedades vinculadas u operaciones vinculadas,

- la subcapitalización.

Todas estas diferencias se clasifican, atendiendo a su no reversibilidad o reversibilidad en los periodos subsiguientes, en:

- *Diferencias permanentes*: las producidas entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio que no revierten en periodos subsiguientes, excluidas las pérdidas compensadas.
- *Diferencias temporales*: las existentes entre la base imponible y el resultado contable ajustado antes de impuestos del ejercicio cuyo origen está en los diferentes criterios temporales empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.⁴¹
- Existen también las *pérdidas compensadas*, cuyo estudio excede del objeto de esta Memoria, sin perjuicio de posibles análisis posteriores⁴².

Supuestos concretos en los que se aprecian estas diferencias.

⁴¹ Esta definición de las diferencias temporales responde a la establecida en el PGC y que, por tanto, es aceptada como punto de partida con las matizaciones que posteriormente se harán, puesto que determinadas diferencias que, en principio, son temporales, porque van a revertir en periodos posteriores, pueden considerarse permanentes atendiendo al largo periodo de reversión, (ICAC).

⁴² *La compensación de pérdidas* es una excepción al principio, tradicional en el Impuesto sobre Sociedades, de independencia de ejercicios, al permitir la Ley compensar las pérdidas habidas en la Sociedad en ejercicios anteriores. Se regulaba en los arts. 18 de la Ley 61/78 y 156 a 163 del RIS.

"Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado dentro de los 5 ejercicios inmediatos y sucesivos a aquel en que se originó la pérdida"(art. 156 del RIS).

Actualmente la compensación de pérdidas está regulada en los artículos 23 y 88 de La Ley 43/1995, con las principales novedades siguientes:

Se amplía el plazo de compensación a siete ejercicios; computándose este plazo en el caso de sociedades de nueva creación a partir del primer periodo impositivo cuya base imponible sea positiva.

La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en una serie de supuestos enumerados en el art. 23 de la Ley.

En el caso de grupos de sociedades las bases imponibles negativas podrán compensarse con las bases imponibles de otras empresas del grupo, art. 88 de la Ley 43/95.

Para que opere la compensación voluntaria se requiere:

Que sean bases imponibles negativas definitivas, puesto que sino se entenderán provisionales, pudiendo ser rectificadas por la Administración.

Que la compensación aplicada en un ejercicio no supere la base imponible positiva de éste.

No es necesario que las pérdidas determinantes de las bases imponibles negativas consten en balance según la Consulta nº 67 (Orden 17 de junio de 1981) y la Resolución del TEAC de 11 de julio de 1989.

La compensación la efectuará el sujeto pasivo al tiempo de formular la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Se ha señalado que una de las principales causas de la existencia de estas diferencias se hallaba en el hecho de *existir diferentes normas de valoración*. Dentro de esta causa podríamos establecer la siguiente subclasificación:

- a) *La existencia de diferencias de valoración de un elemento patrimonial entre la Contabilidad y la Fiscalidad.*

Estas diferencias se producirán, sobre todo, en operaciones entre sociedades vinculadas, en la cesión de bienes y derechos, en operaciones con personas o sociedades residentes en "paraísos fiscales" y en determinadas operaciones societarias; *supuestos todos ellos en los que se debe aplicar fiscalmente el valor de mercado*. Contablemente las operaciones deben valorarse por su valor de adquisición, fiscalmente, en cambio, se impone la obligatoriedad de valorar estas operaciones por el valor de mercado. Los diferentes criterios de valoración previstos por ambas disciplinas determinarán también resultados -contable y fiscal- diversos.

Es evidente, no obstante, que se han reducido los casos en que existen diferencias entre contabilidad y fiscalidad en la determinación de la base imponible, puesto que, como regla general, ahora se aceptan las valoraciones contables.

Esta existencia de normas de valoración diferentes implicará que determinado elemento tenga un valor "X" en la contabilidad, pero fiscalmente su valor sea "Y". Dicha valoración diferencial tendrá especial transcendencia a la hora de calcular las correcciones de valor de los elementos de inmovilizado (sean amortizaciones, provisiones o pérdidas, que no coincidirán contable y fiscalmente), esencialmente en el momento de la enajenación de los mismos si sobre éstos se han realizado correcciones de valor (el beneficio o pérdida contable no coincidirá con el beneficio o pérdida fiscal). En la práctica puede resultar complejo llevar un correcto control de los ajustes a realizar, dado que sobre un mismo bien pueden darse diferencias por diversas causas, procedentes de ejercicios también diferentes, con la consiguiente multiplicidad de ajustes a realizar para poder determinar la base imponible. En consecuencia, la Memoria se revela como un documento esencial en el que deberán recogerse los distintos criterios utilizados para realizar el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de la empresa.

- b) Diferencias provocadas por los distintos criterios de dotaciones a las amortizaciones contables y a las amortizaciones fiscales; campo en el que, afortunadamente, se han reducido las diferencias al admitir la Ley 43/95 la "deducibilidad" de cualquier dotación por depreciación sistemática, debida a cualquiera de las causas legalmente previstas, cuya efectividad esté justificada por el sujeto pasivo, pese a la dificultad que puede suponer el probar esta efectividad.
- c) Diferencias en los criterios aplicables para determinar las dotaciones a las provisiones contables y las dotaciones a las provisiones fiscalmente deducibles. En esta materia sí siguen existiendo diferencias sustanciales, aunque en número menor a las existentes en la anterior regulación.

CAPÍTULO II:

LAS RELACIONES ENTRE CONTABILIDAD Y FISCALIDAD SOCIETARIA DESDE UN PUNTO DE VISTA HISTÓRICO Y DEL DERECHO DE LOS PAÍSES COMUNITARIOS.

En el presente capítulo no se pretende dar una visión total de la evolución histórica del Impuesto sobre Sociedades en nuestro país, puesto que dicho análisis hubiera exigido realizar continuas referencias al contexto histórico en el que se enmarca cada una de las leyes que a continuación se examinan y al sistema fiscal vigente en cada momento, lo que, a su vez, habría desbordado el objeto de este estudio. Es más, ni siquiera se realizará un estudio detallado del propio Impuesto sobre Sociedades y de sus antecedentes normativos, sino tan sólo de las medidas relativas a la determinación de la base imponible y de los gastos deducibles. Y ello en lógica consecuencia con los fines introductorios que se anudan a esta breve recensión histórica.

En toda esta evolución histórica se podrá apreciar como junto a los gastos de explotación -gastos necesarios para obtener el beneficio o renta empresarial- existen otras partidas que tienen el carácter de deducible y que, sin embargo, son de más difícil conceptualización como gastos. Estas otras partidas de gastos deducibles responden en numerosos casos a medidas de política económica o social, lo que hace que se asemejen más a las exenciones que a verdaderos gastos.⁴³ En este estudio se parte de la consideración de que el gasto fiscal deducible propiamente dicho, según el concepto que posteriormente se establecerá, aparece siempre y en todo momento, en mayor o menor grado, según

⁴³ GARCÍA-OVIES entiende, en este sentido, que el origen del concepto de gasto y sus posteriores reformas están guiadas por razones de técnica impositiva y tienen como fin el gravamen del verdadero beneficio empresarial entendido en sentido contable o económico. Una vez conseguido lo anterior, el concepto de gasto se nutre con las medidas de carácter político, social, ... propios de la época y momento histórico en el que nacen. Op. cit. pág. 66.

el momento histórico examinado, esencialmente vinculado al propio concepto de gasto contable; y es precisamente por referencia a éstos y a su concepto que aparece determinado y cuantificado el gasto fiscal. La fiscalidad, por regla general, únicamente establece notas distintivas propias, sin que existan diferencias significativas de esencia y naturaleza, sino únicamente notas diferenciadoras o precisiones normativas que atienden a los fines propios de cada una de estas disciplinas; así en el ámbito fiscal, sean objetivos recaudatorios, de política económica o social,..., Opinión que lógicamente puede ser discutida, pero que tiene una base fáctica esencial que no puede desconocerse. En consecuencia, no puede desconocerse la realidad fáctica sobre la que las normas se pronuncian o que se pretende regular, que viene determinada entre otras cosas, por el contexto histórico, el cual va a determinar cierta evolución histórica, y que no puede obviarse en todo examen doctrinal y científico que se precie.

Ello enlaza con una de las grandes cuestiones discutidas por la doctrina como es la propia existencia del Impuesto sobre Sociedades, es decir, la conveniencia y justicia material de la propia instauración de un Impuesto que grave el beneficio de las sociedades, discusión que es tanto una constante histórica como de derecho comparado.

Al respecto existen numerosas aportaciones doctrinales y formulaciones dogmáticas sobre el fundamento jurídico de dicho impuesto, sin embargo, únicamente se dejara constancia de las líneas fundamentales de los argumentos contrarios a su propia existencia.

En primer lugar, se ha destacado el hecho, tantas veces examinado por el propio legislador, de que las rentas de la sociedad son en realidad rentas que perciben los socios de estas entidades, y, que, por tanto, ya resultan gravadas cuando son percibidas por éstos, a través, en última instancia del IRPF, pues en último término, aún a través de distintas sociedades interpuestas, siempre existirán personas físicas propietarias de las mismas. Este hecho supondría que se produce una superposición, no acorde con el principio de capacidad económica; aún cuando el legislador ha ido instaurando mecanismo para corregir este defecto, como son los mecanismos de deducciones por doble imposición. Ahora bien, frente a este argumento hay que tener en cuenta que sin este impuesto difícilmente se podrían gravar las rentas que percibieran las personas físicas a través de la creación de sociedades, puesto que bastaría con el no reparto de dividendos para

que el impuesto deviniera vacío de contenido, cuando en realidad de esas rentas estaría disfrutando la persona física.

Del mismo modo, el Impuesto sobre Sociedades es un instrumento altamente eficaz de política económica y fiscal. Asimismo, puede afirmarse, en contra de lo anterior, que sí responde al principio de capacidad económica, pues es una forma de establecer justicia social a través del sistema impositivo, y ello porque en la mayoría de supuestos puede afirmarse que la propiedad de dichas personas jurídicas lo es de grupos sociales con gran capacidad económica.

También se ha argumentado contra la propia existencia de este impuesto el que el mismo suponga un trato discriminatorio respecto a otras rentas que pueda percibir la persona física. Mas no puede decirse que esta renta sea precisamente igual que otra ni represente igual capacidad económica. La acumulación de capitales y de factores de producción para obtener un rendimiento denota mayor capacidad económica y mayor capacidad de obtención de rendimientos, lo que ya supone por sí una mayor capacidad económica a gravar.

La solución no estaría pues en eliminar este Impuesto, sino en establecer mecanismos de corrección a una posible sobreimposición de rentas. No se puede tampoco olvidar el extraordinario papel de control de las grandes acumulaciones de capital que representa este Impuesto.

Sin embargo, sea cual sea el punto de vista que se mantenga lo que resulta indudable es que este impuesto existe en todos los países de nuestro entorno.

1. Evolución histórica de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad societaria en el Derecho Fiscal Español y del propio concepto de gasto fiscalmente deducible.

En este punto, hay que traer a colación la observación que realiza ESTEBAN MARINA⁴⁴ de cómo los analistas de la historia de nuestra Hacienda Pública han venido destacando siempre el hecho de que el Impuesto sobre Sociedades

⁴⁴ ESTEBAN MARINA, A., dentro de la obra colectiva "Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades." Tomás Millán in Memoriam, ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1990, 846 págs.

anticipase su vigencia temporal a la del IRPF⁴⁵; justificando precisamente dicha anticipación cronológica en el hecho básico de que el Impuesto sobre Sociedades tenía como soporte esencial para la determinación del beneficio gravable la Contabilidad, lo que evidentemente facilitaría enormemente la determinación de la base imponible del impuesto y su consiguiente gravamen.

Una Hacienda Pública rudimentaria, sin órganos y mecanismos suficientes de gestión, encontró en la contabilidad empresarial un instrumento esencial para gravar las manifestaciones directas de la capacidad contributiva, y la subsiguiente personalización de los impuestos.

Se parte, pues, de la consideración de que el Impuesto sobre Sociedades español ha sido un tributo de naturaleza eminentemente contable, si bien la contabilidad ha tenido diversa importancia a lo largo del tiempo en la determinación de la base imponible de este impuesto, como se tendrá ocasión de examinar a continuación.⁴⁶ Es precisamente este carácter contable del impuesto examinado el que marca el presente escrito, por entender que el legislador ha asumido dentro del propio cuerpo legal tributario las normas contables, pues tal y como mantiene esta autora, sólo a través de éstas es posible medir con precisión la real capacidad económica de las sociedades que tributan por este Impuesto.

Con carácter previo al estudio histórico, propiamente dicho, se deben apuntar unas notas.

La historia de la Contribución Industrial -antecedente de la Contribución sobre Utilidades y, por tanto, de nuestro Impuesto sobre Sociedades- hasta fines del siglo pasado se puede definir, y por lo que respecta al objeto de nuestro estudio, como una lógica aspiración de superar el procedimiento de determinación de la base imponible mediante signos externos a las empresas en todos aquellos sujetos en que fuera posible la determinación directa de bases.⁴⁷

⁴⁵ En concreto ESTEBAN MARINA, en la obra arriba citada, acepta como válidas las siguiente fechas de origen de estos impuestos: 1900 para el Impuesto sobre Sociedades y 1932 para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁶ ESTEBAN MARINA distingue dos etapas en la contabilidad societaria:

- De 1900 a 1922 y a partir de 1983, es decir con el anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en la que el legislador ha optado por una contabilidad casuística.
- Y de 1922 a 1982, en que la contabilidad aceptada en dicho Impuesto ha sido una contabilidad de principios, eludiendo siempre que era posible la referencia a cuentas concretas. Actualmente, la nueva Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades, parece volver a situarse de nuevo dentro de esta línea de actuación.

No obstante, si bien cabe buscar antecedentes inmediatos de este tipo de gravamen en la Reforma de 1848 de Mon-Santillán,⁴⁸ se iniciará este breve periplo histórico una vez ya situados en el presente siglo.

Lo que sí puede anticiparse es que el legislador de este periodo consciente de las limitaciones de la Administración de la época, y pese a la declaración solemne de que los impuestos personales debían gravar la renta verdaderamente obtenida, se apoyó siempre en las bases imponibles que la Hacienda conocía o podía conocer por medio de *los impuestos de producto*.

En cuanto al propio concepto de gastos, García-Ovies establece el origen histórico de la partida deducible en la Ley de Presupuestos para 1866 a 1867⁴⁹. Según esta autora, otro hito importante en la historia de este concepto de partida deducible lo constituye la referencia a los gastos que contribuyen a determinar la utilidad líquida, de acuerdo con el Reglamento de la Contribución de Utilidades de 22 de noviembre de 1892.

1.1. La Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria.

La Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria es fruto de la reforma tributaria del Ministro de Hacienda Raimundo Fernández Villaverde, en marzo de 1900. Dicho impuesto se dividía en tres Tarifas⁵¹, dedicándose la tercera

⁴⁷ Esta opinión es puesta de manifiesto por Javier MORAL MEDINA en su artículo, titulado "Historia del Impuesto sobre Sociedades desde 1900 hasta 1922", publicado en la revista Hacienda Pública Española. Instituto de Estudios Fiscales, nº 24-25, 1973, op. cit. pág. 22.

⁴⁸ Puede verse al respecto la obra de ESTAPE RODRÍGUEZ, F. "La reforma tributaria de 1845" Instituto de Estudios Fiscales, 1971.

⁴⁹ Respecto a la evolución histórica de este concepto puede verse el cap.I de la obra de GARCÍA-OVIES SARANDASES I. "Gastos deducibles en el IS" Lex Nova. Valladolid 1992. Págs. 41 a 67.

⁵⁰ GARCÍA-OVIES entiende, en este sentido, que el origen del concepto de gasto y sus posteriores reformas están guiadas por razones de técnica impositiva y tienen como fin el gravamen del verdadero beneficio empresarial entendido en sentido contable o económico. Una vez conseguido lo anterior, el concepto de gasto se nutre con las medidas de carácter político, social, ... propios de la época y momento histórico en el que nacen. Op. cit. pág. 66.

⁵¹ La Tarifa I de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria gravaba las utilidades que, sin el concurso de capital, se obtuvieran por servicios o trabajos personales prestados. La Tarifa II sujetaba a tributación las rentas del capital mobiliario, obtenidas a través de cualquier forma de contrato civil o

de ellas a la regulación del gravamen del beneficio empresarial, en concreto gravando las utilidades líquidas obtenidas del ejercicio de una industria en la que concurriera trabajo y capital.

La Tarifa III no es más que una recopilación de los conceptos ya existentes en la Contribución Industrial, o una refundición, en palabras de SUREDA⁵². Por tanto, para MORAL MEDINA⁵³, que comparte la idea anterior, el fijar el origen de este Impuesto en 1900 es sobrevalorar la aportación de Villaverde, quien no logró solucionar ninguno de los problemas que aquel régimen de imposición planteaba.

Por lo que respecta a nuestro objeto de estudio, el mismo autor -MORAL MEDINA- entiende que la Tarifa III era, además, sumamente confusa, dado que no definía qué se entendía por utilidades líquidas y en la determinación de la base conjugaba tanto signos externos como el método de estimación directa.

En realidad, debe afirmarse que la Contribución de Utilidades de Villaverde no pretendió gravar las sociedades y, menos aún, crear un Impuesto sobre Sociedades, porque dejó fuera de gravamen gran número de sociedades, sino que este impuesto tan sólo pretendía gravar el rendimiento neto de las sociedades que llevaban contabilidad y publicaban sus cuentas. Esto se observa claramente si se tiene en cuenta por ejemplo que la Ley de 26 de julio de 1922 gravaba las empresas individuales más importantes. Aún más, debe destacarse que en 1940 se extendió incluso este gravamen a los comerciantes individuales⁵⁵, por lo que difícilmente puede hablarse con corrección de Impuesto sobre Sociedades. Por consiguiente, en función de todos los argumentos anteriormente expuestos, va a

mercantil. Y, finalmente, la Tarifa III gravaba las rentas obtenidas del trabajo personal en concurrencia con el capital, producidas en el ejercicio de una industria no gravada de otra forma y determinada expresamente por la Ley.

⁵² SUREDA CARRIÓN, J. L. "El régimen de imposición de las Sociedades en España", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 29, 1958, pág. 1600.

⁵³ MORAL MEDINA, F. J. "Historia del Impuesto sobre Sociedades desde 1900 hasta 1922" Hacienda Pública Española. IEF, nº 24-25, 1973, págs. 21 a 41. Op. cit. págs. 24 y 25.

⁵⁴ GOTA LOSADA en la ponencia realizada el día 9 de septiembre de 1997, en el seno del Seminario "El marco actual de la imposición directa sobre sociedades", desarrolladas por la Universidad Internacional Menéndez Pelayo de Santander.

⁵⁵ En concreto, el autor hace referencia a la Reforma Tributaria de Larraz de 16 de diciembre de 1940, consecuencia de las condiciones económicas y sociales derivadas de la Guerra Civil española

situarse el origen del auténtico Impuesto sobre Sociedades en 1957, consecuencia de la reforma tributaria llevada a cabo por el ministro Mariano Rubio.

Sin embargo, también es cierto, y así debe reconocerse, que en el art. 28 de la Ley de 28 de marzo de 1900 se puede encontrar ya un antecedente inmediato válido a efectos de la determinación del concepto de gastos en este Impuesto, al establecer que se reputarían *utilidades líquidas* el saldo que resulte deducidos de los ingresos realizados los gastos comprobados de explotación y entretenimiento del negocio a que los mismos se dediquen, los productos de las mismas, y cualquiera otros que se hallen taxativamente exceptuados⁵⁶."

En consecuencia, se puede interpretar que en esta definición se comprendían como deducibles las cantidades correspondientes, entre otras, a las cuotas de amortización y al importe real o presunto de la prima de seguro. GOTA LOSADA incluye también entre estos gastos deducibles los intereses de financiación, a pesar de entender que con ello se "excedía claramente del concepto de producto neto"⁵⁷. En cambio, se consideraban no deducibles las cantidades destinadas a fondo de reserva, a ampliación de capital o al pago de la propia Contribución industrial.⁵⁸

La misma definición de las *utilidades líquidas* aparece también recogida en el Reglamento Provisional de 30 de marzo de 1900, en el cual además se establece una delimitación negativa de los gastos, al precisar que "no serán de abono como gastos, ni como minoración de ingresos o reducción de dividendos, las utilidades, las sumas destinadas al aumento de capital o ampliación de material que implique tal aumento, a reducción del pasivo o saneamiento del activo, a fondo de reserva, a gastos imprevistos cuya inversión no esté justificada, o a otro empleo análogo de las utilidades, aunque sea la extinción de deudas."

GARCÍA OVIES pone de manifiesto cómo de forma paulatina se va ampliando, por vía legal o jurisprudencial, el concepto de partida deducible,

⁵⁶ PEÑA HERNANDO considera que en el art. 28 de la Ley se encuentra el "primer núcleo de lo que será la Disposición Quinta que se ampliará en el transcurso del tiempo con las sucesivas modificaciones tributarias que vayan apareciendo". PEÑA HERNANDO *La base imponible en el IS: Antecedentes Históricos*, Crónica Tributaria, nº. 52, 1985. Op. cit. pág. 193.

⁵⁷ GOTA LOSADA, A. "Tratado del Impuesto sobre Sociedades". 1988. Banco Exterior de España. Madrid, op, cit. pág. 264.

⁵⁸ MORAL MEDINA, F. J. "Historia..." op. cit. pág. 28.

desbordando el sistema en el que nace y llegando así en 1920 a un confusionismo absoluto⁵⁹. En este sentido, ya se ha dejado establecido que el concepto de partida deducible excede del propio concepto de gasto, términos que serán analizados con posterioridad en un capítulo específico.

Por su parte, el concepto de utilidades líquidas puede ser entendido como el antecedente de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, si bien en estos momentos no se efectúa todavía ninguna referencia a la contabilidad o a los estados contables del sujeto pasivo para su determinación. Es la propia norma fiscal la que determina qué ingresos y qué gastos van a formar parte del concepto de *utilidades líquidas*. Aunque para autores como MORAL MEDINA el propósito de Villaverde fuera precisamente gravar aquellos beneficios empresariales de sociedades, fueran capitalistas o personalistas, cuyos datos precisamente fueran controlables a través de sus documentos contables, no obstante, si bien el legislador omitió tal referencia expresa, en la práctica del Impuesto siempre fue y ha sido la Contabilidad, salvo en momentos históricos muy puntuales, y salvo las correcciones fiscales, la que determina cuáles son los gastos de explotación.

1.2. La Ley de 29 de abril de 1920, la Ley de Reforma tributaria de 26 de julio de 1922 y el Texto Refundido de 22 de septiembre de 1922 de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria.

La Ley de 29 de abril de 1920 es fruto de un proyecto inicial de 1912, del Ministro de Hacienda Navarro Reverter, siendo aprobada, en sus aspectos esenciales, tras un proceso de reformas y de perfeccionamiento en 1920.

Doctrinalmente, se ha destacado esta Ley como el origen del Impuesto sobre Sociedades, habiendo sido profundamente alabada durante largo tiempo por gran parte de la doctrina⁶⁰.

⁵⁹ GARCÍA-OVIES SARANDASES, I "Gastos deducibles ..." Op. cit. pág. 52

¹⁷ La doctrina, con carácter general, ha loado la técnica legislativa vertida en esta Ley; así y a modo de ejemplo, GOTA LOSADA establece que el tratamiento legal establecido en esta Ley es "muy depurado para su época", "Tratado del Impuesto sobre Sociedades" op. cit. pág. 291. SUREDA CARRIÓN, por su parte, señala que en 1920 surge "el elemento más delicado y técnicamente más perfecto del sistema tributario español", es decir, el Impuesto sobre Sociedades. SUREDA CARRIÓN, J. L. "El régimen de imposición..." Op. cit. pág. 163.

Otros autores que también alaban esta norma son MORAL MEDINA (autor ya cit.) y RAMÍREZ GONZÁLEZ quien, más moderado, señala que esta Ley constituye una "institución tributaria bien hecha si se tiene

Esta Ley de 1920 pretendió establecer un impuesto personal sobre la renta de las sociedades de carácter semi-dualista; es decir, que coexistiera con la imposición de producto. Los rendimientos agrícolas y urbanos tributaban por la Contribución Territorial Rústica y Urbana y, además, por la Tarifa III de Utilidades, deduciéndose de esta última, sin embargo, la cuota pagada en concepto de contribuciones.

En lo que a la determinación de la base imponible se refiere, el concepto de renta imponible se definió con una regulación precisa y una técnica depurada, a través de la perfecta identificación de los ingresos computables, los gastos deducibles y los conceptos no deducibles; si bien no existe propiamente una definición legal del objeto y de la base de imposición. Asimismo, al seguirse la técnica patrimonial de renta, en lugar de la teoría de la fuente de renta, se incluyen en la renta imponible las plusvalías contables y las realizadas.

En concreto, el objeto del Impuesto queda delimitado en la Disposición Quinta estableciendo que “para la determinación del beneficio neto se deducirá de la suma de los ingresos brutos obtenidos por la empresa en el periodo de la imposición... el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquellos...”⁶¹ Se encuentra, pues, en esta definición el origen claro del concepto de necesidad del gasto, que hasta hace poco determinaba principalmente la *deducibilidad* de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades.⁶²

en cuenta su tiempo; problemas polémicos hasta hace poco figuran resueltos de forma efectiva, anticipándose con acierto a las soluciones más tarde generalmente admitidas por la contabilidad y la economía de empresa”. (RAMÍREZ GONZÁLEZ, F. “La imposición sobre Sociedades a partir de 1957.” Hacienda Pública Española. IEF, nº 24-25, 1973, págs. 71 a 115. Op. cit. pág. 73.) Sin embargo, como no podía ser de otro modo en esta disciplina, también ha habido autores que han criticado la Ley de 1920. Sin duda, la voz discrepante más autorizada según los distintos autores -RAMÍREZ GONZÁLEZ, SANZ GADEA- es la del profesor MANUEL DE TORRES, quien establece que: la Ley de Utilidades “fue un retroceso y no un avance; carece de un contenido realmente técnico..., la técnica sobre la cual reposa es completamente errónea y está en abierta contradicción con el moderno concepto de contabilidad.” Opinión expresada en el Prólogo del libro de DE USERA, GABRIEL “Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes” de Ediciones Aguilar, Madrid, 1950. SANZ GADEA, E. “Impuesto sobre Sociedades. (Comentarios y casos prácticos)” Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1991, 3 Tomos.

⁶¹ SANZ GADEA afirma que pocas fórmulas tributarias han resistido con tanta firmeza el paso del tiempo, y la pluma de los diferentes legisladores, como esta Disposición Quinta del T.R.I.S. de 1922. SANZ GADEA, E. “El Impuesto...” Ob. ya cit., op. cit. pág. 903.

⁶² Si bien la disertación que se expone a continuación supone una anticipación de las conclusiones, y a mi juicio, si bien ha desaparecido en la Ley 43/95 la exigencia expresa de la necesidad del gasto para su deducibilidad, entiendo que este es un requisito que si bien ha desaparecido del concepto legal de gasto se ha reintroducido de nuevo en el Impuesto a través del art. 14 LIS, al disponer que no serán donativos

Seguidamente a esta definición, la propia Disposición Quinta establecía una enumeración, no cerrada, de ingresos y gastos, que hasta fechas relativamente recientes podía afirmarse en cierto modo vigente que lógicamente únicamente con valor interpretativo e integrador...

En lo referente al aspecto contable del impuesto, se impone a todo contribuyente "la obligación de llevar cuenta y razón de los negocios que motiven la obligación de contribuir, ajustada a los preceptos del Código de Comercio". Ahora bien, la determinación de la renta imponible se hace partiendo de la aplicación de normas fiscales que serán empleadas sobre los datos suministrados por los contribuyentes y su contabilidad. Es decir, éste es un sistema similar al existente antes de la publicación de la Ley 43/95.

Por su parte, y como ya ha sido anticipado, la Ley de Reforma Tributaria de 26 de julio de 1922 pretendió extender este tipo de gravamen del rendimiento neto también a las empresas individuales más importantes, superando la rigidez de las cuotas fijas de la Contribución Industrial a la que estaban éstas sometidas hasta el momento.

El texto normativo establece que para la determinación del beneficio se deducirá de los ingresos brutos obtenidos en el periodo el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos, los de administración y conservación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y sus productos.

Del mismo modo, las depreciaciones y las pérdidas eran deducibles si cumplían las dos condiciones siguientes:

- ser efectivas
- y figurar en los documentos contables de la empresa.

ni liberalidades aquellos gastos que estén correlacionados con los ingresos. Se entiende, aunque tampoco es una opinión unánime en la doctrina, que son gastos correlacionados con los ingresos aquellos gastos necesarios para la obtención de los ingresos gravados por el impuesto. En consecuencia, a través de esta previsión legal se reintroduce en nuestro Ordenamiento el requisito de deducibilidad del gasto de su necesidad para la obtención de renta .

Justamente, puede observarse que el concepto de gasto o, más ampliamente, partida deducible⁶³, de la Disposición Quinta se ha reconocido prácticamente hasta la Reforma de 1978, acogiéndose progresivamente nuevas partidas deducibles, amparadas siempre en este mismo concepto de gasto.⁶⁴

El principal problema práctico con el que se enfrentó la efectividad de esta Ley, tal como establece GOTA LOSADA, fue la proliferación masiva de la práctica de las dobles contabilidades.⁶⁵

1.3. La Reforma de Larraz, Ley de 1940.

El objetivo fundamental de la reforma llevada a cabo por Larraz, fue el de extender la aplicación de la Tarifa III a los empresarios individuales.

En lo que a los gastos deducibles se refiere es importante el reconocimiento como tales de "las cuotas satisfechas por las empresas en virtud de precepto legal y para fines sociales." Así como la autorización a la Administración Tributaria de la facultad para establecer reglamentariamente los coeficientes de amortización de los valores de activo.

1.4. La Reforma Tributaria del Ministro de Hacienda Mariano Navarro Rubio de 26 de diciembre de 1957.

El inicio de la década de los cincuenta viene marcado, desde un punto de vista económico, por un acusado proceso inflacionario. Ello supone en la contabilidad de las empresas que el nominalismo monetario no permita adaptar el valor de los elementos patrimoniales en cuentas a su efectivo valor real en cada momento. Las amortizaciones no surtían el efecto deseado, al ser insuficientes para

⁶³ Puede consultarse un concepto amplísimo de gasto fiscal en la obra de VELARDE ARAMAYO donde se analizan pormenorizadamente tanto los beneficios tributarios como los gastos fiscales, al afirmar que "todo beneficio fiscal es un gasto fiscal" op. cit. pág. 36.

VELARDE ARAMAYO, M. S. "Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario." Marcial Pons, Madrid 1997.

⁶⁴ GARCIA-OVIES "Gastos deducibles..." Ob. ya cit., op. cit. pág. 58.

PEÑA HERNANDO, por su parte, considera que en este principio de la Disposición Quinta se "condensa la filosofía de la determinación de la base imponible". "La base imponible..." ob ya cit., op. cit. pág. 199.

⁶⁵ GOTA LOSADA, A. "Tratado del..." Op. cit. pág. 313.

corregir el efecto anterior, de modo que se estaba produciendo una importante descapitalización de las empresas.

Ante este panorama económico la respuesta habitual de los empresarios fue la práctica de la doble contabilidad. Sólo se contabilizaban las operaciones del tráfico que interesaban a efectos económicos a los empresarios, y los activos patrimoniales se sustraían a todo reflejo contable...⁶⁶ Los beneficios que lucían en la contabilidad no eran los beneficios reales, sin duda inferiores a los que resultaban de una contabilidad correcta.

Por otra parte, ante este proceso generalizado de fraude, el presupuesto presentaba un déficit insostenible. Éste es el panorama económico que, junto con la crisis política del momento, acompañan la reforma del Ministro Mariano Rubio de 1957, caracterizada en el ámbito fiscal por la implantación del "método de evaluación global" de los rendimientos⁶⁷, que sustituye al procedimiento de estimación contable de bases. La Reforma supondrá el origen del Impuesto sobre la renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, con sustitución de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades, en palabras de GOTA LOSADA.

El contenido del método de estimación global se puede definir como el sistema que permite, mediante un estudio económico, señalar los rendimientos

⁶⁶ GOTA LOSADA considera que la situación crítica que se produce en 1956 se debe, entre otras, y en lo que a este estudio concierne, a las siguientes razones:

- Las amortizaciones basadas en el coste histórico eran notoriamente insuficientes, produciéndose la ya citada descapitalización de las empresas.
- Las normas técnicas en que se inspiraba la determinación del beneficio contable eran insuficientes e imperfectas, produciéndose un proceso de retraso de las normas fiscales respecto de la ciencia y técnica contables, que habían evolucionado notablemente en los últimos años.
- La existencia generalizada de las dobles contabilidades, como consecuencia de la necesidad de superar el intervencionismo en los precios y en el suministro de primeras materias y mercancías había desembocado en una comprobación inspectora transaccional que se hacía al margen por completo de la Contabilidad, y que dió por llamarse en el argot fiscal se llamó "tarifa cuarta". GOTA LOSADA, A. "Tratado...", op. cit. págs. 312-313.

Y ello, del mismo modo, que ya en diciembre de 1955 el profesor Manuel de Torres había criticado la petrificación de las bases imponibles.

⁶⁷ ALBIÑANA critica este cambio de régimen en la determinación de la base imponible afirmando que "no es renunciante la aplicación de una norma tributaria casi perfecta, porque se haya llegado a una situación, más confusa que irregular, a consecuencia de lenidades, concesiones, retroactividades,... Sobre todo, si el sustitutivo ofrece tantos y tan consabidos inconvenientes, como el régimen de convenio o concierto." ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. "Consideraciones generales sobre la Reforma (Ley 26 de diciembre de 1957)" Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 29, marzo 1958, op. cit. pág. 29.

⁶⁸ RAMÍREZ GONZÁLEZ, F. "La imposición...", op. cit. pág. 76.

fiscales para un colectivo de contribuyentes que ejercen una actividad concreta, y la atribución a cada uno de ellos de la porción que le corresponde, en razón de la disposición de ciertos elementos que son tomados como índices. Este mismo autor, sin embargo, señala que el principal inconveniente de dicho sistema es el poder determinar los signos más significativos y su correcta ponderación en el momento de fijar la base imponible.⁷⁰

La Exposición de Motivos de la Ley de 26 de diciembre de 1957 justifica el procedimiento de evaluación global como un intento de aliviar la presión indirecta que supone la fiscalización contable.⁷¹ Sin embargo, no parece muy justificable esta argumentación en el momento en que la necesidad de contabilización de los resultados de la empresa no es una exigencia de la propia normativa fiscal, sino que lo es de la propia práctica correcta y diligente de un adecuado comerciante para conocer la realidad de su negocio, exigencia ésta que es establecida originariamente por las normas mercantiles. Es con posterioridad cuando la normativa fiscal aprovecha este *instrumento* surgido de la propia dinámica empresarial para gravar un determinado beneficio económico.

Lo cierto es que la reforma Tributaria de 1957 lo único que hizo al implantar el método de evaluación global fue legalizar la realidad que se estaba dando en la práctica, pues la Inspección de Hacienda venía aplicando en su quehacer diario de modo informal y oficioso, desde hacía años, este método.

En otro orden de cosas, el sistema de evaluación global supone, sin duda, un retroceso en el tema que se analiza de las relaciones entre el resultado contable, la determinación de la base imponible y la comprobación administrativa; aún cuando

⁶⁹ RAMÍREZ GONZÁLEZ, F. "La imposición...", op. cit. pág. 76.

⁷⁰ RAMÍREZ GONZÁLEZ reconoce en su obra que el sistema de evaluación global es un instrumento valioso y simplificado de estimación de bases, con unos reducidos costos de aplicación, pero no es capaz de proporcionar una adecuada y fina percepción como ocurre con los métodos de determinación de bases que se sustentan en la contabilidad. Por ello considera que las ventajas del método de estimación global se dan en empresas de hasta una determinada dimensión, sin precisar cual sea esta dimensión apreciable, pero que a partir de este indeterminado punto el procedimiento es inadecuado. RAMÍREZ GONZÁLEZ, F. "La imposición..." Op. cit. pág. 81.

Puede verse también al respecto a RODRÍGUEZ AGUIRRE "La evaluación global, condicionamientos técnicos", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 68.

⁷¹ En palabras de GOTA LOSADA la Exposición de Motivos de la Ley de 26 de diciembre de 1957 constituye hasta nuestros días la más perfecta justificación de la implantación de los métodos objetivos.

la definición de los gastos deducibles se hace en los mismos términos que la existente en la anterior normativa.

En cuanto a las concretas partidas deducibles la única novedad destacable es la creación del denominado "Fondo de Previsión para Inversiones"(art. 97), que supone una exoneración de gravamen de las cantidades a él destinado, y que como su nombre anticipa, "previsión", es una especie de reserva, que, en cambio, no tributa, destinada a posibilitar una acumulación de fondos para la realización de inversiones en elementos de activo nuevo.

1.5. La Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 (Segunda Reforma Tributaria de Mariano Navarro Rubio).

Las modificaciones que contiene la Ley 41/1964, de 11 de junio, respecto al Impuesto sobre Sociedades son pocas. La esencial es la consideración de los antiguos tributos de producto como impuestos a cuenta de los generales, deducibles por tanto de la cuota íntegra, pero sin dar derecho a devolución, artículo segundo. Esta Ley supone también extender los procedimientos objetivos de determinación de bases imponibles a todas las fuentes de renta.

En cuanto a los concretos gastos deducibles, se amplían las dotaciones a fondos deducibles, creándose la "Reserva para Inversiones de Exportación", reconociéndose la depreciación de los fondos editoriales y el fondo extraordinario para reparaciones de las entidades españolas de navegación marítima y aérea. Finalmente, se procede a una mejora en la regulación del Fondo de Previsión para Inversiones, que además es extendido a todo tipo de empresas. También se reelaboran los planes especiales y de amortización acelerada y se promueve la elaboración de una tabla de coeficientes máximos de amortización.⁷²

Asimismo, el Decreto 3359/1967, de 23 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, mantiene incólume la estimación de bases imponibles por el sistema de evaluación global. Junto a la anterior previsión,

⁷² Para desarrollar todas estas disposiciones de la Ley 43/1964, de 11 de junio de 1964, durante este periodo histórico se aprueban, entre otras, las siguientes disposiciones normativas:

- Orden de 17 de diciembre de 1964, que da una nueva regulación a la Previsión para Inversiones.
- Orden de 25 de junio de 1965, que reglamenta la Reserva para Inversiones de Exportación.
- Orden de 25 de febrero de 1965, que comprende la Tabla de coeficientes máximos de amortización y las normas para su aplicación.

y del mismo modo que se recogía en la legislación anterior, para la determinación del beneficio neto fiscal “se deducirán de los ingresos brutos obtenidos por la entidad en el período de imposición el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos, los de administración, conservación y reparación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y de sus productos” (art. 14 del Texto Refundido).

Sin embargo, a pesar de las previsiones legales, la corruptela de la doble contabilidad siguió en pleno auge. En otros casos, las empresas que seguían el denominado sistema de estimación directa ajustaban su contabilidad a las disposiciones fiscales, a los efectos de evitarse los incómodos ajustes que ésta exigía sobre los asientos practicados de acuerdo con las normas contables.

Dentro de este periodo es destacable la planificación contable llevada a cabo con la publicación del primer Plan General de Contabilidad de 1973, cuya importancia análisis merece un análisis, aunque sucinto, en epígrafe específico.

1.6. La planificación contable y la creación del Instituto de Planificación Contable.

El sistema de evaluaciones globales, ya examinado, hizo un indudable daño a la aplicación y evolución de la contabilidad.

Frente a esta situación GOTA LOSADA señala en su obra que poco a poco fue renaciendo el convencimiento de que era necesario que las empresas españolas llevaran sus contabilidades correctamente y de modo normalizado para conseguir una información homogénea y comparable.

Es en este marco en el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en adelante PGC, por Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre. Dicho Plan, inspirado en el Plan francés, se estableció como de aplicación voluntaria en un principio, si bien resultaba obligatorio para las empresas que se acogieran a la regularización voluntaria de sus balances, aprobada en virtud de este mismo Real-Decreto. La aprobación de un Plan general contable supuso la creación de un cuerpo normativo contable propio, uniforme y “uniformizante”, que posibilitaba, por una parte, a las empresas reflejar correctamente y con unos criterios claros los resultados de su empresa, y, por otra, a la Administración Tributaria una uniformidad en el control de la aplicación del Impuesto, en el sentido de que existían unos criterios de

interpretación para la fiscalización del resultado contable obtenido en aplicación de una técnica correcta y racional.

Paralelamente a este proceso, la Dirección General de Tributos propuso la creación del Instituto de Planificación Contable, que nació en virtud del Real Decreto 1982/1976, de 24 de agosto. La creación de dicho Instituto es esencial para la evolución de la contabilidad en nuestro país y, al mismo tiempo, para la evolución del Impuesto sobre Sociedades, porque su desarrollo ha ido e irá en el futuro indisolublemente unido al progreso de la contabilidad.⁷³

1.7. La reforma fiscal de 1978 del Ministro de Hacienda Francisco Fernández Ordóñez.

Esta reforma es consecuencia de la política más reciente de nuestra Historia, la instauración de la democracia y la entrada en vigor de la Constitución de 1978.

El origen de esta reforma se ha de buscar en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, de 14 de noviembre de 1977, resultado normativo de los *Pactos de la Moncloa*; reforma en la que destacó notoriamente la labor del Profesor Enrique Fuentes Quintana.

Esta normativa se sitúa en el marco de la crisis económica de 1977. La inflación superaba a mediados de ese año el 35 %, el paro crecía de forma constante, el consumo de productos energéticos aumentaba frente a la crisis del petróleo, la estructura económica del país era caduca. Ante este panorama social se plantea la necesidad acuciante de la aprobación de un pacto social que se transformara en un cambio en la estructura económica.

La Ley 50/1977, de 14 de diciembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, entre otras medidas, pretendió luchar contra el fraude fiscal, sancionando por primera vez penalmente los ilícitos tributarios más graves; si bien, todo sea dicho, se tipificó incorrectamente el delito fiscal.

En otro orden de cosas, el artículo 31 de la Ley permitió una nueva regularización de balances⁷⁴, concediendo la exención de todos los tributos

⁷³ GOTA LOSADA, A. "Tratado...", op. cit. pág. 346 "in fine".

⁷⁴ La existencia de este artículo se debe al Grupo Socialista en el Congreso, que añadió un párrafo al artículo 30 del Proyecto, y que, posteriormente, se traduciría en el art. 31 de la Ley, el cual permite la regularización de balances de las sociedades, concediéndoles la exención de impuestos, en los

correspondientes al afloramiento de activos y pasivos ocultos y la eliminación de activos y pasivos ficticios. Como muy bien ha desarrollado Sanz Gadea en su obra del "Impuesto sobre Sociedades", este artículo conllevó una multitud de disputas entre Administración y contribuyentes, puesto que la Administración Tributaria se negó a reconocer esta exención o amnistía fiscal sobre los tributos que "resultan de las anotaciones contables anteriores a la regulación". Así, si bien técnicamente la redacción del mencionado artículo permitía a la Administración esta actuación, parece ilógico que tuviera mejor trato aquel que incumplió completamente sus obligaciones contables, que quien cometió únicamente meras irregularidades, puesto que la exención sólo se reconocía por hechos no contabilizados. Este comportamiento de la Administración condujo al "extravío" de muchas contabilidades de empresas que habían optado por la regularización.

En consonancia con esta línea de actuación, la inspección de Hacienda se dedicó durante dicho periodo a comprobar los balances regularizados, siempre con los citados criterios restrictivos, sin verificar la situación tributaria de sociedades que no habían optado por regularizar ni de aquellas otras que se mantenían al margen de las normas contables y fiscales.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, se publica la Ley 61/1879, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, antecedente inmediato de la actual Ley del Impuesto, Ley 43/95, por lo que a lo largo de este estudio se harán constantes referencias críticas a la primera de estas leyes, limitándonos ahora a hacer una breve presentación de la misma.

En la Ley 61/1978 puede hablarse ya de un moderno y auténtico Impuesto sobre Sociedades de naturaleza personal y directa que grava la renta de las entidades jurídicas. Desaparecen, en consecuencia, los impuestos de producto a cuenta y la cuota mínima. A su vez, se procede a una delimitación correcta del sujeto pasivo.

Por lo que respecta a la fijación de la base imponible, junto al método tradicional de determinación directa de la base imponible por diferencia entre ingresos y gastos se recoge otro sistema erróneamente calificado como si fuera un método distinto, *el de diferencia entre capitales fiscales al inicio y al final del periodo*

siguientes términos: "todos los impuestos directos e indirectos, cuyo ingreso en Hacienda fuere debido por la empresa que regulariza su balance hasta la fecha del primer balance que cierre con posterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley".

impositivo. Asimismo, se procede a la distinción entre ingresos típicos y atípicos de la actividad. Se flexibiliza el principio de independencia de ejercicios y se reelaboran las partidas deducibles, con más o menos acierto según se hable de la Ley o del Reglamento, como se tendrá ocasión de analizar posteriormente con más detalle. En materia de amortización se entiende que la amortización acelerada y la libertad de amortización deben ser eliminadas, como incentivos fiscales que son. En esta misma línea se suprimen los fondos de autoseguro para la cobertura de insolvencias.

Por su parte el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades fue objeto de merecidas críticas por su carácter de plan contable de carácter fiscal, baste decir que dicho reglamento dedica 107 artículos a regular la base imponible.

Durante este período es de destacar la publicación del actual Plan General de Contabilidad, en virtud del Real Decreto 1643/1990, de 10 de diciembre, que en su D. F. 7ª declaraba derogadas las disposiciones contables contenidas en el Reglamento del Impuesto que fueran incompatibles con lo establecido en este Plan General de Contabilidad, salvo las normas fiscales de calificación, valoración e imputación temporal establecidas en la normativa del impuesto.⁷⁵

1.8. La Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ésta constituye nuestra vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, completada por su correspondiente Reglamento de desarrollo, aprobado por RD 537/1997, de 14 de abril.

Dado que dicha Ley es objeto de estudio detallado en esta obra, únicamente se dejará constancia, por lo que respecta a la evolución histórica de las relaciones entre base imponible del impuesto y contabilidad, de la existencia del art. 10.3 LIS. Este artículo supone una remisión directa de la norma fiscal a normas externas al Derecho Tributario -las contables- para determinar la base imponible del Impuesto.

⁷⁵ Para GARCÍA-OLMEDO muchas de las diferencias permanentes existentes entre la Ley del Impuesto y la Contabilidad se deben a la Enmienda nº 79 presentada por el Grupo Socialista del Congreso al Proyecto de Ley, que "sin una motivación consistente propuso la sustitución de la primitiva redacción, que permitía deducir todos los gastos efectivamente realizados por la entidad, siempre que no supongan una distribución de beneficios, por la redacción del art. 13 de la Ley 61/78", que incluye en esta normativa el requisito de la "necesidad del gato".

La remisión directa a la contabilidad para la determinación de la base imponible y, en consecuencia, de todos los ingresos y gastos fiscales a los ingresos y gastos contables, salvo las correcciones que pueda establecer la ley fiscal, determina una separación formal con toda la tradición histórica anterior⁷⁶. Esta nueva regulación supone una ruptura de la tradición porque con anterioridad la contabilidad había tenido un mero carácter supletorio, mientras que en la nueva Ley el cuerpo de normas contables pasa a formar parte de la propia regulación de la base imponible del Impuesto. Esta novedad ha despertado un sentido temor en gran parte de la doctrina fiscalista, porque entiende que se está produciendo una supuesta deslegalización de la base imponible del impuesto, con la consiguiente desconfianza hacia la aplicación práctica de la Ley, y ello debido esencialmente al uso que de la indefinición de las normas contables y mercantiles pueda hacer la Administración Tributaria, en un indudable afán recaudatorio que ha movido a una gran parte de sus agentes en estos últimos años.

2. El Impuesto sobre Sociedades en los países de la Unión Europea.

La armonización fiscal⁷⁷ europea en el Impuesto sobre Sociedades no ha alcanzado el nivel logrado en la Imposición sobre el consumo (I.V.A.), por las propias características de un tributo como el Impuesto sobre Sociedades y las resistencias de los legisladores de los países miembros a introducir normas armonizadoras que pudieran ocasionar distorsiones presupuestarias en sus respectivos Estados. Sí existe una Propuesta de Directiva sobre armonización del Impuesto sobre Sociedades y retenciones sobre dividendos, publicada en 1975. Sin embargo, no se han aprobado las dos primeras Directivas comunitarias relativas al Impuesto sobre Sociedades hasta 1990, la referente a fusiones y escisiones, y la dedicada a las matrices y filiales, ambas incorporadas al Ordenamiento Tributario Español en diciembre de 1991. También en ese mismo año, 1990, se aprobó un

⁷⁶ GOTA LOSADA ante la redacción del anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que procedía a regular e interferir en cuestiones contables, defendió la supresión de gran parte de estas referencias contables, propugnando partir del resultado contable, determinado de acuerdo con el Plan General de Contabilidad, para regular única y exclusivamente las diferencias que se produjeran entre beneficio contable y beneficio fiscal.

⁷⁷ Al respecto puede verse la obra: ALONSO GONZÁLEZ / CORONA RAMÓN / VALERA TABUEÑA "La armonización fiscal en la Unión Europea" Ed. Cedecs. Barcelona 1997.

Convenio relativo a la eliminación de la doble imposición en el ajuste de resultados entre empresas asociadas.

Ahora bien, como señala el profesor CORONA RAMÓN, la "armonización fiscal no constituye en sí misma una finalidad de la Comunidad Europea, sino un instrumento para evitar que la disparidad de los sistemas tributarios sea de tal naturaleza y magnitud que provoque distorsiones permanentes en el mercado interior europeo".⁷⁸

2.1. Principales propuestas del *Informe Ruding* respecto a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

El Comité consideró que la contabilidad mercantil financiera debe constituir el punto de partida obligado para la determinación de la renta gravable en todos los Estados miembros, reduciéndose al máximo posible las diferencias entre la contabilidad mercantil y las cuentas utilizadas a efectos fiscales.

Por lo que se refiere a la amortización, este Informe recomienda que la Comisión de la CEE proponga a través de una Directiva los sistemas de amortización aplicables, debiéndose optar entre la aplicación de sistemas lineales o de amortización degresiva para todos los bienes excepto los edificios. En lo que se refiere a la base de amortización debería estar constituida por el coste histórico de los bienes y derechos. Y, en todo caso, tendrían que desaparecer las normas especiales de amortización con efecto incentivador.

Los activos inmateriales son también una fuente de divergencias entre los países comunitarios. Existen grandes diferencias en el tratamiento fiscal de los fondos de comercio, con las consecuentes distorsiones en la competencia, sobre todo, a la hora de adquirir empresas. Por tanto, se recomienda un tratamiento fiscal uniforme de la amortización del fondo de comercio y de otros activos inmateriales. También es necesario una armonización del tratamiento fiscal del *leasing*. Estas recomendaciones son exigencias básicas de la economía empresarial son verdaderos gastos contables y económicos de la empresa que no estaban suficientemente considerados por el legislador fiscal, enormemente purista desde

⁷⁸ CORONA RAMÓN, J. F. "Evolución de la armonización fiscal comunitaria en el Impuesto sobre Sociedades", Hacienda Pública Española, 2/92, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1992, op. cit. pág. 45.

un punto de vista jurídico de concepto de gasto, pero con una visión real de la economía empresarial nula. La consideración de estas partidas como deducibles requería en países como el nuestro una inminente reforma legislativa.

En cuanto a la valoración de las existencias se prevé la posibilidad de optar entre los siguientes métodos: FIFO (primera entrada primera salida), LIFO (última entrada primera salida), coste medio o *stock* útil.

En lo que respecta a las provisiones fiscalmente deducibles se entiende que, como mínimo, se deben permitir las provisiones por insolvencias, para garantías y para diferencias de cambio, siempre y cuando se basen en las normas contables generalmente aceptadas. Otra provisión que es necesario armonizar es la de pensiones, y se interpreta en este estudio que ello esencialmente ya no sólo por diferencias que puedan existir entre empresas, sino en cuanto que la concreta regulación de los mismos puede suponer una mayor incentivación de éstos que repercuta en favor de los trabajadores.

Finalmente, se recomienda la deducibilidad de todos los gastos de explotación ligados al ejercicio de la actividad económica de la empresa; esta previsión, que podría parecer una obviedad, sin embargo no lo era para el legislador en algunos casos; así en nuestro país, por ejemplo, no se admitían como deducibles todos los gastos de representación, algunos tales como las cestas de Navidad entregadas por las empresas a sus trabajadores,....

2.2. Medidas concretas existentes en los principales países comunitarios respecto a la determinación de la base imponible, en general, y de los gastos deducibles, en particular.

A continuación se exponen únicamente las peculiaridades más destacadas que presenta el Impuesto sobre Sociedades respecto a la base imponible y a los gastos que en ella se integran en cada uno de los principales Estados miembros de la Unión Europea, y ello a los únicos efectos de poder comparar las soluciones que han adoptado los diferentes países comunitarios ante los problemas que se describirán a lo largo de este estudio; y también poder observar que la nueva regulación de este impuesto es la solución lógica y generalizada en una economía abierta de mercado, donde nuestras empresas deben ser competitivas, fuente de creación de empleo e instrumento de política económica y social.

Como punto de partida, debe dejarse sentado que la base del impuesto sobre sociedades no se define de la misma forma en todos los estados miembros. La renta imponible se calcula según los principios generalmente aceptados o de la "sana contabilidad" comercial o civil, y por ello vinculada a los resultados reflejados en la cuentas anuales. Ahora bien, mientras en algunos países se establece una estrecha relación o dependencia entre la contabilidad asentada a efectos fiscales y las cuentas anuales (Italia, Bélgica, Grecia, España, Alemania, Francia y Luxemburgo), en otros no existe tan estrecha vinculación (Dinamarca, Holanda y Reino Unido).

ALEMANIA FEDERAL

a) Amortización.

La mayoría de los activos pueden amortizarse bien utilizando el método lineal o bien un método de amortización degresiva. Los activos inmateriales también pueden ser amortizados siempre que tengan una vida útil limitada, previsión esta última que es más bien inherente al propio concepto de amortización.

Como pequeño incentivo a las sociedades de pequeña y mediana dimensión pueden cargar un 10 por 100 adicional de amortización en el primer año de adquisición de los activos.

Se permite el régimen de amortización acelerada para los activos situados en Berlín Occidental y en ciertas regiones limítrofes con la antigua República Democrática Alemana.

b) Existencias.

El criterio de valoración de las existencias es el de coste de producción o el de mercado en el caso de que éste fuese inferior. Los métodos FIFO o LIFO no suelen aceptarse a efectos fiscales.

Un aspecto interesante con relación a los productos que experimenten grandes variaciones de precios lo constituye la posibilidad de dotar una provisión para incrementos de precios para aquellos productos cuyos precios hayan experimentado una subida superior al 10 por 100 durante el ejercicio fiscal.

Además, no es necesario reflejar esta provisión en los estados financieros para que ésta se considere deducible a efectos fiscales.

c) Otras partidas deducibles.

Las sociedades pueden deducir, asimismo, las dotaciones a ciertas provisiones en concepto de responsabilidades futuras, tales como pensiones, garantías prestadas, litigios, descuentos, etc.

d) Partidas no deducibles.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades alemán incluye expresamente como partidas no deducibles las cuotas del propio Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Patrimonio y un 50 por 100 de las retribuciones de los administradores en concepto de asistencia a los consejos.

BÉLGICA

a) Amortizaciones.

La depreciación se calcula, generalmente, utilizando el método de amortización lineal. Las tasas o coeficientes de amortización son sometidos a la aprobación de la Administración Tributaria, en cuyo caso las cantidades contabilizadas son deducibles a efectos fiscales. También se permite la utilización de la amortización degresiva, pudiendo aplicar una tasa de hasta el doble de la correspondiente al método lineal. El método degresivo se puede aplicar tanto para activos materiales como inmateriales, excluidos los vehículos.

La amortización acelerada se permite en circunstancias excepcionales, por ejemplo, en el caso de pequeñas empresas o para activos localizados en áreas de desarrollo.

b) Existencias.

El criterio de valoración de las existencias debe determinarse aplicando el menor de los siguientes valores: coste de adquisición o valor de mercado. También se permiten otros criterios de valoración, incluyendo el FIFO, LIFO, coste promedio y

coste medio. Se permiten ciertas provisiones especiales para el caso de grandes fluctuaciones en los precios internacionales de ciertos productos.

c) Otras partidas deducibles.

El Impuesto sobre Sociedades belga prevé la posibilidad de realizar las siguientes dotaciones a provisiones deducibles: provisión para pérdidas probables, incluidas las provisiones para deudores morosos, y las provisiones para gastos futuros. Las provisiones para contingencias no específicas no son fiscalmente deducibles.

La participación de los administradores en beneficios no son deducibles, salvo que corresponda a retribuciones por servicios realmente prestados a la sociedad.

FRANCIA

a) Amortizaciones.

Sólo son amortizables los bienes corporales que constituyen inmovilizado y que se deprecien, es decir que lo que nosotros hemos llamado "inmovilizado material depreciable".

Tanto el método lineal como la amortización degesiva son admisibles fiscalmente en Francia, salvo en el caso de edificios, activos con vida útil reducida o activos fijos usados.

En el caso de edificios adquiridos para utilizarlos en procesos de investigación científica se podrá amortizar el primer año un 50 por ciento, debiéndose amortizar el resto de su valor de acuerdo con un método lineal.

b) Existencias.

Las existencias se deben valorar al coste medio o precio de mercado. Igualmente, se permite la valoración de las existencias siguiendo el método FIFO, pero no es posible a efectos fiscales la aplicación del método LIFO.

Se permite la dotación de una provisión que recoja las variaciones de precios del mercado. A los seis años de realizarse la provisión, sin que se hayan producido movimientos alcistas de precios, aquélla deberá ser incorporada a la base imponible.

c) Otras provisiones fiscalmente deducibles.

El objeto de la provisión debe estar netamente precisado, y la pérdida ser cierta. La provisión debe encontrar su origen en medios o eventos ocurridos en el curso del ejercicio, y debe ser recogida por la contabilidad.

GRECIA

a) Amortizaciones.

El método de amortización admisible a efectos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades griego es el lineal. Los coeficientes de amortización aplicable están fijados por el Ministerio de Hacienda. Por su parte, la amortización acelerada se puede aplicar en ciertos casos de inversiones en equipos industriales en determinadas regiones del país.

b) Existencias.

Las existencias deberán valorarse al menor de los siguientes conceptos: coste de adquisición o coste de producción, o valor de mercado. Asimismo, podrán utilizarse otros criterios de valoración como el coste promedio, primera entrada primera salida (FIFO) y última entrada primera salida (LIFO). El requisito para adoptar estos criterios alternativos es el de la consistencia.

c) Otras partidas deducibles.

En general, cualquier otra provisión que se realice contablemente no será deducible a no ser que se justifique adecuadamente.

IRLANDA

a) Amortizaciones.

La amortización a efectos fiscales no necesariamente tiene por qué coincidir con la realidad a efectos contables. El sistema de amortización aplicable a los edificios industriales y hoteleros es el sistema lineal, pero en el caso de maquinaria o bienes de equipo puede aplicarse el sistema de amortización degresiva. En el supuesto de activos fijos nuevos (excluyendo los vehículos) se puede aplicar una amortización inicial más elevada.

Asimismo, se puede solicitar la aplicación de la libertad de amortización para inversiones en hoteles, edificios industriales, maquinaria y bienes de equipo.

Las patentes pueden ser amortizadas durante el período de vida útil que tengan. En cambio, la inmensa mayoría de activos inmateriales no se consideran amortizables a efectos fiscales.

b) Existencias.

Las existencias se valorarán al menor de los siguientes conceptos: coste de adquisición o producción, o valor del mercado. Asimismo, se podrá utilizar el método FIFO. En cambio, el método LIFO no es admisible a efectos fiscales.

La legislación irlandesa prevé la aplicación de una deducción sobre las existencias, cuyo objetivo es reducir los efectos de la inflación sobre el valor de las existencias. Esta deducción se aplica fundamentalmente a fabricantes y distribuidores de maquinaria y de bienes de equipo.

c) Pérdidas no deducibles.

Los intereses a pagar a entidades no residentes no serán deducibles en la medida en la cual la entidad perceptora posea el 75 por 100 o más de las acciones de la sociedad irlandesa.

ITALIA

Respecto a la regulación concreta del Impuesto sobre Sociedades en el Derecho italiano se irán haciendo diversas referencias a lo largo de la presente obra.

a) Amortizaciones.

Las amortizaciones generalmente se realizarán utilizando el método lineal. A tal fin se aplicarán los coeficientes aprobados por el Ministerio de Hacienda. Dichos coeficientes son establecidos por categorías de bienes homogéneos, con relación al normal período de deterioro y consumo de los bienes en los distintos sectores productivos.

Los activos inmateriales pueden ser amortizados durante su período de vida útil, que en derecho italiano es su vida económica y no la física; y, en el caso de que ésta no sea determinable, se podrá aplicar un coeficiente del 20 por 100.

La amortización acelerada puede ser aplicada a ciertos activos materiales e inmateriales durante los primeros tres años de su vida útil, siendo ésta una de las mayores interferencias que se produce en el balance civil. En este caso la cuota máxima puede duplicarse en los 3 primeros ejercicios (“el de entrada en funcionamiento y en los 2 siguientes”).

b) Existencias.

El criterio de valoración de las existencias es el de adoptar el menor de los siguientes conceptos: el coste de adquisición o el valor de mercado. Generalmente se utiliza el método LIFO a efectos fiscales. El art. 5, 3 del Decreto Ley de 28 de febrero de 1994 introduce una variante del LIFO (además del coste medio ponderado y FIFO), el LIFO “continuo”, que es un híbrido entre el coste medio ponderado y el LIFO.

c) Otras partidas deducibles.

Se puede realizar una provisión para deudores de dudoso cobro consistente en un 0.5 por 100 sobre el saldo total de deudores al final del ejercicio, hasta obtener un fondo acumulado del 2 por 100 de dicho saldo. Una vez alcanzado este 2 por 100 la dotación no puede superar el 0.2 por 100 de los saldos de cada ejercicio hasta lograr una provisión máxima del 5 por ciento sobre dichos saldos. Las pérdidas derivadas de saldos fallidos deberán cargarse contra la citada provisión y solamente el exceso podrá cancelarse contra la cuenta de pérdidas y ganancias.

Otras provisiones fiscalmente deducibles son: la provisión “para operaciones y concursos a premio”, la provisión para la indemnización de fin de contrato de trabajo, también existen las provisiones de las compañías aseguradoras, la provisión para reparaciones de naves y aeronaves, y la provisión para riesgos de cambio.

LUXEMBURGO

a) Amortizaciones.

El método lineal es preceptivo para la amortización de edificios y activos inmateriales. En el caso de otros activos materiales se podrá utilizar bien un método lineal o bien un método degresivo. Los coeficientes del método de amortización

degradativo no pueden superar dos veces el coeficiente lineal, con un límite de un 20 por 100 en el caso de activos adquiridos antes del 31 de diciembre de 1981. En el caso de adquisiciones realizadas después de esa fecha, el límite es de tres veces el coeficiente lineal, sin que pueda superarse en este caso el 30 por 100.

b) Existencias.

Las existencias se valorarán al menor de los siguientes conceptos: el coste de adquisición o el valor de mercado. Además se podrán utilizar los métodos LIFO y FIFO siempre que lo requiera justificadamente la situación coyuntural de la empresa. Asimismo, se podrá utilizar el método del coste medio ponderado.

c) Partidas deducibles.

No serán deducibles las retribuciones pagadas a los administradores, salvo que correspondan a servicios realmente prestados a la sociedad. Tampoco serán deducibles los honorarios de auditores estatutarios.

En ningún caso serán deducibles los intereses cargados por la oficina central a una sucursal, excepto cuando se trate de una sucursal bancaria.

PAÍSES BAJOS

a) Amortizaciones.

La amortización se puede calcular utilizando cualquier método que sea razonable desde un punto de vista económico. No existen disposiciones oficiales específicas, similares a las tablas de amortización existentes en nuestro país y en otros de nuestro entorno, aunque en la práctica los coeficientes de amortización se acuerdan entre las autoridades fiscales y los contribuyentes. La amortización fiscal no tiene necesariamente que coincidir con la amortización recogida contablemente para que la primera sea deducible; sin embargo, la vida útil que se establezca a efectos fiscales, sí debe ser la misma que la establecida a efectos contables.

Los activos inmateriales son amortizables si tienen una vida útil limitada.

b) Existencias.

En general, las existencias deben ser valoradas al menor de los siguientes conceptos: el precio de adquisición o coste de producción, o el precio de mercado. Para grupos de existencias es admisible cualquier otro método de valoración que sea razonable, incluyendo el FIFO y el LIFO. No existen disposiciones específicas que obliguen a incluir los gastos generales en la valoración de las existencias.

c) Otras partidas deducibles.

Las sociedades pueden considerar deducibles las dotaciones a provisiones para reparaciones extraordinarias y, cumpliendo ciertos requisitos, también las dotaciones a fondos de autoseguro.

Además, puede practicarse al final del ejercicio una deducción del 4 por 100 sobre las existencias iniciales, siempre que dichas existencias se valoren siguiendo el criterio del coste de adquisición o coste de producción.

Y, finalmente, se considerará partida deducible un importe igual al 4 por 100 del patrimonio neto de la sociedad después de realizar ciertos ajustes sobre dicha magnitud.

REINO UNIDO

a) Amortizaciones.

La amortización realizada a efectos contables no es deducible fiscalmente. En cambio, existe un esquema de deducciones que se aplica a los activos fijos. Estas deducciones son, entre otras, las deducciones especiales para el primer año de vida útil, las deducciones por baja en el valor de los activos, etc. En el caso de maquinaria y bienes de equipo la deducción para el primer año de vida útil alcanza al 75 por 100 para los gastos de inversión realizados a partir del 14 de marzo de 1984 y al 50 por 100 para las inversiones realizadas a partir de 1 de abril de 1985. El saldo resultante, una vez aplicada esta deducción, se puede amortizar utilizando un método de devaluación con un coeficiente de amortización del 25 por 100.

b) Existencias.

El método general de valoración de las existencias será el menor de los siguientes: coste de adquisición o de producción, o valor neto de realización conseguido. El método FIFO y los sistemas de costes promedios son, asimismo, aceptables a efectos fiscales. El método LIFO no es aceptable fiscalmente.

c) Partidas no deducibles.

Los gastos de representación no son deducibles, salvo los realizados en atención a clientes extranjeros.

Generalmente los intereses de financiación se deducen según el criterio de realización, es decir, cuando se pagan; sin embargo, los intereses de préstamos a corto plazo se pueden deducir según el criterio de devengo.

PORTUGAL

a) Amortizaciones.

La amortización deberá ser calculada siguiendo el método lineal, que es el único aceptado a efectos fiscales. Los coeficientes de amortización aplicables están fijados reglamentariamente en función de los distintos sectores industriales. En algunos casos se permite, previa autorización, el uso de la amortización acelerada.

b) Existencias.

El criterio de valoración de existencias es el menor de los dos siguientes, el coste de producción o el precio de mercado. Del mismo modo, se pueden utilizar los métodos LIFO y FIFO, e incluso otros criterios en casos especiales.

c) Partidas no deducibles.

El Impuesto sobre Sociedades portugués recoge ciertas limitaciones referidas a las máximas retribuciones que pueden ser satisfechas a ciertos empleados; siendo así que los excesos sobre determinadas cuantías fijadas por año, pagados a accionistas y directores no son fiscalmente deducibles.

2.3. Consideraciones finales.

De lo expuesto anteriormente se puede concluir que el proceso de armonización fiscal en el Impuesto sobre Sociedades en el seno de la Unión Europea debe recorrer aún mucho camino para lograr el nivel de homogeneización deseable.

La determinación de la base imponible presenta aspectos polémicos, como pueden ser la política de amortizaciones a efectos fiscales, sobre todo, con la admisibilidad o no de la amortización acelerada o de la libertad de amortización. Otro tanto cabe decir del problema de los efectos de la inflación y del cambio tecnológico sobre la fiscalidad empresarial, que únicamente ha sido resuelto parcialmente en algunos países, mediante las normas de actualización de balances aprobadas en los últimos años.

Un segundo problema a considerar es el de la valoración de existencias para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, en la mayoría de países miembros no se permite la aplicación de criterios de valoración que recojan el efecto de la inflación presente en sus economías; de manera que el impuesto se aplica sobre beneficios con un componente monetario importante al no permitirse ajustes por inflación.

Y, para finalizar, no puede dejar de subrayarse que sí existe prácticamente homogeneidad en la admisión como criterio de valoración de las existencias del menor de los dos siguientes valores: el precio de adquisición o producción, o el valor de mercado.

CAPÍTULO III:

CONTABILIDAD Y BASE IMPONIBLE.

Con carácter previo al propio análisis del concepto de gastos, en general, y de los concretos gastos fiscalmente deducibles, regulados o no en la ley fiscal, en particular, se debe establecer el contexto normativo en el que cobra importancia este concepto. Asimismo, debe ubicarse la concreta regulación fiscal de los gastos dentro de la propia estructura del impuesto analizado. Y es precisamente en la determinación de la base imponible donde cobra importancia el concepto de gastos. Del mismo modo, es la concreta regulación de la base imponible la que determina que el concepto de gastos, su delimitación respecto al concepto contable y las concretas correcciones establecidas sobre los mismos por la ley fiscal, se revelan como esenciales y determinantes del resultado fiscal gravable por este impuesto.

Concretamente, los gastos fiscalmente deducibles son uno de los componentes que determinan la base imponible del impuesto, el componente negativo; pues, como ya se ha analizado en el capítulo dos de esta primera parte, la base imponible de este impuesto se ha determinado tradicionalmente por la diferencia entre ingresos y gastos.

Y una vez ya adentrados en el estudio concreto de la regulación de la base imponible del impuesto se podrá apreciar la gran trascendencia que ha cobrado en la nueva Ley la contabilidad y, en concreto, las normas y principios contables, que pasan a ser asumidos como propios por el legislador fiscal, entrando a formar parte del Ordenamiento jurídico fiscal. En igual sentido, y con carácter previo al propio análisis conceptual de la base imponible, debe analizarse, por propia lógica jurídica, el hecho imponible de este Impuesto, al ser determinante tanto para explicar la propia regulación de la base imponible y de los gastos fiscales, como para obtener la visión global del impuesto que se precisa para entender algunas de las conclusiones vertidas en este estudio, y que determinan también las que se formulan en capítulos sucesivos.

1. El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades.

La Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades, denomina su Título II "el hecho imponible", estando compuesto por tres artículos: el 4, que regula propiamente el hecho imponible del impuesto, el 5, que establece una presunción de estimación de rentas y el 6, dedicado a la atribución de rentas.

En realidad únicamente el art. 4.1 LIS se refiere propiamente al hecho imponible. En consecuencia, será este apartado el que se analizará con detenimiento en este epígrafe.

Ahora bien, antes de entrar propiamente en el estudio del hecho imponible en el Impuesto sobre sociedades no se puede obviar el examen de cual sea el significado de este elemento esencial del Impuesto.⁷⁹ La obligación tributaria, como es sabido, nace con la realización del hecho imponible, de ahí la importancia de entender cuando se ha realizado éste en el Impuesto sobre sociedades, pues será determinante para que resulte aplicable el Impuesto y, por tanto, ineludible para que se pueda hablar del mismo, pues en caso contrario no resultaría de aplicación, de modo que no se plantearía problemática alguna.

Dentro de este hecho imponible se deberá comprobar si la regulación del Impuesto determina claramente los dos componentes del mismo, es decir, el elemento objetivo y el elemento subjetivo; entendiendo por elemento objetivo el constituido por un hecho considerado en sí mismo, objetivamente, y aislado de cualquier vinculación personal; y el elemento personal o subjetivo, que es precisamente el que lo une con una determinada persona, aquella que lo realiza y se constituye en sujeto pasivo de la obligación tributaria nacida. Y ello unido con el objeto del tributo o riqueza gravada, como fin primario y fundamental del impuesto.

⁷⁹ El hecho imponible viene definido en el art. 28 de la LGT como "el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria." Delimitando este concepto SAINZ DE BUJANDA lo define como "un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta". Mientras que HENSEL establece que: "Indicamos con el nombre de presupuesto de hecho al conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas de Derecho Tributario material, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas. El presupuesto de hecho es, por así decirlo, la imagen abstracta del concreto estado de cosas." entendido hecho imponible como sinónimo de presupuesto de hecho.

En cuanto a los apartados 2 y 3 del art. 4 LIS, establecen qué se entenderá por obtención de renta en el régimen de transparencia fiscal, tanto interna como internacional, y baste reproducir al respecto las palabras de QUINTAS BERMÚDEZ respecto a su antecedente reglamentario de 1982, el art. 4.2. RIS, cuando afirmaba que el mismo era un “innecesario e imperfecto técnicamente estrambote en la definición del hecho imponible... no se trata de un supuesto especial de hecho imponible... sino, en todo caso, la consideración de que, en el caso de transparencia, se produce una alteración en el elemento temporal del hecho imponible, de modo que éste se genera en el momento de la imputación y no en el momento de la obtención.”

Respecto al art. 5 LIS ya se ha observado como dicho artículo establece una presunción “iuris tantum” de retribución por el valor de mercado de las cesiones de bienes y derechos. La ubicación de este artículo dentro de la redacción de la Ley es una cuestión altamente discutible. La doctrina parece estar de acuerdo en que como presunción que es se trata de un medio de prueba, y no de la configuración del hecho imponible, por lo tanto no debería hallarse dentro de un Título dedicado al hecho imponible.⁸⁰ En consecuencia, no se analizará con detenimiento esta presunción legal en un apartado que pretende dedicarse al análisis del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, con un carácter además, meramente introductorio del propio estudio de la base imponible del impuesto.

Por su parte, el art. 6 LIS sigue manteniendo la sujeción al IRPF de las rentas correspondientes a entidades con personalidad jurídica -las sociedades civiles- y de las rentas correspondientes a entes sin personalidad jurídica -las comunidades de bienes- que realizan alguna actividad económica. Sin embargo, se ha considerado que no es correcto establecer un tratamiento distinto a efectos de tributación en función del tipo de sociedad que se constituya, debiéndose haber aplicado también a estos entes el Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, se podría decir que el legislador ha establecido el régimen de atribución de rentas en este Título a los

SAINZ DE BUJANDA “Concepto de hecho imponible” en Hacienda y Derecho, vol. IV I.E.P. Madrid, pág. 335. HENSEL, A. “Diritto tributario” Giuffrè, Milano, 1956, pág. 71.

⁸⁰ SANZ GADEA, en relación con la misma presunción de retribución de las cesiones de bienes y derechos contenida en el art. 3.3 de la anterior Ley del Impuesto sobre Sociedades mantenía esta incorrecta ubicación, puesto que “la presunción no versa ni sobre el hecho imponible, ni sobre su dimensión o aspectos, ni sobre sus elementos componentes... Si la presunción de onerosidad no estuviera definida legalmente, el hecho imponible no cambiaría,...” SANZ GADEA, E. “Impuesto sobre Sociedades” Tomo I, Centro de Estudios Financieros, Madrid 1991, op. cit. pág. 134.

únicos efectos de determinar que en estos casos las rentas obtenidas por esta sociedad no constituyen hecho imponible de este impuesto, aún por razones meramente formales, que no por la naturaleza real de estas rentas, que en nada se diferencian de las obtenidas por otro tipo de sociedad.

Entrando ya en el verdadero análisis del hecho imponible del impuesto, el art. 4. 1 LIS establece que *“constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo.”*⁸¹

En este sentido, establece la Exposición de Motivos de la nueva Ley que uno de los principales aspectos de esta reforma en relación con el hecho imponible “consiste en abandonar la clasificación de rentas que establecía el artículo 3º de la Ley 61/1978.(...) El abandono de las categorías de rentas (rendimientos de explotaciones económicas, rendimientos de capital e incrementos y disminuciones de patrimonio) determina una notable simplificación del Impuesto y facilita su más perfecto engarce con las normas mercantiles de naturaleza contable.”⁸² Únicamente se puede encontrar un vestigio de la anterior clasificación de las categorías de renta en los regímenes especiales, en concreto, en las entidades exentas y en el régimen de las sociedades cooperativas, y en la obligación real de contribuir.

En realidad esta elaboración sintética de renta en el Impuesto sobre Sociedades, que elude cualquier determinación de los elementos que la componen, supone el abandono de las distintas categorías que en la anterior regulación del Impuesto componían el concepto de renta o hecho imponible, de manera que ahora

⁸¹ En la anterior regulación, el art. 3 de la Ley 61/78 establecía, en similar sentido, que “constituye el hecho imponible del impuesto la obtención de renta por el sujeto pasivo”. Al respecto, CLAVIJO HERNÁNDEZ establecía que esta definición no refleja con exactitud la definición que de hecho imponible dan la doctrina y el art. 28 de la LGT, ni su propiedad de constituir el elemento diferenciador de cada tributo. “En primer lugar, porque la definición del hecho imponible de la Ley es demasiado escueta y, además, de su lectura no se desprende cuál es el hecho diferenciador del Impuesto sobre Sociedades respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; tampoco, en la definición, aparecen claros hasta en sus menores detalles todos los elementos que determinan el nacimiento de la obligación de contribuir por este impuesto.” Sin embargo, reconoce que si es posible derivar los elementos que integran el hecho imponible del resto de artículos de dicha Ley. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “Curso de Derecho Tributario” Marcial Pons, 9ª edición, 1993. Op. cit. pág. 201.

⁸² Para DÍAZ YANES la diferenciación de los distintos tipos de renta era una previsión legal totalmente prescindible para la aplicación del Impuesto. La autora citada pone de relieve que únicamente se mencionan en la Ley las rentas extraordinarias, a los efectos de distinguir aquellas rentas que podrán gozar de un sistema de diferimiento en su incorporación a la base imponible. DÍAZ YANES, I. “Guía del Impuesto sobre Sociedades” Ed. Ciss, Bilbao, 1996. Op. cit. pág. 65.

se prevé un único tratamiento para cualquier rendimiento o renta cualquiera que sea su fuente. En consecuencia, existe en el Impuesto sobre Sociedades un concepto global y total de renta;⁸³ es decir, la renta es un concepto globalizador absorbente que determina que todo beneficio o rendimiento obtenido por la sociedad, cualquiera que sea su procedencia, se entenderá gravado por el Impuesto sobre Sociedades.⁸⁴ Concepto de renta que, sin embargo, no se define en ningún momento por la Ley.

El mismo problema de determinación del concepto de renta, y, en concreto en nuestra Ley, de indefinición del concepto de renta, se volverá a plantear al analizar la base imponible de este impuesto. Al ser un impuesto cuyo objeto imponible es la renta se produce una íntima conexión entre nacimiento de la obligación tributaria, hecho imponible, y cuantificación de esta obligación, base imponible.⁸⁵ Hay incluso autores que establecen que en los impuestos cuyo hecho imponible es la renta no puede determinarse el nacimiento de la obligación tributaria si, con carácter previo, no se efectúa la medición de la misma.⁸⁶ Lo cierto

⁸³ Existe una doctrina que considera que ha habido una evolución desde el gravamen del beneficio empresarial hasta el gravamen de la renta. Puede hallarse esta posición en la obra de la Escuela de Hacienda Pública del Ministerio de Economía y Hacienda, "Impuesto sobre Sociedades: comentarios al Reglamento" Mº Economía y Hacienda, Madrid, 1984, pág. 49. Sin embargo, se considera que existe una práctica identidad entre el beneficio empresarial y la renta empresarial a gravar. Debe recordarse que la Cuenta contable de Pérdidas y Ganancias tiene un carácter global, recogerá todo tipo de beneficios obtenidos por la sociedad, sean ordinarios o extraordinarios, tales como los financieros o los procedentes de los bienes afectos a la sociedad.

⁸⁴ En este sentido, se está con AMORÓS RICA cuando reconduce dentro de este Impuesto cualquier tipo de rendimiento de la sociedad distinto de aquellos rendimientos que constituyen su actividad económica, por considerar que cualquier rendimiento, aún no proviniendo de su actividad típica va a ser aprovechado y sirve "para la explotación económica o actividad de la empresa". En su artículo "El hecho imponible en el RIS", op. cit. pág. 751, dentro del libro recopilatorio "Comentarios al RIS". Ob. ya cit.

⁸⁵ TEJERIZO LÓPEZ ha puesto de manifiesto la complicación de distinguir entre el hecho imponible y la base imponible cuando ambos conceptos son designados con el mismo nombre, resaltando "que es necesario realizar una cuidadosa separación de los problemas a estudiar en una y otra sede". TEJERIZO LÓPEZ "La Reforma Tributaria Italiana" Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1974, op. Cit. Pág. 92.

⁸⁶ Éste es el caso de DRAKE DRAKE, para quién el hecho imponible renta ya supone de por sí una cantidad; en su obra "Concepto y composición de la renta en el IRPF" Crónica Tributaria, nº 26, 1978, op. cit. pág. 49. Incluso hay quien ha llegado más lejos, al afirmar que existe una clara confusión entre hecho imponible y base, para concluir que únicamente interesa desarrollar el concepto de renta para determinar la base imponible. GONZÁLEZ GARCÍA "El Impuesto sobre Sociedades y el Plan General Contable" Instituto de Planificación Contable, Madrid 1980, op. cit. págs. 220 y 221. No obstante, el hecho imponible es un elemento esencial del tributo, y como tal tiene que estar bien determinado en la Ley, en consecuencia su presupuesto, en este caso la renta, debe precisarse con

es que en este Impuesto se va a producir sino una identidad sí una asimilación de elementos, porque en palabras de RAMALLO MASSANET estaríamos ante un hecho imponible de los que constituyen una expresión cuantitativa.⁸⁷ Como puede observarse se parte de la consideración del hecho imponible entendido como el presupuesto determinante del nacimiento de la obligación tributaria.⁸⁸

En este sentido, SANZ GADEA⁸⁹ pone de manifiesto como en el análisis jurídico del hecho imponible se ha distinguido una cuádruple dimensión del mismo:

- dimensión objetiva u objeto del impuesto,
- dimensión subjetiva,
- dimensión temporal,
- y la dimensión espacial.

Únicamente estará bien definido el hecho imponible si contiene los cuatro elementos citados; en caso contrario, resultará incompleto. Como se desprende de la definición anterior, en el art. 4.1 LIS sólo está determinada la dimensión objetiva -obtención de renta- y la subjetiva -sujeto pasivo-.⁹⁰ El resto de elementos, sin embargo, pueden determinarse partiendo del total de la redacción legal; mas eso

carácter previo a la cuantificación, aún teóricamente, en la medida en que es necesario poder determinar, con anterioridad, el nacimiento de la obligación tributaria.

⁸⁷ RAMALLO MASSANET, "El hecho imponible y la cuantificación de la prestación tributaria", Civitas, R. E. D. F., nº 20, 1978, págs. 605-650, op. cit. pág. 627.

⁸⁸ Tal y como estableció el profesor SAINZ DE BUJANDA el hecho imponible cumple una función de hacer que nazca la obligación tributaria, y que en el caso del Impuesto sobre Sociedades resultará de un parámetro constituido por una magnitud abstracta determinada por la Ley. Concretamente, la renta es la magnitud abstracta a la que debe adecuarse la cuantía de la deuda tributaria. Determinar este parámetro establecido en la Ley será una típica operación jurídica. SAINZ DE BUJANDA "Lecciones de Derecho Financiero" Universidad Complutense de Madrid, Sección Publicaciones, Madrid 1993. Op. cit. págs. 257-258.

⁸⁹ SANZ GADEA, E. "El Impuesto...".

⁹⁰ Precisamente, para ZORNOZA el primer error de este art. 4.1 LIS es que en ningún caso puede definirse el hecho imponible por referencia al sujeto pasivo; no puede definirse el hecho imponible como la obtención de renta por quien obtiene renta. Asimismo, pone de relieve como el legislador no ha sido capaz de delimitar con precisión el aspecto material del hecho imponible u objeto del tributo, es decir, la renta. Y ya dentro de la determinación de la base imponible, distintos autores, entre ellos el arriba citado, ponen énfasis en cómo se va a poder determinar qué se está gravando en el caso en que deba acudir a la estimación indirecta de bases cuando no se sabe que es la renta, puesto que en este caso no se puede utilizar la contabilidad, y, en consecuencia, el resultado contable, como magnitud asimilada al concepto de renta mercantil, más menos las correcciones fiscales.

no obsta para entender que la definición del hecho imponible es incompleta. En similar sentido, ALBIÑANA establecía que en la noción legal del hecho imponible “se prescinde del elemento más característico de cualquier impuesto sobre la renta, ..., a saber, el periodo impositivo.”⁹¹

Ahora bien, cierto es que en la Ley 43/95 no existe un concepto de renta sintético y global elaborado por el Derecho Tributario, del mismo modo que tampoco existía una descripción de los componentes de la renta de forma analítica, tal y como había hecho la anterior regulación del Impuesto, pero ello no puede llevarnos a entender que no existe hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades, a pesar de que dicha afirmación ha sido realizada por autores de gran prestigio.

Es por ello, que como paso previo a la propia determinación o dentro de la determinación del hecho imponible debe establecerse cual sea el concepto de renta. La renta viene definida en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española⁹² como “utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa, o lo que de ella se cobra”.

Para ARIAS VELASCO esta definición de renta que realiza la Real Academia se está refiriendo únicamente a las rentas de capital, lo que supondría dejar muchos otros rendimientos fuera del Impuesto sobre Sociedades⁹³. Tampoco existe

⁹¹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA “Sistema Tributario Español y Comparado” Ed. Tecnos, 1986, op. cit. pág. 189.

⁹² Diccionario de la Lengua de la Real Academia de la Lengua Española. Real Academia Española de la Lengua, Espasa Calpe, 1984.

⁹³ Para ARIAS VELASCO las adquisiciones lucrativas no pueden incluirse en el concepto de renta y, por tanto, no podían incluirse en la redacción originaria de la Ley en el Impuesto sobre Sociedades. Para subsanar este problema se modificó el art. 15.3 LIS en virtud de la Ley de Acompañamiento de 1996. Actualmente, el apartado 8 del art. 19 LIS queda redactado, en virtud de La Ley de Acompañamiento de 1997, como sigue: “8. En cualquier caso, las rentas derivadas de las adquisiciones de elementos patrimoniales a título lucrativo, tanto en metálico como en especie, se imputarán en el periodo impositivo en el que se produzcan las mismas, sin perjuicio de lo previsto en el último párrafo del apartado 3 del artículo 15.”

Partidario de esta postura se muestra también DURÁN-SINDREU. No así el Prof. FALCÓN Y TELLA para quien estas adquisiciones lucrativas, a tenor de una interpretación sistemática de la regulación del Impuesto, deben tener igual tratamiento que las subvenciones no reintegrables, es decir, imputarse a resultados a medida que se deprecian los bienes objeto de las mismas. Todas estas afirmaciones fueron vertidas en el seno del “Seminario: el marco actual de la imposición directa sobre Sociedades” desarrollado en la Universidad Menéndez Pelayo, Santander 8 a 12 de septiembre de 1997, Dir. Eduardo LUQUE.

un concepto mercantil-contable de renta, ni en el Código de Comercio, ni en la Ley de Sociedades Anónimas, ni en el PGC... Y la coletilla de "cualquiera que sea su origen" no puede convertir en renta lo que no lo es. De otro modo, tampoco puede el legislador pensar que la remisión del art. 10.3 LIS al resultado contable puede solucionar el problema puesto que la delimitación del hecho imponible es anterior a la determinación de la base imponible. No se puede subsanar la indefinición del hecho imponible con la remisión del art. 10.3 LIS al resultado contable. La base imponible no es el resultado contable, es la renta. El resultado contable supone una remisión para calcular o determinar la base imponible.

Y si bien es cierto que existe una incompleta definición del hecho imponible en la medida que debía haberse delimitado con más corrección qué se entiende por el "concepto de renta". Sin embargo, esta insuficiente definición no significa el vacío, sino que puede afirmarse que sí existe hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades del mismo modo que puede establecerse un concepto de renta. El legislador puede hacer suya, juridificándola, una realidad extrajurídica⁹⁴ en este caso la noción de renta, que, una vez asumida por el legislador fiscal, pasa a ser un concepto jurídico fiscal.⁹⁵ Esto es precisamente lo que ha sucedido en nuestro

⁹⁴ En palabras del maestro SAINZ DE BUJANDA el hecho imponible tiene una naturaleza jurídica, sea cual fuere el ámbito de la realidad que el legislador erija en elemento objetivo del hecho imponible -en este caso la renta- y, por consiguiente, tanto si se trata de una realidad económica en sí misma considerada, como si se trata de una realidad previamente juridificada por otro sector del ordenamiento. Op. cit. págs. 579 y ss. En el mismo sentido, establece que "la idoneidad de una relación socioeconómica para mostrar la capacidad contributiva de un sujeto ha de ser apreciada por el legislador al definir los elementos que integran el hecho imponible... el hecho imponible ha de estar ciertamente fundamentado en el principio de capacidad económica, pero ésta ha de reconocerse e interpretarse a través de una valoración que suministran las normas jurídico-tributarias." En su obra "Naturaleza del hecho imponible" Hacienda y Derecho, IV, CEC, Madrid 1966.

En lo que se refiere a la naturaleza del hecho imponible es necesario citar también a COMBARROS VILLANUEVA, V. "La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica" Civitas, REDF, 44/1984, págs. 485-537. Donde establece que "el conocimiento de la realidad económica y de los conceptos que la explican, cumplen una altísima misión en el campo tributario. Es indudable que esta afirmación, si bien es válida como regla general, es esencial en el caso del Impuesto sobre Sociedades.

⁹⁵ GARCÍA-OVIES establece que la "renta, hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, es un concepto específicamente tributario, diferente del concepto de beneficio empresarial, cualquier otra interpretación podría suponer lesionar la propia autonomía del Derecho Financiero como rama jurídica independiente". Ob. ya cit., op. cit. pág. 71. Sin embargo, no existe ningún perjuicio para el Derecho Financiero ni para su autonomía por el hecho de reconocer la propia autonomía de la Contabilidad, como rama jurídica independiente, con un valor jurídico indudable siempre que cumpla determinada forma, de acuerdo con las normas que la regulan. Y en esta misma línea, el beneficio contable y el hecho imponible son dos conceptos independientes, aunque en ocasiones pueden coincidir, conceptual y económicamente, puesto que recaen sobre un mismo presupuesto de hecho, la realidad económica de una sociedad.

Impuesto sobre Sociedades. Realmente hubiera sido más conveniente para el principio de seguridad jurídica, y teóricamente más correcto, el establecimiento de un concepto propio de renta, como elemento objetivo del hecho imponible. Sin embargo, en la práctica de la aplicación de este impuesto no deben producirse problemas, puesto que se debe aceptar un concepto común o usual de renta de carácter amplio, asimilable a rendimiento⁹⁶, y no exclusivamente de capital, sino omnicomprendido de todo tipo de utilidad o beneficio evaluable económicamente obtenido por parte de la sociedad, una vez realizado dicho beneficio.

La actividad económica de la empresa tiene una "vis atractiva" tal que determina que todo rendimiento percibido por la sociedad se englobe en el concepto de renta y, por tanto, resulte gravado por el Impuesto sobre Sociedades, en cuanto percibido por la sociedad. Por tanto, se definirá la renta como todo beneficio percibido por la sociedad valorable económicamente, cualquiera que sea su naturaleza u origen.

En consecuencia, se entiende por renta o rendimiento toda riqueza nueva o incremento de patrimonio obtenido por la sociedad, cualquiera que sea su origen, sin que en ningún caso se incluyan las aportaciones realizadas por los socios a la sociedad. Y, en palabras del Prof. PÉREZ DE AYALA, "todas las partidas de renta se incluyen sólo en la medida en que son una ganancia para la sociedad, porque también los son automáticamente para los socios. Aquí se encuentra la razón por la que las aportaciones de los socios no pueden nunca incluirse como una partida o

⁹⁶ Respecto al concepto de rendimiento considero interesante reflejar la opinión de MITA, dentro de la doctrina italiana. Así este autor determina que como todos los presupuestos del impuesto el rendimiento no es un hecho natural, es una construcción convencional de la ley tributaria: rendimiento es aquello que la ley tributaria define como tal. Es una construcción "ex novo", mas esto no quiere decir que sea una construcción de la nada. Desde un punto de vista de las elecciones se pueden obtener los siguientes conceptos de rendimiento:

- Rendimiento producto, riqueza nueva derivada de una fuente productiva (un bien o una actividad: fondos, capital, trabajo, actividad comercial);
- rendimiento ingreso, cualquier forma de enriquecimiento independiente de una determinada fuente productiva;
- rendimiento gasto, es la parte de la riqueza nueva destinada no al ahorro sino al gasto o consumo.

Considera el rendimiento como una riqueza nueva, a la cual asimila otros que no son propiamente incrementos de patrimonio sino aumentos de valor de los bienes ya poseídos (plusvalías); para poner de manifiesto como el Impuesto italiano ha evolucionado de un gravamen del rendimiento producto a un gravamen de cualquier incremento de valor o cualquier forma de enriquecimiento; que es precisamente lo mismo que ha sucedido en el caso del Derecho Español sobre Sociedades. DE MITA, Enrico. Dentro de la obra colectiva "Comentario al Testo Unico delle Imposte sui redditi ed altri scritti". Associazione Nazionale Tributaristi Italiani. Il Fisco. Milano, 1990. Op. cit. págs. 13 y ss.

componente de la renta gravable de la sociedad. Porque dichas aportaciones... no son una ganancia para los socios aportantes.”⁹⁷

En cuanto a qué se entiende por “obtención” de renta, hay que estar con Clavijo Hernández cuando determina que el momento temporal decisivo para la imputación de los flujos de renta social es el instante en que se produce o nace el derecho a percibir un determinado ingreso, o el deber de cumplir una obligación, tal y como se analizó en el capítulo 1 de la parte primera de este estudio, y sin perjuicio de las reglas especiales que se reconocen en la Ley del Impuesto.

Otra cuestión analizada con detenimiento por la doctrina, y en cierto modo controvertida, es la de si en este concepto de renta se está haciendo referencia a la *renta neta* o a la *renta bruta*.

En principio, parece que el propio concepto de renta, entendida como utilidad o fruto, no puede referirse sino a la renta neta. Éste es el sentido que le atribuye el profesor BERLIRI al afirmar que “en puridad de doctrina, hablar de renta bruta es una contradicción *in terminis*, ya que la renta no puede ser, por definición más que neta”⁹⁸

En consecuencia, los gastos formarían parte del proceso lógico anterior a la determinación de la propia renta. Es decir, sería un elemento configurador del presupuesto de hecho requerido por la ley para la realización del hecho imponible; aun cuando en la Ley del Impuesto se contemplan los gastos deducibles en sede de base imponible, a efectos de su cuantificación.⁹⁹

⁹⁷ De acuerdo con la cita que realiza de este autor -Pérez de Ayala- CLAVIJO HERNÁNDEZ, en la obra ya citada “Curso de Derecho Tributario”, op. cit. pág. 202.

⁹⁸ BERLIRI “Principi di Diritto Tributario” Vol I, Giuffrè, Milano 1952, op. cit. pág. 279. Obra traducida al castellano Vicente-Arche Madrid 1964. En este mismo sentido se pronuncia GIANNINI “Instituciones de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1957. Al igual que lo hará VICENTE-ARCHE DOMINGO. SÁNCHEZ CALERO considera que “al hablar de beneficio neto hemos de buscar no simplemente los resultados de la actividad a la que se dedica la sociedad, sino el beneficio neto total que se ha producido durante el ejercicio”. (En su obra “Concepto de beneficio neto según la Ley de Sociedades Anónimas” Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 94, 1971, op. cit. pág. 726.)

⁹⁹ GARCÍA-OVIES SARANDASES, I. op. cit. pág. 29.

2. La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades.

2.1. El concepto de base imponible.¹⁰⁰

El art. 10.1 LIS establece que *“la base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.”*

Este mismo artículo, en sus párrafos 2 y 3, se encarga de establecer los métodos de determinación de la base imponible.¹⁰¹

La base es una magnitud, magnitud que debe expresar la dimensión del presupuesto objetivo del hecho imponible en cuanto expresión de la capacidad económica del sujeto pasivo, es decir, la capacidad contributiva relativa. Pues bien, en el análisis de esta regulación legal del Impuesto se va a determinar cuales sean los criterios de cuantificación establecidos y, en último término, si esta expresión de la capacidad económica se ha delimitado y cuantificado correctamente.

En consecuencia, tal y como se desprende de dicho artículo no existe propiamente en nuestra regulación una definición de base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, opinión en la que coinciden todos los autores¹⁰² examinados; en

¹⁰⁰ La doctrina ha justificado la misma inexistencia de definición de la base imponible en la LGT, ni en ninguna otra disposición de carácter general, afirmando que la concreta definición de la misma había de buscarse en la Ley propia de cada tributo, Y ello, como indica PALAO TABOADA, porque la materia u objeto imponible, como la renta o el patrimonio, no existen en abstracto, existe únicamente la renta o el patrimonio tal y como son definidos por el legislador en cada uno de los impuestos. (PALAO TABOADA “Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles” Hacienda Pública Española, nº 72, 1991, op. cit. pág. 492.) Si aceptáramos la afirmación anterior se nos plantearía el problema de la posible inexistencia de base imponible, o la imposibilidad de su determinación, cuando la ley propia de cada tributo, en este caso la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no defina qué entiende por base imponible, del mismo modo que tampoco describe cual es la concreta renta gravada en este impuesto. En consecuencia, en este punto debe analizarse con mucha minuciosidad y con mucho respeto qué se entenderá por base imponible del Impuesto sobre Sociedades y qué concreta renta se grava en el mismo.

¹⁰¹ Debe hacerse notar que las normas para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades son también aplicables a los empresarios o profesionales individuales para la determinación de los rendimientos netos de sus actividades empresariales o profesionales en el régimen de estimación directa.

¹⁰² Ahora bien, como acertadamente pone de manifiesto SANZ GADEA existía un amplio acuerdo desde los inicios del proceso reformador en cómo debía determinarse la base imponible; de modo que de las 407 enmiendas que se presentaron frente al Proyecto de Ley del Impuesto ninguna se refería a la determinación de la base imponible. Es más, también las leyes forales del impuesto sobre Sociedades han recogido literalmente este precepto.

SANZ GADEA, E. Prólogo a la obra ya citada “Guía del Impuesto sobre Sociedades” Obra colectiva, Ed. CISS, op. cit. pág. XXI.

lo que sí existe discrepancia en la doctrina es en las distintas consecuencias que de esta indefinición se derivan.¹⁰³ Asimismo, se vuelven a plantear en sede de base imponible los mismos problemas de indefinición del concepto de renta que ya se analizaron al estudiar el concepto del hecho imponible de este Impuesto¹⁰⁴, al delimitarse ambos conceptos por referencia al término *renta*.¹⁰⁵

Tampoco puede pretenderse el hallar una definición de la base imponible gracias a la remisión que el art. 10. 3 LIS efectúa al resultado contable, porque se recordará que este apartado del art. 10 LIS está haciendo referencia a un método de determinación de la base imponible, el de estimación directa, y no al propio concepto de base imponible. De igual modo, tampoco puede sustituirse el propio concepto de base imponible por la cuantificación de la misma; pero con carácter previo a la cuantificación es necesario poder determinar qué es aquello que se pretende cuantificar. Ciertamente, se puede definir la base imponible como la cuantificación de la obligación tributaria¹⁰⁶, pero no sólo es necesario saber cómo se

¹⁰³ GOTA LOSADA afirma que no existe una definición de renta, lo único que hace la Ley 43/95 es describir la base imponible como un conjunto no homogéneo, constituido por el beneficio contable, lo que acontece es que por razones circunstanciales (evitar el fraude), la Ley fiscal introduce normas de cautela y de protección que son los "ajustes fiscales".

GOTA LOSADA, A. "La base imponible" Cuadernos Expansión, diciembre 1995. Op. cit. pág. 69.

Para PONT MESTRES la indefinición de la base imponible y la remisión directa al resultado contable para la determinación de la base imponible del art. 10.3 LIS significa que la base imponible no tiene, en su plenitud, reserva de ley, al modo que lo establece la LGT. La consecuencia esencial que de ello se deriva es que la base imponible pierde su atributo básico como elemento cuantificador de la prestación tributaria cual es el de que debe ser establecida por ley, con riesgo de "incertidumbres" susceptibles de socavar el principio de seguridad jurídica, entre otros.

PONT MESTRES, M. "Acerca de la facultad de la Administración para determinar el resultado contable a tenor del artículo 148 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades" Gaceta Fiscal, nº 147, octubre 1996, op. cit. págs. 64 y 65.

¹⁰⁴ Para CLAVIJO HERNÁNDEZ el hecho y la base imponible son, en este impuesto, dos aspectos de una misma realidad y, por consiguiente, la calificación como renta de un "hecho" afecta, de forma simultánea, a uno y a otra, si bien, como es sabido, al hacer referencia a la base imponible pasa a primer plano el aspecto cuantitativo de la renta social. VARIOS AUTORES "Curso de Derecho Tributario" Marcial Pons, 9ª ed. 1993. Op. cit. pág. 231.

¹⁰⁵ En este punto se recordarán las palabras del prof. Ferreiro al afirmar que "la base imponible no coincide conceptualmente con el objeto del tributo: es precisamente una dimensión o magnitud del objeto del tributo. La dimensión o magnitud del objeto del tributo que sirve para determinar la capacidad contributiva relativa." FERREIRO LAPATZA., J.J. "Curso de Derecho Financiero Español" Marcial Pons, 14ª ed., 1992. Op. cit. pág. 397.

¹⁰⁶ RAMALLO MASSANET distinguía dos aspectos de la base imponible: la base imponible como magnitud del hecho imponible y la determinación de la base imponible como el instrumento que posibilita el paso de la base normativa a la base fáctica. Pero ya en la concreta regulación de la LIS, dicho autor destaca que los procedimientos de determinación de la base imponible no son la base

cuantifica la renta, sino qué es la renta, porque ésta es precisamente aquello que se pretende cuantificar.

Por otra parte, se debe recalcar que la base imponible no se ha definido en la Ley como el beneficio contable, ni tan siquiera se define por remisión al resultado contable. La base imponible es la renta neta obtenida por el sujeto pasivo en el periodo de imposición. La remisión al beneficio contable tan sólo es una forma útil de medir la renta neta.¹⁰⁷ La renta neta resulta de las normas fiscales, aun cuando dichas normas asumen conceptos no fiscales, y que además utilizan el resultado contable, en cuanto manifiesta el valor de los beneficios obtenidos por la sociedad, corregido por las normas fiscales (correcciones fiscales).

Ya se ha establecido en el epígrafe precedente que se asume el concepto común o usual de renta, es decir, entendida como la diferencia entre los ingresos totales y los gastos que se han producido para obtener esos ingresos. Ahora bien, en sede de base imponible del Impuesto sobre Sociedades existirán ciertas correcciones sobre los ingresos y gastos a computar para la determinación de la renta o beneficio neto gravable; concretamente los que se establecen en los artículos 11 a 23 de la Ley, dedicados a la base imponible.

El nuevo Impuesto establece un concepto sintético de renta, omnicomprendido o absorbente de todo rendimiento que pueda percibir la empresa. Tal y como se ha establecido anteriormente, la renta, en tanto renta neta, se

imponible, son el instrumento para cuantificar la base imponible y así poder determinar la cuota. La conclusión es que no hay una definición de la base imponible. En la Ley 43/95 se ha sustituido la base imponible por la determinación de la base imponible. Para este autor la situación se agrava en el caso de inexistencia de la contabilidad, porque en este caso no se sabe qué ingresos y qué gastos hay que ir a buscar. Sólo se sabe que hay que calcular la renta, pero no sabemos que es la renta ni como se mide, porque la única referencia a su cuantificación se halla en la contabilidad, que es lo que precisamente falta en la estimación indirecta. (Opiniones vertidas en el seno del "Seminario sobre la imposición actual..." Ya citado.)

¹⁰⁷ ALBIÑANA había establecido la importancia de la contabilidad en la determinación de la base imponible al señalar que es la base sobre la que descansa la imposición empresarial "por ser la única que de forma sistemática y ordenada puede dar a conocer la situación de un patrimonio y de los resultados de una gestión." (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA "Tributación del beneficio..." Ob. ya cit., op. cit. pág. 20.) FERNÁNDEZ PIRLA establecía en este sentido que el objeto formal de la contabilidad es "la representación auténtica y medida de la realidad económica, utilizando para ello una adecuada técnica, apoyada en principios matemáticos y estadísticos." De modo que se le reconocerá a la contabilidad eficacia jurídica siempre que cumpla determinada forma, establecida por el Derecho Mercantil. (FERNÁNDEZ PIRLA "Teoría Económica de la Contabilidad", op. cit. pág. 21.)

determina por la diferencia entre el conjunto de partidas positivas -ingresos- y partidas negativas de la empresa -gastos.¹⁰⁸

Existían, al menos, tres formas en las que el legislador hubiera podido determinar la renta objeto de gravamen:

- estableciendo todas las reglas que permitieran determinar la renta sometida a gravamen, con la dificultad que esta redacción tiene;
- aceptar la renta establecida a efectos mercantiles, es decir el beneficio contable, sin más;
- o partir de la renta determinada contablemente¹⁰⁹, matizada conceptualmente desde el punto de vista fiscal, y corregirla con reglas propias, que es precisamente la opción por la que se ha decantado el legislador.¹¹⁰

¹⁰⁸ En este sentido se pronuncia MORENO CERREZO al determinar que la base imponible se concreta en el monto de la renta gravada, como un concepto único, global y sintético, resultado de la agregación de las distintas partidas, positivas y negativas, que la componen, partidas que se integran y compensan para el cálculo de la base imponible, con lo que pierde significación, en lo que se refiere a la base gravada, cualquier distinción entre resultados típicos y atípicos, entre resultados ordinarios y extraordinarios, entre resultados propios del objeto social y resultados por incrementos patrimoniales. (MORENO CERREZO "Impuesto sobre Sociedades: Comentarios al Reglamento" Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1984, op. cit. pág. 48.)

¹⁰⁹ GOTA LOSADA considera que existen, principalmente, dos maneras de enfrentarse a la determinación de la base imponible; con una regulación fiscal completa y exhaustiva de todos y cada uno de los elementos que determinan la renta y, por otro lado, existe una segunda opción que consiste en partir del beneficio económico determinado contablemente. Sin embargo, ambas formas de enfocar la determinación de la base imponible no son contradictorias sino, por el contrario, complementarias. La conclusión que de ello deriva el autor es que "conjugar ambas realidades, de tal manera que las normas mercantiles y fiscales cooperen a los efectos de la más idónea determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, es el único método del que puede derivarse una regulación sólida y estable de la base imponible. En esto consiste básicamente la tantas veces aludida y siempre deseada armonización de las normas mercantiles y fiscales. (GOTA LOSADA, A. "La base imponible" Cuadernos Expansión, diciembre 1995. Op. cit. págs. 64 y 65, en nota al pie.)

¹¹⁰ En cuanto a la renta a gravar SANZ GADEA apunta la existencia de tres alternativas de las que disponía el legislador a la hora de su establecimiento:

- ◆ El beneficio económico, entendido como la diferencia entre el valor de lo producido y el coste de los recursos consumidos en esa producción durante un período de tiempo, calculados el valor y el coste a través de precios que midan verdaderos costes de oportunidad.
- ◆ La base sobre el flujo de fondos, que se determina por la diferencia entre la venta y la compra de todos los bienes y servicios reales por cuenta de capital o renta, deduciendo los gastos reales de inversión por los intereses.
- ◆ finalmente, la determinación de la base imponible mediante normas exclusivamente de naturaleza fiscal, que, sin embargo, no puede considerarse una alternativa de fondo sino de forma, porque no se sustenta en criterios propios sino en la aversión a la intromisión de normas no fiscales en el ámbito fiscal. (SANZ GADEA, E. En el Prólogo de la obra colectiva "Guía...", op. cit. págs. XXXII y XXIII.)

Esta delimitación que realiza el art. 10.1 LIS excede de lo que propiamente es el concepto de base imponible para establecer cual es la magnitud efectiva que deberá someterse efectivamente a gravamen, ya que no sólo se hace referencia a la renta del período que se someterá a gravamen -base imponible-, sino que se traen a colación también las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, que se podrán compensar con la renta del período. Es decir, junto a la base imponible se está haciendo referencia a una reducción en la base imponible por efecto de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, cuya deducción determinará la base liquidable, que es un concepto distinto¹¹¹ al de la base imponible. En consecuencia, además de la propia indefinición del concepto de base imponible, nos encontramos con una confusión entre los conceptos de base imponible y base liquidable.

Inmaculada DÍAZ YANES señala que esta opción de establecer la compensación de las bases imponibles de ejercicios anteriores a la hora de definir la base imponible no es intrascendente, por cuanto en algunos casos es la magnitud que sirve de referencia para la cuantificación de los beneficios fiscales, como por ejemplo, la deducción en concepto de factor de agotamiento en los regímenes especiales de minería e hidrocarburos, que se limita a un porcentaje de la base imponible.

Ahora bien, esta indefinición de la base imponible y la confusión del concepto de determinación de la base imponible y de la base liquidable no pueden llevarnos a entender que no existe base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. La base imponible de este impuesto es la renta de la sociedad, entendida como el beneficio empresarial, que siempre por propia definición debe interpretarse beneficio neto, obtenido por la sociedad en el período impositivo. Beneficio que, en todo caso, se determina por diferencia entre ingresos y gastos; aún con la dificultad añadida de que la Ley no contiene una definición de ingresos y gastos. En el régimen de estimación directa dichos ingresos y gastos coincidirán con los ingresos y gastos

¹¹¹ Para ESTEBAN MARINA esta referencia a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores constituye una innovación de dudosa legalidad, puesto que según este autor quebrantaría lo que dispone el art. 53 LGT, cuando define la base liquidable. Añade, además, que no es conveniente desde los puntos de vista doctrinal y metodológico confundir la base imponible, magnitud única determinada en función de flujos económicos positivos y negativos, con las posibles deducciones que sobre dicha base puedan establecer normas fiscales más o menos transitorias. (ESTEBAN MARINA, A. Ob. ya cit., Carta Tributaria, N° 240, op. cit. pág. 8.)

contables, con las correcciones fiscales que la Ley establece sobre los mismos. En esta línea, debe recordarse que el Impuesto sobre Sociedades incide sobre la renta de las sociedades susceptible de ser distribuida a los socios, cualquiera que sea la forma en que se articule dicha distribución; precisamente por ello la base imponible debe referirse necesariamente al resultado contable como punto de partida de su determinación.

A continuación, y una vez determinada la existencia de la base imponible de este impuesto y su concepto, es esencial sentar cuales son los métodos de determinación de la base imponible admitidos por el legislador fiscal y cual es el papel que la contabilidad va a desempeñar en cada uno de éstos, pues como se verá oportunamente muchas de las afirmaciones que se han vertido en este estudio, así como de las conclusiones que se han obtenido, únicamente serán predicables al régimen de estimación indirecta de la base imponible del impuesto sobre sociedades.

Se debe concluir que la regulación legal de la base imponible no exige que todos y cada uno de los elementos determinantes de la misma vengán perfectamente definidos y descritos en la ley, sino que es suficiente con que se establezca la forma en que puede determinarse. Por consiguiente, no puede afirmarse que no exista base imponible, en todo caso podría defenderse que sería más conveniente que el legislador hubiera determinado de forma más precisa el concepto de base imponible, renta e ingresos y gastos; pero la escueta regulación del art. 10.2 LIS es suficiente para dar lugar al cumplimiento estricto de lo establecido en el art. 10.2 LGT, pudiendo determinarse perfectamente qué es lo que se grava, y en qué cuantía, en nuestro Impuesto sobre Sociedades.

2.2. Los procedimientos de determinación de la base imponible y la distinta importancia de la contabilidad para su cálculo.

Por procedimiento o sistema de determinación de la base imponible cabe entender, en palabras de GÉNOVA GALVÁN¹¹², el conjunto de operaciones que

¹¹² GÉNOVA GALVÁN "Los denominados regímenes de determinación de la base imponible distintos del de estimación directa", tomo I, Servicio de publicaciones de la Universidad de la Laguna, La Laguna, 1985, op. cit. pág. 275.

han de realizarse para reducir a una cifra la magnitud que haya sido asumida como base imponible. Por su parte, PALAO TABOADA¹¹³ los define como la fijación en una cuantía concreta de las bases imponibles normativamente establecidas.

El anterior Reglamento del Impuesto, en su art. 36, parecía querer establecer tres procedimientos de determinación de la base imponible, en correspondencia a tres situaciones en las que podía encontrarse la contabilidad de la sociedad:

- a) Contabilidad que refleja la verdadera situación patrimonial: determinación de la base imponible por diferencia de ingresos y gastos, procedimiento general de estimación directa.
- b) Contabilidad esencialmente veraz, pero defectuosa desde un punto de vista formal y no adaptada al Cco.: determinación de la base por diferencia entre el capital fiscal al final y al principio del periodo impositivo, diferencia de patrimonios.
- c) Contabilidad que no resulte veraz o esté incompleta, carece de justificantes, o no exista, en este caso se determinará la base imponible por el procedimiento de estimación indirecta.

En realidad, el método de estimación por diferencia de capitales, que se reveló como inoperante en la práctica, no es sino una modalidad del régimen de estimación directa de bases imponibles, y, en consecuencia, ha desaparecido en la actual regulación del Impuesto sobre Sociedades.

ALBIÑANA establecía que en el caso del Impuesto sobre Sociedades es ineludible el establecimiento de más de un método de determinación de la base imponible, y ello se debe principalmente a la gran importancia de la contabilidad para la determinación de la base imponible. Si sólo se establecieran los dos primeros métodos arriba mencionados ante la inobservancia del sujeto pasivo de sus obligaciones contables, o cumpliéndolas, sin su exhibición, sería no sólo difícil como en otros impuestos, sino imposible determinar la base imponible. Ahora bien, en este estudio y, en concreto, en este epígrafe, se debe plantear la cuestión de si es ortodoxo que unos mismos hechos imponibles puedan servir para sostener hasta tres bases imponibles distintas como son las calculadas por regímenes

¹¹³ PALAO TABOADA "Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles", op. cit. pág. 14.

distintos. Es más, según el autor arriba citado la verdadera naturaleza de los impuestos se descubre en el método de determinación de la base imponible.¹¹⁴

Concretamente se debe a SAINZ DE BUJANDA el mérito de haber puesto de relieve esta falta de correlación entre una sola descripción del hecho imponible y la posible aplicación de dos o más regímenes de determinación de la base imponible.¹¹⁵ En línea de principios, debería llegarse a la misma cuantificación del hecho imponible aplicando uno u otro método, pero en ocasiones no sucede así, y ello será especialmente patente y relevante en el Impuesto que nos ocupa.

Actualmente, el art. 10.2 LIS establece que *“la base imponible se determinará por el régimen de estimación directa y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria”*

Como puede apreciarse en la vigente regulación de este Impuesto sólo se reconocen dos métodos de determinación de la base imponible, el de estimación directa y el de estimación indirecta. Y en palabras, de ALBIÑANA se podría decir que en el primer caso se estaría ante una base imponible determinada, mientras que en el segundo método se estaría ante una base estimada, de cuantía presunta o aproximada.

Por lo tanto, la doctrina se ha preguntado el porqué de la no admisión en este Impuesto del régimen de estimación objetiva, tal como establece la LGT, sobre todo, para las empresas de pequeña y reducida dimensión, las cuales podrían evitarse muchos deberes formales y costes tributarios indirectos.¹¹⁶ Al respecto, el Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades establece que “el sistema de estimación objetiva es incompatible con la función asignada al Impuesto sobre Sociedades. En efecto, si dicho Impuesto se concibe para gravar la renta correspondiente a los socios o accionistas obtenida por la sociedad, de tal forma que opere a modo de antecedente o pago a cuenta del IRPF, estableciéndose un sistema de integración entre ambos impuestos, carece de sentido utilizar un sistema objetivo para determinar la base imponible, pues ha de existir una

¹¹⁴ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Ob. ya cit., op. cit. pág. 101.

¹¹⁵ SAINZ DE BUJANDA “Discurso de ingreso en la Real Academia de la Jurisprudencia y Legislación” Madrid, 1972.

¹¹⁶ ALONSO MURILLO y GARCÍA DÍEZ, ob. ya cit., op. cit. pág. 139.

correlación entre la misma y el beneficio susceptible de distribución a los accionistas, correlación que quebraría en el supuesto de determinación de bases imponibles por el sistema de estimación objetiva.”

Y una vez establecida la existencia y transcendencia de dos sistemas distintos de determinación de la base imponible del Impuesto, debe procederse, por propia lógica sistemática, a analizar detenidamente, y por separado, cada uno de estos dos métodos, determinado el distinto papel que en cada uno de ellos juega la contabilidad, pues el art. 10.3 LIS, tan discutido, es aplicable únicamente a este régimen de estimación directa, y, por tanto, sólo en el seno de este régimen de determinación de la base imponible tienen eficacia supletoria, en principio, las normas contables.

2.3. El régimen de estimación directa de la base imponible. Normativa mercantil aplicable.

Si bien el conocimiento de la cuantía del resultado periódico de la empresa puede llegar a conocerse mediante métodos o procedimientos de valoración extracontable, la herramienta fundamental para su valoración es la contabilidad. Este régimen de determinación de la base imponible debe examinarse con detenimiento en cuanto en él alcanza su plena aplicación el concepto de gasto, en general, y sus concretas manifestaciones de los gastos fiscalmente deducibles, en particular.

Este régimen de estimación directa es el régimen general a aplicar, mas esta aplicación general requiere siempre que exista una contabilidad correcta de los resultados de la empresa. Por tanto, se deberá determinar también qué se entiende por una correcta contabilidad de los resultados,

La determinación contable del resultado periódico de la empresa puede hacerse por dos métodos distintos:

- Hallar la diferencia entre el valor del patrimonio de la empresa al terminar el período en que se hace la observación y el inicio del mismo período, restando, en su caso, las aportaciones del período y sumando las retiradas de fondos.
- Considerando las dos corrientes de signo contrario que concurren en la formación del resultado de la empresa, valorados con el mismo patrón de medida, el monetario.

Y ello en perfecta consonancia con el objeto de este estudio, la correcta valoración de los ingresos y gastos. De este modo, ya se ha dejado preestablecido que todo gasto supone un desembolso efectivo o aplazado para adquirir bienes o servicios necesarios para la empresa. El resultado del ejercicio vendrá dado por la diferencia entre los dos elementos fundamentales: ingresos del período y gastos del mismo.

Y entrando ya en la regulación concreta del Impuesto sobre Sociedades el art. 10.3 de la Ley 43/95 establece al respecto que: *“en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”*

Para ESTEBAN MARINA¹¹⁷, este artículo 10.3 LIS ha de incidir negativamente en la gestión del Impuesto sobre Sociedades y provocar necesariamente conflictos importantes entre Administración y contribuyentes por las siguientes razones básicas:

1. Es innecesario.
2. Quebranta la tendencia histórica manifestada en casi un siglo de vigencia del impuesto.
3. Puede ser ilegal en la medida que infringe determinados artículos de la Ley General Tributaria.
4. Puede caer en la ilegalidad si los Tribunales refrendan la tesis sustentada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su sentencia de 14 de enero de 1994, respecto al valor normativo de las Resoluciones del ICAC.
5. No existen precedentes ni normativa similar en el Derecho Comparado

Sin embargo, disintiendo de lo establecido por el autor arriba citado, de estos números, los únicos argumentos de peso para mantener la problemática del art. 10.3 LIS son el tercero y cuarto. En cuanto al cuarto argumento, ni el artículo 10.3

¹¹⁷ ESTEBAN MARINA, A. “Impuesto sobre Sociedades: cálculo de la base imponible (IyII), Carta Tributaria, 239 y 240.

LIS ni ningún otro precepto de la LIS han mantenido el valor normativo de las resoluciones del ICAC; evidentemente las resoluciones del ICAC no son desarrollo reglamentario de las leyes mercantiles, únicamente son disposiciones aclaratorias o interpretativas de las normas contables, dictadas por un órgano administrativo.

En cuanto al tercer argumento expuesto, sí plantea más dudas fundadas. Este argumento de la ilegalidad del precepto debe ser considerado en cuanto que la regulación de la base imponible es un elemento esencial del tributo y por tanto debe ser regulado por Ley, de acuerdo con el art. 10 LGT; este mismo argumento ha sido utilizado por autores de la talla de FERREIRO LAPATZA o PONT MESTRES. Sin embargo, en el presente estudio se mantendrá que la base imponible está perfectamente regulada en la Ley del Impuesto. La base imponible es la renta obtenida por la sociedad. El legislador fiscal ha optado por asumir un concepto procedente del sustrato fáctico que la norma pretende regular, la economía empresarial. Cuestión distinta es la de que debería haberse delimitado con más precisión qué se entiende por renta, estableciendo una definición de la misma o cuando menos una serie de reglas para su delimitación conceptual.

El art. 139 LIS, por su parte, establece que *“los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido por las normas por las que se rigen”*.

Esta remisión directa y principal al resultado contable¹¹⁸ como punto de partida indispensable para determinar la base imponible en el régimen de estimación directa conlleva la necesidad de que el fiscalista conozca ya no sólo las leyes fiscales de determinación de la base imponible o las correcciones que las mismas establezcan a las normas contables, sino la necesidad de conocer las propias normas contables, puesto que estas últimas han pasado a formar parte del cuerpo normativo fiscal en lo que respecta a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades¹¹⁹. Sin embargo, debe concluirse que este cambio

¹¹⁸ Al respecto, el Comité Ruding, en su ya mencionado Informe, estima que la contabilidad comercial preparada para fines de información financiera deberá constituir el punto de partida para el cálculo de la renta imponible en todos los Estados miembros.

¹¹⁹ SIMÓN ACOSTA establece que “en virtud de esta remisión en bloque al ordenamiento mercantil, se asumen por el impuesto los principios contables de imagen fiel y prudencia valorativa, entre otros. Esto significa que, salvo norma expresa en contra, en la base imponible se recogerán sólo los beneficios realizados en la fecha de cierre y se tendrán en cuenta todos los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, así como las depreciaciones, tanto del

normativo es más un cambio de forma que de contenido, por cuanto la aplicación práctica de este Impuesto siempre ha partido, en España y en los países de nuestro entorno, en la actualidad y con la anterior regulación del impuesto, del resultado contable existente en la cuenta de pérdidas y ganancias, determinado conforme a las normas contables, y al que se le ha adicionado y deducido las correcciones que imponía la normativa fiscal, consecuencia de los específicos intereses tutelados por dicha normativa.

Ahora bien, la aplicación e interpretación de las normas fiscales no se apoyará subsidiariamente en los principios y normas contables, como parecía desprenderse de la anterior regulación o como temen los fiscalistas. En primer lugar se deberá acudir a la "ratio legis" de las normas fiscales de este Impuesto, y, en su defecto, a los principios generales del Derecho Tributario. Sólo en aquellos casos en que no exista una regulación fiscal propia ni un fundamento para la existencia de esta regulación diferenciada, se recurrirá a las normas contables.¹²⁰

El beneficio gravable es el resultado de una suma algebraica, cuyo primer componente es el resultado neto de la cuenta de pérdidas y ganancias, determinado conforme a las normas mercantiles, al cual debe añadirse el importe del segundo componente, compuesto por las adiciones o sustracciones que se desprendan de las correcciones establecidas por la ley fiscal¹²¹. Es decir, se partirá

inmovilizado como las del circulante." Esto es así como se verá a lo largo de este estudio, salvo las correcciones expresas que establece la Ley 43/95 en sus arts. 11, 12 y 13 principalmente. (SIMÓN ACOSTA, E. "El nuevo Impuesto sobre Sociedades", Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 229, 18 de enero de 1996, op. cit. pág. 3.)

¹²⁰ Al respecto, debe recordarse la afirmación de FALCÓN y TELLA cuando afirma que lo no regulado por la ley fiscal o las lagunas fiscales deben resolverse con criterios jurídicos. Debe acudirse al espíritu y finalidad de las normas fiscales, al contexto del propio art. 10 LIS, y el contexto de este artículo no es la contabilidad sino el propio sistema tributario. Antes de la contabilidad están los principios tributarios. Así este autor ponía como ejemplo, tal como se ha analizado oportunamente, que en las donaciones en especie a sociedades, existía una laguna en la interpretación de la norma, ante la que no cabía acudir directamente a la contabilidad y al resultado contable, sino que primero era imprescindible examinar los principios tributarios. Otro ejemplo que ponía de manifiesto este autor se halla en la retribución a los administradores. En este caso se buscaba la solución a su posible tratamiento fiscal en las normas contables y en las Resoluciones del ICAC, cuando la solución fiscal es ir a ver el tratamiento que tiene dicho gasto cuando el perceptor es una persona física. Buscar su tratamiento en el Derecho Tributario y con ello la coherencia del sistema tributario. (FALCÓN Y TELLA, R., dentro del Seminario "Imposición...", ya cit., Santander, septiembre de 1997.)

¹²¹ El resultado contable, sin embargo, no coincidirá normalmente con la base imponible por tres motivos principalmente:

* Porque exista disparidad de criterios entre la valoración contable y fiscal de los ingresos y gastos.

del saldo de la cuenta contable de pérdidas y ganancias (cuenta 129 del PGC), cuya cuantía resulta de la diferencia entre la suma de todos los ingresos obtenidos por el sujeto (cuentas del grupo 7 del PGC) y la suma de todos los gastos (cuentas del grupo 6 del PGC).

La filosofía subyacente a esta regulación supone dar plena relevancia fiscal a las cuentas de los empresarios redactadas a efectos mercantiles. Significa también, en segundo lugar, que el cálculo del rendimiento de la empresa a fines fiscales está regulado no sólo por normas fiscales, sino también de forma principal -y no residual, como ocurría en la anterior regulación del Impuesto- por normas mercantiles contables.¹²²

En cierta forma puede afirmarse que en cuanto reclamadas por las normas fiscales, las normas mercantiles son, por así decirlo, fiscalizadas; devienen normas-parámetro para la determinación de la base imponible.

Lo que resulta indudable es, en primer lugar, que el resultado contable es un concepto jurídico, al igual que lo era la renta; regulado por normas jurídicas, esencialmente de rango reglamentario, PGC, pero normas reglamentarias que son desarrollo de las normas legales que contiene en el Código de Comercio. Y, en segundo lugar, es indudable que el método contable es un instrumento que se ha

* Porque existan divergencias entre la norma contable y la norma fiscal con respecto a los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos.

* O por la admisión en el ámbito fiscal de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

¹²² Esta influencia de las normas contables en la determinación de la base imponible también se produce en el Derecho italiano, si bien, las normas contables en este país se recogen en el Código Civil italiano. La relevancia de las cuentas y de las normas comerciales en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades ha sido estudiada con gran profusión y detenimiento por la doctrina italiana, que determina que existe un "ligamen" entre el balance comercial y el balance fiscal, o lo que se ha calificado como un "nexo de dependencia" de la base imponible respecto a los resultados del balance. Nexo de dependencia que asume especial relevancia en el caso de los gastos por cuanto, por regla general, no pueden ser deducidos fiscalmente si no se hallan inscritos en la cuenta de pérdidas y ganancias. Autores como FALSITTA han llegado a afirmar que existiría un nexo de "prejudicialidad-dependencia" del rendimiento fiscal de la empresa del rendimiento resultante del balance comercial. (FALSITTA, G. "Il bilancio di esercizio delle imprese." Milano, 1985, págs. 5 y ss.) La prejudicialidad-dependencia es una fórmula que la doctrina italiana ha adoptado para indicar que un presupuesto de hecho tipificado ("fattispecie") se compone de los efectos jurídicos resultantes de otro presupuesto de hecho tipificado, que el balance comercial releva, a los fines fiscales, no por sus efectos jurídicos, sino en cuanto hecho.

TESAURO, en cambio, rechaza esta teoría, argumentando que si se razona en términos de prejudicialidad-dependencia, en caso de invalidez del balance se debe llegar a la conclusión de que cayendo el balance cae el presupuesto del tributo. (TESAURO, Francesco. "Exegesi delle regoli generali sul calcolo del reddito d'impresa". Ob. ya cit.)

revelado como el idóneo para la medición del resultado empresarial. Si lo que se pretende gravar en este Impuesto es el beneficio empresarial, en cuanto es el que manifiesta una determinada capacidad económica, necesariamente deberá partirse del resultado empresarial cuantificado de acuerdo con las técnicas contables; y, dado que dichas técnicas contables no persiguen salvaguardar el interés público que guía la actuación de las normas fiscales, sí deberán establecerse ciertas precisiones, correcciones o cautelas al beneficio determinado conforme a estas normas de Derecho privado; lo cual no significa, más bien sería un absurdo, regular individualizadamente la forma de determinar cada uno de los ingresos y gastos propios de la actividad empresarial, porque la consecuencia lógica insalvable será la duplicidad excesiva y totalmente innecesaria de normas contables y fiscales. Y aquel que conozca un método mejor que lo proponga y demuestre su efectividad, pues hasta hoy no he descubierto o leído alternativa mejor, conjugando doctrina y práctica, pues las formulaciones teóricas pueden estar más o menos elaboradoras, pero no puede desconocerse su necesidad de aplicación práctica.

En la misma línea de actuación, la norma fiscal actual, Ley 43/95, no contiene ninguna definición de ingreso fiscal¹²³ ni de gasto fiscal. De manera, que en virtud de la recepción de las normas contables por la Ley fiscal, la fiscalidad no sólo va a aceptar magnitudes, sino que asumirá como propios conceptos contables. El concepto de ingreso fiscal coincidirá con el concepto de ingreso contable, salvo las correcciones que pueda establecer la ley fiscal. Y, por su parte, el concepto de gasto contable será asumido como propio por la norma fiscal para determinar el concepto fiscal de gastos, con las correcciones que sobre los mismos establezca la Ley 43/95, que, por otro lado, como se estudiará a lo largo de esta obra, no son muchas.

Pero, tal y como viene siendo ya habitual en nuestra legislación del Impuesto sobre Sociedades, sí pueden hallarse en la nueva regulación una serie de requisitos que resultan imprescindibles para predicar la deducibilidad de un gasto.

¹²³ CLAVIJO HERNÁNDEZ recoge la siguiente definición de ingreso: "dimensión cuantitativa e íntegra de un rendimiento que tiene conexión con la actividad o el patrimonio de la entidad social, bien porque sea consecuencia del ejercicio de la actividad empresarial, bien porque proceda o se origine de su titularidad patrimonial, o bien porque entre en la entidad, y ésta lo atraiga a su activo como puede ocurrir con el importe de las adquisiciones a título lucrativo."

Los requisitos generales exigidos para la “deducibilidad” de los gastos empresariales en el Impuesto sobre Sociedades se contemplan en el art. 19 LIS, y son concretamente: la inscripción contable, la justificación documental y la imputación temporal correcta, aunque este último admite diversas excepciones en el propio art. 19 LIS, tal y como se estableció en el capítulo IV.

Como se puede observar a primera vista, de este listado ha desaparecido el requisito esencial determinante de la “deducibilidad” de los gastos en la anterior regulación del Impuesto: *la necesidad del gasto*. No obstante, es preciso matizar dicha desaparición, pues si bien es cierto que su mención y exigencia explícita han sido eliminadas de la redacción legal, en determinados supuestos en los que pueden existir dudas sobre la “deducibilidad” de un gasto será necesario determinar si existe una relación causal entre el gasto realizado y la obtención de los ingresos de la empresa. En todos aquellos casos en que exista la mencionada relación causal gasto-ingreso, el gasto meramente conveniente o necesario para la empresa debe resultar necesariamente deducible a los efectos de determinar la base imponible de dicho Impuesto.

Un ejemplo que avala la afirmación anterior, en el sentido en que se aplica la relación causal gasto-ingreso, se halla en el art. 14 LIS, en cuanto a la regulación legal de los donativos y liberalidades. Dicho artículo establece como regla general la no “deducibilidad” de los donativos y liberalidades, sin embargo, admite su “deducibilidad” en cuanto “se hallen correlacionados con los ingresos”. De modo que puede interpretarse que este criterio residual de interpretación es igualmente aplicable a cualquier otro supuesto en que puedan existir dudas razonables en cuanto a la deducibilidad de los gastos, bien por existir lagunas normativas, bien porque existan simples problemas de interpretación. Y ello en el sentido de que únicamente se acepta que no son gastos deducibles aquellos que tengan la consideración de donativos o liberalidades, en tanto que no tienen esta naturaleza los que son convenientes o simplemente necesarios para la empresa, en cuanto que correlacionados con los ingresos, es decir, confluyen a la buena gestión de la empresa generando beneficios o ingresos, sean directos o indirectos, y, por tanto, sí son deducibles en la interpretación que aquí se defiende.

Es más, para algunos autores, como es el caso del profesor FERREIRO, “no se produce una aproximación entre base fiscal y resultado contable, se produce

una verdadera fusión de ambos conceptos sin parangón,..., en nuestro derecho comparado más próximo".¹²⁴

Sin embargo, en este estudio se ha considerado que hay dos conceptos claramente diferenciados: la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y el beneficio contable, si bien el legislador se apoya en el segundo para la cuantificación del primero. Conceptualmente son dos conceptos jurídicos distintos, aún con un campo o sustrato real, fáctico y legal común. Por otra parte, la utilización del concepto de beneficio contable y las normas que lo determinan por parte del legislador fiscal no resta autonomía al propio concepto fiscal de base imponible. Y entrando en el campo del Derecho comparado, puede afirmarse que si bien no hay una asunción tan clara de la norma contable por la fiscal como en el caso español, las normas sobre rendimientos de la empresa del TUIR italiano no tienen un carácter taxativo, no se ocupan de todos los rendimientos positivos y negativos. Sólo existen reglas específicas para aquellos elementos que pueden plantear dificultades: amortizaciones, provisiones, valoración del remanente,... Se adopta el conjunto de la cuenta de pérdidas y ganancias, y no se computan cada uno de los ingresos y gastos por sus valores contables.

Base imponible y resultado contable son dos conceptos jurídicos diferentes, con componentes también diversos, y que, en modo alguno se confunden sino que siguen conservando su naturaleza e individualidad. La asunción de las normas contables por el legislador fiscal no supone una mengua de la autonomía del Derecho Financiero. El Ordenamiento Jurídico Financiero y Tributario no es un compartimento estanco, sino una rama más dentro de nuestro Ordenamiento Jurídico. O, en palabras de SANZ GADEA¹²⁵, "la autonomía que se gana a partir de la existencia de una serie de principios propios, no rechaza la ósmosis de normas de otras ramas del ordenamiento jurídico, con tal que la aplicación de las mismas determine resultado que se adecuen bien a dichos principios."

¹²⁴ FERREIRO llega a afirmar que el legislador "no aproxima la base fiscal a la base contable, sino que renuncia a determinar el objeto del tributo y la base fiscal, dando valor de Ley a todas las normas, también los usos contables" (FERREIRO LAPATZA, J.J. "Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades", Quincena Fiscal, marzo 1996, op. cit. pág. 14.)

¹²⁵ SANZ GADEA, E., en el Prólogo de la obra colectiva "Guía del Impuesto....", op. cit. pág. XXIII.

En consecuencia, para la determinación de la base imponible se deberá pasar por dos fases, que coinciden con dos tipos de cálculos y aplicación de dos tipos de normas distintas:

- En primer lugar, se aplicará la normativas mercantil-contable para la determinación del resultado contable.
- Y, en segundo lugar, sobre el resultado contable deberán practicarse, en su caso, aquellas correcciones que establezca la ley fiscal.

2.3.1. Normativa mercantil aplicable para la determinación del resultado contable.

La normativa mercantil¹²⁶ es directamente aplicable para la determinación del resultado contable, así no para la determinación de la base imponible; aunque como en el régimen de estimación directa la base imponible se calcula partiendo del resultado contable, "más-menos" las correcciones fiscales, indirectamente la normativa mercantil resulta de aplicación fiscal. Propiamente el art. 10.3 LIS se remite¹²⁷ a dichas normas únicamente a los efectos de determinar el resultado contable.

Por consiguiente, para la determinación de la primera fase arriba citada, de determinación del resultado contable, resultarán de aplicación las siguientes normas:

¹²⁶ La incorporación de España a las Comunidades Europeas determinó la necesidad de armonizar nuestras normas contables con la cuarta y la séptima Directivas comunitarias. Esta armonización se llevó a efecto por la Ley 19/1989, de 25 de julio. Esta Ley obligó a modificar sustancialmente el Código de Comercio y las Leyes de Sociedades Anónimas, de Sociedades de Responsabilidad Limitada y de Sociedades Anónimas Laborales.

¹²⁷ Ahora bien, esta remisión de las normas fiscales a las normas contables en la anterior regulación era una remisión de carácter subsidiario, eran aplicables en lo no establecidos por las normas fiscales; en la actualidad dicha remisión es de carácter principal, la base imponible se aplica partiendo de un resultado determinado aplicando única y exclusivamente con carácter principal normas de naturaleza contable, y, posteriormente, se le aplicarán las correcciones que establezca la ley fiscal. Esta remisión de carácter principal a la contabilidad ha despertado el temor de los fiscalistas, por cuanto ahora no es suficiente con conocer las normas fiscales para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, ahora es imprescindible además conocer las normas y la técnica contable, con sus disposiciones elásticas y sus criterios alternativos, que tan extraño puede parecer a la filosofía de la regulación jurídica estricta. Sin embargo, como bien ha puesto de manifiesto SANZ GADEA, esta nueva regulación evitará la coexistencia de dos normativas que se superponen, mezclan y confunden -la contable y la fiscal-, y que llevan a la determinación de dos beneficios distintos.

1. Las normas de rango legal, compuestas por el Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas, Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, así como cualquier otra Ley que pueda establecer disposiciones de carácter contable.
2. El Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, que tiene naturaleza reglamentaria y, hoy por hoy, constituye el cuerpo normativo más importante, por lo minucioso, de normativa contable. Pero no puede olvidarse ni menospreciarse el hecho de que éste es tan sólo un desarrollo de las normas de rango legal contenidas en el Código de Comercio. En consecuencia, sí existen normas con rango de Ley que determinan el resultado contable, las citadas en el primer párrafo.¹²⁸
3. Los planes de contabilidad sectoriales. La Disposición Final Primera del PGC, reproduciendo la D.A. 8ª de la Ley 19/1989, autoriza al Ministerio de Economía y Hacienda para que, mediante Órdenes Ministeriales, apruebe adaptaciones sectoriales del PGC, que sustituyen en su práctica totalidad al PGC para los sectores de actividad que así se determinen. De este modo, los planes sectoriales tienen una naturaleza de Reglamentos ejecutivos de desarrollo, subordinados al PGC, en el sentido de que no pueden contradecirlo. Ahora bien, el resultado contable que sea punto de partida de la base imponible del Impuesto será el determinado conforme al correspondiente Plan sectorial¹²⁹.

¹²⁸ Por el contrario, para FERREIRO, dado que la mayoría de normas contables tienen el carácter de reglamentarias, elementos esenciales del tributo como hecho imponible o base imponible se determinarán por normas reglamentarias, lo cual parece pugnar con el principio de legalidad previsto en el art. 31.3 CE.

FERREIRO LAPATZA, J. L. "Sobre la Ley..." op. cit. pág. 14.

¹²⁹ Los Planes sectoriales en vigor son tanto los anteriores a la publicación del PGC como los posteriores a dicha publicación. Concretamente, existen los siguientes:

- Existen Planes sectoriales anteriores a la publicación del PGC de 1990 para las empresas que se citan a continuación.

Empresas del subsector Eléctrico (OM de 28 de abril de 1977).

Sociedades Concesionarias de Autopistas de Peaje (OM de 30 de junio de 1977).

Empresas Siderúrgicas y Aceros especiales (OM de 8 de mayo de 1978).

Casinos de Juegos (OM de 23 de junio de 1978).

Industria de fabricación del automóvil (OM de 14 de enero de 1980).

Industria de fabricación de cementos (OM de 14 de enero de 1980).

Empresas de fabricación de calzado (OM de 13 de marzo de 1981).

Industria Textil (OM de 18 de marzo de 1981).

Entidades de Seguro, Reaseguro y Capitalización (OM de 30 de julio de 1981).

Centros de Asistencia Sanitaria (OM de 20 de octubre de 1981).

4. Otras disposiciones de desarrollo del PGC y de los Planes sectoriales, como pueden ser las Resoluciones del ICAC, no forman parte de este ordenamiento jurídico contable al que se remite el art. 10.3 LIS, como se analiza a continuación, dado que no tienen valor normativo, sino interpretativo o doctrinal, aunque ciertamente cualificado, y ello en estricta consonancia con la tesis que aquí se mantiene.

2.3.2. El valor normativo de las Resoluciones del ICAC.

La Disposición Final Quinta del R. D. 1.643/1990, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, dispone:

“El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (I.C.A.C.) podrá aprobar mediante Resolución, *normas de obligado cumplimiento* que desarrollen el Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales en relación con las *normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales*.”¹³⁰

Este precepto ha despertado gran polémica, debido a que del mismo se desprende la intención de dotar de valor normativo a las Resoluciones del ICAC,

Empresas de la Minería del Carbón (OM de 10 de febrero de 1984).

Industria de fabricación de juguetes (OM de 10 de febrero de 1984).

Empresas de transportes terrestres (OM de 2 de junio de 1987).

Club de Fútbol (OM de 18 de marzo de 1986).

-Los planes sectoriales aprobados con posterioridad al vigente PGC son de:

Empresas constructoras (OM de 27 de enero de 1993).

Federaciones Deportivas (OM de 27 de febrero de 1994).

Empresas inmobiliarias (OM de 28 de diciembre de 1994).

¹³⁰ En el ejercicio de esta facultad se han dictado, entre otras, las siguientes Resoluciones por parte del I.C.A.C.:

- Resolución de 16 de mayo de 1991, por la que se fijan criterios generales para determinar el “importe neto de la cifra de negocios”.
- Resolución de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material.
- Resolución de 21 de enero del 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.
- Resolución de 30 de abril de 1992, sobre algunos aspectos de la Norma de Valoración n.º 16 del Plan General de Contabilidad.
- Resolución de 27 de julio de 1992, sobre criterios de contabilización de las participaciones en los fondos de inversión en activos de mercado monetario.
- Resolución de 27 de julio de 1992, por la que se dictan normas de valoración de participaciones en el capital derivadas de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades.

mientras que éstas no pueden tener otro valor que el de actos administrativos y disposiciones interpretativas con valor meramente interno.¹³¹

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su Sentencia de 19 de enero de 1994, anuló la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, que aprobó las Normas de valoración del inmovilizado inmaterial, por entender que el ICAC no puede dictar normas de obligado cumplimiento, porque para ello debería tener este Organismo capacidad para dictar reglamentos, competencia que corresponde al Consejo de Ministros, art. 97 CE. Sin embargo, este Tribunal no se pronunció sobre la posible nulidad de la Disposición Final Quinta del Plan General Contable.

La mencionada Disposición Final Quinta del PGC es fruto de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE, en materia de sociedades, la cual concedió al Gobierno la facultad de aprobar el PGC y al Ministro de Economía y Hacienda la de aprobar las adaptaciones sectoriales precisas. Ahora bien, estas facultades a su vez no pueden ser delegadas por el Gobierno a ningún otro órgano, a modo de subdelegación, que es lo que ha hecho en la Disposición Final Quinta del R. D. 1643/1990, que aprueba el PGC.

Las Resoluciones del ICAC, por tanto, no pueden tener eficacia normativa. El contenido de dichas Resoluciones afecta a derechos y obligaciones de carácter privado, que es una materia reservada a la regulación legal; de modo que no pueden dictarse disposiciones reglamentarias más que en aquellos casos en los que exista una Ley previa que habilite al Gobierno para su adopción.

El Tribunal Supremo en respuesta al recurso de apelación presentado contra la Sentencia anterior del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha aceptado la competencia del ICAC para dictar normas jurídicas, basándose en la habilitación contenida en el art. 2.2 b) de la Ley 19/1988, de 12 de julio, reguladora de la Auditoría de Cuentas.

¹³¹ En este sentido se pronuncia ESTEBAN MARINA, para quien estas disposiciones administrativas sólo despliegan eficacia en lo puramente interno en el ámbito del órgano de que emana, sin que el Plan General contable sea el instrumento adecuado, como disposición reglamentaria que es, para autorizar que un órgano meramente administrativo dicte normas de obligado cumplimiento para todas las empresas (ESTEBAN MARINA, A. "Impuesto sobre Sociedades: cálculo de la base imponible" nº II, op. cit. pág. 6).

En efecto, la Sentencia del TS de 27 de octubre de 1997 niega al ICAC la potestad reglamentaria externa, es decir, la necesaria para dictar normas de obligatorio cumplimiento para todas las empresas; de modo que la Disposición Final Quinta del R.D. 1643/1990, de 20 de diciembre, que aprueba el PGC, no respeta el principio de jerarquía normativa. Sin embargo, dicho Tribunal entiende que sí es posible una habilitación conferida por el legislador para que, dada la especialidad eminentemente técnica de una materia o su versatilidad en el tiempo, que harían difícilmente inoportuna una tardía regulación legal, se puedan dictar por Organismos de este tipo disposiciones que se extiendan más allá de lo puramente organizativo interno; todo y reconociendo que el ICAC no tiene una potestad absoluta, sino que debe respetar siempre los límites propios de todo reglamento y el principio de jerarquía normativa. Y para apoyar esta conclusión cita distintas sentencias del Tribunal Constitucional en que así ha sido reconocido. Con estas Resoluciones del ICAC únicamente se estaría, a juicio del Tribunal, elevando a norma jurídica los usos sobre la contabilización de determinados hechos económicos. De este modo entiende el Tribunal que no existe infracción del principio de jerarquía normativa.

FALCÓN Y TELLA para conciliar las conclusiones de esta sentencia con lo anteriormente expuesto, que coincide con la doctrina mayoritaria, estima que cuando el Tribunal Supremo afirma la validez de las resoluciones del ICAC como normas reglamentarias está simplemente reconociendo la obligación de los auditores de explicitar en su informe posibles infracciones de las resoluciones del ICAC, que sí obligan a los auditores.¹³² En cambio, las resoluciones del ICAC no vincularán ni al contribuyente ni a la Inspección. La remisión del art. 10.3 LIS se extiende únicamente a "aquellas disposiciones reglamentarias que sean desarrollo directo e inmediato de criterios legales, como es el caso del PGC, pero no a lo que constituya un desarrollo del desarrollo, como es el caso de las resoluciones del ICAC que completan o aclaran el PGC". Ahora bien, en aquellos casos en que las resoluciones del ICAC se limiten a explicitar o interpretar disposiciones ya recogidas en el Código de Comercio o Ley de Sociedades Anónimas, por ejemplo, sin que exista ninguna contradicción con las correcciones, disposiciones y especialidades tributarias, no existe inconveniente para admitir fiscalmente el

¹³² FALCÓN Y TELLA, R. "El valor normativo de las Resoluciones del ICAC y su alcance en materia tributaria: el tratamiento fiscal del *leasing*", *Quincena Fiscal*, nº 22, diciembre de 1997.

criterio contenido en la resolución del ICAC, sin que ello suponga que se le está reconociendo ningún valor normativo.

En consecuencia, demostrado que las resoluciones del ICAC no poseen valor normativo, a pesar de la ambigua sentencia del TS, sí es indudable que el ICAC tiene competencia interpretativa en materia contable¹³³. Y disintiendo de lo expuesto por FALCÓN Y TELLA, en este estudio se considera que las resoluciones del ICAC, en tanto reglamento interno de la Administración, sí tienen valor de interpretación administrativa, o acto administrativo interpretativo, por lo que la Administración Tributaria no podría discutir el criterio sentado en dicha resolución. En otro orden de cosas, debe recordarse que el ICAC es un organismo autónomo, pero sito en el ámbito del Ministerio de Economía y Hacienda, por lo cual puede despertar alguna suspicacia en cuanto a su encuadramiento y pronunciamientos. De este modo, existen autores, como es el caso de GOTA LOSADA, que han propugnado una exclusión del Ministerio anterior, para encuadrarlo en otros, como es el caso del Ministerio de Justicia, con lo que se lograría evitar posibles sospechas de influenciabilidad por parte de la Administración Tributaria.

2.3.3. La finalidad del art. 148 de la Ley 43/1995.

El art. 148 LIS dispone: “a los solos efectos de determinar la base imponible, la Administración podrá determinar el resultado contable aplicando las normas a que se refiere el art. 10.3”

La interpretación de dicho artículo, que a simple vista, parece clara, ha despertado también una gran discusión en la doctrina.

En primer lugar, este artículo parece conceder únicamente facultades de comprobación a la Administración para verificar si el resultado contable determinado por el sujeto pasivo responde a una aplicación concreta de las normas contables. Sin embargo, la doctrina se ha planteado si dicho artículo no estará recogiendo una interpretación más amplia, dado que las facultades de

¹³³ El propio ICAC, en su boletín nº 23, establece que en el supuesto de menor alcance, como mínimo, sus disposiciones tienen el carácter de acto administrativo interpretativo.

comprobación de la administración ya están reconocidas con carácter general en la Ley General Tributaria y en la Ley de Inspección de Tributos.¹³⁴

En consecuencia, la Administración tributaria deberá efectuar dos procesos lógicos en la comprobación de este Impuesto:

- En primer lugar, comprobar que el resultado contable ha sido calculado aplicando correctamente las normas contables que resulten de aplicación;
- Y, en segundo lugar, comprobar que sobre dicho resultado contable se han aplicado correctamente las normas fiscales que determinan las correcciones a efectuar sobre el mismo para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Lo que sí es indudable es que esta remisión del art. 148 LIS a la normativa contable del art. 10.3 LIS lo es únicamente a efectos de comprobar el resultado contable que determinará la base imponible, es decir, a los únicos y exclusivos efectos de determinar la base imponible del Impuesto, de forma que sólo puede tener efectos jurídico-tributarios, sin afectar nunca al resultado contable determinado a efectos mercantiles, y, por tanto, sin tener eficacia frente a terceros. En ningún caso las facultades de la Administración tributaria supondrán modificar la contabilidad, aún cuando, en uso de sus facultades comprobatorias pueda observar que ésta es incorrecta.

¹³⁴ En este sentido se pronuncian MAGÍN PONT y, sobre todo, FERREIRO LAPATZA. Ambos autores entienden que contemplado este artículo desde una perspectiva amplia podría pensarse que la Administración puede llegar a sustituir a los órganos contables de la sociedad contribuyente, determinado el resultado contable que estime oportuno, a los efectos de establecer la base imponible del Impuesto. (PONT MESTRES, M. "Acerca de la facultad de la Administración..." op.cit. pág. 67.) Por su parte, FERREIRO considera que este artículo 148 LIS no puede referirse a las facultades comprobatorias que ya tiene atribuidas la Administración, porque en este caso sería una norma inútil, de manera que este artículo significaría que "la Administración puede después, en un procedimiento de comprobación, rehacer esta contabilidad y, aún dejándola sin tacha en otros ámbitos, determinar otra base imponible aplicando otros criterios dentro de las opciones que el PGC permite." PONT MESTRES, en cambio, considera que no podrá descartarse ninguna opción que el empresario haya adoptado dentro del margen de juego que le permite el Plan General de Contabilidad." (FERREIRO LAPATZA, J. J. "Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades" op. cit. pág. 16.) GONZÁLEZ CAYUELA sí efectúa una interpretación amplia de este artículo, otorgando grandes facultades a la Administración, con una consideración positiva del mismo, al llegar a afirmar que "la autorización contenida en el mencionado artículo 148, permite que, exclusivamente a los efectos de determinar la base imponible, prevalezca la opinión de la Administración tributaria frente a la de los auditores." (GONZÁLEZ CAYUELA, M.C. "Algunas reflexiones sobre la importancia del resultado contable en el cálculo de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades", Gaceta Fiscal, nº 143, mayo de 1996, op. cit. pág. 200.)

En este estudio se ha considerado que lo previsto en esta norma tan sólo supone que la Administración, en uso de sus facultades de comprobación, podrá revisar la contabilidad, para apreciar si ésta es correcta y veraz, pero aplicando las normas mercantiles contables que resultan aplicables de acuerdo con el art. 10.3 LIS. Y, de igual modo, la remisión a la contabilidad que establece este último precepto lo es a los únicos efectos de determinar la base imponible. Cualquier otra interpretación del art. 148 LIS conduciría al absurdo, pues no puede admitirse que la Administración pueda rehacer una contabilidad correcta determinando otro resultado contable y consecuentemente otra base imponible distinta de la declarada. Si así se hiciera, lejos de estar dando cumplimiento al mandato del legislador vertido en esta norma, se estará realizando un acto administrativo que excede de lo que es el procedimiento de comprobación.

Por consiguiente, debe admitirse la interpretación lógica y sistemática de que en aquellos casos en los que la ley fiscal no establezca corrección alguna y existan distintas alternativas de contabilización o distintos criterios de valoración admitidos por la ley mercantil contable la Administración tributaria no podrá corregir la opción elegida por el sujeto pasivo.

La conclusión anterior encuentra su justificación en la propia remisión que el art. 10.3 LIS realiza al resultado contable. Si la ley fiscal no establece correcciones expresas, debe interpretarse que se acepta con plenos efectos fiscales el resultado contable como presupuesto básico para la determinación de la base imponible. La contabilidad en algunos supuestos establece distintas alternativas de contabilización, perfectamente válidas y que pueden dar lugar a resultados contables diversos en un mismo ejercicio. Ello determina, siempre y cuando la contabilidad sea veraz, que deba estimarse fiscalmente correcta cualquiera de las opciones contables efectuadas por el sujeto pasivo, puesto que la Ley así lo ha establecido con carácter general en sede de determinación de la base imponible.

En todo caso, se deberá esperar para conocer cuál es la interpretación que de dicho art. 148 LIS efectúen los Tribunales de Justicia.

2.4. El régimen de estimación indirecta de la base imponible.

A continuación debe realizarse un sucinto análisis del régimen de estimación indirecta de la base imponible, y ello para dejar constancia de que en este régimen

el concepto de gasto deducible puede no tener importancia dependiendo del estado en el que se halle la contabilidad del sujeto pasivo, porque precisamente este régimen se aplicará, esencialmente, en aquellos supuestos en los que no exista contabilidad o sea incompleta o mendaz.

En todos los sistemas tributarios modernos actuales, basados en una imposición en la que la aplicación de los tributos depende esencialmente, debido a su generalización, de la colaboración de los sujetos pasivos y obligados tributarios, es necesario articular unos instrumentos legales que suplan la falta de colaboración de los mismos. Para estos casos se establecen métodos presuntivos, indiciarios o estimativos¹³⁵. Los interesados en el análisis de Derecho Comparado en la materia pueden acudir a la obra de GÉNOVA GALVÁN¹³⁶.

Ante el incumplimiento formal y material por parte del sujeto pasivo de sus obligaciones tributarias, la Hacienda Pública podrá proceder a efectuar una liquidación provisional, con todos los datos de que disponga o pueda disponer. En el supuesto de que la Administración no pudiera obtener datos suficientes para aplicar el **régimen de estimación directa** podrá determinar la base imponible aplicando el régimen de estimación indirecta de bases imponibles.

El régimen de estimación indirecta es un régimen subsidiario del de estimación directa; aplicable con carácter general a todos los tributos, no sólo a impuestos como el Impuesto sobre Sociedades o el IRPF, en los que sí se ha

¹³⁵ CORS MEYA pone de manifiesto que el método estimativo, dado que no puede precisar el elemento material, prescinde total o parcialmente de la definición hecha por el legislador en la base normativa. "De tal manera que, con la estimación a través de signos externos, índices o módulos tributarios, se está configurando otra base no coincidente con la articulada en la norma". Este mismo autor destaca la apreciación de SAINZ DE BUJANDA de que para que la evaluación directa y la estimación presuntiva pudieran ser consideradas como métodos alternativos de determinación de una misma base sería necesario que ambas condujeran, aunque fuera por diversas vías, a la consecución de la misma base normativa. De tal manera que de las normas reguladoras de la base normativa surge un nuevo objeto imponible, como de la estimación de bases surge otra base abstracta e, incluso, un hecho alternativo, que se infiere de la base fáctica obtenida a través de la estimación o, si se prefiere, de la no determinación de la base tipificada normativamente. En cualquier caso, a través de la estimación indirecta las normas permiten cifrar una magnitud, no en base a lo descrito detalladamente en el régimen general, o en su caso, en la estimación objetiva singular, sino en base a presunciones que también constituyen un criterio de cuantificación alternativo, aunque sea de forma subsidiaria. (CORS MEYA, F. X. "La base imponible". Civitas. Revista Española de Derecho Financiero. nº 72, octubre/diciembre de 1991, págs. 513 y 514.)

¹³⁶ GÉNOVA GALVÁN, A. "La estimación indirecta" Colección Ciencias Jurídicas. Ed. Tecnos. Madrid 1985, 174 págs.

previsto expresamente¹³⁷ la aplicación de dicho régimen de estimación indirecta en la Ley propia de estos impuestos.

2.4.1. Supuestos en los que resulta aplicable el régimen de estimación indirecta.

Procede la aplicación del régimen de estimación indirecta cuando la Administración no pueda conocer los datos necesarios para determinar la base imponible por alguna de las ***siguientes causas***, recogidas en el art. 50 de la LGT:

- a) Que el sujeto pasivo o retenedor no haya presentado sus declaraciones o las presentadas no permitan a la Administración la estimación directa u objetiva de las bases o rendimientos.
- b) Que el sujeto pasivo o retenedor ofrezca resistencia, excusa o negativa a la actuación de la inspección de los tributos.
- c) Que el sujeto pasivo haya incumplido sustancialmente sus obligaciones contables.

Ahora bien, como se ha encargado perfectamente de precisar la doctrina y el propio Tribunal Económico Administrativo Central, desde la publicación de la Ley General Tributaria la redacción del artículo recogido anteriormente parece señalar que cuando concurren estas circunstancias se aplicará, en todo caso, el régimen de estimación indirecta. Sin embargo, esta interpretación no es correcta, aún cuando concurren dichas circunstancias *sólo se aplicará el régimen de estimación indirecta de bases cuando no pueda determinarse la base imponible por ningún otro método, precisamente por concurrir las causas anteriormente citadas.*

Así por ejemplo, la falta de presentación de las declaraciones no siempre justificará la aplicación de la estimación indirecta, tal sería el caso de que el sujeto

¹³⁷ PEÑA GARBÍN establece que si bien el art. 47 de la LGT pudiera hacer pensar que será necesario que la ley propia de cada tributo establezca la aplicación del régimen de estimación indirecta en el mismo, el art. 50 de la LGT, en cambio, no exige este requisito. En consecuencia, cuando se den los supuestos allí enunciados procederá aplicar el régimen de estimación indirecta, incluso aunque no esté específicamente previsto en la ley propia de cada tributo.

Por tanto, dicho régimen es aplicable tanto a impuestos, tasas, como contribuciones especiales, aunque reconociendo, sin embargo, la dificultad de imaginar la aplicación del mismo a figuras que no requieren en principio ninguna especial colaboración de los sujetos pasivos para la cuantificación de la obligación tributaria, por ejemplo las contribuciones territoriales, licencia fiscal de profesionales (hoy Impuesto sobre Actividades Económicas), etc. (PEÑA GARBÍN, J. M. "La estimación indirecta de bases imposables". Gaceta Fiscal, nº 55, págs. 137 y ss. Op. cit. págs. 141 y 142). En igual sentido se pronuncia GÉNOVA GALVÁN en su obra "La estimación indirecta", ob. ya cit.

pasivo presentara la declaración a requerimiento de la Administración o bien pudiera presentar todos los justificantes relativos a los ingresos gravables y gastos deducibles de manera que la Administración pudiera efectuar la declaración aplicando el régimen de estimación directa.

En consecuencia, como establece VELÁZQUEZ CUETO¹³⁸, el presupuesto de aplicación de la estimación indirecta es doble:

- a) En primer lugar, una conducta del sujeto pasivo de incumplimiento de sus obligaciones de declarar, contables o de atención a la inspección.
- b) Y, en segundo lugar, como consecuencia de la anterior conducta del sujeto pasivo debe resultar imposible determinar la base imponible aplicando los regímenes de estimación directa o estimación objetiva, en su caso.¹³⁹

De los supuestos de habilitación al recurso de la estimación indirecta del art. 50 de la LGT es el que quizás haya planteado más conflictos ante los Tribunales Económico-Administrativos, y que, a su vez, permite una mayor discrecionalidad administrativa, siendo el que nos interesa a efectos de este estudio, el del **incumplimiento sustancial de sus obligaciones contables**, sobre todo, por la dificultad de determinar cuándo se ha producido un incumplimiento sustancial de esas obligaciones contables.

El Reglamento General de Inspección especifica las causas en las que se entiende que existe incumplimiento sustancial:

- a)) Cuando el interesado incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por las disposiciones fiscales. Se presume la omisión de los libros y registros contables cuando no se exhiban a requerimiento de la Inspección.

¹³⁸ VELÁZQUEZ CUETO, F. A. "Los métodos de determinación de la base imponible. La estimación indirecta." Crónica Tributaria, nº 74/1995, págs. 95 a 109, op. cit. pág. 107.

¹³⁹ GÉNOVA GÁLVÁN completa el presupuesto de aplicación de la estimación indirecta al establecer un tercer requisito. Dicho autor entiende que al ser un procedimiento excepcional y subsidiario, y a efectos de conciliar las garantías del contribuyente con las potestades de la Administración, únicamente será procedente la estimación indirecta cuando concurren los tres presupuestos siguientes:

- a) Que el sujeto pasivo haya tenido alguna de las conductas que taxativamente establece el legislador.
- b) Que sea imposible para la Administración el realizar la comprobación de los hechos con relevancia tributaria a través de una determinación directa de la base imponible.
- c) Que exista una relación de causalidad entre la conducta del sujeto pasivo y la imposibilidad de preceder a la determinación. (GÉNOVA GALVÁN, obra ya citada.)

- b) Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos.
- c) Cuando los registros y documentos contables contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la exacta constatación de las operaciones realizadas.
- d) Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el interesado no pueda verificarse o determinarse con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación.
- e) Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas y las que debieron resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad permita presumir que la contabilidad es incorrecta.

Además, debe recordarse que la mera contabilización de un gasto nada prueba acerca de su realidad y necesidad, siendo preciso aportar a la Inspección el correspondiente *justificante de la anotación* (SSTS de 27 de febrero y 14 de diciembre de 1989).

Lo esencial no es, pues, la contabilización y los concretos asientos contables realizados, sino los documentos, facturas¹⁴⁰ u otros justificantes de los ingresos y gastos, que puedan dar veracidad a la propia contabilidad.

Por otra parte, además de a la justificación de los gastos deberá estarse también a los requisitos adicionales que respecto a la “deducibilidad” de los mismos establece la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y que se analiza a lo largo de todo este estudio.

El Tribunal Supremo, en la resolución de supuestos muy concretos, ha entendido que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables tanto en la falta de libros obligatorios (STS de 16 de julio de 1988), como cuando se llevan esos libros pero no se aportan las correspondientes facturas o justificantes que permitan la comprobación (SSTS de 13 de marzo de 1989 y de 9 de enero de 1992), o cuando la llevanza de libros y facturas es sólo parcial e irregular (STS de 5 de mayo de 1993).

¹⁴⁰ En lo referente a las facturas y su valor probatorio ante la Administración Tributaria debe consultarse el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura, que incumbe a los empresarios y profesionales. También son de interés al respecto las leyes propias de cada tributo.

La jurisprudencia ha ido precisando, caso por caso, cuando cabe recurrir a la estimación indirecta. A modo de ejemplo, se expondrán algunos supuestos concretos.

La falta de presentación de la declaración o su insuficiencia no se considera por sí sola causa de aplicación del régimen, a menos que vaya unida a alguna de las otras tres circunstancias que determinan el recurso a la estimación indirecta, o bien medie requerimiento de la administración no atendido por el sujeto pasivo del Impuesto.

Tampoco cualquier *anomalía contable* justifica el recurrir al régimen de estimación indirecta. Sólo será aplicable dicho régimen cuando la contabilidad *no exista o existan graves irregularidades* en ella que hagan dudar sobre su veracidad. Se ha observado que existen estas graves irregularidades, por ejemplo, cuando los documentos aportados presentan múltiples tachaduras, raspaduras o interpolaciones, que manifiestan su falta de fiabilidad (Resolución del TEAC de 1 de abril de 1993).

Sí procede el recurso a la estimación indirecta si el sujeto pasivo lleva un registro de ingresos y otro de compras y gastos, si bien no posee las facturas de ventas, compras y gastos. Tal carencia, unida a una discrepancia entre las compras contabilizadas y las imputadas por los proveedores, constituye un incumplimiento sustancial de la contabilidad, (Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 1991). También se entiende producida esta circunstancia del incumplimiento sustancial de las obligaciones contables ante la falta de un libro auxiliar de ventas cuando éstas se recogen globalmente en el libro Diario y, además, no existe un inventario anual (Resolución del TEAC de 12 de diciembre de 1989).

Es interesante la delimitación de las anomalías sustanciales en la contabilidad que establece el TSJ de Cataluña, en sentencia de 4 de marzo de 1993, que ha entendido que únicamente existen en aquellos casos de incumplimiento o deformación de la realidad económico-financiera de la empresa de tal gravedad que invalide la contabilidad y todos sus registros y documentos auxiliares, como medio de prueba o de determinación de la base imponible.

Otros casos en los que, según la jurisprudencia, existen anomalías sustanciales en la contabilidad son:

- En el caso de no presentación de declaración ni de contabilidad alguna, SAN de 3 de mayo de 1995, (Jurisprudencia Tributaria (en adelante JT) 569), o falta de libros de balances o inventarios, (STS de 5 de mayo de 1993, Ar. 3599/93, y STS de 14 de marzo de 1995, Ar. 2473/1995).
- Un caso similar sería el de no llevar libros-registros de ventas ni cumplir con los deberes de facturación, (SAN de 31 de enero de 1995, JT 55).
- Por falta de anotación de ingresos en el libro-registro (Resoluciones del TEAC de 6 de octubre de 1992 y de 25 de enero de 1995).
- Cuando los libros de contabilidad no reflejen la totalidad de las operaciones realizadas por la sociedad y no se aportan los justificantes de las operaciones omitidas (Resolución del TEAC de 15 de enero de 1992).
- O en caso de no aportarse a la Inspección los libros auxiliares del Diario, en el que sólo se hacía un asiento global mensual (Resolución del TEAC de 22 de abril de 1992).
- Se aplica, por tanto, el régimen de estimación indirecta tanto por inexistencia de comprobantes como por omisión de asientos (STSJ de Navarra de 28 de mayo de 1992 y SSTSJ de Aragón de 13 de julio de 1992 y 28 de octubre de 1992).

No existe incumplimiento esencial que habilite la aplicación de la estimación indirecta en el caso de una empresa que no cumpliendo con sus deberes de facturación, sin embargo, recoge todas su operaciones en albaranes, de acuerdo con una práctica habitual en el sector económico en que está ubicada, de manera que pueden determinarse sus rendimientos mediante la aplicación del régimen de estimación directa (Resolución del TEAC de 25 de enero de 1995, JT 229). Tampoco existe este incumplimiento sustancial por la falta de algunos libros auxiliares no oficiales (Resolución del TEAR de Castilla y León de 27 de septiembre de 1994).

La *adición de ingresos* no contabilizados a la base del impuesto no exige acudir al régimen de estimación indirecta, sino que, si se prueba la existencia de tales ingresos, el régimen aplicable es el de estimación directa (Resolución del TEAC de 15 de enero de 1992).

En consecuencia, para que las anomalías contables impliquen la estimación indirecta es necesario que impidan de manera absoluta la determinación del

rendimiento neto. (Resolución del TEAC de 15 de diciembre de 1993, en la que además se establece que la estimación indirecta se caracteriza por la no utilización exclusiva de las declaraciones y documentos del contribuyente, aunque las mismas también pueden considerarse por la Inspección). Pero se aplicará este método, en todo caso, cuando exista una incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas y las que se derivan del conjunto de adquisiciones (Resolución del TEAC de 21 de febrero de 1996).

El art. 50 de la LGT establece la aplicación de este régimen cuando la Administración no pueda conocer los datos necesarios para la **estimación completa** de las bases, pero no se precisa el grado de incumplimiento o de defectos que han de concurrir para que se entienda que la estimación de bases no es completa, con lo cual la Administración dispone de un gran margen de libertad para poder precisar cuando no es completa la estimación.

El Reglamento General de Inspección, art. 64 .1 d), incorporó una nueva causa de aplicación del régimen de estimación indirecta: la *desaparición* de libros, registros o justificantes **por causa de fuerza mayor**. Precepto que fue anulado por STS de 22 de enero de 1993 (Ar. 108/1993). En esta sentencia el Tribunal Supremo entendió acertadamente, en la línea jurisprudencial ya señalada, que aplicar el régimen de estimación indirecta de bases en los casos de desaparición por fuerza mayor de los elementos probatorios, negando al sujeto pasivo la posibilidad de acreditar los elementos constitutivos del hecho imponible desaparecidos por otros medios de prueba, vulnera lo dispuesto en la Ley General Tributaria, que en todo caso permite al sujeto pasivo la utilización de cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

Ahora bien, la anulación de esta causa habilitante del recurso a la estimación indirecta no obsta a que si existe la desaparición de la contabilidad de la sociedad y el sujeto pasivo no puede aportar ningún medio de prueba se pueda llegar a aplicar el método de estimación indirecta.¹⁴¹

¹⁴¹ Se puede consultar la STSJ de Cataluña de 1 de diciembre de 1994, en la que se entiende aplicable el régimen de estimación indirecta de bases imposables ante la destrucción de los libros de contabilidad de una empresa por efecto de una riada, al no existir base documental alguna para comprobar la base imponible.

Una vez determinado el hecho de que concurren los presupuestos habilitantes de la estimación indirecta *la Inspección u órganos de gestión* podrán *determinar la base imponible*, presunta, pero no de forma arbitraria y aleatoria, sino *basándose en una serie de datos o antecedentes preexistentes*. En concreto, los medios que vienen recogidos en el *art. 50 de la LGT*, con una *redacción abierta*, son: "a) aplicando los datos y antecedentes disponibles y que sean relevantes al efecto."¹⁴²

Es necesario recordar que *la Administración debe motivar* siempre tanto el propio recurso a la estimación indirecta de bases como los medios de valoración que ha utilizado para obtener esa concreta estimación de la base imponible. Se da, pues, un amplio margen de libertad a la Administración para determinar las bases, pudiendo emplear los datos que tenga a su alcance e incluso mediante la aplicación de presunciones fundadas, pero siempre razonadamente.

El sujeto pasivo, por su parte, *puede probar* no sólo que la base imponible es otra distinta, utilizando cualquier medio de prueba admitido en Derecho, sino también que los métodos, cálculos o estimaciones efectuadas por la Administración no cumplen los requisitos establecidos en el nº 2 del art. 118 de la LGT y el art. 1253 del CC¹⁴³ para las presunciones "iuris tantum". Las pruebas aportadas por el sujeto pasivo deberán aceptarse por la Administración o, en su caso, por los Tribunales competentes, siempre que acrediten estas circunstancias de forma suficiente (Resolución del TEAC de 14 de diciembre de 1987¹⁴⁴).

¹⁴² El art. 50 de la LGT establece que las "bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta utilizando para ello cualquiera de los siguientes medios:

- a) Aplicando los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- b) Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
- c) Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.

¹⁴³ Puede verse al respecto la opinión de Velázquez Cueto que se pronuncia en igual sentido en la pág. 106, de su obra ya citada.

¹⁴⁴ La Resolución del TEAC, de 14 de diciembre de 1987, viene a establecer la obligación de que la Administración pruebe que el sujeto pasivo ha incumplido sus obligaciones contables de manera que procede la aplicación del régimen de estimación indirecta de la base imponible, no siendo prueba suficiente el que no coincidan los márgenes comerciales resultantes de la contabilidad de la empresa considerada con los márgenes medios de actividades empresariales de similares características si no se han demostrado irregularidades contables, puesto que se estaría ante una apreciación totalmente subjetiva.

2.4.2 Los medios de prueba aplicables para la estimación indirecta de bases imponibles.

Los medios de que dispone la Administración Tributaria para realizar una estimación indirecta no se limitan de modo alguno, pueden ser datos inherentes a la propia contabilidad y registros del sujeto pasivo, en aquella parte que la Administración los considere veraces, como datos externos al sujeto pasivo. Estableciéndose, además, que "en materia de estimaciones indirectas no se puede fijar un criterio aplicable a la generalidad de los supuestos", en consecuencia, debe examinarse, cada caso concreto para poder determinar los medios idóneos aplicables para que la base estimada sea lo más aproximada posible a la base real que hubiera resultado de haberse aplicado el método de determinación directa de bases imponibles (Resolución del TEAC de 26 de febrero de 1992).

Para determinar la base imponible en aplicación del régimen de estimación indirecta pueden utilizarse incluso, simultáneamente, datos extraídos de la propia contabilidad del sujeto pasivo con datos externos procedentes de estimaciones, comparaciones, etc. (Resolución del TEAC de 13 de septiembre de 1988). Ahora bien, los ratios sectoriales o comparativos de la Administración deben incorporarse al expediente, debidamente contrastados y motivados, para que, en su caso, puedan ser valorados y enjuiciados por los contribuyentes (Resolución del TEAR de Valencia de 28 de febrero de 1990).

El art. 50 de la LGT regula la *estimación de "bases imponibles"*, pero también alude a **"los rendimientos"**, con lo cual se puede entender que no tiene por qué estimarse el total de la base imponible, sino que *puede aplicarse únicamente para determinar parte de sus rendimientos*, mientras que para los rendimientos que así lo permitan puede aplicarse el régimen de estimación directa. En cuanto a la apreciación de gastos deducibles concretos será más difícil todavía que puedan apreciarse disminuciones deducibles en los rendimientos aplicando el régimen de estimación indirecta, porque la Administración tributaria será reacia a admitir deducciones que no resulten contrastadas o comprobadas con facturas, o justificantes concretos, o en el mejor de los casos incluso con cualquier medio de prueba, de modo que es este concreto supuesto se estarían determinado los gastos deducibles a través del régimen de estimación directa, pudiéndose rehacer, aún parcialmente, la contabilidad de la empresa.

Normalmente, la aplicación práctica del régimen de estimación indirecta se centra en la mayoría de los casos en las actividades empresariales o profesionales, que son las actividades en las que la llevanza de la contabilidad es esencial.

CAPÍTULO IV: EL CONCEPTO DE GASTO.

Con carácter previo al propio análisis de los concretos gastos que resultan deducibles en nuestro impuesto, y de las condiciones de deducibilidad que las normas tributarias establecen a los gastos empresariales, es preciso delimitar qué debe entenderse por gasto a efectos fiscales, porque éste es el objeto último de nuestro estudio. El verdadero cuerpo dogmático de esta obra debe encontrarse precisamente en estos capítulos tercero y cuarto, ya que a continuación se entrará a realizar un análisis más práctico de la cuestión, sin duda útil para aquellos que realmente van a aplicar este Impuesto e importante. No se debe olvidar que las normas se dictan para ser aplicadas, y nuestra labor es intentar en la medida de lo posible evaluar si se ha logrado regular adecuadamente la capacidad económica que pretende gravar ese impuesto, y cual sería, "de lege ferenda", el mejor tratamiento de la cuestión.

Pero determinar el concreto concepto fiscal de gasto es imposible si no se pone en relación con el concepto contable de gasto, y ello atendiendo a la especial importancia que, tal y como ya se ha señalado, tienen las normas mercantiles contables en la determinación del hecho imponible y de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, la delimitación del concepto de gasto debe realizarse principalmente diferenciándolo de partidas como la inversión, es decir, determinar claramente cuando nos hallamos ante un gasto y cuando ante un inmovilizado, material o inmaterial. Del mismo modo, deberá examinarse si existe una diferencia sustancial entre el concepto de gasto y el término, utilizado en ocasiones por el propio legislador, de partida fiscalmente deducible.

Pero tal y como viene siendo ya habitual en nuestra legislación del Impuesto sobre Sociedades, si bien no se establece una definición de gasto, ni de gasto fiscalmente deducible, sí pueden hallarse en la nueva regulación una serie de requisitos que resultan imprescindibles para predicar la *deducibilidad* de un gasto, y

que serán analizados seguidamente, pues es a través de ellos que se puede esclarecer cual sea el concepto legal de gasto fiscalmente deducible.

1. La delimitación del concepto de gasto.

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española Gasto es la acción de gastar¹⁴⁵, y gastar es el emplear dinero en una cosa¹⁴⁶, así como, deteriorar con el uso, consumir, acabar¹⁴⁷. Aceptación común que, en términos generales, y con las precisiones que a continuación se establecen, cabe aplicar al concepto de gasto seguido por nuestra normativa. De modo, que tal como estableciera Albiñana¹⁴⁸ en "la tributación del beneficio de la empresa" los gastos se definen como el coste de la obtención de los ingresos de la empresa. Y esta definición de gastos se ha mantenido invariable en toda la regulación de la tributación del beneficio empresarial, salvo las concretas correcciones que se han podido ir estableciendo por cada una de las normas reguladores específicas vigentes en cada momento temporal.

Con carácter previo al análisis del concepto de gasto, en general, y de gasto deducible, en particular, es necesario distinguir lo que sea gasto de otras figuras afines.

En primer lugar, deben diferenciarse los conceptos de gasto y de *exención*; ambas reducen el resultado económico gravable, pero el gasto es previo a la producción del rendimiento y, en consecuencia, a la regulación del hecho imponible. El gasto tiene una existencia previa, existe, y se tendrá en cuenta a la hora de cuantificar ese rendimiento a gravar. La exención, por su parte, una vez establecida legalmente, pues no tiene una previa existencia, despliega sus efectos una vez determinado ese rendimiento. Normalmente la exención operará excluyendo del resultado contable unos ingresos que no se gravaran, lo cual es

¹⁴⁵ Esta es la primera acepción del término "gasto" que recoge el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española

¹⁴⁶ Esta definición corresponde a la primera acepción del término gastar en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

¹⁴⁷ Esta es la segunda acepción que se recoge del término gastar en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

¹⁴⁸ ALBIÑANA establecía que la obtención de ingresos trae aparejada la realización de gastos, los cuales se definen como el coste de la obtención de ingresos, op. Cit. Pág. 234.

sustancialmente distinto a deducir de este resultado un gasto real desde el punto de vista económico de la empresa que tiene existencia propia.

Debe también diferenciarse, aún cuando parezca superfluo, la *pérdida* del gasto. Los gastos son anteriores a la propia producción de las pérdidas, la pérdida lo es por la diferencia entre ingresos y gastos: el beneficio o la pérdida lo es en un estado ulterior el del resultado económico ya determinado. La pérdida resulta de las operaciones realizadas por la empresa y se obtiene tras una serie de operaciones aritméticas, el gasto se produce con anterioridad.

Otra figura con la que se produce mayor confusión es la de la *inversión*. Así señalaba SANTALO SORS que la diferencia entre gasto e inversión es esencial en este impuesto "al examinar cualquier desembolso debe atenderse a su naturaleza"¹⁴⁹ Y ello sin perjuicio, como se verá, de que el importe total de la inversión se va llevando a gastos deducibles en la medida en que se entiende que esa inversión se vaya integrando en los ingresos, o bien a través de una simple periodificación temporal, en forma de depreciación sufrida por los bienes de inversión. Y es precisamente en este punto donde se apreciará con claridad la identificación que se establece entre gastos deducibles y partidas deducibles. Porque si bien propiamente sólo será gasto el desembolso que se produce en cada ejercicio para un bien consumible, fiscalmente el concepto de gasto se equipara con partida deducible, al incluirse en el mismo no sólo los desembolsos propiamente dichos sino otros conceptos tales como la periodificación de la inversión, que se asemeja más al gasto si se equipara con depreciación experimentada por los bienes que es a lo que realmente responde. Pero junto a éstos el legislador incluye también en este concepto otras dotaciones a fondos, que teniendo el carácter de deducibles no responden a ningún desembolso, consumo o depreciación actual, sino que son más bien previsiones deducibles, y que en puridad de términos responden a ese concepto amplio de gastos coincidente con su acepción común, que es más amplio que el simple desembolso de dinero, y que, en ocasiones se ha venido a denominar partidas deducibles.¹⁵⁰

¹⁴⁹ SANTALO SORS "Impuesto de Sociedades:: Gasto necesario y ejercicio a que debe imputarse" Crónica Tributaria, nº 8, op. Cit. Pág. 99.

¹⁵⁰ En este sentido se pronuncia ala contestación de la D.G.T de 13 de septiembre de 1996, al establecer que la alternativa de gasto o inmovilizado, siempre que no esté especificado en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, nos la tiene que dar la normativa contable, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 de la Ley 43/1995.

De este modo, y dado que ni la Ley ni la doctrina definen que se entiende por gastos, sino que se limita a establecer cuales sean las características que permiten considerar los gastos como deducibles, debe afirmarse que mantiene su vigencia la definición de gastos existente en la normativa anterior, puesto que pese a haberse producido un cambio importante, aunque no sustancial, de la regulación de la forma de determinación del beneficio empresarial, y, por tanto, del gasto, que no de fondo, no es un cambio de conceptos o sustancia. En consecuencia, de forma genérica debe señalarse que los gastos deducibles, entendido en el sentido amplio ya expuesto o partidas deducibles, y a los efectos de cuantificar la base imponible del impuesto o renta del periodo, son aquellos que sean necesarios para su obtención, así como el importe del deterioro sufrido por los bienes de inmovilizado de la empresa, en la medida que éstos lo son para generar unos ingresos.

En más no sólo es válida la definición que se deriva de la anterior regulación, sino que ésta deriva con continuidad de la que estableciera en su día la Disposición Quinta del T.R.I.S. de 1922, cuando señalaba que “para la determinación del beneficio neto se deducirá de la suma de ingresos... el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos, los de administración y conservación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y de sus productos”.

2. El concepto contable y el concepto fiscal de gasto.

De acuerdo con su acepción común y la delimitación anteriormente establecida todo gasto supone un desembolso efectivo o aplazado para adquirir bienes y servicio necesarios para la empresa.

En la Nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades el gasto deducible se define por exclusión, esto es, lo son todos los gastos contables, salvo las exclusiones establecidas en el art. 14 de la LIS, que establece los concretos gastos no deducibles, y con las limitaciones que determinan los diferentes artículos de la LIS, y los arts. 11, 12 y 13 LIS, concretamente para las amortizaciones y provisiones. Resulta indubitado que la nueva Ley del Impuesto identifica los ingresos y gastos computables fiscalmente con aquéllos que son determinantes del resultado contable. Opción lógica y consecuente del legislador, pues tratándose de gravar el beneficio económico de la empresa, como objeto y concepto preexistente a la

propia base del Impuesto, no es necesario que el Derecho Tributario cree nuevos conceptos de ingresos y gastos, sino que es más adecuado que utilice adaptándolo a sus propios principios los conceptos ya existentes en la realidad empresarial, sobre todo si se tiene en cuenta que la contabilidad se ha revelado como un instrumento idóneo para medir dicho beneficio empresarial a gravar.

Ciertamente se está ante dos disciplinas independientes y autónomas, pero la unicidad del Ordenamiento Jurídico y de la Administración, junto con la tendencia del legislador actual de simplificar la aplicación del Ordenamiento Jurídico Tributario, parece que aconsejan una aproximación entre la legislación mercantil y la fiscal en materia de gastos, siempre sin descuidar los intereses de la Hacienda Pública, que podían quedar suficientemente protegidos con una adecuada legislación y un correcto control de su cumplimiento.

En la misma línea de actuación, la norma fiscal actual, Ley 43/95, no contiene ninguna definición de ingreso fiscal¹⁵¹ ni de gasto fiscal. De manera, que en virtud de la recepción de las normas contables por la Ley fiscal, la fiscalidad no sólo va a aceptar magnitudes, sino que asumirá como propios conceptos contables. El concepto de ingreso fiscal coincidirá con el concepto de ingreso contable, salvo las correcciones que pueda establecer la ley fiscal. Y, por su parte, el concepto de gasto contable será asumido como propio por la norma fiscal para determinar el concepto fiscal de gastos, con las correcciones que sobre los mismos establezca la Ley 43/95 a efectos de su deducibilidad, que, por otro lado, como se estudiará a lo largo de esta obra, no son muchas.

Sin embargo, parece que el legislador no sólo confunde el concepto de gasto con el de partida deducible, utilizados indistintamente, sino que precisamente lo que hace es acoger este segundo concepto, de modo que se entenderá que gasto deducible en sentido amplio es igual a partida deducible. Quizás sería deseable una mayor corrección técnica del legislador a la hora de escoger y usar sus términos, pero lo cierto es que el concepto gasto de acuerdo con su acepción común amplia incluye todos los conceptos que el legislador engloba en las partidas deducibles, de

¹⁵¹ CLAVIJO HERNÁNDEZ recoge la siguiente definición de ingreso: "dimensión cuantitativa e íntegra de un rendimiento que tiene conexión con la actividad o el patrimonio de la entidad social, bien porque sea consecuencia del ejercicio de la actividad empresarial, bien porque proceda o se origine de su titularidad patrimonial, o bien porque entre en la entidad, y ésta lo atraiga a su activo como puede ocurrir con el importe de las adquisiciones a título lucrativo."

conformidad con el concepto legal que siempre ha mantenido nuestra legislación fiscal de los gastos.

En consecuencia, son gastos contables y, por ende, gastos fiscales los siguientes:

- Las compras de materias primas y aprovisionamientos, es decir, la compra de existencias;
- La reducción de existencias o variación de existencias que se producía en el ejercicio económico considerado;
- Los gastos de servicios, suministros y demás gastos externos necesarios a la actividad productiva;
- Los gastos generales, tales como publicidad, atención a clientes, relaciones público;
- Los gastos por tributos;
- Los de personal;
- Las dotaciones a amortizaciones y para provisiones;
- Los financieros
- Los resultados extraordinarios en pérdidas.

En consecuencia, la clara conclusión que se obtiene es que la norma fiscal no contiene un concepto propio y distinto de gasto, tanto es así que los arts. 10 y ss de la LIS lo único que hacen es asumir el concepto contable de gasto y sobre él establecer una serie de precisiones a los efectos de su deducibilidad fiscal, es decir, predicar de dicho concepto una serie de características adicionales. Y es precisamente a través de la regulación concreta de cada una de estas correcciones fiscales al concepto de gasto contable que puede irse delimitando el concepto fiscal de gasto o más correctamente de partida deducible.

Asimismo, debe añadirse que no existe pretensión legal alguna de agotar cuales sean el total de dichas partidas deducibles o gastos, huyendo de cualquier lista taxativa, que, por otra parte, resulta impensable en una materia viva y dinámica como es la actividad económica empresarial. Por tanto, ante un concreto gasto contable se deberá acudir a comprobar si es uno de aquellos expresamente regulados en la ley fiscal y, en su defecto, al concepto general que implícitamente se contiene y las características que de él deben predicarse par comprobar si lo es

también fiscalmente. Pues como ya se ha establecido anteriormente dentro del término de gastos el legislador engloba indistintamente gastos propiamente dichos, entendidos como aquéllos que suponen un efectivo desembolso real de bienes, es decir, con efectiva disminución de activo de la empresa o aumento de pasivo, ejemplo pago aplazado, y partidas deducibles, como es la depreciación experimentada por los bienes, que sin embargo, sí tenía cabida en el concepto amplio de gastos. Mientras que las correcciones que establece el legislador no lo son porque no exista un efectivo desembolso de bienes, lo que sí puede ocurrir, es el claro ejemplo de las partidas del art. 14 LIS, sino que encuentran su razón de ser en una serie de cautelas que debe establecer para evitar que vía de gastos se vacíe de contenido el objeto gravable.

En este sentido A. Ortega¹⁵², aún referido a la anterior Ley del impuesto hablaba de que la enumeración de gastos de ésta tenía como fin tratar de definir los distintos conceptos que tiene la consideración de gasto. Y es a través de las distintas enumeraciones que en muchas ocasiones se ha pretendido por el legislador establecer un concepto y unas características a predicar de estas partidas deducibles, como es lo que sucede en la actual regulación.

Pero tal y como viene siendo ya habitual en nuestra legislación del Impuesto sobre Sociedades, sí pueden hallarse en la nueva regulación una serie de requisitos que resultan imprescindibles para predicar la deducibilidad de un gasto.

3. Requisitos fiscales para la deducibilidad de los gastos.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades no establece ningún requisito o condición genérica para que los gastos contables sean fiscalmente deducibles. Esta es una de las condiciones novedosas respecto a la Ley 61/1978 en materia de gastos, la cual establecía la condición "sine qua non" para la deducibilidad de los mismos el que éstos fueran necesarios para la obtención de los ingresos. Este requisito de la necesidad del gasto dio lugar a una gran literatura jurídica en torno a su concepto. La Ley 43/1995 no alude expresamente a este requisito de deducibilidad de los gastos, quizás para obviar todos los problemas interpretativos, tanto doctrinales como jurisprudenciales, a que dio lugar este concepto jurídico indeterminado. No obstante, en el presente estudio se mantendrá que pese a no

¹⁵² A. ORTEGA "Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ingresos y gastos" op. Cit. Pág. 173.

requerirse como tal con carácter general, se sigue manteniendo vigente a través de la cláusula de cierre que a efectos de no deducibilidad de las liberalidades y su correcta delimitación con otros gastos establece el art. 14 de la LIS.

Los requisitos que cabe precisar de todo gasto para que resulte deducibles, con las matizaciones que posteriormente se efectuaran, son:

- justificación,
- contabilización,
- imputación y
- necesidad.¹⁵³

1. Justificación.

La realización del gasto debe estar justificada. El principal sistema de justificación en nuestro Ordenamiento es el documento o factura¹⁵⁴.

¹⁵³ En el Derecho fiscal italiano existen también ciertas condiciones para la deducibilidad de los gastos, en concreto, y a modo de ejemplo, pueden citarse las siguientes:

* Imputación de los mismos a la cuenta económica del ejercicio correspondiente, "ejercicio de competencia".

La deducción de los gastos y otros componentes negativos no son admitidos en la medida en que no resulten imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, excepto en tres casos:

- Son deducibles aquellos costes que aún no estando imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias son deducibles por disposición legal (ejemplo, las participaciones en los beneficios de trabajadores).
- Los costes imputados a la cuenta económica de un ejercicio precedente, si se hizo de acuerdo con las normas tributarias.
- Los gastos y cargas específicamente afectados a los ingresos y resultados, aún cuando no estén imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias, siempre y cuando no deban ser registrados en el "apósito" a la contabilidad.

* Inherencia de los gastos. Los gastos y otros componentes negativos, diversos de los intereses pasivos, son deducibles en la medida que se refieran a la actividad o bienes de los que derivan los ingresos u otros rendimientos. Tanto si los gastos provienen de ingresos sujetos como de ingresos no sujetos o de bienes no afectos a la actividad, dichos gastos serán deducibles de acuerdo con la regla de la proporcionalidad.

* Inscripción contable. (D.P.R. de 29 de septiembre de 1973, nº 600). Para aquellos componentes de gasto para los que se ha previsto su contabilización no serán deducibles si ésta no se ha efectuado o si lo ha sido de forma irregular, salvo que las irregularidades sean meramente formales.

¹⁵⁴ Hay autores para los que el único documento válido es la factura, siempre y cuando cumpla todos los requisitos legales. De tal parecer son:

BLESA, BERGUA, CIUTAT... en "Todo sobre el..." Ed. Praxis. Barcelona 1996, pág. 63.

Sobre el valor probatorio y justificativo de las facturas existe una amplia jurisprudencia, a modo de ejemplo, y por lo que respecta al tema de nuestro estudio, pueden consultarse las siguientes:

- S.T.S.J. de Baleares, de 22 de diciembre de 1993, en la cual se establece que "las facturas que contengan defectos formales no justifican de forma válida el gasto al que se refieren, siendo éste, por tanto, no deducible."
- La justificación debe hacerse mediante los documentos originales o fotocopias autenticadas, art. 602 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y Resoluciones del TEAC de 14 de julio de 1986 y 19 de abril de 1988.

El deber de facturación viene establecido en la D. A. 7ª de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de reforma parcial de la LGT, y en el R. D. 2.402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales. El art. 8 del citado Real Decreto exige que la factura sea completa para poder justificar los gastos y las deducciones en la cuota. Por factura completa se entenderá aquella que reúne los requisitos del art. 7 de dicho Real Decreto.

Sin embargo, y del mismo modo que se ha expuesto al analizar el régimen de estimación indirecta de bases imponibles, considero, todo y no se una opinión unánimemente aceptada, que también es posible utilizar cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho, que permita demostrar esa efectividad de los gastos¹⁵⁵. Esta afirmación es evidente en el sistema de estimación indirecta de bases imponibles, pero también puede resultar aplicable en algunos supuestos de estimación directa. Piénsese en un supuesto en el que hayan desaparecido o se ha perdido una factura justificativa del gasto, sin posibilidad de solicitar un duplicado de la misma (aunque parezca difícil, por ejemplo, desaparición del tráfico mercantil de la empresa expendedora de la factura), y, sin embargo, existen otros justificantes de la efectividad de la operación y del pago, como contratos, justificantes bancarios de transferencias, talones abonados...

2. Contabilización.

Para que el gasto sea deducible, además, debe haber sido imputado contablemente a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias o bien haber sido contabilizado en una cuenta de reservas, si así lo ha establecido una norma legal o reglamentaria. Al respecto, existe, sin embargo, existe una excepción a la exigencia de la contabilización para los bienes que pueden amortizarse libremente, art. 19. 3 LIS.¹⁵⁶

- Sin embargo, una factura incompleta se ha reconocido en algunos supuestos como justificante suficiente de un gasto; Resolución del TEAC, de 11 de enero de 1995, "los gastos pueden ser deducibles aunque las facturas adolezcan de alguno de los requisitos exigidos por el Real Decreto 2.402/1985."

¹⁵⁵ Asimismo, en este sentido se ha pronunciado SANZ GADEA al establecer que "la factura no es título con efecto de legitimación,... La factura es un documento privado, y en cuanto a tal tiene efecto probatorio, sometido a valoración y a contraste con otros medios de prueba."

SANZ GADEA, E. "El Impuesto...", ob. ya cit. op cit. pág. 907.

El cumplimiento de este requisito no planteará problemas en el caso de los gastos contables que también son gastos fiscales, porque ya fueron recogidos en su momento en la contabilidad. Sí pueden plantear algún inconveniente aquellos gastos fiscalmente deducibles por su naturaleza que, sin embargo, no son gastos contables, en este caso el indispensable presupuesto de la contabilización para su deducibilidad provocará que la fiscalidad interfiera en la contabilidad, al tener que recogerse en la misma un gasto fiscal, que, sin embargo, no es un gasto contable. Ello se logrará a través de la técnica de los ajustes, que se analizará a continuación.

Evidentemente, el requisito de la contabilización es inherente a la dinámica del régimen de estimación directa de bases imponibles, art. 10 LIS, sin que resulte necesario en el régimen de estimación indirecta de bases imponibles, el cual precisamente entra en juego al no existir contabilidad o presentar la misma defectos substanciales.

3. Imputación temporal correcta.

Los gastos deben imputarse correctamente al ejercicio al que corresponden, de acuerdo con el principio de independencia de ejercicios. En la anterior regulación del Impuesto este requisito era exigido con total rigurosidad, no siendo deducibles los gastos imputados incorrectamente a otro ejercicio económico, al ser considerados un saneamiento de activo. Actualmente, dada la redacción del art. 19 de la LIS se ha flexibilizado notablemente este principio.

¹⁵⁶ En el Derecho italiano el art. 75 coma 4 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, D. P. R. de 22 de diciembre de 1986, n° 917, conocido como TUIR, parece igualmente exigir que los componentes negativos del rendimiento para resultar deducibles deben haberse imputado previamente en la cuenta económica -balance-, sea la del ejercicio considerado o de un ejercicio precedente. Sin embargo, existe divergencia en la doctrina en cuanto a esta necesidad de imputación en el balance económico para la deducibilidad fiscal de los gastos. Defienden la posibilidad de la deducción de algunos gastos sin necesidad de la imputación de los mismos al balance económico, bajo la teoría de la "doble vía" ("doppio binario") autores como CICOGNANI "L'imposizione del reddito d'impresa" Padova, 1980. POTITO "I rapporti tra bilancio civile e dichiarazione nella normativa del TUIR", Rivista di Diritto Tributario, 199, I, op. cit. pág. 28. NUZZO "Esegesi delle norme in tema di documentazione delle componenti negative del reddito d'impresa" Rassegna Tributaria, 1995, pág. 18.

La doctrina mayoritaria, en cambio, es partidaria de exigir la imputación de los gastos en el balance para reconocer su deducibilidad fiscal. Esta doctrina viene representada, entre muchos otros, por autores como FALSITTA "Convergenze e divergenze tra diritto tributario e diritto commerciale nella disciplina del bilancio d'esercizio" dentro de la obra "Il bilancio delle imprese" Milano, 1985, págs. 149 y ss; o LUPI "La deducibilità degli ammortamenti anticipati senza imputazione al conto economico:regola o eccezione?" Rassegna Tributaria, 1995, págs. 207 y ss.

4. Necesidad del gasto.

Este requisito como tal ha venido a desaparecer de la regulación explícita¹⁵⁷ de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. Sí se exigía expresamente, como requisito indispensable para la deducibilidad fiscal de los gastos, en el art. 13 de la LIS de 1978 y en el art. 100.1 del RIS de 1982.

La anterior regulación del Impuesto sobre Sociedades planteó una serie de discrepancias, tanto doctrinales como prácticas, de importancia, que dieron lugar a distintos pronunciamientos jurisprudenciales y a una importante línea doctrinal en torno a la interpretación del concepto de gasto necesario. Es precisamente en este marco donde se establece la distinción entre gasto necesario y gasto conveniente.

El *gasto conveniente* es aquél que, todo y siendo útil para la empresa, no es obligatorio. Mientras que el *gasto necesario* se consideraba aquél indispensable para el funcionamiento de la empresa, en tanto que obligatorio. Por obligatorio cabe entender cualquier gasto al que la empresa se haya comprometido, ya le sea exigible en virtud de ley, de contrato, convenio colectivo,... Si un gasto era simplemente conveniente, es decir, no obligatorio, tenía el tratamiento de una liberalidad y, por tanto, no era deducible. En esta línea se hallaban las SSTs de 17 de febrero de 1987, dictada en resolución de un recurso extraordinario en interés de ley, que declara no deducibles las cestas de Navidad entregadas por la empresa a sus trabajadores, en tanto que no era un gasto obligatorio por no estar previsto en el convenio colectivo ni en ninguna otra relación jurídica previa; y la STS de 20 de septiembre de 1988, que en igual sentido declara no deducibles los gastos de atención a clientes, los homenajes a un ex-director, los gastos por fiestas patronales, agendas y comidas de hermandad por no ser obligatorias.

La filosofía subyacente a toda esta línea jurisprudencial era excesivamente restrictiva, incluso atendiendo a la regulación existente en aquellos momentos. Hoy

¹⁵⁷ PAGÈS i GALTÉS determina que en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades se ha abandonado el calificativo de "necesario" para identificar los gastos deducibles, resultando aplicable en su defecto la regla general de que todo gasto contable resultará deducible siempre y cuando no se trate de una liberalidad. A lo cual se entiende que se debe añadir, además, que sobre ese gasto contablemente correcto no se haya establecido una corrección fiscal, pues en este caso se estará al gasto fiscalmente determinado. Para el autor arriba mencionado cualquier gasto conveniente sería fiscalmente deducible, op. cit. pág. 13. PAGÈS I GALTÉS, J. "El abandono del concepto de "gasto necesario" por la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades y sus efectos en el IRPF", Quincena fiscal, nº 9, mayo 1996, págs. 11 y ss.

día es totalmente incomprensible esta filosofía si se tiene en cuenta el real funcionamiento del mundo empresarial actual, en el cual son indispensables ciertas formas de publicidad y marketing, así por ejemplo en forma de atenciones a clientes.

Del modo que ya se ha afirmado, esta interpretación jurisprudencial restrictiva del concepto de necesidad del gasto era contraria a la propia regulación del RIS, en que se reconocía, por ejemplo, en el art. 111.1 g) RIS como gastos deducibles los de "relaciones públicas", en los que sin duda cabe recoger los de atenciones a clientes, que, por otra parte, son los más usuales en las relaciones públicas. O bien, el art. 108.1 e) RIS que declaraba como deducibles los "gastos de convenciones y celebraciones para el personal", y qué es lo que son las fiestas patronales, homenaje a ex-director, ..., sino celebraciones para el personal.

Actualmente, la LIS viene a recoger el concepto de correlación de ingresos-gastos como substitutivo del requisito de necesidad del gasto.

El art. 14.1 e) LIS¹⁵⁸ declara no deducibles los donativos y liberalidades; sin embargo, no tendrán en ningún caso esta consideración aquellos gastos que se hallen correlacionados con los ingresos, es decir, en este caso sí serán gastos deducibles.

En principio, en virtud de los principios inspiradores de la actuación empresarial, la empresa no realizará, al menos en teoría, ningún gasto que no le resulte necesario para la obtención de ingresos, puesto que lo que pretende la gestión empresarial es maximizar el beneficio. Por otra parte, las distribuciones encubiertas de beneficios siempre resultarían no deducibles en cuanto son retribución de fondos propios. Así no obstante, el legislador desconfiado del comportamiento del sujeto pasivo del Impuesto, ha establecido esta cláusula de protección o cierre del sistema, si bien, con una notable flexibilidad respecto a la regulación anterior.

¹⁵⁸ Reza la redacción del art. 14.1 e) LIS: "No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos o costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos." Con esta redacción se resuelven claramente los supuestos examinados, cestas de Navidad, gastos de atención a clientes, comidas patronales, ... que tantos conflictos habían planteado durante la vigencia de la anterior Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 61/1978.

Si bien cabe entender implícito el concepto de gasto necesario en el concepto de gasto correlacionado con los ingresos, en el sentido de que todo gasto necesario está correlacionado con los ingresos, este último concepto es más amplio. Dentro del concepto de gasto correlacionado con los ingresos puede incluirse perfectamente lo que se entendía en la anterior regulación como gasto conveniente. Cualquier gasto que directa o indirectamente conduzca a la generación de ingresos gravados por el Impuesto sobre Sociedades debe entenderse deducible en el mismo.¹⁵⁹ Mas ya se verá al analizar el concepto de liberalidades que recoge la Ley a los efectos de determinar su no deducibilidad, como a través de este término, que supone una cláusula de cierre de los gastos fiscalmente deducibles, se reintroduce en nuestra regulación del impuesto sobre sociedades el concepto de necesidad y conveniencia del gasto, tal y como ya fue analizado en un estudio anterior.

4. Las diferencias permanentes y temporales entre gastos contables y fiscales. Los ajustes contables y extracontables y los ajustes fiscales.

El resultado contable no coincidirá normalmente con la base imponible por tres motivos principalmente:

- Porque exista disparidad de criterios entre la valoración contable y fiscal de los ingresos y gastos.
- Porque existan divergencias entre la norma contable y la norma fiscal con respecto a los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos.
- O por la admisión en el ámbito fiscal de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Se habla de diferencias permanentes entre el resultado contable y fiscal cuando en ningún caso el tiempo equiparará el tratamiento de un determinado

¹⁵⁹ CAYÓN GALIARDO entiende que la Ley 43/95 ha vuelto a redefinir el concepto de gasto fiscalmente deducible. Al hablar de liberalidad se ha vuelto a introducir el concepto de gasto necesario. Dentro del Seminario: "El marco actual de la imposición directa sobre Sociedades", organizado por la Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Santander, del 8 al 12 de septiembre de 1997.

En similar sentido se pronuncian BLESA, BERGUA, CIUTAT, (Ob. ya cit. "Todo sobre..."), pero admitiendo que todo y recogerse de nuevo el requisito de necesidad del gasto, se ha adoptado ahora un concepto más amplio y flexible. (Op. cit. pág. 65).

gasto o ingreso entre ambas disciplinas, contabilidad y fiscalidad. Es decir, la diferencia no revertirá en el tiempo. Por ejemplo, un determinado concepto tiene la consideración de gasto contable y no fiscalmente, y no tendrá tal consideración en ningún otro ejercicio. Por el contrario, las diferencias son temporales cuando con posterioridad a ese ejercicio económico la diferencia va a revertir; un gasto lo es contablemente en determinado ejercicio pero no fiscalmente, o sólo en determinada cuantía, sin embargo, sí tendrá dicha consideración fiscal de gasto en un ejercicio posterior, o su cuantía será imputable a gastos a lo largo de diferentes ejercicios económicos.¹⁶⁰

Se habla de ajustes contables cuando estas correcciones del resultado contable deban practicarse precisamente sobre la contabilidad empresarial; y ajustes extracontables cuando se producen a efectos fiscales al margen de la contabilidad. Lo aconsejable desde el punto de vista de la independencia de ambas disciplinas y por una mayor corrección técnica, además de facilitar una mayor información es la situación económica de la empresa es siempre la práctica de cualquier asiento o ajuste extracontable. Las formas de dejar constancia de estas diferencias son: el asiento de orden, la nota anexa a las cuentas anuales y la reserva especial de ajuste, aún cuando éstas no se recojan en la normativa del impuesto a diferencia de lo que hacía el anterior Reglamento. De este modo por ejemplo un gasto contabilizado en un ejercicio anterior al que fiscalmente corresponde motiva un ajuste extracontable positivo y una nota marginal en la contabilidad. El único problema que presentan estos ajustes es su constancia. Para soluciones o facilitar este problema se ha planteado un sistema de registro contable de los ajustes extracontables a través de un método de partida doble, al igual que se propugna en Derecho italiano, con el sistema del "doppio binario". Se podría obtener un balance de ajustes extracontables cuyo neto representaría las modificaciones a realizar en la base imponible de ejercicios futuros.

En concreto, los ajustes extracontables, porque no modifican la contabilidad empresarial, más usuales a practicar en el resultado contable para la determinación de la base imponible son:

¹⁶⁰ GARBAYO SALAZAR indica que debe tenerse presente que el criterio entre diferencia permanente y temporal está implícitamente asociado a la verdadera naturaleza de la diferencia, dificultad que debe salvarse analizando en cada caso particular su correcta naturaleza, que dependerá de la posibilidad real de deducción posterior. "La empresa: Valor contable. Valor fiscal. Sus discrepancias" op. Cit. Pág 31.

* En el caso de los ajustes extracontables positivos, aumentan la base imponible del Impuesto, son consecuencia de:

- Imputación de rendimientos de sociedades transparentes y de determinadas sociedades residentes en territorios calificados de paraísos fiscales.
- Aplicación en el campo fiscal del principio del valor de mercado para valorar determinadas operaciones, en lugar del principio contable del precio efectivo.
- Las partidas de gastos no deducibles fiscalmente.

* Para los ajustes extracontables negativos, disminuyen la base imponible del Impuesto, son consecuencia de:

- La distinta valoración de los beneficios extraordinarios en la transmisión de elementos patrimoniales.
- Las revalorizaciones contables, no admitidas fiscalmente.
- Los beneficios extraordinarios periodificados, de acuerdo con la nueva regulación de la exención por reinversión en la transmisión de elementos patrimoniales.
- Algunas partidas deducibles fiscalmente y no contablemente.
- Las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores a compensar.

Y para finalizar este capítulo se deben exponer las correcciones fiscales que prevé expresamente el legislador del Impuesto en materia de gastos, y que, por tanto, motivarán ajustes extracontables, aún pese a esta novedosa denominación de "correcciones", y las diferentes finalidades a que responden:

- 1- Las de los artículos 12 y 13, que regulan las correcciones a efectuar a las provisiones, que tienen como finalidad limitar el principio de prudencia normativa propio de la contabilidad.
- 2- Las contenidas en los artículos 11, de amortizaciones, y 14, de gastos no deducibles, que tratan también de limitar la deducibilidad excesiva de gastos derivada de la flexibilidad de las normas contables, y la facultad de disposición del empresario, que pudiera reducir de forma sustancial el impuesto a pagar a través de la libre disposición de los bienes sociales.
- 3- Las contenidas en los artículos 15 a 17, en que se sustituye el valor contable por el normal de mercado, con la finalidad de obtener un resultado fiscal más aceptable

en determinados supuestos. Así por ejemplo en las operaciones vinculadas evitar una manipulación de las situaciones patrimoniales o resultados de las empresas con cierta vinculación, para equipararlo al que sería normal entre empresas independientes.

PARTE II:

LAS CORRECCIONES FISCALES A
LOS GASTOS CONTABLES.

CAPÍTULO V:

LOS BIENES DE LA EMPRESA Y LAS CORRECCIONES DE VALOR.

En este capítulo y en los dos siguientes, en consonancia con los objetivos que se pretenden alcanzar en este estudio, debe abordarse el estudio de aquellos gastos que responden a la corrección de la depreciación experimentada por los bienes de inversión de la empresa. Éstos no son propiamente gastos corrientes en el sentido de disposiciones periódicas, sino que responden a la necesidad de ir llevando a resultados el costo total de la inversión inicial, realizada en un bien duradero, a lo largo de los distintos ejercicios en los que este bien va a conducir a la producción de ingresos, sea directos o indirectos. Por ello, en primer lugar se analizarán los distintos bienes que pueden formar parte de la empresa y sus diversas clasificaciones, a los efectos de determinar principalmente cuales son y cuales no bienes de inversión. También se verá como atendiendo al concreto tipo de bien ante el que nos encontremos, se verá afectado en mayor o menor medida por determinadas causas de depreciación, así como los modos más adecuados de corregir dicha depreciación.

Asimismo, veremos cuales son las causas que determinan la imputación de dichos gastos a los resultados de la empresa, y dentro de éstas, concretamente, la depreciación, su concepto, origen, fuentes, cuantificación y corrección. Es, en consecuencia, un análisis de las eventualidades que pueden acaecer en los bienes de la empresa que conlleven una pérdida de valor de la misma, bien por acción en sus bienes o activos, bien consecuencia de los denominados riesgos de la empresa.

Las clasificaciones que se establecerán en todos los conceptos anteriormente citados no lo son a un mero efecto didáctico, organizativo o expositivo, sino que su existencia va a determinar distintas causas de depreciación que les afectarán con carácter preferente, asimismo, supondrá la existencia de unos distintos tipos de correcciones a efectuar en el valor de los bienes, y de

diversos modos o sistemas de cálculo de esta depreciación; de forma que los resultados del ejercicio o beneficio a gravar serán diferentes en función de todas estas variables, que, por tanto, resultan esenciales.

En concreto, como se verá, estos gastos se reflejarán en la contabilidad a través de amortizaciones y provisiones, esencialmente.

1. Los bienes de la empresa y sus clases.

1.1. El activo inmovilizado.

El activo de inmovilizado está formado por la totalidad de bienes y derechos que componen la empresa y que, teniendo vocación de permanencia, intervienen o son necesarios para la estructura productiva de la actividad económica.

La permanencia no depende primordialmente de la propia naturaleza del bien, es decir, no responde sustancialmente a características intrínsecas del mismo, sino a la propia facultad de disposición del empresario, deriva de criterios funcionales de puesta a disposición de la estructura productiva de la empresa de esos bienes con vocación de permanencia.

Se incluyen también dentro de este inmovilizado las inversiones financieras permanentes, en tanto que participaciones en otras sociedades, y los gastos amortizables o de proyección plurianual. Al margen de estos últimos se suele distinguir dentro del inmovilizado *entre inmovilizado material e inmovilizado inmaterial*. Todos estos conceptos se analizan a continuación desde la óptica del Plan General de Contabilidad de 1990, puesto que fiscalmente se aceptan plenamente los valores y conceptos contables, excepto cuando resulte expresamente regulada esa partida de manera diferencial en la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades; y como dicha Ley 43/95 no ha establecido qué entiende por inmovilizado, se debe acudir al concepto contable del mismo, por la ya citadísima remisión del art. 10.3 LIS.

1.2. Los bienes de inmovilizado y el Plan General de Contabilidad de 1990.

El PGC dedica el Grupo 2 al INMOVILIZADO, estableciendo qué bienes deben englobarse en cada subgrupo, y definiendo, en cada cuenta, los bienes que lo componen.

En el subgrupo 22 del PGC se definen las inmovilizaciones materiales como "elementos patrimoniales tangibles, muebles e inmuebles", recogiendo en sus correspondientes cuentas, entre otros, los siguientes: terrenos y bienes naturales, construcciones, instalaciones técnicas, maquinaria, utillaje...

El subgrupo 21 del PGC define las inmovilizaciones inmateriales como "elementos patrimoniales intangibles constituidos por derechos susceptibles de valoración económica", entre los que se encuentran, y sin que el Plan pretenda ser exhaustivo, los siguientes: gastos de investigación y desarrollo, concesiones administrativas, propiedad industrial, fondo de comercio...

Como se desprende de lo anteriormente expuesto, la regulación del P.G.C. es parca en cuanto a las definiciones del inmovilizado; de modo que es el intérprete el que debe buscar cual sea la nota común definitoria de estos elementos que se integran en cada uno de dichos conceptos, de modo que puede concluirse que deben predicarse dos condiciones para que un bien de inmovilizado, que lo es por su naturaleza, se entienda adscrito a la empresa o sociedad:

1. la incorporación efectiva al patrimonio del sujeto pasivo, lo cual exige que el bien lo sea a título de propiedad u otro título definitivo de la empresa,
2. y que el bien se utilice, directa o indirectamente, para la obtención de rendimientos que estén gravados por el Impuesto de Sociedades.

Actualmente, dado que la Ley 43/95, en principio, no establece ninguna condición para la calificación y admisión como tales de estos activos, *debe aceptarse plenamente el concepto contable de inmovilizado*. Sin embargo, las condiciones anteriores son esenciales para la consideración como deducible de cualquier gasto derivado de estos elementos. Este juicio personal se basa en la siguiente formulación básica: si un bien no es utilizado por la empresa para obtener ingresos gravados por el Impuesto sobre Sociedades tampoco puede entenderse que los gastos derivados de este bien sean deducibles en la base imponible del

Impuesto. En consecuencia, todo y no exigirse expresamente estas condiciones en nuestra actual legislación fiscal, deben presuponerse una premisa básica derivada de la propia filosofía y lógica del impuesto.

2. La depreciación de los bienes.

Los bienes que componen la empresa, en su mayoría, pierden valor al ser utilizados en el proceso productivo, bien por el mero transcurso del tiempo, por el simple uso, variaciones de su valor en el mercado y otras contingencias, o por circunstancias extraordinarias, como siniestros... La depreciación que nos interesa es aquella que se produce en los bienes que tienen una vocación de permanencia dentro del patrimonio de la empresa durante un periodo superior a un ejercicio económico. Son aquellos que componen el denominado inmovilizado, activo fijo o estructura sólida de la empresa¹⁶¹. Se entenderá por depreciación esta pérdida de valor.

Los elementos cuya vida es inferior a un ejercicio económico (activo de circulante) vienen expresados en términos monetarios y se circunscriben claramente a un determinado ejercicio económico, incorporándose a los costes o gastos del periodo (distinción dependiendo del criterio que se utilice)¹⁶², por lo que no plantean especiales problemas de periodificación.¹⁶³

¹⁶¹ En este escrito se han utilizado los conceptos de inmovilizado o activo fijo como sinónimos, aunque hay autores que establecen una distinción entre ambos conceptos. DELGADO GÓMEZ, por ejemplo, considera que el concepto de inmovilizado es más amplio que el de activo fijo, puesto que "aquel incluye las inversiones financieras permanentes en elementos que sin intervenir en el proceso productivo representan masas patrimoniales inmovilizados", (es una clara referencia a las inversiones financieras permanentes; op. cit. pág. 13). (DELGADO GÓMEZ, ANTONIO. "Amortizaciones, provisiones y provisiones en el Impuesto sobre Sociedades". Ed. Deusto. 1991.)

¹⁶² MOLES ROCA señala que la periodificación se puede llevar a cabo siguiendo diferentes criterios: "monetarios (cobros o pagos), jurídicos (ingresos y gastos) o económicos (costes y productos)."

¹⁶³ La Oficina Internacional de Trabajo de Ginebra señalaba, en 1966, que el consumo ordinario y las reparaciones ordinarias se entienden incluidos en los gastos corrientes. "Si bien las revisiones y reparaciones importantes que representen mayores gastos para la reconstrucción o transformación completa de los edificios (lo que probablemente se efectuará a intervalos muy distantes) deberán tenerse en cuenta, por consiguiente deberán preverse las necesarias reservas a cargo del saldo acreedor." Ya se verá cual es el tratamiento fiscal de la materia. Asimismo, se realizarán las oportunas distinciones entre reservas, provisiones y provisiones. "La empresa y los factores que influyen en su funcionamiento". Oficina Internacional de Trabajo de Ginebra.

Pero, junto a los gastos corrientes por consumo de bienes de un ejercicio, hay que incluir también otros costes¹⁶⁴, como son la depreciación experimentada por la maquinaria e instalaciones (bienes de equipo o activo fijo) que han colaborado en la obtención de la producción de la empresa, depreciación que sólo puede expresarse en términos monetarios de forma indirecta. Dichos costes son los denominados *costes indirectos*, que responden a la idea de imputar la depreciación experimentada por dichos bienes al ejercicio económico en que realmente ésta se ha producido.

Puede aceptarse que la depreciación es una cuestión a analizar como consecuencia de la necesaria periodificación de los costes *en el plano contable* y del principio de independencia de ejercicios económicos *en el plano fiscal*. Cada coste (o gasto, atendiendo al criterio que se utilice) debe, a efectos contables, ser imputado al ejercicio económico al que corresponde para determinar el valor de la producción o coste del producto, en primera instancia, y el resultado del ejercicio, en último término. En el campo fiscal el principio de independencia de ejercicios hace necesario imputar cada gasto al periodo en el que se produce.

KESTER establece como origen del factor depreciación la expiración del ejercicio contable.¹⁶⁵ Y lo cierto es que el factor depreciación se ha de tener en consideración debido a la expiración del ejercicio económico, y tanto a efectos contables como a efectos fiscales, pero esto es únicamente un criterio para facilitar su cómputo, puesto que es indudable que este coste de inversión de la empresa debía valorarse en un momento u otro. El hecho que se valore en un momento tal como la expiración del ejercicio económico se considera que no es más que una

¹⁶⁴ Aunque para algunos autores la corrección de la depreciación no puede equipararse con los costes, entendidos como consumos ordinarios de producción, GARCÍA NOVOA señala respecto a la amortización que "los bienes amortizables sobreviven al ejercicio económico de la sociedad, no se "consumen" con el proceso productivo." pág. 48. Si bien es cierto que no se consumirían en sentido estricto del término, se entiende que esa depreciación sufrida precisamente en la utilización del proceso productivo es un coste más y este es precisamente el tratamiento legal que tiene.

¹⁶⁵ KESTER señala: "...llamar la atención hacia el hecho de que el factor depreciación tiene su origen en la circunstancia que la expiración del ejercicio contable cuando es menester acopiar todos los informes referentes a valores y costos para determinar la condición financiera, no coincide con la extinción de la vida útil de los bienes utilizados en la producción. Si no fuera necesario compilar la mencionada información en periodos intermedios entre la fecha de adquisición de los bienes y la fecha en que éstos se desechan por inservibles o anticuados, su costo sería considerado meramente como un gasto de operación imputable al periodo continuo, de igual modo que el combustible y materias primas empleadas..." (KESTER, ROY B. "Contabilidad. Teoría y Práctica" Tomo II. Pág. 222. Ed. Labor, S. A. Barcelona 1986).

mera convención a los efectos de facilitar el cómputo y control, acorde con las obligaciones fiscales de la empresa que determinan la necesidad de cuantificar los beneficios obtenidos por la misma en cada ejercicio. De modo que se considera que esta convención bien podía haberse arbitrado siguiendo cualquier otro criterio temporal sistemático, por ejemplo cuantificaciones bianuales, que en nada hubieran afectado la validez de su determinación, de no ser por la clara interferencia que supone en el funcionamiento de la empresa el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de este impuesto, todo y aceptarse que esta apreciación puede parecer excesiva por parte de algún lector.

2.1. Concepto y naturaleza de la depreciación.

La depreciación es definida en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española como "disminución del valor de una cosa, ya con relación a la que antes tenía, ya comparándola con otras de su clase."

EARL A. SALIERS establece, en su obra "Principios de depreciación", que "la pérdida de valor, bien sea tangible o intangible en su forma que resulta de la decadencia física o del antiguamiento o insuficiencia, indicativa de la declinación funcional se conoce como depreciación."¹⁶⁶

La doctrina ha ido elaborando un gran número de definiciones del concepto depreciación¹⁶⁷, sin embargo, a grandes líneas se puede reconducir a una muy simple, de acuerdo con su acepción usual, *la pérdida de valor de los activos materiales e inmateriales*, definición que se va a mantener a lo largo de esta obra.

Esta depreciación puede deberse bien a un hecho físico (destrucción, accidente, tiempo...), económico, funcional o estructural. Por cualquiera de estas

¹⁶⁶ Definición de acuerdo con la traducción recogida en el libro de KESTER, pág. 222, obra ya citada, "Contabilidad...".

¹⁶⁷ BAYO en su estudio "Provisiones" recoge varias definiciones de la depreciación, así entre otras la de KESTER: "Fondo formado por la inversión de economías anuales u otras contribuciones con miras a la ulterior aplicación del activo así acumulado al pago de una deuda anteriormente contraída." Roy B. KESTER. "Contabilidad, Teoría y Práctica". Tomo II.

SELDON entiende que la depreciación se traduce en un "descenso continuado en valor, cantidad o calidad de un activo, debido al transcurso del tiempo, desgaste, obsolescencia, baja en los precios de mercado u otras causas." ("Diccionario de Economía,", Oikos, Barcelona, 1967, p. 181).

causas, señaladas a título de ejemplo, y otras, puede producirse dicha pérdida de valor.

El principal problema que planteará la depreciación es el de su cuantificación o valoración, el expresar el valor de ésta en términos monetarios. Su cuantificación tiende a la *subjetividad*, es fácilmente influenciable en virtud de las opiniones e interpretaciones del técnico contable que efectúe el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, de los intereses del empresario, de las correcciones que efectúe o no el auditor de cuentas... Por ello, es necesario que el legislador fiscal establezca una serie de normas, con unos criterios claros, para determinar aquella depreciación que se entenderá como gasto deducible en aras a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Además, la depreciación depende de muchos factores que seguidamente se analizan. No todos los bienes se deprecian en la misma medida, dependerá de las características y de las clases de los bienes, de las distintas causas de depreciación existentes que pueden afectarles, del uso que se haga de ellos, del estado de conservación, del horario de trabajo... Es, pues, necesario analizar las distintas clases y causas de depreciación, sus efectos y su tratamiento.

2.2. Clases de depreciación.

2.2.1. Clasificaciones doctrinales.

Clasificaciones pueden establecerse muchas¹⁶⁸, pero sólo se destacarán aquellas que tienen especial transcendencia para este estudio. Todas las clases de

¹⁶⁸ KESTER establece la siguiente clasificación de la depreciación:

a) - Depreciación real o absoluta y depreciación teórica.

Depreciación absoluta es la que experimenta un activo en relación con su condición cuando nuevo.

La depreciación teórica intenta distribuir en el tiempo la pérdida de valor del activo en términos monetarios. También se conoce como depreciación contable.

b) - Depreciación contable y depreciación equitativa.

La depreciación contable es aquella que aparece en la contabilidad, cualquiera que sea el método empleado, la cual guarda gran analogía con la depreciación teórica. Su finalidad es cubrir la pérdida de valor causada por la depreciación, de manera que el quebranto quede totalmente absorbido al tiempo de retirarse el bien de que se trate del servicio activo.

La depreciación equitativa o de valoración es la suma que ha de deducirse del costo original hasta la fecha considerada.

c) - Depreciación completa e incompleta.

Se califica como depreciación completa la que afecta a ciertas propiedades que por no ser capaces de funcionar económicamente se hace necesario retirar del servicio. Al finalizar el ciclo o vida útil la depreciación será completa.

depreciación encuentran igual tratamiento, de modo que esta clasificación que a continuación se expondrá no es, como tantas otras, meramente didáctica, sino que atendiendo a cual sea el motivo que determina la depreciación y el carácter de ésta, la respuesta del contable o intérprete será distinta, es decir, unas clases de depreciación se tratarán y corregirán a través de la amortización, otras a través de las provisiones, y, finalmente, otras deberán considerarse pérdidas de inmovilizado. En consecuencia, en último término va a suponer que los requisitos de deducibilidad de unos y otras partidas sean distintos según cual sea el tratamiento adoptado. Puede, pues, apreciarse la vital importancia que esta inicial clasificación tiene para determinar ante que partida deducible o no nos hallamos, el porqué de iniciarse este capítulo con este análisis y cual es el objetivo que se pretende.

Las clasificaciones que a continuación se efectúan nos ayudarán también a definir cada una de las categorías objeto de estudio: amortización, provisiones o pérdidas, de acuerdo con la orientación última que se pretende y con los objetivos que se quieren alcanzar.

Clases de depreciación:

1.- Depreciación sistemática o continuada y depreciación esporádica o eventual.

La *depreciación sistemática* sería aquella que se produce siguiendo una serie de principios que se mantienen de una forma más o menos continuada en el tiempo. En principio, pues, es posible, conociendo el sistema, calcular su evolución en el tiempo y cuantificarla "*a priori*". Su aplicación dará lugar a lo que se conoce como amortización técnica.

Depreciación esporádica o eventual, es aquella que se produce en virtud de un acontecimiento incierto y ocasional. No puede "*a priori*" haberse previsto su realización; en consecuencia, esta pérdida se cuantificará cuando se produzca. La depreciación ocasional dará lugar a una provisión o a una pérdida directamente contabilizada atendiendo a una segunda característica: la reversibilidad o

La depreciación incompleta se refiere a la disminución de valor de activos que permanecen prestando servicio.

d) - Depreciación individual y colectiva.

Depreciación individual es la suma de la disminución de valor de las partes que forman el todo de una propiedad o instalación, mientras que la depreciación colectiva se refiere a la disminución de valor de la planta industrial en conjunto.

e) - Depreciación física y funcional.

Esta depreciación atiende a sus causas y, por consiguiente, se analiza en el siguiente epígrafe.

irreversibilidad de la depreciación, característica que a su vez da lugar a una segunda clasificación:

2.- Depreciación definitiva o irreversible y depreciación no definitiva o reversible.

En la *depreciación no definitiva*, se ha producido una pérdida de valor, pero, por el estado de las cosas (sea la técnica, el mercado, el carácter de la pérdida...), es posible o probable que el bien pueda volver a recuperar su anterior valor. El tratamiento adecuado para corregir esta pérdida de valor es dotar una provisión. Mientras que en supuesto de la *depreciación definitiva*, dada una pérdida de valor no es posible que las cosas vuelvan al estado anterior, no recuperarán su valor. Es una pérdida cierta ya realizada. Si se está ante una depreciación perfectamente evaluable, el tratamiento será una pérdida, en caso contrario, se dotará una provisión.

3.- *Depreciación perfectamente evaluable y pérdida no evaluable* o de evaluación aproximada. Esta última dará lugar a una dotación a provisión, sea o no una pérdida definitiva, al no conocerse su importe con certeza. La depreciación perfectamente evaluable si es definitiva, sin embargo, dará lugar a una pérdida (como ya se ha señalado anteriormente).

4.- Depreciación total o completa y depreciación parcial o incompleta.

Si la *depreciación es total*, es decir, del bien por completo o lo es de una parte diferenciada del mismo y en ambos casos *irreversible*, siendo su valor cero, el bien o ese elemento diferenciado será dado de *baja en el inventario de bienes de la empresa*. Si fuera *reversible* o no pudiera cuantificarse por un valor cierto se dotará una provisión por el valor del bien en ese momento.

Cuando la depreciación es *parcial* dará lugar a una pérdida o a una provisión, atendiendo a las circunstancias anteriormente señaladas (reversibilidad o irreversibilidad), pero *en todo caso* el bien continuará en el *inventario de la empresa*, figurará en los estados financieros de la empresa.

2.2.2. Clases de depreciación según el PGC.

El PGC cuando define la amortización acumulada del inmovilizado inmaterial e inmovilizado material, cuentas 281 y 282, establece que se trata de una

corrección de valor por la depreciación del inmovilizado inmaterial y material, realizada de acuerdo con un plan sistemático. El Plan contable recoge, por tanto, implícitamente la clasificación de depreciación *sistemática y no sistemática*.

En las cuentas del subgrupo 29, "provisión de inmovilizado", se recogerá el importe de las correcciones valorativas por pérdidas reversibles -ej.: provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial (291) y provisión por depreciación del inmovilizado material (292)-, determinando la necesidad de que la estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo. Con esta distinción reconocida en el PGC, este texto normativo está recogiendo, en consecuencia, la clasificación de depreciación *reversible e irreversible*.

Por su parte, en las cuentas 670 y 671, pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial y material, se reflejarán las "pérdidas producidas en la enajenación del inmovilizado inmaterial o material, o por la baja en inventario total o parcial, como consecuencia de pérdidas por depreciación irreversibles de dichos activos." Las clasificaciones utilizadas en esta definición son: depreciación *reversible e irreversible*, y depreciación *total y parcial*.

2.3. Causas de la depreciación.

Como señala KESTER¹⁶⁹ el término depreciación aparece más claro una vez expuestas las causas de la misma. Llegados a este punto es también cuando cobra

¹⁶⁹ Para KESTER la *depreciación física* de los bienes tangibles tiene su origen en dos motivos fundamentales: el uso y desgaste de operación, y el quebranto que el tiempo produce, destacando que ésta es la que se produce por acción "normal" del tiempo y los elementos, mientras que los accidentes debidos a la acción de los elementos son de carácter "anormal". Otra causa de depreciación es el uso o desgaste de funcionamiento, siendo esencial a ésta las normas de reparaciones y mantenimiento de los bienes, e imprescindible para el control de su evaluación la observación y la inspección de peritos. La *depreciación funcional* consiste en la merma de valor o utilidad debida a la insuficiencia o antigüedad. La insuficiencia se produce cuando el bien queda impedido de cumplir con las funciones que se le han asignado, ya por crecimiento del negocio, por alteraciones en la empresa, por consideraciones económicas de carácter técnico o por circunstancias imprevistas. El desuso o antiguamiento, que es lo que se ha llamado obsolescencia, significa la disminución de valor producida por la aparición de algo nuevo que desplaza a lo anterior, por ser más adelantado y económico. Aún reconociendo que a veces el bien anticuado sigue cumpliendo su función hasta el final de su vida útil, caso en el cual esta causa de depreciación no surtiría efecto. La obsolescencia como causa de depreciación es plenamente reconocida en el impuesto sobre la renta existente en Norteamérica, distinguiendo incluso dos especies del mismo (pág. 241). La *depreciación eventual o contingente* (riesgos de la empresa) son hechos de concurrencia más o menos inesperada, pueden deberse a accidentes, quebrantos funcionales o disminución en el abasto (agotamiento en bienes naturales). Debe tenerse en cuenta también la existencia de bienes expirables. Y, finalmente, mencionar la *depreciación efectiva*, que cualquiera que sea su causa, es la que se produce en un activo en el caso de que se trate.

relevancia la distinción entre inmovilizado material e inmaterial, pues mientras los bienes de inmovilizado material pueden verse afectados por múltiples causas que disminuyan su valor (las principales son el uso, el envejecimiento técnico u obsolescencia y el paso del tiempo), los bienes de inmovilizado inmaterial ven disminuido su valor, principalmente, por causa del paso del tiempo (si bien en ocasiones pueden verse afectados por alguna otra causa).

Son múltiples las causas por las que puede producirse esta pérdida de valor en los bienes. Se mencionarán, sin embargo, las más habituales, y tanto las que han sido puestas de manifiesto por la doctrina como las recogidas en nuestra legislación.

2.3.1. Las causas de depreciación en la doctrina científica.

Además de la clasificación de KESTER, brevemente apuntada, se considera de interés, por su claridad, la distinción que efectúa *MOLES ROCA*¹⁷⁰ entre:

- circunstancias físicas,
- circunstancias funcionales
- y motivos exógenos.

Dentro de las *circunstancias físicas* se comprenden, entre otras: los accidentes o catástrofes (incendios, inundaciones...), el envejecimiento (por la acción del simple paso del tiempo la maquinaria se va estropeando), el desgaste (por el uso o utilización), etc.

Circunstancias funcionales tales como la falta de capacidad o idoneidad para el servicio requerido, la obsolescencia (producida por desarrollo de otros elementos alternativos más económicos, de mayor productividad, calidad), etc.

Motivos exógenos serían el abandono de la actividad o de la empresa, modificaciones legales (v. gr. que impidan por ejemplo su utilización o exijan la utilización de otros elementos para determinada actividad), etc.

¹⁷⁰MOLES ROCA. "La depreciación de los activos inmovilizados". Hacienda Pública Española, nº 76. 1982. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda.

DELGADO GÓMEZ, por su parte, hace una combinación entre lo que se ha denominado clases y causas de depreciación, al distinguir entre:

- Depreciación continuada: que incluye el uso del bien, el paso del tiempo, el envejecimiento técnico u obsolescencia y el agotamiento.
- Depreciación esporádica o eventual: que incluiría el envilecimiento del valor en el mercado y la pérdida o deterioro ocasional o permanente.

A continuación se exponen brevemente, aunque con un poco más de detalle, cada una de las causas de depreciación y ello es determinante a los efectos de poder evaluar posteriormente la posibilidad o no del cómputo o valoración de la depreciación efectivamente experimentada por los bienes, con criterios objetivos, en atención a cada uno de los métodos de amortización previstos por el legislador, tanto el contable como el fiscal. Así debe introducirse que existen formas de depreciación que son más fácilmente cuantificables; el ejemplo claro se halla en la pérdida total del bien. Afirmación que por evidente no es ociosa, porque se encuentra a faltar en los análisis fiscales existentes sobre esta materia el no profundizar en cuestiones de hecho básicas, en cuanto son el punto de partida o presupuesto de hecho de la existencia de la institución jurídica de la amortización, y entre ellos deben señalarse los criterios fácticos, económicos, las normas contables de valoración (que no de mera contabilización). Especialmente en este impuesto no puede analizarse la normativa fiscal aislada del sinfín de variables que se dan en una situación compleja como es la empresa.

Estas concretas causas de depreciación son, esquemáticamente, las siguientes:

1.- El uso del bien.

Es la causa de depreciación más usual en los bienes que forman parte del inmovilizado material, puesto que, en principio, como regla general, los bienes se adquieren para ser usados. Ahora bien, no todos los bienes se deprecian igual ni en la misma medida, dependerá de otros muchos diversos factores externos (uso adecuado del bien, horas de uso, programa de mantenimiento y reparaciones adecuado...), de ahí que existan, por ejemplo, distintos tipos de amortización, como se analizará posteriormente.

2.- Paso del tiempo.

En algunos casos el paso del tiempo produce una pérdida de valor como consecuencia del envejecimiento (deterioro de los bienes por efecto del factor tiempo), aunque no es el caso de los bienes susceptibles de transformarse en antigüedades.

3.- El envejecimiento técnico u obsolescencia.

La tecnología avanza rápidamente, provocando constantes innovaciones que determinan que unos elementos sean sustituidos por otros que suponen mayor capacidad productiva, mayor economía o rapidez.

4.- El agotamiento es una causa que afecta a los bienes naturales, ejemplos claros los encontramos en las minas, canteras, pozos petrolíferos..., que al estar constituidos por elementos escasos se extinguen con su explotación.

5.- Envilecimiento del valor en el mercado.

Depreciación debida a un aumento de la oferta en el mercado unido a una reducción de la demanda de esos mismos bienes, que puede responder a su vez a muy diversas causas propias de la dinámica de los mercados.

6.- Pérdida o deterioro ocasional o permanente.

Sus causas son muy diversas, así siniestros (terremotos, inundaciones, incendios...), delitos (hurto, robo...), motivos legales (cambio en la calificación urbanística de una finca, prohibición de uso...), etc.

2.3.2 Las causas de depreciación previstas en la legislación del Impuesto sobre Sociedades.

A efectos fiscales el art. 44.¹⁷¹ del anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades reconocía, con carácter taxativo, las siguientes causas de depreciación continuada del inmovilizado material: el uso, el progreso técnico o el simple paso del tiempo.

¹⁷¹ El art. 44.1 del RIS establecía: "Serán susceptibles de amortización los elementos integrados en el inmovilizado material que se deprecien necesariamente por su utilización física, por la acción del progreso técnico o por el simple paso del tiempo."

El art. 50 del mismo texto reglamentario recogía las pérdidas por envilecimiento y deterioro que se consideraban gasto deducible o disminución patrimonial, sin que este artículo especificara el tipo de inmovilizado al que se refería. La aplicación del artículo 50 RIS resultaba compleja, tanto por lo que respecta a su propia interpretación, como por la misma dificultad de apreciación y cálculo del envilecimiento y deterioro y, sobre todo, por la complejidad de su prueba.

El art. 11.1 de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 43/95, de 27 de diciembre, establece como deducibles las dotaciones a la amortización, tanto del inmovilizado material como del inmaterial (novedad esencial), debida a la depreciación efectiva producida por las siguientes causas: funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Causas que coinciden básicamente con las que establece el ICAC¹⁷².

La dotación a la amortización de los bienes de inmovilizado *por causas distintas* de las señaladas, aún cuando reuniera el resto de requisitos legales y siendo efectiva la depreciación, atendiendo a la redacción legal parece que en principio, no resultaría deducible fiscalmente. En el contexto de la tesis que se mantiene, sin embargo, esta conclusión, acorde con una interpretación literal del precepto, no es acertada, en todo caso debería admitirse su deducibilidad si existe una depreciación real probada, cualquiera que fuera su causa. La interpretación indeseable anterior se desprende de una interpretación literal de la regulación positiva, puesto que a pesar de que el apartado e) del punto 1) del art. 11 admite la prueba por parte del sujeto pasivo, lo es a los únicos efectos de entender la depreciación como efectiva, pero referido a las causas arriba citadas.

El legislador actual en modo alguno podía hacer lo que hiciera su antecesor, intentar encorsetar en una minuciosa regulación una realidad que no lo permite por su propia naturaleza: la realidad empresarial. La flexibilidad normativa no supone la anarquía, sino una culminación del Estado de Derecho, al permitirse adaptar la normativa a situaciones concretas que se pretenden regular, porque ante los posibles excesos en la interpretación de sus preceptos siempre existe el recurso a los Tribunales. Y esta conclusión se debe y se va a defender en muchos otros

¹⁷² ICAC, Resolución de 30 de julio de 1991, sobre normas de valoración del inmovilizado material. BOICAC, nº 6, págs. 21 y ss.

casos a lo largo del texto de esta norma, aunque puede asustar a algunos autores la gran flexibilidad existente en el texto legal, que no deslegalización o arbitrariedad.

3. Los riesgos en la empresa. Concepto y tratamiento.

El riesgo es inherente a la empresa. El empresario asume el riesgo de la gestión empresarial, tan es así que desde el Código de Comercio se define implícitamente el ejercicio de una empresa como el participar en los resultados prósperos o adversos de la gestión empresarial, no se es empresario si no se asume este riesgo.¹⁷³

Una prudente gestión tratará de prevenir y controlar estos riesgos, atendiendo a la función planificadora del empresario, ya mencionada. La naturaleza de estos riesgos puede ser de muy diversa índole, desde fenómenos naturales (como terremotos, inundaciones...), razones técnicas (averías, cambios tecnológicos...), legales (recalificaciones urbanísticas o de actividades...), económicas o incluso simplemente fácticas (ej. impago acreedores).

Los métodos de prevención o el tratamiento dependerán de la probabilidad que exista de que se produzcan estos eventos o, una vez ya ocurridos éstos, del grado de certeza con el que se conocen las circunstancias en que los mismos se han producido, y siempre interviniendo en gran medida el criterio propio del empresario.

Veamos un breve esquema de las posibilidades que asisten al empresario frente a los riesgos de su empresa:

1.- Ante la mera *probabilidad de que los riesgos se produzcan* cabrán varias *posibilidades*:

¹⁷³ Un ejemplo de la utilización del concepto de "riesgo" en la definición de empresario se encuentra en el contrato de cuentas en participación, que viene definido en el art. 239 del Cco como sigue: "Podrán los comerciantes interesarse los unos en las operaciones de los otros, contribuyendo para ellas con la parte de capital que conviniere, y haciéndose partícipe de sus resultados prósperos o adversos en la participación que determinen."

Hay autores que justifican el beneficio del empresario precisamente en este riesgo que asumen. Asimismo, desde la óptica del Derecho del Trabajo, es digna de mención la teoría alemana de los riesgos, formulada como "Betriebsrisiko" o riesgo de gestión, acogida por la doctrina italiana (cfr. Riva Sanseverino, L. "Diritto del Lavoro" Padua, 1967). Entre la doctrina española, vid. Rodríguez-Sañudo, F. "Interrupciones de la actividad de la empresa y derecho al salario" Sevilla, 1975.

A. Que el empresario desplace el riesgo a una compañía aseguradora a través del pago de la correspondiente prima (aunque no en todo caso será esto posible, existen riesgos no asegurables).

B. Que el empresario asuma el riesgo, en cuyo caso existen distintas alternativas:

- a) Correr con el riesgo, sin tomar medida alguna. Es una actitud admisible cuando el grado de probabilidad sea ínfimo o cuando el coste de adoptar las medidas necesarias sea superior al posible beneficio a obtener.
- b) Otra posibilidad es dotar fondos de reserva finalistas para el caso de que ciertos riesgos se concreten en la realidad, estos fondos son las provisiones. Estas provisiones o reservas se asemejan también a los anteriores fondos de autoseguro¹⁷⁴, fondos que dota la empresa en cuantía equivalente a las primas de seguros que tendría que abonar a una aseguradora por la cobertura de determinado riesgo.¹⁷⁵
- c) Y por último, según algún autor¹⁷⁶, cabría la técnica de las provisiones. Ahora bien, de conformidad con la tesis que se mantiene en esta obra en este caso se debe estar, más que ante un mero riesgo, ante una *pérdida* o riesgo ya materializado, puesto que en el caso de un riesgo no materializado las dotaciones serán en realidad dotaciones a una previsión, de acuerdo con los conceptos que a continuación se establecen de estos términos.

2.- *En el caso de riesgos ya producidos*¹⁷⁷, se puede distinguir entre si la depreciación está *perfectamente cuantificada o no está cuantificada*.

¹⁷⁴ El anterior Plan General Contable de 1973 consideraba los Fondos de autoseguro como una especie dentro de las provisiones, de este modo, dentro del subgrupo 12 "Previsiones" recogía en la cuenta 122 el "Autoseguro". (Decreto 530/1973, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, (BOE de 2 y 3 de abril del mismo año)).

¹⁷⁵ Aunque suponga adelantar consideraciones de este estudio, se debe precisar que mientras las primas de seguros son un gasto ordinario deducible en el Impuesto de Sociedades los fondos de autoseguro no se consideran nunca deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

¹⁷⁶ DELGADO GÓMEZ establece la posibilidad de dotar provisiones "tanto si se trata de riesgos que se sabe con certeza que se van a producir, como si son riesgos ya materializados pero aún no evaluados ni cuantificada la pérdida que de los mismos deriva." (Op. cit. pág. 184).

¹⁷⁷ Antes se hablaba de la mera posibilidad de que los riesgos se produjeran, mientras que ahora se trata de riesgos ya materializados.

Si el riesgo se ha producido y la depreciación está perfectamente cuantificada existe una *pérdida extraordinaria*, salvo que sea reversible, supuesto en que cabe la dotación a la provisión. *Esta precisión no es baladí*, si se estuviera ante una depreciación reversible y hubiera sido contabilizada como una pérdida y, en consecuencia, como una menor base imponible, si después el bien recuperara su valía esta pérdida de valor no tendría la necesaria transcendencia contable, a través de un ingreso, puesto que el bien se habría dado de baja en inventario, y, en consecuencia, tampoco se integraría en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, *al no poder reconocerse el correspondiente ingreso por la recuperación del valor*.

Por el contrario, si el riesgo ya se ha materializado pero la depreciación no puede ser *cuantificada* con carácter cierto, lo correcto será dotar una provisión.

La *importancia de la distinción entre depreciación y riesgos de la empresa* (que también pueden producir esta disminución en el valor de los bienes) radica en que el método más correcto para corregir la primera, tal como ha sido definida, suele ser la amortización. Mientras que las provisiones y pérdidas suelen responder a riesgos de la empresa. Debe observarse, sin embargo, que si el cálculo de la depreciación sistemática ha sido mal realizado por defecto, su corrección deberá llevar necesariamente a un reconocimiento de la pérdida.

4. Breve esquema del tratamiento contable de la depreciación de valor de los bienes y de los riesgos de la empresa.

4.1. La amortización técnica.¹⁷⁸

La amortización técnica responde a la necesidad de distribuir en el tiempo las inversiones realizadas en inmovilizado utilizado en el proceso productivo, subgrupo 28 del PGC de 1990¹⁷⁹, titulado "Amortización acumulada del inmovilizado".

A continuación se expondrán las definiciones que establece el PGC sobre la amortización, a los efectos de determinar posteriormente el concepto fiscal de amortización.

En este sentido, la cuenta 281 del PGC corresponde a la "amortización acumulada del inmovilizado inmaterial" (es decir, el fondo que se crea con las aportaciones anuales para corregir esta depreciación) y se define como "corrección de valor por la depreciación del inmovilizado inmaterial, realizada de acuerdo con un plan sistemático."

Por su parte, las cuentas 681 y 682 del PGC, cuentas de gastos, "amortización del inmovilizado inmaterial" y "amortización acumulada del inmovilizado material", respectivamente, se definen como la "expresión de la depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado inmaterial y material, por su aplicación al proceso productivo."

Para precisar estos conceptos debe acudir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, quien en su Resolución de 30 de julio de 1991¹⁸⁰, sobre

¹⁷⁸ En adelante la amortización técnica será denominada simplemente amortización; ahora bien, no cabe confundirla con la amortización financiera o de capital. Se denomina amortización financiera a la devolución, generalmente fraccionada en el tiempo, de un capital recibido por la empresa. Un ejemplo estaría en la devolución del principal de un préstamo. Otro caso típico de amortización financiera estaría constituido por la devolución de un empréstito de obligaciones, el cual se puede ir reintegrando parcialmente, sorteando las obligaciones que van a extinguirse cada año, o bien, devolverse globalmente al final de su duración, para lo cual la empresa irá constituyendo desde el inicio un fondo de amortización de obligaciones.

¹⁷⁹ Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

normas de valoración del inmovilizado material, define la amortización como sigue: "La amortización se identifica con la depreciación que normalmente sufren los bienes de inmovilizado por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia que pudiera afectarlos. La dotación anual que se realiza, expresa la distribución del precio de adquisición o coste de producción, durante la vida útil estimada del inmovilizado."¹⁸¹

4.2. Las provisiones.

Las provisiones constituyen cargos realizados a los resultados del ejercicio con la finalidad concreta de cubrir determinados riesgos de la empresa de carácter futuro, posible, pero incierto en su realización. Se tratará, sin embargo, de riesgos específicos o concretos.

Actualmente *no se reconocen en nuestra regulación*, ni en la contable, ni en la fiscal. Sí se reconocían hasta fecha reciente en esta última, concretamente en el art. 85 del RIS, donde se mencionaban las provisiones y los Fondos de Autoseguro al efecto de establecer su *no deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades*; sin perjuicio, como se verá, que su concepto y naturaleza se pueda defender que se mantiene en alguna de las provisiones reguladas fiscalmente.

4.3. Las provisiones.

Con carácter general las provisiones son cargos realizados a los resultados del ejercicio con la finalidad de cubrir pérdidas de carácter probable o cierto de las que no puede determinarse con exactitud su importe.

¹⁸⁰ Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material. Boletín Oficial del ICAC, nº 6, págs. 21 y ss.

¹⁸¹ El Derecho contable italiano, representado por el art. 2426 del Código Civil de ese país, establece la necesidad de practicar la amortización del siguiente modo: "El coste de los inmovilizados, materiales e inmateriales, con utilización limitada en el tiempo debe ser sistemáticamente amortizada en cada ejercicio en relación con la residual posibilidad de utilización." Es necesario tener presente, pues, que el legislador italiano ha considerado la posibilidad de utilización de los bienes desde un punto de vista económico, y no la propia depreciación física; los bienes pueden seguir siendo utilizados dependiendo de su amortización total, calculada desde el punto de vista económico.

Formulado el concepto general de provisiones, debe señalarse, no obstante, que no es posible una única definición concreta, debido a la gran diversidad de provisiones que se recogen en el PGC. Estas concretas provisiones serán objeto de estudio pormenorizado posteriormente. Precisamente este hecho, que se reproduce a la hora de examinar el concepto fiscal de "amortización", es lo que ha determinado que en esta obra se haya optado por hablar de "amortizaciones". Según el método de cálculo que se emplee para evaluar la depreciación experimentada por un bien dado, se obtendrá un resultado distinto, además de tener éstas un diverso fundamento, por ello es técnicamente más preciso el uso de este término en plural.

Se puede partir del concepto de provisión que establece CLAVIJO HERNÁNDEZ¹⁸² cuando señala que éstas son "la expresión contable de un envilecimiento o depreciación duradera de un bien del activo que se considera reversible, o de obligaciones estimadas de la entidad como consecuencia de quebrantos o gastos, que, en la fecha del cierre del ejercicio, sean probables o ciertos, pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirán." En el primer caso la pérdida de valor del bien no puede ser definitiva, porque en ese supuesto se reflejaría directamente a través de una pérdida. En el segundo caso, los gastos se han producido o se producirán en un futuro, pero en todo caso en es momento no son ciertos sino únicamente estimables.

¹⁸² CLAVIJO HERNÁNDEZ (Op. cit. pág. 272.) distingue dos clases de provisiones dentro de la regulación del Impuesto sobre Sociedades atendiendo a la causa u origen de la provisión:

1. Provisiones de activo: exteriorizan un envilecimiento o pérdida de valor o, lo que es lo mismo, una depreciación duradera que se considera reversible experimentada por un elemento del activo del patrimonio de la entidad. Pertenecen a esta clase de provisiones las siguientes: provisión por depreciación de existencias, provisión para insolvencias, provisión por depreciación de la cartera de valores y provisión para fondos editoriales depreciados.
2. Provisiones para riesgos y gastos: exteriorizan obligaciones estimadas como consecuencia de pérdidas, quebrantos o gastos esperados cuyo reconocimiento en la conformación de la renta social no debe ser aplazado. El Reglamento del Impuesto sólo admite dentro de estas provisiones: la provisión para reparaciones extraordinarias en empresas dedicadas a la pesca o a la navegación marítima y aérea y la provisión para responsabilidades."

Con la derogación del Reglamento y la formulación del nuevo art. 13 de la NLIS se puede incluir en este último punto las siguientes provisiones deducibles: provisión para responsabilidades, provisión para grandes reparaciones de las empresas dedicadas a la pesca marítima y a la navegación aérea y marítima, provisión para reparaciones extraordinarias, provisión para abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, provisión para la cobertura de garantías de reparación y revisión, y provisión para gastos accesorios a la devolución de ventas.

La actual Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 43/95, regula de forma minuciosa -recordando más a una disposición reglamentaria que a una legal- las provisiones que se entenderán deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, de modo que de no cumplir los requisitos fiscalmente establecidos en la Ley, no resultarán fiscalmente deducibles, debiéndose proceder a ajustar el resultado contable a los únicos efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

4.4. Las pérdidas extraordinarias del inmovilizado material o inmaterial.

Cuando la pérdida de valor de un elemento es irreversible, definitiva o permanente, lo correcto no es realizar una dotación a la provisión sino dar de baja en inventario el bien por el importe de la depreciación experimentada, cargándolo directamente a resultados extraordinarios: "pérdidas extraordinarias del inmovilizado material o inmaterial", o bien, si en ejercicios anteriores se hubiere procedido a la dotación de la correspondiente provisión, por estimarse que había una pérdida de valor no definitiva, se cancelará la cuenta representativa del bien de inmovilizado de que se trate, total o parcialmente, con cargo a la provisión acumulada.

5. Las correcciones por depreciación de valor y riesgos de la empresa reconocidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La Ley del Impuesto de Sociedades, Ley 43/95, de 27 de diciembre, en su art. 11 regula las "correcciones de valor: amortizaciones", incluyendo tanto el inmovilizado material como el inmaterial. Serán deducibles por este concepto las cantidades que correspondan a la depreciación efectiva sufrida por estos bienes debido al "funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia." Esta Ley mantiene la presunción de efectividad de la depreciación básicamente en los mismos supuestos reconocidos hasta ahora en la regulación del Impuesto sobre Sociedades y una serie de casos muy concretos (Sociedades Anónimas Laborales, actividades de investigación y desarrollo...) en los que determinados bienes serán libremente amortizables.

El art. 12 de la Ley de 1995, por su parte, está dedicado a los distintos supuestos de correcciones de valor de los elementos patrimoniales que se considerarán deducibles a efectos del impuesto, son las provisiones por depreciación de valor; mientras que el 13 de la misma regulará las distintas provisiones para riesgos y gastos deducibles.

Hasta el momento se ha podido verificar como las clasificaciones que se establecen de todas estas categorías de gastos en la ley fiscal coinciden esencialmente con las contenidas en la legislación contable; sin embargo, como se comprobará al analizar cada uno de los concretos gastos existen una serie de condiciones fiscales específicas de deducibilidad que son precisamente el objeto de este estudio.

CAPÍTULO VI:

LAS AMORTIZACIONES. EL LEASING.

Con carácter previo a adentrarnos en el objeto de este estudio: las amortizaciones reguladas en la ley fiscal, debe afirmarse que aunque el concepto de amortización sea en esencia único, atendiendo a la existencia de distintos métodos de amortización que, a su vez, responden a diferentes fundamentos de hecho y jurídicos, y que comportan resultados cuantitativos diversos, es decir, la cuantía del gasto que resultará deducible en concepto de amortización será distinta en función del método de cálculo de la amortización empleado, puede mantenerse que también puede variar la naturaleza de la amortización, y es por ello que se hablará de amortizaciones.

El leasing es también objeto de estudio en el presente capítulo en tanto para la determinación del gasto por este concepto es importante el término amortización.

1. Las amortizaciones.

1.1. El concepto de amortización.

La amortización, entendida como amortización técnica, según ha sido expuesto, sirve para corregir la depreciación sistemática, continuada e irreversible del inmovilizado material o inmaterial. Es la expresión contable de la depreciación continuada e irreversible que experimentan los bienes del activo inmovilizado

El art. 39 del Cco. establece que los elementos de inmovilizado y de circulante cuya utilización tenga un límite temporal deberán amortizarse sistemáticamente durante el tiempo de su utilización. Y aunque este artículo no lo precisa, debe añadirse que sólo cabe amortizar aquellos bienes o derechos temporales pero con una vida o duración superior a un ejercicio económico, normalmente un año. Si su duración es inferior al año el coste que el bien o derecho supone constituye un gasto corriente del ejercicio, no hay inversión alguna.

Debido a esta exigencia del plazo de año se habla de que la amortización lo es de bienes de inmovilizado. Ya se ha precisado que los bienes de circulante -duración inferior a los 12 meses- constituyen un gasto del ejercicio.

Ahora bien, *no es ésta la única función* de la amortización. A través del proceso de amortización se recupera además el importe de la inversión efectuada, generándose el *cash-flow*¹⁸³ necesario para reponer el bien de inmovilizado, llevándose, simultáneamente, a los costes de producción del ejercicio la parte proporcional del coste de los bienes de inversión. En este sentido, ANTÓN PÉREZ¹⁸⁴ define la amortización como la medida, cierta o convencional, en la que se incorpora a los costes de la producción de un ejercicio una parte del valor de determinados elementos, en concreto, los bienes de inversión.

Y para precisar un poco más este concepto puede partirse de la distinción que efectúa MOLES ROCA entre:

- la amortización como componente del coste
- y la amortización como fondo de autofinanciación.¹⁸⁵

¹⁸³ Cash-flow es un concepto financiero con el que se designa la diferencia entre las corrientes de ingresos y de gastos que inciden sobre una empresa en un determinado periodo de tiempo. Mide la capacidad de una empresa para generar fondos. En su aplicación el cash-flow es igual a los beneficios más las amortizaciones más las provisiones cargadas en la cuenta de pérdidas y ganancias.

¹⁸⁴ ANTÓN PÉREZ, J. "Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades." Impuestos nº 1, 1985, págs. 67 y ss.

¹⁸⁵ MOLES ROCA recoge la función de autofinanciación de la amortización destacando el hecho de que ésta constituye un fondo financiero que protege a la empresa del reparto o retirada del activo circulante, y que podrá invertir el empresario como estime conveniente, hasta el momento de reponer el activo inmovilizado al final de su vida útil, (pág. 45). Ahora bien, ante la consideración de algunos autores que identifican la dotación a la amortización y las provisiones con el concepto de autofinanciación, señala que cierto es que éstas pueden constituir un fondo importante, pero este fondo no hace más que mantener la capacidad productiva de la empresa, "sin que pueda considerarse como una autofinanciación, que supondría expandir la estructura financiera reservando una parte del excedente (op. cit. pág. 86). "Finanzas y Contabilidad de Sociedades". Escuela Administración de Empresas. PPU, Barcelona, 1991.

BOURQUIN destacaba ya en 1963 el hecho de que la autofinanciación de la sociedad anónima pasa, generalmente, por tres etapas contables:

- Creación de una reserva latente, por disminución del beneficio e infravaloración del activo. Tal sería el caso de amortizaciones excesivas, "desvaloración" de las mercancías, previsión excesiva sobre deudores dudosos, valoración demasiado pesimista de riesgos sobre litigios, procesos (provisiones de riesgos y gastos)... etc.
- Conversión de la reserva latente en reserva expresa, así ya sea en forma de reserva legal, estatutaria... o simple saldo a cuenta nueva de beneficios, sin creación explícita de reserva, lo que facilitaría su empleo posterior.
- Y finalmente, incorporación de la reserva expresa al capital-acciones, cuando la ley lo permita.

Es precisamente esta segunda función de la amortización la que determina que se mantenga en este análisis que ésta no sólo es un gasto de la empresa, es un instrumento de política económica esencial para la empresa. La regulación fiscal de las amortizaciones y la actuación de la Administración en su aplicación deben ser respetuosas como regla de principios, debido a esta fundamental función de la institución de la amortización que no debe ser olvidada por el fiscalista. Los fondos de autofinanciación que la amortización acumulada supone constituirán una fuente interna de recursos muy importante, acumulados a lo largo de varios años, variables dependiendo de la vida útil de los activos que se están amortizando. Durante este periodo de vida útil de los activos se irán acumulando cuotas de amortización que pueden llegar a alcanzar volúmenes considerables. En tanto no se produzca la renovación de estos elementos de inmovilizado la empresa puede ir invirtiendo estos fondos. Ciertamente es que cuando llegue la hora de renovar los correspondientes elementos la empresa debe disponer de los recursos necesarios para ello, pero sin necesidad de que estos fondos estén materializados en disponibilidades líquidas. En su caso, es en este momento cuando deberán liquidarse las inversiones efectuadas con estos fondos o recurrir a cualquier otra alternativa financiera que la empresa permita, según su situación económica y el propio criterio del empresario. Podrá, en consecuencia, recurrir a un préstamo, empréstito, emisión de acciones, reservas no invertidas... En cualquier caso, la función financiera de las amortizaciones estará siempre condicionada por la situación en la que se encuentre la empresa: expansión, estabilidad o recesión.

En igual sentido se pronuncia DELGADO GÓMEZ, que diferencia entre:

- la amortización como distribución de una inversión o gasto
- y la amortización como recuperación del coste de la inversión.

En primer lugar, la amortización supone distribuir el coste de una inversión o de un gasto de proyección plurianual entre los diversos ejercicios en los que el bien contribuye a generar ingresos, dando cumplimiento al principio de correlación de ingresos y gastos. En segundo lugar, la amortización puede significar recuperar el

Sin olvidar el mismo autor el mencionar que existen tantas maneras de calcular reservas latentes como técnicos contables, y que el cálculo de las amortizaciones es el que más campo presta a la discusión, especialmente debido al envejecimiento económico, a la rapidez con que el mismo se produce, que "ha cambiado todas las normas tradicionales de depreciación." (BOURQUIN, "Problemas de la gestión empresarial". Ed. Aguilar, 1963. (op. cit. Pág. 183).

coste del bien, en la medida en que este último se deprecia, dando cumplimiento al principio de prudencia valorativa.

A su vez, tal y como se ha anticipado anteriormente, la amortización puede contemplarse desde dos perspectivas distintas: la del Impuesto sobre Sociedades y la de la Contabilidad de costes.

En el *Impuesto sobre Sociedades*¹⁸⁶ la amortización representa la cantidad computable como gasto, correspondiente a la depreciación efectiva que experimenten los bienes o derechos del inmovilizado consecuencia de su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Mientras que para la *Contabilidad* la depreciación efectiva se contemplará desde un punto de vista amplio, de acuerdo con la primacía del principio de prudencia valorativa. En consecuencia, se va a mantener que son estos distintos puntos de vista o principios los que van a determinar esencialmente las diferencias existentes entre las amortizaciones contables y las fiscales

En cuanto a los concretos *principios* que rigen la amortización son, de destacar:

- El principio de generalidad. La amortización deberá practicarse por todos los bienes que sean susceptibles de amortización.
- El principio de individualidad. La amortización debe practicarse por cada uno de los bienes susceptibles de amortización de forma individualizada o independiente. El TS ha tenido ocasión de pronunciarse al respecto en su Sentencia de 1 de marzo de 1993, llegando a la conclusión de que la contabilización individualizada es necesaria para demostrar el principio de efectividad de la depreciación.¹⁸⁷ Esta

¹⁸⁶ Como bien destaca García-Torres es necesario recordar que si bien la mayoría de estudios que se refieren a la amortización fiscal lo hacen en el marco de la regulación del Impuesto sobre Sociedades, también es aplicable el régimen de las amortizaciones al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así puede verse, además de los ya citados anteriormente a GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J. "La amortización en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". *Crónica Tributaria*, nº 77/1996, págs. 53-73.

¹⁸⁷ Al respecto, puede verse el comentario que de esta Sentencia del TS, de 1 de marzo de 1993, realiza ANDRÉS AUCEJO, E. en su artículo "Impuesto sobre Sociedades. Anotación global de las amortizaciones en los libros de contabilidad principales." *Jurisprudencia Tributaria* 1996, págs. 19 a 30.

SANZ GADEA es de la misma opinión respecto a la necesidad de la anotación individualizada de las amortizaciones, al establecer que "si no se asigna la amortización a cada elemento en concreto es imposible determinar si se ha cumplido o no el principio de efectividad." *Op. cit.* Tomo I pág. 420.

afirmación se encuentra establecida igualmente de forma tajante en la Resolución del TEAC de 4 de octubre de 1985, Considerando 4º.

Al respecto el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades ha establecido en su art. 1.3 que " la amortización se practicará elemento por elemento".

Ahora bien, se permite la amortización global de aquellos elementos patrimoniales de naturaleza análoga o sometidos a un similar grado de utilización, siempre que en todo momento pueda conocerse la parte de la amortización acumulada correspondiente a cada uno de dichos elementos¹⁸⁸.

- El principio de coste histórico. Con el total de la amortización acumulada que se ha dotado a lo largo de los años se pretende recuperar el coste histórico del bien, sin que la amortización acumulada pueda superar nunca este valor. Por coste histórico se entiende tanto el coste de adquisición como el coste de producción más, en su caso, las posibles mejoras efectuadas sobre los bienes amortizables.
- El principio de continuidad. Para un mismo elemento de activo amortizable no pueden aplicarse ni sucesiva ni simultáneamente distintos sistemas de amortización. Este principio era reconocido de forma explícita en el art. 47 del anterior Reglamento del Impuesto. Actualmente, puede entenderse también implícitamente en la regulación conjunta de los arts. 10 y 11 de la LIS. El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades sí ha recogido expresamente dicho principio en su art. 1.6, reconociendo la posibilidad de excepcionarlo en casos especiales, que deben indicarse y justificarse en la memoria de las cuentas anuales. Eso sí, deberá continuar aplicándose necesariamente uno de los métodos previstos en el propio Reglamento del Impuesto.

En el caso de fusiones, escisiones o aportaciones de capital, la empresa deberá continuar aplicando el mismo método de amortización que se estaba utilizando para los elementos patrimoniales aportados, salvo que el sujeto adquirente de los bienes prefiera utilizar el método de amortización propio que pudiera estar utilizando la empresa absorbente en sus activos. En este último caso el sujeto deberá presentar un plan de amortización.

¹⁸⁸ El último párrafo del art. 1.3 RIS establece que las instalaciones técnicas podrán constituir un único elemento de amortización; estableciendo a continuación qué se entiende por instalaciones técnicas.

Además de estos principios, que son comunes a las normas contables, existen unos *principios caracterizadores de la amortización esencialmente fiscales*, que tienen un carácter "fundamentador":

- La efectividad de la amortización.
- La contabilización de la amortización.

1.2. La amortización técnica en el Impuesto sobre Sociedades.

De acuerdo con el ya derogado art. 43 del RIS, la amortización a efectos fiscales se definía como "las cantidades destinadas a compensar la depreciación de los bienes del inmovilizado material o inmaterial, siempre que dicha contabilización **sea efectiva** y se halle contabilizada." El art. 11.1 de la Ley 43/95 establece, en similares términos, que serán deducibles en *concepto de amortización* las cantidades que corresponden "a la **depreciación efectiva** que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute o obsolescencia." Regulación que es desarrollada en los arts. 1, 2, 3, 4 y 5 del nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril.¹⁸⁹

Sin embargo, estas causas de depreciación que fiscalmente son preceptivas para considerar la amortización como gasto deducible no son aceptadas unánimemente por la doctrina¹⁹⁰. Autores de reconocido prestigio discuten la obsolescencia como causa de amortización del bien depreciable.

¹⁸⁹ COLAO, Pedro. "La regulación de la amortización del inmovilizado en el Proyecto de Impuesto sobre Sociedades de 3 de marzo de 1995" Quincena Fiscal, junio 1995, págs. 9 y ss.

¹⁹⁰ La amortización ha sido estudiada pormenorizadamente por la doctrina. Pueden verse, a título meramente indicativo, y por orden cronológico, las siguientes obras referidas a la anterior regulación del impuesto:

FERNÁNDEZ, E. "Consideraciones sobre amortizaciones degresivas y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades" Técnica Contable, 1981, págs. 249 y ss

COLMENAR, S. "Política de amortizaciones" Impuestos, 1/86, págs. 545 y ss.

LÓPEZ, J. A. "Fiscalidad de la actividad minera. (Libertad de amortización y factor agotamiento)." Impuestos 1/86, 560 y ss.

MIRACLE, J. "Libertad de amortización", Impuestos 1/1987 págs. 278 y ss.

MARESCA, M. Y ROJO, M. "Amortizaciones fiscales", Actualidad Financiera, 1/1987, págs. 65 y ss. VIVANCO, M.E. "La libertad de amortización del RDL 2/1985, de 30 de abril" Impuestos 1/87, págs. 964 y ss.

DELGADO GÓMEZ "La amortización y el Impuesto sobre Sociedades" Carta Tributaria, nº 45 y 46, 15 de marzo y 1 de abril de 1987, págs. 2 y ss

GOTA LOSADA "Contabilización de la libertad de amortización: una polémica cordial" Carta Tributaria, nº 47, 15 de abril de 1987, págs. 1 y ss

En este sentido, GARCÍA NOVOA¹⁹¹ considera que la obsolescencia supone una inutilización del bien que no tiene lugar como consecuencia del uso del mismo en el proceso productivo, y que se relaciona más bien con la pérdida de aptitud del bien para la producción competitiva. Es una inutilización que se anticipa a su vida útil, consecuencia de la aparición de nuevas tecnologías. Precisamente es esta cualidad de la obsolescencia la que ha llevado a distintos autores a considerar que ésta no debía considerarse como una causa determinante de la amortización sino que se trata de una causa determinante de una disminución patrimonial. Son de esta opinión GONZÁLEZ POVEDA¹⁹² y COLMENAR VALDÉS.¹⁹³ Y si bien desde un

HORNILLOS, F. y otro "Enfoque del nuevo concepto de los planes de amortización" Gaceta Fiscal, nº 11, 85 y ss

GONZÁLEZ, A.L. "Contabilización de la libertad de amortización" Gaceta Fiscal, nº 30, págs. 169 y ss.

GONZÁLEZ, I. "Política empresarial de libertad de amortización", Gaceta Fiscal, nº 34, págs 115 y ss. GOTA, A. "La estimación valorativa de las amortizaciones del activo inmovilizado material" Gaceta Fiscal, nº 56, 207 y ss.

PIOUÉ, R. "La problemática de la amortización: conceptos fundamentales y aspectos fiscales actuales" Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 26 págs. 59 y ss.

ALONSO, U. "Las amortizaciones en el nuevo RIS" Rev. Española de Financiación y Contabilidad, nº 41, págs. 321 y ss.

GÉNOVA, A. "La amortización depreciable en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades", Civitas, 39 págs 423 y ss

MARTÍNEZ, J. "La amortización de los activos revertibles", Crónica Tributaria, nº 39, 97 y ss./ POVEDA, F. "Tratamiento fiscal de las amortizaciones, Crónica Tributaria, nº 42 págs. 145 y ss.

BUIREU "Evolución del concepto de amortización como gasto deducible de los ingresos" Crónica Tributaria, nº 52, págs. 23 y ss.

MONASTERIO, C. "La amortización de activos utilizados en la jornada de trabajo inferior a la normal", Crónica Tributaria, nº 52, págs. 159 y ss.

PAREDES "Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades" Actualidad Financiera 1/1989, 1531 y ss.

LUENGO, J.A. "Algunos aspectos de las amortizaciones en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades" Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 166, págs. 943 y ss.

PIEDRABUENA, E. "Nuevas normas sobre amortización" Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 153, págs. 701 y ss.

SUÁREZ, A.G. "El comportamiento amortizativo empresarial. Políticas de amortización expansivas." Hacienda Pública Española. nº 78, págs. 13 y ss.

CAMPO, L. "Amortización del Inmovilizado material", Rev. Dº Financiero y Hacienda Pública, nº 195 págs 753 y ss

FERNÁNDEZ, E. "Aspectos diversos del régimen fiscal de las amortizaciones", Técnica Contable, 180, págs. 241 y ss.

SANZ GADEA, E. "El Impuesto sobre Sociedades..." CEF. Madrid 1992, Vol I págs. 407 y ss.

MAGRANER MORENO, F. J. "Precisiones sobre la incidencia tributaria y contable de las recientes medidas sobre amortización de bienes" Tribuna Fiscal, marzo 1994, nº 41 págs. 70 y ss

STS 22-2-93 y las Resoluciones del TEAC 8-9-93 / 15-1-92/ 4-10/85.

¹⁹¹ GARCÍA NOVOA "Las amortizaciones...", ob. ya cit., op. cit. pág. 58.

¹⁹² GONZÁLEZ POVEDA manifiesta que el encaje correcto de la depreciación por obsolescencia debe ser la de la depreciación patrimonial, puesto que no es un coste. "Impuesto sobre Sociedades" Ob. ya cit., op. cit. pág. 141.

punto de vista técnico cierta y propiamente no puede decirse que la obsolescencia sea consecuencia de la aplicación de un bien al proceso productivo, sin embargo, se puede defender que ésta se incluya como una de las causas de amortización, porque si bien en casos extraordinarios puede darse una obsolescencia que podríamos calificar también de extraordinaria, en tanto que ocasional, no previsible, y no por el propio uso y paso del tiempo, por ejemplo en el caso de un nuevo descubrimiento técnico o científico que determina que un bien pierde inmediatamente su valor por haber quedado desfasado, lo cierto es que habitualmente, por el propio avance de la técnica existente en las sociedades desarrolladas se sabe de modo fehaciente que un bien adquirido hoy en dos o tres años ha quedado obsoleto para su aplicación a un proceso productivo que, a su vez, va avanzando. Asimismo, aparecerán nuevos modelos, más avanzados, más rápidos, más económicos... Esta previsibilidad supone que realmente se está produciendo una depreciación sistemática y no ocasional o extraordinaria. Píense, por ejemplo, en los sistemas de tratamiento informático, éstos no agotan su valía en el mismo ejercicio en el que se adquieren, pero progresivamente van perdiendo valor progresivamente y de forma rápida, y ello porque cada vez se van necesitando equipos más avanzados, veloces, de modo que, finalmente deben ser sustituidos. Ello no obstante parece que el tratamiento más adecuado para corregir esta pérdida progresiva de valor es la amortización, que además va a permitir que dicho valor o costo se lleve a gastos progresivamente, en función de la propia generación de ingresos.

Las amortizaciones serán, pues, las cantidades destinadas a compensar la depreciación efectiva de los bienes del inmovilizado inmaterial o material afectos a la actividad empresarial de que se trate.

Pero, para que dichas cantidades sean deducibles, es condición ineludible a efectos fiscales que el importe de las dotaciones a la amortización se correspondan con la *depreciación efectiva de los bienes*; el problema es cuál es la medida de esta efectividad. Debido a la dificultad de valorar esta efectividad y de traducirla a términos monetarios, el legislador establece una serie de métodos de amortización cuya aplicación presupone la efectividad de la depreciación. Siempre sin perjuicio

¹⁹³ Por su parte COLMENAR VALDÉS establece que la depreciación debida a la obsolescencia no es un coste del proceso económico, puesto que procede de causas extrínsecas a la actividad empresarial, y, por tanto, su tratamiento sería el de la pérdida patrimonial.

de que el sujeto pasivo pueda aplicar otro método distinto, con el requisito imprescindible de la prueba de dicha efectividad. Si bien, ante la dificultad de esta prueba parece que deberá acudirse a criterios económicos y fácticos, dictamen de peritos y expertos, atendiendo fundamentalmente a la observación, *con el consiguiente problema de la subjetividad*. Se debe afirmar que esta prueba podrá, sin embargo, efectuarse por cualquier medio admitido en Derecho, en tanto resulte apto para tal demostración

Precisamente BUIREU GUARRO¹⁹⁴ pone de manifiesto que uno de los aspectos más polémicos de la ya larga historia del Impuesto sobre Sociedades ha sido la falta de coincidencia entre los agentes de la Administración y los sujetos pasivos a la hora de apreciar la efectividad de las amortizaciones que, junto con su contabilización, ha constituido el soporte básico de su consideración como partida deducible de los ingresos.

La Ley del Impuesto para obviar estos problemas de prueba de la efectividad establece una serie de métodos de amortización, que son analizados en el próximo capítulo, en los que se presupone la efectividad, es decir, se establece una presunción de efectividad de las amortizaciones.¹⁹⁵ No obstante, debe afirmarse que esta depreciación, resultante de la aplicación de los métodos legales, realmente en muy pocas ocasiones se corresponderá con la efectiva real. Ahora bien, los actuantes de la Hacienda Pública no podrán más que admitir la deducibilidad de ese gasto. Métodos que, por otra parte, son precisamente éstos porque así lo ha querido el legislador, quién los ha establecido aleatoriamente. En consecuencia, no se entiende porque la Hacienda Pública es tan reacia a admitir otro método que, con toda probabilidad, se acercará más a la realidad y efectividad. Decididamente debe aceptarse la deducibilidad de la depreciación efectiva calculada en aplicación de cualquier otro medio distinto de los establecidos legalmente, o incluso en aplicación de cualquier de éstos pero con cuantía distinta,

¹⁹⁴ BUIREU GUARRO, J. "Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades" Op. cit., pág. 87.

¹⁹⁵ GONZÁLEZ POVEDA se pronuncia en igual sentido, al considerar que en los tres primeros métodos de amortización previstos en la anterior regulación del Impuesto, y hoy día en el art. 11. 1 de la LIS, existe una presunción de efectividad de las amortizaciones.

GONZÁLEZ POVEDA, V. "Situación actual de los incentivos a la inversión en el Impuesto sobre Sociedades", Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 166-167, 1983, op. cit. pág. 923.

o excluyendo alguno de los límites establecidos para ellos, o sin más método que una simple valoración pericial, que puede variar cada año en su concreta forma de cálculo, y que responderá a la única real y efectiva.

DELGADO GÓMEZ¹⁹⁶ es más exigente al respecto, dado que este autor considera que al depreciarse los bienes de inmovilizado material por distintas causas, que se combinan en distintas proporciones, es necesario para poder medir la efectividad de la depreciación conocer aquellas proporciones; tarea que, sin embargo, califica de poco menos que imposible, con la consiguiente dificultad de prueba de la efectividad.

El otro requisito esencial de la amortización, para la mayoría de la doctrina, es su contabilización, requisito que sí venía exigido expresamente en el anterior Reglamento del Impuesto, art. 43.1.¹⁹⁷

Se ha considerado en este estudio que la contabilización era necesaria para entender cualquier gasto como fiscalmente deducible; ahora bien, debe recordarse la flexibilización del principio de independencia de ejercicios del art. 19.3 LIS y la excepción que este mismo artículo establece para los bienes que gocen de libertad de amortización. En consecuencia, la contabilización de la amortización en un ejercicio posterior al que realmente se produjo supone admitir su deducibilidad fiscal en el ejercicio de la contabilización, salvo que de ello se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido de imputar la amortización correctamente al ejercicio en que se devengó.

No obstante, hay autores -Pascual Pedreño¹⁹⁸- que defienden la deducibilidad de la amortización, aún no contabilizada, incluso en la anterior normativa del Impuesto, siempre previo cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) no superar la amortización fiscalmente deducible,

¹⁹⁶ DELGADO GÓMEZ "La amortización y el Impuesto sobre Sociedades (I)" , op. cit. pág. 3.

¹⁹⁷ En tal sentido se pronuncia DELGADO GÓMEZ al establecer que "la contabilización de las amortizaciones no plantea ningún problema desde el punto de vista de técnica contable, pero es requisito esencial, de tal modo que, por muy evidente que resulte una depreciación, si no está contabilizada su correspondiente amortización, nunca se computará como gasto fiscalmente deducible, aunque pueda tomarse en consideración a efectos de calcular el valor neto contable del elemento de que se trate." Formulación recogida en su obra: "La amortización y ...", op. cit. pág. 3.
DÍAZ YANES también considera no computable en la base imponible del Impuesto la amortización no contabilizada. "Guía del Impuesto sobre Sociedades", op. cit. pág. 145.

¹⁹⁸ PASCUAL PEDREÑO, E. Lex Nova, 1996, op. cit. págs. 329 y 330.

- b) aplicarse lo establecido en la N.V. 16 del PGC, relativa a la contabilización del IS; esto es, contabilizarse el correspondiente "Impuesto sobre beneficios diferido", cuenta 479 del PGC, por el importe de dicha amortización no contabilizada.

Y ya como paso previo a adentrarnos en el objeto principal de estudio de este capítulo, y como presentación de los epígrafes posteriores, debe afirmarse que para el cálculo de la amortización serán conceptos previos indispensables los siguientes: bienes amortizables, valor amortizable, valor residual, vida útil, métodos de amortización y momento de inicio del proceso de amortización.

1.3. Naturaleza de los bienes amortizables.

Las condiciones que, de acuerdo con la anterior regulación del Impuesto, RIS, debían cumplir los bienes integrados en el inmovilizado material para que fueran deducibles eran:

- que la utilización de dichos bienes excediera de un ejercicio social,
- estuvieran efectivamente incorporados en el patrimonio del sujeto pasivo,
- directamente relacionados con su actividad
- y que se depreciaran por su utilización física, por acción del progreso técnico o por el simple paso del tiempo, o en palabras de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, por su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Puede mantenerse y así se hace que estas condiciones son igualmente predicables hoy día, con la nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades, aun cuando no existe una formulación expresa en este sentido, por aplicación de la normativa contable y porque son características de los bienes inherentes al propio concepto de amortización.

En la anterior regulación del Impuesto sobre Sociedades se había previsto únicamente la aplicación de la amortización para los bienes que componían el inmovilizado material, no así para aquellos calificables como inmovilizado inmaterial. Actualmente, con la nueva LIS, se admite la aplicación de la amortización para todos los bienes de inmovilizado depreciable, sea material o inmaterial.

Por exclusión, nunca serán objeto de amortización las existencias, que son opuestas al concepto y naturaleza de bienes de inmovilizado. Esta consideración es especialmente importante para aquellos bienes cuya naturaleza es difícil de delimitar. El ejemplo típico lo constituyen los edificios de las empresas constructoras. Si el edificio que constituye parte del patrimonio de la empresa está destinado a su venta, formará parte de sus existencias. Mientras que si este edificio constituye la sede social de la empresa, con vocación de cierta permanencia en su patrimonio, es claro que se está ante un bien de inmovilizado.

DÍAZ YANES¹⁹⁹ se plantea la dificultad de delimitación de los bienes calificados como bienes naturales por el PGC, de manera que es difícil saber si son o no bienes amortizables.

Así se puede aceptar que los terrenos no son amortizables por regla general, salvo en aquellos casos concretos en que pueda existir una depreciación sistemática que conlleve la necesidad de practicar la amortización. Concretamente, cita el ejemplo de los terrenos dedicados a vertederos que no son posteriormente recuperables, en este caso son bienes depreciables sistemáticamente y, por tanto, amortizables.

Ahora bien, sólo son bienes amortizables los bienes terminados cuando están en condiciones de funcionamiento, no así el inmovilizado en curso. Para Díaz Yanes esta consideración tiene su justificación esencialmente en el principio de correlación de ingresos y gastos, sólo cuando los bienes susceptibles de generar ingresos son, a su vez, susceptibles de ser amortizados.

Por su parte, los bienes adquiridos usados por la empresa son amortizables en la medida que es analizada al establecer los distintos métodos de amortización.

Lógicamente, distinto es el supuesto de pérdidas de valor no sistemáticas o extraordinarias de cualquier bien o derecho, que, en todo caso, sean o no bienes o derechos amortizables, se considerarán y reconocerán como pérdidas deducibles por regla general.

La naturaleza de los bienes además es determinante también para la aplicación de los distintos métodos de amortización previstos en la Ley. Ya se ha puesto de manifiesto anteriormente que no todos los bienes se deprecian igual ni

¹⁹⁹ DÍAZ YANES, Y. "Guía del Impuesto sobre Sociedades" Ed. CISS. Bilbao 1996. AAVV. Op. cit. pág. 143.

en la misma medida, y cómo las distintas causas de depreciación afectan a los bienes de inmovilizado de distinta manera, sobre todo si se diferencia entre inmovilizado material e inmovilizado inmaterial.

En este sentido, los bienes del inmovilizado inmaterial normalmente no se deprecian por el uso, a diferencia de los bienes que componen el inmovilizado material, cuya principal causa de depreciación es precisamente el uso.

Respecto a los bienes de inmovilizado inmaterial, GARCÍA NOVOA²⁰⁰ establece que la depreciación que estos elementos pueden sufrir, teniendo en cuenta que se trata de bienes que sólo tienen una existencia jurídica y no real, será una depreciación jurídica que depende esencialmente de su vigencia temporal. Debe añadirse además una existencia esencial que ha olvidado este autor: la económica, que determina que estos bienes tengan un valor en el tráfico jurídico, valor de mercado, y ello de acuerdo con la tesis anteriormente establecida, de modo que se depreciarán también en la medida que disminuya la demanda de ese bien en el mercado.

A su vez, dentro del inmovilizado inmaterial cabe diferenciar entre aquellos derechos de duración indefinida y aquellos cuya vigencia es temporal. Los derechos temporales por su propia naturaleza se deprecian principalmente por el paso del tiempo²⁰¹, por ejemplo una patente o un modelo de utilidad; mientras que los derechos de duración indefinida no se ven afectados, por regla general, por el paso del tiempo. Por esta razón, cuando la depreciación es fruto del simple paso del tiempo defiende que el método más aconsejable para amortizar los derechos temporales es el lineal.²⁰²

²⁰⁰ GARCÍA NOVOA "Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades", ob. ya cit. pág. 26.

²⁰¹ Lógicamente el paso del tiempo no es la única causa de depreciación que puede afectar a los bienes de inmovilizado inmaterial temporales. Así, por ejemplo, DELGADO GÓMEZ establece que una patente que ampara un procedimiento de fabricación para un determinado tiempo puede depreciarse si se patenta otro procedimiento similar que consigue una mayor calidad, rapidez o economía de producción. También puede depreciarse la patente porque el producto que ampara ha perdido demanda por haber pasado de moda, obsolescencia. Y así se puede ir buscando un ejemplo para cada una de las tres causas de depreciación previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades: el uso, el paso del tiempo y la obsolescencia.

²⁰² GARCÍA NOVOA afirma que la limitación temporal será la expresión de la depreciación jurídica del inmovilizado inmaterial. "Las amortizaciones..." Ob. ya cit., pág. 26.

Los bienes de inmovilizado material también pueden verse afectados por cada una de las tres causas generadoras de la depreciación reconocidas en la Ley 43/95 -el uso, el paso del tiempo y la obsolescencia-, pero según el concreto bien ante el que nos hallemos es más probable que se vea afectado por una causa que por otra. Un ejemplo claro lo constituyen los equipos para procesos de información cuya principal causa de depreciación es la obsolescencia; muchos años antes de que su uso o el paso del tiempo los deprecie ya están obsoletos para ser aplicados, debido a los nuevos programas y procedimientos que aparecen en el mercado.

1.4. Base de amortización.

Con el concepto de base de amortización se quiere hacer referencia a la cantidad sobre la cual se ha de calcular la amortización a practicar.

Las amortizaciones a practicar se calcularán sobre el precio de adquisición o coste de producción de los distintos bienes de inmovilizado que constituyen el patrimonio de la empresa. Indudablemente existen supuestos especiales en los que habrán de tenerse en consideración otras variables. Este es el caso, por ejemplo, de los bienes revalorizados. Las revalorizaciones de los bienes amortizables tienen una incidencia básica en el cálculo de la amortización, en cuanto afecta a esta base de cálculo, debido al nuevo valor del bien que puede hacer variar el importe de las dotaciones anuales. Otro supuesto se podría hallar en el caso de bienes cuyo valor ha sido comprobado por la Administración.

Pero la base de amortización será el precio de adquisición o coste de producción de dichos bienes, descontado su valor residual cuando este último sea significativo²⁰³.

Por valor residual cabe entender aquel que se espera recuperar al final de la vida útil de un activo por la venta del mismo o de los residuos que éste genere, descontados a su vez los costes necesarios para la venta u obtención de este valor.

²⁰³ El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades viene a precisar como se determina la base de amortización en el supuesto de las edificaciones, al establecer en su art. 1.2 que "no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo. Cuando no se conozca el valor del suelo prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición. No obstante, el sujeto pasivo podrá utilizar un criterio diferente, cuando se pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición".

Si el valor residual es negativo, no cabe incrementar la base de amortización, en su caso se dotará una provisión para hacer frente a esos gastos futuros.

A los efectos de determinar este valor se estará a lo dispuesto en las normas contables, puesto que la legislación fiscal no ha determinado cómo se calcula el precio de adquisición o el coste de producción, mientras que sí se ha previsto en el PGC.

Por su parte la Resolución del ICAC, de 30 de julio de 1991, establece para los bienes de inmovilizado material que *el valor amortizable será aquel por el que estén contabilizados los activos inmovilizados depreciables*, de acuerdo con las normas de valoración del PGC y las contenidas en la propia Resolución. Normas de valoración del PGC que, como se recordará, son de obligatoria aplicación.

Para los bienes de inmovilizado inmaterial, la Resolución de 21 de enero de 1992 establece que el valor amortizable es el importe de la totalidad de los costes o gastos producidos como consecuencia de la adquisición o producción de dichos bienes. Pero si se estimara un valor residual de dichos bienes o derechos, este valor disminuirá dicho importe.

El precio de adquisición se incrementará con todos los gastos adicionales que se produzcan hasta la entrada en funcionamiento del bien, que incluye el importe del IVA soportado cuando éste no sea deducible.

A esta base de amortización se le añadirá el importe de las mejoras y las revalorizaciones contables autorizadas por las leyes de regularización o actualización que se efectúen sobre los bienes amortizables. En el bien entendido que no constituyen mejoras las reparaciones ordinarias o de mantenimiento, que tienen la consideración de gastos del ejercicio. Son mejoras únicamente aquellas que determinan un alargamiento de la vida útil o una mayor productividad de los bienes, según establecen las normas del ICAC. El Reglamento, en su art. 1.7, ha previsto las reglas de amortización en el caso de mejoras activadas en el inmovilizado que se estaba ya amortizando²⁰⁴. Por su parte, los arts. 1.8 y 1.10 del

²⁰⁴ El art. 1.7 RIS establece que "cuando las renovaciones, ampliaciones o mejoras de los elementos patrimoniales del inmovilizado material se incorporen a dicho inmovilizado, el importe de las mismas se amortizará durante los períodos impositivos que resten para completar la vida útil de los referidos elementos patrimoniales. A tal efecto, se imputará a cada período impositivo el resultado de aplicar al importe de las renovaciones, ampliaciones o mejoras el coeficiente resultante de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial practicada en cada período impositivo, en la medida en que se

RIS contemplan el cálculo de la amortización en el caso de los bienes regularizados.²⁰⁵

1.5. Período de amortización.

La amortización debe practicarse sistemáticamente en función de la *vida útil* de los bienes de inmovilizado, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la posible obsolescencia que pudiera afectarlos, N. V. 2ª 5 del PGC.

Por *vida útil* se entiende el periodo durante el cual se espera razonablemente que el bien de inmovilizado va a producir rendimientos con normalidad. Es éste un período de tiempo estimado; no siempre se conocerá su duración con exactitud, en consecuencia, deberán aplicarse criterios técnico-racionales para su apreciación, teniendo en cuenta aquellos factores que pudieran afectarles, es decir que pudieran acortar la vida productiva del elemento de activo, así, por ejemplo, el uso o utilización del mismo, las condiciones de mantenimiento a que se someta, la obsolescencia, posibles límites legales a su utilización... Si varían las condiciones iniciales previstas a la hora de calcular la dotación a la amortización a practicar en los diversos ejercicios, se procederá a recalcular la dotación anual a la amortización a efectuar en los ejercicios restantes.

Si, en cambio, lo que se produjo es un error en la estimación de la amortización que debía practicarse, debe sostenerse que el tratamiento contable adecuado será el reconocer como resultado extraordinario del ejercicio en la correspondiente Cuenta de Pérdidas y Ganancias el efecto significativo del cambio.

Y dado el silencio existente en la ley fiscal en este concreto punto, y atendiendo al

corresponda con la depreciación efectiva, entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía al inicio del período impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora. Los elementos patrimoniales que han sido objeto de las operaciones de renovación, ampliación o mejora, continuarán amortizándose según el método que se venía aplicando con anterioridad a la realización de las mismas.

²⁰⁵ El art. 1.8 RIS establece que las reglas de valoración previstas para la amortización de las renovaciones, ampliaciones o mejoras de los bienes de inmovilizado material se aplicarán también a las "revalorizaciones contables realizadas en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en el resultado contable". Por su parte, el art. 1.10 RIS determina que "las normas relativas a la amortización de los elementos actualizados de acuerdo con lo previsto en las leyes de regularización o actualización continuarán siendo aplicables hasta la extinción de la vida útil de los mismos".

valor supletorio de la contabilidad, puede entenderse que éste será también el tratamiento fiscal, siendo el resultado extraordinario un gasto deducible²⁰⁶, o un ingreso computable si en su momento se hubo dotado en exceso.

La amortización comenzará a partir del momento en que el activo esté en condiciones de funcionamiento, sin que la Ley haya diferenciado entre el inmovilizado material e inmaterial. Por el contrario, sí diferencia el RIS en su art. 1.4, entre los bienes de inmovilizado material y los bienes de inmovilizado inmaterial, al establecer que los primeros empiecen a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los segundos desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos. Sin embargo, se considerará, de acuerdo con la tesis defendida, que cuando por las condiciones del inmovilizado inmaterial no pueda determinarse en que momento éste es susceptible de generar ingresos debe entenderse, a mi juicio, que la amortización se inicia en el momento de su adquisición.

El concepto de entrada en funcionamiento es similar al concepto contable de puesta en condiciones de funcionamiento de la N. V. 2ª del PGC, pudiendo considerarse como sinónimos. Este concepto de puesta en condiciones de funcionamiento tiene transcendencia fiscal, además de en la amortización, en la aplicación de la deducción por inversiones.

La entrada en funcionamiento es el momento en que se produce la integración en el proceso productivo de la empresa en condiciones normales de actividad, siempre una vez superado el periodo de instalación y prueba, en su caso.

Según la Dirección General de Tributos, en su Consulta de 25 de noviembre de 1985, las características que permiten precisar la incorporación del elemento al proceso productivo son las siguientes, matizadas de acuerdo con la postura aquí mantenida:

- a) Que la inversión genere ingresos, aún potencialmente. Se entiende que no es preciso ni suficiente que esté generando efectivamente ingresos. No es necesario en tanto que el bien puede, por ejemplo, no producir por voluntad del empresario y

²⁰⁶ De esta misma opinión es Díaz Yanes respecto a la deducibilidad fiscal del gasto que supone el efecto significativo del cambio de criterio de la amortización estimada con error, precisando que esta afirmación es válida en la medida en que se considere que la Resolución del ICAC, de 30 de julio de 1991, sobre valoración del inmovilizado material es una disposición que desarrolla las normas del Código de Comercio en materia de determinación del resultado contable.

no es suficiente en tanto que durante el periodo de prueba puede ya el bien generar ingresos. Por consiguiente, puede añadirse la precisión de que la inversión genere ingresos, una vez superado el período de prueba.

- b) Que el elemento haya alcanzado su plena capacidad productiva. Este requisito no significa que el elemento deba estar efectivamente produciendo a plena capacidad, sino únicamente que sea susceptible de alcanzarla en cualquier momento, y ello en consonancia con lo expuesto en el epígrafe anterior.

En el caso de inmovilizado compuesto por partes susceptibles de ser utilizadas independientemente, comenzarán a amortizarse cada una de ellas de forma individualizada cuando cumplan los requisitos expuestos en el párrafo precedente.

Cuando los elementos de inmovilizado requieran de previa autorización administrativa para su puesta en marcha, se entenderá que debe iniciarse la amortización cuando, dándose los dos requisitos anteriores, se esté a su vez en disposición de obtener la consiguiente autorización administrativa.²⁰⁷

La vida útil se ha definido también en el Reglamento, art. 1.4 2º párrafo, como "el periodo en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual". Argumento éste que será también utilizado en el epígrafe siguiente para defender la existencia de una amortización mínima. Pero, además para los elementos del inmovilizado material, este mismo artículo precisa que se entenderá que su vida útil es el período durante el cual se espera, razonablemente que dichos bienes generen ingresos.

De lo anterior se desprende la consecuencia lógica, pero no por ello debe omitirse su mención, de que en el supuesto de que la empresa haya tenido un bien

²⁰⁷ SÁNCHEZ GALIANA entiende que en el supuesto de los elementos de inmovilizado que requieren de autorización administrativa la fecha a tener en cuenta será únicamente aquella en que se cumplen los requisitos de generación de ingresos y plena capacidad productiva; puesto que el hecho de constatar el correcto funcionamiento de las instalaciones para la propia concesión de la autorización administrativa determina que estos bienes han alcanzado la plena capacidad productiva pero no que el bien genere ingresos. En esta exposición se está de acuerdo con la consideración efectuada por el autor arriba citado, pero en el presente se sitúa el momento de inicio de la amortización en una fase distinta, porque se entiende que deben, además, poder cumplirse las condiciones que sean requeridas en cada caso para obtener la correspondiente autorización administrativa. Pueden darse los requisitos anteriores y no haberse solicitado la autorización ni siquiera estar en condiciones de poder obtenerla (SÁNCHEZ GALIANA, A. "El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Cuestiones Prácticas." En AA.VV. Aranzadi. Pamplona, ed., 1996).

en su patrimonio durante un ejercicio no completo la amortización deberá prorratearse en función del tiempo transcurrido en dicho período, y con independencia del método de amortización utilizado²⁰⁸.

1.6. La amortización mínima.

La amortización mínima se recogía en el art. 48. 1 del RIS, al establecer que todo elemento amortizable se consideraba depreciado anualmente al menos en el porcentaje suficiente para cubrir el valor total del activo en el transcurso de su vida útil, de acuerdo con el criterio de amortización adoptado.²⁰⁹

La amortización mínima ha sido muy criticada por la doctrina dominante, discutiendo su legalidad, forma de aplicación, efectos, retroactividad y las consecuencias que implicaba la falta de cumplimiento de este precepto, es decir, el no haber practicado la amortización mínima.²¹⁰ SANZ GADEA propugnaba la necesidad de anulación de esta figura, puesto que la misma determinaba un exceso de imposición.

Incluso el Tribunal Supremo tuvo ocasión de pronunciarse al respecto en su Sentencia de 27 de diciembre de 1990, estableciendo que no es que la amortización mínima fuera obligatoria, sino que aquellos sujetos que pretendieran amortizar debían hacerlo como mínimo en la proporción que resulta de dividir el bien por el número de años de vida útil que le correspondan, es decir, conforme a un sistema lineal. Lo cierto es que la amortización mínima no debería plantear problemas siempre que ésta fuera produciéndose de acuerdo con el criterio de

²⁰⁸ En este sentido, la Resolución del TEAC de 21 de noviembre de 1989 dispone que siendo el criterio de amortización adoptado por la entidad recurrente el de aplicación de los coeficientes establecidos en las Tablas de amortización no se hará abstracción de la fecha concreta en que los bienes del inmovilizado material o inmaterial han entrado en funcionamiento, pues de lo contrario se estaría admitiendo la amortización de un bien durante un período de tiempo en que no ha experimentado depreciación alguna.

²⁰⁹ Respecto la amortización mínima el art. 48 RIS establecía también en su apartado 2º que en el caso de la amortización según tablas se consideraría amortización mínima la cuota lineal necesaria para cubrir el valor del elemento a amortizar en el período máximo de amortización fijado en las tablas. Sistema de amortización lineal que tenía el carácter de subsidiario en defecto de la práctica efectiva de las amortizaciones.

²¹⁰ Autores que han criticado esta exigencia del art. 48 RIS de practicar la amortización mínima son, entre otros muchos, los ya citados GARCÍA NOVOA, DELGADO GÓMEZ en su obra "La amortización y el Impuesto sobre Sociedades (I)" o SANZ GADEA, todos ellos ya citados anteriormente.

efectividad. Pues sólo su existencia permitirá determinar los beneficios reales que se produzcan en cada ejercicio o, por ejemplo, en la transmisión de bienes usados. De este modo, como principio no habría inconveniente jurídico alguno a su admisibilidad, aunque en la práctica su existencia pueda determinar una complicación más en el cálculo de los resultados. Como ya se verá en este mismo epígrafe, la amortización mínima ha de cubrir la vida útil del activo depreciable, con las dotaciones a la amortización anuales. Si por cualquier circunstancia variara la vida útil, acortándose o alargándose, deberán adaptarse las nuevas dotaciones a la amortización, tal como prevé la normativa contable.

La amortización mínima pretendía alcanzar tres objetivos fundamentales, del mismo modo que lo había señalado SÁNCHEZ GALIANA²¹¹:

- Cumplimiento del principio de independencia de ejercicios.
- Que los balances y estados financieros de las sociedades fueran reflejo fiel de su situación patrimonial.
- Que el cálculo de los incrementos y disminuciones de patrimonio, basado en valores neto contables, resultara correcto.

Actualmente la mayoría de autores entienden que el concepto de amortización mínima ha sido eliminado de la Ley del Impuesto sobre Sociedades²¹²; sin embargo, también es cierto que la mayoría de sus estudios son anteriores al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En esta tesis se va a concluir, no obstante, la postura contraria de existencia y conveniencia de una amortización

²¹¹ SÁNCHEZ GALIANA "Impuesto sobre Sociedades", AA.VV., op. cit. pág. 36.

²¹² ALONSO MURILLO y GARCÍA DÍEZ "La obligación personal..." Op. cit. pág. 140.

Pedro COLAO en "La regulación de la amortización...", considera que en el proyecto de Ley del Impuesto no se preveía, entre otros muchos, un problema importante como era la definición de la amortización mínima, es decir, la posibilidad de amortizar por debajo del mínimo previa prueba de una depreciación inferior y de la posibilidad, en consecuencia, del alargamiento de la vida útil.

DELGADO GÓMEZ, por su parte, al analizar la libertad de amortización establece que ésta es total, es decir, que se puede amortizar el 100 por 100 del activo el primer año, precisamente por entender que ha desaparecido la amortización mínima. DELGADO GÓMEZ, A. "Amortizaciones" Cuadernos del diario Expansión, publicados a finales de diciembre de 1995.

ALONSO ALONSO y PRESA LEAL también consideran que la amortización mínima ha desaparecido como consecuencia lógica de la ruptura del principio de independencia de ejercicios. Op. cit., pág. 100.

El mismo argumento es utilizado por Eladio PASCUAL PEDREÑO para fundamentar la desaparición de la amortización mínima en la Ley 43/95, pero yendo un poco más allá, al determinar que dicha amortización mínima no viene ni tan siquiera exigida por la normativa contable.

mínima en la regulación fiscal, fundamentada en los argumentos que seguidamente se exponen.

Lo cierto es que la Ley 43/95 no establece, en ningún momento, que haya desaparecido la amortización mínima, únicamente guarda absoluto silencio sobre ella. Y de acuerdo con el carácter supletorio de las normas contables en la determinación de la base imponible en aquellos aspectos no regulados en la ley fiscal -art. 10.3 LIS-, se debe acudir en todo caso a la regulación contable de la materia, que determina el tratamiento que a continuación se analiza. Ahora, además, se debe acudir a las previsiones que al respecto ha establecido el Reglamento del Impuesto en un punto -la amortización mínima- que, sin embargo, no ha sido regulado en la Ley, con el consiguiente problema de una posible extralimitación reglamentaria, que se analiza a continuación.

La *norma contable* no determina como tal el concepto de amortización mínima. Sin embargo, dicho concepto puede entenderse implícito cuando se exige que la amortización se practique de forma sistemática durante la vida útil de los elementos amortizables²¹³.

Ya se ha observado cómo la amortización mínima es aquella que permite que un elemento esté amortizado completamente al final de su vida útil. En consecuencia, no se puede dar cumplimiento a esta norma contable de amortización, que es una norma de valoración de obligatoria aplicación, sin practicar una amortización mínima.

Otro argumento a favor de la existencia de la amortización mínima en la normativa contable lo constituye la exigencia de tener en cuenta la depreciación efectiva derivada de la amortización al calcular el resultado de la transmisión de un elemento patrimonial.²¹⁴

²¹³ En similar sentido se pronuncia el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en su art. 1.4 2º párrafo cuando establece la necesidad de amortizar los elementos patrimoniales dentro del periodo de su vida "útil entendiéndose por tal el periodo en que, según el método de amortización adaptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual".

²¹⁴ En la anterior regulación del Impuesto sobre Sociedades, el art. 15 de la Ley 61/1978 establecía que al calcular la alteración patrimonial se tuviera en cuenta la depreciación efectiva, la cual se entendía que debía cubrir la amortización mínima resultante de aplicar cuando menos el coeficiente mínimo previsto en las Tablas de amortización.

En consecuencia, si contablemente puede defenderse la existencia de una amortización mínima, ante el silencio legal existente en la Ley 43/95, y atendiendo al ya reiterado carácter supletorio de la norma contable, fiscalmente se asume como propia la necesidad de dotar una amortización mínima.

El problema que va a plantear la aplicación de la amortización mínima es el hecho de que no se haya contabilizado la amortización como gasto en el periodo correspondiente o bien se haya efectuado la contabilización por un importe inferior al resultante de aplicar el coeficiente mínimo necesario para cubrir la vida útil del bien.

Si por el contrario, se hubiera contabilizado por un coeficiente superior al máximo permitido, de manera que sea superior al que resulta de la vida útil del activo que no goza de libertad de amortización, y que, en consecuencia, tampoco coincide con la depreciación efectiva, se estaría ante un saneamiento de activo, no deducible de no poder probarse la efectividad de la depreciación. Pero, asimismo, el problema es inexistente cuando puede probarse la efectividad de la pérdida de valor del bien.

Ya se ha establecido la necesidad de cumplir con el requisito de la contabilización para admitir la deducibilidad del gasto de amortización. Pero como acertadamente pone de manifiesto, DÍAZ YANES, de acuerdo con el art. 19.3 LIS no cobra relevancia el concepto de amortización mínima precisamente mientras no se transmita el bien depreciable que no ha sido amortizado. Y ello debido a que, en virtud del art. 19.3 LIS, si dicha amortización no contabilizada se registra en un ejercicio posterior a aquel al que correspondía el efecto de la misma, podrá imputarse al ejercicio que corresponda, o bien al ejercicio en que se contabiliza, si esto no supone una menor tributación de la que hubiera correspondido de haberse practicado en su momento, con la salvedad de la precisión que posteriormente se efectuará al analizar la regulación reglamentaria al respecto. Esta consecuencia es fruto de la flexibilización del principio de independencia de ejercicios, que no de su eliminación.

En cambio, se debe mantener que si el bien se transmite sin que se hayan contabilizado las amortizaciones mínimas será de aplicación la institución de la amortización mínima. En este momento de la transmisión habría que calcular el efecto de las amortizaciones mínimas que debían haberse contabilizado. Si no se

contabilizara la amortización mínima en el ejercicio de la transmisión, el efecto neto sería el mismo, pero no se habría dado cumplimiento a la normativa contable.

Un ejemplo numérico resultará más claro para poner de manifiesto que el efecto neto es, en principio, el mismo, se practique o no la amortización mínima. Piénsese en un bien que se adquirió el 1-1 del ejercicio 1 por 100 y se vende el 1-1 del ejercicio 3 por 200. La amortización mínima que debía haberse practicado de acuerdo con su vida útil es de 20 unidades, cantidad que es imputable a los dos ejercicios precedentes.

Si en el momento de la transmisión se contabiliza la amortización mínima y se imputa al ejercicio de la transmisión figurará en la contabilidad un gasto de 20, un valor neto contable del bien vendido de 80, y, por tanto, un ingreso consecuencia del beneficio de la venta de 120. El resultado contable de esta operación es 120 (ingresos) menos 20 (de gastos), es decir, 100.

De otro modo, si al efectuar la transmisión no se contabiliza la amortización mínima, en la contabilidad figurará un ingreso de 100 como consecuencia del beneficio de la venta del bien. Sin embargo, la información que se obtiene en este caso es menor, y además se está falseando la imagen fiel de la contabilidad y de los resultados y el patrimonio de la empresa, son esos motivos esenciales los que han llevado a que se propugne la teoría de la conveniencia de la existencia de una amortización mínima, pues ésta, en tanto pretenda acercarse a la depreciación efectiva, determinará un gravamen más preciso de los beneficios realmente obtenidos en cada ejercicio.

Por su parte, el art. 19.3 LIS establece un límite a la contabilización de esta amortización mínima en el ejercicio de la transmisión y es el que de esta contabilización se pueda producir una tributación menor. En este caso la amortización deberá imputarse al ejercicio que correspondía, de modo que si la liquidación de ese ejercicio es firme, no puede imputarse el gasto que representa la amortización no registrada en su momento, y, sin embargo, sí que afectará esta amortización mínima, tal como se ha definido, al cálculo del resultado de la venta o beneficio resultante de la operación de transmisión del bien. Es decir, el valor del beneficio se desprenderá del valor contable que hubiera correspondido al activo, deduciéndole la amortización mínima, menos el valor de transmisión. Este es un argumento del que puede inferirse que uno de los objetivos de la amortización

mínima es precisamente el gravamen del beneficio real, de modo que no se difiera en el tiempo el pago del impuesto.

Por su parte el *Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, de 14 de abril de 1997, sí ha previsto la ausencia de contabilización de la amortización mínima en el sistema de amortización según tablas, además del ya examinado art. 1.4 párrafo segundo, estableciendo la necesidad de imputarla al periodo impositivo al que correspondía; argumento legal que viene de nuevo a avalar la postura aquí mantenida.

La redacción del artículo 2. 1 párrafo segundo del Reglamento supone, en primer lugar, la existencia de la amortización mínima en el Impuesto sobre Sociedades y, en segundo lugar, la inexistencia de la opción ya analizada del art. 19.3 LIS en aquellos supuestos de gastos no contabilizados en los periodos que correspondían. Ahora bien, la supresión de esta opción lo es únicamente en el caso de que el sujeto pasivo esté aplicando el método de amortización según tablas, puesto que esta exclusión se halla únicamente dentro de la regulación concreta de este sistema de amortización.

Esta previsión reglamentaria no es aplicable, en consecuencia, a otros métodos de amortización, a los que se entiende que resulta aplicable la regla general del art. 19.3 LIS, y sin perjuicio de la propia prueba de la efectividad; pese a que por ser esta conclusión un tanto peculiar puedan existir opiniones contrarias.

Se juzga que si el sujeto pasivo es capaz de demostrar que la depreciación efectivamente sufrida por el bien es distinta a la amortización mínima originaria que le correspondería, así demuestra que no existe depreciación, primará la prueba de la efectividad. La efectividad es la medida de la amortización, sin que pueda oponérsele un coeficiente preestablecido *a priori*, sea máximo o mínimo.

Y, ya que se ha mencionado el coeficiente máximo, se recordará que puede también producirse un ***exceso de dotación sobre la amortización máxima***.

Del mismo modo, pues, puede decirse que cuando en un ejercicio se supere el importe de la amortización resultante de la aplicación del coeficiente máximo permitido legalmente, es decir, el resultante de la aplicación de uno de los métodos previstos por el legislador, sin que lógicamente pueda probarse la depreciación, el exceso podrá compensar el defecto de amortización de ejercicios anteriores si lo

hubiera, salvo que ello implique una ventaja fiscal en forma de una tributación inferior a la que hubiera resultado de registrarla en su momento (art. 19.3 LIS).

Si no existieran defectos de amortización en los ejercicios anteriores, el exceso podrá imputarse a ejercicios posteriores, siempre que el bien se mantenga en el patrimonio de la empresa.

En el caso de excesos de dotación el Reglamento no ha establecido ninguna distinción en sede del método de amortización según tablas, como sí hacía en la amortización mínima, en consecuencia, se entiende plenamente aplicable la afirmación anterior.

1.7. Los métodos de amortización.

Una vez establecida la base de amortización, la Ley 43/95 se ha encargado de resolver un problema esencial cual es la forma de determinar la concreta cantidad que en cada periodo impositivo puede tener la consideración de gasto deducible en concepto de amortización. Ya se ha observado cómo esta cantidad, en principio, debe ser la que se corresponda con la depreciación efectiva sufrida por los bienes amortizables²¹⁵. Pero el legislador fiscal ha establecido una serie de procedimientos para el cálculo de la amortización que se entiende, por presunción legal, que responde a la depreciación efectiva, con independencia de la auténtica y real depreciación.

Por el contrario, el PGC no preestablece ningún concreto método de amortización, únicamente requiere que las amortizaciones se realicen de forma sistemática en función de la vida útil de los bienes y atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia, de acuerdo con la N. V. 2.5, ya citada.

Por su parte, el ICAC, en su Resolución de 30 de julio de 1991, relativa a las normas de valoración del inmovilizado material, establece que "podrán utilizarse aquellos métodos de amortización que de acuerdo a un criterio técnico-económico

²¹⁵ GARCÍA NOVOA establece que el cálculo de la cantidad que debe considerarse gasto deducible del ejercicio en concepto de amortización debe tener como presupuesto lógico la necesidad de fijar un mecanismo que reconociese un ritmo de amortización similar a la depreciación efectiva.

GARCÍA NOVOA, "Las amortizaciones..." op. cit. pág. 153. DELGADO GÓMEZ, por su parte, entiende que el sistema normal para determinar la cuantía a deducir en concepto de amortización debería ser aquel que se derivase de la prueba de la depreciación efectiva. DELGADO GÓMEZ "Amortizaciones, previsiones..." op. cit. pág. 64.

distribuyan los costes de la amortización a lo largo de su vida útil, con independencia de consideraciones de rentabilidad en que se desenvuelve la empresa".

Y en efecto, la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, relativa a las normas de valoración del inmovilizado inmaterial, en similares términos dispone que será admisible cualquier método de carácter sistemático y que contemple las características técnico-económicas del bien objeto de amortización. En concreto, esta Resolución cita, a modo de ejemplo, algunos métodos en los que se entienden cumplidos estos requisitos, como el lineal o cuota constante, y el de cuota variable, creciente o decreciente.

QUINTAS BERMÚDEZ²¹⁶ propugnaba que la empresa debería tener la libertad de elegir el criterio de amortización que considerara más adecuado, siempre con unos requisitos mínimos de racionalidad y consistencia. Mas debe añadirse que si bien esto es así en el campo *contable*, el sujeto pasivo tiene libertad para escoger el método de amortización que considere más adecuado, siempre y cuando sea un criterio de dotación sistemática y que se adecue a las características del bien amortizable, en el plano *fiscal* se establecen unos concretos métodos a utilizar para obviar la carga de la prueba, pero evidentemente, al margen de éstos el sujeto podrá elegir cualquier método que considere correcto para amortización, siempre que éste permita recoger la depreciación efectivamente experimentada por el bien, debiendo ser ésta probada. El legislador no obliga a utilizar los métodos legalmente establecidos, pero en éstos exonera al sujeto pasivo del impuesto de probar la depreciación efectiva, que puede ser incluso inexistente y, en cambio, deducible fiscalmente.

Con esta regulación fiscal de los concretos métodos de amortización se está incentivando el adoptar contablemente uno de estos métodos, en primer lugar, para evitar el problema de la dificultad de probar la efectividad de la depreciación, y, en segundo lugar, para así eludir los incómodos ajustes extracontables que supondría la utilización contable de un método no previsto fiscalmente.

Como ya se ha señalado en párrafos precedentes, los *métodos de amortización* recogidos en la Ley 43/95 lo son a los efectos de presumir la

²¹⁶ QUINTAS BERMÚDEZ "Comentarios al Reglamento..." op. cit. págs. 221-222.

efectividad de la depreciación, cualquier amortización que responda a uno de estos métodos se entenderá sin más gasto fiscalmente deducible.

La regulación de la Ley 43/95 es muy parca respecto a los requisitos y características de cada uno de estos métodos, de modo que ésta es una de las materias que ha sido desarrollada más ampliamente por el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en la forma que se expone en los epígrafes subsiguientes.

Para finalizar este epígrafe se expondrán brevemente los concretos métodos de amortización previstos en el art. 11 LIS, que se pueden clasificar en:

- Lineal: la cuota a deducir resultará del valor total del activo dividido por el periodo máximo de amortización fijado en las tablas aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda (art. 2 RIS), que también ha aprobado unas nuevas tablas de amortización que aparecen en el Anexo del Reglamento.
- Degresiva, en cualquiera de sus dos modalidades: a) aplicando coeficientes constantes sobre los valores residuales del activo de que se trate, b) o, según el sistema de números dígitos (art. 11. 1. b) y c) de la Ley, y 3 y 4 del RIS).
- Planes de amortización presentados por el sujeto pasivo y aprobados por la Administración Tributaria (art. 11.1 d) de la Ley 43/95, desarrollado en el art. 5 del RIS).
- Depreciación efectiva, la realmente sufrida en cada ejercicio, que será la que primará siempre que se contabilice y justifique por el sujeto pasivo.
- Existen también algunos regímenes especiales de amortización para determinados bienes: activos reversibles a una entidad pública, bienes adquiridos a través del contrato de leasing o en caso de lease-back...(art. 11 de la Ley).
- Se reconoce la libertad de amortización, con carácter general, en el art. 11.2 de la LIS para las Sociedades Anónimas Laborales, activos mineros, gastos de investigación y desarrollo..., y, con carácter particular, en algunos regímenes tributarios especiales, el de las entidades mineras, (art. 111 LIS), y el de las empresas de escasa dimensión, arts. 122 y 123 para los bienes de inmovilizado material nuevos y el 124 para los bienes de escaso valor, como una especie de incentivos fiscales, y previo cumplimiento de los requisitos establecidos en la propia Ley.

La nueva Ley 43/95, afortunadamente, también ha previsto los métodos de amortización aplicables al inmovilizado inmaterial, que había sido el gran olvidado en la legislación anterior.

1.1.1 Amortización lineal por coeficientes establecidos oficialmente.

El sistema de amortización lineal, en general, está previsto en prácticamente todos los países de nuestro entorno, y supone considerar que los bienes se deprecian anualmente en el cociente resultante de dividir el coste histórico de un bien por el número de años de vida útil de los activos.

En el caso español, concretamente, y de acuerdo con el art. 11.1 de la Ley 43/1995, se considera que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Éste es un sistema de amortización lineal en el que la vida útil máxima de los activos se establece oficialmente, prescindiendo, en consecuencia, de cual sea la verdadera y real vida útil de cada elemento de activo individualmente considerado.

Si bien este sistema de amortización ofrece una gran seguridad jurídica para el sujeto pasivo, además de la gran facilidad de su aplicación, también ha sido criticado por la doctrina por diversos motivos; las principales críticas se exponen a continuación a modo de esquema:

- RODRÍGUEZ MARTÍN²¹⁷ establece que este sistema es insuficiente en la medida en que no está contemplada la realidad de la depreciación en cada caso concreto, provocando que la vida fiscal sea más amplia en la mayoría de los casos que la vida útil de los bienes, con las consiguientes distorsiones de la inversión.
- Otros autores discuten, dado que no se corresponde la aplicación de este método con la depreciación efectiva, si la Administración Tributaria puede corregir la amortización practicada por el sujeto pasivo según las Tablas. Dicha polémica se estudiara con detenimiento conforme se vaya avanzando en el desarrollo de este epígrafe.

²¹⁷ RODRÍGUEZ MARTÍN dentro de la obra colectiva "Comentarios de Urgencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades" Price Waterhouse, 1996, op. cit. pág. 39.

- Por otra parte, este sistema de amortización únicamente es aplicable a los bienes que componen el inmovilizado material de la empresa, no así a los que forman parte del inmovilizado inmaterial.

Las actuales tablas de coeficientes anuales de amortización se hallan en el Anexo del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, de 14 de abril de 1997, que entraron en vigor el día siguiente a su publicación en el BOE, en consecuencia, el 25 de abril de 1997. Dichas tablas vienen a sustituir a las aprobadas por la Orden Ministerial de 12 de mayo de 1993, que mantuvo su vigencia tras la publicación de la Ley 43/95, en virtud de la Disposición Derogatoria Única, en su apartado 2, nº 17.

Las tablas de amortización, como es ya tradición, distinguen entre los diversos sectores económicos, ordenados en función de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) en diez Divisiones, numeradas del 0 al 9. A su vez, las Divisiones contienen varias Agrupaciones que se subdividen en Grupos, que incluyen diversas categorías o clases de elementos. Existe también un apartado final, titulado "Elementos comunes", precisamente para todos aquellos elementos de inmovilizado comunes a las distintas actividades económicas.

Los elementos de inmovilizado se amortizarán mediante los coeficientes fijados para los mismos en su correspondiente grupo o, en su defecto, en la correspondiente agrupación de actividades.

En el caso de los elementos comunes, se aplicará el coeficiente lineal establecido en el apartado final, salvo que dichos elementos figuren de forma específica en su grupo de actividad o, en su defecto, su agrupación de actividades, en cuyo caso se aplicarán estos últimos (Instrucción 2ª para la aplicación de las Tablas de amortización).

Cuando un elemento de inmovilizado amortizable no tuviere fijado un coeficiente de amortización específico en su correspondiente grupo, sin que pueda calificarse dicho elemento como de común, el sujeto pasivo aplicará el coeficiente lineal del elemento que más se asimile a aquél. En su defecto, el coeficiente lineal máximo aplicable será del 10 por 100, y el periodo máximo de veinte años; Instrucción 3ª para la aplicación de las Tablas de amortización.

Para cada uno de los distintos elementos de inmovilizado material se establece un coeficiente máximo de amortización y un coeficiente mínimo,

determinado en función del período máximo previsto en las Tablas. Coeficiente máximo y mínimo que guardan entre sí una proporción de 2 a 1, en todos y cada uno de los casos previstos en las Tablas.

El *coeficiente máximo* determina la cantidad máxima que en cada ejercicio se admitirá como gasto fiscalmente deducible en concepto de amortización.

El *período máximo* indica el número de años en que el bien debe quedar totalmente amortizado, no admitiéndose como gasto la amortización que se practique pasado este período. En este caso, tal como establece el art. 2 párrafo 2 del RIS, el período máximo es el límite de la vida útil máxima del bien de inmovilizado. En este sentido se han pronunciado las Resoluciones del TEAC de 20 de diciembre de 1989 y de 24 de enero de 1990. El sujeto pasivo puede elegir el periodo de tiempo en que un bien puede quedar amortizado, siempre respetando el coeficiente máximo y el periodo máximo de amortización, "pero lo que nunca podrá ser objeto de elección es la vida útil del elemento amortizable, pues el periodo en que debe quedar cubierto su valor es el periodo máximo de amortización."

El *coeficiente mínimo*, en consecuencia, se determina dividiendo la totalidad, cien, por el número de ejercicios que componen el período máximo previsto en Tablas.

Así por ejemplo, en el caso de elementos que no tienen fijado un coeficiente de amortización específico, sin que puedan calificarse de elementos comunes, el coeficiente máximo de amortización es el 10 %, lo cual determina una vida útil mínima de 10 años ($100/10 = 10$), y un período máximo de 20 años, que a su vez es la vida útil máxima del inmovilizado. Por consiguiente, el coeficiente mínimo que permite la amortización total del valor del bien al final de su vida útil es de ($100/20 = 5$ %.) el cinco por ciento.

Este bien en cuestión podrá amortizarse anualmente en un coeficiente que oscile entre el 10 % y el 5 %, a juicio del sujeto pasivo, en cuyo caso se entenderá, por prescripción legal, efectiva la depreciación. Se está ante una presunción legal. El sujeto pasivo al optar por aplicar el sistema de amortización según tablas no deberá probar la efectividad de la depreciación.²¹⁸

²¹⁸ En este sentido, GARCÍA NOVOA señala que "al acogerse a la amortización según tablas, la depreciación efectiva, como dato de hecho, no necesitará probarse, puesto que la norma tendrá por cierta la efectividad de la depreciación con solamente comprobarse la circunstancia de que la dotación no ha sobrepasado los coeficientes fijados administrativamente... Puede acogerse a esta opción aún

Es claro que con esta formulación legal del art. 11.1 LIS el legislador y la Administración Tributaria renuncian a la efectividad real de la depreciación, aceptando como deducible un gasto que materialmente puede no existir en esa misma medida, tanto si la realidad del gasto es superior o inferior al que resulta de las Tablas, sin que en ningún caso admita prueba en contrario por parte de la Administración, en el sentido que la depreciación es menor y, por tanto, no deducible la totalidad del gasto que la dotación a la amortización ha supuesto en la declaración del impuesto del sujeto pasivo.

La conclusión anterior no es unánimemente aceptada por la doctrina. Incluso el autor anteriormente citado, GARCÍA NOVOA, parece contradecirse al establecer que el hecho de acogerse a la amortización según Tablas no impide el que la Administración pueda comprobar la efectividad de la depreciación e, incluso, girar una liquidación tributaria por la diferencia si resultase un incremento de la deuda tributaria, debido a que los porcentajes de amortización de las Tablas reflejan una depreciación superior a la real.

Sin embargo, esta mera posibilidad de que la Administración tributaria revise la amortización practicada según Tablas se considera como inaceptable. Cierto es que el gasto deducible es la dotación a la amortización que se corresponda con la depreciación efectiva, pero se ha considerado, porque así lo ha querido el legislador, que la depreciación es efectiva cuando se apliquen los coeficientes resultantes de las Tablas de amortización. En este supuesto el legislador ha redefinido qué entiende por efectividad de la depreciación a efectos fiscales. El autor de la Ley puede establecer un concepto y medida de la "efectividad" distinto del sustrato real material de la depreciación efectiva, entendida en su sentido común, contable o económico.

Más complejo parece el carácter de esta presunción para el sujeto pasivo. Por una parte, podría entenderse que dado que es una presunción "iuris et de iure" para la Administración, por un criterio de lógica jurídica y coherencia del Ordenamiento Jurídico, debe tener igual carácter para el sujeto pasivo; de modo que no podría, posteriormente, aplicando este método probar que la depreciación efectiva es mayor y deducirse un mayor gasto. Por otra, podría considerarse que puesto que el fundamento último de la amortización es recoger la efectiva

cuando le conste la existencia de una verdad material diferente, que le resulte más perjudicial." GARCÍA NOVOA "La amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades", op. cit. pág. 160.

depreciación experimentada por un bien dado, el sujeto pasivo podrá probar una depreciación diferente, mayor o menor, resultante a la de las Tablas.²¹⁹

Sin embargo, ya se ha dejado establecida la aplicación del principio de continuidad de la amortización, de modo que una vez iniciada la amortización de un bien aplicando determinado método, el sujeto pasivo no podrá variar esta práctica en ejercicios posteriores, aún cuando considere que la efectiva depreciación se calcula aplicando preferentemente otro método o incluso dentro del método anteriormente aplicado establecer variantes esenciales. Sí puede variar el método que habitualmente estaba utilizando mas dentro de los límites establecidos en las disposiciones de la Ley. En consecuencia, debe estimarse que también para el sujeto pasivo esta presunción tendrá carácter "iuris et de iure". Sería un absurdo admitir que la presunción tenga otro carácter, de modo que una vez calculada la depreciación aplicando determinado método legal, posteriormente, estimando que la depreciación efectiva es mayor o menor, pretenda modificar el beneficio ya determinado.

El Reglamento ha previsto además un coeficiente especial para aquellos elementos de inmovilizado que se utilicen en **más de un turno de trabajo**.

Los coeficientes de las Tablas de amortización se han establecido pensando en la utilización de los bienes en una jornada de trabajo de un sólo turno; turno que en el caso español se considera que coincide con una jornada legal de trabajo de 8 horas diarias.

²¹⁹ PASCUAL PEDREÑO entiende que en este punto en concreto de la depreciación según Tablas la Administración está estableciendo una presunción "iuris tantum", que traslada la carga de la prueba al sujeto pasivo. En consecuencia, el sujeto pasivo sí podrá probar que existe una depreciación diferente a la resultante de la aplicación de las Tablas, sea superior o inferior. Superior, cuando pruebe que la depreciación efectiva es mayor a la resultante de la aplicación de las Tablas, e inferior en el caso contrario.

El autor arriba citado hace referencia a la Contestación de la DGT, de 21 de noviembre de 1990, en defensa de esta postura, que es la que comparte la autora de este estudio. La DGT establece que en el supuesto de la aplicación del método de amortización según Tablas se presume la efectividad de la depreciación siempre que la amortización correspondiente esté comprendida entre el coeficiente máximo y el mínimo,... pudiendo la empresa modificar libremente el coeficiente de amortización dentro de dichos límites sin necesidad de autorización administrativa alguna. (PASCUAL PEDREÑO, Eladio, op. cit. pág. 344.)

No obstante, por esta misma razón se excluyen de la aplicación de este coeficiente especial aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada, art. 2.3 párrafo final del RIS.

Lo que no ha establecido el Reglamento es ningún criterio delimitador para entender cuando se puede considerar que un elemento es utilizable de forma continuada por su naturaleza técnica y cuando no, cuestión que es de singular importancia. Sin embargo, esta falta de previsión legal no debe plantear problemas prácticos, puesto que los elementos que son utilizables de forma continuada por su naturaleza técnica son un número relativamente reducido de los mismos con unas características técnicas muy específicas, acordes con la empresa en la que se utilizan, y que necesariamente, por su propia naturaleza sólo se explican en una utilización continuada, por ejemplo, luces de emergencia, medidas de seguridad de determinadas empresas... Aunque lo deseable hubiera sido, sin lugar a dudas, el establecimiento de unos criterios claros²²⁰, delimitadores de los bienes que si son utilizables de forma continuada.

SÁNCHEZ GALIANA²²¹ nos cita, a modo de ejemplo, que no cabe modificar los coeficientes de un local industrial, puesto que es indudable que éste se deprecia regularmente, con independencia del número de turnos de trabajo que existan. Esta afirmación puede resultar discutible, pero es indudable que la mayoría de empresas industriales suponen la utilización continuada de los bienes, porque lo habitual es que realicen, al menos, dos turnos de trabajo; y que el local en sí quizás no se desgaste como tal inmueble, mas sí pueden producirse mayores costes de mantenimiento del mismo y de los bienes adheridos a él.

Los elementos de inmovilizado utilizados durante más de un turno de trabajo han de serlo *diariamente con habitualidad*, según el art. 2.3 párrafo 1º del RIS. Se debe entender diariamente, no en el sentido literal del término, sino como todos y cada uno de los días laborales de la empresa en que dicho elemento se ubica; porque cualquier otra interpretación conduciría al absurdo de no permitir la

²²⁰ PASCUAL PEDREÑO afirma que se debía haber aprovechado la regulación reglamentaria para especificar qué elementos tienen asignado un determinado coeficiente de amortización en relación a una jornada de trabajo de 8 horas, y qué elementos tienen asignado un coeficiente de amortización con independencia de la jornada de trabajo. (SÁNCHEZ GALIANA "El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Cuestiones Prácticas" Autores Varios, op. cit. pág. 340.)

²²¹ SÁNCHEZ GALIANA "Impuesto sobre Sociedades" op. cit. pág. 251.

aplicación de este coeficiente especial a las empresas que tuvieran algún día de descanso.

El coeficiente especial aplicable a dichos elementos está compuesto por la suma de:

- a) el coeficiente de amortización lineal que se deriva del periodo máximo de amortización, y
- b) el resultado de multiplicar la diferencia entre el coeficiente de amortización lineal máximo y el coeficiente que se deriva del período máximo de amortización, por el cociente entre las horas diarias habitualmente trabajadas y las ocho horas.

Es decir, en el ejemplo ya citado de un elemento de inmovilizado que no tiene fijado un coeficiente de amortización específico y que no puede calificarse de común, que se utiliza durante 24 horas al día, y que por su propia naturaleza técnica no sea utilizable de forma continuada, el coeficiente de amortización aplicable se calculará del siguiente modo:

- el coeficiente de amortización lineal que se deriva del periodo máximo de amortización es del 10 %, efectuados los cálculos oportunos,

$$(10 \% - (100/20)) (24/8) = 15 \%$$

$$15 \% + 10 \% = 25 \%,$$

- tendremos que el coeficiente máximo de amortización permitido para este concreto bien de inmovilizado será del 25 %.

Por el contrario el Reglamento no ha establecido un coeficiente mínimo de amortización especial; en consecuencia, se puede entender:

- bien que se aplica el coeficiente mínimo general para este bien, resultante del periodo máximo de amortización previsto en las Tablas, es decir, el 5%.
- O bien, dado que el bien se utilizará 3 turnos, y su vida útil máxima y mínima según tablas estaba prevista para el caso de ser utilizada durante un sólo turno, su vida útil real se va a acortar como consecuencia de esta mayor utilización. Por consiguiente, debe interpretarse que deberá recalcularse también este coeficiente mínimo. Esta última es la postura que se defiende en este estudio.

Según la interpretación anterior se debe entender que el coeficiente mínimo será $25/3$ turnos = $8'33$, o, si se mantiene la proporción de 2 a 1 entre el coeficiente máximo y mínimo establecidos en las Tablas, sería 25 como coeficiente máximo dividido por 2, un total de $12'5$, que es el coeficiente mínimo que se considera más correcto, atendiendo a la filosofía vertida en las Tablas.

Ahora bien, dada la no previsión reglamentaria de este aspecto, la Administración tributaria deberá aceptar como válida la deducción del gasto de amortización durante los 20 años de amortización máxima prevista en las Tablas para este elemento, que a su vez supone un coeficiente mínimo del 5%. Cualquier coeficiente por el que opte el sujeto pasivo, que se halle entre un 5% y un 25%, va a suponer un gasto deducible en concepto de amortización.

La regulación del Impuesto sobre Sociedades tampoco ha contemplado la posibilidad de que un bien de inmovilizado amortizable *se utilice durante una jornada inferior a las ocho horas que componen legalmente un turno de trabajo*. Al disminuir la jornada en la que se utilizan los bienes, éstos sufrirán una depreciación por uso menor a la que resulta de la aplicación de las Tablas, por regla general.

Sin embargo, debido a la no previsión legal de una posible disminución del coeficiente mínimo de amortización, el límite mínimo a amortizar derivará del período máximo de amortización previsto. Todo lo que exceda del período máximo de amortización será un gasto real no deducible fiscalmente, con independencia de la depreciación realmente experimentada por esos bienes. En consecuencia, se autoriza por Ley la deducción en concepto de amortización de un gasto en cuantía superior a la real. Se estará ante un "gasto" por prescripción legal, similar a una reducción de la base imponible.

Pensando en este supuesto de utilización de los bienes en una jornada inferior a un turno de trabajo, MONASTERIO ESCUDERO²²² ha propuesto la inclusión de un coeficiente mínimo especial para la jornada reducida, similar al que existe para la jornada superior a un turno de trabajo. Para este autor, debería multiplicarse el coeficiente mínimo resultante de las Tablas de amortización por el coeficiente obtenido de la división entre las horas efectivamente trabajadas y el turno de ocho horas. No obstante, se debe mantener que en el caso de reducirse la

²²² MONASTERIO ESCUDERO "La amortización de activos utilizados en jornada de trabajo inferior a la normal". Carta Tributaria, nº 52, 1985, op. cit. pág. 161

amortización a dotar en función de las horas efectivamente trabajadas también debería recalcularse el coeficiente máximo.

Los coeficientes a aplicar en el supuesto de bienes utilizados en una jornada inferior a un turno de trabajo sin duda deberían haberse incluido en la regulación reglamentaria. El coeficiente aplicable en este supuesto bien pudiera haber sido el inverso al previsto para el caso de bienes utilizados durante más de un turno de trabajo, es decir:

$$\text{coeficiente lineal} - \left(\frac{\text{coeficiente lineal} - \text{coeficiente lineal}}{\text{mínimo}} \right) \left(\frac{\text{n}^\circ \text{ de horas}}{8 \text{ horas}} \right)$$

En el ejemplo numérico que se viene utilizando reiteradamente, con una jornada de trabajo de cuatro horas, tendríamos el siguiente coeficiente:

$$10 - (10-5) (4/8) = 7.5 \%$$

Y de nuevo debemos plantearnos cuál sería el correcto coeficiente mínimo aplicable, puesto que, si el bien en cuestión únicamente se depreciara por el uso, se debe suponer que a menor uso menor depreciación, lo cual supondría un alargamiento de la vida útil del activo (vida útil real) respecto al período máximo de amortización previsto en las Tablas (vida útil legal). Aunque los autores anteriormente citados analizan el tema de los bienes que son utilizados más de un turno sin tener en cuenta las diversas causas de depreciación que pueden afectarles, en este estudio se entiende que las horas de trabajo en que el bien es utilizado, sean superiores o inferiores a un turno de trabajo, tienen especial relevancia cuando la causa predominante de depreciación de dichos bienes es el uso, pero no necesariamente cuando los bienes no se deprecian por el uso mayor o menor, sino por otras causas como por ejemplo la obsolescencia. Cuando es la obsolescencia la que afecta a un bien, equipos para procesos de información, aplicaciones informáticas..., la depreciación se producirá en igual medida aunque dichos bienes no se usen; en consecuencia, el hecho de utilizarse en una jornada inferior a 8 horas es indiferente a la hora de calcular la dotación a la amortización que debe tener el carácter de deducible.

Otra cuestión importante, no prevista en la Ley 43/95 y sí en el Reglamento, es la amortización de los *elementos adquiridos ya usados*.

Cuando un elemento de inmovilizado se adquiere ya usado una parte de su vida útil ya se ha consumido; por lo tanto, el proceso de amortización que se inicia para la empresa adquirente de dicho bien debe tener en cuenta el uso y el tiempo ya transcurrido, y, en consecuencia, la verdadera vida útil restante del activo.

El RIS ha previsto la amortización según Tablas de los elementos usados en su art. 2.4, definiendo los elementos usados como aquellos que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez. No se considerarán, en ningún caso, elementos patrimoniales usados los edificios con una antigüedad inferior a diez años.

La base de la amortización de los elementos usados será el precio de esta ulterior adquisición, con el límite resultante de multiplicar por dos la cantidad derivada de aplicar el coeficiente lineal máximo.

Si se conoce el precio de adquisición originario o coste originario del bien, podrá utilizarse para aplicarle el coeficiente de amortización máximo, siempre lógicamente deducidos los años transcurridos y la consiguiente depreciación, es decir, la habida entre el momento de la adquisición originaria y el momento de la nueva adquisición. No hay que deducir la amortización que efectivamente se dedujo el anterior sujeto pasivo, sino deducir la depreciación que ha experimentado ese bien en el periodo en el que no ha estado dentro del patrimonio de la empresa adquirente, de acuerdo con el coeficiente lineal máximo derivado de la aplicación de las Tablas de amortización.

Si se desconoce el precio o coste originario del bien, puede optarse por utilizar como base de amortización el valor de adquisición o el coste originario determinado pericialmente.

En el caso de transmisiones entre empresas del grupo, el Reglamento hace prevalecer el principio de continuidad de la amortización.

Como muy bien ha puesto de manifiesto DELGADO GÓMEZ²²³, la posibilidad de amortizar elementos adquiridos usados puede utilizarse con fines de diferimiento del impuesto. El autor citado pone como ejemplo una empresa que disponiendo de elementos totalmente amortizados, pero utilizables, los vende a filiales, que pueden amortizar el mismo bien por su valor de adquisición. Mientras tanto el beneficio de

²²³ DELGADO GÓMEZ, A. "Amortizaciones", op. cit. pág. 172.

la venta obtenido por la sociedad matriz puede acogerse al beneficio de la exención por reinversión, que con la nueva regulación únicamente supondrá distribuir el beneficio en la base imponible de los siete periodos impositivos siguientes, es decir, diferir el impuesto; aunque también podría servir para trasladar bases imponibles negativas entre empresas, aunque en menores cantidades. De ahí la importancia de la nueva previsión reglamentaria de que en las empresas del grupo prevalezca la continuidad en la amortización, que evita los problemas arriba citados.

1.1.2. Amortización por aplicación de un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

Este método de amortización está contemplado en el art. 11.1.b) de la Ley 43/95 y en el art. 3 RIS.

Este método de amortización era recogido en el art. 54 del ya derogado RIS de 1982, en cuyo apartado quinto establecía los siguientes requisitos básicos:

- Que la vida útil del activo fuera superior a tres años.
- Que los bienes a amortizar fueran nuevos o contruidos por la empresa, que fueran utilizables y entraran en funcionamiento por primera vez.
- Que estos bienes se hallaran recogidos en una de las categorías enumeradas expresamente.
- Y que no se tratara de activos inmateriales, edificios e instalaciones de carácter administrativo, ni mobiliario o material de oficina.

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades únicamente excluye de su aplicación los edificios, mobiliario y enseres. En el mismo sentido se pronuncia el art. 3.2 RIS, como no podía ser de otro modo, puesto que el RIS sólo puede desarrollar la Ley. En consecuencia, no podrá utilizarse este método de amortización para ningún elemento de mobiliario, ni enseres en general; y no sólo excluye el mobiliario de oficina, como sucedía en la anterior regulación del Impuesto.²²⁴

²²⁴ DELGADO GÓMEZ es partidario de una interpretación restrictiva de la exclusión del mobiliario en el método de amortización por aplicación de un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización, al entender que la Ley, tal y como está redactada, parece referirse únicamente al "Mobiliario, enseres y demás equipos de oficina" incluidos en la letra a) del nº 4 de los "Elementos comunes" de la Tabla de amortización. (DELGADO GÓMEZ, A. "Amortizaciones" (Dentro de la colección "El nuevo Impuesto sobre Sociedades", op. cit. pág. 177)

La nueva Ley tampoco ha exigido que la vida útil de estos elementos sea superior a tres años. Por consiguiente, a cualquier elemento de inmovilizado cuya vida útil sea superior a un ejercicio económico le resultará aplicable este método de amortización de porcentaje constante. Es inherente a la institución de la amortización el que la vida útil del activo amortizable sea superior a un ejercicio económico, puesto que en el caso contrario, como ya se ha examinado oportunamente, el bien constituirá un gasto corriente del ejercicio.

El anterior art. 54.4 RIS permitía al sujeto pasivo elegir libremente entre el periodo máximo fijado en las tablas y el período mínimo que se deduce del coeficiente máximo fijado, igualmente, en las Tablas.

Sin embargo, la Ley 43/95, en su art. 11.1 a), se refiere únicamente al "...coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del periodo de amortización según tablas..." Dado que el único período establecido expresamente en las tablas es el período máximo, podía pensarse que únicamente se puede optar por aplicar este período máximo y, en consecuencia, el coeficiente lineal mínimo. De esta opinión es, por ejemplo, DELGADO GÓMEZ.²²⁵

Sin embargo, en el presente estudio se entiende que si bien la Ley 43/95 sólo fija explícitamente el periodo máximo, implícitamente, de acuerdo con el sistema de amortización según tablas, está fijando también el período mínimo, puesto que este último se desprende del coeficiente máximo del activo.²²⁶

Por su parte, el Reglamento ha venido a avalar la postura defendida en este estudio, con una redacción abierta y, quizás, poco precisa, al establecer en su art. 3 que *"se entenderá por periodo de amortización el correspondiente al coeficiente de amortización lineal elegido."*

Sin embargo, ante la falta de precisión de la Ley y del Reglamento, en el presente estudio se considera que la exclusión de los elementos a los que resulta aplicable el método de porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización son todo tipo de elementos de mobiliario y de enseres previstos en las Tablas. De cualquier otro modo, si el legislador hubiera querido referir esta exclusión a determinados elementos de inmovilizado, hubiera distinguido entre unos y otros elementos, o hubiera establecido unos criterios delimitadores, y no lo ha hecho así.

²²⁵ DELGADO GÓMEZ, A, "Amortizaciones" Ob. ya cit., op. cit. pág. 175.

²²⁶ De la opinión que en la Ley 43/95 existe la opción de aplicación tanto del coeficiente máximo como del coeficiente mínimo en el sistema de coeficiente constante sobre el valor residual es PASCUAL PEDREÑO, E., op. cit. pág. 346. También se refleja esta misma opinión en la obra colectiva "Todo sobre el Impuesto sobre Sociedades", Ed. Praxis. Barcelona, 1996, op. cit. pág. 38.

Siguiendo la regulación legal, *el procedimiento de aplicación* del sistema de amortización según porcentaje constante es el siguiente:

- En primer lugar, deberá determinarse el periodo máximo y mínimo de amortización aplicable al elemento considerado, según resulte de las Tablas de amortización. Y como consecuencia de la fijación de los anteriores se desprende, a su vez, el coeficiente de amortización lineal mínimo; tal y como se analizó al estudiar el sistema de amortización según tablas.
- En segundo lugar, para obtener el porcentaje constante a aplicar en este método de amortización se multiplicará el coeficiente de amortización lineal elegido (art. 3 RIS), que debe estar situado entre el máximo y el mínimo resultantes de las Tablas, por los siguientes coeficientes:
 - 1,5 cuando el periodo de amortización sea inferior a 5 años,
 - 2 cuando dicho periodo sea mayor o igual a 5 años e inferior a 8 años
 - y 2,5 cuando el periodo de amortización sea superior o igual a 8 años.

En ningún caso el porcentaje constante resultante podrá ser inferior al 11%.

- Y, en tercer y último lugar, el porcentaje constante así determinado se irá aplicando sucesivamente sobre el valor residual del bien.

En consecuencia, la depreciación no se establece con referencia al valor del bien cuando se incorporó al activo, sino en relación con el valor que tiene ese bien el año en que se utiliza, es decir, el valor de adquisición menos las dotaciones a amortizaciones acumuladas.

Un ejemplo de la aplicación de este método lo tenemos en un elemento de activo que se adquirió por 200 u. m. y que según tablas tiene asignado un periodo máximo de quince años y uno mínimo de 8,33. La entidad ha considerado que la vida útil real de ese activo es de nueve años y utiliza para su amortización el sistema de porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortizar. Los cálculos a efectuar son:

- coeficiente de amortización lineal de 9 años, $100/9 = 11'11 \%$
- porcentaje constante multiplicado por coeficiente correspondiente a su período de amortización: $11'11 \times 2'5 = 27'77 \%$.

Ejercicio	Base de amortización	Dotación a la amortización	Valor pendiente
1	200	55'54	144'46
2	144'46	40'12	104'34
3	104'34	28'98	75'36

Y así sucesivamente, hasta llegar al último ejercicio.

La aplicación de este método de amortización presupone que quede siempre un valor residual, de forma que, de aplicarse indefinidamente, nunca se llegaría a un valor neto contable del bien de cero.

El anterior art. 54.2 RIS preveía que cuando el valor residual antes del cierre del ejercicio fuera inferior a una cuota de amortización lineal en el ejercicio siguiente se amortizaría todo lo restante; del mismo modo que sucede en la normativa contable.²²⁷

El actual Reglamento, en su art. 3.1 final, establece que “el importe pendiente de amortizar en el período impositivo en que se produzca la conclusión de la vida útil se amortizará en dicho período impositivo.” Es decir, se amortiza el total del valor del bien pendiente de amortizar en aquel ejercicio en que se considera extinguida la vida del bien.

En otro orden de cosas, el Reglamento también ha previsto expresamente la aplicación de este sistema de amortización para los elementos usados, (art. 3.3 RIS).

En cuanto a los bienes de *inmovilizado inmaterial*, en cambio, parece que, pese al silencio legal existente -tanto en la Ley como el Reglamento- no les resultará aplicable este método de amortización.²²⁸ La razón es la siguiente: si se deben ponderar los coeficientes establecidos según Tablas, y en las mismas sólo

²²⁷ GÉNOVA GALVÁN establecía que de no cumplirse la previsión del art. 54.2 RIS no podría deducirse el saldo pendiente menor que una cuota lineal, por ser considerado saneamiento de activo. En este caso, el valor residual del bien quedaría sin amortizar. (“La amortización degresiva en el Reglamento...” op. cit. pág. 426.)

²²⁸ PASCUAL PEDREÑO, op. cit. pág. 345, por el contrario, entiende que ante el silencio legal existente el método de amortización degresiva es también aplicable al inmovilizado inmaterial.

se recogen los elementos de inmovilizado material, el método de amortización degresiva sólo es aplicable al inmovilizado material. Por otra parte, el art. 11 párrafo 5º de la Ley 43/95 *parece contemplar como único procedimiento de amortización del inmovilizado inmaterial el método de amortización lineal.*

Tampoco se ha previsto en el RIS qué régimen es el más adecuado a aquéllos *elementos que no se usan con continuidad* y que se deprecian principalmente por su uso, por ejemplo, los utilizados en industrias de campaña o procedimientos de producción de elementos de campaña. En consecuencia, ante el silencio legal existente deberá aplicarse el régimen general, con el consiguiente efecto de aceleración del proceso de deducción fiscal de la amortización sobre su proceso real y contable. Aunque lógicamente el sujeto pasivo también puede reducir la dotación anual de la depreciación en función de su uso efectivo y, por lo tanto, de la consiguiente depreciación efectiva, pero entonces se estará ya ante otro método de amortización: el que consiste en probar la depreciación efectiva.

Finalmente, es de destacar que para la empresa la principal utilidad de este método de amortización degresiva con porcentaje constante, así como del método de amortización degresiva de números dígitos que se analiza a continuación, en su modalidad decreciente, consiste en permitir elevadas dotaciones en los primeros ejercicios, de inicio de la actividad, reduciéndose a medida que transcurren los años. Por consiguiente, estos métodos de amortización posibilitan un diferimiento del impuesto.

1.1.3. Amortización mediante el sistema de números dígitos.

El anterior RIS únicamente preveía la aplicación de este sistema de amortización en su modalidad de números dígitos decrecientes, es decir, aplicando el mayor dígito el primer año, decreciendo en los ejercicios siguientes.

La Ley 43/95 guarda silencio respecto a las modalidades que puede adoptar este sistema de amortización, pudiendo pensarse que al no existir ninguna limitación en su redacción será aplicable tanto en la modalidad creciente como decreciente.

DELGADO GÓMEZ establecía un ejemplo de supuesto en el que la depreciación iba creciendo con los años: los animales de reproducción de una

explotación ganadera, o los animales de exhibición del zoológico. Ciertamente es que el método de la suma de números dígitos en su modalidad creciente supone anticipar el pago del Impuesto sobre Sociedades respecto a los otros métodos de amortización, pero una empresa puede considerar necesario o conveniente la aplicación de este método que se acomoda más a la depreciación efectiva experimentada por sus bienes patrimoniales, o, por ejemplo, simplemente, por ser el método de amortización utilizado por ella a efectos contables, de acuerdo con la depreciación efectiva. Contablemente la utilización del método de amortización por números dígitos en su modalidad creciente es perfectamente aceptable.

La postura anterior ha sido avalada por el RIS, que desarrollando el silencio normativo de la Ley 43/95 al respecto, ha previsto la posibilidad de aplicar el método de amortización según la suma de números dígitos, tanto en su modalidad creciente como en su modalidad decreciente (art. 4. 1 a) RIS).

Los pasos a seguir para determinar la dotación a la amortización efectivamente deducible son los siguientes. Una vez establecida la vida útil de los activos amortizables, se obtendrá la suma de números dígitos, mediante la adición de los años en los que se deba amortizar el elemento en cuestión. La vida útil será el período de amortización elegido por el sujeto pasivo dentro de los límites resultantes de los coeficientes máximo y mínimo derivados de las tablas de amortización.

Por ejemplo, se tiene un activo con una vida útil de cinco años y un valor de adquisición de 300 unidades monetarias (en adelante u. m.). La suma de números dígitos será de: $1+2+3+4+5 = 15$. Estos cinco dígitos se corresponden con los cinco ejercicios de vida útil del activo.

En un sistema decreciente se aplicará el dígito mayor (5) el primer ejercicio, descendiendo en los ejercicios posteriores. Por el contrario, en un sistema creciente se aplica el dígito menor (1) en el primer ejercicio, aumentando progresivamente en los sucesivos ejercicios.

El valor del activo se dividirá por la suma de números dígitos, multiplicando el resultado de la operación anterior por el dígito correspondiente al ejercicio considerado.

Sin duda, se verá más claro cómo opera la aplicación de este sistema siguiendo el mismo ejemplo numérico anteriormente utilizado.

1. En un sistema creciente:

Ejercicio	Cálculos efectuar	a	Amortización deducible en cada ejercicio
1	$(300/15) \times 1$		20
2	$(300/15) \times 2$		40
3	$(300/15) \times 3$		60
4	$(300/15) \times 4$		80
5	$(300/15) \times 5$		100

2. En un sistema decreciente:

Ejercicio	Cálculos efectuar	a	Amortización deducible en cada ejercicio
1	$(300/15) \times 5$		100
2	$(300/15) \times 4$		80
3	$(300/15) \times 3$		60
4	$(300/15) \times 2$		40
5	$(300/15) \times 1$		20

Al igual que en el método de porcentaje contante sobre el valor pendiente de amortización, no se podrá utilizar este sistema de amortización para los edificios, mobiliario y enseres. Entendiéndose excluido, por las mismas razones expuestas al analizar el primer método de amortización, cualquier elemento de mobiliario, y no sólo el de oficina (art. 4.2 RIS).

Sí resulta aplicable este método de amortización a los elementos adquiridos usados (art. 4.3 RIS); mientras que, en cambio, no resultaría aplicable para los elementos del inmovilizado inmaterial, por las razones ya expuestas en el epígrafe precedente.

La aplicación de este método de números dígitos se complica en su cálculo si se tiene en cuenta que en la inmensa mayoría de los supuestos los bienes no entran en funcionamiento el primer día del periodo impositivo, por lo cual deberán

prorratearse las cuotas de amortización en función del tiempo habido ese elemento dentro de cada período impositivo.

En la aplicación de cualquier método de amortización la dotación resultante debe estar contabilizada para ser un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades. De modo que en aquellos casos en los que existen diferencias en la aplicación de estos métodos entre las normas contables y las fiscales pueden producirse los incómodos ajustes, que en este caso además deben ser "ajustes contables", con la consiguiente interferencia de la fiscalidad en la Contabilidad. Ello conlleva que en muchos casos las empresas opten por adaptar sus métodos de amortización contable a la fiscalidad, y así evitarse los fatigosos ajustes.

1.8. Amortización según un plan formulado por el sujeto pasivo y aprobado por la Administración.

Otro supuesto en el que se considera que la amortización cumple el requisito de la efectividad es el de los planes de amortización presentados por el sujeto pasivo y aprobados por la Administración (art. 11 .1 d) de la Ley 43/95).

La razón de ser de estos planes, según HORNILLOS UZQUIZOR y GONZÁLEZ CAYUELA²²⁹, se justifica en alguna de las siguientes razones:

- 1) El intento del sistema fiscal de adecuarse a la realidad empresarial, puesto que estos planes permiten recoger la efectividad de la depreciación experimentada por los bienes de la empresa.
- 2) La aplicación por parte de la Administración de criterios homogéneos que impidan agravios comparativos.
- 3) La importancia de estudios técnicos y económicos que puedan demostrar los niveles reales de depreciación.
- 4) El que a través de estos planes de amortización se pueden corregir supuestos como los de los elementos utilizados en más de un turno de trabajo.

²²⁹ HORNILLOS UZQUIZOR y GONZÁLEZ CAYUELA en su obra "Enfoque del nuevo concepto de los planes de amortización." Gaceta Fiscal, nº 11, 1984, págs. 96 y ss.

- 5) El poder excluir la aplicación de la amortización mínima en la medida en que el plan demuestre una depreciación efectiva menor que la resultante de dicha amortización mínima.

La *naturaleza* de estos planes también ha sido una cuestión estudiada por la doctrina.

DELGADO GÓMEZ²³⁰ entiende que dichos planes de amortización no son métodos de amortización propiamente dichos, sino convenios entre la Administración y contribuyentes.

Sin embargo, la autora de la presente obra considera que de la normativa legal se desprende que la Administración no puede “convenir”, entendido como la intervención de la autonomía de la libertad, con la libertad de pactar lo que se estime oportuno. La Administración está obligada a aprobar únicamente aquellos planes que, a juzgar por la documentación aportada en el procedimiento reglamentariamente establecido, las circunstancias de la empresa y de los bienes amortizables, y, los informes técnicos y/o económicos, en su caso, se ajusten a la verdadera depreciación efectiva experimentada por los bienes incluidos en el Plan de amortización. Reconociendo el papel que la subjetividad puede jugar en algunos casos puede jugar a la hora de valorar la efectividad de la depreciación de un bien considerado, pero que en todo caso es muy difícil de excluir.

Siguiendo a SANZ GADEA²³¹, puede afirmarse que los planes de amortización no constituyen un beneficio fiscal, “sino un expediente de probanza apriorística de la efectividad de la depreciación”. Por consiguiente, en un plan de amortización aprobado por la Administración se ha probado con carácter previo la efectividad de la depreciación de los bienes incluidos en el mismo; es decir, incluso antes de la producción real de la depreciación y con anterioridad a su práctica fiscal en forma de gasto en concepto de amortización.

Ahora bien, un plan rechazado por la Administración puede ser aplicado por el sujeto pasivo, en sus mismos términos, siempre y cuando “a posteriori” el sujeto pasivo pueda probar que se corresponde con la depreciación efectiva experimentada por los bienes amortizables objeto del plan. La afirmación anterior

²³⁰ DELGADO GÓMEZ, A. “Amortizaciones” Expansión, op. cit. pág. 177.

²³¹ SANZ GADEA, “El impuesto sobre Sociedades. Comentarios...” op. cit. pág. 450.

encuentra su justificación en el método de amortización que consiste en la prueba de la efectividad de la depreciación.

La Ley no establece ningún otro requisito ni condición para los planes de amortización, únicamente se remite a un futuro texto reglamentario, que deberá establecer el procedimiento para su aprobación. En este sentido se ha dictado el Reglamento del Impuesto de Sociedades; estableciendo únicamente el procedimiento que deberán seguir Administración y contribuyentes para la presentación, tramitación y aprobación o denegación de estos planes (art. 5 RIS).

Ante el silencio legal existente se puede afirmar que es aplicable un plan de amortización a cualquier elemento de inmovilizado amortizable, sea material o inmaterial, nuevo o usado. El RIS expresamente habla de "inmovilizado material o inmaterial" (art. 5.1). Tampoco se establece, a diferencia de lo que sucedía en la regulación anterior, la necesidad de que dichos bienes estén situados en territorio español. Y pese al silencio legal existente al respecto, sí parece ser inherente a la propia institución de la amortización el que los elementos patrimoniales objeto del plan figuren en la contabilidad de la empresa. Si el plan no afecta a todos los elementos patrimoniales de la empresa, deberán figurar en la contabilidad de forma separada. Este último requisito se deriva de la aplicación supletoria de las normas contables para aquello no previsto en la Ley 43/95.

Otros requisitos exigidos al plan son los que se derivan del propio contenido mínimo de la solicitud del mismo. En este sentido, *la solicitud del plan formulado por el sujeto pasivo debe contener:*

a) Una descripción de los elementos a amortizar, indicando su actividad y ubicación.

Este apartado es esencial para valorar la dotación a la amortización que se pretenda deducir como gasto el sujeto pasivo, pues, por ejemplo, las circunstancias en las que es utilizado el bien, los turnos de trabajo, son esenciales para proponer una dotación mayor o menor a la resultante de las Tablas. El uso del elemento, sus características técnicas o económicas, su importancia en la estructura productiva de la empresa,... pueden hacer que el bien examinado se deprecie en mayor o menor medida que la que se presupone como regla general.

b) El método de amortización que se propone, indicando la distribución temporal de las dotaciones a la amortización que se derivan de la aplicación del plan.

Ante la amplitud de esta redacción cabe pensar que cualquier método de amortización, si está justificado y aprobado por la Administración, es aceptable. Es más, no podrá rechazarse un plan de amortización únicamente por el hecho de aplicar un método de amortización no previsto en la Ley fiscal o en las normas contables, siempre claro está que recoja la depreciación efectiva de una forma sistemática.

La justificación apriorística, es decir, esperada, de la depreciación es esencial –y quizás en ello se fundamenta la dificultad de valoración de este método–, ya se fundamente esta justificación en la experiencia histórica, informes técnicos o económicos, estudios comparados,...; sin que sea suficiente alegar la obsolescencia, es decir, la velocidad del progreso o avance tecnológico, sin más.

c) Justificación del método de amortización propuesto.

La justificación del método de amortización a adoptar lo es, en última instancia, de la propia aplicación de un plan de amortización. Deben exponerse ante la Administración las características y las circunstancias que motivan la solicitud del plan, en consecuencia, justificar el que ese plan pretende cubrir la efectiva depreciación de los bienes objeto del mismo.

La depreciación puede probarse, según LÓPEZ GETA²³², mediante muestras preexistentes de vida útil comprobada, desgaste físico de componentes, precios de mercado secundario, y, en general, mediante muestras tomadas de la realidad. En esta tesis se ha considerado, como en todos los demás supuestos de prueba, que es admisible cualquier medio de prueba admitido en Derecho que resulte pertinente.

d) Precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales.

Éste es un requisito lógico, es necesario conocer la base de la amortización para poder determinar correctamente la distribución temporal del gasto de amortización a través de los años de vida útil de los elementos patrimoniales.

²³² LÓPEZ GETA, "Aspectos procedimentales de las resoluciones administrativas sobre Planes de Amortización" Impuestos, Tomo II, 1990, op. cit. pág. 1160.

e) Fecha en que deba comenzar la amortización de los elementos patrimoniales, aún en el caso de estar en construcción.

El plazo de presentación de la solicitud será dentro del periodo de construcción del elemento en cuestión o dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que deba iniciarse la amortización (es decir, desde que haya superado el activo el período de prueba, en el caso del inmovilizado material, o desde su adquisición en el caso del inmovilizado inmaterial, y el bien sea susceptible de generar ingresos).

Para LÓPEZ GETA²³³ este plazo es demasiado breve, debido a que el ritmo de renovaciones tecnológicas de las sociedades es muy elevado. Pasado este plazo el TEAC ha considerado extemporánea la presentación del Plan (Resolución de 8 de julio de 1992).

La Administración dispone también de un plazo de tres meses para resolver el procedimiento, transcurrido el cual se entiende aprobado el Plan (art. 5.7 RIS). En tal sentido ya se había pronunciado la DGT, con anterioridad a la publicación del nuevo Reglamento.

Antes de dictar la resolución que ponga fin al procedimiento la Administración debe dar vista del expediente al sujeto pasivo, para que pueda formular cuantas alegaciones tenga por conveniente. La resolución final debe ser motivada, pudiendo la Administración:

- aprobar el plan presentado por el sujeto pasivo,
- desestimarlos, o,
- aprobar un plan alternativo también presentado por el sujeto pasivo en el transcurso del procedimiento.

De lo anterior parece desprenderse que lo que no puede hacer la Administración es aprobar unilateralmente un plan distinto del propuesto inicial o posteriormente por el sujeto pasivo. Pero el sujeto pasivo sí puede presentar un plan alternativo, distinto del inicialmente planteado, en vista de como se va desarrollando el procedimiento. Es en este punto concreto donde sí pueden avistarse atisbos de "convenio" entre Administración y contribuyentes, tal y como había mantenido Delgado Gómez²³⁴ al definir los planes de amortización. Hay una verdad indudable en este proceso, y es

²³³ LÓPEZ GETA, "Aspectos procedimentales..." op. cit. pág. 1158.

²³⁴ DELGADO GÓMEZ, A. "Amortizaciones". Ob. ya cit.

que dentro de la aprobación del procedimiento la Administración tiene cierta discrecionalidad, en la medida de lo subjetivo de la propia apreciación de la depreciación efectiva y de la auténtica necesidad de un plan de amortización, así como también existe cierto margen de discrecionalidad en la valoración de las circunstancias que concurren en una empresa en un supuesto dado.

Por su parte, el sujeto pasivo una vez aprobado el plan y estando éste en aplicación puede proponer una modificación del mismo (art. 5.8 RIS).

1.9. Depreciación efectiva probada.

Éste es el último de los sistemas reconocidos en el art. 11 de la Ley 43/95 para admitir la deducibilidad de la amortización como gasto fiscal. Es el sistema más sencillo en cuanto a sus requisitos y aplicación, así como justo, en la medida en que consiste únicamente en recoger la cuantía que se corresponde con la depreciación efectivamente sufrida en cada ejercicio. Pero a su vez es el de más difícil prueba, como ya se ha apuntado anteriormente.

En la depreciación de un bien concurren múltiples variables, en consecuencia deberán probarse y medirse cada una de ellas para poder cuantificar la depreciación en la cual se traducen.

DELGADO GÓMEZ²³⁵ ha entendido que este sistema de amortización puede encontrar un amplio campo de aplicación en la amortización de los bienes de inmovilizado inmaterial, sobre todo, si se tiene en cuenta que éstos suelen ser derechos de vigencia temporal limitada y, en su caso, con situaciones de deterioro o envilecimiento fácilmente demostrables.

El RIS no se ha pronunciado respecto a este método de amortización, sin que la Ley tampoco hubiera establecido ningún requisito al respecto, en consonancia con la parca regulación que existe en la Ley 43/95 respecto a los requisitos de los distintos métodos de amortización en ella previstos. Deberían haberse establecido unos criterios mínimos sobre la base de los cuales entender que el grado de efectividad de la depreciación se considera suficientemente probado, pues en su defecto la Administración puede mantener un criterio tan

²³⁵ DELGADO GÓMEZ, A. "Amortizaciones", Expansión, op. cit. pág. 179.

restrictivo como quiera, tendente a la no admisión de la amortización contabilizada por el sujeto pasivo en aplicación de este método, puesto que, al no haberse regulado legalmente, existe un grado de subjetividad considerable en manos de la Administración en la apreciación de la efectividad de la depreciación. Sobre la aplicación de dicho método de amortización siempre gravita la inseguridad jurídica derivada de la posibilidad que asiste a la Administración de entender no justificada la depreciación dotada por el sujeto pasivo. Ante esta dificultad de prueba, los sujetos pasivos tienden a aplicar el sistema de amortización según tablas.

La premisa que vamos a establecer es que la carga de la prueba de la depreciación la tiene el sujeto pasivo. En defecto de esta prueba parece que la Administración podrá aplicar el método legalmente previsto que mejor recoja la depreciación que efectivamente experimenta el bien. RODRÍGUEZ MARTÍN, por el contrario,²³⁶ entiende que de no prosperar la prueba del sujeto pasivo se le aplicarían subsidiariamente los coeficientes de las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

El núcleo de la amortización es la efectividad. Como muy bien ha destacado COLAO²³⁷, dada una depreciación efectiva su importe es computable sin más requerimientos desde el punto de vista material. Ahora bien, no cabe olvidar que la dificultad de probar esta depreciación es la que ha condicionado la admisión de sistemas y métodos de amortización que establecen límites en los que la efectividad se presume. Es más, la propia admisión por parte de la Ley de Planes especiales de amortización hace que difícilmente la Administración vaya a aceptar en la práctica la prueba de esa efectividad. Prueba que podrá efectuarse por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, siendo especialmente relevante la prueba pericial.

1.10. La libertad de amortización.

La libertad de amortización constituye un incentivo fiscal, que viene regulado con carácter general en forma de gasto deducible en el art. 11 apart. 2º LIS, sin

²³⁶ RODRÍGUEZ MARTÍN, dentro de la obra colectiva "Comentarios de Urgencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades" Price Waterhouse, 1996, op. cit. pág. 41.

²³⁷ COLAO, Pedro "La regulación de la amortización..." op. cit. pág. 13.

perjuicio de la regulación de la libertad de amortización en el régimen especial de las empresas de pequeña dimensión (arts. 123 y 124 LIS).

Éste es un incentivo fiscal, muy utilizado en los últimos años, que consiste en poder deducirse fiscalmente una cuota de amortización distinta de la que se corresponde con la depreciación efectiva del bien, cuota libremente elegida por el sujeto pasivo. Constituye esencialmente un beneficio financiero, en la medida en que se basa principalmente en un diferimiento de las cuotas del impuesto, al permitir la aceleración de las amortizaciones fiscales, respecto de la amortización contable²³⁸. Sin embargo, como se verá oportunamente, la libertad de amortización también implica que el sujeto pasivo pueda anticipar el impuesto, difiriendo la deducibilidad del gasto de amortización en ejercicios posteriores. Este supuesto de anticipación del impuesto puede resultar útil para trasladar pérdidas de los primeros ejercicios de inicio de la actividad, en los que suele existir una acumulación de pérdidas, a ejercicios posteriores, para una mayor compensación de dichas pérdidas.

El beneficio que supone la libertad de amortización se ha ido fortaleciendo en los últimos años para fomentar la inversión en elementos de activo.

La regulación general del art. 11.2 LIS recoge cinco supuestos de libertad de amortización, que no presentan novedades respecto a la situación anteriormente existente:

a) Elementos de inmovilizado material e inmaterial de las Sociedades Anónimas Laborales (SAL) afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.

Este beneficio fiscal ya había sido establecido por el art. 20.2 de la Ley 15/1986, de 25 de abril, de Sociedades Anónimas Laborales.

Podrán tener el carácter de Sociedades Anónimas Laborales, de acuerdo con el art. 1 de la Ley 15/1986, aquellas sociedades anónimas en las que al menos un 51 % del capital social pertenezca a los trabajadores que presten sus servicios retribuidos en forma directa y personal, cuya relación laboral lo sea por tiempo indefinido y en

²³⁸ El incentivo fiscal que la libertad de amortización supone no está de acuerdo con la filosofía vertida en el Informe Ruding, concretamente cuando en el mismo se afirma que "deberían abolirse todas las normas especiales de amortización con efecto incentivador".

jornada completa. Es preciso además su calificación por parte del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales y la correspondiente inscripción como tal en el Registro de Sociedades Anónimas Laborales, dependiente de dicho Ministerio.

Actualmente, sin embargo, no se requiere la previa concesión por parte del Ministerio de Economía y Hacienda para el goce de los beneficios tributarios establecidos para las SAL, únicamente se precisa que éstas cumplan los siguientes requisitos:

- 1) Estar inscritas como tales, y no descalificadas, en el Registro Oficial que para estas entidades existe en el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, así como cumplir con los restantes requisitos de constitución y composición establecidos en la Ley.
- 2) Destinar, en el ejercicio en que se pretenda disfrutar del beneficio fiscal, al Fondo de Reserva un 50 % de los beneficios líquidos del ejercicio.

Puesto que no se establece ninguna limitación respecto a los bienes a los que les resulta aplicable la libertad de amortización, debe entenderse que este beneficio fiscal es aplicable tanto a los bienes que constituyen el inmovilizado material como a los bienes de inmovilizado inmaterial, nuevos o usados.

b) Los activos mineros, de acuerdo con lo previsto en el art. 111 LIS, que se refiere al régimen especial de la Minería. Beneficio fiscal que ya se había establecido en igual sentido en el art. 26 de la Ley 6/1977, de 4 de enero, de Fomento de la Minería, y recogido posteriormente en el art. 59 del RIS de 1982. La concreta regulación de este beneficio fiscal se regula en el art. 111 LIS, dentro del régimen especial de la minería, y, por tanto, a pesar de su interés, no será objeto de estudio pormenorizado en esta obra.

DELGADO GÓMEZ²³⁹ entiende que esta libertad de amortización se concede únicamente para los activos mineros amortizables, excluyendo los terrenos. Si bien es cierto que los terrenos, como regla general, son técnicamente no amortizables, cuando el terreno constituye la propia mina puede entenderse que es un bien natural agotable y depreciable si como consecuencia de su explotación minera va perdiendo valor sistemáticamente, y sin que quepa ser utilizado para otra actividad, de "lege ferenda" ese terreno debe poder ser objeto de amortización. Si, por el contrario, no se produce la pérdida de valor sistemáticamente, sino ocasionalmente,

²³⁹ DELGADO GÓMEZ, A. "Amortizaciones" op. cit. pág. 180.

se deberá reconocer directamente la pérdida. No obstante, la redacción del art. 111 LIS parece reducir la aplicación de este beneficio fiscal únicamente a las inversiones en activos mineros, excluidos los terrenos, y a las cantidades abonadas en concepto de canon de superficie, dentro de los diez años contados desde el comienzo del primer periodo impositivo en cuya base imponible se integre el resultado de la explotación.

c) Los elementos de inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo (I+D). Por su parte, los edificios podrán amortizarse, por partes iguales, durante un período de diez años, en la medida en que se hallen afectos a dicha actividad de investigación y desarrollo.

Este mismo supuesto de libertad de amortización ya se había establecido en el art. 35 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre Reconversión y Reindustrialización, aún cuando esta Ley concedía dicha libertad por los períodos de tiempo de cinco años, y de siete años tratándose de edificios.

Se ha de recordar qué se entiende por investigación y desarrollo, para así poder establecer cuando determinados bienes se entienden afectos a dicha actividad. En efecto, se considera investigación la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico.

Por su parte, por desarrollo debe entenderse la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier tipo de conocimiento científico para la fabricación de materiales o nuevos productos o para el diseño de nuevos sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica esencial de materiales, productos, procedimientos o sistemas.

d) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado inmaterial, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización. Supuesto que también se recogía en el art. 35 de la Ley 27/1984.

La N.V. 5ª del PGC, norma de obligatoria aplicación contable y, en este caso además aplicable fiscalmente debido al silencio que sobre este punto existe en la LIS, establece que, como regla general, dichos gastos de investigación y desarrollo

serán gastos del ejercicio; ahora bien, se permitirá su activación como inmovilizado inmaterial cuando dichos gastos reúnan las siguientes condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos, y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Y de acuerdo con el art. 2 del Real Decreto 1622/1992, se deben considerar como gastos directamente relacionados con la actividad de I+D:

- Los gastos de personal devengados por los investigadores y sus auxiliares técnicos, excluidas las pensiones o complementos pagados por jubilación.
- Las materias primas y aprovisionamientos.
- Los servicios exteriores, excluidas las contribuciones o aportaciones realizadas para la financiación de la actividad de I+D por un tercero o las cantidades devengadas por un tercero por causa de actividades de I+D realizadas por encargo del sujeto pasivo.

Para la AECA, en su Resolución sobre normas de valoración del inmovilizado inmaterial, ya analizada, serán activables como inmovilizado inmaterial, tanto los costes directos de las actividades de I+D como una parte razonable de los costes indirectos relacionados con la actividad.

e) Los elementos de inmovilizado material o inmaterial de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria. Beneficio que ya se contemplaba en el propio art. 14 de la citada Ley.

Las explotaciones asociativas prioritarias pueden ser sociedades, cooperativas, sociedades agrarias de transformación, sociedades civiles, laborales u otras mercantiles, siempre y cuando estas últimas cumplan determinados requisitos en relación con la propiedad de sus acciones. A su vez, deben asociar a agricultores profesionales y tener como objeto el ejercicio de la actividad agraria en la explotación de la que sean titulares, cumpliendo determinados requisitos en

relación con el volumen de ocupación y la renta a obtener por cada persona dedicada a tiempo completo durante un año de actividad agraria.

Finalmente, el art. 11.2 final establece la siguiente norma:

"Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización incrementarán la base imponible con ocasión de la amortización o transmisión de los elementos que disfrutaron de la misma".

DELGADO GÓMEZ²⁴⁰ parece entender que esta previsión del art. 11.2 final LIS lo es únicamente para los elementos afectos a una actividad de I+D, que hayan gozado de libertad de amortización. Sin embargo, si bien esta afirmación está ubicada después del art. 11.2 e), en un párrafo independiente pero sin numeración, se va a interpretar que puede resultar igualmente aplicable a cualquier elemento de activo que haya gozado de libertad de amortización, puesto que la filosofía inherente a esta previsión legal así lo requiere. Lo previsto en el art. 11.2 final LIS es una consecuencia lógica del funcionamiento de la propia institución de la libertad de amortización, es decir, debería realizarse aún cuando no lo hubiera previsto el legislador; en consecuencia, no hay razón alguna para limitarla únicamente al supuesto de la letra e) del art. 11.2 LIS.

Una vez establecida la aplicabilidad general del artículo 11.2 final de la LIS al concepto de amortización, debe determinarse el auténtico significado que cabe predicar de este precepto. En primer lugar, dicha disposición significa que si ante un elemento que goza de libertad de amortización la empresa decide imputar a gastos el 100% del valor de adquisición o coste de producción del bien el primer ejercicio, posteriormente no podrá llevarse a gastos deducibles las dotaciones a la amortización contable, que para ese bien continuarán practicándose y llevándose necesariamente a la cuenta de pérdidas y ganancias, de acuerdo con la depreciación efectiva; es decir, constituirán un gasto contable, pero no fiscal, de

²⁴⁰ DELGADO GÓMEZ, A. "Amortizaciones" op. cit. págs. 180 y 181. RODRÍGUEZ MARTÍN, en igual sentido, entiende que la redacción del art. 11.2 final es equívoca. Para este autor la supuesta amortización a la que hace referencia dicho artículo se refiere realmente al caso de pérdidas irreversibles de los elementos de inmovilizado inmaterial que hayan disfrutado de libertad de amortización. Textualmente establece que "para el caso de gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado inmaterial en los supuestos en que existiendo dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los gastos activados se dan de baja del balance llevándose directamente a pérdidas". (RODRÍGUEZ MARTÍN "Comentarios de Urgencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades" op. cit. pág. 43.)

modo que será necesaria la práctica de los consiguientes ajustes o correcciones fiscales sobre el resultado contable resultante de la cuenta de pérdidas y ganancias. Piénsese que el primer ejercicio de adquisición de ese bien el gasto fiscal fue muy superior al contable, motivo por el cual también debió aplicarse la consiguiente corrección fiscal sobre el resultado contable, pero en sentido inverso a las correcciones que deben realizarse en los ejercicios sucesivos. Ese primer ejercicio se practicará una corrección fiscal negativa, es decir, disminuye el resultado fiscal gravable. En los restantes ejercicios, que coincidirán en número con la vida útil del activo inmovilizado, deberán practicarse correcciones fiscales positivas, aumentando el resultado contable y consiguientemente el beneficio a gravar.

En consecuencia, en los supuestos de bienes que gozan de libertad de amortización se producirán diferencias contables y fiscales en todos aquellos casos en que se utilice este beneficio fiscal ignorando la depreciación efectiva contabilizada. En este sentido, el art. 19 LIS permitía, "a sensu contrario", la deducibilidad fiscal de los gastos no contabilizados en concepto de amortización en los supuestos de bienes que gozan de libertad de amortización.

Por otra parte, el art. 11.2 final también significa que los elementos que gozan de libertad de amortización cuando son objeto de transmisión pierden el beneficio que supuso la libertad de amortización, aunque sí deben tenerse en cuenta como gastos las cantidades que hubieran podido amortizarse de acuerdo con la depreciación efectiva, a efectos de calcular el valor neto contable del bien, y determinar la correcta base imponible.

Ahora bien, la libertad de amortización supone poder deducirse como gasto de amortización tanto la totalidad del valor de adquisición o coste de producción del bien en el primer ejercicio de incorporación al patrimonio de la empresa, como el no deducirse cantidad alguna en los primeros ejercicios, siempre a elección del sujeto pasivo actuante. Lógicamente esta afirmación lo es a efectos fiscales, contablemente la amortización deberá practicarse sistemáticamente en el tiempo en función de la depreciación experimentada por los bienes amortizables.

Además de los supuestos en los que se admite la libertad de amortización previstos en el art. 11 LIS, existen dispersos en el Ordenamiento supuestos

especiales de libertad de amortización. Éstos lo son, por una parte, por el especial sujeto pasivo que debe practicarla, es el caso de los dos primeros supuestos que se exponen a continuación, los regímenes especiales de Sociedades Cooperativas y las Empresas de reducida dimensión y, por otra, por razón de la concreta inversión que se materializa, que es el caso de aquéllas calificadas como generadoras de empleo.

- a) En cuanto a las *Sociedades Cooperativas*, el art. 33 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, establece, entre otros beneficios, la libertad de amortización de los elementos de activo nuevo amortizables, adquiridos dentro de los tres años a partir de la fecha de la inscripción en el correspondiente registro para las cooperativas protegidas o especialmente protegidas.
- b) Por lo que respecta a las *empresas de reducida dimensión* del art. 122 LIS, se reconocen tres beneficios fiscales en materia de amortización: a) La libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo²⁴¹; b) la amortización acelerada, y c) la libertad de amortización para inversiones de escaso valor.

Con el reconocimiento de la amortización acelerada para las empresas de reducida dimensión del art. 125 LIS se ha dotado también de permanencia un incentivo fiscal que ya había reconocido el art. 12 del Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero.

Los elementos de inmovilizado material nuevos podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización aprobadas oficialmente, en los siguientes supuestos:

- Si los elementos se han adquirido a terceros, se deben haber puesto a disposición del sujeto pasivo en un periodo impositivo en el que la cifra de negocios no exceda de 250 millones de pesetas.
- Si los bienes se han encargado a terceros en virtud de un contrato de ejecución de obra, es necesario que éste se haya suscrito en un período impositivo en el que se cumpla el límite cuantitativo de la cifra de negocios, y los elementos se hayan

²⁴¹ Respecto a la libertad de amortización en estos supuestos puede verse la obra de PASCUAL PEDREÑO, ya citada, en la que desarrolla pormenorizadamente la libertad de amortización, en general, la aceleración de la amortización y la libertad de amortización en los supuestos de inversiones generadoras de empleo, págs. 357 y ss.

puesto a disposición dentro de los doce meses siguientes a la conclusión de dicho periodo.

- Si en cambio los bienes han sido contruidos por la propia empresa, deben cumplirse los mismos requisitos temporales anteriores.

Con este beneficio fiscal se permite incrementar la amortización deducible según tablas en un 50 por 100. Dicho beneficio fiscal es, sin embargo, compatible con cualquier otro al que pudieran acogerse esos mismos elementos patrimoniales.

La deducción del exceso de amortización resultante de este beneficio, respecto a la amortización efectiva no estará condicionada a su contabilización en la cuenta de pérdidas y ganancias (art. 125.5 LIS en relación con el art. 19.3 LIS). El exceso de amortización fiscal sobre la amortización contable tendrá la consideración de una diferencia temporal entre la base imponible del Impuesto y el resultado contable, que deberá hacerse constar en la Memoria y reflejarse en la forma prevista en la N.V. 16ª del PGC.

Finalmente, sí constituye una novedad importante el reconocimiento de la libertad de amortización en las empresas de reducida dimensión de los elementos de inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 100.000 pesetas, con el límite de 2.000.000 de pesetas por ejercicio impositivo, del art. 124 LIS. Para ello la empresa debe haber puesto en funcionamiento ese activo en un ejercicio cuya cifra de negocios no exceda de 250 millones de pesetas, requisito cuantitativo que define a la empresa como de reducida dimensión para cada ejercicio considerado.

- c) En lo referente a la libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo, lo que ha hecho la Ley 43/95 es dotar de permanencia, con carácter sectorial, un incentivo fiscal que con carácter coyuntural y general había reconocido el Real Decreto 7/1994, de 20 de junio, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo, y que vio ampliado su ámbito temporal de aplicación por el Real Decreto-Ley 2/1995, de 17 de febrero. Es importante destacar que no es necesario que la creación de empleo sea consecuencia directa de la inversión efectuada; es suficiente con que coincida temporalmente una inversión productiva en activos de inmovilizado material nuevos con un incremento de puestos de trabajo en la empresa.

Los elementos amortizables han de tratarse de activo fijo material nuevo incluido en alguna de las categorías recogidas en el art. 123 LIS; en consecuencia, no es aplicable la libertad de amortización al activo inmaterial, ni a los elementos de inmovilizado material adquiridos ya usados. Sí es aplicable a los elementos de inmovilizado material nuevo adquiridos mediante un contrato de arrendamiento financiero, siempre y cuando se ejercite la opción de compra.

Además es necesario que exista un incremento mantenido de plantilla durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del periodo impositivo de entrada en funcionamiento del activo fijo material nuevo. Existe un límite cuantitativo de la inversión que puede gozar de libertad de amortización, situado en el resultado de multiplicar la cifra de 15.000.000 de pesetas por el incremento de plantilla, redondeado en dos decimales. Por otra parte, la libertad de amortización de estos elementos es incompatible con algunos otros beneficios fiscales, relacionados en el art. 123.4 LIS.

En caso de incumplimiento de la obligación de incrementar o mantener el aumento de plantilla, el art. 123. 6 LIS ha previsto que el sujeto pasivo deba ingresar en el Tesoro Público la cuota íntegra que hubiera correspondido por el exceso de amortización deducida más los intereses de demora. El ingreso se hará en la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se produzca dicho incumplimiento.

1. 11. Especial consideración de la amortización de los elementos de inmovilizado inmaterial.

En primer lugar, baste recordar que la principal causa de depreciación que va a afectar al inmovilizado inmaterial es la obsolescencia, tal y como se analizó oportunamente al estudiar las causas y clases de depreciación de los bienes.

La Ley 43/95 ha previsto, como novedad, en su art. 11.4 la deducibilidad de las dotaciones para la **amortización del fondo de comercio**, con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el fondo de comercio se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.

- b) Que la entidad adquirente no se encuentre respecto de la persona o entidad transmitente en alguno de los supuestos de vinculación del art. 42 del Cco, cuando además se den las circunstancias previstas en la sección 1ª del capítulo primero del Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

El PGC únicamente exige el requisito de que el fondo de comercio se haya puesto de manifiesto con ocasión de una adquisición onerosa.

La Resolución del ICAC, de 21 de enero de 1992, sobre las normas de valoración del inmovilizado inmaterial, define el fondo de comercio como el conjunto de bienes inmateriales, tales como la clientela, nombre o razón social, localización, cuota de mercado y nivel de competencia de la empresa, capital humano, canales comerciales y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la empresa. Por su parte, el valor del fondo se determinará por la diferencia entre el importe satisfecho en la adquisición de una empresa y la suma de los valores identificables de los activos individuales menos los pasivos asumidos consecuencia de la adquisición.

Ésta es una importante novedad de la Ley 43/95, puesto que en la anterior regulación del Impuesto no se admitía la amortización del fondo de comercio, por entender que éste no era depreciable, sin que pudiera verse afectado por la obsolescencia, el paso del tiempo o por el uso. Y lo cierto es que es un bien que en algunos casos será depreciable y en otros no, de manera que en muchos de estos casos la depreciación no dependerá de la propia naturaleza del bien o bienes que componen el fondo de comercio, sino de circunstancias externas a la propia empresa, tal es el caso de la clientela. Asimismo, como cuando el fondo de comercio lo va generando la propia empresa, ésta no lo refleja en la contabilidad como un activo, tampoco podrá reflejarse como gasto en caso de que éste sufra una pérdida de valor. Pero cuando el fondo de comercio se adquiere a título oneroso, tal es el caso de la adquisición de una empresa en funcionamiento por un precio superior al valor neto contable de sus activos, éste figurará en la contabilidad de la empresa adquirente, de modo que su depreciación o pérdida de valor puede y debe reflejarse en sus estados contables en forma de amortizaciones, provisiones o pérdidas.

El art. 42 del Cco entiende que existe vinculación en toda sociedad mercantil que, siendo socia de otra, se encuentre en alguno de estos casos:

- Posea la mayoría de los derechos de voto.
- Tenga la facultad de nombrar o de destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios de la mayoría de los derechos de voto.
- Haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en los dos primeros números de este artículo.

Sin embargo, en el supuesto de adquisición onerosa de un fondo de comercio a una persona o entidad vinculada, si ésta, a su vez, lo adquirió de otra persona o entidad no vinculada, debe interpretarse esta previsión como no vinculada a ninguna de ellas (puesto que en caso contrario no se evitaría un posible fraude), el precio de adquisición que sea consecuencia del precio originario de ese fondo podría deducirse linealmente en décimas partes.

Por su parte, la Sección 1ª del Capítulo primero del Real Decreto 1815/1991 establece qué entiende por sociedades dominantes y sociedades dependientes en los grupos de sociedades.

Con esta previsión legal se trata de evitar conductas elusivas del Impuesto por parte de las sociedades vinculadas, puesto que, mediante la generación de fondos de comercio entre ellas, podría producirse el desplazamiento de resultados y de patrimonios.

Los fondos de comercio en los que no se den los requisitos anteriores podrán suponer dotaciones deducibles cuando se pruebe la depreciación irreversible de los mismos, en concepto de pérdidas. En la regulación anterior si bien no cabía la amortización de los fondos de comercio, sí podía deducirse la pérdida de valor irreversible de los mismos.

La redacción del art. 11.4 LIS parece inclinarse por la aplicación de un sistema de amortización lineal, que atendiendo al límite máximo del 10% del valor

del bien como dotación máxima admisible por año, determinaría un período máximo de amortización de diez años.

El PGC, en su N. V. 5ª establece que el fondo de comercio deberá amortizarse de forma sistemática en el tiempo, no pudiendo exceder del periodo durante el cual contribuya a la obtención de ingresos, con el límite máximo de diez años. Ahora bien, cuando dicho periodo exceda de cinco años, deberá justificarse esa ampliación hasta un máximo de diez años en la memoria.

En cuanto al método de amortización aplicable, se ha considerado en este estudio, al igual que en otros puntos del mismo, que en los casos en que fuera posible su aplicación, resulta más conveniente, desde un punto de vista económico, la utilización de un método acorde con *el principio de correlación de ingresos y gastos*. Y, únicamente cuando la aplicación de éste no sea posible, subsidiariamente debe aplicarse el sistema de amortización lineal. En la recomendación propuesta se puede interpretar que la "décima parte de su importe" del art. 11.4 LIS lo es a efectos únicamente de establecer el límite máximo deducible.

Las mismas reglas de amortización serán aplicables a los **derechos de traspaso**, excepto en aquellos supuestos en que la duración del contrato de arrendamiento fuere inferior a diez años, en cuyo caso el límite temporal máximo para su amortización coincidirá con la duración máxima del contrato.

Para la amortización de los derechos de traspaso se predicán los dos requisitos exigidos ya vistos en la amortización de los fondos de comercio, de modo que en el caso de existencia de derechos de traspaso entre personas vinculadas sólo cabrá la dotación a gastos por las pérdidas irreversibles de valor. En cambio, se entiende que el requisito de la adquisición onerosa es inherente al propio contrato de traspaso, sin contraprestación no hay derechos de traspaso, de modo que no hay excepción posible.

La Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, arriba citada, define los derechos de traspaso como la cesión de un local de negocio realizada por el arrendatario del mismo a un tercero, mediante contraprestación, quedando dicho tercero subrogado en los derechos y obligaciones dimanantes del contrato de arrendamiento originario. El valor de los derechos de traspaso será la contraprestación fijada por esta operación. Se amortizarán también, con este

límite máximo del 10 % anual, **las marcas y restantes elementos del inmovilizado inmaterial sin fecha cierta de extinción**, siempre y cuando cumplan los dos requisitos ya examinados para el fondo de comercio.

La Ley 32/1988, de 10 de noviembre, de Marcas²⁴², permite la renovación indefinida de las marcas, los nombre comerciales y los rótulos del establecimiento, es decir, se reconoce la duración indefinida de los mismos. No es éste el caso de las patentes o de los modelos de utilidad; en consecuencia, los primeros son elementos de inmovilizado inmaterial sin fecha cierta de extinción.

Ahora bien, si dichos elementos de inmovilizado inmaterial de duración indefinida no son amortizables contablemente, por no sufrir una depreciación sistemática consustancial, parece que tampoco podrán ser objeto de una amortización fiscal, sin perjuicio de que sí pueda reconocerse la pérdida ocasional de valor que puedan experimentar estos bienes en un momento dado; pérdida que tiene la consideración tanto de gasto contable como de gasto fiscal.

Para **otros elementos que componen el inmovilizado inmaterial**, o para los anteriores pero con fecha cierta de extinción, la Ley no ha establecido limitaciones en cuanto a la consideración de la depreciación que los mismos puedan experimentar, así como tampoco se establecen fórmulas concretas para su cálculo; en consecuencia, y en virtud del art. 10.3 LIS, debe entenderse que se asume plenamente la legislación mercantil a efectos fiscales. Y, en todo caso, siempre se admitirá la deducción del gasto que resulte en el momento en que se produzca la pérdida definitiva de los mismos.

Ya se ha visto que, sin embargo, la ley fiscal admite como dotación a la amortización fiscalmente deducible un 10% del valor de los elementos de inmovilizado inmaterial expresamente regulados en ella. En este sentido, pues, puede afirmarse que la ley fiscal prescinde de cuál sea la depreciación efectiva de los bienes de inmovilizado inmaterial en ella regulados de forma específica (fondo de comercio, derechos de traspaso...); pudiéndose dotar hasta un máximo del 10% de su valor aún cuando no hayan sufrido depreciación alguna. Se trataría de una recuperación del valor de la inversión. En cambio, para los elementos de inmovilizado inmaterial no regulados específicamente en la Ley 43/95 les serán de aplicación los métodos de amortización del art. 11.1 LIS, con las excepciones que

²⁴² Ley de Marcas, publicada en el BPOE 272/1988, de 12-11-88, pág. 32238)

ya se han visto al examinar cada uno de estos métodos de amortización, de acuerdo con la depreciación efectiva que dichos elementos experimenten.

La *Disposición Transitoria Novena* de la Ley 43/95 permite la amortización de los fondos de comercio, derechos de traspaso y otros elementos de inmovilizado inmaterial adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor de dicha Ley en los siguientes supuestos:

1. Cuando dichos elementos de inmovilizado inmaterial no hubieran sido deducidos a los efectos de la determinación de la base imponible, aunque no estuvieran contablemente amortizados.
2. La amortización del fondo de comercio, en cuotas máximas del 10 %, para las entidades adquirentes en los casos de fusión, escisión o aportaciones de activos del art. 10 de la Ley 29/1992, de 16 de diciembre, aún cuando se hubiera producido la amortización a efectos contables.
3. La amortización del fondo de comercio puesto de manifiesto en las operaciones reguladas por la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre régimen Fiscal de las Fusiones de empresas, si dicho fondo se hubiera integrado en la base imponible y la cuota correspondiente no hubiera sido bonificada.

Finalmente, hay que recordar que la amortización de los gastos de investigación y desarrollo (I+D) activados como inmovilizado inmaterial vienen regulados en el art. 11.2 d) LIS; y que gozan de libertad de amortización, de acuerdo con el art. 11.2 c) LIS, los elementos de inmovilizado inmaterial e inmovilizado material, excluidos los edificios, afectos a las actividades de I+D.

1.12. Propuestas respecto a la amortización.

Además de todas y cada una de las críticas y propuestas formuladas al analizar cada uno de los puntos en los que se ha ido estructurando este estudio de la amortización, tendentes en su mayoría a poner de manifiesto la insuficiencia e imprecisión de la regulación de la amortización en la Ley 43/95 y en su Reglamento de desarrollo y, por consiguiente, abogar por una regulación más precisa de supuestos y requisitos, se pondrán de manifiesto toda una serie de propuestas.

Ya se ha expuesto como el legislador ha ido perfilando progresivamente toda una serie de supuestos en los cuales se presumía la depreciación efectiva a los efectos de permitir la deducibilidad de amortización, debido a la propia dificultad de probar una depreciación determinada. Las empresas para evitarse los enojosos ajustes o correcciones que se producen cuando la empresa adopta un criterio contable de amortización, de acuerdo con la depreciación efectiva, distinto del fiscal, tienden a adoptar también contablemente los métodos de amortización fiscalmente establecidos. Sin embargo, estos métodos de amortización en la mayoría de supuestos determinan la deducción de un gasto mayor al que resulta de la cuantificación de la verdadera depreciación efectiva de los bienes. También es posible el supuesto inverso, es decir, que la amortización resultante del método de amortización fiscalmente admitido sea inferior a la que resulta de la depreciación efectivamente sufrida por el bien. La adopción de dichos criterios fiscales también a efectos contables conlleva, como lógica consecuencia de lo anterior una perjudicial interferencia en la contabilidad empresarial, al falsear la imagen fiel del patrimonio y de los resultados de la empresa. La empresa está dejando de cumplir las normas contables por el influjo "coercitivo" negativo de las normas fiscales; influjo o interferencias que, sin embargo, pretendía evitar la Ley 43/95.²⁴³

Esta interferencia de la fiscalidad en la normativa contable, en el balance contable, ha sido estudiada y criticada con minuciosidad por la doctrina italiana.²⁴⁴

Ya en nuestro país, COLAO pone de relieve que la Ley 43/95, en su artículo²⁴⁵ sobre el entonces Proyecto de Ley del Impuesto, que ésta no toma en consideración la propuesta novedosa y arriesgada de admitir la ponderación de las

²⁴³ Supuestamente para evitar esta tendencia de las empresas de adoptar contablemente los métodos de amortización fiscalmente admitidos, DELGADO GÓMEZ propone un complicado sistema de dotaciones a la amortización, que no se reproduce aquí por lo extenso, y, por lo que se considera, complicado sistema de cálculo. En la obra del citado autor "Amortizaciones", op cit. pág. 187.

²⁴⁴ En el seno de la doctrina italiana se ha estudiado con profusión los problemas que plantean las interferencias de la fiscalidad en la contabilidad; en consecuencia, pueden consultarse, entre muchos otros: CICOGNANI, A, "Le bilancio d'esercizio fra normativa civile e normativa fiscale" págs. 57 y ss, dentro de su obra "L'imposizione del reddito d'impresa" CEDAM, Padova, 1980. NUZZO, Enrico. "Modalità di documentazione delle divergenze esistenti tra utile di bilancio e reddito tassabile" Rivista de Diritto Finanziario, 1982, I 596-621. BAFILA, C. "Considerazioni sui requisiti e sugli effetti del bilancio nella determinazione del reddito d'impresa" Rassegna Tributaria, 1984, I, 155. POTITO, E. "I rapporti tra bilancio civile e dichiarazione nella normativa del Testo Unico delle Imposte sui redditi, Rivista Diritto Finanziario, 1989, I, 28-43.

²⁴⁵ COLAO, Pedro. "La regulación de la amortización del inmovilizado en el Proyecto de Impuesto..." op. cit. pág. 14.

dotaciones a la amortización en función de índices que adecuen la cuantía de tales amortizaciones al valor real que el porcentaje de gasto supone.

2. El leasing.

El apartado 3 del art. 11 de la Ley 43/95 se refiere a cómo opera la amortización en el caso de contrato de cesión de uso de bienes con opción de compra, que es el que se conoce como contrato de *leasing* o de arrendamiento financiero. Sin embargo, esta regulación se extiende más allá del mero concepto de amortización²⁴⁶ y, más específicamente del gasto que va a resultar deducible en el Impuesto sobre Sociedades en concepto de amortización. Es por ello que se va a analizar detalladamente, en un epígrafe específico, el contrato de *leasing* y los conceptos que en virtud del mismo resultan deducibles en dicho impuesto, y ello a continuación de la amortización.

En otro orden de cosas, resulta justificado un análisis específico y pormenorizado del contrato de leasing o arrendamiento financiero por las siguientes razones básicas, su importancia en la gestión de las empresas y en la vida económica en general, el especial proceso de reforma habido consecuencia de las demandas y críticas de las organizaciones empresariales y, finalmente, su regulación novedosa en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades.

2.1. El concepto de *leasing* o arrendamiento financiero.

Se puede definir el *leasing* o arrendamiento financiero como aquel contrato de arrendamiento que concede al arrendatario una opción de compra sobre el bien recibido en virtud del contrato, que podrá ejercitar al final del arrendamiento por un precio que se denomina valor residual y que obligatoriamente debe figurar en el

²⁴⁶ Pedro COLAO, en su obra ya citada sobre el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, pone de manifiesto que ciertamente no se está ante un importe de amortización, "sino una partida deducible que, distinta de la amortización, que no es posible respecto a un bien cuya titularidad no se ostenta, se mide en función de los parámetros que la amortización técnica regula." Por tanto, la técnica de la amortización es utilizada con carácter instrumental por el legislador para determinar el importe de la partida deducible en concepto de arrendamiento financiero. (COLAO, Pedro. "La regulación de la amortización del inmovilizado...", ob. ya cit.)

contrato; normalmente dicho valor residual coincide con una cuota del arrendamiento.

El apartado 1 de la D. A. 7ª de la Ley sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito²⁴⁷ establece cuales son las operaciones que tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento financiero.²⁴⁸ Así este contrato puede referirse tanto a bienes muebles como inmuebles, que deberán pasar necesariamente a manos del usuario, quien, sin embargo, teniendo el uso, no adquiere la propiedad de estos elementos, y ello cualquiera que sea la actividad económica desarrollada necesariamente por aquel que los adquiere en uso. En consecuencia, el principio parece que hay que concluir que un contrato con similares características, celebrado entre una empresa de leasing y un usuario que no sea propiamente un empresario o profesional no tendría realmente el carácter de contrato de arrendamiento financiero. Sin embargo, más que a la propia calificación de la naturaleza del contrato, lo cierto es que las ventajas que, como se verá, supone este tipo de contrato, sobre todo ventajas fiscales, sólo lo son realmente para los sujetos titulares de estas actividades económicas, porque sólo ellos pueden deducirse fiscalmente este tipo de gasto. Mas no existe razón jurídica esencial que determine que otros sujetos no puedan suscribir un contrato con estas características, forma de pago y clausulado.

Igualmente, debe destacarse el hecho de que la contraprestación de estos contratos lo es a través del pago de cuotas periódicas similares a las de un arrendamiento típico. El carácter diferencial de este contrato lo constituye la necesidad de incluir una opción de compra ejercitable al término del contrato. Esta opción de compra, aún cuando no lo establezca así la ley, debe ser de una cuantía simbólica en atención al total del precio del contrato; así en muchas ocasiones coincide con una cuota de arrendamiento, de modo que puede hacer pensar que si el usuario del bien llega al término del contrato ejercerá la opción de compra, y es en este momento en el que se adquiere la propiedad del bien por el

²⁴⁷ Ley sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, Ley 26/1988, de 29 de julio, en adelante LDIEC. (BOE 182/1988, de 30-7-1988, pág. 23524).

²⁴⁸ La entrada en vigor de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades, supuso la derogación de los apartados 2,3,4,5,6 y 7 de la Disposición Adicional 7ª de la Ley 26/1988, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito. No obstante, la propia Ley 43/95 reproduce el contenido de los arts. 2, 3, 4, 5 y 7, además de quedar vigentes los apartados 1, 8, 9 y 10 de la D. A. 7ª de la LDIEC.

usuario-arrendatario. La existencia de la opción de compra es consustancial a la propia naturaleza del contrato de *leasing*, sin la cual no existe tal, como lo es también, y así se defiende, la del carácter simbólico de la opción e compra; carácter simbólico que diferencia el arrendamiento financiero de un simple contrato de arrendamiento con opción de compra, en el que además las cuotas de arrendamiento normalmente serían menores que las que lo puedan ser en uno de arrendamiento financiero, porque en ellas se incluye valor de adquisición del bien y no sólo valor de uso.

2.2. La regulación fiscal del arrendamiento financiero.

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades diferencia dos modalidades de contratos de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación²⁴⁹ desde el punto de vista de su tratamiento fiscal, los regulados por el artículo 11.3 LIS y los regulados por el artículo 128 de la misma. Siendo esto así, resulta criticable que el contenido de este artículo 128 de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades se encuadre dentro de su Título VIII, dedicado a los regímenes tributarios especiales²⁵⁰, en vez de constituir un inciso más del apartado 3 de este artículo 11 de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, como excepción de carácter general al contrato de leasing establecido en el mismo.²⁵¹ Dada la ordenación legal se hablará

²⁴⁹ Sin embargo, a pesar de la existencia de dos modalidades de contratos de *leasing*, parece, siguiendo la Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 1996, que existen una serie de requisitos generales para la deducibilidad fiscal de cualquier tipo de contrato de *leasing*, a saber: la necesidad del gasto (sobre todo, predicable con la anterior regulación) y la afectación exclusiva del bien a la explotación empresarial; sin que sea necesario que los bienes objeto del *leasing* entren en funcionamiento desde el mismo momento de formalización del contrato.

²⁵⁰ En idénticos términos se pronuncia ALONSO MURILLO "La obligación personal...", op. cit. pág. 38. Ahora bien, en esta tesis, del mismo modo que reconoce esta ubicación, también se reconoce, al igual que lo hace ALONSO MURILLO que sí existe cierto fundamento para que el contrato de arrendamiento financiero figure en este Título VIII, pues el artículo 65 de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, primero de los que conforman este Título VIII dispone en su apartado 1 que "son regímenes tributarios especiales los regulados en el siguiente título, sea por razón de la naturaleza de los sujetos pasivos afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate".

²⁵¹ LÓPEZ GETA Y PÉREZ CALZADA distinguen, de acuerdo con la doctrina mercantil, dos tipos de contratos de arrendamiento financiero en función de la normativa legal: *el leasing financiero* del art. 11.3 LIS y *el leasing operativo* del art. 128 LIS. *El leasing financiero* responde, como su nombre indica, a la necesidad de financiar a un cliente la adquisición de un bien. El usuario persigue como resultado último de este contrato adquirir la propiedad del bien objeto del contrato. En cambio, en *el leasing operativo* se persigue únicamente la cesión temporal del uso, en condiciones muy similares al arrendamiento. El usuario persigue solamente la mera utilización de los bienes objeto

de un *régimen general*, el del art. 11.3 LIS, y de un *régimen especial*, el del artículo 128 LIS, pero en el bien entendido de que en realidad el supuesto "régimen especial" es el que se aplicará en la generalidad de los casos.

En la anterior regulación del arrendamiento financiero el arrendatario podía deducir las cuotas pagadas a la sociedad de arrendamiento financiero, tanto en lo que se refería a la parte dedicada a la recuperación del coste del bien como en la dedicada a sufragar la carga financiera, siempre que la parte de recuperación del coste tuviera carácter lineal o creciente y el contrato una duración mínima de dos años, para bienes muebles, o de diez años, para los bienes inmuebles. La sociedad de arrendamiento financiero amortizaba los bienes objeto del contrato, deducido el valor consignado en cada contrato para el ejercicio de opción de compra, en el plazo de vigencia estipulado en dicho contrato. Esta regulación del arrendamiento financiero²⁵² determinaba un efecto de aceleración de las amortizaciones en aquellos casos en los que la duración del contrato fuera inferior a la vida útil del bien objeto del contrato.

En consecuencia, la regulación contable del arrendamiento financiero tras la publicación del Plan General de Contabilidad difería sustancialmente de su regulación fiscal; en tanto que contablemente tiene la consideración de gasto la parte de cuota relativa a los intereses o gastos de financiación y la cuota de amortización correspondiente a la depreciación del derecho que el *leasing* representa, es decir, que el contrato de *leasing* supone un derecho sobre un bien en favor de la empresa y, por lo tanto, se contabilizará como inmovilizado inmaterial.

El régimen fiscal, descrito en los párrafos precedentes y que hoy se mantiene a grandes rasgos en el art. 128 LIS, presentaba tres defectos importantes: la falta de neutralidad frente a las demás formas de financiar la adquisición de un bien, su divergencia respecto a la regulación contable y, por último, su incompatibilidad con otros incentivos fiscales, como la exención por reinversión o la deducción por

del contrato. (LÓPEZ GETA, J. M. y PÉREZ CALZADA, J. M. "Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/95, de 27 de diciembre)" Impuestos, enero de 1997, op. cit. pág. 44.)

²⁵² Respecto a la evolución del contrato de arrendamiento financiero puede verse la breve pero completa exposición que desarrolla DELGADO GÓMEZ, en el ya citadísimo artículo sobre "Amortizaciones", op. cit. págs. 181 a 183.

inversiones con carácter pleno. Tampoco puede olvidarse que la amortización acelerada que el mismo supone va en contra de las recomendaciones del Informe Ruding²⁵³.

En la medida en que este tratamiento fiscal del leasing se mantiene en el art. 128 LIS, la nueva legislación del Impuesto sobre Sociedades implica un moderado recorte, más bien ficticio como se verá, del beneficio fiscal que suponía la anterior regulación de este contrato. Ficción que es agravada por el hecho, ya apuntado, de que en realidad este régimen calificado de especial por la Ley es el aplicable en la generalidad de los casos.

Por consiguiente, parece que los inconvenientes que venían predicándose de este específico régimen fiscal de los contratos de leasing se mantendrá agravado en la actual regulación del Impuesto. Por una parte siguen presentándose los defectos arriba apuntados, puesto que, como regla general, la regulación fiscal de los bienes con opción de compra o renovación sigue discrepando de su régimen contable y aunque esto no es predicable para los contratos incluíbles en el artículo 11.3 LIS, si lo es para los contratos que se hallen en el artículo 128 de la misma. El propio apartado 7 de este artículo 128 de la nueva Ley de Impuesto sobre Sociedades pone de manifiesto esta divergencia de la normativa fiscal respecto de la contable cuando establece que la deducción de las cantidades a que se refiere el apartado anterior no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. En consecuencia, la propia ley fiscal está estableciendo una excepción al principio de inscripción contable exigido, como regla general, para la deducibilidad de los gastos. Es más, de la interpretación conjunta de estos dos preceptos se desprende el carácter residual del artículo 11.3 LIS frente al 128 de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. Por otro lado, no parece acertado diferenciar dos modalidades de contratos de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación por motivos puramente fiscales, cuando esta diferenciación no tiene una plasmación efectiva en el tráfico mercantil, porque se pueden generar problemas de calificación fiscal de los contratos, al igual que tampoco existe una diferencia esencial de naturaleza o sustancia.

²⁵³ El *leasing*, tal como era entendido en la anterior regulación, suponía una amortización acelerada de los bienes sobre los que recae, del modo en que ya se ha mencionado al analizar el apartado 2 de este mismo artículo 11 de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La regulación del *leasing* del artículo 11.3 LIS, en cambio, responde al tratamiento que el Proyecto de Ley quería darle inicialmente a este contrato, y que, coincide con el tratamiento del P.G.C., el cual hubiera supuesto perder las ventajas fiscales de las cuales disfruta este contrato desde la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.

Ahora bien, si el Proyecto de Ley del Impuesto trató de suprimir las ventajas fiscales de las que el *leasing* disfrutaba respecto a otros medios de financiación, como la financiación propia o la compra-venta a plazos; en fase de tramitación parlamentaria²⁵⁴ se produjo un fuerte debate que finalizó con la actual redacción legal y la introducción del artículo 128 LIS. La inclusión del art. 128 LIS supone mantener las ventajas que reconocía la legislación anterior siempre y cuando el contrato de *leasing* cumpla determinadas condiciones, y limitándose ahora la aceleración de las amortizaciones al doble del coeficiente máximo, resultante de las Tablas de amortización. Todas estas ventajas responden a las exigencias insistentes e influyentes al parecer de las asociaciones empresariales, que se negaban a perder unos privilegios que les había reconocido la anterior regulación de este contrato.

1. Régimen especial.

Este régimen especial supone prolongar el régimen fiscal anterior, establecido por la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, que fijó una serie de requisitos para la deducción del *leasing* en el I.S.; y concretamente son los siguientes:

- La duración del contrato tiene que ser de un mínimo de dos años, tratándose de bienes muebles, y de diez años, si el objeto del contrato son inmuebles o establecimientos industriales.
- Las cuotas establecidas en el contrato deben tener un carácter lineal o creciente de la parte de la cuota de recuperación del coste del bien.

²⁵⁴ El art. 128 de la LIS, en su redacción actual, no existía en el Proyecto de Ley del Impuesto, sino que fue introducido en la tramitación del mismo en el Congreso de los Diputados, recogiendo las enmiendas 138 y 139 del grupo parlamentario catalán y 209 y 210 del grupo socialista.

- El destino de los bienes adquiridos en *leasing* debe ser el quedar afectados por el usuario exclusivamente a su explotación económica durante toda la vigencia del contrato.

Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos, diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien excluido el valor de la opción de compra, de la carga financiera, y todo ello sin perjuicio de la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido que le corresponda.

Dados los requisitos anteriores serán deducibles en cada ejercicio:

- la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora y
- la parte de las cuotas satisfechas que correspondan a la recuperación del coste del bien, salvo que el contrato tenga por objeto terrenos, solares u otros bienes no amortizables. Es decir, únicamente es deducible la parte de la cuota de recuperación del coste del bien que corresponda a elementos susceptibles de amortización, parte que debe expresarse de manera diferenciada en el correspondiente contrato.

En consecuencia, como norma general, será deducible el total de la cuota del contrato de arrendamiento financiero.

Ahora bien, de la parte de la cuota correspondiente a recuperación del coste del bien únicamente será deducible el máximo de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal que le correspondería al bien en cuestión según las Tablas de amortización oficialmente aprobadas. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. Para el cálculo de dicho límite deberá tenerse en cuenta el momento en que el bien se ha puesto en funcionamiento.

Sin embargo, el art. 128 LIS, al referirse al coeficiente de amortización según Tablas, no especifica si se trata del coeficiente máximo o del coeficiente mínimo. Se considera, al igual que hace PASCUAL PEDREÑO²⁵⁵, que se refiere a cualquiera de ellos, o más exactamente, debido al silencio legal existente, se debe entender

²⁵⁵ PASCUAL PEDREÑO entiende que la referencia del art. 128 LIS al coeficiente resultante de Tablas se remite a cualquier coeficiente, máximo, mínimo o intermedio que se deriva de ellas; aunque considera que lo lógico será utilizar el coeficiente de amortización máximo, puesto que la ventaja fiscal del leasing radica precisamente en que se trata de una amortización acelerada (PASCUAL PEDREÑO, E., "Impuesto sobre Sociedades..." Op. cit. pág. 605).

aplicable cualquier coeficiente que resulte de la aplicación correcta de las Tablas legalmente establecidas, porque en cualquier otro caso el legislador debería haber discriminado entre ellos.

No obstante, contablemente únicamente se reflejará anualmente en la cuenta de pérdidas y ganancias del importe de los intereses de financiación (gasto financiero) y del importe correspondiente a la dotación a la amortización del inmovilizado inmaterial (“derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero”).

Como fruto de este distinto tratamiento contable y fiscal del leasing, se van a producir diferencias entre contabilidad y fiscalidad por este concepto. Ya se ha establecido cómo fiscalmente se permite deducir el coste de recuperación del bien y el coste financiero, lo que supone la deducción de una cuantía superior a la que resulta de la amortización contable del derecho en todos aquellos casos en los que la vida útil del activo sea superior a la duración del contrato de arrendamiento financiero (la inmensa mayoría de los casos). Por consiguiente, fiscalmente se produce una anticipación de la deducción del gasto; lo cual va a generar un ajuste fiscal negativo en aquellos ejercicios en que la deducción fiscal sea superior a la contable y un ajuste positivo en aquellos en que, agotada la deducción fiscal, sólo quepa la contable. Al final la deducción total va a ser la misma, con lo que la suma de ajustes tiene que ser cero, pero fiscalmente se ha producido un diferimiento del Impuesto.

Para evitar el problema del incumplimiento del principio de inscripción contable derivado de la diferente imputación fiscal de los gastos, en cuanto superior a la contable, el artículo 128.7 de la LIS establece que “la deducción de las cantidades a que se refiere el apartado anterior no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias”. Esta precisión normativa ya existía en la anterior regulación del arrendamiento financiero, siendo necesaria, puesto que, como señala GARBAYO SALAZAR²⁵⁶, en caso contrario una empresa que adecuara su proceder contable al PGC perdería un beneficio concedido por una normativa claramente fiscal, debido al principio de inscripción contable, que sólo acepta la consideración de gasto cuando el mismo esté contabilizado.

²⁵⁶ GARBAYO SALAZAR “La empresa. Valor contable. Valor fiscal. Sus discrepancias” Ed. Reus, S.A. Madrid, 1994, op. cit. pág. 108.

Para los sujetos pasivos a los que se refiere el Capítulo XII del Título VIII, es decir las empresas de reducida dimensión, se tomará el duplo del coeficiente de amortización lineal según Tablas multiplicado por 1,5. Esto es, el duplo multiplicado por 1,5, lo cual determina la aplicación de tres veces el coeficiente máximo resultante de las Tablas de amortización establecidas oficialmente.

Por su parte, las entidades arrendadoras deberán amortizar durante la vigencia de los contratos el coste de todos y cada uno de los elementos de inmovilizado que hayan adquirido para su posterior arrendamiento financiero, excepto el valor de la opción de compra de cada contrato.

Finalmente, la Ley habilita que las adquisiciones de elementos de inmovilizados material nuevos que se efectúen mediante leasing puedan acogerse a la deducción por inversiones en la cuota íntegra, si así se prevé (D. F. Novena de la Ley 43/95, apartado 2).²⁵⁷

2. Régimen general

El artículo 11.3 LIS resultará aplicable, por tanto, a los contratos de leasing que no reúnan los requisitos de la Disposición Adicional 7ª de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.

En los casos de cesión de bienes con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercerá la opción será deducible para la entidad cesionaria un importe equivalente a las cuotas de amortización que, de acuerdo con lo previsto en las normas generales de amortización, corresponda a los citados bienes.

²⁵⁷ Esta remisión del art. 128.10 de la Ley 43/1995 a la D. F. 9ª del mismo texto legal, habilitando a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para establecer deducciones en la cuota íntegra por inversiones adquiridas mediante contrato de arrendamiento financiero encuentra su razón de ser en la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de PGE para 1988 que estableció que: "No serán acogibles a la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero."

Este precepto vino a zanjar una polémica doctrinal existente en cuanto a la aplicabilidad o no de la deducción por inversiones a los bienes adquiridos mediante leasing. Ahora bien, dicha polémica se resolvió de modo que supuso una discriminación de los bienes adquiridos en leasing frente a los adquiridos utilizando otras formas de financiación, el efecto consiguiente era que no se estaba favoreciendo precisamente la inversión, que es precisamente lo que se pretende con este tipo de deducciones. En tal sentido se pronunció RAMÍREZ MEDINA, de acuerdo con la cita que realiza Pascual Pedreño de su artículo "El *leasing* inmobiliario: situación actual y perspectivas", Revista Española de Financiación a la Vivienda, nº 6, 1988, pág. 28.

El mismo precepto establece que se presumirá que no existen dudas razonables de que se ejercitará la opción cuando el importe a pagar por su ejercicio sea inferior al importe de minorar el precio de adquisición o coste de producción del bien en la suma de las cuotas de amortización máximas que correspondería al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión; es decir, que el importe de la opción sea inferior al valor contable del bien en el momento de su ejercicio. Presunción que debe entenderse "iuris tantum" de acuerdo con el art. 118.1 de la LGT; por lo tanto, cabrá cualquier medio de prueba admitido en Derecho tendente a demostrar que no existía intención de ejercitar esa opción de compra.

La Resolución del ICAC, de 21 de enero de 1992, precisa que se entenderá que no existían dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra cuando:

- en el momento de firmar el contrato, el precio de la opción de compra sea menor que el valor residual que se estima tendrá el bien en la fecha en que se ejercite la opción de compra;
- el precio de la opción de compra en el momento de firmar el contrato, sea insignificante o simbólico con relación al importe total del contrato de arrendamiento financiero.

Pero precisamente esta resolución fue anulada inicialmente por la STSJ de Madrid, de 19 de enero de 1994, consecuencia de un recurso presentado por la Asociación Española de Leasing, por no estar de acuerdo con las disposiciones 8ª y 9ª de esta Resolución. La STS de 27 de octubre de 1997, presentada contra la anterior, resuelve la cuestión anulando únicamente el apartado 3º de la norma octava contenida en la resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas sobre valoración del inmovilizado inmaterial. Según este apartado 3º, hoy anulado, los bienes objeto de arrendamiento financiero debían registrarse contablemente como inmovilizado material (no inmaterial) a partir del momento en que se comprometa formalmente o se garantice el ejercicio de la opción de compra. El TS alega que ello supone equivocarse un simple derecho de uso con el derecho de propiedad, no pudiéndose diferenciar en nuestro derecho dos tipos de propiedad distintos, uno legal y otro económico contable²⁵⁸. (Estas sentencias han sido

²⁵⁸ La corte de Casación Italiana también tuvo ocasión de pronunciarse respecto a la naturaleza del contrato de *leasing*, y lo hizo en sentencia de 20 de febrero de 1992. Para la corte, sin embargo, el contrato de arrendamiento financiero es asimilable al contrato de venta con pacto de reserva de

analizadas oportunamente, en el epígrafe correspondiente al valor normativo de las Resoluciones del ICAC.)

En los contratos de leasing en los que resulte aplicable este precepto se considerará partida deducible, además de la carga financiera, la amortización correspondiente al bien objeto del contrato. Es decir, es deducible la cuota de amortización correspondiente al bien objeto del contrato, de acuerdo con el método de amortización elegido por el sujeto pasivo, incluida la libertad de amortización. Utiliza, por tanto, el mismo criterio que el PGC²⁵⁹, con lo que desaparecen las diferencias anteriormente existentes entre regulación contable y fiscal y las consiguientes e incómodas correcciones -o ajustes, según terminología de la anterior normativa-, salvo en el supuesto de utilizar el beneficio de la libertad de amortización.

El *régimen de amortización* establecido en la Ley para dicho contrato será el siguiente: *el cedente* amortizará el coste de adquisición menos el valor de la opción de compra; mientras que *el cesionario* se deducirá un importe equivalente a las cuotas de amortización correspondientes al método de amortización elegido, incluido en su caso, la libertad de amortización.

El párrafo cuarto del artículo 11.3 LIS regula el **lease back**, es decir, cuando el bien haya sido objeto de previa transmisión por parte del cesionario al cedente. El legislador considera, al igual que hace el P.G.C., que éste es un método de

dominio, al estimar que el bien a la finalización del contrato todavía tiene un valor apreciable y notablemente superior al precio de rescate. En tal caso el paso de propiedad no es un elemento accesorio del contrato, sino que entra a formar parte de él en la función que las partes le han asignado.

²⁵⁹ Según la N. V 5ª f) del PGC, cuando por las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el arrendatario deberá registrar la operación en los siguientes términos:

los derechos derivados de los contratos de arrendamiento financiero se contabilizarán como activos inmateriales por el valor al contado del bien, debiéndose reflejar en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre ambos importes, constituida por los gastos financieros de la operación, se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios. Los derechos registrados como activos inmateriales serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato. Cuando se ejercite la opción de compra, el valor de los derechos registrados y su correspondiente amortización acumulada se darán de baja en cuentas, pasando a formar parte del valor del bien adquirido. Los gastos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

Este tratamiento contable supone considerar que en el momento de formalizar el contrato se está adquiriendo un derecho, inmovilizado inmaterial, sobre un elemento de activo. En consecuencia, el adquirente debe contabilizar ese derecho; o en palabras de DURAN-SINDREU las "expectativas de derecho sobre activos inmovilizados", lo cual es coherente con el principio de imagen fiel.

(DURAN-SINDREU BUIXADÉ, "Fiscalidad de las operaciones de leasing. Reflexión en torno a su conveniencia y análisis de posibles controversias". Bosch, Barcelona, 1988, op. cit. pág. 28.)

financiación, con la garantía de la transmisión de la propiedad de un bien, y por ello establece que el cesionario continuará la amortización del bien en idénticas condiciones, y sobre el mismo valor, anteriores a la transmisión.

Económicamente el lease-back es un préstamo o un método de financiación, y, por tanto, éste es el trato que se le da contable y fiscalmente.²⁶⁰

PASCUAL PEDREÑO²⁶¹ se encarga de poner, acertadamente, de manifiesto el hecho evidente, pero no obvio, de que la única regulación del lease-back se encuentra en el art. 11.3 LIS, sin que se haya hecho referencia a él en el art. 128 LIS. En este supuesto se debe plantear la cuestión de si cabe el tratamiento especial del art. 128 LIS en el caso de contratos de lease-back que cumplan los requisitos que establece dicho artículo. Parece que al ser un régimen especial, que supone un beneficio fiscal encubierto, únicamente será aplicable a los contratos expresamente previstos en él, de modo que el silencio legal respecto a aquellos contratos de arrendamiento financiero cuya realidad económica sea la de un método de financiación requiere que les sea aplicable, en todo caso, el régimen general del art. 11.3 LIS. Pero sin duda el argumento esencial en favor de la opinión anterior facilita el recurso que hace el art. 10.3 LIS a la normativa contable en aquellos supuestos en que exista silencio en la norma fiscal. De modo que en este supuesto se aplicaría la Norma de Valoración 5ª g) del PGC, que establece idéntico tratamiento al que resulta del art. 11.3 LIS. De este modo en el *lease-back* no se producirían, en ningún caso, diferencias entre contabilidad y fiscalidad.

²⁶⁰ Respecto al tratamiento fiscal del lease-back resulta interesante la sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de marzo de 1997, en la cual se determina que en estas operaciones hay que distinguir dos planos claramente diferenciados: las consecuencias jurídico-civiles buscadas y queridas por las partes, en las que el precio es libremente fijado por las partes, y los efectos jurídico tributarios que, dado el carácter de derecho necesario que tienen estas normas, no podrán producir efectos no favorables a los intereses públicos debido a una aplicación del principio de autonomía de la voluntad. Por tanto, en el caso examinado en esta sentencia, en el cual se produce un incremento artificial del precio de venta sobre el precio real de mercado de los activos enajenados a los únicos efectos de generar un incremento de las cuotas deducibles en concepto de arrendamiento financiero en el impuesto sobre sociedades, se llega a la conclusión que deberá aplicarse la teoría del negocio indirecto, y, en consecuencia, declarando improcedente el citado incremento.

²⁶¹ PASCUAL PEDREÑO, E. "Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad". Lex Nova, Valladolid, 1996. Op. cit. págs. 619 y 620.

3. Régimen transitorio.

La Disposición Transitoria Octava de la Ley 43/1995 establece que se registrarán, hasta su total cumplimiento, por el régimen legal anterior (deducción de la totalidad de las cuotas de leasing, sin límite) los contratos de arrendamiento financiero celebrados con anterioridad a la entrada en vigor de dicha Ley, siempre y cuando se haya efectuado ya la entrega de los bienes, o, tratándose de bienes inmuebles, si la entrega se efectúa dentro de los dos años siguientes a la entrada en vigor de dicha Ley.

Este último inciso de la Disposición Transitoria octava estaba motivado, sin duda, por el hecho de que el régimen fiscal proyectado en un principio era claramente desfavorable al contrato de *leasing*, frente al régimen legal anteriormente vigente; se perseguía, en consecuencia, un tránsito sin brusquedad de un régimen fiscal a otro. Sin embargo, con la redacción definitiva dada en este texto legal al art. 128 LIS, durante la tramitación parlamentaria, el inciso final de la Disposición Transitoria octava de la Ley 43/95 pierde su razón de ser, puesto que idéntico tratamiento, que existía en la anterior regulación, perdura en la actual a través del art. 128 LIS. La consecuencia inmediata que debe concluirse de este hecho es que va a continuar manteniéndose en la práctica el beneficio fiscal que para las empresas suponen las adquisiciones de bienes a través del contrato de arrendamiento financiero.

CAPÍTULO VII:

LAS PROVISIONES.

1. Las provisiones en general.

El segundo de los gastos contables de la empresa regulado fiscalmente, al efecto de establecer correcciones fiscales sobre dicho gasto, correcciones entendidas éstas como presupuestos de “deducibilidad”, es el constituido por las provisiones.

Se habla de provisiones en plural debido a que bajo este término común se engloban distintos tipos de fondos de gasto, que tienen una muy distinta naturaleza y responden a fines igualmente diversos, aunque como se verá pueden englobarse en dos grandes grupos: las provisiones que responden a la representación del gasto por pérdida de valor de los elementos patrimoniales, y que verdaderamente están constituidas por correcciones de valor por depreciaciones experimentadas en los bienes de inmovilizado, son las que resultan reguladas en el art. 12 de la LIS; y las provisiones para riesgos y gastos, reguladas en el art. 13 LIS, que responden a fondos de ahorro para hacer frente a gastos futuros, que responden, pues, esencialmente a un criterio de “periodificación” del gasto y a eventos que pueden suponer un gasto, también futuro o presente pero no cuantificable en ese momento. Y, sin embargo, se alude a un único concepto global de provisiones, puesto que ambos grupos responden a lo que se calificó en el capítulo IV de la Parte I como imputación a gastos de inversiones o de gastos de carácter plurianual, y ello en correspondencia al principio de periodificación del gasto de acuerdo con el principio de independencia de ejercicios económicos e imputación temporal del gasto al ejercicio que realmente corresponde, y en la concreta medida que contribuye a generar ingresos, puesto que sólo así se puede determinar el concreto beneficio económico que corresponde a cada ejercicio.

En este capítulo se van a analizar detenidamente cada una de las principales provisiones existentes en la contabilidad empresarial, y no sólo las reguladas fiscalmente, incidiendo especialmente en las principales diferencias que esta normativa fiscal ha establecido respecto a la anterior regulación, por cuanto se han producido modificaciones esenciales, reveladoras del cambio de filosofía del legislador en la regulación de este impuesto, y ello en un intento de poder extraer unas características esenciales diferenciadoras, y una globalización y conceptualización tanto del propio concepto de provisión como de la delimitación propio concepto de gasto. Así es de destacar el rasgo fundamental de que mientras en la anterior regulación se partía de la necesidad de regular minuciosamente cada una de las provisiones que van a resultar fiscalmente deducibles, de modo que sólo aquellas reguladas en la LIS eran gasto deducible del Impuesto; en cambio, en la actual regulación del Impuesto es deducible cualquier gasto contable en concepto de dotación a las provisiones, con las salvedades que en modo de correcciones pueda establecer la ley fiscal para aquellas especialmente reguladas.

1.1. El concepto de provisión y sus finalidades.

1.1.1. Aceptación común del término provisión.

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, se pueden definir las provisiones como: *"acciones y efecto de proveer. Mantenimientos o cosas que se previenen y tienen prontas para su fin."*

Por su parte el término proveer se define como *"prevenir juntas y tener prontos los mantenimientos u otras cosas necesarias para un fin. Suministrar o facilitar lo necesario o conveniente para un fin."*

1.1.2. El concepto de provisión en la doctrina contable.

KESTER, en su tomo II de la obra "Contabilidad. Teoría y Práctica", establece que la provisión es "un fondo formado por la inversión de economías anuales u otras contribuciones con miras a la ulterior aplicación del activo así acumulado al pago de una deuda anteriormente contraída."

Por su parte, Bernard COLLI, en su "Diccionario económico y financiero", define las provisiones como la "suma afectada por la empresa a la cobertura de una carga o de una pérdida virtual, futura o eventual."

Ya en nuestro país, y a modo de introducción, se pueden destacar las siguientes definiciones:

Mientras que el prof. RIVERO afirma que en las provisiones "se tiene la certeza de que el hecho o riesgo que previenen se producirá, aunque se desconoce el momento en que aparecerá y su cuantía."²⁶²

Una definición más completa nos la proporciona la AECA, en su Doc. nº 11, al señalar que son " ... aquellas cuentas que recogen hechos o situaciones que implican quebrantos imputables al período al que se refieren los estados financieros que, bien porque existe una alta probabilidad de que se produzcan, bien porque no se conozca la totalidad de sus datos y circunstancias, han de contabilizarse bajo diferentes formas de estimaciones y métodos de cálculo, al objeto de que el resultado incluya todas las pérdidas que le correspondan."

Ahora bien, pese a las anteriores definiciones en realidad resulta muy difícil englobar en una sola definición las diversas provisiones reconocidas en el PGC y en la ley fiscal debido a que bajo esta denominación se hallan distintos tipos de fondos. Lo más correcto sería dar una definición propia de cada una de las distintas provisiones reconocidas en nuestro Ordenamiento Jurídico. Sin embargo, se puede hablar de dos grandes acepciones, de acuerdo con la naturaleza del término provisión, y que deben definirse separadamente.

- 1- Provisiones como cuentas representativas de fondos de ahorro, que conceptualmente están formadas por gastos de pago diferido. Dichas provisiones responden contablemente a los principios de prudencia valorativa y de devengo, pero, sobre todo, al de correlación de ingresos y gastos.
- 2- Provisiones como cuentas de carácter compensador que representan pérdidas de la empresa bien por depreciación no sistemática producidas en los bienes de inmovilizado o debido a lo que se ha definido riesgos de la empresa, y que se ponen de manifiesto en la contabilidad esencialmente por el principio de prudencia valorativa, y que se definen globalmente por la nota característica de incertidumbre

²⁶² Rivero, op. cit., pág. 332.

en cuanto a su cuantía, efectiva o no producción y momento temporal de realización.

En este segundo grupo de provisiones la finalidad de las dotaciones realizadas es muy clara: ajustar el valor de los bienes cuando el valor probable de realización de los mismos sea inferior al contabilizado. A tal fin se realizarán al final del ejercicio una serie de dotaciones por el importe de esa pérdida de valor, al efecto de crear un fondo que corrija el valor del correspondiente activo depreciado.

La doctrina mayoritaria, tanto la contable como la fiscal, ha reconocido la existencia de dos grandes tipos de provisiones en consonancia con estos dos tipos de provisiones que se han definido en este estudio:

- Las destinadas a recoger las disminuciones de valor o correcciones valorativas de bienes o provisiones de activo.
- Las destinadas a la cobertura de riesgos y gastos en bienes no específicos o provisiones de pasivo.

Desde el punto de vista de la doctrina contable CAÑIBANO²⁶³ establece que el concepto de provisión cubre dos aspectos distintos:

- a) Pérdidas de valor experimentadas por determinados activos: existencias, clientes, inversiones financieras, etc., reconocidas, a través de la dotación de la provisión correspondiente, como pérdida neta o quebranto en el ejercicio de que se trate.
- b) Obligaciones estimadas como consecuencia de quebrantos o gastos esperados cuyo reconocimiento inmediato no debe ser aplazado, repercutiendo, por tanto, en sentido negativo sobre los resultados del ejercicio en que se practica la dotación.

La profesora HERNÁNDEZ GARCÍA²⁶⁴ haciendo referencia a la misma clasificación habla de: provisiones por depreciación de activos y provisiones de pasivo.

²⁶³ CAÑIBANO CALVO, Leandro. "Contabilidad. Análisis contable de la realidad económica" Ed. Pirámide. Madrid 1991, op. cit. pág. 406.

²⁶⁴ HERNÁNDEZ GARCÍA, M^a C. "Las provisiones: Concepto, clasificación y tratamiento contable". Técnica Contable n^o 538, 1993, págs. 663 y 674.

- Las provisiones por depreciación de activos reflejan disminuciones de valor de un elemento de activo... cuyos efectos no se juzguen irreversibles, que incluirían: la provisión de inmovilizado, la provisión por depreciación de existencias, la provisión por operaciones de tráfico (sólo insolvencias) y las provisiones financieras.
- Y las provisiones de pasivo cuyo objetivo es cubrir un riesgo no vinculado a un activo concreto, sino a quebrantos que han de contabilizarse bajo diferentes formas de estimación por no conocerse la totalidad de datos y circunstancias". Incluiría: la provisión para pensiones y obligaciones similares, la provisión para impuestos, la provisión para responsabilidades, la provisión para grandes reparaciones, el fondo de reversión y la provisión para otras operaciones de tráfico. (En cuanto a esta última su inclusión en este grupo o en el anterior depende de los diferentes autores que se analicen. CAÑIBANO, por ejemplo, como se ha visto, lo incluiría en el primer grupo, dentro de la provisión por insolvencias. Sin embargo, esta autora considera que su inclusión en este segundo grupo es más acertada, debido a su naturaleza y finalidad, puesto que es una dotación estimativa de un riesgo previsible.)

De lo anteriormente expuesto se puede concluir que las provisiones tienen como fin, que es el que justifica el que se traten estos dos grupos conjuntamente como un todo "provisión", cubrir el importe de una pérdida presente o futura, pero de carácter cierto de la cual no se conoce exactamente su cuantía. Incertidumbre que no puede referirse en cuanto a su existencia misma, porque en ese caso se estaría ante una previsión, en el sentido en el primer capítulo de esta segunda parte.

1.2. Las provisiones en la anterior legislación del Impuesto sobre Sociedades.

El problema se planteaba por el *carácter restrictivo* con el que se enunciaba el derogado art. 116. 2 a), al establecer la no deducibilidad de las dotaciones del ejercicio realizadas para fines distintos de los señalados en el apartado 1º.

En consecuencia, el RIS reconocía única y exclusivamente las siguientes dotaciones a provisiones deducibles:

- Provisión por depreciación de existencias (art. 77 del RIS).
- Provisión para fondos editoriales depreciados (art. 78 del RIS).

- Provisión para insolvencias (art. 82 del RIS).
- Provisión por depreciación de la cartera de valores (art. 72 del RIS).
- Fondo extraordinario de reparaciones (art. 117 del RIS).
- Provisión para responsabilidades (art. 84 del RIS).

Las dotaciones a este tipo de provisiones eran deducibles siempre y cuando, además de cumplir los requisitos específicos que para cada una de ellas establecían en los ya mencionados artículos de desarrollo, cumplieran las dos condiciones generales siguientes:

- que la dotación a la provisión correspondiera efectivamente a ese ejercicio considerado, art. 116.2 b),²⁶⁵ y
- que la dotación a la provisión se hallara contabilizada, (art. 116.1 del RIS).²⁶⁶

El art. 13 de la Ley 61/78, dedicado a las partidas deducibles, establecía que estaban constituidas por todos los gastos necesarios para la obtención de ingresos, estableciendo a continuación, *a título meramente enunciativo*, una lista no cerrada

²⁶⁵ Existían excepciones a este principio o condición general de que la provisión correspondiera al ejercicio considerado, previstas en el propio art. 116.2 final, concretamente para la provisión para insolvencias. ORTEGA, por ejemplo, recogía las siguientes excepciones a este requisito:

- Cuando el contribuyente no utilice el sistema de provisiones, la pérdida podrá ser reconocida en su totalidad, aún cuando se haya generado en varios ejercicios, en el momento en que ésta se realice, y ello acogiéndose al criterio de la disminución patrimonial. Supuesto claro que no plantearía, a mi entender, problemas.
- Otro supuesto específico lo hallamos en las dotaciones a provisiones que no pudieron efectuarse en los ejercicios correspondientes. El supuesto típico es el de la depreciación de la cartera de valores por una cantidad superior al precio de adquisición de la misma (caso en el que no podrá llevarse a resultados el total de la depreciación experimentada en ese ejercicio). Deberá reconocerse la posibilidad de recoger esa disminución patrimonial en el momento en que la inversión aumente de valor.

(ORTEGA, Antonio. "El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ingresos y gastos." Asociación para el progreso de la Dirección, Madrid, 1983.)

²⁶⁶ Los requisitos generales exigidos a los gastos para su deducibilidad y, por ende, a las provisiones, eran: contabilización del gasto, justificación, necesidad y correcta imputación temporal al periodo impositivo al que correspondiera. Estos requisitos se exigían con carácter general a las provisiones, salvo las excepciones que la ley pudiera establecer. Con la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades sólo se exigen, en principio, explícitamente los requisitos de contabilización, justificación y, con una enorme flexibilización, su correcta imputación temporal.

Véase CLAVIJO HERNÁNDEZ, SANZ GADEA (págs. 903 y ss), ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA. (Obs. ya cit.).

En el caso del Derecho francés todas las provisiones inscritas en el balance en función de preceptos o disposiciones distintas de las contables, consecuencia del requisito de la necesidad de la contabilización de los gastos para su deducibilidad, así como las "reservas en suspensión de impuestos", es decir, lo que se ha denominado impuestos diferidos, deben ser contabilizadas como "provisiones reglamentadas".

de partidas deducibles²⁶⁷, entre las que se encontraban algunas dotaciones a provisiones.

Mientras que, por su parte, la redacción del art. 116.2 del RIS era clara y contundente: *no procedía* la deducibilidad de dotaciones a provisiones *para fines distintos de los señalados en el art. 116*. No obstante, había dotaciones a provisiones cuya deducibilidad se excluía de un modo expreso, era el caso de los fondos de pensiones, en estos supuestos no cabía duda sobre su no deducibilidad. En cambio, la doctrina discutió sobre la deducibilidad o no de dotaciones a provisiones no recogidas en el art. 116 pero tampoco excluidas expresamente en el Reglamento, y ello con relación a la redacción abierta del art. 13 de la LIS.

Los argumentos en favor de la deducibilidad de estas dotaciones a provisiones no previstas en el Reglamento se basaban, precisamente, en los arts. 13 de la Ley y 102 .2 del RIS.²⁶⁸

²⁶⁷ Los gastos debían entenderse deducibles, de acuerdo con la anterior regulación del Impuesto sobre Sociedades, siempre y cuando fueran necesarios para la obtención de ingresos o que correspondieran a pérdidas patrimoniales, y que además cumplieran los requisitos generales ya establecidos: de justificación, contabilización e imputación temporal.

²⁶⁸ AMORÓS RICA, por ejemplo, establecía una afirmación categórica: "resulta innecesario discutir sobre su naturaleza, hay que aceptar que las dotaciones a ellos (fondos) deban considerarse gasto o partida deducible, sin perjuicio de establecer el cálculo o justificación adecuada". ("La realidad y pertinencia..." op. cit. pág. 332). Entendía que el concepto del gasto deducible no exigía un reconocimiento legal expreso de la norma tributaria, pues lo era o no por naturaleza conceptual.

GONZÁLEZ POVEDA se manifestaba en igual sentido, con un planteamiento que se recoge textualmente: "según el Reglamento no tienen la consideración de dotaciones a provisiones deducibles de los ingresos las realizadas para fines distintos de los anteriores. El Reglamento confunde la técnica contable de registrar unas pérdidas, con la naturaleza intrínseca de las mismas. Una pérdida patrimonial cierta es siempre deducible, y el hecho de que se contabilice mediante una provisión debe ser irrelevante, porque es evidente que cualquier pérdida de valor cierta de un elemento de activo ha de ser forzosamente deducible, aunque se contabilice mediante una provisión no enumerada en el art. 116 del Reglamento."

GONZÁLEZ POVEDA, V. "Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades". Varios autores. Dir. Banacloche. Ed. Hesperia, Madrid 1983. Op. cit. pág. 68.

Sin embargo, esta afirmación no era tan amplia como pudiera parecer. Sólo era aplicable a las disminuciones de valor producidas en bienes de activo por envilecimiento o deterioro, art. 50 del RIS. No era en ningún caso aplicable a las provisiones para responsabilidades o a las provisiones para riesgos y gastos, según la terminología contable. Y pese a que González Poveda establecía que era indiferente la forma de contabilizarlo, en realidad esto no es así. El legislador al no haber previsto la posibilidad de llevar a provisiones las pérdidas por depreciación en el inmovilizado, sino que éstas debían computarse directamente como pérdidas, fuera en forma de gastos o en forma de disminución patrimonial, no estaba previendo la posibilidad de que hubieran pérdidas de valor reversibles en estos activos, con el consiguiente problema de no poder reconocer, una vez llevada a resultados la disminución patrimonial, una posible recuperación de este valor. Si se hubiera aceptado un sistema de provisiones no se hubieran planteado estos problemas, puesto que podría reconocerse como ingreso en los resultados de la empresa la recuperación de valor de los bienes depreciados, a través de la cuenta "provisión aplicada", e integrarse por tanto en la base imponible del Impuesto.

Es indiscutible que una cosa es el deber ser y otra el ser, de modo que “de lege data” no era admisible la deducibilidad de estas provisiones no previstas en el Reglamento, y ello en función de la redacción literal del art. 116 RIS, aún cuando lo conveniente o deseable hubiera sido su deducibilidad. No obstante, existía una excepción a este principio, la admisibilidad de las dotaciones a provisiones por depreciación del inmovilizado material e inmaterial, que si bien no tenían recepción expresa en el art. 116 del RIS, admitían un tratamiento similar a las mismas por aplicación del art. 50 del RIS (aún reconociendo las dificultades de interpretación y prueba que este último artículo planteaba).

1.3. La regulación de las provisiones en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dedica sus artículos. 12 y 13 al análisis de las provisiones.

El art. 12 de la LIS regula las provisiones por pérdidas de valor de los elementos patrimoniales, es decir, aquellas que suponen corregir la depreciación experimentada por los elementos de activo de la empresa, o lo que contablemente se ha denominado “provisiones de activo” mientras que *el art. 13 LIS* está dedicado a las provisiones para riesgos y gastos, denominadas también por la doctrina contable provisiones de pasivo. Esta regulación respondería, pues, a las dos grandes acepciones del término provisión destacadas por la doctrina contable:

1. Las provisiones como cuentas de carácter compensador que responden a pérdidas de la empresa, bien por depreciación no sistemática (la sistemática se corrige a través de la amortización) o debido a lo que se ha denominado riesgos de la empresa. Son las reguladas en el art. 12 LIS.
2. Las provisiones como cuentas representativas de fondos de ahorro, que conceptualmente están formadas por gastos de pago diferido. Son las que se recogen en el art. 13 de la LIS.

El art. 12 de la Ley establece una lista de provisiones por correcciones de la pérdida de valor de elementos patrimoniales que coincide, básicamente, con la del

anterior art. 116 del RIS, sin que el primero mencione el carácter abierto o cerrado de la misma.

De la redacción de la Ley se desprende que, mientras el listado de las provisiones para riesgos y gastos deducibles del art. 13 tiene un carácter cerrado, las provisiones debidas a correcciones de valor del art. 12 serán deducibles siempre que se correspondan con provisiones contablemente correctas debidas a una depreciación de valor efectiva experimentada en bienes de inmovilizado material o inmaterial, respetando los requisitos o excepciones que establezca el art. 12 de la Ley para aquellas expresamente reguladas en él (provisión para fondos editoriales, provisión para insolvencias y provisión por depreciación de valores mobiliarios).

El art. 13 de la Ley, dedicado a las provisiones para riesgos y gastos, establece, como regla general, la no deducibilidad de las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables (art. 13 .1 LIS).

A continuación, este mismo artículo 13 LIS establece, como excepciones, un listado de provisiones para la cobertura de estos eventos, sí deducibles. Puesto que son excepciones a una regla general *cabe entender ésta como lista cerrada*. Estas dotaciones a provisiones sí deducibles reconocidas en la nueva Ley del Impuesto *coinciden básicamente con las previstas en la anterior legislación*, únicamente se observan las siguientes novedades:

- Provisión para reparaciones extraordinarias de elementos patrimoniales, de acuerdo con un Plan aprobado por la Administración, sin limitación según la actividad de la empresa.
- Provisión para la cobertura de los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal.
- Provisiones para garantías de reparación y revisión de productos vendidos.
- Provisiones para gastos accesorios por devolución de ventas.

Las otras provisiones para riesgos y gastos sí deducibles, según el art. 13 de la Ley, son: la provisión para responsabilidades, la provisión para grandes reparaciones de empresas de pesca y navegación marítima y aérea, el fondo de

reversión y las provisiones técnicas, prevista ahora expresamente en la legislación del Impuesto sobre Sociedades.

Las dotaciones a todas estas provisiones para riesgos y gastos serán deducibles si cumplen los requisitos legalmente exigidos en el propio art. 13 de la Ley. Entre estos requisitos, es esencial el de la contabilización de las dotaciones a las provisiones para que éstas resulten gastos deducibles; requisito que se desprende del propio art. 19 LIS, ya examinado, y de la regulación concreta de cada una de esas provisiones.

Ahora bien, no toda dotación a una provisión, debidamente contabilizada, es deducible en su totalidad, sino que lo será con los límites establecidos en los artículos. 12 y 13 LIS.

Por otra parte, toda esta lectura de las normas fiscales debe hacerse conociendo perfectamente cual es el funcionamiento de las respectivas cuentas contables que representan este gasto, cuestión que suele despreocupar a los fiscalistas, pero que es esencial para entender la importancia de estos conceptos y correcciones, y dado que la normativa contable y la fiscal exigen que una vez desaparecidas las condiciones que motivaron la dotación a la provisión ésta se cancele llevándose el importe de la provisión a resultados -ingreso-, se debe tener en cuenta que cuando una dotación a provisión no fue íntegramente deducible, sino que solo fue deducible en parte, en el momento de integrar el importe de la recuperación del valor de un bien depreciado en la base imponible del Impuesto deberá adicionarse únicamente en la cantidad que resultó efectivamente deducible.

La Ley ha previsto expresamente los efectos de esta recuperación de valor de los elementos provisionados, en el art. 19.6 LIS, al disponer que *"la recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor se imputará en el período impositivo en que se haya producido dicha recuperación, sea en la misma entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma."*

En este sentido, deberá reconocerse el ingreso de la recuperación del valor del bien con una provisión dotada, ya se produzca dicha recuperación en la sociedad que la dotó o se produzca en cualquier sociedad vinculada a la anterior; y más importante aún, también deberá reconocerse esa recuperación de valor cuando esa sociedad que dotó la provisión readquiere el bien transmitido en un

periodo inferior a seis meses. Es ésta una previsión legal que claramente intenta evitar un fraude fiscal bien conocido en la práctica de las empresas.

Del mismo modo, a los efectos de finalizar este epígrafe debe establecerse como en el Derecho comunitario las provisiones establecidas son muy similares a las reconocidas en nuestro país, quizás el ejemplo más claro lo encontremos en el caso italiano. A continuación se hará una breve exposición de las provisiones que son aceptadas por la normativa italiana como gastos fiscalmente deducibles y ello precisamente para poner de manifiesto que la problemática con la que se enfrenta la regulación de esta materia en nuestro país es similar a la regulación, soluciones y problemas que se plantea la legislación y doctrina de los países de nuestro entorno, y así es patente en el supuesto italiano.

El Derecho italiano únicamente reconoce como deducibles las dotaciones a provisiones que supongan la anticipación de un coste futuro, recogiendo en su articulado un número tasado de ellas. Así, por ejemplo no se reconoce la deducibilidad de la provisión para garantía de productos, sólo podrá reconocerse el gasto en el ejercicio en que efectivamente se produzca.

Sí se ha reconocido la *provisión para riesgos de créditos*, en el art. 71 del "Testo Unico delle Imposte sui Redditi", en adelante TUIR. Es, en efecto, deducible una cuota anual en concepto de dicha provisión del 0'5 % de los créditos comerciales existentes en balance. Con el límite máximo para la provisión acumulada por este concepto del 5 % de los mencionados créditos. Lógicamente, no se pueden incluir en los créditos provisionables los que están garantizados por un seguro. En cambio, dado que la Ley no establece más precisiones, sí podrán dotarse sobre cualquier tipo de crédito comercial, aún aquellos que corresponden a entes públicos o garantizados por garantía real o personal, debido al carácter forfetario de la norma. Las pérdidas de los concretos créditos no serán deducibles en tanto no se haya utilizado el total del fondo acumulado dotado. Igualmente se pueden provisionar los intereses de mora.

Existe también una provisión muy peculiar, "*la provisión para operaciones y concursos a premio*", regulada en el art. 73, 3 del TUIR en forma de manifestación publicitaria sujeta a autorización del Ministerio de Finanzas. Es decir, se trata de concursos en los que se ofrece un premio extraído a suerte entre los adquirentes de determinado producto, que han enviado la prueba de compra del mismo, y en

los que el que se gane el premio es un hecho incierto. A estos efectos se diferencia entre dos tipos de concurso: aquellos en los que seguramente se ganará el premio; en los que la provisión puede alcanzar hasta un 70% del valor del mismo y aquellos donde se dan bonos, o en los que es de esperar una baja respuesta; en los que la provisión sólo puede llegar hasta un 30% del valor del premio. Los costes del premio se imputarán a la provisión dotada, pudiendo haber un exceso positivo o negativo.

Otras provisiones reconocidas en el Derecho fiscal italiano son la *“provisión para la indemnización de fin de relación de trabajo personal”*, reconocida en el art. 70 TUIR; la *“provisión por factura a recibir”*, que expresa verdaderas deudas frente a proveedores, cuando todavía no se ha recibido la factura; las de empresas aseguradoras frente a las obligaciones de los asegurados, art. 103 TUIR; para revisiones de naves y aeronaves, art. 73, 1 TUIR; y para riesgos de cambio.

También se reconoce como *“amortización financiera”* lo que en nuestro país se denomina fondo de reversión, y que realmente tiene características más próximas a las provisiones que a la amortización. Con ella se prevé anticipar la futura pérdida derivada de la devolución gratuita al ente concedente de bienes todavía no amortizados, siendo perfectamente compatible esta institución con la propia amortización de los bienes.

Existen algunos regímenes especiales al respecto, como es el caso de las empresas de construcción y de ejecución de obras públicas, por ejemplo existe un régimen específico para las autopistas.²⁶⁹

Seguidamente en los epígrafes que se suceden se procederá a un estudio minucioso de cada una de las provisiones reguladas en la ley fiscal, y ello en comparación con la anterior regulación de este impuesto, a los efectos de examinar si el legislador ha conseguido superar las deficiencias existentes con anterioridad, y

²⁶⁹ En cuanto a una bibliografía específica sobre las provisiones pueden verse, entre muchas otras: DELLA VALLE “Riflessioni in tema di rischi e oneri fiscalmente riconosciuti”, in Rivista Diritto Tributario, 1994, pág. 327.

LUPI “Gli interessi nell’imposizione diretta”, in Diritto Pratico Tributario, 1990, I, pág. 530.

DEZZANI/PISSONI/PUDDU, “Il trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato, gli altri accantonamenti deducibili ed i ratei e sirconti” Il fisco, 37-38, 1995, 9067-9078. Y de los mismos autores: “Svalutazione dei crediti e accantonamenti per rischi di cambio” Il fisco, 37-38, 1995, 9049-9064.

Sobre el tema de los intereses pasivos pueden consultarse: LA ROSA “Interesi pasivi...” Rassegna Tributaria, 1985, I, pág. 1, y en el mismo tomo, pero en su pág. 237 existe también un artículo de desarrollo del tema de TIEGHI.

puesto que muchas de las reformas habidas encuentran su explicación o razón de ser precisamente en las deficiencias existentes en la anterior regulación y en las cuestiones prácticas que más arduas habían sido para los sujetos a los que le resultaba aplicable el impuesto y que decían aplicarlo, como era la Administración tributaria. Asimismo, todas y cada una de estas provisiones deben ser examinadas en coordinación con lo que establecen las normas contables sobre estas mismas provisiones, porque no puede entenderse una regulación sin la otra para explicar las concretas cuestiones que cada una de estas provisiones genera.

2. La provisión por depreciación de existencias.

A través de esta provisión se persigue reconocer contable o fiscalmente (dependiendo de la disciplina ante la que nos situemos) la depreciación o pérdida de valor en el mercado, causada por oscilaciones o pérdidas reversibles²⁷⁰, de determinadas existencias. Procederá la dotación a dicha provisión cuando el valor de mercado al cierre del ejercicio sea inferior al precio de adquisición o al coste de producción de las existencias.

En consecuencia, resulta esencial para el estudio de la misma determinar una serie de conceptos esenciales:

- concepto de existencias,
- precio de adquisición y coste de producción.

Se estará, pues, ante problemas de definición y valoración de las existencias.

2.1. Concepto de existencias.

El anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (R.D. 2631/1982, de 15 de octubre) definía las existencias en el apart. 1º del art. 76 como "los bienes muebles e inmuebles adquiridos por la Empresa con la finalidad de incorporarlos a los bienes producidos, o de destinarlos a la venta sin transformación."

²⁷⁰ El RIS no hacía mención alguna al requisito de la reversibilidad de las pérdidas de valor sufridas por estos elementos, del mismo modo que sucedía lo propio en otras provisiones, pero éste es un requisito exigible por ser inherente al concepto y naturaleza de provisión. Si la depreciación fuera irreversible no procedería la dotación a la provisión, sino que lo correcto sería disminuir el valor de las existencias al final del ejercicio considerado.

Es el *elemento finalista, destino* para el que se ha adquirido el bien, el que va a servir para delimitar el concepto de existencias. El ejemplo típico lo constituye la adquisición de un edificio por parte de una empresa inmobiliaria. Si éste es adquirido para su reventa, se estará ante una existencia, si lo adquiere como infraestructura para su red comercial se tratará de un inmovilizado, recuperable en resultados a través de su amortización. El elemento objetivo no es, pues, determinante en línea de principios para su delimitación como existencias.

Ahora bien, el elemento finalista que define las existencias, siendo fundamental, en algunos casos puede resultar algo vago. El saber la intención con la que la empresa adquirió un bien puede ser distorsionada por muchas circunstancias externas a la propia contabilidad o fiscalidad. En consecuencia, para delimitar correctamente el concepto de existencias se debe añadir, como hace la AECA a efectos contables, que los bienes se considerarán existencias si la venta se realiza dentro del curso ordinario de la *explotación*, es decir, cuando las ventas de estos bienes entran dentro de la *actividad habitual y típica* de la empresa. En cambio, si esta venta es un hecho excepcional dentro de la marcha de la empresa, fuera de su actividad habitual, se estará ante la venta de un activo de inmovilizado.

La correcta delimitación del concepto de existencias (y, especialmente, diferenciarlo del concepto de bienes de inmovilizado) no es superfluo, ni una pura formalidad, tiene una clara transcendencia fiscal, manifestada en las siguientes razones básicas²⁷¹:

1. La incidencia sobre la base imponible y el cálculo de sus efectos se realiza de forma distinta tratándose de existencias que tratándose de un bien de inmovilizado. Mientras que en el caso de los bienes de inmovilizado sus efectos sobre la base imponible operan vía amortización y vía incrementos o disminuciones de patrimonio (excepcionalmente también vía pérdidas o dotaciones a provisiones), en el supuesto de las existencias, en cambio, se reflejará el ingreso o gasto por vía de diferencias de inventario al final del ejercicio.

²⁷¹ VARIOS AUTORES, Dir. PITA ANDREU. "Impuesto sobre Sociedades." Manuales de la Escuela de Hacienda Pública, IEF. Op. cit. pág 244.

2. Mientras que los resultados positivos obtenidos en elementos de activo, siempre que concurren los requisitos legalmente exigidos, pueden acogerse a la exención por reinversión, ésta no es posible en el caso de rendimientos obtenidos en la venta de existencias.
3. En el caso de ventas de inmovilizado pueden establecerse exenciones de los incrementos de patrimonio obtenidos, y en las inversiones realizadas en algunos de estos elementos de inmovilizado existía la posibilidad de practicar deducciones por inversiones. En cambio, la aplicación de estas disposiciones no será posible si se está ante existencias.

2.2. Tratamiento fiscal de la provisión por depreciación de existencias.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su art. 12, relativo a las correcciones de valor de elementos patrimoniales, *no menciona la provisión por depreciación de existencias*, salvo en su modalidad de fondos editoriales; provisión que en la práctica tiene gran importancia económica para las empresas, motivo por el cual se analiza especialmente en este epígrafe²⁷². Ante este silencio normativo y dada la filosofía de este texto legal de determinar la base imponible a partir del resultado contable, corregido únicamente por las excepciones legalmente tipificadas en la Ley, deberá aceptarse con plenos efectos tributarios el resultado contable, con las correcciones de valor por depreciación de existencias que contablemente se hayan determinado (sean como correcciones de valor de las existencias, si son pérdidas definitivas, o bien como provisiones, si son pérdidas reversibles).

Por tanto, éste es uno de los múltiples ejemplos de una partida de gastos en la que *la normativa contable tiene plenos efectos fiscales*; se admitirá la deducibilidad del total de la dotación contable a la provisión por depreciación de existencias, sin perjuicio de las facultades de comprobación de la Administración reconocidas en el art. 148 del RIS. La determinación de este concreto gasto fiscal deducible se deberá hacer tal como establecen las normas contables. Se produce, pues, una integración de las normas contables dentro de la normativa fiscal. Las

²⁷² El Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades había recogido expresamente en su texto la necesidad de admitir la deducibilidad de las depreciaciones experimentadas por las existencias, que debían ser valoradas en función de precios de mercado (art. 106 de dicho Informe).

mismas existencias serán valoradas de acuerdo con los criterios y principios contables, dado que no se han establecido reglas especiales de valoración de las existencias en la ley fiscal. Del mismo modo, se admitirá fiscalmente cualquier método de valoración de existencias aceptado contablemente, así también para los grupos homogéneos de mercancías, que tantos problemas habían planteado en la normativa anterior.

En la regulación anterior, en concreto en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, sí se había regulado con profusión esta provisión, habiéndose establecido normas específicas sobre el concepto de existencias, su valoración, los valores de los grupos homogéneos de mercancías, el cálculo del coste medio, así como las normas específicas de contabilización de la provisión por depreciación de existencias.

2.3. Tratamiento contable de la provisión por depreciación de existencias.

Ya se ha expuesto cómo, dada la remisión del art. 10.3 LIS al resultado contable y ante la falta de regulación de esta provisión por la norma fiscal, las disposiciones contables en materia de provisión por depreciación de existencias son de directa aplicación para determinar este componente de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Las provisiones por depreciación de existencias se recogen en el subgrupo 39 del PGC, que las define como "la expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias al cierre del ejercicio." Provisiones que figurarán en el Activo del balance minorando la cuenta de existencias.

Es esencial para el cálculo de la depreciación experimentada por las existencias la aplicación de la N.V. 13. 4 del PGC.²⁷³

Cuando el valor de mercado de las existencias sea inferior al precio de adquisición o coste de producción se procederá a dotar la correspondiente

²⁷³ Desarrolla esta norma de valoración de existencias del PGC, de obligatoria aplicación, el Documento nº 8 de la AECA, a las que define como: "los bienes poseídos por la empresa para su venta en el curso ordinario de la explotación, o para su transformación o incorporación al proceso productivo." Es de destacar también la Norma Internacional de Contabilidad, N.I.C. nº 2 (revisada en 1993). Véase al respecto la publicación "Revista Técnica", nº 5, 1994. Págs. 62 y ss.

provisión²⁷⁴ por la diferencia siempre que nos hallemos ante una depreciación reversible²⁷⁵. En consecuencia, es también esencial para el cálculo de la dotación a dicha provisión el determinar cuál es el precio de adquisición o coste de producción y el valor de mercado.

En cuanto al *precio de adquisición* está constituido por el precio en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que las existencias se hallen en almacén, e incluye tales como transporte, seguros, impuestos indirectos,... El IVA, como normalmente es recuperable de la Hacienda Pública, no se incluiría en dicho precio, salvo en aquellos casos en que la empresa no pueda reintegrarse el IVA soportado por estar exenta o no ser deducible.

No se incluirán normalmente como mayor valor de las existencias los gastos financieros, que deberán registrarse en cuentas específicas. Ni tampoco se tendrá en cuenta a los efectos de determinar el valor de las existencias el descuento por pronto pago que se hubiera realizado en la compra de las existencias para determinar el coste de adquisición, puesto que dicho descuento constituye un ingreso financiero y no uno comercial, y como tal se computará en la base imponible del impuesto. Otros descuentos, por cualquier otro concepto si constan en factura, reducirán el coste de adquisición de las existencias. Si no constan en factura, por ejemplo, son posteriores, incidirán en el valor de las existencias si traen causa inmediata de su adquisición, el caso más típico es el de descuentos por defectos en las mercancías adquiridas.

Por lo que se refiere al *coste de producción* estaría compuesto por la suma del precio de adquisición de las materias primas, costes directos imputables a las

²⁷⁴ Existen dos excepciones a este sistema de valoración y de dotación a la correspondiente provisión por depreciación de existencias:

- El supuesto en que las mercancías hayan sido objeto de una venta en firme, que tenga que cumplirse posteriormente. No se deberá en este caso estar al valor de mercado, sino al precio estipulado de venta. No será necesario dotar la provisión si este precio de venta cubre el de adquisición o coste de los bienes, más todos los costes pendientes de realizar para la correcta ejecución del contrato. En el caso contrario, en cambio, sí deberá dotarse la provisión.
- El supuesto de adquisición de existencias a crédito en moneda extranjera. Habrá de distinguirse entre si la moneda extranjera tiene o no cotización en el mercado nacional. Si es así, se estará al valor de realización en el mercado que rija. En el segundo supuesto, es decir, moneda extranjera, que no tiene cotización en el mercado oficial, en este caso deberá estarse, al tipo de cambio existente al tiempo de cierre de cuentas.

²⁷⁵ Cuando la pérdida de valor es irreversible se minorará el valor de las existencias.

mercancías y costes indirectos razonablemente imputables durante el período de fabricación. (Es el que se conoce como modelo de coste completo del grupo 9 del anterior PGC, vigente pero no de aplicación obligatoria).

En el caso de bienes cuyo precio de adquisición o coste de producción no sea identificable, estando ante un *grupo homogéneo de mercancías*, se adoptará con carácter general el método de precio medio o coste medio ponderado. Los métodos FIFO (1ª entrada, 1ª salida) y LIFO (última entrada, 1ª salida) son también aceptables contablemente.

Fiscalmente, en la *anterior regulación* no se incluían en este precio de adquisición o coste de producción los gastos de distribución, ni los de financiación concedidos por el vendedor con facilidades de pago superiores a las habituales de mercado (art. 102.3 del RIS). En el caso de un conjunto de mercancías no identificables y homogéneas debían valorarse, necesariamente, por el método de precio o coste medio ponderado. El art. 80. 1 del RIS, a su vez, excluía los siguientes métodos de valoración: coste de reposición, NIFO -próxima entrada, 1ª salida-, coste estándar, cuota de beneficios y LIFO. Una vez derogado el Reglamento, ante el *silencio legal existente*, y *por aplicación del art. 10.3 de la Ley*, se debe entender que *se aceptarán fiscalmente todos los métodos y valoraciones contables*²⁷⁶, dado que la Ley 43/95 no ha establecido ningún tratamiento específico para la valoración de las mercancías ni para el tratamiento de su depreciación. Los métodos NIFO y coste estándar, sin embargo, no son aceptables según el PGC de 1990, al ser contrarios al principio de precio de adquisición. En consecuencia, se debe concluir que tampoco serán aceptables fiscalmente para la valoración de las existencias, aún cuando la empresa los hubiera utilizado en su contabilidad

Mientras que *por valor de mercado se entiende* para las materias primas, el menor de los dos valores siguientes, el valor de reposición (lo que costaría de nuevo adquirir esos bienes en el mercado) o el valor neto de realización. En el supuesto de mercaderías y productos terminados se considerará valor de mercado el valor de realización deducidos los gastos de comercialización que correspondan. Y para los productos en curso lo será el valor de realización de los productos terminados correspondientes, deducidos la totalidad de costes de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.

²⁷⁶ SAEZ TORRECILLA, A. "Contabilidad General". Vol. I, 4ª ed. McGraw-Hill, Madrid 1995. (Op. cit. pág. 361).

La diferencia negativa existente entre el valor de adquisición o coste de producción y el valor de mercado, puesta de manifiesto en el momento de cierre del inventario (momento de regularización de las existencias), supondrá un cargo por este importe en la cuenta 693. "Dotación a la provisión de existencias", con abono a la cuenta correspondiente del subgrupo 39. "Existencias", y, simultáneamente, se carga la provisión correspondiente al ejercicio anterior con abono a la cuenta 793 "Provisión de existencias aplicada". Y es precisamente esta misma diferencia la que resultará deducible fiscalmente. El juego de estas cuentas contables se establece en el presente estudio al analizar los concretos gastos deducibles porque es a él al que debe remitirse el fiscalista para poder comprobar lo correcto de la determinación de la base imponible, y, porque como ya se ha establecido como presupuesto de tesis, estas normas contables han sido "fiscalizadas" al integrarse en el cuerpo normativo fiscal a través de la remisión que efectúa el art. 10.3 LIS.

2.4. La provisión por depreciación de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales.

Mejor suerte ha merecido la *provisión por depreciación de fondos editoriales*, al haber gozado de la atención del legislador fiscal que la ha incluido en la Ley 43/95, si bien estos fondos no son más que unas existencias muy peculiares, ahora bien, la atención prestada ha sido muy limitada, pues la redacción del art. 12.1²⁷⁷ es muy parca. Las novedades esenciales que presenta esta provisión tendentes a corregir los principales defectos de que adolecía la anterior regulación, son:

- 1- Se amplía el *elemento objetivo*, además de a los fondos editoriales. Se extiende su aplicación a los fondos fonográficos y audiovisuales de las entidades productoras de estos bienes. Mas esta extensión de su ámbito de aplicación es excesivamente restringido, sería necesario adoptar igual tratamiento fiscal, como se verá especialmente favorable, para todas las actividades de difusión y fomento cultural, cualquiera que sea el soporte material utilizado para su difusión, y ello,

²⁷⁷ Establece el art. 12.1 LIS: "Serán deducibles las dotaciones para la cobertura de la reducción de valor de los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales de las entidades que realicen la correspondiente actividad productora, una vez transcurridos dos años desde la puesta en el mercado de las respectivas producciones. Antes del transcurso de dicho plazo también podrán ser deducibles si se probara la depreciación."

sobre todo, atendiendo a la gran evolución tecnológica que están sufriendo constantemente estos campos económicos.²⁷⁸

- 2- Se especifica el elemento subjetivo; mientras el antiguo RIS hablaba de las "empresas que se dediquen a estas actividades", ahora se precisa en las empresas productoras de estas obras, con lo cual se está restringiendo el ámbito subjetivo de aplicación de esta provisión.
- 3- El elemento temporal ya existente, "dos años desde su publicación", queda desvirtuado al admitir la siguiente "novedad": la deducibilidad de las dotaciones por depreciación y para estos bienes antes del transcurso de dicho plazo, previa prueba de dicha depreciación. "Novedad" porque esta prueba de la depreciación no era un requisito excepcional para admitir la deducibilidad de esta concreta provisión, sino que la efectividad de la depreciación era un requisito exigible por la Administración ante cualquier dotación a provisiones que se hubiera deducido un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. El Reglamento, erróneamente, no admitía esta prueba en el plazo de los dos primeros años para la provisión por depreciación de fondos editoriales y, en cambio, admitía la provisión transcurrido el plazo de dos años sin necesidad de prueba.

Sin duda el aspecto esencial de esta reforma reside en dicho *elemento temporal*. Ahora se va a admitir la dotación a esta provisión dentro de los *dos primeros años* de la publicación de las obras *si existe prueba de la depreciación*. En la anterior regulación del Impuesto, en cambio, no se permitía la deducibilidad fiscal de dicha dotación hasta que no hubieran transcurridos dos años desde la respectiva publicación, aún probada la depreciación, lo cual no era más que uno de los múltiples absurdos de esa regulación. Por tanto, si el art. 12.1 de la Ley permite la prueba de la depreciación, siempre se entiende por cualquier medio admitido en Derecho, cuando las dotaciones son realizadas antes de transcurrido el plazo de dos años desde la respectiva publicación; a "sensu contrario", se puede interpretar que no será necesaria dicha prueba de la depreciación una vez transcurrido el plazo de los dos años. En consecuencia, en este segundo supuesto se está

²⁷⁸ En igual sentido se manifiestan autores como ALONSO MURILLO, F. Y GARCÍA DÍEZ, J., en su artículo "La obligación personal de contribuir en la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995", Revista de Derecho de Sociedades, nº 6, 1996, op. cit. pág. 144.

excepcionando el requisito de la depreciación efectiva, exigida como regla general para la deducción de las provisiones.²⁷⁹

3. Las provisiones por depreciación del inmovilizado material e inmaterial.

Estas provisiones merecen un epígrafe específico, y son analizadas expresamente en este estudio, porque pese de gran importancia económica para las empresas tampoco han sido reguladas por la Ley del I.S. En consecuencia, las correcciones que por este concepto se hayan efectuado en el resultado contable tendrán plenos efectos fiscales para la determinación de la base imponible de este Impuesto, siempre claro está que se hayan realizado de acuerdo con la regulación contable aplicable.

A continuación se expondrá brevemente el tratamiento contable de dichas provisiones, tratamiento que es directamente trasladable al Impuesto sobre Sociedades.

Las provisiones de inmovilizado recogen, según el PGC, la "expresión contable de las correcciones de valor motivadas por pérdidas reversibles, producidas en el inmovilizado (bienes de activo con vocación de permanencia en la empresa), puestas de manifiesto, esencialmente, al cierre del ejercicio. Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo del balance, minorando la inversión." Está definición contable de la provisión se asume, por tanto, como propia por la legislación fiscal. De modo que las pérdidas irreversibles y sistemáticas ocasionadas por la utilización de los elementos de inmovilizado en el proceso productivo deberán recogerse bajo la figura de la *amortización*, de acuerdo con la vida útil de estos bienes, atendiendo a la depreciación derivada de su funcionamiento, uso y disfrute, teniendo en cuenta también la obsolescencia. Mientras que cuando la depreciación de los bienes sea irreversible y distinta de la amortización sistemática, se contabilizará directamente *la pérdida o la disminución de valor del activo correspondiente*, como un gasto extraordinario.

Las provisiones de inmovilizado deben reflejar el importe de las correcciones valorativas en este tipo de bienes que no se prevén recuperar por el uso futuro de

²⁷⁹ Según Inmaculada DÍAZ YANES, las entidades que posean estos fondos por haberlos adquirido a terceros deberán probar, en todo caso, la realidad de la depreciación efectiva contabilizada. "Guía del Impuesto sobre Sociedades" CISS. Bilbao 1996. Op. cit. Pág. 205.

los mismos en el proceso productivo. Puesto que el coste de estos bienes no se recupera siempre totalmente a través de la amortización se requiere adicionalmente, en el supuesto de depreciación, dotar las correspondientes provisiones. Las provisiones de inmovilizado constituyen un gasto extraordinario del ejercicio, reflejado en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, y que se dotarán por la diferencia entre el valor neto contable del bien y el valor de mercado del bien al final del ejercicio.²⁸⁰

La dotación contable se realizará cargando el importe de la depreciación estimada a las cuentas 691/692, "dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial/material", con abono a las cuentas 291/292, "provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial/material", respectivamente. Estas cuentas de provisión se cargan, cuando desaparezcan las causas que determinaron su dotación, a las cuentas 791/792, "exceso de provisión del inmovilizado ...". Es decir, una cuenta de ingresos. El mismo movimiento se efectuará cuando se enajene o dé de baja del inventario, por cualquier otra causa, el inmovilizado corregido, con abono a las cuentas del inmovilizado concreto de que se trate (subgrupo 21). Las diferencias netas producidas por este movimiento de cuentas será el resultado deducible fiscalmente, de ahí la importancia de esta específica mención de la contabilidad, porque se debe conocer de donde resulta el gasto fiscalmente deducible por este concepto. Y precisamente este resultado derivada no de la norma fiscal, sino de las siguientes normas contables:

PGC de 1991, subgrupos 29, 69 y 79, y Normas de Valoración 2, 3, 4 y 5.

- Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material.²⁸¹
- Existe también una Resolución de 21 de enero de 1992, del Presidente del ICAC, por la que se dictan las normas de valoración del inmovilizado inmaterial. Esta resolución fue anulada inicialmente por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

²⁸⁰ "Deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias, con el fin de atribuir a cada elemento del inmovilizado material el inferior valor de mercado que le corresponda al cierre de cada ejercicio, siempre que el valor contable del inmovilizado no sea recuperable por la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización." PGC.

²⁸¹ BOICAC, nº 6, págs. 21 y ss, y BOE nº 16, de 18 de enero de 1992.

Sin embargo, el Tribunal Supremo ha resuelto el conflicto abierto por la STSJ de Madrid, con su sentencia de 27 de octubre de 1997,²⁸² en la forma que posteriormente se analiza.

4. Provisión para insolvencias y saldos de dudoso cobro.²⁸³

La provisión para insolvencias reflejará la disminución del valor probable de realización experimentada por créditos y derechos que tenga el sujeto pasivo en su activo. Créditos y derechos que pueden tener el carácter de comerciales o no, es decir, que lo sean por operaciones de tráfico de la empresa o ajenos a esta actividad típica habitual de la empresa, ambos podrían dar lugar a esta provisión por las depreciaciones de valor que experimentaran.

En el marco de la redacción abierta del art. 12 LIS el legislador ha regulado con minuciosidad la provisión para insolvencias, quizás debido a los numerosos conflictos prácticos que la misma había planteado en la anterior regulación entre Administración y contribuyentes, a su gran importancia en la contabilidad empresarial y a los posibles problemas que con toda probabilidad continuará produciendo su aplicación práctica.²⁸⁴

²⁸² La STS de 27 de octubre de 1997 anula el apartado 3 de la norma octava contenida en la resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas sobre valoración del inmovilizado inmaterial. Puede verse el contenido y significado de esta sentencia en el epígrafe dedicado al valor normativo de las Resoluciones del ICAC, ubicado en el Capítulo III de la presente obra.

²⁸³ Existe una gran variedad de Resoluciones referentes a los saldos de dudoso cobro y a la provisión para insolvencias en general:

* Resolución del TEAC, de 16 de enero de 1990. Es gasto fiscal la dotación a la provisión para insolvencias para cubrir el protesto de talones bancarios recibidos en pago de fichas para el juego en un casino.

* En similar sentido se pronuncia la Resolución del TEAC de 6 de febrero de 1990. Procede la deducción de la base imponible de la provisión para insolvencias ya que la recepción de talones bancarios en pago de fichas para el juego en un casino es legal.

En igual sentido se ha pronunciado O Res. del TEAC de 26 de septiembre de 1990.

* Resolución del TEAC de 30 noviembre de 1987. No se admite como gasto: 1º. La depreciación de existencias, porque no se ha contabilizado. 2º El importe de los créditos de clientes insolventes, porque tampoco se ha contabilizado. El requisito de la contabilidad de la provisión es indispensable para que ésta resulte deducible.

* Resolución del TEAC de 29 de enero de 1988. No se admite como gasto deducible una pérdida de un crédito porque no se ha demostrado que resulte incobrable, no habiéndose dotado la provisión.

²⁸⁴ Para realizar un análisis de la evolución histórica del tratamiento fiscal de los saldos de dudoso cobro puede acudir a la obra de ESTEBAN MARINA, Angel. "El Impuesto sobre Sociedades; los saldos de dudoso cobro y la provisión para insolvencias" *Crónica Tributaria*, nº 53, 1985, pág. 477 y 455. También recogido en su libro recopilatorio: "El Impuesto sobre Sociedades y la reciente jurisprudencia." Instituto de Estudios Fiscales.

De esta nueva regulación destacan, sin duda, la existencia de una lista cerrada de supuestos en los que se permite la deducción de la dotación a esta provisión, la desaparición del calendario por morosidad y la exclusión del sistema de dotación global a la provisión por insolvencias²⁸⁵, salvo en el régimen especial de empresas de reducida dimensión.

Contablemente existen dos grandes sistemas de dotaciones a la provisión para insolvencias, sistemas que sí recogía el anterior art. 82 del RIS y que ahora perviven únicamente en la normativa contable y en el régimen especial del Impuesto sobre Sociedades de las empresas de reducida dimensión:

1. *Sistema individualizado de dotación* a la provisión por insolvencias. En este caso, el importe de la dotación a la provisión será el resultado de sumar los saldos de dudoso cobro de cada uno de los créditos analizados de forma individual. Se deberá examinar, crédito por crédito, si concurren las circunstancias determinantes de su calificación como de dudoso cobro, circunstancias que deberán estar suficientemente justificadas. La insolvencia podrá ser acreditada por cualquier medio de prueba admitido en el Ordenamiento Jurídico.
2. *Sistema de dotación global*. Se preveía en el anterior art. 82.6 del RIS. A este sistema no le resulta aplicable la exigencia de justificación y prueba. El legislador permitía un sistema de estimación de estos gastos de forma objetiva, representado en un porcentaje del importe de los saldos de créditos pendientes de cobro al final del ejercicio. En consecuencia, era indiferente que estos créditos y derechos fueran o no calificables de dudoso cobro, puesto que se admitía la dotación a tanto alzado, sin necesidad no sólo de la prueba sino de la existencia misma de una depreciación o pérdida de valor efectiva.

Si bien ésta era la regulación legal, acorde con la imposición sobre la renta de sociedades que se pretendía, protectora de los intereses del Tesoro Público, también se debe mencionar que *en la práctica esta normativa propicia una anticipación del Impuesto sobre Sociedades* por parte de la empresa o sociedad, anticipación práctica, que no legal, que puede ser una carga importante para algunas empresas. La razón es la siguiente: es habitual en la Administración, sobre

²⁸⁵ ALONSO MURILLO Y GARCÍA DÍEZ destacan en su artículo el acierto de la desaparición del sistema de dotación global a la provisión para insolvencias, por entender que el mismo carece de neutralidad. ("La obligación personal.." op. cit. pág. 145)

todo, en la local, retrasarse en el pago de sus compras o inversiones. Si la empresa sigue el criterio de devengo, deberá ir reconociendo los ingresos a medida que se efectúan las ventas, mientras los cobros se producirán realmente en ejercicios posteriores. Las cantidades en juego pueden ser de consideración, piénsese, por ejemplo, en la compra por parte de la Administración de materiales para una gran obra pública. Por los ingresos de la venta, la Sociedad vendedora deberá tributar en el Impuesto sobre Sociedades. La empresa vendedora está anticipando el pago del impuesto, que no recuperará económicamente hasta el momento del cobro²⁸⁶, momento que puede ser muy distante en el tiempo al de la venta y normalmente, además, posterior al del vencimiento del crédito. *No se está ante supuestos de insolvencias*, pero sí hay una *morosidad evidente*, una pérdida ciertamente reversible. Éste es un efecto que no deriva de la propia regulación o dinámica del impuesto, sino de la situación financiera de estas entidades públicas, pero que debe ser señalado en cuanto repercute en la economía de las empresas gravadas por este impuesto.

La Ley, en su art. 12.2, establece una minuciosa regulación de la provisión para insolvencias, que recuerda más a una redacción reglamentaria que no una legal.

El art. 12.2 LIS determina *los requisitos que necesariamente deberá cumplir esta provisión para que su dotación sea deducible*, además de los requisitos generales de contabilización y justificación. Y únicamente será deducible la dotación a esta provisión cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las circunstancias que, con *carácter taxativo*.

Esta redacción cerrada supondrá volver a la polémica que se producía antes de la publicación de la Ley 61/78, del Impuesto sobre Sociedades. El establecimiento de una lista taxativa o cerrada supone múltiples conflictos entre Administración y contribuyentes por la posible falta de previsión por el legislador de algún supuesto generador de insolvencias. Sería un paso atrás en la regulación de este impuesto, aún cuando falta ver cómo evoluciona la aplicación práctica de esta Ley.

²⁸⁶ Los efectos señalados en el ejemplo expuesto se obvian en los casos en que se aplica el criterio de caja, mas ello no resta validez al planteamiento y afirmaciones realizados.

A continuación se examinarán brevemente cada uno de estos supuestos:

La letra a) “que haya transcurrido un año desde el vencimiento de la obligación”. Esta letra valora la morosidad en el cobro como un posible supuesto generador de insolvencia. Lo cual supone sustituir el sistema tradicional de calendario para la provisión por insolvencias para el caso de créditos que se consideraban de dudoso cobro atendiendo a su morosidad, por un plazo único de un año, transcurrido el cual permitirá la dotación del 100% del valor del crédito.

En el Proyecto de Ley sí se establecía un calendario, similar al del anterior art. 82.4 regla tercera del RIS²⁸⁷, aún cuando suponía una reducción de los plazos, permitiéndose una dotación del 100% del crédito transcurridos 21 meses desde su vencimiento.

Esta nueva regulación continúa siendo negativa para las empresas²⁸⁸, puesto que, si bien se ha reducido de 24 a 12 meses el plazo para la deducción del gasto constituido por la dotación total del valor del crédito, al no permitirse la deducibilidad de esta dotación por importe alguno antes de transcurrido el plazo de un año²⁸⁹, supondrá que las empresas deberán anticipar el impuesto durante ese periodo.

Con la anterior regulación, transcurridos seis meses desde el vencimiento del crédito de dudoso cobro, la empresa podía ya llevarse una parte del mismo a

²⁸⁷ El art. 82 párrafo 4º regla 5ª del anterior Reglamento de Impuesto sobre Sociedades establecía que transcurridos una serie de plazos se podría deducir un determinado porcentaje del saldo del crédito pendiente de cobro, en concreto, si transcurrían 6 meses desde el vencimiento del crédito sin exceder de 12 meses un 25 %, transcurridos más de 12 meses sin exceder de 18 meses el 50%, tras 18 meses sin exceder de 24 meses un 75% y transcurridos 24 meses desde el vencimiento el 100% del crédito pendiente de cobro.

²⁸⁸ Si bien en este estudio se ha entendido que el establecimiento de un año para aceptar la deducción de la dotación a la provisión por insolvencias en los créditos morosos sigue siendo negativa para las empresas, hay autores que establecen que resulta más adecuada que la anteriormente vigente, así por ejemplo, Alonso Murillo y García Díez reconocen una mejoría en esta nueva regulación al simplificarse “la aplicación de las deducciones por morosidad y permitir la deducibilidad fiscal de la dotación, según el principio de prudencia valorativa, acercando así el resultado contable y el resultado fiscal.” (ALONSO MURILLO, F. Y GARCÍA DÍEZ, J “La obligación personal...” op. cit. pág. 144.) Sin embargo, las normas contables no exigen el transcurso del plazo de un año para aceptar la dotación a la provisión de insolvencias como un gasto, un crédito es igualmente moroso trascurrido el plazo de un mes desde su vencimiento, y por la totalidad de su importe. Por tanto, pueden seguir produciéndose diferencias en este punto concreto entre el resultado contable y el resultado fiscal.

²⁸⁹ Este plazo de un año supondrá que debe transcurrir, por regla general, más de un ejercicio económico para que la empresa pueda deducirse el crédito moroso, y ello debido a la dinámica propia de la declaración del Impuesto sobre Sociedades y de la dotación a provisiones que debe efectuarse únicamente al finalizar el periodo impositivo.

gastos del ejercicio, aun cuando fuera tan sólo el 25% de su valor. Ahora no es posible ninguna dotación parcial, sino que habrá que esperar el transcurso del plazo de un año. Este plazo de un año debe ser también matizado, puesto que la dotación a las provisiones se efectúa tan sólo al final del ejercicio, con lo cual, normalmente, cuando se efectúe la dotación correspondiente habrán pasado necesariamente más de doce meses entre vencimiento del crédito, por la necesidad de cumplimiento del plazo de un año y final del ejercicio.

Por otra parte, se puede seguir tachando este supuesto de arbitrario, en tanto que este plazo no responde a ningún criterio objetivo, sino a una mera opción, aleatoria, del legislador, que bien pudiera haber optado por cualquier otro criterio.

Además, interpretando este artículo a "sensu contrario" un crédito moroso mientras no haya transcurrido el plazo de un año no admitirá una dotación a esta provisión con carácter de deducible, cuando una vez transcurrido un mes se puede estar ya ante un crédito de dudoso cobro.

La letra b), "que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos o incurso en un procedimiento de quita y espera o situaciones análogas", recoge una redacción muy similar a la anterior letra a) del art. 82.2 del RIS, añadiendo, únicamente, el procedimiento de quita y espera que, sin embargo, ya podía entenderse incluido en las "situaciones análogas", posibilidad que se había previsto también en la anterior regulación.

Para la interpretación de estos conceptos se deberá acudir al Código Civil, Código de Comercio y sus Leyes Complementarias.

La dotación a la provisión para insolvencias en estos supuestos resultará deducible en el ejercicio en que se dicte el auto judicial que reconozca las circunstancias de quiebra, concurso de acreedores..., no siendo suficiente la iniciación del procedimiento²⁹⁰.

En esta letra b) debiera haberse admitido también con carácter de deducible la dotación a dicha provisión en los supuestos de comisión de delitos económicos. En la anterior regulación esta omisión no planteaba problemas, dado que estábamos

²⁹⁰ Puede verse al respecto la resolución del TEAC de 14 de julio de 1986, en la que se declara la no deducibilidad como gasto de la dotación a esta provisión en un determinado ejercicio por no poder probar que en ese ejercicio el deudor estaba en suspensión de pagos, ya que el auto judicial en el que se declara esta situación se dictó en el ejercicio siguiente.

ante una redacción abierta; actualmente la redacción cerrada de este listado impediría su "deducibilidad" aún en un caso de clara insolvencia.

Con la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades se ha incluido en la letra c) el supuesto del delito de alzamiento de bienes como generador de la situación de insolvencia, pero no se menciona el supuesto de comisión de otros delitos que pueden hacer pensar en esa misma situación de insolvencia, con el problema que ya se ha puesto de manifiesto de que ahora se está ante una redacción cerrada o taxativa. En consecuencia, difícilmente otras circunstancias distintas de las previstas, generadoras de la situación de insolvente, encuentran cabida en la regulación del art. 12.2 LIS.

Siguiendo con los delitos económicos la letra c) del art.12.2 LIS requiere únicamente en este supuesto que se "esté procesado" por un delito de alzamiento de bienes. Es decir, bastará a efectos fiscales la existencia de un procedimiento en curso en el que el sujeto resulte imputado como posible responsable del delito, de conformidad con lo que establece la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Sin embargo, penalmente no existe tal delito hasta que haya recaído una sentencia judicial que expresamente lo establezca; la Ley fiscal, en cambio, admite la deducibilidad de la dotación a esta provisión antes de la existencia del propio delito.

La letra d) establece *"que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya resolución dependa su cobro."*

Las circunstancias recogidas en esta letra suponen la oposición probada del deudor al pago del crédito. Es suficiente la existencia de un procedimiento en curso, que se entenderá existente una vez admitida a trámite la demanda. Constituye una novedad importante de esta letra la inclusión del procedimiento arbitral, de acuerdo con una necesidad evidente puesta de manifiesto por parte de la doctrina, al interpretar la anterior regulación del Impuesto.

En cambio, en esta redacción se ha omitido la precisión que establecía la anterior regulación respecto a que de estas reclamaciones dependiera "total o parcialmente su cobro", sin embargo, parece evidente que, si en un supuesto dado se discute sólo una parte diferenciada de la obligación únicamente debe admitirse la deducción de esta dotación por la parte discutida, y sólo por esa parte y no por el total de la obligación.

Asimismo, deben analizarse a continuación una serie de supuestos en los que *la dotación a esta provisión no será deducible por haberlo establecido así la Ley*. Son supuestos excluidos por las especiales características de los créditos o de los deudores de los mismos, sean deudores principales o no.

El art. 12.2 de la Ley, tras establecer el listado anteriormente analizado, recoge una serie de créditos que no admiten una dotación a esta provisión como fiscalmente deducible, salvo que hayan sido objeto *"de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía"*. Afortunadamente con esta última mención se corrige un defecto esencial existente en la anterior redacción del art. 82.3 del RIS, que en un listado similar establecía que "en ningún caso" se admitiría dicha dotación como deducible en el supuesto de los créditos excluidos. Es decir, en los casos en los que no exista una contienda judicial sobre la posible existencia, cuantía, incluso aún cuando la redacción literal del precepto no lo establezca así debe entenderse que siempre que lo sea contra cualquier elemento esencial del crédito, sí se permitirá el tratamiento de crédito de dudoso cobro, aún estando ante un crédito o deudor de los enumerados en el art. 12.2. LIS.

Los créditos que excluyen esta dotación deducible son:

a) "Los adeudados o afianzados por entidades de Derecho Público".

Se incluyen en un solo apartado las letras a) y b) del antiguo art. 82.3 del RIS, con la novedad esencial de sustituir el término "entes públicos" por entidades de Derecho Público, concepto técnicamente más preciso que el anterior, pero del que pueden seguir predicándose las observaciones que se hacían a la anterior regulación de la difícil delimitación del concepto y de la no inclusión en este artículo de las sociedades jurídico-privadas de capital público, que presentan un grado considerable de solvencia, semejante al de los entes públicos o las entidades de Derecho Público. De manera que los créditos existentes en el Haber de la empresa contra sociedades jurídico-privadas de capital público podrán dar lugar a dotaciones a la provisión para insolvencias, pese al gran grado de solvencia que éstas presentan, porque en última instancia, frente a una posible insolvencia, sería el Tesoro Público quien debería hacerse cargo de ellas.

b) "Los afianzados por entidades de crédito y sociedades de garantía recíproca".

Ésta es una novedad esencial de la Ley, que había sido reclamada por la doctrina, por cuanto estas entidades de crédito son garantía de solvencia suficiente, en la mayoría de supuestos, del cobro de los créditos.

La finalidad de esta norma es la no deducción de posibles insolvencias acaecidas en el deudor principal cuando dicho crédito esté avalado por un ente Público.

Por otra parte, este artículo debe interpretarse en el sentido que dichos créditos sí podrán ser considerados de dudoso cobro si la causa generadora de la insolvencia concurre en el deudor principal y en el fiador o garantizador del crédito, claro que, debido a la redacción de esta letra, es necesario que exista una declaración de insolvencia judicial.

c) "Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía".

Para la interpretación de estos conceptos se debe acudir a la legislación civil, en la que existe un número tasado de derechos reales²⁹¹, sin que ahora se haga referencia exclusiva a los derechos reales de garantía, sino que se habla en general de derechos reales, incluyendo además como novedad de esta regulación el derecho de retención.

Sin embargo, los supuestos más usuales serán créditos garantizados con derechos reales de garantía, regulados en los arts. 1874 y siguientes del Código Civil y en el Texto Refundido de la Ley Hipotecaria, de 8 de febrero de 1946.

También debe acudir a los mismos textos legales para determinar cuándo se produce la pérdida o envilecimiento de la garantía. Así debe entenderse que se pierde o envilece la garantía cuando se extingue el propio derecho de garantía o, dado que los derechos reales recaen necesariamente sobre un bien, se perderá o también cuando se pierda o deteriore el bien sobre el que recaía el propio derecho de garantía.

²⁹¹ Derechos reales de garantía que según el Cc y leyes complementarias podrían adoptar las siguientes formas : a) Garantías sobre bienes inmuebles: hipoteca, regulada en los arts. 1874 y ss del Cc., y anticresis, 1881 y ss. Cc.

b) Garantías sobre bienes muebles: La prenda, regulada en el C.c. Y la prenda sin desplazamiento de la posesión y la hipoteca mobiliaria, ambas reguladas por la Ley de 16 de diciembre de 1954.

Pero además de los propios motivos de extinción de los derechos reales según el Código Civil, puede pensarse en otros supuestos: por ejemplo, existirá también deterioro cuando se haya planteado un litigio que discuta la validez de ese derecho de garantía o de retención o del pacto de reserva de dominio. Otro ejemplo lo hallamos en los litigios planteados sobre la cosa en la que recae el derecho real, *ofr.* las demandas de tercerías.

La hipoteca, en particular, y los derechos reales de garantía, en general, se extinguen por dos grandes grupos de causas:

1. Por las mismas causas de extinción de la obligación que garantizan, al ser un derecho accesorio. Causas que se recogen en el art. 1156 del Cc: pago o cumplimiento de la obligación, condonación de la deuda, confusión, compensación y novación.
2. Por causas que son independientes de la deuda garantizada, entre las que pueden señalarse: la pérdida del bien o extinción del derecho real gravado, la prescripción, la caducidad de la inscripción, la cancelación del asiento registral en que conste el derecho real, la expiración del término o cumplimiento de la condición resolutoria en su caso...

Hay, sin embargo, dos causas de extinción de estos derechos reales de garantía que se considera que no permitirán la deducibilidad de la dotación a la provisión para insolvencias, se trata de la renuncia al derecho de hipoteca y del acuerdo extintivo entre acreedor y propietario gravado. Aún cuando no se ha establecido ninguna prohibición legal o reglamentaria al respecto, no parece lógico que se admita en estos últimos casos la dotación a la provisión con carácter de deducible, por cuanto no ha habido una pérdida real, sino una renuncia voluntaria. Es decir, este precepto sólo admitiría su deducibilidad si se han extinguido estos derechos de garantía por pérdidas o envilecimientos en sentido estricto.

Una última cuestión discutible sobre este punto, y que ya se planteó en la anterior regulación, es que si en los supuestos de pérdida o envilecimiento de la garantía debe dotarse la provisión por el total del crédito que ha resultado depreciado, o bien, como el crédito personal sigue intacto, sólo cabrá dotar la provisión por el crédito moroso una vez cumplido el plazo de un año desde su vencimiento. Esta última parecería la solución lógica acorde con la regulación existente, pero dado que el texto legal no dice nada al respecto debe entenderse aplicable la regulación

contable de la materia, que permite dotar la provisión por el total del crédito pendiente de cobro desde el día de su vencimiento.

d) "Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución" y

e) "Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa".

Estas letras son novedades que responden a los mismos criterios expuestos anteriormente, debiéndose acudir de nuevo a la legislación mercantil y civil para poder interpretar el sentido de estos conceptos. La legislación mercantil nos dirá cuándo existe un contrato de seguro crédito o de caución. La civil cuando se ha producido la renovación o prórroga expresa de un crédito.

En el supuesto de que los créditos hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa se entiende que existe una renuncia voluntaria del crédito originario por parte del acreedor, de modo que, posteriormente, el acreedor no puede deducirse una insolvencia de un deudor que ha recibido un trato de privilegio, y salvo que la insolvencia sea definitiva. Dado que si esa insolvencia es definitiva sí podrá reconocerse la correspondiente pérdida.

Al igual que en la normativa anterior, *se excluye la deducibilidad* de las dotaciones "para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias *de personas o entidades vinculadas con el acreedor*, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada".

En el supuesto de personas o entidades vinculadas, los créditos existentes entre personas o entidades vinculadas no pueden ser aceptados como de dudoso cobro, puesto que entre estas personas es muy posible la manipulación de las cifras y datos; y ello en consonancia con la normativa protectora que establece nuestro Ordenamiento tributario en el caso de estas entidades.

La redacción de este precepto no es del todo correcta; si existe una insolvencia judicialmente declarada y firme no cabe dotar una provisión, que es lo que parece desprenderse de la redacción legal, sino que en este caso deberá reconocerse directamente la pérdida por el total del crédito pendiente.

Por otra parte, existe una Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, de 17 de octubre de 1984, en la que se interpreta cuándo concurre el requisito de la declaración judicial de insolvencia en el supuesto de suspensión de pagos en el que además existe vinculación entre ambas sociedades. Se cumplirá dicho

requisito cuando se apruebe el convenio de acreedores, dentro del procedimiento de declaración de la suspensión de pagos, y en mismo se hayan individualizado los acreedores y las cuantías de las deudas que definitivamente van a resultar impagadas.

No obstante, este supuesto que planteó diversos conflictos entre Administración y contribuyentes en la anterior regulación²⁹², continuará generando discrepancias entre Administración y contribuyentes, sobre todo, por la tendencia que tienen los sujetos pasivos de este impuesto afectados por esta concreta disposición a deducirse cifras por este concepto aún existiendo vinculación, o bien, por pretender enmascarar vinculaciones encubiertas.

A continuación, se analizará la principal novedad de la regulación de esta provisión, la exclusión de las partidas deducibles de las *dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores*.

Estando vigente la anterior regulación del Impuesto se había propugnado ya la necesidad de excluir este sistema de dotación de la legislación fiscal, dado que respondía a una mera previsión o retención de resultados que no tributaban por el Impuesto sobre Sociedades. Y ello porque este método supone la “deducibilidad” de la dotación determinada por la aplicación de un porcentaje sobre el total de créditos existentes en el activo de la empresa, aun cuando no hayan vencido, y sin necesidad de ningún tipo de justificación de la depreciación, que podía ser perfectamente incluso inexistente.

Mas pese a esta declaración general, sí se mantiene la deducción de las dotaciones efectuadas a través de este sistema de dotación en el art. 126 de la LIS, como un incentivo fiscal a las empresas de reducida dimensión, pero ahora se ha corregido el mayor inconveniente que presentaba la provisión por insolvencias acumulada dotada conforme a este sistema, al establecerse un límite máximo a la misma: el 1% de los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo (art. 126.3 de la LIS).

²⁹² A modo de ejemplo pueden citarse, entre otras:

- La Resolución del TEAC, de 17 de octubre de 1989, que entiende que existe vinculación porque dos consejeros lo son de ambas Sociedades. No serán deducibles, en consecuencia, los créditos de dudoso cobro existentes entre ellas, debido a esa vinculación. En el resto de operaciones no se demuestra que hayan operado precios de transferencia, aplicando la doctrina anterior del mismo Tribunal.
- Resolución del TEAC de 12 de diciembre de 1989. No procede dotar la provisión por insolvencias en caso de suspensión de pagos en tanto que no justificada suficientemente la insolvencia, por entender que existe vinculación entre Sociedad deudora y acreedora.

Las empresas que utilizaban este sistema antes de la entrada en vigor de la Ley 43/95 deberán cancelar estos fondos de acuerdo con la D.T. 14ª, que establece que los fondos vivos a la entrada en vigor de la Ley se aplicarán a la cobertura de los créditos dudosos existentes en esta fecha; y el exceso, de existir, a la cobertura de los posibles créditos dudosos nuevos que vayan produciéndose, hasta su completa extinción. En tanto quede saldo pendiente por cancelar, las posibles dotaciones a la provisión por insolvencias no serán deducibles. Si el fondo existente a la entrada en vigor de la Ley no fuera suficiente, resultarán deducibles las dotaciones a la provisión necesarias complementarias.

Por el contrario, el sistema de dotación global a la provisión para insolvencias es plenamente aceptado en la legislación mercantil-contable, produciéndose las consiguientes *diferencias entre contabilidad y fiscalidad* y la necesidad de ajustar el resultado contable, ajuste extracontable positivo, que adquiere enorme complejidad, en virtud de dicha D.T. 14ª, para las empresas que continúen utilizando contablemente este sistema.

El art. 12.2 final LIS se remite a un *futuro texto reglamentario* para el establecimiento de "las normas determinantes del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras y las concernientes al importe de las dotaciones para la cobertura del citado riesgo." Y es en desarrollo des este precepto que, el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, de 14 de abril de 1997, le dedica los arts. 6,7,8 y 9; con estos se pretende corregir la gravedad de los conflictos que provocó en la anterior regulación la dispersión normativa existente en materia de provisiones para insolvencias de las entidades financieras, provocada por la coexistencia de las normas procedentes del Banco de España con las normas dictadas por el Ministerio de Economía y Hacienda, que además regulaban la cuestión de forma dispar.

Y en otro orden de cosas, ante el silencio legal existente respecto *al tratamiento fiscal de los intereses que generen los créditos considerados de dudoso cobro* (sí regulados en el anterior RIS)²⁹³, se entiende que se debe acudir a lo establecido en las normas contables. Por consiguiente, se contabilizarán como ingresos los intereses que se vayan devengando (y tanto los intereses que se

²⁹³ Puede verse respecto a la anterior regulación del art. 82 regla 5ª del párrafo 4º el interesante artículo de RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, José "Tratamiento fiscal de los intereses de los saldos de dudoso cobro." Gaceta Fiscal, nº 19, págs. 139 y 455.

hubieran pagado en el contrato de crédito como los devengados por imperio de la ley en caso de los créditos morosos, art. 1108 a 1110 Cc.) y, simultáneamente, se dotará por ese mismo importe la provisión por insolvencias, como gasto. El efecto neto sobre el resultado contable y, por tanto, sobre el resultado fiscal, será neutro.

5. Provisión por depreciación de valores mobiliarios.²⁹⁴

Con carácter previo al análisis de las normas que regulan esta provisión por depreciación de valores mobiliarios es preciso establecer las normas de valoración mercantil de dichos títulos, los valores mobiliarios, así como la delimitación precisa de su concepto. Esta valoración es previa y necesaria para poder determinar correctamente la depreciación sufrida por los mismos.

Siendo así que frente a la anterior regulación, muy precisa al respecto, en la actual LIS existe una ausencia total de regulación sobre el concepto y las normas de valoración de los valores mobiliarios; por tanto estos valores²⁹⁵ se conceptuarán y valorarán de acuerdo con lo establecido en las normas contables.²⁹⁶ Es decir, la nueva Ley del Impuesto a diferencia de la anterior regulación, sólo regula, en el art. 12 apart. 3 y 4, aspectos parciales de la misma. En consecuencia, tanto para la definición como para establecer el precio de los valores mobiliarios se estará, como ya se ha anticipado, a las normas contables, así como para la propia determinación de la dotación a la provisión por depreciación de los mismos, en los aspectos no previstos expresamente en la Ley fiscal.

En cuanto a la concreta regulación de los valores mobiliarios en la ley fiscal, a los efectos de examinar cual es esta parcialidad, a continuación se procede a examinar la regulación contenida en la Ley 43/95, distinguiendo entre aquellos valores admitidos a cotización en un mercado secundario organizado y aquellos

²⁹⁴ Por lo que se refiere a la provisión por depreciación de valores mobiliarios en cartera de Entidades financieras, puede consultarse SOPENA GIL, J. "Impuesto sobre Sociedades. La provisión por depreciación de valores mobiliarios". Revista Impuestos II / 87, págs 52 y ss. No debe olvidarse que para las Entidades de Crédito existe una normativa mercantil específica, establecida por el Banco de España, que en la actual regulación será de desarrollo de lo establecido en la LIS y RIS.

²⁹⁵ Para el examen del régimen jurídico mercantil de estos títulos pueden examinarse los siguientes títulos: URÍA "Derecho Mercantil" ed. Marcial Pons. Madrid 1989. HUECK, P. y CANARIS, C. W. "Derecho de los Títulos-Valores." Ariel Derecho. Barcelona 1988.

²⁹⁶ El tratamiento contable de los valores mobiliarios se recoge principalmente en la N.V. 8ª del PGC.

valores no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado, y dentro de cada uno de estos grupos se distinguirá entre valores de renta fija y valores de renta variable, estableciendo los principales problemas que de dicha regulación se derivan y las soluciones que deben formularse, en la línea de la tesis mantenida.

□ *Valores admitidos a cotización en un mercado secundario organizado.*

a) Valores de renta variable.

La Ley no regula la provisión por depreciación de estos valores, salvo en su modalidad de participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas, entendidas éstas en los términos establecidos en la legislación mercantil.

En efecto, ya se ha observado que, ante el silencio legal existente, se admitirá fiscalmente la valoración contable de estos valores y las dotaciones efectuadas a la provisión contable por depreciación. Por consiguiente, y según *la N.V. 8ª del PGC*, dichos valores negociables deberían contabilizarse al final del ejercicio por el precio de adquisición o el de mercado si fuese inferior. En este último supuesto, valor de mercado inferior al de adquisición es en el que debe dotarse la provisión por depreciación de valores mobiliarios precisamente por la diferencia; pues esa cuantía es la medida de la depreciación.

A su vez, por precio de adquisición se entenderá el total satisfecho en la compra, incluidos todos los gastos y el valor de los derechos de suscripción; los dividendos e intereses explícitos devengados y no vencidos se contabilizarán separadamente, y, por tanto, se excluyen del precio de adquisición. Mientras que por valor de mercado se entenderá el menor de los dos siguientes: la cotización media del último trimestre del ejercicio; o la cotización del día de cierre del balance, o en su defecto, del inmediato anterior. Del precio de mercado deben también excluirse los intereses implícitos y explícitos devengados y no vencidos al final del ejercicio, para poder comparar adecuadamente el precio de mercado con el de adquisición, y así poder dotar la provisión por depreciación. Y ello no puede ser de otro modo puesto que éstos son ingresos financieros obtenidos fruto del capital invertido, distintos del beneficio o pérdida que puede producirse en la mera adquisición y venta del valor mobiliario examinado. La naturaleza de esta diferenciación de ingresos es consecuencia del presupuesto básico y fundamental de la Contabilidad, ya establecer, de ser instrumento de información, lo cual significa la necesidad de

poder determinarse claramente la fuente u origen de cada ingreso o gasto, entendido en sentido amplio.

A las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas se les aplica el mismo criterio que para los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no coticen en bolsa, previsto en el art. 12.3 LIS, y que a continuación se expone.

b) Valores de renta fija.

El apartado 4 del art. 12 LIS establece que serán deducibles las dotaciones por depreciación de valores de renta fija admitidos a cotización en un mercado secundario oficial, con el límite de la depreciación global sufrida en el periodo por el conjunto de valores de estas características poseídos por el sujeto pasivo.

Por el contrario, no serán deducibles los valores que tengan un valor cierto de reembolso admitidos a cotización en mercados secundarios organizados situados en países o territorios calificados reglamentariamente de paraísos fiscales (art. 12.4 final). En el supuesto de valores con valor cierto de reembolso, a pesar de esta excepción, el tratamiento es mucho más favorable que el del anterior Reglamento, en el cuál no se admitía en ningún caso la "deducibilidad" de la dotación a la provisión por depreciación de los mismos. Este supuesto constituye claramente una sanción encubierta a las inversiones efectuadas en dichos países, con un claro objetivo "desincentivador", que no para evitar fraudes.

* *Valores no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado.*

a) Valores de renta variable.

La deducción de la dotación por depreciación de estos valores no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al final del ejercicio, teniéndose en cuenta las aportaciones o devoluciones de capital efectuadas en el mismo. En consecuencia, esta regulación no ha previsto el supuesto corriente de que la adquisición de estos valores se realice por un valor superior al teórico contable. La *norma contable, en cambio, es más flexible* al respecto, al permitir la consideración como gasto de la diferencia de valores en el supuesto que la adquisición de los mismos se haya efectuado por un valor superior a su valor

teórico contable. Debido a esta diferencia de tratamiento fiscal y contable se *producirán diferencias entre el resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades*. Esta regulación se debe a la necesidad de establecer mecanismos de valoración más rigurosos que en el caso de los valores sí admitidos a cotización en mercados oficiales, porque en estos supuestos la exclusión de cotización determina que no exista la misma transparencia del mercado que existe para aquellos valores admitidos a cotización oficial.

El párrafo 3^a del art. 12 LIS, en la línea actual de nuestra imposición directa, destaca la *no deducibilidad* de las dotaciones correspondientes a participaciones en entidades residentes en *países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales*, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con la entidad que realiza la dotación.

Otro tanto cabe decir de las dotaciones a esta provisión que realice el sujeto pasivo por la depreciación de sus *acciones propias*, que tampoco serán deducibles, por el temor a que las empresas que dispusieran de las en su patrimonio pudieran manipular el resultado contable a través de la adquisición de acciones propias, manteniendo políticas de expansión o recesión coyunturales a decisión de la empresa en un momento dado, por ejemplo, para conseguir un ficticio aumento de valor de la empresa ante una emisión de obligaciones. Si bien debe afirmarse que esta exclusión sólo es aplicable a las entidades que no cotizan en bolsa, dado que dicha precisión se encuentra tan sólo en el apartado 3^o del art. 12 de la LIS. A "sensu contrario", por tanto, se debe defender que sí será deducible la dotación a la provisión por depreciación de acciones propias si estas entidades están admitidas a cotización en un mercado secundario oficial, puesto que esta cotización oficial garantiza que las adquisiciones no se hayan efectuado para la realización de operaciones extrañas o ajenas a la gestión y a los fines propios de la actividad empresarial, ante la garantía de transparencia que se le presupone al mercado oficial organizado.

b) Valores de renta fija.

El art. 12.4, segundo párrafo, LIS determina la no "deducibilidad" de las dotaciones por depreciación de valores de renta fija que tengan un valor cierto de reembolso y que no estén admitidos a cotización en mercados secundarios oficiales. Las razones son las ya establecidas anteriormente, las diferencias que se producen en

este supuesto son evidentes, pues contablemente no sólo puede sino que debe reconocerse como gasto la pérdida de valor experimentada por el activo.

6. Las provisiones para riesgos y gastos.

En este epígrafe deben analizarse las provisiones que componen el que se denominaba segundo tipo de fondos que componen este concepto: las provisiones para riesgos y gastos o provisiones de pasivo.

El art. 13 de la Ley, tras establecer que no serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales y gastos o deudas probables²⁹⁷, establece una lista cerrada de provisiones deducibles que tienen su fundamento en la cobertura de riesgos y gastos. La determinación de cuando se está ante un riesgo o una pérdida probable y cuando existe una certeza de su producción es una cuestión, en ocasiones, eminentemente valorativa, y por tanto subjetiva. Será muy difícil determinar el grado de probabilidad o "previsibilidad" de que un evento se produzca, pues en este caso no existirá probabilidad sino certeza; como tampoco puede el legislador establecer qué grado de certeza se requiere para que sea deducible, y que grado es, en cambio, insuficiente para permitir la "deducibilidad" de la partida que representa. Precisamente por ello el legislador, consciente de que el principio de prudencia contable puede llevar a estimar razonablemente un gran número de riesgos que se ciernen sobre la empresa, vaciando consiguientemente la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de contenido, ha considerado la necesidad de establecer un número cerrado de provisiones para riesgos y gastos con carácter de deducibles, determinando a su vez los requisitos que deben concurrir en cada una de ellas, y a ello responde el art. 13 LIS. No obstante, algunas de estas provisiones para riesgos y gastos tienen la naturaleza de meras provisiones, en el sentido de que los riesgos que cubren son meramente probables, sin que exista ninguna certeza sobre su producción ni cuantía. Es decir, existe una incertidumbre total sobre el evento que la motiva, que afecta al hecho de su propia producción.

²⁹⁷ El Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades declaraba que "la correcta determinación de la base imponible no es compatible con la admisión de dotaciones para provisiones relativas a hechos meramente probables", pág. 110 de dicho Informe.

El carácter cerrado de esta lista no es sino una cláusula protectora ante el principio contable fundamental de prudencia valorativa, que podría llevar, de no establecerse limitaciones fiscales, a vaciar de contenido la base imponible, con un diferimiento permanente del Impuesto sobre Sociedades. Se debe recordar en este punto que, en cambio, las provisiones por depreciación de valor de los activos patrimoniales de la empresa que resultan deducibles fiscalmente tienen un carácter abierto, es decir, son, en principio, deducibles cualquiera que sea su concepto, salvo las limitaciones a su "deducibilidad" en forma de correcciones fiscales para aquellas reguladas en el art. 12 LIS, que son un pequeño número de ellas, y siendo dichas correcciones mínimas en cuanto a lo establecido en la normativa contable. En consecuencia, puede afirmarse que mientras las provisiones por depreciación de valor de los elementos de la empresa tienen una regulación eminentemente contable, las provisiones para responsabilidades sí que tienen una auténtica regulación fiscal.

6.1 La provisión para responsabilidades.

El art. 13. 2. a) LIS establece la deducibilidad de la provisión para responsabilidades en muy similares términos al anterior art. 84 del RIS. El primer hecho a destacar de esta nueva regulación de la provisión para responsabilidades es que mantiene los mismos supuestos que dan lugar a esta provisión:

- ▣ las responsabilidades derivadas de litigios en curso y
- ▣ las responsabilidades por indemnizaciones y pagos debidamente justificados.

En concreto este artículo establece que serán deducibles las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida.

El término responsabilidad se utiliza en esta regulación en su acepción común, y no en un sentido jurídico estricto, refiriéndolo a deudas contraídas y legítimas en general y siempre que éstas sean deducibles en el Impuesto sobre Sociedades. La necesidad de que las deudas sean legítimas se debe a la previsión lógica de que no puedan deducirse a través de las dotaciones a una provisión

deudas o gastos que "per se" no resultan deducibles en este Impuesto; y por tanto, su establecimiento expreso sería de por sí superfluo e innecesario.

La cuantía de estas responsabilidades, obligaciones o deudas no debe estar definitivamente establecida de forma específica, pero sí debe poder estimarse con ciertas garantías de seguridad o aproximación, pues en caso contrario no se sabrá tampoco en que cuantía dotar la provisión, pues aleatoriamente no se puede establecer un importe, puesto que estas dotaciones no justificadas determinarían un vaciamiento inaceptable de la base imponible del Impuesto.

La provisión para responsabilidades ha planteado numerosos conflictos, tanto debido a la propia dificultad de determinar aquellas obligaciones que pueden dar o no lugar a la misma, como por la complejidad de su estimación cuantitativa o de valoración de las probabilidades de producción del evento que la motiva. Piénsese que a través de las dotaciones a dicha provisión las empresas pueden conseguir un diferimiento del impuesto o incluso anticipación, al ser un instrumento idóneo para lograr falsear el resultado económico de la empresa, y ello tanto en perjuicio de la Hacienda Pública, como de los propios socios o accionistas o terceros en general (obligacionistas, acreedores, competidores...); por lo tanto, es necesario un adecuado control de esta provisión.

Seguidamente se examinarán separadamente cada uno de los dos supuestos que dan lugar a la dotación de la provisión para responsabilidades para poder delimitar con más puridad los eventos que dan lugar a su dotación y los requisitos que se requieren en atención a su propia naturaleza, que ya no los generales que establece la Ley:

a) Supuesto de responsabilidades procedentes de litigios en curso.

El primer problema que se nos puede plantear inmediatamente es interpretar el término "litigio", puesto que este término puede hacer pensar que se exige un procedimiento "judicial" en curso. En cualquier caso se cumplirá la exigencia de este artículo siempre que exista un procedimiento regulado legalmente en el que se dirima una controversia, así tanto si es un procedimiento judicial o extrajudicial, tal como el arbitraje, o incluso en el caso de una reclamación administrativa, por ejemplo un acto administrativo de imposición de sanciones contra el que exista un recurso pendiente de resolver.

Otra cuestión esencial es en qué momento del procedimiento puede entenderse producida la responsabilidad. El art. 13.2 a) LIS exige que la Entidad haya contraído o incurrido en responsabilidad que sea objeto de un litigio en curso; por consiguiente, se plantea la siguiente disyuntiva:

- es suficiente que la Sociedad haya incurrido en la causa generadora de la responsabilidad y que se haya iniciado el procedimiento tendente al reconocimiento de la misma para que pueda establecerse la dotación a esta provisión con carácter de deducible,
- o bien es necesario que tal responsabilidad ya haya sido reconocida en el procedimiento.

CASTELLANO RÍOS²⁹⁸ entiende que la dotación a la provisión para responsabilidades es deducible a partir del momento en que ya ha recaído sentencia contra la empresa y se está pendiente tan sólo de la ejecución de la misma. La responsabilidad se ha de haber devengado pero no pagado.

Pero la conclusión obtenida por el autor arriba citado no es admisible. "Litigio en curso" no significa precisamente que necesariamente exista ya una sentencia, es más existen también otras resoluciones FINALES que pueden declarar una responsabilidad, autos; sino que basta con que exista una responsabilidad cierta -cualquiera que sea su origen- que pueda llegar a ser reconocida en el momento de dotar esta provisión; o bien que en el procedimiento deba determinarse su cuantía. Si ya existe sentencia la obligación es, en principio, debida. Ya está determinada su cuantía, *no hay ninguna incertidumbre* -salvo que se haya interpuesto recurso todavía pendiente de resolución-, que es la característica necesaria de esta provisión, de modo que en tal caso no cabe dotar provisión sino reconocer directamente la deuda como partida deducible. Por ello, si existe sentencia condenatoria se puede reconocer la pérdida directamente, sin necesidad de "provisionar" su importe, aún cuando no se haya pagado. Con sentencia ya no hay litigio en curso. Por el contrario, si la sentencia hubiera sido apelada, estando

²⁹⁸ CASTELLANO RÍOS, J. M. "Análisis fiscal y contable de las provisiones y previsiones." Crónica Tributaria, nº 36, págs. 35 y 55. Aunque la interpretación de este activo se efectúa sobre el texto de la Ley 61/78, actualmente sigue siendo válida puesto que la regulación es esencialmente la misma.

pendiente de resolución y con la ejecución de la misma suspendida, sí cabría admitir la dotación a esta provisión como deducible; pero no es únicamente éste el supuesto previsto por el legislador, sino también es deducible la provisión cuando hay un procedimiento en curso tendente a reconocer la responsabilidad, aún antes de dictarse una resolución que ponga fin al procedimiento declarando dicha responsabilidad.

De lo expuesto se desprende que deberá realizarse un examen minucioso, caso por caso, en el que se analice la responsabilidad de la entidad en cada supuesto concreto y la probabilidad de que recaiga una sentencia condenatoria en la que se imponga el pago de cierta cuantía porque, ya previamente, existiera una responsabilidad contraída por la empresa o derivada de las obligaciones o actuaciones y decisiones empresariales. Si existen pruebas fehacientes que lleven a estimar como muy probable el reconocimiento de la responsabilidad, pudiendo cuantificarse la misma, aún estimativamente, la dotación a la provisión para responsabilidades será deducible.

b) Responsabilidades por indemnizaciones y pagos pendientes debidamente justificados.

En principio el término responsabilidad en sentido técnico-jurídico englobaría las indemnizaciones, pero no los pagos con terceros en general, cualquiera que sea la causa de esta obligación. Sin embargo, ya se ha establecido como el legislador adopta el término responsabilidad en sentido amplio y de acuerdo con su acepción común. Por consiguiente, deben incluirse en este supuesto tanto las deudas o indemnizaciones derivadas de acciones u omisiones en que intervenga dolo, culpa o negligencia, como obligaciones contractuales.

Para que sea deducible la dotación a esta provisión ha de estar debidamente contabilizada la indemnización o pago pendiente, y en el caso de deudas con terceros, además, éstas deben estar debidamente justificadas. Las deudas con terceros deben derivarse de responsabilidades, aunque no se establezca así en la nueva Ley, puede entenderse también exigible la precisión que al respecto establecía la anterior regulación del Impuesto en su art. 83.1 del RIS, al señalar que estas deudas no podían estar indeterminadas.²⁹⁹ Pero lo cierto es que la

²⁹⁹ El art. 83 del RIS establecía: "1. No podrán registrarse como deudas las derivadas de responsabilidades contraídas por la Empresa cuya cuantía no esté determinada al cierre del ejercicio, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente."

consideración fiscal como partida deducible de las dotaciones a esta provisión por obligaciones nacidas pero de las que no se conoce con carácter cierto su cuantía será muy difícil. En la realidad práctica surgirán numerosos conflictos en orden a la admisión de estas dotaciones como deducibles por la Administración.

En su apart. 2º el art. 84 del anterior RIS exigía que tal provisión se recogiera en el pasivo del Balance con una denominación suficientemente ilustrativa de la responsabilidad que la originaba. Es decir, no era suficiente con la denominación genérica de "Provisión para responsabilidades", sino que era necesario especificar, mediante subcuentas, la causa que motivaba la dotación a la misma: por ejemplo, provisión para impuestos, provisión por expedientes de regulación de empleo... Esta exigencia a pesar de estar derogada, sigue siendo necesaria, aunque será el PGC el que determine como contabilizar estas partidas, y, si bien éste no especifica claramente que se recojan en subcuentas, sí que deberá, en todo caso, hacerse mención en la Memoria de manera detallada de las responsabilidades que motivan la dotación a esta provisión; porque el ofrecimiento de información es el objetivo esencial y último de la contabilidad.

Esta provisión suscitó numerosas divergencias entre Administración Tributaria y contribuyentes, a modo de ejemplo se recogen algunas de las numerosas Consultas a la Dirección General de Tributos y resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, especialmente en lo referente a: la provisión por garantía de productos y la provisión para indemnizaciones futuras al personal.

Y, aún cuando estas controversias se resolvieron aplicando la anterior regulación, resulta interesante analizar el segundo de éstos supuestos, por cuanto todavía hoy resultan válidas sus conclusiones.

La provisión para futuras indemnizaciones al personal.

El propio art. 84, en su párrafo 3º del anterior RIS, se encargaba de excluir este supuesto de la provisión para responsabilidades. La Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades, por su parte, recoge este mismo planteamiento en el art. 14.1 f) cuando enumera los gastos no deducibles, estableciendo que no serán deducibles las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones.

Pero en la anterior regulación no sólo plantearon problemas las posibles indemnizaciones por jubilación, sino también las de viudedad, orfandad... y, sobre todo, por futuros despidos.

La Resolución del TEAC, de 24 de septiembre de 1990,³⁰⁰ es muy clara al respecto, al establecer que sólo cabrá la dotación a tales provisiones cuando las obligaciones hayan nacido. En el caso analizado del despido sólo se entienden nacidas en el momento de la misma extinción del contrato de trabajo. En consecuencia se acudirá a la legislación laboral (fundamentalmente arts. 49 y ss del Estatuto de los Trabajadores³⁰¹) para determinar las causas de extinción del contrato de trabajo que darán lugar a indemnización por despido de los trabajadores. (Este criterio era recogido también en las Resoluciones del TEAC de 5 noviembre de 1991 y de 27 de mayo de 1992).

Las indemnizaciones por futuros despidos tampoco pueden "provisionarse" con carácter de dotación deducible, especialmente porque desde el punto de vista de la legislación laboral constituiría un fraude a los derechos de los trabajadores, en tanto se está preveyendo de antemano su despido, fraude a la Ley que no sólo esta proscrito por el art. 6.4 del Cc y 24 de la LGT, sino que en este caso sería manifiestamente ilegal. Sólo existirá un gasto deducible cuando realmente deban satisfacerse efectivamente las indemnizaciones. (Sentencia de la AN de 25 de octubre de 1994, que resuelve el recurso que se planteó contra la ya mencionada Resolución del TEAC de 5 noviembre de 1991).

Sin embargo, debe interpretarse que si la obligación ya ha nacido, por ejemplo, se ha producido el despido lo correcto es reconocer el gasto específico en la contabilidad, es decir, como gastos de personal, con carácter definitivo y no a través de una provisión. Y ello en la medida que supone entender que es un gasto irreversible. La razón es clara, si el gasto ya se ha devengado debe reconocerse como tal, con independencia de que se pague o no su importe en ese momento o

³⁰⁰ En dicha Resolución del TEAC, de 24 de septiembre de 1990, es esencial la siguiente argumentación: "las dotaciones que se pretenden efectuar anticipadamente para cubrir las futuras indemnizaciones no reúnen el requisito fundamental de que la obligación de la cual derivan dichas indemnizaciones haya sido contraída por la empresa, lo cual sucederá en el momento de la extinción del contrato de trabajo, por lo que estas dotaciones supondrían, más bien, una detracción de beneficios con objeto de garantizar riesgos futuros, es decir, corresponden a una previsión que no tiene el carácter de deducible fiscalmente en el Impuesto sobre Sociedades."

³⁰¹ Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto 1/1995, de 24 de marzo.

en uno posterior. Cuestión distinta lo constituye el hecho de que se haya producido un despido y exista contienda judicial respecto a su importe, por ejemplo en el caso en que se pretenda la declaración judicial de despido improcedente, pero es que entonces ya no ese estaría en el segundo supuesto del art. 13.2 a), responsabilidad por indemnizaciones, sino en el primero, responsabilidad de litigios en curso.

6.2. Armonización de las diferencias entre los criterios contables y fiscales.

La provisión para responsabilidades a la que se refiere el art. 13.1 a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no es del todo equiparable a la reconocida en la cuenta 142 del PGC. A esta cuenta contable se llevarán los: *"importes estimados para hacer frente a responsabilidades probables o ciertas, procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones pendientes de cuantía indeterminada, como es el caso de avales u otras garantías a cargo de la empresa. "*

La legislación fiscal, en consecuencia, es más restrictiva al respecto, al exigir la certeza de su existencia. La legislación contable, por su parte, es más permisiva, admite su dotación en casos de *certeza o probabilidad*, permisibilidad que es una clara manifestación del principio contable de prudencia.

Cuando las dotaciones contables a la provisión para responsabilidades no cumplan los requisitos exigidos por la legislación fiscal deberá producirse un ajuste extracontable positivo sobre el resultado contable. Diferencia, en principio, de carácter temporal, que supondrá un ajuste de signo contrario cuando se fije definitivamente la responsabilidad.

Se dice que es una diferencia temporal "en principio" porque responde a un "impuesto sobre beneficios anticipado", que a diferencia del "impuesto sobre beneficios diferido" se contabilizará como tal únicamente si la reversión de la diferencia se ha de producir en un periodo inferior a diez años y no existen dudas razonables respecto a que durante ese período se obtendrán ingresos suficientes para hacer frente al crédito del impuesto (Res. del I.C.A.C. de 25 de septiembre de 1991). Si no se dieran estas condiciones anteriormente establecidas la diferencia se consideraría como permanente.

7. Provisión para grandes reparaciones.

7.1. Regulación reglamentaria anterior.

El art. 117 del RIS regulaba las dotaciones a estas provisiones bajo la rúbrica de "*gastos especiales de las Empresas de pesca marítima y navegación marítima y aérea*". Contablemente la provisión con la que se podía establecer cierta equiparación es la de "Provisión para grandes reparaciones". Fiscalmente esta provisión, pero, recibía distintas denominaciones en la doctrina, tales como "Fondo extraordinario de reparaciones" (CLAVIJO HERNÁNDEZ, de acuerdo con la redacción del art. 117 RIS), o, simplemente, "Fondo de reparaciones" (ORTEGA).

La misión o *finalidad* de la dotación anual a la provisión para grandes reparaciones es periodificar los gastos ocasionados por la reparación del inmovilizado, compuesto en la anterior regulación exclusivamente por buques y aeronaves, de determinadas empresas o que se dediquen a ciertas actividades, con ocasión de reparaciones extraordinarias, periódicas (no anuales, sino a largo plazo) y obligatorias, que deben efectuarse a lo largo de la vida de los mencionados bienes.

En la anterior regulación del Impuesto para que la dotación a la provisión para grandes reparaciones fuera deducible se requería el cumplimiento de las siguientes condiciones:

1. El *ámbito subjetivo* era sumamente restringido: empresas dedicadas a la pesca marítima y navegación marítima o aérea, y sólo por estas concretas actividades. No era aplicable a empresas que realizaran cualquier otra actividad, ni en estas mismas empresas para cualquier otra actividad distinta de las anteriores que éstas pudieran desarrollar.
2. El *ámbito objetivo* era igualmente restringido: buques o aeronaves.
3. *La reparación debía ser obligatoria* como consecuencia de las revisiones periódicas a las que deben someterse estos elementos. Por obligatoria se interpretaba que debía tratarse de una obligación jurídica, es decir, revisiones exigidas por la normativa administrativa, sea cual fuere la Administración que la impusiera, y que vinculaba u obligaba a la empresa.
4. *Dotación anual que debía estar justificada*. Lógicamente, como no se sabrá el importe cierto de la reparación a efectuar, la dotación era fruto de un cálculo

estimativo, que debía ser razonable. (No se conocerá el total de desperfectos, ni el índice general de precios al consumo futuro,...). Según la complejidad de las estimaciones y su posible importancia cuantitativa se podía exigir que tal estimación respondiera a informes técnicos. Pero, en todo caso, si esta dotación respondía o responde a un cálculo meramente histórico y estadístico, esta claro que se aproximará más al concepto de previsión que al de provisión³⁰².

Una vez estimado el monto total del importe de la reparación éste se distribuía en el tiempo. El reparto podía hacerse a través de un *sistema lineal*, dividiendo el coste total previsto entre el número de años que median entre la adquisición o reparación del bien y la próxima revisión, pero lo conveniente era y es que se aplique una *regla proporcional*, utilizando criterios como el importe de los ingresos obtenidos por el bien, o, preferentemente, el número de horas de utilización de ese elemento inmovilizado. (Es evidente que esta afirmación es igualmente aplicable a la actual regulación, analizada posteriormente).

Este tratamiento específico, tan sumamente restringido, *hacía que se plantearan problemas de discriminación respecto a otras empresas* que también tenían que hacer frente a reparaciones extraordinarias en sus bienes de inmovilizado, periódicamente y de cuantías importantes. Normalmente estas reparaciones existentes no son obligatorias para la mayoría de las empresas, pero las hay que también tienen establecido normativamente revisiones obligatorias, por ejemplo, las empresas de transporte de viajeros por carretera. A estas últimas, sin embargo, no se les reconocía la posibilidad de crear unos fondos para tal evento. Debían cargar el total de la reparación como gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio en que ésta se producía, cuando en realidad el gasto correspondía a varios ejercicios distintos y sucesivos.

DELGADO GÓMEZ se preguntaba el porqué de esta no admisibilidad en otras empresas y activos, llegando a la conclusión de que se debía a dos tipos de razones:

- *Históricas*, por cuanto la Tarifa III de Utilidades recogía esta provisión en igual sentido.
- Y, sobre todo, por razones *económicas*. Activos como un buque o un avión tienen una larga vida útil, con una amortización lenta. Las reparaciones obligatorias,

³⁰² Comparte esta opinión, por ejemplo, DELGADO GÓMEZ, "La amortización...", ob. ya cit., op. cit. pág. 221.

consecuencia de las disposiciones obligatorias de la Administración, son importantes y de cuantía significativa.

Sin embargo, esta última consideración, que es la de mayor importancia, también puede argüirse en otros tipos de empresas, por ejemplo en las empresas de transporte de viajeros por carretera. Las empresas de transporte de viajeros por carretera se encuentran con una intervención creciente de la Administración que les obliga a hacer frente a revisiones obligatorias y reparaciones extraordinarias, al margen del simple mantenimiento, que si bien unitariamente consideradas, en un único elemento de activo, pueden no resultar muy elevadas, consideradas en toda una flota de éstos, por ejemplo autobuses, pueden alcanzar cuantías considerables, que exigirán disponibilidades importantes de Tesorería.

DELGADO GÓMEZ³⁰³ también se planteaba, acertadamente, lo restringido del ámbito subjetivo de esta norma. La redacción de este artículo hacía dudar si otras empresas distintas a las de pesca marítima y navegación marítima o aérea que también utilizaran buques o aeronaves para sus actividades podían aplicar este sistema de provisiones. Estas empresas deberán realizar iguales revisiones obligatorias y, sin embargo, dada la redacción literal del precepto parece que no podían practicar dotaciones a esta provisión con carácter deducible.

El autor citado entendía que, todo y siendo una extensión de los términos del precepto, podían constituir una provisión para reparaciones extraordinarias todas las Compañías que tuvieran en su activo estos elementos, buques y aeronaves, teniendo el carácter de deducibles las dotaciones justificadas que se realizaran, cualquiera que fuera su actividad principal. Analizando los estrictos términos del precepto se considera que la opinión del autor era un simple "desideratum", un planteamiento de "lege ferenda"; de "lege data" no era admisible este planteamiento. Únicamente cabía demandar una nueva regulación para esta provisión, tal como se ha producido.

La clara discriminación que este precepto suponía para muchas empresas reclamaba la necesidad urgente de una ampliación del ámbito objetivo y subjetivo de este precepto. Puesto que a través de esta provisión lo único que se está realizando es una imputación de gastos a medida que ese deterioro se está

³⁰³ Ob. ya cit., págs. 219 y 220.

produciendo y en función de los ingresos que estos elementos generan, no tenían razón de ser las reticencias del legislador a la hora de afrontar esta modificación.

7.2. La provisión para reparaciones extraordinarias en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La regulación recogida en la nueva LIS es más afortunada que la anteriormente vigente. El art. 13 LIS contempla tres tipos de provisiones para reparaciones distintas:

- *La provisión para grandes reparaciones en empresas dedicadas a la pesca marítima o a la navegación marítima o aérea*, consecuencia de revisiones generales obligatorias, art. 13.2 c) LIS. Regulación que coincide esencialmente con lo dispuesto en la anterior regulación.
- Junto a la anterior, y como novedad afortunada, se reconoce la dotación a *provisiones para la cobertura de reparaciones extraordinarias de cualquier otro elemento del inmovilizado material*, distinto de los anteriores, sin limitación alguna por razón de la actividad de la empresa; arts. 10, 11, 14 y D. T. 4ª del RIS.
- Se recoge también la posibilidad de dotar una *provisión por los posibles gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal*, regulada en los arts. 12, 13 y 14 y D. T. 5ª del RIS.

Es imprescindible tener presente que en los dos primeros supuestos es necesario que se trate de reparaciones extraordinarias, no puede tratarse de reparaciones ordinarias usuales o de simple mantenimiento.

En el segundo supuesto, es decir, reparaciones extraordinarias de elementos patrimoniales, de cualquier empresa, no es necesario que las reparaciones sean fruto de revisiones obligatorias, siempre y cuando las dotaciones a esta provisión respondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aprobado por la Administración.

Las dotaciones a esta provisión en ningún caso pueden servir para financiar posibles mejoras o ampliaciones de bienes.

- a) En cuanto a la primera de estas provisiones, para grandes reparaciones de las Compañías de pesca marítima y navegación marítima y aérea, se predicán los

mismos requisitos que en la regulación anterior. El ámbito subjetivo está restringido a las empresas que desarrollen estas actividades y, únicamente, por los elementos objetivos buques o aeronaves, por aquellos gastos que se vayan a derivar de revisiones jurídicamente obligatorias y cuya dotación esté justificada.

Sí se puede plantear la cuestión, al igual que se hacía en la anterior regulación, de si el elemento objetivo puede ser cualquier elemento material que necesite reparar la empresa como consecuencia directa o indirecta de la reparación obligatoria a efectuar en buques y aeronaves. Parece ser que este artículo no contempla estos otros elementos patrimoniales de activo distintos de los buques o aeronaves, se está ante una redacción restrictiva o estricta, como era el caso de la regulación anterior. Pero ahora no existe ningún problema ante esta omisión legal, puesto que a estos elementos les resultaría aplicable la segunda provisión mencionada: de reparaciones extraordinarias de elementos patrimoniales en general, que requerirá únicamente de la formulación de un plan especial propuesto por el sujeto pasivo y aprobado por la Administración.

b) Provisión para grandes reparaciones.

Los requisitos que tienen que cumplir las dotaciones a esta nueva provisión para ser deducible en el IS son:

1. Estar ante reparaciones extraordinarias, no aplicable a aquellas reparaciones ordinarias o de simple mantenimiento. Y aunque no lo señala este precepto, se entiende que es inherente al concepto de provisión el que estas reparaciones sean periódicas y, lógicamente, se realicen en intervalos de tiempo superiores al año.
2. Puede tratarse de cualquier bien de la empresa siempre que forme parte del inmovilizado material, "elementos patrimoniales", y no se trate de buques y aeronaves en el caso de Compañías de pesca marítima y navegación marítima y aérea (para estos bienes existe una provisión específica).

El art. 10 del Reglamento ha establecido los requisitos que necesariamente ha de contener la solicitud del sujeto pasivo para la aprobación del plan por la Administración.

El plazo de presentación de la solicitud se limita al periodo de construcción del elemento patrimonial o a los 3 meses siguientes a su puesta en condiciones de funcionamiento.

Antes de resolver la aprobación o denegación del Plan está previsto en el Reglamento que la Administración ponga de manifiesto el expediente al sujeto pasivo para que éste pueda formular las alegaciones que estime oportunas. Este es un trámite preceptivo para la Administración.

Existe un plazo de 3 meses para la resolución del expediente, transcurrido el cual el silencio administrativo se entiende positivo. La resolución que recaiga debe ser motivada.

El plan de reparaciones extraordinarias ya aprobado puede ser modificado presentando un nuevo plan, con idénticos requisitos procedimentales.

El órgano competente para instruir y resolver el procedimiento es la Delegación Estatal de la Administración Tributaria del domicilio fiscal del sujeto pasivo, y, en su caso, la Dependencia Regional de Inspección o la Oficina Nacional de Inspección, art. 14 RIS.

El único requisito establecido en la Ley es la formulación de un plan por parte del sujeto pasivo, que debe ser aprobado por la Administración Tributaria, conforme al procedimiento regulado reglamentariamente.

El art. 12 del RIS establece los requisitos y menciones que deben contener las propuestas de planes de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal.

El plazo de presentación de las solicitudes es de 3 meses desde el inicio de la explotación económica, sin que exista un límite o un plazo mínimo de duración de la explotación, ni tan siquiera determinado por la finalización de la explotación, es decir, no se menciona cual debe ser la duración mínima de la explotación. Sin embargo, es inherente a las dotaciones a provisiones el que se extienda el evento que la motiva a más de un ejercicio económico o fiscal.

Por ejemplo, piénsese en una explotación económica de carácter temporal limitada a 2 meses. Podría, en principio, según la redacción de la Ley solicitarse la aprobación del plan a los 3 meses. Pero es necesario que la explotación lo fuera en 2 ejercicios distintos, a efectos de poder periodificar e imputar los gastos a los dos ejercicios en los que realmente se han producido los gastos, aunque fuera únicamente de 2 meses. Este es un caso extraño pero posible.

La resolución del expediente será, en todo caso, motivada.

El órgano competente para la resolución de estos planes es la Delegación de la Administración Tributaria del domicilio del sujeto pasivo, y, en su caso, la dependencia Regional de Inspecciones o la Oficina Nacional de Inspección, art,14 del RIS.

c) Provisión para gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal.

Se trata de una simple periodificación de los gastos previsibles que supondrá una explotación económica temporal, a medida que se van devengando los ingresos fruto de esa explotación. La explotación económica debe tener desde su inicio una duración limitada en el tiempo.

Si la actividad es de carácter temporal por su propia naturaleza, y se sabe con certidumbre que su abandono supondrá unos gastos (al margen de la posible amortización), podría ir dotándose, con carácter de deducible, una provisión por la posible estimación de los mismos. Además debe tratarse de una actividad económica distinta de la concesión administrativa, porque para los posibles gastos derivados del abandono de la explotación de la misma ha previsto específicamente el Fondo de reversión.

El único requisito establecido en la Ley es la formulación de un plan por parte del sujeto pasivo, que debe ser aprobado por la Administración Tributaria, de acuerdo con el procedimiento visto anteriormente.

8. El fondo de reversión.

8.1 Concepto y finalidades.

El fondo de reversión tiene por objeto la reconstitución del valor económico del activo revertible, conforme las condiciones relativas a la reversión establecidas en la concesión (PGC).³⁰⁴

Este fondo está previsto para las concesiones administrativas. Las concesiones administrativas suponen facultar a una empresa para que gestione y explote un servicio público, conllevando siempre una limitación en el tiempo. Por

³⁰⁴ Véase la Resolución de 21 de enero de 1992, del ICAC, relativa a las normas de valoración del inmovilizado inmaterial, en lo que se refiere al fondo de reversión. Así como el Documento nº 14 de la AECA, de la serie "Principios contables", 2ª ed. 1994, dedicado al fondo de reversión.

regla general esta concesión implica una serie de inversiones, así por ejemplo de obras de infraestructura, adquisición del inmovilizado necesario para la prestación del servicio... Suele establecerse en las condiciones de la concesión que una vez transcurrido el período concesional estos bienes, exigidos para la prestación del servicio, pasen a la propiedad del ente administrativo concedente en perfecto estado de uso, funcionamiento y conservación. Incluso puede exigirse la reposición de algunos bienes.

Económicamente, la inversión debe producir unos ingresos suficientes que permitan cubrir la depreciación que pueden experimentar esos bienes (amortización financiera) y, además, generar un fondo suficiente para la sustitución de los elementos que sea necesario revertir en el momento de la extinción de la concesión.

8.2. Cálculo del fondo de reversión.

El cálculo de la dotación anual se efectuaba mediante la aplicación del sistema lineal, es decir, dividiendo el valor total de los activos revertibles entre el número total de años que mediaba entre su puesta en funcionamiento y la fecha establecida para su reversión. La anterior era la interpretación que se desprendía de la redacción del art. 60 del RIS, pero lo correcto hubiera sido establecer que se tomara a efectos de cálculo el total *valor neto contable* de estos activos en el momento de la reversión (olvido imperdonable de la regulación anterior), es decir, una vez deducida la amortización ya practicada; de esta forma se calcula contablemente el fondo de reversión, y así figurará contabilizado.

En esta regulación anterior se admitían posibles planes especiales de amortización³⁰⁵, se entiende que tanto para la amortización técnica como para crear el fondo de reversión, planes propuestos por el contribuyente y aprobados por la Administración tributaria. El requisito esencial para la autorización de los mismos era que, en ningún caso, ni las amortizaciones practicadas ni las futuras pudieran

³⁰⁵ Esta posibilidad de presentar planes especiales de amortización se recogía ya en el propio art. 100 del Reglamento de 1982, dedicado a los gastos deducibles, en su apartado 2, letra k), que habla de "Dotaciones anuales a fondos de reversión, según Plan aprobado por la Administración..."

superar las dotaciones acumuladas resultantes de la aplicación de las tablas de amortización.

A su vez, el art. 132 del anterior RIS regulaba los posibles incrementos o disminuciones patrimoniales que se pusieran de manifiesto en el momento de la reversión como consecuencia de excesos o defectos de dotaciones al Fondo. A estos efectos se consideraba incremento de patrimonio el "importe de las amortizaciones acumuladas no revertidas minoradas, en su caso, por las reparaciones exigidas por el Ente concedente para la recepción de los bienes" (132.1 RIS).

La deducibilidad de las dotaciones al Fondo de reversión se recoge actualmente en el 13.2. b) de la Ley de Impuesto de Sociedades, que establece textualmente, que serán deducibles:

"Las dotaciones para la recuperación del activo revertible, atendiendo a las condiciones de la reversión establecidas en la concesión, sin perjuicio de la amortización de los elementos que sean susceptibles de la misma, de tal manera que el saldo del fondo de reversión sea igual al valor contable del activo en el momento de la reversión, incluido, el importe de las reparaciones exigidas por la entidad concedente para la recepción del mismo."

En la actual regulación no se hace ningún tipo de alusión al carácter del ente concedente, aunque la concesión irá normalmente unida a una determinada naturaleza pública del ente. En el anterior art. 60 del RIS se hacía expresa mención al "Estado, Comunidades Autónomas o las Administraciones Públicas Territoriales."

La deducibilidad de las dotaciones al fondo de reversión es perfectamente compatible con la amortización de esos mismos elementos cuando tienen el carácter de depreciables.

Es decir, habrá dos tipos de dotaciones por unos mismos bienes de inmovilizado:

- Dotación a la amortización técnica, realizada de acuerdo con las normas establecidas para la amortización con carácter general, que atenderá a la vida útil de los activos de inmovilizado depreciables.

- Y dotación al fondo de reversión; que deberá efectuarse en la cantidad necesaria para recuperar el capital invertido y hacer frente a los gastos de la reversión.

El tratamiento parece ser el mismo que el existente en la anterior regulación, pero ahora se ha corregido el defecto de redacción existente, ya señalado, en torno al valor sobre el cual se calcularán las dotaciones anuales a este fondo; correctamente se habla ahora del *valor contable del activo en el momento de la reversión*. Es decir, la dotación anual al fondo de reversión se calculará sobre el valor de los activos a revertir menos la amortización acumulada de esos mismos elementos en el momento de la reversión.

A la dotación al fondo de reversión le resultan de aplicación las normas generales de los gastos deducibles:

- Correcta contabilización.
- Adecuada imputación temporal. No podrán efectuarse en un ejercicio dotaciones al fondo de reversión que correspondiera realizar en un ejercicio distinto y que no fueron realizadas en su momento, aún cuando ahora el art. 19 de la LIS ha flexibilizado notablemente este requisito. De modo que, en ocasiones, podrán contabilizarse en un ejercicio gastos procedentes de ejercicios anteriores, siempre que no determinen una tributación inferior a la que hubiera correspondido de contabilizarse en el ejercicio de procedencia del gasto.
- Necesidad de justificación de la depreciación.

Si el valor total de los activos a revertir aumentara o disminuyera por nuevas reposiciones o sustituciones de los bienes se ajustará el valor de las dotaciones anuales. Normalmente, se producirán ajustes a la alza por el incremento de precios al consumo. Para el cálculo de esta nueva dotación, en el supuesto de alza, se tomará el nuevo valor total, entendido como valor neto contable del activo en el momento de la reversión menos el saldo del fondo de reversión existente en esa fecha, y la diferencia se dividirá entre el número de años a transcurrir hasta la reversión; el resultado determina el importe de la dotación anual.

No se han recogido en la LIS los métodos de cálculo de las dotaciones anuales al fondo. En consecuencia, se entenderá que es plenamente aceptable el método utilizado en la contabilidad de la empresa siempre que esté de acuerdo con las normas mercantiles. Por consiguiente, puede utilizarse tanto el sistema lineal,

previsto en la anterior regulación, como un sistema que responda al principio de correlación de ingresos y gastos, es decir, que calcule la dotación anual al fondo en función de los ingresos estimados que se espera obtener en ese período de reversión en el que el bien está en activo.

8.3. Diferencias entre criterios contables y fiscales.

Es posible que, como consecuencia de la aplicación de la normativa examinada, se produzcan diferencias entre las dotaciones contables al fondo de reversión y las dotaciones fiscalmente deducibles, aunque serán infrecuentes con la nueva regulación. Diferencias que si bien serían reversibles y, por tanto, constituirían diferencias temporales, dado el normalmente largo período de concesión, y dependiendo de los años en que tardara en producirse la reversión de los bienes, en el caso de que estas diferencias se produzcan deberán tratarse contablemente como diferencias permanentes.

9. Las provisiones técnicas.

9.1. Concepto, fundamento y finalidad de las provisiones técnicas.

En el funcionamiento de una empresa aseguradora se producen a lo largo del ejercicio económico una serie de ingresos y gastos que, en realidad, pertenecen al ejercicio siguiente; y, de igual modo, ingresos y gastos que se produjeron en el ejercicio anterior corresponderán al ejercicio actualmente considerado. En consecuencia, resulta fundamental para determinar los verdaderos beneficios de la empresa el precisar qué ingresos y qué gastos son imputables al ejercicio corriente y cuáles no. Esta correcta determinación de ingresos y gastos se consigue a través de la periodificación, realizada con la constitución de las provisiones técnicas.

Estas provisiones se califican de técnicas, precisamente, por ser propias de la explotación económica del seguro. Su fundamento técnico se halla en la necesaria equivalencia entre las obligaciones del asegurado y las del asegurador; es decir, se formaran con las aportaciones del primero (asegurado), para garantizar los compromisos adquiridos por la compañía aseguradora.

9.2. Las distintas provisiones técnicas.

El R.D. 1348/1985, de 1 de agosto³⁰⁶, y ahora la Ley 30/1995, de 8 de noviembre³⁰⁷, obliga a las entidades aseguradoras a constituir las siguientes provisiones:

- matemática;
- para riesgos en curso;
- para siniestros, capitales vencidos, rentas o beneficios de los
- asegurados pendientes de declaración, liquidación o pago;
- para la desviación de la siniestralidad y
- para primas pendientes de cobro.

El tratamiento fiscal de estas provisiones en el Impuesto sobre Sociedades era un tanto confuso, hasta que el art. 3 del R.D. 1042/1990, de 27 de julio, vino a establecer su deducibilidad. Según el art. 3 del mismo las dotaciones a las provisiones técnicas eran partida deducible del Impuesto sobre Sociedades cuando cumplieran las siguientes condiciones:

- La dotación debía corresponder al ejercicio, requisito de correcta imputación temporal.
- La cuantía de la dotación no debía rebasar las cuantías mínimas exigidas anualmente como obligatorias por el Reglamento de Ordenación del Seguro Privado.
- La dotación a la provisión para primas o cuotas pendientes de cobro era incompatible con lo que respecto de los saldos de dudoso cobro establecía el art. 82 del RIS (art. 3.1 apart. 4 R.D. citado).

Por aplicación de los principios generales de deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades se exigía también la correcta contabilización de las dotaciones a las provisiones técnicas.

³⁰⁶ R. D. 1348/1985, de 1 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación del Seguro Privado.

³⁰⁷ Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados.

9.2.1. Función económica de cada una de las provisiones técnicas de las compañías aseguradoras.

- *Provisión matemática*, art. 56 del Reglamento de Ordenación del Seguro Privado.

La provisión matemática está destinada a hacer frente a un crédito del asegurado contra el asegurador, surgiendo como elemento de equilibrio entre las obligaciones de asegurado y de asegurador. En atención a este carácter de elemento de equilibrio, la provisión matemática nace en el momento en que el primer asegurado entrega al asegurador su primera prima. A partir de este instante la provisión se desarrolla, creciendo por la acumulación de intereses, y creciendo o decreciendo, según corresponda, para equilibrar en todo momento el importe de las primas pagadas y del riesgo corrido.

- *Provisión para riesgos en curso*, art. 57 del Reglamento.

La necesidad de constituir esta provisión es consecuencia de que los ejercicios económicos son anuales y la duración de los seguros no coincide con el ejercicio económico, de manera que al cerrar el ejercicio económico de la entidad no se ha consumido totalmente la prima, prima que en consecuencia corresponde a la cobertura de un riesgo que se extiende al ejercicio siguiente; precisamente es esta parte correspondiente al ejercicio siguiente la que hay que provisionar.

- *Provisión para prestaciones pendientes de pago o liquidación*, art. 58 del Reglamento, y *provisión para siniestros pendientes de declaración*.

La primera debe incluir el importe de las prestaciones que, producidas durante el ejercicio, al llegar al cierre del mismo todavía no han sido pagadas, así como las producidas en ejercicios anteriores que todavía no hayan sido pagadas. Para la segunda provisión examinada -provisión para siniestros pendientes de declaración- se admite la dotación en un tanto alzado, estadísticamente se sabe que pueden existir siniestros producidos durante el ejercicio que no han sido declarados al cierre del mismo; dicha provisión cubriría la eventualidad de una posible declaración posterior.

- *Provisión para desviación de la siniestralidad*, art. 60 del Reglamento.

Su función es cubrir el riesgo de una posible fluctuación anómala de la siniestralidad del conjunto de la cartera de las modalidades de seguros incluidos en

esta provisión. La provisión tendrá carácter acumulativo y se constituirá para las modalidades de seguro que pueda establecer el Ministerio de Economía y Hacienda con el importe del recargo de seguridad incluido en las primas. Con cargo a la misma podrá compensarse el exceso de siniestralidad que se produzca en el ejercicio.

- *Provisión para primas pendientes de cobro*, art. 61 del Reglamento.

Se calcula sólo para ramos distintos del de vida, y se constituirá por la parte de primas devengadas en el ejercicio y que, previsiblemente, sobre la base de la experiencia de ejercicios anteriores, no serán cobradas.

SANZ GADEA señalaba que, de ellas, algunas no estarán de acuerdo con la filosofía reguladora de las provisiones generales equiparables recogidas en la anterior Ley y en el anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En puridad de criterios, yo señalaría que algunas de estas provisiones técnicas no son tal, sino que se estaría ante provisiones técnicas. La provisión para siniestros pendientes de liquidación es un claro ejemplo de la afirmación anterior. Dicha provisión recoge quebrantos simplemente probables, estimados por la simple experiencia histórica, de los que no se tiene certeza alguna de su ocurrencia o realización. Existe incertidumbre no sólo respecto a su cuantía, sino también sobre la misma producción del hecho, en consecuencia, esta provisión es en realidad una provisión.

En cuanto a la provisión para primas pendientes de cobro, existen tres sistemas de cálculo de la misma, que, a excepción del de análisis individualizado, los otros dos se basarían en informaciones de tipo estadístico. Se estaría ante métodos similares al de estimación global de la provisión por insolvencias que establecía el párrafo 6º del art. 82 del RIS, y que ha sido ahora expresamente excluido en la nueva LIS, excepto en el caso de las empresas de reducida dimensión.

Por tanto, se puede concluir que en los supuestos expuestos nos encontramos no con verdaderas provisiones, sino con simples provisiones (acumulaciones de resultados) que, sin embargo, tendrán el carácter de deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades recoge expresamente en su texto -éste reconocimiento en una ley fiscal es precisamente una novedad- la deducibilidad de las provisiones técnicas, a las que califica acertadamente de "riesgos y gastos". Pero, además, junto a las anteriores, recoge también expresamente las provisiones técnicas de las Sociedades de Garantía Recíproca.

9.2.2. Las provisiones técnicas de las Compañías aseguradoras.

El art. 13.2 e) LIS prevé el mismo tratamiento que establecía el ya analizado art. 3 del R.D. 1042/1990, de 27 de junio, es decir la deducibilidad de las "dotaciones a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras *hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables*", pero con la novedad de que ahora este tratamiento está recogido expresamente en la propia Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y no simplemente en la regulación específica de las Compañías aseguradoras.

Es importante recordar que sólo resulta deducible la dotación a la provisión en la cuantía mínima obligatoria establecida por la regulación específica de las entidades aseguradoras. Deberá, pues, acudir a esta normativa en cada momento para determinar las cuantías obligatorias establecidas para cada una de las provisiones técnicas examinadas.

9.2.3. Las provisiones técnicas de las Sociedades de Garantía Recíproca y Sociedades de Afianzamiento.

Dispone el art. 13.2 f) LIS que serán deducibles:

"Las dotaciones que las Sociedades de Garantía Recíproca efectúen al fondo de provisiones técnicas, con cargo a su cuenta de Pérdidas y Ganancias, hasta que el mencionado fondo alcance la cuantía mínima obligatoria a que se refiere el art. 9 de la Ley 1/1994, de 11 de marzo sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca. Las dotaciones que excedan las cuantías obligatorias serán deducibles en un 75 por 100.

No se integrarán en la base imponible las subvenciones otorgadas por las Administraciones Públicas a las Sociedades de Garantía Recíproca ni las

rentas que se deriven de dichas subvenciones, siempre que unas y otras se destinen al fondo de provisiones técnicas."

La redacción de estos dos apartados más que a la regulación de un gasto deducible responde a la formulación de un incentivo fiscal, principalmente, en su segundo apartado, que viene a establecer una especie de exención.

Para estas entidades se establece un régimen especial de deducibilidad de gastos, en forma de cláusula de protección, que responde a la naturaleza específica de estas entidades, con la finalidad de un especial reforzamiento de su solvencia. En efecto, se admite la deducibilidad de las dotaciones a estas provisiones técnicas no sólo en su cuantía mínima obligatoria, sino también, novedad destacable, de hasta un 75% de las dotaciones voluntarias que se efectúen a dichas provisiones. En esta misma línea, tampoco serán considerados ingresos las subvenciones a la explotación y las rentas que éstas generen, otorgadas por las Administraciones Públicas, si son destinadas a acrecentar este fondo.

El último apartado del art. 13.2 f) LIS determina la aplicación de este mismo régimen fiscal especial a las Sociedades de Reafianzamiento, pero únicamente para las mismas actividades que desarrollan las Sociedades de Garantía Recíproca.

"Lo previsto en esta letra también se aplicará a las sociedades de reafianzamiento en cuanto a las actividades que de acuerdo con lo previsto en el art. 11 de la Ley 1/1994, sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca, han de integrar necesariamente su objeto social."

10. La "provisión para pensiones y obligaciones similares".³⁰⁸

Contablemente, el PGC le reservaba a estos fondos para pensiones la cuenta (140), relativa a la "Provisión para pensiones y obligaciones similares". Es éste un concepto amplio, que incluiría, junto a las más usuales pensiones de jubilación, las pensiones de orfandad, viudedad y cualesquiera otras que puedan desprenderse de un plan de pensiones establecido y aprobado por las partes.

Desde el punto de vista de su constitución y funcionamiento existen fondos internos y fondos externos para cubrir estos eventos. Un *fondo externo* es aquel en el que la empresa satisface una cuantía anual a una entidad aseguradora, ajena a la empresa; será la Compañía aseguradora la que se encargará de satisfacer las prestaciones derivadas de las pensiones.

Por su parte, el fondo de *pensiones interno* supondrá que la empresa irá constituyendo, con dotaciones anuales, un fondo que invertirá ella misma como gestora y que le producirán unos rendimientos. El monto total de este fondo de la empresa servirá para satisfacer las obligaciones que resulten con su personal en concepto de pensiones. La constitución de un fondo interno gestionado por la propia empresa es la que da lugar a la provisión para pensiones y obligaciones similares.

El art. 13 de la LIS, dentro de la regulación de las provisiones para riesgos y gastos, establece en su punto tercero:

"Serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones. Dichas contribuciones se imputarán a cada partícipe en la parte correspondiente."

³⁰⁸ El funcionamiento y dinámica de estas instituciones se analiza brevemente. Concretamente, no se examinará la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, ni el propio tratamiento fiscal de los Fondos y Planes de Pensiones. Únicamente se estudiará la regulación general contenida en la nueva LIS.

Pueden verse, entre muchos otros, respecto a la anterior regulación del Impuesto sobre Sociedades: COLMENAR VALDÉS, S. "Las instituciones de previsión social y el Impuesto sobre Sociedades" Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 163, enero-febrero 1983, págs. 223 y ss.

ESTEBAN MARINA, A. "Impuesto sobre Sociedades: dotaciones a fondos de atenciones sociales." Carta Tributaria. 1 noviembre de 1988. Nº 80. Separata.

Ahora bien, todo y recogerse esta formulación legal dentro de un artículo dedicado a provisiones, debe afirmarse que en este supuesto no se está propiamente ante una verdadera provisión en sentido estricto del término, sino ante lo que se denominaba un fondo externo, no gestionado por la empresa.

Para analizar los requisitos que determinan que estas contribuciones sean deducibles se debe acudir a la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones.

El mismo artículo 13 LIS establece, a continuación, que:

"Serán igualmente deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones siempre que se cumplan los requisitos siguientes:

- a) Que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculan las prestaciones.
- b) Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de prestaciones futuras.
- c) Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones."

La auténtica provisión, fondo interno para pensiones, está prevista en el art. 14.1 f) de la Ley, a los efectos de excluir su deducibilidad:

"No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

f) Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones."

En esta materia existe, pues, una manifiesta continuidad del sistema anteriormente establecido por el Reglamento de 1982 con el claro propósito, a mi juicio, de proteger la solvencia de estos fondos y los legítimos derechos y expectativas de los trabajadores.

10.1. Tratamiento de las diferencias entre contabilidad y fiscalidad.

Si la empresa satisface la cuantía correspondiente a las dotaciones anuales (contabilizadas en la cuenta 643. "Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones y no en una cuenta de dotación a la provisión") a una empresa o compañía aseguradora, que se encarga de la administración de estos fondos, las dotaciones anuales tendrán la consideración de gasto contable y de gasto fiscalmente deducible, en consecuencia, no se precisará realizar ningún ajuste sobre el resultado contable por este concepto para determinar la base imponible.

Si, en cambio, con estas dotaciones anuales la empresa constituye un fondo interno (invirtiendo estas cantidades con las que obtendrá una rentabilidad para el pago de estas pensiones), se estará ante dotaciones que no son fiscalmente deducibles. Contablemente nos encontraremos con que la cuenta 643. "Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones" se ha abonado a la cuenta 140. "Provisión para pensiones y obligaciones similares".

Existirán también intereses de esas inversiones (contabilizados en la cuenta 662. "Intereses a largo plazo de deudas") que se han ido abonando a la cuenta de provisión. En este supuesto, por los importes correspondientes a las dotaciones anuales y a los intereses devengados y contabilizados deberá procederse a realizar *ajustes extracontables* positivos, a efectos de corregir el resultado contable y determinar la base imponible a gravar. Estas diferencias temporales³⁰⁹ revertirán en el momento del pago de las correspondientes pensiones, momento en el que las pensiones sí serán partidas deducibles fiscalmente, en consecuencia, deberá, de nuevo, ajustarse la contabilidad, realizándose los correspondientes ajustes extracontables negativos.

³⁰⁹ Son diferencias temporales "en principio", puesto que, como ya se ha establecido anteriormente, se estaría ante un impuesto sobre beneficios anticipado que, según la Resolución de 25 de septiembre de 1991, del I.C.A.C., sólo deberá contabilizarse como tal cuando la reversión se produzca en un periodo inferior a los 10 años, y siempre que no existan dudas razonables de que durante ese plazo se van a obtener ingresos suficientes para hacer efectivo el crédito del impuesto; en caso contrario, se procedería a considerar esas diferencias como permanentes.

Por esta razón hay autores que califican esta diferencia como permanente. GARBAYO SALAZAR, págs. 59 y ss. Ob. ya cit.

11. Otras provisiones recogidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El art. 13.2 g) LIS establece en su primer párrafo:

"Las dotaciones para la *cobertura de garantías de reparación y revisión*, hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores con relación a las ventas con garantías realizadas en dichos periodos impositivos."

Mientras que en su párrafo segundo establece:

"Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a las *dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas*."

En consecuencia, se están reconociendo dos nuevas provisiones:

- para cobertura de garantías de reparación y revisión
- y para la cobertura de gastos accesorios por devolución de ventas.

Esta segunda provisión remitía en su regulación al régimen legal de la primera, por tanto, tan sólo se analizará la provisión para cobertura de garantías de reparación y revisión.

Estas provisiones existentes en la normativa contable y en la práctica habitual de las empresas, sin embargo, eran rechazadas por la normativa fiscal representada por el RIS de 1982, negándole la consideración de gasto fiscalmente deducible. En concreto, se plantearon numerosos conflictos Administración-contribuyentes en aras a la admisibilidad de la provisión por garantía de productos (que se corresponde que la hoy denominada "para cobertura de garantías de reparación y revisión).

- La provisión para garantías de reparación y revisión en la Ley 43/95.

Esta provisión cubrirá los posibles gastos derivados de las reparaciones o revisiones de los productos vendidos por la empresa con garantía, para el caso que resulten defectuosos.

Si la empresa no asume directamente esta garantía, sino que es otra empresa la que realizará la reparación previo pago de un canon fijo satisfecho por la primera, no cabe la dotación a esta provisión. En este caso la primera empresa deducirá como gasto el importe del canon satisfecho. Solo es posible la dotación a esta provisión cuando es la propia empresa la que asume cada una de las reparaciones o revisiones a efectuar en los productos vendidos garantizados.

La naturaleza de esta provisión responde al concepto de provisión contable, dado que su dotación es fruto de una simple estimación histórico-estadística.

El sistema histórico-estadístico necesario para determinar el porcentaje de su dotación anual está regulado expresamente en la Ley; siendo un porcentaje que se aplica sobre las ventas con garantías vivas al final del periodo impositivo considerado.

El porcentaje anterior se obtiene de la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Gastos por garantías (del periodo + de los dos ejercicios anteriores)}}{\text{Ventas con garantía (las del periodo + las de los dos ejercicios anteriores)}}$$

En el supuesto de entidades de nueva creación sujetas al Impuesto dispone el párrafo final del art. 13.2 g) LIS que:

"podrán deducir las dotaciones a que hace referencia el párrafo primero, mediante la fijación del porcentaje referido en el mismo respecto de los gastos y ventas realizados en los periodos impositivos que hubieren transcurrido."

Para finalizar, debe dejarse apuntado que existen otras provisiones no reguladas en la legislación del Impuesto sobre Sociedades, sino que están previstas en la normativa especial sectorial, para empresas específicas. Ejemplos claros se hallan en:

- las de actividades de construcción, y,
- las actividades de fabricación de automóviles, maquinaria y otros bienes de equipo.³¹⁰

³¹⁰ Puede verse, por ejemplo, la regulación de las provisiones que efectúa la Ley 40/1994, de 30 de diciembre, de Ordenación del Sistema Eléctrico Nacional.

CAPÍTULO VIII: GASTOS CONTABLES NO DEDUCIBLES FISCALMENTE REGULADOS EN LA LEY. GASTOS DE CARÁCTER PLURIANUAL O AMORTIZABLES.

1. Consideraciones iniciales.

Dado el nuevo concepto de base imponible, ya examinado, del art. 10.3 LIS, todos los gastos contables son, en principio, gastos fiscalmente deducibles, con los requisitos y correcciones establecidas en la Ley -que han sido examinadas en capítulos anteriores, arts. 11, 12 y 13 LIS, básicamente- exceptuados aquéllos que expresamente se excluyan como tales en la Ley del Impuesto.

Así pues, el art. 14 de la Ley enumera una serie de partidas que, aún siendo contablemente gastos, no son deducibles fiscalmente, por haberlo establecido así la Ley.³¹¹

Esta enumeración del art. 14 LIS coincide básicamente con la que contenía el art. 125 del RIS ya derogado. Pero mientras en la anterior regulación del Impuesto sobre Sociedades éstos eran gastos que no debían incluirse en el cómputo de ingresos y gastos necesario para determinar la base imponible, ahora, con la nueva Ley 43/95, operaran como correcciones al resultado contable en el caso que hubieran sido contabilizados como gastos.

³¹¹ Respecto a la nueva regulación de los concretos gastos deducibles puede añadirse, entre otras, a las siguientes obras: SÁNCHEZ GALIANA y otros. "El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Cuestiones Prácticas." Aranzadi Editorial. Pamplona, 1996, 443 págs. VARIOS AUTORES, "Guía del Impuesto sobre Sociedades" Ciss, Valencia, enero de 1996. VARIOS AUTORES, "Comentarios de Urgencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades" Price Waterhouse Jurídico y Fiscal, ed. Lex Nova. Valladolid 1996. VARIOS AUTORES, "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades" Mc Graw-Hill. Elementos. Madrid 1996.

De la interpretación conjunta de estos preceptos, arts. 10.3 y 14 LIS, se desprende que será necesario practicar ajustes extracontables o correcciones fiscales, de carácter positivo, puesto que aumentan el resultado contable, en el supuesto de que estas partidas no deducibles se hubieran considerado gasto contable en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Los **gastos contables** son enumerados en el grupo 6 del PGC³¹², sin que exista propiamente una definición de gasto. Todas las cuentas del Grupo 6 del PGC se cargarán a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y, por tanto, pasarán a formar parte del resultado fiscal, a salvo siempre las correcciones que sobre esta cuenta deban hacerse exigidas por la Ley.

En concreto, el PGC recoge como cuentas de gastos todas las compras, los servicios exteriores (tales como arrendamientos y cánones, transportes, primas de seguros, servicios bancarios,...), los tributos (incluido el impuesto sobre beneficios, que, como se analizará a continuación, fiscalmente no es un gasto deducible), los gastos de personal, los gastos financieros, las pérdidas procedentes del inmovilizado y los gastos excepcionales o extraordinarios, las dotaciones a amortizaciones y las dotaciones a provisiones.

2. Los concretos gastos no deducibles.

Según el apartado 1) del art. 14 LIS *"no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:*

a) "Los que representen una retribución de los fondos propios".

El capital se invierte para obtener una rentabilidad, la cual se plasma en los beneficios obtenidos en la inversión. La retribución de los fondos propios es precisamente la distribución de beneficios para remunerar el capital aportado en la inversión. Distribución de beneficios que puede realizarse de muy diversas formas, la más usual es el reparto del dividendo.

³¹² El Plan General Contable de 1990 titula su Grupo 6 como "Compras y gastos", definiéndolos como "Aprovisionamientos de mercaderías y demás bienes adquiridos por la empresa para revenderlos, bien sea sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento a procesos industriales de adaptación, transformación o construcción; comprende también todos los gastos del ejercicio, incluidas las adquisiciones de servicios y de materiales consumibles, la variación de existencias adquiridas y las pérdidas extraordinarias del ejercicio."

La retribución de fondos propios, sea en forma de dividendos como en otras formas encubiertas, se considera una aplicación de resultados y no un gasto, por tanto, en principio, no es un gasto contable ni tampoco un gasto fiscal.

En consecuencia, no serán deducibles por entenderse que son una retribución de los fondos propios:

- Los dividendos y las primas de asistencia a Juntas de Accionistas. Tienen idéntica consideración la distribución de reservas entre los accionistas, puesto que se plasmarán en una de las anteriores.
- Las participaciones en beneficios por cualquier concepto distinto de la contraprestación de servicios personales. Precisamente es de destacar la desaparición en este listado de gastos no deducibles de las *participaciones en beneficios por concepto distinto de la contraprestación de servicios personales*, que se consideraban no deducibles en la anterior regulación. Ahora serán gasto fiscalmente deducible cuando se correspondan con un gasto contable, es decir, cuando tenga la consideración de gastos sociales o gastos por prestación de servicios. Por el contrario, los bonos de disfrute o participaciones en resultados por parte de los fundadores de la empresa o sociedad tienen la consideración de distribución de beneficios y por tanto son gastos no deducibles, art. 11 del TRLSA.
- No se menciona en la Ley la no deducibilidad de las *cantidades distribuidas entre los socios cooperativistas*, pero sí se ha previsto su no deducibilidad en la normativa específica de cooperativas: Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las Cooperativas. Así se puede entender que no son deducibles las cantidades distribuidas a cuenta de sus excedentes, como distribución de beneficios que son, al igual que tampoco son deducibles por este mismo concepto los excesos de valores asignados a cuentas de suministros, entregas de bienes, prestaciones de servicios u otras prestaciones a los cooperativistas por encima de su valor de mercado; valor de mercado que será determinado conforme a lo establecido en el art. 15 de la Ley, en tanto que distribución encubierta de beneficios.³¹³

³¹³ Llegados a este punto PASCUAL PEDREÑO cita a JULIA IGUAL-SERVER IZQUIERDO "Manual de fiscalidad de cooperativas", porque considera que la actual regulación incurre en la problemática de optar por el valor de mercado, con toda la ambigüedad y dificultad práctica que plantea este concepto, al tener que aplicarse el mismo a la mayoría de cooperativas de comercialización de productos agrarios. (PASCUAL PEDREÑO, Eladio. Op. cit. pág. 317.)

En cambio, sí son deducibles los intereses devengados por las aportaciones voluntarias u obligatorias de los socios al capital social. Del mismo modo que tendrán igual consideración de partida deducible los intereses derivados de retornos cooperativos acumulados en el Fondo Especial, siempre y cuando el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España más tres puntos para los socios y cinco para los asociados.

- El dividendo mínimo de las acciones sin voto.
- La subcapitalización, que tiene un tratamiento específico en el art. 20 LIS, y que no será tratada en este estudio.³¹⁴

En efecto sí son deducibles, por no tener la consideración de distribución de beneficios los siguientes:

- ⇒ Las participaciones en beneficios en concepto de retribución de servicios personales, que en algunos casos de sociedades personalistas, con socios de trabajo, puede causar desconfianza por la Administración, pero que no tiene porque plantear problemas de prueba adecuada.
- ⇒ Las participaciones en beneficios por parte del personal de la empresa, cualquiera que sea la forma que adopte la misma.
- ⇒ Las participaciones en beneficios establecidas en contratos de seguro, que es una forma de retribución típica de las compañías de seguros a sus asegurados de determinados productos, especialmente del ramo de vida.

Mención especial merecen dos supuestos concretos:

- Las cuentas en participación y
- la retribución de los administradores de la sociedad.

³¹⁴ Inmaculada DÍAZ YANES señala que en los supuestos de subcapitalización en lugar del régimen específico previsto en el art. 20 LIS y la consiguiente valoración de mercado del art. 16 LIS debería aplicarse el principio de no deducibilidad de la retribución a los fondos propios, puesto que ésta es la verdadera naturaleza de la operación. En virtud de este principio de no deducibilidad de la retribución de los fondos propios el sujeto pasivo debe recalcular la base imponible de su Impuesto sobre Sociedades, mientras que en el caso de la norma de valoración de las operaciones vinculadas ésta debe aplicarse de oficio por la Administración Tributaria, por lo cual, a diferencia del primer supuesto, su no aplicación por el sujeto pasivo no daría lugar a sanción. (DÍAZ YANES, Inmaculada, dentro de la obra colectiva "Guía del Impuesto sobre Sociedades", Ed. CISS, Bilbao 1996. Op. cit. pág. 248.)

En cuanto a *las cuentas en participación*, se plantea la duda de qué tratamiento deben tener las cantidades distribuidas por el socio gestor a los socios no gestores. En el art. 1.1 de la Ley 14/1985, de Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros, se estableció su deducibilidad. Hoy, sin embargo, derogada dicha Ley, la nueva LIS no establece nada al respecto.

Ante el silencio legal existente se debe acudir a las normas mercantiles y contables, debido a su carácter residual o supletorio respecto a las fiscales en lo que a la determinación de la base imponible se refiere; es decir, se deberá examinar si éste es un gasto contable, en cuyo caso deberá concluirse que se está también ante un gasto fiscalmente deducible. El Plan General Contable considera como un gasto en la contabilidad del socio gestor las cantidades distribuidas a los socios partícipes no gestores. Es decir, estas cantidades constituirán un gasto fiscalmente deducible a los efectos de la determinación de la base imponible del socio partícipe gestor.

En cuanto a las *retribuciones a los administradores*, éstas deben haberse establecido expresamente en los estatutos sociales, y dentro de los límites legales, que hacen referencia esencialmente a su cuantía, según los arts. 130 y 66 del TRLSA. También en este supuesto concreto mantiene su silencio la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades, en consecuencia se debe acudir subsidiariamente de nuevo a la normativa mercantil contable.

La retribución a los administradores puede adoptar muchas formas: sueldos, dietas, participaciones en beneficios. Los sueldos y dietas, por ejemplo, no plantearán especiales problemas, puesto que como tales serán contabilizados en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y tendrán el tratamiento que le corresponda por este concepto, es decir, gastos contables, que, por tanto, resultarán deducibles fiscalmente. Dónde se plantea el conflicto es en las retribuciones a administradores que consisten en una participación en los beneficios societarios.

El PGC viene a establecer que las retribuciones a los administradores en forma de participación en beneficios se contabilizarán como una distribución de beneficios, lo cual imposibilitaría su deducibilidad fiscal, al no hallarse el gasto contabilizado en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias; sin embargo, ésta no es su verdadera naturaleza. La verdadera naturaleza de las retribuciones a

administradores es la de las retribuciones en contraprestación de servicios personales, que sí resultan deducibles en el Impuesto en cuanto tal.

Cierto es que las retribuciones a administradores pueden dar lugar a distribuciones encubiertas de beneficios o a otros supuestos de fraude, pero su corrección por parte de la Administración es plenamente posible probando el verdadero sustrato económico de la operación, y aplicando la regulación prevista para los supuestos de vinculación, en su caso; pero un hipotético fraude no puede imposibilitar sin más la deducibilidad de un gasto esencial de la empresa, y menos aún discriminando su deducibilidad o no aleatoriamente en función de la forma que se haya pactado de retribución, cuando el sustrato económico y natural de la operación es idéntico, es decir, su naturaleza económica y jurídica es exactamente igual, de aquí que se haya utilizado el adjetivo de "aleatorio".

Pese a la afirmación anterior sustentada en lo dispuesto en el PGC, el ICAC ha resuelto la consulta que le fue planteada respecto a las retribuciones de los administradores considerándolo un gasto contable, dado que son "... un gasto más necesario para poder obtener los ingresos..." y, por tanto, se deberán recoger como tal en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

En consecuencia, en el caso de las retribuciones a administradores, y en consideración a su auténtica naturaleza, debe interpretarse que cuando éstas adopten la forma de participación en beneficios, serán también un gasto fiscalmente deducible, porque de conformidad a la naturaleza económica de la operación deben ser contabilizados como un gasto contable, aún cuando el PGC no sea claro al respecto. Por consiguiente, no puede ser aceptada la regla general que interpreta que toda retribución a los administradores pactada en forma de porcentaje sobre los beneficios sociales es una forma de retribución de fondos propios, sino todo lo contrario debe poder aceptarse que son contraprestaciones por los servicios prestados, salvo prueba en contrario de constituir auténticamente una retribución de fondos propios, en cuyo caso nunca serían deducibles.

El precepto a continuación establece que no serán deducibles

b) *“Los derivados de la contabilización del impuesto sobre sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.”*

La nueva Ley declara expresamente, igual que lo hacía la normativa anterior, la no deducibilidad de los gastos derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. En lógica consecuencia tampoco serán deducibles los ingresos procedentes de dicha contabilización, fruto de las diferencias que se producen entre Contabilidad y fiscalidad, que lleva al reconocimiento de impuestos anticipados o impuestos diferidos.³¹⁵

Tampoco resultarán deducibles los impuestos extranjeros que tengan naturaleza análoga al Impuesto sobre Sociedades, ni aun en la parte que, por exceder de la cuota que hubiera correspondido satisfacer por esos rendimientos en España, no fuera deducible.

La *cuota del Impuesto sobre Sociedades* no será fiscalmente deducible, pero, por el contrario, sí tiene la consideración de gasto contable; ergo resultará necesario practicar sobre el resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el correspondiente ajuste extracontable positivo para determinar la base imponible del Impuesto.

En concreto, las cuentas que pueden existir en la contabilidad por este concepto, y que necesariamente deberán ajustarse extracontablemente a efectos fiscales para determinar la base imponible son:

630. Impuesto sobre beneficios. / 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios. / 636. Devolución de impuestos. / 638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios. / Y, en su caso, la cuenta específica que se hubiera creado para el impuesto sobre beneficios satisfecho en el extranjero, cuenta también de gastos y de este grupo.

Respecto al resto de tributos no existe ninguna referencia expresa en la nueva Ley 43/95, por lo que habrá de estarse a lo dispuesto para cada uno de ellos en la normativa contable. Si los concretos tributos son reconocidos como gasto contable, efecto que se producirá en la mayoría de supuestos, se reconocerán

³¹⁵ Tal y como establece DÍAZ YANES si la LIS no excluyera la deducibilidad fiscal de la cuota del impuesto sobre sociedades nos encontraríamos ante la paradoja de que para la determinación del impuesto debe tenerse en cuenta el propio impuesto, existirían, pues, dos variables interrelacionadas que complican este cálculo. Además la no consideración de la deducibilidad del impuesto sobre sociedades determina que la cuota de éste se considere desde un punto de vista económico una participación obligatoria en beneficios por parte de la Administración Pública. (DÍAZ YANES, Inmaculada, "Guía...", op. cit. pág. 248.)

consecuentemente como gastos fiscalmente deducibles; aunque dichos tributos también pueden tener la consideración de gastos activables.

Para finalizar, debe realizarse una última pero especial mención al Impuesto sobre el Valor Añadido, debido a su importancia en la economía de las empresas. Cuando el IVA no es reintegrable de la Hacienda Pública -atendiendo al régimen específico en el que se encuentra la empresa- el importe del IVA soportado debe considerarse como un gasto más y como tal deducible en su cuantía total, englobado en el concepto de gasto sobre el que se aplicó el IVA, ej. compras, suministros... Si el IVA fuera reintegrable de la Hacienda Pública nunca podrá considerarse un gasto contable y, en consecuencia, tampoco un gasto fiscal.

Asimismo, no son deducibles

c) *“Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones liquidaciones y autoliquidaciones.”*

Todas estas partidas recogidas en la letra c) del art. 14.1.LIS, multas y sanciones, recargo de apremio..., son gastos contables, y como tal figurarán en la cuenta 678. “Gastos extraordinarios”, pero no resultarán deducibles en virtud de lo dispuesto en esta disposición; de modo que a los efectos de determinar la base imponible por este Impuesto deberá ajustarse extracontablemente el resultado contable en el que aparezca cualquiera de estas partidas de gasto. Es decir, al resultado contable se le adicionará el importe de la multa, sanción, recargo,... contabilizado, a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades; se está, pues, ante un ajuste extracontable positivo, porque aumenta el resultado gravable.

Esta no deducibilidad fiscal se justifica en el principio, ya analizado, de correlación de ingresos y gastos. Sobre la base de este principio, no es necesario para la obtención de los ingresos gravados por el impuesto el incurrir en gastos que precisamente lo son por haber infringido la ley. La no deducibilidad constituiría una sanción más a esta conducta irregular del sujeto pasivo del impuesto, justificada por la propia lógica del Impuesto y por el concepto de gasto fiscal que se defiende en el presente estudio. La no deducibilidad de estos gastos es una sanción lógica e indispensable, puesto que si se admitiera la deducibilidad de las multas, sanciones

o recargos se estaría produciendo una reducción cuantitativa de la "sanción" - entendida en sentido amplio del término, del modo que posibilite englobar los tres conceptos anteriores-, puesto que en parte la carga derivada de los mismos sería soportada por el Estado, en forma de disminución de los ingresos en concepto de Impuesto sobre Sociedades; mientras que el infractor se libraría de parte de esa carga, en forma de reducción de impuesto a pagar.

Sin embargo, la letra c), al igual que en la redacción anterior, parece no excluir la deducibilidad de los gastos derivados de cláusulas contractuales penalizadoras, habla de "multas y sanciones penales y administrativas". Por consiguiente, se debe concluir que los gastos por incumplimiento que resulten de contratos privados resultarán siempre deducibles si se contabilizaron correctamente

Asimismo, dado que la redacción del precepto no especifica nada en contrario, se debe entender que cualquier multa o sanción de un ente administrativo, sea cual sea su jerarquía, sea un ente territorial o institucional, español o extranjero, es un gasto contable no deducible fiscalmente.

Un hecho que sí merece un comentario más detallado es la no inclusión en este precepto de los *intereses de demora*, que en cambio sí se recogían como gastos no deducibles en la redacción del Anteproyecto de la Ley.

El Tribunal Constitucional español, en su sentencia de 26 de abril de 1990, había declarado que éstos no son una sanción por una conducta ilícita "sino que tienen una naturaleza exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado en el retraso del pago de la deuda tributaria", por lo tanto, su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades estaría plenamente justificada. Los intereses de demora tendrán la consideración de un gasto financiero más, y como tal, en cuanto contabilizados, resultarán fiscalmente deducibles.

Ante el silencio legal existente en la Ley 43/95 respecto a la deducibilidad de los intereses de demora y ante su consideración de gasto contable, atendida al carácter supletorio de las normas mercantiles y contables se debe entender que los intereses de demora son gasto fiscalmente deducible, y ello con independencia de su origen, es decir, sean liquidados en un acta de inspección o en regularizaciones efectuadas por otros órganos de la Administración, en ingresos voluntarios fuera de plazo, en fraccionamientos o aplazamientos de pago,...

Es importante también respecto a los intereses de demora el mencionar que ahora en esta nueva regulación no cabrá en ningún caso considerarlos como gastos extemporáneos, debido a la notable flexibilización del principio de imputación temporal producida en el art. 19 LIS, al que ya se ha hecho referencia.³¹⁶

Finalmente, no serán deducibles, en ningún caso, **“las pérdidas del juego”**.

Como ya se ha dejado sentado, las entidades jurídicas sometidas a este impuesto, en principio, y como regla general, persiguen un ánimo de lucro, la explotación de una empresa, de modo que no parece estar muy acorde con tal naturaleza la idea del juego.

Pero detrás de las personas jurídicas hay personas físicas que son las que van adoptar las decisiones; personas físicas que pueden actuar movidas por muy distintos principios o ideales. En protección a estas posibles actuaciones se dicta este precepto³¹⁷.

En todo caso no parece que una pérdida en el juego esté correlacionada con la obtención de ingresos, salvo las empresas cuya explotación económica sea precisamente la del juego. En consecuencia, como principio general, ya se podía entender, sin necesidad de esta previsión legal específica, que en tanto que no correlacionadas con los ingresos las pérdidas no deberían resultar deducibles en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.³¹⁸ Ello plantea algunos problemas en determinados casos, como son los contratos celebrados con

³¹⁶ El Tribunal Económico Administrativo Central, en sentencia de 21 de febrero de 1990, no admitió la deducibilidad de los intereses de demora por no haberse imputado al período en el que se habían devengado, que no es aquél en el que se paga la liquidación derivada del acta de inspección. Actualmente, con la nueva regulación del Impuesto no podría llegarse a esta conclusión, sino que en todo caso, una vez contabilizados los intereses de demora, deberían considerarse gasto fiscalmente deducible.

³¹⁷ ALONSO MURILLO y GARCÍA DÍEZ establecen que si bien es difícil determinar cuándo puede producirse este supuesto de pérdidas en el juego, quizás el legislador pueda estar refiriéndose a operaciones realizadas con opciones y futuros, “en las que las posibles pérdidas de dinero que puedan ocasionar al sujeto pasivo han sido consideradas por la Administración Tributaria como pérdidas de juego”. Si bien, estos autores han reconocido que la expresión legal puede ser equívoca y, por tanto, debía haberse precisado mucho más por parte del legislador. Si bien es cierto que este precepto puede aplicarse a las operaciones con opciones y futuros no creo que el legislador estuviera pensando única y exclusivamente en este supuesto, sino que ésta es una redacción amplísima y abierta. ALONSO MURILLO, F. y GARCÍA DÍEZ, J. “La obligación personal...” op. cit. pág. 147.

³¹⁸ En la anterior regulación del Impuesto sobre Sociedades tampoco resultaban deducibles las pérdidas en el juego, si bien, no eran consideradas gastos, sino que se establecía que las pérdidas en el juego no tendrían la consideración de disminuciones patrimoniales en el Impuesto, art. 115 de la Ley 61/1978.

opciones y contratos de futuros. Hay autores que han mantenido, tal como ya se ha expuesto, que las pérdidas producidas en éstos no serían deducibles. Sin embargo, si la actividad de la empresa, por su propia naturaleza implica el participar en operaciones realizadas con opciones y futuros, no se comprende desde el particular punto de vista que en esta tesis se mantiene como puede considerarse un "juego", más bien se estará ante realización del fin empresarial. Del mismo modo, cualquier ganancia que esta empresa obtenga a través de estas actuaciones deberá considerarse ingreso computable y, por tanto, gravable. ¿Cómo no se admite la deducibilidad del consiguiente gasto o inversión? Necesariamente los gastos que se incurran o pérdidas producidas en operaciones de opciones y futuros deben entenderse deducible, pues en todo caso están correlacionados con los ingresos, y ésta es la regla esencial de deducibilidad de los gastos.

No obstante, si bien existe dicha previsión respecto a la no deducibilidad de las pérdidas producidas por el juego, se ha de entender que las ganancias del juego sí deben integrarse en la base imponible del impuesto. En este caso, y en lógica aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos, los gastos ocasionados para la obtención de esa concreta ganancia sí resultarían deducibles en la determinación del impuesto a satisfacer. En cambio, las pérdidas en el juego en que haya podido incurrir esa misma entidad, anteriores, posteriores o concomitantes con esa misma ganancia, en ningún caso pueden resultar deducibles, lo cual puede resultar un tanto paradójico.

Por otro lado, la redacción de este artículo es demasiado tajante, de modo que puede hacer pensar que las pérdidas del juego de las sociedades dedicadas a la explotación del mismo, aún siendo inherentes a la explotación económica y correlacionados con los ingresos típicos de la actividad económica, no resultarán deducibles³¹⁹. Si bien la redacción literal de este precepto es tal, se entiende que la Administración Tributaria no puede llevarla a dicho extremo, debiéndose aplicar el principio de correlación de ingresos y gastos y la consiguiente deducibilidad de estas pérdidas, puesto que es parte indispensable y necesaria de la actividad típica de la empresa, y consiguientemente gastos relacionados con los ingresos típicos computables a efectos del impuesto. Pero se reconoce que éste es un

³¹⁹ En tal sentido se pronuncia acertadamente ARIAS VELASCO, en espera de una pronunciamiento administrativo. ARIAS VELASCO, en el seno del seminario sobre "El marco actual de la imposición...", ya citado, organizado por la UIMP de Santander, 9-12 de septiembre de 1997.

planteamiento de "lege ferenda"; de "lege data" debe solicitarse una modificación legislativa conducente a la ampliación o flexibilización de los términos de este precepto.

En efecto, sí se ha producido un *cambio esencial en la regulación de **los donativos y liberalidades deducibles***; punto en el que se habían producido numerosos conflictos entre Administración y contribuyentes, fundamentalmente en cuanto a los gastos de atención a clientes y al personal de la empresa.³²⁰ La exclusión del concepto de donativos y liberalidades de los gastos que pueden resultar deducibles fiscalmente está basada en la consideración de que las entidades jurídicas gravadas por este impuesto no tienen porque realizar donaciones o liberalidades, y ello porque estos conceptos parecen chocar abiertamente con el afán de lucro que debe guiarlas. Se recordará que el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define la liberalidad como la "disposición de bienes a favor de alguien sin ninguna prestación suya".

En la nueva Ley *se excluyen expresamente del concepto de donativos y liberalidades*, es decir, sí serán gastos deducibles:

- los gastos de relaciones públicas con clientes y proveedores;
- los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen respecto al personal de la empresa;
- los gastos realizados para promocionar directa o indirectamente bienes y prestaciones de servicios;
- y, como cláusula de cierre, todos aquellos gastos correlacionados con los ingresos.

Todos estos conceptos de gasto si bien pueden considerarse no necesarios, en el sentido estricto del término, sí son útiles o convenientes para la marcha de empresa y la consecución de sus objetivos.

Se ha sustituido, por tanto, el requisito de necesidad del gasto por el principio de correlación de ingresos y gastos. Es decir, se está ampliando la deducibilidad fiscal a los gastos convenientes. Si se prueba que un donativo o liberalidad está relacionado con un ingreso, sin responder a motivos ocultos, aquél resultará gasto

³²⁰ VAQUERO GARCÍA, A. "Evaluación de la Reforma del Impuesto sobre Sociedades" Gaceta Fiscal, nº 149, diciembre 1996, págs. 54-71.

deducible. En consecuencia, ya no constituirá un donativo o liberalidad. Ya se ha expuesto en el punto anterior el concepto de correlación de ingresos y gastos y su importancia en la delimitación entre gasto fiscalmente deducible y liberalidad.³²¹

Por otra parte, el art. 14.2 LIS admite una serie de concretas donaciones sí deducibles, y tanto lo son por las cantidades efectivamente satisfechas como por el valor contable de los bienes entregados en concepto de donación a las entidades que se especifican, en tanto que sean aplicadas a los fines propios de las mismas. Debe recordarse que en este estudio se ha considerado que no son éstas las únicas donaciones deducibles, aunque sí son las únicas previstas como tal en la Ley. Atendiendo al concepto de correlación de ingresos y gastos que se pretende, cualquier donación efectuada por la empresa que pretenda directa o indirectamente obtener una contraprestación relacionada con los ingresos típicos o atípicos de la empresa, entendida como actividad económica, debe resultar fiscalmente deducible. Y ello tiene aplicación esencialmente en partidas de gastos, que todo y articularse formalmente a través de donaciones, persiguen unos claros fines de difusión, publicidad o marketing, que, sin duda, indirectamente pueden influir en los ingresos sociales. Por consiguiente, deberá admitirse la deducibilidad de la donación aunque esa contraprestación perseguida no llegue a materializarse en un ingreso concreto; basta simplemente que se persiga la obtención de esos ingresos, porque piénsese que éstos pueden ser actualmente meras expectativas de ingresos realizables en el futuro.

Estas donaciones recogidas en la Ley son deducibles en atención al especial sujeto beneficiario de la donación, y en concreto estas entidades son:

- Sociedades de desarrollo industrial regional; “deducibilidad” que también había previsto la normativa específica, constituida por la Ley 18/1982, de 26 de mayo, de

³²¹ DÍAZ YANES considera que la liberalidad se dará siempre que la sociedad no pretenda con su realización obtener una contraprestación, directa o indirecta. Sin embargo, es evidente que normalmente la entidad pretende obtener algo a cambio de la cantidad que entrega. Si no es así probablemente detrás de esa liberalidad se encuentra una distribución encubierta de beneficios, y, por tanto, no deducible. Reanudando el discurso de la autora arriba citada, “antes de juzgar la existencia de una liberalidad realizada por una entidad debería analizarse la posibilidad de que se trate de la aplicación de la renta correspondiente a los socios, en cuyo caso podríamos encontrarnos ante una operación que podría descomponerse en dos partes: 1ª. una retribución del capital (se entregan beneficios a los socios) y 2ª. una donación realizada por los propietarios del capital (los socios son los que realizan la donación o el acto de liberalidad).” (DÍAZ YANES, Inmaculada, “Guía...”, op. cit. pág. 251.)

Régimen Fiscal de Uniones Temporales de Empresas y Sociedades de Desarrollo Industrial Regional.³²²

- Las federaciones deportivas españolas, las territoriales de ámbito autonómico y los clubes deportivos, únicamente por las cantidades recibidas de las sociedades anónimas deportivas para la promoción y desarrollo de actividades deportivas no profesionales, siempre y cuando entre las referidas entidades se haya establecido un vínculo contractual oneroso necesario para la realización del objeto y finalidad de las referidas federaciones y clubes deportivos. Como puede observarse en este caso concreto también se establece un límite a esta deducibilidad en atención al especial sujeto que realiza la donación.
- La ausencia de referencia alguna en la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, a la deducibilidad o no de los donativos efectuados a fundaciones o asociaciones de carácter benéfico o de utilidad pública nos lleva a la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación Privada en Actividades de Interés General.

En concreto, el art. 63 de la Ley 30/1994 establece que tienen la consideración de partida deducible en el Impuesto sobre Sociedades el importe de los donativos efectuados en favor de las Fundaciones y Asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos establecidos en los arts. 41 a 43 de dicha Ley, así como al Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y el resto de los entes enumerados en la D. A. 6ª de la misma Ley en determinadas condiciones. Existen también unos regímenes especiales de deducibilidad en los Convenios de colaboración en actividades de interés general, art. 68 de la Ley 30/1994, y en los arts. 69 y 70 de la misma, que regulan otras actuaciones de colaboración empresarial.

Los donativos y liberalidades no deducibles fiscalmente sí tienen la consideración de gasto contable y, en consecuencia, deben recogerse en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, por ello desde el punto de vista fiscal deberá efectuarse un ajuste extracontable positivo a los efectos de la determinación de la base

³²² ALONSO MURILLO y GARCÍA DÍEZ entienden que este supuesto de donaciones sí deducibles hubiera encontrado una mejor ubicación en la Ley si se hubiera previsto como una excepción a la letra e) del art. 14.1 LIS, es decir, como un donativo o liberalidad fiscalmente deducibles. Y si bien técnicamente esta ubicación puede ser más correcta, sin embargo, su efecto es el mismo. "La obligación personal..." (Op. cit. pág. 147).

imponible del Impuesto sobre Sociedades, se está, pues, ante un nuevo caso de interferencia de las normas fiscales en la contabilidad empresarial, aunque afortunadamente, y a diferencia de la anterior regulación, dichas interferencias son mínimas y menor importancia.

Tampoco resultarán deducibles:

g) "Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada."

Previsión ésta que no plantea ningún problema, y que está acorde con la tendencia actual del legislador español en los impuestos sobre la renta y el consumo, de acuerdo con el régimen que ya había introducido el art. 11 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.

Ha de ser destacado el carácter de presunción "iuris tantum" de este artículo, puesto que si el sujeto pasivo prueba la efectividad de la operación y de su valor, es decir, que el gasto cumple los requisitos para su deducibilidad, y que es real, el gasto será fiscalmente deducible. La prueba de la efectividad podrá efectuarse por cualquier medio de prueba legalmente admitido en Derecho, y cuya enumeración efectúa la Ley de Enjuiciamiento Civil.

No obstante, debe precisarse que las normas sobre Transparencia Fiscal Internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados fiscalmente como no deducibles, y ello porque la aplicación conjunta de la norma del art. 14. 1 g) con las normas de transparencia fiscal internacional podría conllevar una doble imposición. Es decir, porque una parte ya se hallarían integrados en la base imponible del Impuesto al ajustarse extracontablemente el beneficio, al ser éste un gasto contable no deducible fiscalmente, y, por otra parte, al ingresarse de nuevo la cantidad que resultará de la aplicación de las normas sobre transparencia fiscal internacional; de modo que se

estaría integrando dos veces una misma cantidad en la base imponible, ergo, gravándose dos veces.

Por lo que respecta a los países o territorios calificados de paraísos fiscales son aquellos que se relacionan reglamentariamente en el Real Decreto 1.080/1991, de 5 de julio.

Finalmente, ya ha sido estudiada con detenimiento en el capítulo dedicado a las provisiones la no deducibilidad de *“las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias análogas a las que son objeto de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones”*³²³, letra f) art. 14.1 LIS, por lo cual no se cree conveniente volver a incidir sobre este aspecto³²⁴.

Para finalizar, poner de manifiesto la desaparición de este listado de gastos no deducibles de: a) el saneamiento de activo, y b) el fondo de comercio:

a) *El saneamiento de activo.*

El art. 14 g) de la anterior Ley del Impuesto sobre Sociedades declaraba no deducibles *“las cantidades destinadas al saneamiento de activo”*.

La aplicación de gastos procedentes de ejercicios anteriores suponía un saneamiento de activo no deducible, en virtud de la plena y estricta vigencia en la anterior regulación del principio de independencia de ejercicios. La regularización de un gasto imputable a ejercicios anteriores es un saneamiento de activo en la medida que supone la eliminación de un activo ficticio.

El principio de independencia de ejercicios era esencial, por ejemplo, en materia de provisiones. La depreciación de un bien experimentada en un determinado ejercicio y que no hubiera dado lugar a la correspondiente dotación no podría reconocerse posteriormente como un gasto deducible.

³²³ Sobre la regulación de los fondos internos de pensiones en el Derecho comparado puede verse el artículo de HERNANDO POLO, B.E. *“Fiscalidad de los sistemas privados de previsión social: aproximación al Derecho Comparado.”* Estudios Financieros, nº 173-174, agost-sep. 1997.

³²⁴ ALONSO MURILLO y GARCÍA DÍEZ consideran esta declaración innecesaria y reiterativa, puesto que la no deducibilidad de las dotaciones internas para pensiones ya se habían establecido en la regulación propia de los Planes y Fondos de Pensiones. Ahora bien, si se considera que la LIS ha pretendido recoger en su texto todas aquellas provisiones legales que afectan a la determinación del Impuesto sobre Sociedades y que anteriormente se hallaban dispersas en diversos textos legales, se considera que esta previsión sistemática de la no deducibilidad de los fondos internos para pensiones es importante en cuanto facilita la labor de aquellos que deben aplicar la Ley del Impuesto. *“La obligación personal...”* Op. cit. pág. 147.

Actualmente, debido a la flexibilización del principio de imputación temporal (art. 19 LIS) el saneamiento de activo pierde su razón de ser, por lo que se puede afirmar que resultará deducible, de conformidad con lo dispuesto en este artículo.

b) *El fondo de comercio.*

La exclusión como gasto no deducible de la depreciación del fondo de comercio, resulta una novedad esencial, en la nueva regulación del Impuesto el fondo de comercio sí resulta deducible de acuerdo con lo establecido en el art. 11.4 de la Ley.³²⁵

3. Gastos de carácter plurianual o gastos amortizables.

Nada dice la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades sobre la imputación a gastos y su deducibilidad de los gastos amortizables y de proyección plurianual, por lo que nuevamente se debe afirmar que se estará a lo dispuesto en la normativa mercantil y contable.

El tratamiento de estos gastos responde a la idea de que se está ante dispendios de proyección plurianual, cuya utilidad no se agota en el ejercicio en el que se realiza sino que van a tener una clara repercusión en la obtención de ingresos de diversos ejercicios; en consecuencia, se va a distribuir su coste entre los diversos ejercicios en los que el bien o gasto amortizable va a contribuir a generar ingresos, dando cumplimiento al principio contable de correlación de ingresos y gastos. No obstante, este principio debe ser matizado, porque tal y como se analiza a continuación, el PGC impone en estos casos un período máximo de amortización en el que los gastos deben llevarse a resultados; en cualquier otro caso debe interpretarse que como éstos no podrían ser contabilizados correctamente, tampoco deberían resultar fiscalmente deducibles.

Sin embargo, en este punto las modificaciones que por omisión y consiguiente remisión a la normativa contable se derivan de la Ley 43/1995 no son excesivamente relevantes, pues ya en la legislación derogada existía un notable acercamiento entre la normativa fiscal y la normativa contable. Por tanto, a

³²⁵ SEGARRA TORMO, S. "Tratamiento fiscal del Fondo de comercio en la Ley 43/1995" Gaceta Fiscal, 147, octubre 1996, págs. 159-171.

continuación se analizan única y brevemente los aspectos novedosos más significativos de esta regulación:

4.1. Gastos financieros plurianuales.

Los gastos financieros plurianuales pueden estar constituidos tanto por los gastos de formalización de deudas, lógicamente se entiende deudas a largo plazo, pues en cualquier otro caso no tendrían la consideración de plurianuales, y los gastos por intereses diferidos.

En primer lugar, antes de analizar como deben amortizarse estos gastos se deben sentar cuales son los criterios de valoración de los mismos; el monto total resultante de esta valoración será el importe, que una vez activado en la contabilidad, deberá ir amortizándose anualmente, llevándolos a gastos del ejercicio. Es más, en esta línea de interpretación, y en consonancia con la importancia que se ha otorgado al principio de correlación de ingresos y gastos, que en esta materia debe presidir la actuación de quien pretende aplicar el impuesto, estos gastos amortizables deben irse llevando a resultados del ejercicio, no a través de un método cualquiera, sino aplicando un método que aplique dicho principio, es decir imputarse estos y otros gastos, ya relacionados en este estudio, en función de los ingresos efectivamente obtenidos en cada ejercicio. Así los gastos de formalización de deudas se valorarán por su coste de adquisición o producción; mientras que los gastos de intereses diferidos se evaluarán por la diferencia entre el valor de reembolso y el valor de emisión de las deudas a que corresponden.

A su vez, en la nueva Ley desaparecen los criterios "opcionales" de amortización previstos en el antiguo RIS respecto de los gastos amortizables por operaciones financieras puras (art. 70.2: gastos de emisión de obligaciones y bonos, de formalización de préstamos y gastos financieros diferidos), que podrán ser tratados como gastos a distribuir en varios ejercicios en los términos previstos en la Norma 7.^a de Valoración del Plan General de Contabilidad, dedicada a los gastos a distribuir en varios ejercicios. Actualmente, estos gastos deberán imputarse a gastos del ejercicio, y, excepcionalmente, si se activan, deberán imputarse a resultados durante el plazo de vencimiento de las deudas a que se refieren, de acuerdo con un plan financiero; y, en todo caso, deberán estar totalmente amortizados al vencimiento de las correspondientes deudas.

Por lo que se refiere a los gastos amortizables por operaciones reales con pago aplazado (del antiguo art. 70.3), en la medida que no resulten activables por devengarse después de la puesta en funcionamiento del activo (de acuerdo con lo establecido en la Norma 2ª de Valoración del Plan General de Contabilidad), deberán computarse como gasto del ejercicio en que se producen. Cuando dichos gastos hubieran sido activados, pasando a ser parte del valor del inmovilizado, se irán llevando paulatinamente a gastos a través de la amortización del inmovilizado, de conformidad con el sistema de amortización aplicable, y/o, en su caso, como pérdidas del inmovilizado de que se trate.

4.2. Gastos de constitución, primer establecimiento y asimilados.³²⁶

Respecto de esta categoría de gastos amortizables la normativa fiscal derogada se remitía a la normativa mercantil para su amortización (arts. 68.2 y 69.2 del antiguo RIS), por lo que la equiparación entre normativa fiscal y normativa contable era y sigue siendo total; por lo tanto, no existe ninguna novedad destacable. Únicamente el destacar que dichos gastos deberán amortizarse sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años, por haberlo establecido así el PGC.

Esta necesidad de conciliar la correcta contabilización de dichos gastos con la aplicación del criterio de amortización que aquí se propone como más adecuado, el de correlación de ingresos y gastos, puede suponer un rompecabezas para el aplicador de este impuesto, debido a la complejidad de practicar unos cálculos que permitan que no exista ningún valor residual al final de ese período de cinco años, lo que sin duda conllevará en la práctica que el usuario prescinda del que se ha propugnado deber ser en aras a la simplicidad, de modo que lo usual será aplicar un método de amortización lineal.

³²⁶ Establece la N. V. 6ª del PGC que los gastos de establecimiento se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción de los bienes y servicios que los constituyan. Por su parte, tendrán la consideración de gastos de constitución y ampliación de capital los siguientes: honorarios de letrados, notarios y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación de títulos, etc., ocasionados con motivo de la constitución o ampliación de capital. Tendrán la consideración de gastos de primer establecimiento los siguientes: honorarios, gastos de viaje y otros para estudios precios de naturaleza técnica y económica; publicidad de lanzamiento; captación, adiestramiento y distribución de personal, etc; ocasionados con motivo del establecimiento.

4.3. Gastos de investigación y desarrollo.

Ya se estudió con cierto detenimiento, al tratar el inmovilizado inmaterial, tanto qué se entendía gastos de investigación y desarrollo, como el modo de amortización de los mismos cuando su resultado positivo adoptaba el carácter de inmovilizado. Por tanto, para el estudio de estos gastos se debe diferenciar entre los proyectos de investigación y desarrollo con resultado positivo y aquellos cuyo resultado es negativo.

a) Proyectos positivos.

Tanto para la anterior normativa fiscal (art. 65.2 del RIS) como para la normativa contable (Norma 5.^a de Valoración del Plan General de Contabilidad), los costes acumulados de los proyectos positivos de investigación y desarrollo pasan a formar parte del inmovilizado inmaterial.

Ahora bien, mientras en la normativa fiscal anterior no se contenía un criterio de amortización, la normativa contable (Norma 5.^a de Valoración citada) ordena su amortización en un plazo máximo de cinco años desde que se concluya el proyecto de investigación o desarrollo que haya sido capitalizado, sin que, por otra parte, exista un período de amortización mínimo. Tras la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado inmaterial pueden ser libremente amortizados [art. 11.2 d) de la ley 43/1995], lo que puede motivar ajustes en el resultado contable cuando se decida imputarlos fiscalmente más allá del período de cinco años en que la norma contable ordena su amortización.

b) Proyectos negativos.

La normativa contable ordena tratar los gastos de investigación y desarrollo como gastos del ejercicio, y sólo cuando se tengan motivos fundados de éxito permite su activación como inmovilizado inmaterial, con el régimen de amortización que se acaba de señalar.

La anterior normativa fiscal trataba estos gastos de investigación y desarrollo como gastos amortizables, permitiendo su amortización libremente en cinco años. En consecuencia, el tratamiento fiscal y contable podía coincidir si dichos gastos se amortizaban íntegramente en el primer ejercicio, no coincidirían, sin embargo, en

cualquier otro caso. A partir de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades la coincidencia entre normativa contable y normativa fiscal es total en este supuesto. Del mismo modo, debe señalarse que la normativa contable, concretamente la N.V. 5ª del PGC, de obligatoria aplicación, determina que una vez activados estos gastos si existieran dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, dichos gastos capitalizados o activados deberán llevarse directamente a pérdidas por la cantidad total pendiente de amortizar; es decir, que llegados a este punto dejan de tener el carácter de gastos amortizables para ser considerados gastos del ejercicio, infiriéndose, en consecuencia, que ha cambiado la naturaleza de estos gastos o dicho de otra forma la posibilidad de éxito técnico o rentabilidad económico comercial del proyecto es lo que determina la distinta naturaleza de los gastos de investigación y desarrollo como gastos ordinarios del ejercicio o como gastos activables y amortizables; teoría que no es baladí, porque de la distinta consideración de estos gastos va a depender la existencia de diferentes resultados de un ejercicio u otro, y que si bien en un cómputo global estas diferencias han de compensarse a través de los años, puesto que el monto total de gastos a llevarse a resultados siempre será el mismo, puede tener relevancia a efectos fiscales fruto de instituciones tales como las pérdidas a compensar o determinados incentivos o beneficios fiscales.

4.4. Los restantes gastos amortizables.

El artículo 67.2 del anterior RIS permitía la libre amortización en un período de cinco años para aquellos gastos de proyección plurianual (amortizables) que no tuvieran señalado un plazo especial de amortización en los términos hasta aquí señalados. Nuevamente, pues, el régimen fiscal y contable podían o no coincidir.

A partir de la Ley 43/1995 el tratamiento fiscal nos viene dado por su régimen contable, al no haber sido regulados explícitamente en esta Ley, de modo que tal y como establece el PGC con carácter general se imputaran a gastos del ejercicio en que se producen.

CONCLUSIONES.

Las conclusiones a las que permite llegar el estudio realizado en torno a los gastos contables y gastos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades y las concretas diferencias que surgen entre contabilidad y fiscalidad en la determinación de los mismos pueden sintetizarse como sigue.

PRIMERA. Como consecuencia de la regulación de la Ley de 1995 del Impuesto sobre Sociedades **el tradicional binomio fiscalidad-contabilidad** en el Impuesto sobre sociedades determina que el sujeto pasivo tiene el deber legal de utilizar las normas mercantiles para calcular el resultado contable y, una vez obtenido éste, acudir a las no siempre claras normas fiscales para determinar la base imponible mediante los correspondientes ajustes.

SEGUNDA. La **contabilidad** es información obtenida a través de unas técnicas rigurosas y adecuadas reguladas jurídicamente; información que refleja una determinada capacidad económica. Característica ésta de la contabilidad que propicia que el legislador fiscal siempre la haya utilizado como el dato básico a partir del cual las normas tributarias establecerán las disposiciones necesarias para determinar la capacidad económica gravable en el Impuesto sobre sociedades. El conflicto se ha suscitado a la hora de definir la renta fiscal en el plano normativo sin que ello reste autonomía al Derecho Tributario.

En este sentido, la determinación de la base imponible de dicho impuesto es una de las relaciones que pueden hallarse entre fiscalidad y contabilidad, pero no la única. Otras relaciones esenciales entre contabilidad y fiscalidad son el valor probatorio que se reconozca a la contabilidad y los efectos sancionadores que se derivan de las anomalías e infracciones contables.

El resultado contable, fruto de la aplicación de normas jurídicas, pero de naturaleza mercantil, es contemplado en el Impuesto sobre Sociedades como el presupuesto básico para fijar la base imponible. Sin embargo, en la nueva ley del

Impuesto sobre Sociedades esta utilización del resultado contable supone un paso más adelante en la evolución de la relación entre ambas disciplinas, en la medida en que las normas mercantiles contables que determinan el resultado contable se asumen como propias por la normativa fiscal, a excepción de las correcciones que sobre las mismas establezca esta última a través de una regulación fiscal específica.

Pero la contabilidad, como es lógico dada la diferente finalidad que persiguen las normas contables y fiscales, no ha sido aceptada por la legislación reguladora de este impuesto de forma indiscriminada. La contabilidad persigue unos objetivos específicos y la protección de unos intereses no fiscales. Así el principio esencial que guía la actuación contable es el de mostrar la imagen fiel del patrimonio y de los resultados de la empresa, guiada por el denominado principio de prudencia valorativa, que determina reconocer gastos no realizados ante cualquier posible eventualidad; mientras que la fiscalidad persigue esencialmente gravar la capacidad económica demostrada por la sociedad, influida por objetivos recaudatorios y de política fiscal, objetivos que difícilmente encuentran cabida en las normas mercantiles. Por tanto, es necesario que la fiscalidad establezca especiales disposiciones que persigan el cumplimiento de los principios específicamente fiscales y evitar el fraude fiscal que se produciría de admitir cualquier gasto contable como deducible, pues atendiendo al antedicho principio contable de prudencia valorativa sería posible reconocer gastos no realizados intentando justificarlos en una previsible pérdida de valor de un bien.

Se puede concluir, en definitiva, que resulta imprescindible acudir al resultado contable y a las normas contables para el cálculo del Impuesto sobre sociedades, ello es así, no como consecuencia de una opción del legislador, sino como requisito insoslayable determinado por la propia naturaleza y esencia de este impuesto.

TERCERA. El análisis de la **evolución histórica** de las **relaciones contabilidad-fiscalidad** demuestra sin ningún género de dudas que el concepto de gasto deducible aparece en todo momento esencialmente vinculado al propio concepto de gasto contable. Por tanto, la necesidad de acudir a la contabilidad no es una novedad de la Ley 43/95, y es precisamente por referencia a los gastos contables y a su concepto y esencia que aparece definido y cuantificado el gasto fiscal. No

obstante, esta afirmación sufre matizaciones en los distintos momentos históricos de la evolución del Impuesto. No puede desconocerse que las normas se pronuncian sobre una concreta realidad existente en un momento dado, y que, como todo derecho, el Tributario es relativo e histórico.

El propio nacimiento de la imposición sobre el beneficio societario, anterior a la imposición sobre las renta de las personas físicas, se explica por esta estrecha vinculación del objeto gravado por el impuesto con la contabilidad; de forma que la contabilidad es el presupuesto e instrumento sobre el que se asienta el Impuesto. De ahí su pronta su pronta gestación en un momento en el que el Estado sólo disponía de escasos y rudimentarios mecanismos de aplicación y control de las leyes tributarias. En este sentido se puede afirmar, el Impuesto que nos ocupa surge realmente de la práctica empresarial, de modo que establecida una determinada organización mercantil, tendente a la obtención de un beneficio económico, con unas normas de cálculo internas creadas para el propio conocimiento de sus titulares, el legislador fiscal descubre una capacidad económica fácilmente gravable.

CUARTA. El que la contabilidad sea un presupuesto básico de la aplicación del Impuesto es una constante histórica y mundial. A la luz del análisis de la legislación tributaria en materia de impuesto sobre beneficios de los principales países que integran la Comunidad Económica Europea se ha podido concluir que la problemática que surge de las articulaciones contabilidad y fiscalidad, y la propia remisión de la regulación del Impuesto sobre sociedades a la contabilidad, con mayor o menor alcance, es una característica común en todos estos países.

No obstante, el cómo se articulen esas relaciones, y la mayor o menor dependencia de las normas contables en la determinación del Impuesto, supone la existencia de diferencias esenciales en cuanto a la caracterización de los distintos gastos como deducibles fiscalmente según los países, condicionando la necesidad de una armonización fiscal, más allá de lo que es inherente al propio objetivo de la consecución de un mercado común único.

En la búsqueda de esta armonización de la legislación económica comunitaria, y en lo que al objeto de este estudio se refiere, la determinación de la base imponible presenta aspectos polémicos, como son la política de amortizaciones fiscales, con la admisibilidad o no de la amortización acelerada o de la libertad de

amortización, puesto que éstas suponen incentivos fiscales que instauran diferencias entre los países difícilmente conciliables con el Tratado constitutivo de la CEE y el Acta Única. Otro tanto cabe decir de la también conflictiva inflación y sus efectos sobre la fiscalidad empresarial. El problema de los efectos de la inflación y del cambio tecnológico ha sido resuelto en algunos países de manera parcial, mediante las normas de actualización de balances, e ignorado en otros, con las consiguientes diferencias a la hora de la aplicación del Impuesto en función de la ubicación territorial de las empresas.

De todo lo expuesto se deduce que el proceso de armonización fiscal del Impuesto en el seno de la comunidad europea debe recorrer aún un muy largo camino para lograr un nivel de armonización óptimo, sobre todo mientras éste sea utilizado como instrumento de política económica nacional, cuando debiera serlo de política económica comunitaria.

QUINTA. Con carácter previo al análisis del propio concepto de gasto deducible, se analizarán los elementos esenciales del tributo de los que trae causa el anterior. En este sentido es esencial determinar cual sea naturaleza del hecho imponible y de la base imponible de este Impuesto.

El legislador ha acudido al concepto de renta para determinar el hecho imponible, a través de una escueta elaboración sintética de renta del término, que elude cualquier determinación de los elementos que la componen. En consecuencia, supone el abandono de las distintas categorías que en la anterior regulación del Impuesto componían el concepto de renta o hecho imponible del Impuesto, de manera que ahora se prevé un único tratamiento para cualquier rendimiento o renta cualquiera que sea su fuente. Es decir, la renta es un concepto globalizador absorbente que determina que todo beneficio o rendimiento obtenido por la sociedad, cualquiera que sea su procedencia, se entenderá gravado por el Impuesto sobre Sociedades con un idéntico tratamiento entre sí.

Y si bien es cierto que existe una incompleta definición del hecho imponible en la medida que debía haberse delimitado con más corrección que se entiende por el "concepto de renta". Sin embargo, esta insuficiente definición no significa el vacío normativo, sino que existe hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades y un concepto de renta. El legislador ha reconocido una realidad extrajurídica en este

caso la noción de renta, que, una vez asumida por el legislador fiscal, ha pasado a ser un concepto jurídico fiscal. Realmente hubiera sido más conveniente para el principio de seguridad jurídica, y teóricamente más correcto, el establecimiento de un concepto propio de renta, como elemento objetivo del hecho imponible. Sin embargo, en la práctica de la aplicación de este impuesto no deben producirse problemas, al admitirse el concepto común o usual de renta de carácter amplio, asimilable a rendimiento, y no exclusivamente de capital, sino omnicomprendido de todo tipo de utilidad o beneficio evaluable económicamente obtenido por parte de la sociedad, una vez realizado dicho beneficio.

En consecuencia, se entiende por renta o rendimiento toda riqueza nueva o incremento de patrimonio obtenido por la sociedad, cualquiera que sea su origen, sin que en ningún caso se incluyan las aportaciones realizadas por los socios a la sociedad.

SEXTA. Y acercándonos ya al objeto central de este estudio, en la cuantificación del hecho imponible, la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su art. 10.1, establece una definición de la base imponible que se aparta de la anterior regulación por dos motivos esenciales. En primer lugar, porque la anterior Ley del Impuesto, junto a una definición sintética de la base imponible, establecía una definición que diferenciaba entre los distintos componentes de la misma. En este sentido, la nueva regulación de la base imponible del Impuesto sobre sociedades supone una innovación en tanto en cuanto ha desaparecido la referencia a los distintos componentes de la renta, a saber, ingresos computables menos partidas o gastos deducibles, e incrementos y disminuciones de patrimonio, por lo que ahora el tratamiento jurídico de todos estos componentes será idéntico.

En segundo lugar, porque ahora el art. 10.3 LIS define sintéticamente la base imponible por remisión a las normas contables.

Ahora bien, esta segunda novedad lo es más en cuanto a la forma que en cuanto al fondo. El cambio no es tan radical como se pudiera desprender de una primera aproximación al Impuesto, puesto que no se puede olvidar que la remisión del art. 10.3 de la LIS al resultado contable es tan sólo una remisión instrumental; utilización instrumental a la que también conducía indirectamente la Ley anterior y que era exigida directamente por el Reglamento del Impuesto. Asimismo, ello no supone una sumisión del legislador fiscal a la Contabilidad, ni tampoco una total

dependencia de la Administración Tributaria a la Contabilidad. Y, por supuesto, tampoco significa que el sujeto pasivo o la Administración no estén sujetos al principio de legalidad a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades; puesto que las normas contables son normas jurídicas que, a su vez, han sido a su vez "fiscalizadas", en el sentido que al asumirse por la norma fiscal al pasado a ser también normas fiscales.

En realidad, la nueva normativa del impuesto clarifica de manera sencilla y sistemática un proceso de aplicación práctica del impuesto de Sociedades que ya conocía, "ajurídicamente" hasta ahora, nuestra realidad económico-empresarial, dándole, a su vez, cobertura legal. Es decir, se eleva a norma jurídica con rango de Ley la realidad práctica existente en el Impuesto y derivada de la propia naturaleza del hecho imponible del mismo, la renta obtenida por las sociedades, cuya forma correcta de evaluarla es a partir del resultado contable debidamente corregido. La renta a gravar resulta de deducir de los ingresos contables los gastos contables, más menos las correcciones fiscales, constituidas éstas especialmente por los concretos gastos que son analizados en la parte II.

SÉPTIMA. Y es en este punto donde se ha hallado el verdadero sentido del art. 148 de la LIS, que debe entenderse aplicable únicamente en materia de comprobación del Impuesto y no en el seno de la cuantificación del hecho imponible.

El reenvío que efectúa el art. 148 LIS a las normas contables para la determinación del resultado contable y, en última instancia, de la base imponible, si bien no significa sometimiento alguno de la Administración a las normas contables y, menos aún, a los datos determinados por los especialistas contables -llámese ICAC o cualquier otra organización-, tampoco significa que la Administración tenga en uso de sus facultades de gestión del impuesto tenga el arbitrio o licencia de modificar la determinación correcta del resultado contable determinado por el sujeto pasivo; es más debe afirmarse, en contra de la opinión suscitada por algunos autores, que ni tan siquiera constituye una interferencia de la contabilidad en la legislación fiscal o viceversa.

En realidad, lo previsto en esta norma tan sólo supone que la Administración podrá revisar la contabilidad, en uso estricto de sus facultades de comprobación, para apreciar si ésta es veraz, pero aplicando las normas mercantiles y no un

reglamento fiscal contable como parecía ser el anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, excepción hecha de las correcciones que sobre el resultado contable establezca expresamente la ley fiscal. Dicha remisión a la Contabilidad tiene lugar a los únicos efectos de determinar la base imponible, tal y como establece el art. 10.3 de la LIS.

Cualquier otra interpretación del artículo 148 de la LIS conduciría al absurdo, pues no puede admitirse que la Administración pueda rehacer una contabilidad correcta determinando otra base distinta a la declarada. Si así se hiciera, lejos de estar dando cumplimiento al mandato del legislador, se estaría realizando un acto administrativo que excede de lo que es un procedimiento administrativo de comprobación.

Por consiguiente, debe admitirse la interpretación lógica y sistemática de que en aquellos supuestos en que la ley fiscal no establezca corrección alguna y existan distintas alternativas de contabilización admitidas por la ley mercantil contable la Administración tributaria no podrá corregir, en uso de estas facultades de comprobación, la opción elegida por el sujeto pasivo, siempre claro está que la contabilidad no presente anomalías que destruyan su validez. Esta conclusión encuentra su justificación en la propia remisión que el art. 10.3 de la LIS realiza al resultado contable. Si la ley fiscal no establece correcciones expresas, se acepta con plenos efectos fiscales el resultado contable, y dicho resultado no puede ser alterado en fase de comprobación, como presupuesto básico que es para la determinación de la base imponible.

La contabilidad en algunos supuestos establece distintas alternativas de contabilización, perfectamente válidas y que pueden dar lugar a resultados contables diversos en un mismo ejercicio, por ejemplo consecuencia de la aplicación de diversos criterios de imputación temporal. Ello determina, siempre y cuando la contabilidad sea veraz, que deba estimarse fiscalmente correcta cualquiera de las opciones contables efectuadas por el sujeto pasivo, puesto que la Ley fiscal así lo ha establecido con carácter general

OCTAVA. Una vez ya centrado el estudio en los concretos conceptos de ingreso fiscal y gasto fiscal destaca la propia desaparición de una definición de los mismos.

El concepto jurídico indeterminado de gasto deducible de la anterior regulación -gasto necesario para la obtención de ingresos- ha desaparecido como tal, sin que

exista una nueva formulación del mismo. Sin embargo, se puede interpretar que el gasto fiscal en la actual Ley del Impuesto no es otra cosa que el propio gasto contable matizado con las correcciones que sobre el mismo establece la propia Ley fiscal y desarrolla el Reglamento, con una pretensión esencial de no vaciar la base imponible a través de una reducción de la renta.

Del mismo modo que sucedía con el gasto tampoco existe en la nueva Ley una definición de ingreso fiscal. No obstante, si se realiza una interpretación totalizadora de este impuesto se obtiene la consecuencia de que el ingreso fiscal es toda renta obtenida por el sujeto pasivo, cualquiera que sea su origen.

Sin embargo, estos conceptos fiscales hacen imprescindible acudir a las normas contables para la identificación de los concretos ingresos y gastos fiscales, salvo las tan mencionadas excepciones puntuales que expresamente pueda establecer la ley fiscal; remisión que no era necesaria en la legislación fiscal anterior, al existir un concepto propio de ingreso computable y de gasto deducible. Pero ello no implica que se haya producido una modificación del sustrato jurídico de estas figuras tributarias, ni respecto a la regulación anterior ni respecto a la legislación histórica.

NOVENA. A pesar del silencio legal existente respecto al concepto de gasto fiscal, la Ley del Impuesto establece una serie de requisitos para que el gasto resulte deducible, de forma que puede afirmarse que se vuelve en cierto modo a la tradición histórica, y que la definición legal del mismo se establece indirectamente a través de la enumeración de sus requisitos.

Los requisitos generales exigidos para la deducibilidad de los gastos, contemplados en el art. 19 de la LIS, son: inscripción contable, justificación documental e imputación temporal, aunque este último admite numerosas excepciones en el propio art. 19 LIS, a diferencia de lo que acontecía en la anterior regulación donde éste era un requisito rígido, de modo que ahora se permitirá una deducción del gasto imputado a resultados con criterios más flexibles.

Aparentemente ha desaparecido de este listado el requisito esencial determinante del gasto deducible en la anterior Ley: la necesidad del gasto. No obstante, en este estudio se ha demostrado que si bien es cierto que su mención y exigencia

explícita han sido eliminadas de la redacción legal en determinados supuestos en los que pueden existir dudas sobre la deducibilidad de un gasto será necesario contemplar si existe una relación causal entre el gasto realizado y los ingresos de la empresa, ya que sólo examinando si el gasto es necesario para la obtención de los ingresos gravados es posible evitar no pocos supuestos de fraude o elusión del impuesto en forma de reducción de la base imponible a gravar.

Prueba de esta afirmación es el uso que la propia Ley realiza del principio de correlación de ingresos y gastos, en concreto en la regulación legal de los donativos y liberalidades del art. 14 de la LIS, el cual, tras establecer como regla general el carácter de gastos no deducibles de los donativos y liberalidades admite su deducibilidad cuando "se hallen correlacionados con los ingresos". De igual modo, se ha predicado en esta tesis que se deberá acudir a este criterio en todos aquellos casos en los que la normativa contable plantea problemas de interpretación, o cuando, existan lagunas normativas, por ejemplo en materia de contabilización de contratos de compraventa de opciones sobre futuros. También resulta muy útil la apreciación de la existencia de una relación causal entre gastos realizados e ingresos de la empresa cuando la contabilidad admite distintas alternativas de contabilización. Además el gasto debe estar justificado documentalmente a través de factura o documento equivalente y debidamente contabilizado.

DÉCIMA. En función de los motivos expuestos, y pese a esta asunción que efectúa la ley fiscal de las normas contables, las diferencias entre contabilidad y fiscalidad se manifiestan en numerosas partidas del Impuesto, especialmente de gastos. En concreto el legislador fiscal establece correcciones fiscales explícitas en materia de amortizaciones, provisiones y las partidas contables de gastos no deducibles que se han analizado en este estudio.

UNDÉCIMA. En cuanto a las concretas correcciones fiscales que efectúa el legislador al resultado contable, y en concreto las que se centran en el objeto de este estudio, es decir los gastos, se han analizado en primer lugar las correcciones por depreciación de valor de los bienes de la empresa.

Aunque desde un punto de vista conceptual, atendiendo a su naturaleza, se ha establecido una clasificación previa a la legal, principalmente económica, en función de la clasificación de las formas y causas de depreciación que los bienes

experimentan. Así estos gastos se han definido en atención a su naturaleza económica como:

La amortización técnica responde a la necesidad de distribución en el tiempo de las inversiones realizadas en inmovilizado utilizado en el proceso productivo, a través de computar como gasto el valor de la depreciación sistemática, continuada e irreversible.

Las provisiones constituyen cargos realizados a los resultados del ejercicio con la finalidad concreta de cubrir determinados riesgos de la empresa de carácter futuro, posible, pero incierto en su realización. Se tratará, sin embargo, de riesgos específicos o concretos. Y aunque con tal denominación han desaparecido en nuestro Ordenamiento, lo cierto es que algunas de las denominadas provisiones para riesgos y gastos en realidad conceptualmente serían propiamente provisiones, tal como a continuación se expone.

Finalmente, con carácter general las provisiones son cargos realizados a los resultados del ejercicio con la finalidad de cubrir pérdidas de carácter probable o cierto de las que no puede determinarse, por diversos motivos, su importe con exactitud.

DUODÉCIMA. En materia de amortizaciones, todo y que sí son gastos concretamente regulados en la ley fiscal de forma explícita, no es menos necesario acudir a las normas contables. No puede ser de otro modo, cualquiera que sea la regulación fiscal existente en un determinado momento si se observa que ésta es una institución básicamente económica, regulada por normas contables y mercantiles. Y esta remisión a las normas contables no es únicamente necesaria cuando se trata de determinar el concreto gasto deducible por este concepto o para la interpretación de los concretos métodos de amortización, sino que va más allá. En este sentido la contabilidad será esencial para establecer el concepto y naturaleza jurídica de la propia amortización, de los de los bienes amortizables, de la base y del período de amortización.

DECIMOTERCERA. La Ley del Impuesto no menciona la amortización mínima que debe considerarse vigente, pese a la opinión contraria de algunos fiscalistas. En la normativa contable es de aplicación la exigencia de practicar una amortización mínima, entendida como aquella que permite que un elemento esté amortizado

completamente al final de su vida útil. Por tanto, ante el silencio legal existente al respecto en la Ley 43/95, y atendiendo al carácter supletorio principal de la norma contable en aquello no regulado fiscalmente, se asumirá como propio por nuestra normativa fiscal la norma contable que requiere que los bienes depreciables se amorticen en función de su vida útil.

Esta postura aquí mantenida encuentra también justificación legal en la mención que el art. 1.4 párrafo del RIS efectúa a la amortización mínima para el método de amortización según Tablas; pero este hecho no excluye, tal como se ha afirmado, la aplicación de la amortización mínima cuando se emplean otros métodos de amortización.

DECIMOCUARTA. El único límite a la amortización fiscalmente deducible está por su propia naturaleza en *la efectividad de la depreciación*, de modo que se permite la aplicación de cualquier método de amortización siempre y cuando el mismo permita el cálculo de la amortización efectivamente sufrida por los bienes. Ahora bien, ante la dificultad de probar la depreciación y de medir cual es realmente esa depreciación efectiva la Ley 43/95 ha previsto una serie de *métodos* de amortización -lineal, degresivo por coeficientes constantes y por números dígitos, planes de amortización- en los cuales se presupone la efectividad de la depreciación, sin necesidad de su prueba. Dicha *presunción* se debe interpretar según este estudio como *iuris et de iure*, sin que pueda la Administración destruirla por prueba en contrario. De forma que en los casos en que se aplica correctamente uno de estos métodos de amortización el legislador en realidad está renunciando a dicha efectividad; en consecuencia, será deducible la amortización por una depreciación aún inexistente.

DECIMOQUINTA. Así, en concreto, en la amortización calculada mediante la aplicación *del sistema de amortización según tablas*; el legislador ha previsto la aplicación de un coeficiente especial de amortización cuando los bienes de inmovilizado son utilizados más de un turno de trabajo, pero no ha previsto el caso contrario, es decir, que los bienes amortizables se utilicen en una jornada inferior al turno de trabajo. De manera que si la filosofía del legislador es la deducción de la amortización efectiva que de igual modo que existe un coeficiente específico para los bienes de inmovilizado utilizados en jornadas superior a las ocho horas, también debía establecerse un coeficiente de amortización específico para las

jornadas inferiores a las ocho horas, y, por tanto, reducido en general en función de las horas efectivamente utilizado. Sin embargo, al no haberse regulado este coeficiente reducido de forma expresa en la Ley, y existiendo un coeficiente general mínimo que opera como presunción iuris et de iure de la depreciación efectivamente experimentada por los bienes, debe admitirse la deducción de una depreciación mínima, aún cuando aquel bien, por ejemplo, no sufra depreciación efectiva por el uso más que por su utilización durante una sola jornada de trabajo.

En efecto, incluso dentro del coeficiente específico para bienes utilizados durante más de ocho horas diarias se ha previsto un coeficiente de amortización máximo pero no un coeficiente de amortización mínimo. Por lo tanto, este silencio normativo se debe salvar entendiendo que se deberá proceder a recalcular el coeficiente mínimo de amortización. Y en virtud de una interpretación sistemática de la norma el modo de cálculo será aplicar la misma proporción de 2 a 1 que existe en todos aquellos coeficientes fijados en las Tablas de amortización.

DECIMOSEXTA. En el análisis de otro de los sistemas de amortización reconocidos en nuestro Ordenamiento, los *planes de amortización* formulados por el sujeto pasivo y aprobados por la Administración se deben concluir las siguientes consideraciones.

1.- La naturaleza de estos planes, discutida por la doctrina por cuanto los mismos responderían a convenios celebrados entre Administración y contribuyentes, debe resultar de entender que la Administración no puede "convenir", interpretado este término como un libre acuerdo de voluntades, ello resulta de las propias instituciones del Derecho Administrativo, que excluyen la potestad transaccional de la Administración Pública. La Administración resulta obligada a aprobar únicamente aquellos planes que, a juzgar por la documentación aportada en el procedimiento reglamentariamente establecido, las circunstancias de la empresa y de los bienes amortizables y los informes técnicos y/o económicos, en su caso, se ajusten a la auténtica depreciación efectiva experimentada por los bienes de inmovilizado para los que se formula el Plan de amortización considerado; aún reconociendo que existirá una gran dosis de subjetividad en favor de la Administración a la hora de apreciar el cumplimiento de esta exigencia.

2.- En los planes de amortización aprobados por la Administración se debe considerar que se ha probado *a priori* la efectividad de la depreciación. Pero incluso en aquellos casos en que la Administración rechaza un Plan de amortización presentado por el sujeto pasivo, el sujeto pasivo podrá aplicar el sistema por él mismo propuesto siempre que pueda probar a posteriori la efectividad de la depreciación, con las diferencias que ello plantea.

DECIMOSÉPTIMA. Ya se ha indicado que el único límite a la deducibilidad de la amortización, cualquiera que fuera el método de cálculo aplicado, es decir regulado o no en la ley fiscal, es que recoja la efectividad de la depreciación. De este modo resulta reiterativa e inadecuada la consideración de la depreciación efectiva probada como un método distinto de los anteriores, art. 11 de la Ley 43/95, previsto como el último sistema que permite la deducibilidad fiscal del gasto de amortización. Este no es realmente un método de amortización, sino que el término es utilizado de forma inadecuada por el legislador. La depreciación efectiva probada, calculada eso sí por cualquier método de amortización contable, de los regulados o no en la ley fiscal, resultará siempre deducible. Y únicamente resultará deducible una amortización distinta de la efectivamente probada en aquellos supuestos en los que se aplique un método de amortización de los regulados fiscalmente, pues en ellos el legislador fiscal ha admitido una deducción objetiva no real.

La deducción como gasto de la amortización efectiva es además el sistema más sencillo en cuanto a su aplicación y requisitos, puesto que no existe ninguna circunstancia específica de aplicación, así como el más justo, en la medida que supondrá la deducibilidad de la depreciación efectivamente experimentada en cada ejercicio. El único inconveniente que presenta, ya señalado, es la dificultad de su prueba.

En la depreciación de un bien concurren múltiples variables, así la obsolescencia y el uso,..., en consecuencia, en el supuesto de que el sujeto pasivo se deduzca como gasto de amortización la depreciación efectiva sin sujetarse a uno de los verdaderos métodos previstos por la Ley 43/95 deberán poder probarse y medirse cada una de estas variables; es decir, poder determinar cuantitativamente la depreciación real en que se traduce cada una de estas variables. Ni la Ley ni el Reglamento del Impuesto han establecido requisito alguno para determinar

cuando es efectiva la depreciación. En este estudio se ha entendido que el legislador debía haber previsto unos criterios generales ilustrativos de las circunstancias que podían demostrar que la depreciación es efectiva. Y ello es necesario ya que en la situación actual la Administración puede adoptar un criterio tan restrictivo a su apreciación como crea conveniente con perfecta cobertura legal, dado lo indeterminado del art. 11 LIS cuando se pronuncia sobre la efectividad de la depreciación.

En este sentido, y dada la regulación legal de unos métodos de amortización fiscal que presuponen la depreciación como efectiva, es posible que la Administración Tributaria sea reticente a admitir la deducibilidad de la depreciación que responda a la depreciación experimentada en cada momento, es decir la real, en aquellos supuestos en los que su cálculo resulte de la aplicación de un método contable no regulado fiscalmente. Dado este supuesto nos encontraríamos con la paradoja de que el sujeto pasivo no podría deducirse la depreciación realmente experimentada por el bien, aún cuando el legislador lo permite, puesto que su enfrentamiento con los criterios administrativos resultaría dificultado por el hecho de que la carga de la prueba corresponda al sujeto pasivo.

Pese a todas las dificultades expuestas que presenta la deducción de la depreciación efectiva, es de especial utilidad para aquellos bienes de inmovilizado inmaterial depreciables y que no están expresamente previstos en la regulación de la Ley 43/95 en la medida que serán amortizables a través de cualquier método contable.

DECIMOCTAVA. En cuanto a la *libertad de amortización*, su naturaleza es en realidad la de un incentivo fiscal, que viene regulado con carácter general en forma de gasto deducible en el art. 11 apart. 2 LIS, sin perjuicio de la regulación de la libertad de amortización en el régimen especial de las empresas de pequeña dimensión, arts. 123 y 124 LIS y de la regulación específica de las Sociedades Cooperativas.

Este incentivo fiscal, muy utilizado en los últimos años, consiste en poder deducir fiscalmente una cuota de amortización distinta de la que se corresponde con la depreciación efectiva del bien. La elección libre de una cuota por el sujeto pasivo constituye esencialmente un beneficio financiero en la medida que puede implicar un diferimiento de las cuotas del impuesto al permitir la aceleración de las

amortizaciones fiscales respecto de la amortización contable. No obstante, la libertad de amortización también supone que el sujeto pasivo puede anticipar el impuesto difiriendo la deducibilidad del gasto de amortización en ejercicios posteriores. Sin embargo, la anticipación del impuesto sólo parece beneficiosa para la empresa si puede ser utilizada para compensar pérdidas de los primeros ejercicios de inicio de la actividad, en la medida que suele existir una acumulación de pérdidas en los primeros ejercicios, mientras sí existen beneficios en ejercicios posteriores, consiguiendo así una mayor compensación fiscal de dichas pérdidas y, por tanto, una reducción del beneficio fiscal gravable correspondiente.

En nuestro país el beneficio que supone la libertad de amortización se ha ido fortaleciendo en los últimos años principalmente para fomentar la inversión en elementos de activo. Independientemente de otras consideraciones y de la posible justificación económica de la medida, ésta supone una confrontación básica y directa con los principios que se pretenden en la imposición societaria europea. y, por tanto, un escollo importante a la armonización comunitaria.

Ni que decir tiene que en todos los supuestos legalmente previstos en los que se permite optar por la libertad de amortización se producirán diferencias contables y fiscales, salvo en aquellos casos en los que se opte por aplicar la auténtica depreciación efectiva, situación paradójica porque eliminaría financieramente el supuesto beneficio con lo que difícilmente la empresa se acogerá a esta opción.

DECIMONOVENA. Sí es una novedad esencial de la Ley 43/95 la regulación de la amortización de los bienes de inmovilizado inmaterial, innovación por otra parte insoslayable por cuanto en la anterior normativa del Impuesto no se admitía la amortización de estos elementos al entender erróneamente que no eran depreciables por causa alguna. En este sentido se ha previsto expresamente la deducibilidad de las dotaciones para la amortización del fondo de comercio, y estas mismas reglas de amortización serán aplicables a los derechos de traspaso, excepto en aquellos supuestos en que la duración del contrato de arrendamiento fuere inferior a diez años. También se amortizarán, con este límite máximo del 10 % anual, las marcas y restantes elementos del inmovilizado inmaterial sin fecha cierta de extinción, siempre y cuando cumplan los dos requisitos ya examinados: que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa y que

entre la entidad adquirente y la transmitente no se produzcan los supuestos de vinculación que establece el art. 42 Cco.

Sin embargo, el legislador fiscal no ha establecido una precisión que es inherente a la propia naturaleza de la amortización, y, por tanto, cabría entenderla implícita en dicha institución también para los elementos de inmovilizado inmaterial, y es que si los elementos de inmovilizado inmaterial de duración indefinida no son amortizables contablemente por no sufrir una depreciación sistemática consustancial, tampoco pueden ser objeto de una amortización fiscal, sin perjuicio de que sí pueda reconocerse la pérdida ocasional de valor que puedan experimentar dichos bienes en un momento dado, pérdida que tiene la consideración tanto de gasto contable como de gasto fiscal. De este modo debería integrarse la regulación fiscal con esta limitación a la deducibilidad de la amortización de los bienes de inmovilizado.

VIGÉSIMA. La necesaria integración de las normas fiscales y de la regulación de los concretos gastos deducibles con normas mercantiles-contables es determinante en muchos aspectos, y no sólo por remisión, como es el caso del art. 10.3 de la LIS, o en las provisiones por depreciación de valor de los bienes en aquellas no reguladas, sino porque en muchos supuestos no se entenderá la regulación fiscal sin descender a la naturaleza económica y contable de la institución regulada, tal es el caso de las amortizaciones, provisiones, etc. Éste es, concretamente, el caso del límite expuesto en la anterior conclusión.

VIGESIMOPRIMERA. *Para otros elementos que componen el inmovilizado inmaterial o para los anteriores pero con fecha cierta de extinción* la Ley no ha establecido limitaciones en cuanto a la consideración de la depreciación que los mismos puedan experimentar, así como tampoco se establecen fórmulas concretas para su cálculo; en consecuencia, y en virtud de lo establecido en el art. 10.3 LIS, debe entenderse que se asume plenamente la legislación mercantil a efectos fiscales. Y, en todo caso, siempre se admitirá la deducción del gasto que resulte en el momento en que se produzca la pérdida definitiva de los mismos.

Ya se ha visto que, sin embargo, la ley fiscal admite como dotación a la amortización fiscalmente deducible un 10 % del valor de los elementos de inmovilizado inmaterial expresamente regulados en ella. En este sentido, pues,

puede afirmarse que la ley fiscal prescinde de cual sea la depreciación efectiva de los bienes de inmovilizado inmaterial en ella regulados de forma específica (fondo de comercio, derechos de traspaso...); de modo que cabe entender que se acepta un gasto fiscal máximo del 10 % de su valor aún cuando no hayan sufrido depreciación alguna. Por tanto, puede afirmarse que en realidad esta amortización persigue recuperar el valor de la inversión realizada. En cambio, para los elementos de inmovilizado inmaterial no regulados específicamente en la Ley 43/95 les serán de aplicación los métodos de amortización del art. 11.1 LIS, con las excepciones que ya se han visto al examinar cada uno de estos métodos de amortización, de acuerdo con la depreciación efectiva que dichos elementos experimenten.

VIGESIMOSEGUNDA. En consecuencia, además de las críticas formuladas hasta ahora, tendentes en su mayoría a poner de manifiesto lo insuficiente e imprecisa de la regulación de la amortización en la Ley 43/95 y en su Reglamento de desarrollo y, por consiguiente, abogar por una regulación más precisa de supuestos y requisitos, se han de manifestar toda una serie de propuestas a esta regulación que surgen conforme se profundiza en el estudio fiscal de la amortización.

De acuerdo con la finalidad perseguida por la norma, el contenido de la misma en materia de amortizaciones merece las siguientes propuestas.

1.- El legislador ha reconocido su propia incapacidad de probar una depreciación determinada, por lo que ha ido perfilando progresivamente toda una serie de supuestos en los cuales se presumía la depreciación efectiva a los efectos de permitir la deducibilidad de amortización, este es el caso de todos los métodos de amortización previstos por la Ley 43/95 en el art. 11, hecho que se revela especialmente en el sistema de amortización según Tablas. De este modo, se ha renunciado a establecer un concreto gasto, permitiendo la deducibilidad de cantidades aleatoriamente establecidas.

Las empresas para evitarse los incómodos ajustes que se producen cuando la empresa adopta un criterio contable de amortización de acuerdo con la depreciación efectiva, distinto del fiscal, tienden a adoptar también contablemente los métodos de amortización fiscalmente establecidos. Además la aplicación de estos métodos de amortización en la mayoría de supuestos determina la deducción de un gasto mayor al que resulta de la cuantificación de la verdadera

depreciación efectiva de los bienes. También es posible el supuesto inverso, es decir, que la amortización resultante del método de amortización fiscalmente admitido sea inferior a la que resulta de la depreciación efectivamente sufrida por el bien.

La adopción de dichos criterios de amortización fiscales también a efectos contables conlleva como lógica consecuencia de lo anterior una perjudicial interferencia en la contabilidad empresarial, al falsear la imagen fiel del patrimonio y de los resultados de la empresa. La empresa está dejando de cumplir las normas contables por el influjo "coercitivo" negativo de las normas fiscales; influjo o interferencias que, sin embargo, pretendía evitar la Ley 43/95. Esta interferencia de la fiscalidad en la normativa contable, en el balance contable, ha sido estudiada y criticada con minuciosidad y acierto por la doctrina italiana, tal como se desprende de este estudio. Por ello resulta necesario que el legislador facilite la deducibilidad fiscal de la depreciación efectiva, que todo y ser admitida por la Ley no encuentra una regulación legal suficiente que facilite al sujeto pasivo la prueba de la misma, dificultando su aplicación práctica.

2.- Asimismo, se debería limitar el reconocimiento de la libertad de amortización a los gastos de investigación y desarrollo, para potenciar la neutralidad fiscal haciendo que coincidan en lo posible la amortización fiscal y la depreciación efectiva y, finalmente, sería necesario eliminar todos los incentivos fiscales que se articulan a través de la amortización, es decir, además de la libertad de amortización analizada, las amortizaciones aceleradas, puesto que suponen un trato dispar entre las empresas que no encuentra justificación en el seno de un Estado constitucional igualitario ni en mercado común europeo único.

VIGESIMOTERCERA. La Ley del Impuesto sobre Sociedades diferencia dos modalidades de contratos de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación desde el punto de vista de su tratamiento fiscal, los regulados por el artículo 11.3 LIS y los regulados por el artículo 128 de la misma. Dada la ordenación legal se ha hablado de un régimen general, el del art. 11.3 LIS, y de un régimen especial, el del artículo 128 LIS, pero en el bien entendido de que en realidad el supuesto "régimen especial" es el que se aplica en la generalidad de los casos, y que coincide con el tratamiento tradicional del leasing, que constituía un incentivo fiscal.

El régimen fiscal que hoy se mantiene a grandes rasgos en el art. 128 LIS presentaba y sigue presentando tres defectos importantes: la falta de neutralidad frente a las demás formas de financiar la adquisición de un bien; su divergencia respecto a la regulación contable y; por último, su incompatibilidad con otros incentivos fiscales, como la exención por reinversión o la deducción por inversiones con carácter pleno. Tampoco puede olvidarse que la amortización acelerada que el mismo supone va en contra de las recomendaciones del Informe Ruding.

En la medida en que el tratamiento fiscal clásico del leasing se mantiene en el art. 128 LIS la nueva legislación del Impuesto sobre Sociedades implica un moderado recorte, más bien ficticio, del beneficio fiscal que el leasing representa.

Por consiguiente, parece que los inconvenientes que venían predicándose de este específico régimen fiscal de los contratos de leasing, y que se decía se corregiría en la nueva Ley, se mantienen en la actual regulación del Impuesto.

VIGESIMOCUARTA. De acuerdo con la regulación legal, se ha defendido la existencia de dos grandes tipos de provisión, atendiendo a la naturaleza de las mismas:

Las provisiones que representan cuentas de carácter compensador que responden a pérdidas de la empresa, bien debidas a la depreciación no sistemática de los bienes (la sistemática se corrige a través de la amortización) o bien debidas al denominado riesgo de insolvencias de la empresa. Son las provisiones recogidas en el art. 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En concreto, la provisión por depreciación de fondos editoriales, la provisión para insolvencias y la provisión por depreciación de valores mobiliarios.

Las provisiones como cuentas representativas de fondos de ahorro que conceptualmente están formadas por gastos de pago diferido, ya sea por un gasto cierto y determinado o bien por un gasto incierto o indeterminado.

El gasto se materializará, en principio, en un determinado ejercicio, pero en realidad se habrá ido generando a lo largo de los diversos ejercicios anteriores al de su materialización, de ahí su calificación de gastos de pago diferido. Se dice que "en principio" porque algunas de estas provisiones responderán a gastos inciertos o incluso a meros riesgos de los que se desconoce su producción cierta; éstas serán provisiones para riesgos y gastos que responden en cuanto a su naturaleza al concepto de previsión, anteriormente expuesto. Para imputar estos gastos al periodo económico al que realmente corresponden se distribuye en el tiempo su importe, previamente estimado, en función del periodo de generación. Dichas provisiones son las reconocidas en el art. 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades bajo la denominación de provisiones para riesgos y gastos. De este modo se acepta la deducibilidad por este concepto de las provisiones para responsabilidades, la provisión para grandes reparaciones, el fondo de reversión y las provisiones técnicas.

Esta distinta conceptualización y clasificación son esenciales puesto que justifican el porqué de la deducibilidad de cada uno de los gastos por este concepto, así como los requisitos que se van a exigir en cada uno de ellos, así como explica los defectos que se han señalado en cada una de las concretas provisiones deducibles.

VIGESIMOQUINTA. Dentro de las provisiones para correcciones de valor de los bienes la primera de las provisiones que se añora es la provisión por depreciación de existencias, regulada hasta el exceso en la anterior normativa del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, esta ausencia de regulación no plantea problema alguno, pues ante el silencio legal existente y de acuerdo con el art. 10.3 LIS, hay que aceptar fiscalmente tanto las valoraciones contables de las existencias efectuadas por la empresa, como las correcciones de valor contables por la depreciación que las mismas experimenten. La normativa contable tendrá plenos efectos fiscales, al no haberse establecido en la ley fiscal ninguna corrección.

No obstante, el art. 12.1 LIS sí contempla una modalidad de la provisión por depreciación de unas existencias muy particulares: los fondos editoriales, que realmente no requerían un tratamiento diferenciado de otras existencias, pues esta discriminación positiva no encuentra fundamento jurídico o económico alguno y suficiente.

Este tratamiento extiende su ámbito de aplicación objetivo respecto del que existía en la anterior regulación del Impuesto, así resulta predicable también de los fondos fonográficos y audiovisuales, tal como había sido demandado por la doctrina; sin embargo, no se puede fundamentar porque no se extiende también a otros elementos también afectados en gran medida por la obsolescencia como pueden ser, por ejemplo, el material informático de aplicaciones. En él se especifica el elemento subjetivo en las empresas productoras de los elementos anteriormente mencionados; y finalmente, como aspecto esencial de la reforma, se admite la dotación a esta provisión dentro de los dos primeros años de la publicación de las obras si existe prueba de la depreciación.

VIGESIMOSEXTA. En cuanto a las provisiones por depreciación del inmovilizado, sea material o inmaterial, nada se establece tampoco en esta nueva Ley respecto a las mismas. Actualmente, sin embargo, este silencio normativo no planteará problemas, pues a diferencia de lo que sucedía en la anterior regulación de este impuesto, en la que el silencio normativo se entendía excluyente, la actual regulación es flexible y abierta. En la nueva LIS, al igual que en la provisión por depreciación de existencias, el silencio normativo supondrá la aceptación fiscal de la provisión por depreciación de inmovilizado determinada de acuerdo con la normativa contable. Consiguientemente, la dotación contable a la provisión por depreciación de inmovilizado tiene la consideración de gasto deducible en la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, en esta regulación *abierta y flexible* de las provisiones que responden a una corrección por pérdidas de valor de los elementos patrimoniales de las empresas resulta de plena aplicación la filosofía del legislador fiscal de aproximar el resultado fiscal al resultado contable.

VIGESIMOSÉPTIMA. Dentro de la redacción abierta del art. 12 LIS sí se ha regulado con precisión la provisión para insolvencias, a buen seguro debido a los numerosos conflictos prácticos que la misma había planteado entre Administración y

contribuyentes, a la trascendencia de la misma en la contabilidad empresarial y a los posibles problemas que se augura continuarán produciéndose.

De esta nueva regulación se ha destacado la importancia de la desaparición del calendario por morosidad, la existencia de una lista cerrada de supuestos en los que se admite la deducción de la dotación a esta provisión y la exclusión del sistema de dotación global a la provisión por insolvencias, salvo en el caso de empresas de reducida dimensión.

1.- En cuanto a la desaparición del calendario por morosidad, con la nueva regulación se está produciendo una anticipación del impuesto.

Ahora se admite fiscalmente como gasto deducible una dotación por este concepto del 100% del valor del crédito una vez transcurrido el plazo de un año desde su vencimiento. No obstante, a pesar de lo que han afirmado algunos autores, la desaparición de este sistema no supone una mejora para las empresas, pues si bien se reduce el plazo que había de transcurrir para admitirse la deducibilidad de la dotación total del importe del crédito de dos a un año, no se permiten, en cambio, las dotaciones parciales del 25 % transcurridos los 6 primeros meses y del 50 % una vez transcurridos doce meses desde el vencimiento del crédito, que sí admitía la regulación anterior. De modo que si la dotación contable a esta provisión se debe efectuar al final de cada ejercicio económico, el plazo del año para reconocer como gasto el 100 % del crédito a esta provisión hará que en la inmensa mayoría de los casos deban transcurrir más de doce meses para permitirse la deducibilidad fiscal de los gastos por posibles insolvencias, puesto que normalmente el crédito no habrá vencido el 1 de enero de ese mismo año, de ahí que se afirme que en la práctica se da una anticipación del impuesto.

2.- La segunda novedad que se ha destacado de esta regulación de la provisión por insolvencias se halla en la existencia de una lista cerrada de supuestos que permiten la deducibilidad del gasto generado por la dotación a esta provisión. Al respecto se debe concluir que este listado es un desacierto del legislador que supone volver a la polémica existente antes de la publicación de la Ley 61/78 debido a los problemas que suelen siempre acompañar a toda lista cerrada, sobre

todo si ello se une a un sustrato fáctico tan variable como es la realidad empresarial y la situación microeconómica y macroeconómica.

Un ejemplo claro de esta afirmación lo constituye la referencia al delito de alzamiento de bienes que efectúa el art. 12.2 primer párrafo letra c) de la LIS, como uno de los supuestos legales generadores de la insolvencia. El establecimiento de una lista cerrada es un error del legislador puesto que la empresa se encontrará ante esta misma situación de insolvencia en un crédito cuyo deudor esté procesado por cualquier otro delito económico (v.g. estafa, fraude...), sin embargo, en este caso siendo como es un supuesto determinante de una situación de insolvencia no habrá lugar a una dotación a esta provisión con el carácter de deducible, por no estar prevista en la taxativa enumeración legal de este artículo.

3.- Finalmente, despunta como novedad más importante de la actual regulación de la provisión para insolvencias la exclusión del sistema de dotación global, sí admitido en la anterior regulación, y que supone dotar esta provisión en un porcentaje constante del total de los créditos pendientes, sin requerir la existencia de moras o insolvencias de créditos. Es ésta una regulación con la que se ha venido a eliminar una admisión discutida por la doctrina; y únicamente se mantiene este sistema de dotación en el art. 126 de la Ley, como un incentivo fiscal a las empresas de reducida dimensión, si bien corrigiendo el principal defecto denunciado por la doctrina en la anterior regulación al establecerse ahora un límite máximo a las provisiones acumuladas por aplicación de este método, el 1 por 100 de los saldos de deudores realmente existentes. Sin la existencia de este límite se podría producir el supuesto extremo y paradójico, pero no inusual, de que a través de los años se hubiera llegado a una provisión acumulada superior al importe del total de créditos existentes en el activo de la empresa.

VIGESIMOCTAVA. En el ámbito de las provisiones para riesgos y gastos, las cuales constituyen un "numerus clausus" de provisiones fiscalmente deducibles, se presentan los consiguientes problemas que siempre plantea una lista rígida y cerrada, aún cuando haya quien la defienda en aras al principio de legalidad, sin embargo, dicha regulación es reprochable, máxime teniendo en cuenta que se pretende regular una economía dinámica y abierta a los flujos e intercambios económicos con el exterior.

Los objetivos que se persiguen con esta regulación, especialmente el de evitar la disminución de la base imponible gravada por este impuesto, no justifican el carácter cerrado de dicha lista, dado que estos mismos objetivos hubieran podido resultar igualmente protegidos con una regulación más flexible de estas provisiones, que a su vez conciliaría la situación de las microeconomías en la economía mundial y de las normas mercantiles contables con la fiscalidad y la homogeneidad del ordenamiento jurídico.

VIGESIMONOVENA. De las principales características que presenta la regulación de las distintas provisiones para riesgos y gastos en la Ley 43/95 se han obtenido las siguientes conclusiones:

1- Existe una clara continuidad en la regulación de las provisiones para riesgos y gastos que ya estaban reconocidas en la anterior regulación del Impuesto sobre Sociedades, es decir, la provisión para responsabilidades; el fondo de reversión; la provisión para grandes reparaciones de las empresas dedicadas a la pesca marítima y a la navegación marítima y aérea; y los fondos de pensiones.

2- Se reconoce expresamente por primera vez en una ley fiscal la deducibilidad de las dotaciones a las provisiones técnicas de las compañías aseguradoras en el Impuesto sobre Sociedades. Deducibilidad que se extiende también en la Ley 43/95 a las Sociedades de Garantía Recíproca y a las Sociedades de Reafianzamiento, con el claro objetivo de reforzar su solvencia.

3- Se admite la deducibilidad fiscal de nuevas provisiones para riesgos y gastos. En concreto, se regulan en el art. 13 LIS la provisión para reparaciones extraordinarias de todo tipo de empresas, la provisión para gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, la provisión para cobertura de garantías de reparación y revisión, y la provisión para cobertura de gastos accesorios por devolución de ventas.

4- Se ha ampliado el ámbito objetivo de la provisión para reparaciones y revisiones extraordinarias a todo tipo de empresas. La extensión de esta provisión a todo tipo de empresas se había revelado como una necesidad esencial en nuestra legislación del Impuesto sobre Sociedades. No hay más que pensar en los avances técnicos y en la creciente intervención de la Administración en la actividad privada, exigiendo numerosas revisiones y reparaciones, quizás las más

importantes por razones esenciales como la seguridad, pero que suponen para las empresas revisiones y reparaciones cuantiosas y, por consiguiente, el inmovilizar fondos a lo largo de distintos periodos para hacerles frente.

En la anterior regulación dichos fondos contables sólo podían considerarse gasto deducible del impuesto en el ejercicio en el que se realizaba la reparación, por la totalidad de la reparación, y no cuando en realidad se generaba económicamente el gasto, es decir, a lo largo de cada uno de los distintos periodos en los que el bien era utilizado para producir ingresos.

Actualmente, al admitirse la deducibilidad fiscal de las dotaciones a la provisión para reparaciones extraordinarias de todo tipo de empresas, coincidirá la corriente económica de los gastos por reparaciones con el importe deducible fiscalmente en cada ejercicio por este concepto.

TRIGÉSIMA. La valoración global de esta nueva normativa en materia de provisiones para riesgos y gastos es decididamente crítica con el carácter restrictivo y rígido de estas normas que inciden en un ámbito dinámico y muy cambiante: la realidad económico-empresarial. La regulación de las provisiones es demasiado rígida, debida a este carácter de lista tasada, para dar cabida y prever la multitud de situaciones con las que se puede encontrar el sujeto pasivo del impuesto. Existen muchos tipos de empresas, ramas de actividad, eventos novedosos, nuevas necesidades económicas..., cuya producción e incidencias difícilmente encontrarán cobertura legal en las provisiones taxativamente recogidas en nuestra legislación fiscal.

Con todo ello, se quiere poner de manifiesto la necesidad de que el legislador esté en permanente contacto con la cambiante realidad que pretende regular, adaptando la normativa a las necesidades prácticas surgidas.

TRIGESIMOPRIMERA. Una propuesta que aquí se ha defendido, al igual que se hizo en la Memoria de licenciatura, en materia de provisiones es la conveniencia de la admisión de planes especiales de dotación a las provisiones, similares a los que existen para la amortización, que atendieran a las especiales circunstancias que pudieran concurrir en activos depreciables, empresas y actividades.

Esta conveniencia persiste si cabe con más fuerza en la actualidad, ante las insuficiencias de la regulación fiscal de las provisiones que han sido puestas de relieve.

El régimen jurídico de estos planes habría de guardar un estricto paralelismo con los propios de las amortizaciones, y, por tanto, podría ser el siguiente: correspondería presentar dichos planes al sujeto pasivo en atención a las específicas circunstancias que concurran en un supuesto dado, debiendo ser aprobados en última instancia por la Administración a través de un procedimiento regulado de forma clara y rápido en cuanto a su resolución.

Los supuestos en los que resultaran admisibles deberían ser regulados por la Ley, pero con cierta flexibilidad, dado que en último término sería la Administración la que determinaría y comprobaría su deducibilidad. Podrían ser aplicables, a modo de ejemplo, en empresas que utilizaran tecnología avanzada con grandes inversiones, o bien que estuvieran ubicadas en determinadas zonas geográficas de desarrollo industrial (tendría una utilización similar a un incentivo fiscal), en empresas dedicadas a actividades de interés general, etc.

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades admite estos planes especiales en un único supuesto: el de la provisión para grandes reparaciones de todo tipo de empresas. Esta única hipótesis aceptada por el legislador supone a mi juicio una regulación excluyente respecto a la admisibilidad general de estos planes. Por lo cual habría sido más conveniente que la Ley hubiera previsto expresamente con carácter general la deducibilidad de estos planes especiales de dotación a las provisiones, dejando para un futuro desarrollo reglamentario la determinación de los presupuestos y de los requisitos exigibles para la admisión concreta de los planes especiales de dotación a provisiones. Sin embargo, no existe inconveniente para que la admisibilidad fiscal de planes especiales de dotación a las provisiones no se hubiera podido extender también a otras provisiones. Se espera que esta norma sea tan sólo el testigo para una progresiva admisión de planes especiales de dotación a provisiones en una futura regulación.

TRIGESIMOSEGUNDA. Respecto a las partidas expresamente excluidas como gasto deducible en la Ley debe afirmarse su carácter tasado. Asimismo, dado el nuevo concepto de base imponible del art. 10.3 LIS todos los gastos contables son, en

principio, gastos fiscalmente deducibles, con los requisitos y correcciones establecidas en la Ley -arts. 11, 12 y 13 LIS, básicamente- y salvo aquellos concretos gastos que expresamente se excluyen como tales en la Ley del Impuesto, art. 14 LIS.

En este sentido, los gastos no deducibles enumerados en el art. 14 de la Ley lo son en consonancia con los especiales principios que pretende proteger dicha regulación expresa, es decir, el interés público, con el gravamen de la capacidad económica que está demostrando el concreto sujeto pasivo considerado, en general, y evitar el fraude tributario, en particular.

Esta enumeración del art. 14 LIS coincide básicamente con la que contenía el art. 125 del RIS ya derogado. Pero mientras en la anterior regulación del Impuesto sobre Sociedades éstos eran gastos que no debían incluirse en el cómputo de ingresos y gastos necesario para determinar la base imponible; ahora, con la nueva Ley 43/95, operaran como correcciones al resultado contable en todos aquellos supuestos en los que hubieran sido contabilizados como gastos. Por lo tanto, de la interpretación conjunta de estos preceptos, arts. 10.3 y 14 LIS, se desprende que será necesario practicar ajustes extracontables o correcciones fiscales, de carácter positivo, puesto que aumentan el resultado contable, en el supuesto de que estas partidas no deducibles se hubieran considerado gasto contable en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Ahora bien, no se recordará en este punto cada uno de los concretos gastos no deducibles recogidos por el legislador fiscal, ni sus características, incorrecciones y propuestas, puesto que ya se ha efectuado oportunamente en el capítulo especialmente dedicado a ello. Únicamente, y a modo de cláusula de cierre se efectuará una propuesta de modificación, en cuanto a los gastos de este Impuesto.

TRIGÉSIMOTERCERA. Para finalizar este estudio se realiza una valoración del problema de la no deducibilidad como gasto de los intereses derivados de la autofinanciación de la empresa.

En este sentido los economistas se han planteado siempre el problema del tratamiento fiscal de la financiación de la empresa. Con nuestra actual regulación del Impuesto solamente minorará la base imponible del mismo la carga financiera

consecuencia de la financiación externa (préstamos, obligaciones, etc.), pero no la carga financiera derivada de la financiación propia.

En Alemania, por ejemplo, se discutió la necesidad de establecer los modelos y porcentajes o proporción en los que las empresas deberían financiarse con recursos propios y ajenos, proponiéndose unos coeficientes por debajo de los cuales la carga financiera dejaría de resultar deducible.

También se ha de mencionar la posibilidad, de que para que exista una neutralidad financiera adecuada, debería desaparecer la deducibilidad de los gastos financieros derivados del recurso a la financiación ajena a las empresas. Sin embargo, esta segunda posibilidad se considera inviable, puesto que supondría una traba financiera insalvable para muchas empresas, que no podrían reconocer la incidencia negativa de las cargas financieras importantes que pesan sobre muchas empresas, frenando de manera importantísima la inversión de las empresas, con los consecuentes problemas en la creación de empleo, en particular, y la economía del país, en general.

Para finalizar este estudio cabría hacer también una breve mención a la necesidad de fomentar los gastos sociales de las empresas, sobre todo, los realizados en favor de su personal, de modo que no sólo debería eliminarse cualquier traba a la deducibilidad de estos gastos, tales como formación al personal, sino que deberían tener un tratamiento especial en cuanto a su deducibilidad, en forma de beneficio empresarial. En el mismo sentido, se debe producir una mejora y renovación del tratamiento de las aportaciones de la empresa a los Fondos de Pensiones, principalmente, atendiendo a la actual situación del sistema público de pensiones y del empleo.

Bibliografía

AGULLÓ AGÜERO, A. "El Impuesto sobre Sociedades ante el Derecho Comunitario" Impuestos II/1986, págs. 895 y ss.

"La comprobación de valores. Comentario crítico al art. 52 de la LGT", en el libro homenaje a Sainz de Bujanda "Comentarios a la LGT y líneas para su reforma", Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 861.

ALBI IBÁÑEZ, E. "La imposición sobre Sociedades. Problemas actuales" Economía Industrial, Mº de Industria y Energía, nº 265, 1989, 21-30.

"La armonización de la base imponible de la tributación empresarial." Actualidad Financiera, nº 42, 1989, 2825-2846.

ALBI-GARCÍA. "Sistema Fiscal Español" Ariel Economía, 1986.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. "Tributación del beneficio de la empresa." Revista de Derecho Mercantil, 1949.

"Consideraciones generales sobre la Reforma (Ley 26 de diciembre de 1957)" Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 29, marzo 1958. * "Sistema Tributario Español y Comparado", Tecnos 1986.* "Guía Fiscal. 1994" Capítulo: "Las amortizaciones por depreciación efectiva". págs. 285 y ss.

ALESSI, R. y STAMMATI, G. "Istituzioni di Dirritto Tributario" UTET, Torino, 1965.

ALONSO ALONSO, R. y PRESA LEAL, J. "Novedades más significativas de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades". Estudios Financieros, nº 154, CEF, enero 1996.

ALONSO GONZALEZ/ CORONA RAMÓN/ VALERA TABUEÑA "La armonización fiscal en la Unión Europea". Ed. Cedecs, Barcelona 1997.

ALONSO MURILLO, F./ GARCÍA DÍEZ, J. "La obligación personal de contribuir en la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995: Régimen General." Rev. Derecho de Sociedades, Aranzadi Editorial, nº 6, año 1996, págs. 129-177.

ALVAREZ ERVITI, M. "La nueva regulación del impuesto sobre sociedades(Ley foral 24/1996, 30 diciembre)" Revista Jurídica de Navarra, nº 22, Gobierno de Navarra. Departamento de la Presidencia.

AMADO GUIRADO, J. "Respuestas clave a la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades" Gestión 2000, 1998, 280 págs.

AMADOR FERNANDEZ, S. y ESTEO SÁNCHEZ, F. "Contabilidad Financiera. Casos prácticos sobre principios y normas de valoración" Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1993.

AMEZCUETA ZUNZARREN, J. M. "Teoría contable de las amortizaciones", Actualidad Financiera, nº 14, semana 4-10 de abril de 1994, pág. C 281 y ss.

AMORÓS RICA, N. "Ingresos computables y partidas deducibles" Revista de Derecho Financiero y hacienda Pública, nº 147, 1980.

"El hecho imponible en el Reglamento del Impuesto" Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 166-167, julio/octubre 1983, págs. 733-768.

"La realidad y pertinencia de los fondos de provisión" Rev. de Dº Financiero y Hacienda Pública, nº 206, marzo-abril 1990.

ANDRÉS AUCEJO, E. "Impuesto sobre Sociedades. Anotación global de las amortizaciones en los libros de contabilidad principales" Jurisprudencia Tributaria, 1996, págs. 19 a 30.

"La actualización monetaria de valores contables" Marcial Pons, Madrid, 1997, 323 págs.

"La amortización del inmovilizado material: régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades con remisión a la normativa mercantil y contable" Tirant lo Blanch, Valencia 2000, 653 págs.

ANTOLINEZ COLLET, S. "Imagen fiel y principios contables" Revista Española de Financiación y Contabilidad, abril-junio 1990.

ANTÓN PÉREZ, J. "Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades" Impuestos nº 1, 1985, págs. 67 y ss.

ARESPACOCCHAGA, J. "Los ajustes contables" Carta Tributaria, nº 63.

ARIAS ABELLÁN, M. D. "Tratamiento jurídico tributario de las dotaciones a obras benéfico-sociales en el Impuesto sobre Sociedades." Rev. Dº Financiero y Hacienda Pública. nº 190, julio-agosto 1987.

ARIAS VELASCO, J. "La estimación indirecta de bases imponibles" Crónica Tributaria, nº 43, 1992.

ARSUAGA NAVASQUES, J. J. "Los métodos indiciarios: eficacia versus seguridad" Impuestos, nº 6, 1988.

ARRIETA MARTÍNEZ, AGULLÓ AGÚERO y CAYÓN GALIARDO "Presente y futuro de la imposición directa en España" Lex Nova, Valladolid, 1997.

ARTINI, Franco. "Cespite temporaneamente non utilizzati." Corriere Tributari. 1991, pág. 2895.

BAFILE, C. "Considerazioni sui requisiti e sui effetti del bilancio nella determinaziozne del reddito d'impresa". Rassegna Tributaria, 1984, I, 155 ss.

BALBOA LA CHICA, P. M. Y OTROS. "Las provisiones para insolvencias en operaciones de tráfico: Aspectos jurídicos y contables." Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 204, nov-dic 1989.

BALLESTERO, Enrique. "Principios de economía de la empresa". Alianza Universidad. Alianza Editorial . Madrid 1971.

BANACLOCHE PÉREZ, J. y GONZÁLEZ POVEDA, V. (Ver este último).

BANACLOCHE, Julio. "El Impuesto general sobre el tráfico de empresas" Ministerio de Hacienda, Madrid 1981, 2 volúmenes.

"El viejo impuesto sobre Sociedades", Impuestos, nº 13, julio 1994. Editorial.

"La Reforma del impuesto sobre sociedades: análisis, comentarios y jurisprudencia" La Ley-Actualidad. Las Rozas, 1996, 264 págs.

- BASANTA DE LA PEÑA, J. "Divergencias entre la Administración Financiera y la Administración fiscal respecto al tratamiento de los saldos de dudoso cobro". Revista de Dº Financiero y Hacienda Pública, nº 166-167, julio-octubre 1983.
- BASTANTE JIMÉNEZ, V. "Existencias" N.I.C. 2. Revista Técnica, nº 5. 1994.
- BAYO LECUE, J.M. " Provisiones". Técnica Contable. julio 1987, págs. 367 y ss.
- BECERRA GUIBERT, I. "El cierre fiscal y contable ejercicio 1999" CISS Valencia, 1999, 874 págs.
- BERCHE MORENO, E. y OTROS "Manual de Impuestos directos" CISS, Valencia 1998.
- BERLIRI "Principi di Diritto Tributario" Vol. I, Giuffrè, Milano 1962.
- "Corso istituzionale di Diritto Tributario" Giuffrè, Milano 1965.
- BESTEIRO VARELA, M.A. "Análisis de la relación actual Contabilidad-Derecho Tributario" Instituto de Planificación contable. Madrid 1985, pág. 235.
- BLANCO CAMPAÑA, J. "El Derecho Contable en España" Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. 1983.23-28.
- BLESA BAGUENA, A./ BERGUA CANELLAS, R./CIUTAT CURA, I./PADROL MUNTÉ, H. "Todo sobre la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades" Ed. Praxis. Barcelona 1996. Y edición de 1999, 746 págs.
- BLUMENSTEIN, E. "Sistema de Diritto delle imposte" Giuffrè, Milano, 1954.
- BOBBIO, N. "Ciencia del Derecho y análisis de la lengua" en "Contribución a la teoría del Derecho" Valencia 1980.
- BOLLO AROCENA, M. C. "Estimación indirecta de bases imponibles. Requisitos formales y materiales para su aplicación" Crónica Tributaria, nº 45, 1983.
- BOSELLO, Furio "La formulazione della norma tributaria e la categorie giuridiche civilistiche." Diritto e Pratica Tributaria, 1981, I, p. 1438-1446.
- BOURQUIN, "Problemas de la gestión empresarial". Ed. Aguilar, 1963.
- BUIREU GUARRO, J.: "Manual de Contabilidad". Manuales de la Escuela de Hacienda Pública. Mº de Economía y Hacienda. Madrid 1983.

"El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y el PGC" RDFyHP, nº 166-167, jul/oct 1983, 805-813.

"Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades. Nuevo Plan General Contable." Ed. Pirámide. Madrid. 1991. (así como la edición anterior al NPGC, de 1990).

"Las provisiones: Contabilidad y Fiscalidad" (I) y (II) Actualidad Tributaria (AT), nº 29 y 32, 1994, págs. 933 a 937: y 997 a 999.

"Las provisiones: Contabilidad y fiscalidad (III)" Provisión para responsabilidades. AT nº 37, 1994; p 1175 a 1181.

"Las provisiones: Contabilidad y fiscalidad. (IV)" Depreciación de valores negociables. AT nº 43, 1994, p 1339 a 1344.

"Las provisiones: Contabilidad y fiscalidad. Depreciación de valores negociables, y depreciación de existencias": AT, nº 48, 1994, p 1455-1462.- "El destino de la provisiones". Actualidad Tributaria, nº 44 (1993), págs. 805-810.

BUSCAROLI, Francesca, e PETTINATO Salvatore, "Il trattamento dei beni immateriali nel calcolo nel reddito d'impresa". Corriere Tributario, 1991, 1991.

BUHTER, O. "Principios de Derecho Internacional Tributario." traducción española, E.D.F. Madrid 1968.

CAGNAZZO, Roberto. "Sulla deducibilità dei costi non registrati." Diritto e Pratica Tributaria, nº 6, 1993, 1109-1114.

CALDERON PATIER, C. "El contrato de arrendamiento financiero: la doctrina del Tribunal Supremo." Crónica tributaria, nº 85/1998, págs. 191 a 194.

CALEFFI Franco e D'ALESSIO Grabiella, "Il regime fiscale delle rettifiche e delle riprese di valore dei crediti (art 71 Tuir)". Fisco, 1995, 780.

CALVO BAILO, J. A. / AZNAR GRASA. A. "Manual para la declaración del Impuesto sobre Sociedades. (Ajustes contables y extracontables)" Ibercaja. Zaragoza, 1993.

CALVO BAILO, J. A. "Los principios contables en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y la técnica de ajustes como método más idóneo para armonizar contabilidad y fiscalidad" Crónica Tributaria, nº 48, 1984.

CAMPOS SENTÍS, L. "Amortización del inmovilizado material, plazos máximos y coeficientes mínimos. Normas de Derecho Transitorio del RIS". RDFyHP, nº 195-196, 1988, 753-765.

CANIBANO CALVO, L. "Contabilidad. Análisis contable de la realidad económica"

CARAMIELLO, Carlo. "Ancora sulla correlatività fra costi e ricavi di esercizio", 12182. Fisco 1291.

CARBAJO VASCO, D. "Las presunciones sobre Contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades" RDFyHP, 166-167, jul/oct 1983, 819-831.

"Causas, Principios y objetivos de la Reforma del Impuesto sobre Sociedades. El debate sobre el libro blanco y las normas para 1995. Especial referencia a las nuevas fórmulas de deducción por doble imposición de dividendos e internacional" Actualidad Financiera, nº 8, 20-26 febrero 1995.

CASADO OLLERO, G/ FALCÓN Y TELLA, R./ LOZANO SERRANO, C./ SIMÓN ACOSTA, E. "Cuestiones Tributarias Prácticas". La Ley, Madrid, 1990.

CASANOVAS PARELLA, I. "Las cuentas de reserva, provisión y previsión en el PGC" Universidad de Barcelona. Departamento de Teoría de la Contabilidad.

CASERTANO, Antonio e LEO, Maurizio. "Il reddito d'impresa: gli accantonamenti." Fisco, 1986, 2233-2276.

CASERTANO, Antonio. "Determinazione dei redditi e delle perdite. Oneri deducibili" Fisco, 1987, 1314.

"Imposta sul reddito delle persone giuridiche - Reddito complessivo - Determinazione dei redditi - Oneri deducibili - Enti di tipo associativo - Reddito complessivo - Societ... ed enti commerciali - Enti non commerciali". Fisco, 1988, 169.

"Considerazioni sulle implicazioni fiscali derivanti dall'applicazione della direttiva CEE sulla compilazione del bilancio d'esercizio". Fisco, 1992, 8288

"Bilancio d'impresa a norma della quarta direttiva Cee: l'esposizione nello stato patrimoniale delle rettifiche e degli accantonamenti di natura fiscale". Fisco, 1993, 11577

- CASTELLANO REAL, F. y PEREIRA RODRÍGUEZ, J. J. "Correcciones de valor. Provisiones para riesgos. Gastos no deducibles. Obra benéfico social de las cajas de ahorro" 190 y ss.
- CASTELLANO RÍOS, J.M. "Análisis fiscal y contable de las provisiones y previsiones". Crónica Tributaria, nº 36, págs. 35 y ss.
- CAYON GALIARDO, A y otros. "La armonización fiscal en la Comunidad económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia" Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, 1990.
- "Los Impuestos en España" Aranzadi, Pamplona 1995, 767 págs.
- CERDÁ APARICIO, J. "Contabilidad financiera y fiscal: posibilidad de aproximación". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. nº 224, marzo-abril 1993.
- "En torno a los conceptos contables de las legislaciones financiera y fiscal de los países de nuestro entorno" RDFyHP, Nov/dic.1993, nº 228, 1209-1223.
- "Los principios contables de valoración en las legislaciones nacionales de adaptación de la IV Directiva y en las legislaciones vigentes en los países de nuestro entorno" Técnica Contable. Instituto de Contabilidad. 1993. Tomo XLV, 427-434.
- CICOGNANI, Antonio. "L'imposizione del reddito d'impresa" CEDAM. Padova, 1980.
- "Problemi e prospetti della tasazione del reddito d'impresa" Diritto e Pratica Tributaria. 1988, Prat II I, 1046-1048.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ. "Impuesto sobre Sociedades", dentro del Manual "Curso de Derecho Tributario", varios autores. Marcial Pons, 1994.
- COLAO MARÍN, P. A. "La amortización en el Impuesto sobre Sociedades" Aranzadi Editorial, Pamplona, 1995. 606 págs.
- "La regulación de la amortización del inmovilizado en el Proyecto de Impuesto sobre Sociedades de 3 de marzo de 1995". Quincena Fiscal, junio 1995.
- COLL FRENCHINA, LI. "La determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades" Cedecs, Barcelona, 1997, 180 págs.
- COLMENAR VALDÉS, S. "Las instituciones de previsión social y el Impuesto sobre Sociedades" Revista de Dº Financiero y Hacienda Pública, nº 163, febrero 1983.

- "El criterio del devengo en la imputación temporal de ingresos y gastos. Una aproximación jurídica a su concepto." Impuestos, nº 13, 1990. págs. 7 y ss.
- COLUCCI, Eugenio y RICCOMAGNO, Franco. "Il bilancio d'esercizio e il bilancio consolidato. Analisi e soluzione tecniche." CEDAM. Milán 1995, 145-163.
- COMBARROS VILLANUEVA, V. E. "La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica" Civitas. REDF, nº 44/1984, págs. 485 y ss.
- "Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre sociedades" Tecnos 1988, Madrid 141 págs.
- "Precios de transferencia y ajustes extracontables" Ciss Comunicación, nº 58, págs. 58 y ss.
- COMISIÓN DE LA CEE. "Informe sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales de la Comunidad" Boletín de las CE. Suplemento 1/80.
- COMITÉ RUDING "Conclusiones y recomendaciones del Comité de reflexión de expertos independientes sobre la fiscalidad de las empresas" Perspectivas del Sistema Financiero, nº 41, 1993, págs. 99 a 120.
- CORCHUELO MARTÍNEZ, B. "Influencia del Impuesto de Sociedades sobre las decisiones de inversión de las empresas" Actualidad Tributaria, nº 37, 1994.
- CORDA, Antonio. "Riserve, accantonamenti e reddito fiscale d'impresa". Fisco, 1982, 1280.
- CORONA RAMÓN, J.F. "Integración de los impuestos sobre la renta y sociedades" Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, 146 págs.
- "La armonización del IS en la CEE" Economía Industrial. Ministerio de Industria y Energía, nº 256, 1989, 69-78.
- CORS MEYA. "La base imponible". Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº 72, 1991, págs. 485 a 519.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. "Ordenamiento tributario español" Tecnos, Madrid, 1968.
- COSCIANI, C. "Principios de Ciencia de la Hacienda" E.D.F. Madrid, 1960.
- COSÍN OCHAITA, R. "Las nuevas tablas de amortización: una comparación a nivel comunitario" Carta Tributaria, nº 182, 1 de junio de 1993, págs. 1 a 6.

CHAFER LÓPEZ / MARTÍNEZ FERRANDO. "Del resultado contable a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades" Partida Doble, nº 30, feb. 1993, págs. 38 y ss.

CHECA GONZÁLEZ, C. "Hecho Imponible y sujetos pasivos: análisis jurisprudencial." lex Nova. Valladolid. 1999, 368 págs.

CHIVITE NAVASCUÉS, A. "El Impuesto sobre sociedades 1994" Deusto, Bilbao, 1994, 377 págs.

D'ALESSIO Grabiella e BARBARA, Giovanni, "Quando le rettifiche e le riprese di valore assumono rilevanza fiscale". Corriere Tributario, 1995, 1670.

D'AMATI, Nicola "Criteri normativi per la determinazione del reddito d'impresa" Bolletino Tributario, 1989, 1525-1531.

"Ricavi, oneri ed accantonamenti nella disciplina del reddito d'impresa." Diritto e pratica tributaria, 1989, I, 8-49.

"Il principio di competenza nella determinazione del reddito d'impresa" Corriere Tributario, 1990, p. 3447 a 3450. * "Il reddito imponible" Corriere Tributario, 1991, p. 860 y ss.

DE CRISTOFARO, Roberto. "Nuovo schema di bilancio - Rettifiche fiscali." Fisco, 1993, 3383

DE FRANCESCO, G. / NOCERA, C. "Il reddito d'impresa civile e fiscale" Il fisco, 37/95, p. 9134-9137.

DE MITA, Enrico. "La nozione di reddito" In Associazione Nazionale Tributaristi Italiani. "Commentario al Testo Unico delle Imposte sui redditi el altri scritti", págs. 13 a 19.

DE USERA, Gabriel, "Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes" de Ediciones Aguilar, Madrid, 1950.

DEDOLA Stefano, "La deducibilità delle sanzioni dal reddito d'impresa." Bollettino trib., 1995, 23

DELGADO GÓMEZ, A. "Amortizaciones, provisiones y previsiones en el Impuesto de Sociedades" Ed. Deusto, Bilbao, 1991.

"Amortizaciones" Cuadernos Expansión, diciembre de 1995.

- DELLA VALLE, Eugenio. "Riflessioni in tema di accantonamenti per rischi de oneri fiscalmente riconosciuti." *Rivista di Diritto Tributario*. 1994, 327-362.
- DESIDERI Settimio, "Raffronto tra postulati di bilancio e regole fiscali." *Corriere trib.*, 1994, 1762
- DI GRAZIA Sebastiano, "Determinazione del reddito di impresa e deducibilità dei costi certi ma fiscalmente irregolari." *Bollettino trib.*, 1990, 88-91.
- DI TANNO, Tommaso. "Le norme generali sui componenti del reddito d'impresa e le sanzioni improprie". *Bollettino Tributario*, 1988, págs. 925-929.
- DÍAZ-ARIAS, J.M. "El nuevo Impuesto sobre sociedades" *Gaceta Fiscal*, madrid 1996, 708 págs.
- DÍEZ DE BUSTAMANTE Y TERMINEL, L. M. "El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades" *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 147, mayo-junio 1980, págs. 567-579.
- DRAKE DRAKE, J. "Texto Refundido del impuesto sobre beneficios y actividades comerciales e industriales". Ministerio de hacienda, madrid, 1967, 538 págs.
- "Impuesto industrial licencia fiscal" Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1971, 1481 págs.
- DURÁN-SINDREU BUIXADÉ, A. "Fiscalidad de las operaciones de leasing: reflexión en torno a su conveniencia y análisis de posibles controversias" Ed. Bosch, Barcelona, 1988.
- DUVERGER, M. "Instituciones financieras" Bosch, Barcelona, 1960.
- EINAUDI, L. "Principios de Hacienda Pública" Aguilar. Madrid 1968.
- ESCUELA DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA. "Impuesto sobre Sociedades. Comentarios al Reglamento." Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1984.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. "La estimación objetiva singular de bases imponibles" *HPE*, nº 62, 1980, págs. 233 a 254.

ESPOSITO, Roberto. "Compenso di partite e deducibilità dei componenti negativi di reddito." Riv. dir. trib., 1994, I, 581.

ESTEBAN MARINA, A. "Impuesto sobre Sociedades. Los saldos de dudoso cobro y la provisión para insolvencias." Crónica Tributaria, nº 53, págs. 477 y ss.* "El impuesto sobre Sociedades en la reciente Jurisprudencia". IEF.

"Impuesto sobre Sociedades: Dotaciones a fondos de atenciones sociales." Carta Tributaria, nº 80, nov. 1988. Separata.

"La Contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades". Gaceta fiscal, mayo 1995. págs. 99 y ss.

"Impuesto sobre Sociedades: Cálculo de la base imponible (I) y (II)" Carta Tributaria, nº 239 y 240, 15 de enero y 1 de febrero de 1996.

ESTEVE PARDO, M^a. L. "Líneas de Reforma en el Impuesto de Sociedades alemán." Civitas, REDF, nº 85, 543-573.

"El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea". Tirant Lo Blanc, Valencia, 1996. 156 págs.

FALCÓN Y TELLA, R. "El valor normativo de las Resoluciones del ICAC y su alcance en materia tributaria: el tratamiento fiscal del *leasing*". Quincena Fiscal, nº 22, diciembre 1997, págs. 5 a 9.

FALDETTA, Corrado e FERRUCCI, Alfonso. "Le rettifiche di valore e gli accantonamenti in applicazione di norme tributarie." Tributi, 1994, 153.

FALSITTA, Gaspare. "Il bilancio di esercizio delle imprese. Interrelazioni tra diritto civile e tributario." Giuffrè Editore. Milano. 1985.

"La riforma del reddito d'impresa e il problema del raccordo tra bilancio civile e bilancio fiscale." Tributi, 1994, 363.

FANTOZZI, Augusto y ALDEREGHI, Massimo. "Il bilancio e la normativa tributaria." Il Fisco 1984, nº 21 2755-2761.

FANTOZZI, Augusto. "Riserve e fondi nel bilancio d'esercizio: profili tributario." Rassegna Trib. 1986, I, 1-9.

"La nuova disciplina del bilancio d'esercizio in attuazione della IV Direttiva CEE: i rapporti fra la nuova disciplina del bilancio e la normativa tributaria." *Rivista di Diritto Tributario*, 1991, I, 587-599.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, A. "Contabilidad de tributos e Impuesto sobre sociedades" Centro de Estudios Financieros. Madrid-Barcelona, 1996, 249 págs.

FERNÁNDEZ PIRLA. "Teoría económica de la Contabilidad. Introducción contable al estudio de la Economía." ICE. 10ª ed. 1983. Madrid. 549 págs.

FERREIRO LAPATZA, J.J. "Curso de Derecho Financiero Español" Marcial Pons, 14ª ed., 1992.

"Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades" *Quincena Fiscal*, marzo 1996, nº 5, 1-16.

FERRER PEDROLA, R. "Introducción al Impuesto sobre Sociedades" Universidad de Barcelona, 218 págs.

FIACCADORI, Stefano. "Le rettifiche e gli accantonamenti iscritti in bilancio esclusivamente in applicazione di norme tributarie." *Bollettino trib.*, 1993, 485

FUENTES QUINTANA, E. "Hacienda Pública. Teoría de los ingresos públicos". Madrid. 1961.

"La reforma tributaria silenciosa" *Información Comercial Española*, nº 372, 1964.

y Albiñana, C. "Sistema fiscal español y Comparado" Madrid 1961.

GALLO, Franco. "Il dilemma reddito normale o reddito effettivo: il ruolo dell'accertamento inductivo" *Rassegna Tributaria*, 1989, I 459 a 475.* "La svatulazione dei crediti bancari: riflessioni e proposte sugli aspetti fiscali." *Rassegna Tributaria*, nº 7-8, 1995, 1247-1253.

GARBAYO SALAZAR, E. "La empresa: valor contable. Valor fiscal. Sus discrepancias" Ed. Reus S. A. Madrid, 1994.

GARCÍA AÑOVEROS, J. y otros "Manual del sistema tributario español." Civitas, Madrid 1999, 7ª edición. Capítulo del Impuesto sobre sociedades elaborado por NAVAS VÁZQUEZ, R. "El Impuesto sobre Sociedades" Departamento de Derecho Financiero. Sevilla, 1982, 109 págs.

GARCÍA BENAÚ, M.A. Y CERDÁ APARICIO, J. "Armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades" Revista de Contabilidad y Tributación, noviembre 1992.

GARCÍA MORENO, V. A. "Breve análisis de la exigencia de contabilidad de los gastos como requisito de deducibilidad", Revista Española de derecho financiero, nº 94, abril-junio 1997, págs. 199-213.

"La base imponible del Impuesto sobre Sociedades: reglas generales para su determinación" Tecnos, Madrid 1999, 374 págs.

GARCÍA NOVOA, C. "Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Tratamiento jurídico tributario" Marcial Pons, Madrid 1994.

GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R. "El informe Ruding: una aproximación del resultado contable y la base imponible del impuesto sobre Sociedades" Crónica Tributaria, nº 68-1993, págs. 55 a 64.

GARCÍA-OVIES SARANDASES, I. "Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades". Lex Nova, Valladolid, 1992.

GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J. "La amortización en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Caja Rural de Granada, 1995.

GAY SALUDAS, J.M. "Análisis práctico del Reglamento del Impuesto sobre sociedades de 1997:esquema sinóptico" Colegio oficial de Titulados Merantiles y Empresariales de Barcelona, 1997, 88 págs.

GÉNOVA GALVÁN "La amortización depreciable en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades", Civitas, REDF, nº 39, 1983, pág. 423 y ss.

"La estimación indirecta" Tecnos, Madrid, 1985.

GIANNINI, A.D. "Instituzioni di Diritto Tributario" Giuffrè, Milano, 1960.

GIOVANNINI Alessandro, "Bilancio civile e variazioni fiscali." Riv. dir. fin., 1993, I, 588-647

GIULIANI, Federico. "Il processo d'armonizzazione contabile e fiscale." in "Il nuovo bilancio civile e fiscale" AA. VV. IST Editore. Bologna 1993, 1-11.

GONZÁLEZ CAYUELA, M^a C. "Algunas reflexiones sobre la importancia del resultado contable en el cálculo de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades". Gaceta Fiscal, nº 143, mayo de 1996, 191-202.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. "El Impuesto sobre Sociedades y el Plan General de Contabilidad". Instituto de Planificación contable. M^o Econ. y Hda. 1980.

GONZÁLEZ GONZÁLEZ, J.M. "Los ajustes extracontables en la declaración del Impuesto sobre Sociedades" Partida Doble. Información y Documentación Contable, nº 41, 1994, 45-52.

GONZÁLEZ POVEDA, V. "Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades". Ed. Hesperia. 1983.

"Valoración de existencias en el Impuesto sobre Sociedades", Impuestos, nº 4, 1985.

"Impuesto sobre Sociedades" Pirámide, Madrid 1988, 789 págs.

"Imputación temporal de ingresos y gastos" Partida Doble. Información y Documentación contable. 1990, nº 6, págs. 18 a 24.

"Tratados y convenios Internacionales: impuesto sobre la renta, impuesto sobre sociedades, impuesto sobre el patrimonio" CISS, Valencia 1993, 1107 págs.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. "La tributación de la renta obtenida por las sociedades profesionales" Ed. Colex, Madrid, 1999, 101 págs.

GONZALO GONZÁLEZ, L. "El Impuesto sobre sociedades en España. Estudio teórico-práctico" Centro de Estudios Ramón Areces. Madrid 1990, 199 págs.

GOTA LOSADA, A. "Especialidades en los ingresos computables en la LIS" en AAVV, "Estudios sobre tributación del seguro privado", Civitas, Madrid 1986, págs. 403 y ss.

"Contabilización de la libertad de amortización: una polémica cordial". Carta Tributaria, nº 47, 15 de abril de 1987, págs. 1 y ss.

"Tratado del Impuesto sobre Sociedades" III Tomos. Ed. Servicio de Estudios Económicos del Banco Exterior de España. Madrid, 1988.

"La estimación valorativa de las amortizaciones del activo inmovilizado material". Gaceta Fiscal, nº 56, págs. 207 y ss.

- GÓXENS DUCH, A. * "El IS y el NPGC" *Técnica Contable*, nº 506, 1991, 69-74.* "El leasing y el Impuesto sobre Sociedades" *Técnica Contable*, nº 507, 1991, 141-144.
- GRIZZIOTTI, B. "Principii di Politica, diritto e scienza delle finanze" Cedam, Padova, 1929.
- GUIJARRO ZUBIZARRETA, "El Impuesto sobre Sociedades en el marco de la nueva Ley de Fundaciones". *Impuestos*, nº 22, 1994, págs 19 y ss.
- HENSEL, A. "Diritto tributario", traducción al italiano, Giuffrè, Milano, 1956.
- HERNÁNDEZ GARCÍA, M. C. "Las provisiones, concepto, clasificación y tratamiento contable". *Técnica Contable*, nº 538 y nº 539 (1993) p 671 a 684.
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ "Divergencias en el régimen jurídico del deber de llevanza de la contabilidad en Derecho Mercantil y Derecho Tributario" *Impuestos* 5/90, pág. 7 y ss.
- HERNANDO POLO, B. E. "Fiscalidad de los sistemas privados de previsión social: aproximación al Derecho Comparado" *Estudios Financieros*, nº 173-174, agosto-septiembre 1997.
- HOLDEN Y TANARRO NEMIÑA. "Contabilidad moderna e Impuestos" *Técnica Contable*. Tomo XXXII, 1980, págs. 121 y ss.
- HUECK, P. y CANARIS, C. W. "Derecho de los Títulos-Valores" Ariel Derecho. Barcelona, 1988.
- IACONDINI, Antonio. "Gli accantonamenti nel nuovo testo unico: all'insegna dell'evoluzione." *Rass. imp.*, 1988, 170.
- IBARRONDO FÉRNANDEZ, E./ELEJALDE CUADRA, J. M. "Impuesto sobre Sociedades. Base imponible por obligación personal Ley 43/1995, de 27 de diciembre" *Revista Técnica Tributaria*, nº 37, abril-junio 1997, págs. 72 a 146.
- INGROSSO, G. "Diritto Finanziario" Jovene, Napoli 1956.
- INSTITUTO DE FISCALIDAD INTERNACIONAL "Aspectos internacionales del Proyecto de Reglamento del Impuesto sobre Sociedades" *Quincena Fiscal*, nov. 96, nº 20, 35-53.

- JANSON, E. / SALAS FUMAS, V. "Concepto económico de beneficio e Impuesto sobre Sociedades", Hacienda Pública Española, t. II, 1992.
- JARACH, D. "El hecho imponible" Abelardo-Perrot. Buenos Aires. 1951
- "Curso superior de Derecho Tributario. Cima. Buenos Aires, 1969.
- KESTER, R. " Contabilidad. Teoría y Práctica." Ed. Labor. Vols. II y IV, 1989.
- KNOBBE-KEUK, B. "Bilanz und Unternehmenssteuerrecht" Otto Schmidt, öln, 1989, 887 págs.
- LAGARES CALVO, M.J. "El Impuesto sobre sociedades: aspectos polémicos" Instituto de Estudios Fiscales, 1973, 600 págs.
- LAMARCA BALLINA, J.L. "Apuntes del Impuesto sobre sociedades" Banco de Vitoria, 1990. 359 págs.
- LAMEDICA, Tommaso "Stabilito quando la contabilità e inattendibile" Corriere Tributario, nº 13/1996, Editorial.
- LE GALL, Jean-Pierre. "Droit Fiscal des entreprises commerciales: enregistrement et timbre, Impôts directs, taxes sur le xifre d'affaires" Dalloz, Paris 1989, 215 págs.
- LISDERO, A. "Il Bilancio delle imprese commerciali nell'aspetto fiscale: esercitazione ad uso esclusivo degli studenti" Giuffrè Milano 1938.
- LÓPEZ COMBARROS, J.L. "Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades" Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 64, 1990, págs. 547-557.
- LÓPEZ GETA, J. M. "Aspectos procedimentales de las resoluciones administrativas sobre Planes de Amortización" Impuestos, Tomo II, 1990.
- LÓPEZ GETA, J.M. y PÉREZ CALZADA, J.M. "Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/95, de 27 de diciembre)" Impuestos, enero de 1997.
- LÓPEZ IRANZO, F. "Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades (Comentarios al régimen general)" (I y II) Carta Tributaria, nº 227 y 228, 15 de junio y 1 de julio de 1995.
- LÓPEZ LÓPEZ, M.T. "La armonización fiscal del Impuesto sobre Sociedades: normativa comunitaria y realidad fiscal" Actualidad Financiera, nº 13, 1988, 609-622.

LOZANO ARAGÜES, R. "Comentarios sobre el tratamiento de las nuevas provisiones técnicas de las entidades aseguradoras en el Impuesto sobre Sociedades". Quincena fiscal, nº 8, abril 1998, págs. 43 a 54.

LUNELLI Roberto, Nuovo conto economico e interferenze tributarie. Fisco, 1994, 2874

LUPI, Raffaello. "La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie." Rassegna Tributaria. 1990, I 699.

"Diritto Tributario. Parte Speciale. I sistemi dei singolari tributi." Guiuffrè Editore. Milano, 1995.

"La deducibilità degli ammortamenti anticipati senza imputazioni al conto economico: regola o eccezione?" Rass. Trib., 1995, 207.

LLORENTE SANZ "Aspectos contables del Impuesto sobre Sociedades" Actualidad Financiera, nº 37, 11 al 17 de octubre de 1993, C-533 y ss.

MAGRANER MORENO, F.J. "La elaboración por la jurisprudencia del concepto de gasto necesario en el Impuesto sobre Sociedades", Civitas, REDF, nº 71, 1991, págs. 415 y ss.

"La justificación del gasto en el Impuesto sobre Sociedades: la factura completa como medio de prueba". Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº 74, abril-junio 1992. 283-310.

"La contabilidad como medio de prueba en Derecho Tributario" Tribuna Fiscal, nº 10-11, págs. 99 y ss.

MALHERBE, Jacques. "Droit fiscal l'impôt des sociétés" Larcier, Bruxellas, 1997, 453 págs.

MALVÁREZ PASCUAL, "La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. Régimen General." Tomo 1, CEF, Madrid 1996.

MANCUSO, Girolamo "Contributo alla teoria della deducibilità dei costi e degli oneri nella determinazione del reddito d'impresa." Comm. trib. centr., 1981, II, 1095

MANTERO SÁENZ, A. (Dirigido). Varios autores. "Impuesto sobre Sociedades. Comentarios al Reglamento". Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Mº de Economía y Hacienda.

- MARIANI, Gabriele. "Reddito d'impresa nel Testo Unico" Pirola, Milano 1992, 4ª ediz. 1995, 6ª ediz.
- MARTÍN DÉGANO, I. y MENÉNDEZ GARCÍA, G. "Regímenes especiales en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades (I el 1er. autor) y (II del 2º autor). Quincena Fiscal. Diciembre 1995, nº 1 y 2.
- MARTÍN QUERALT, J. LOZANO SERRANO, C., POVEDA BLANCO, F. "Derecho Tributario" Aranzadi, Pamplona, 1999.
- MARTÍN ZAMORA, M.P. y MÁLVAREZ PASCUAL, L.A. "Poder normativo del ICAC", Estudios Financieros, nº 181, abril 1998, págs. 171 a 208.
- MARTÍN-BEJARANO ARIANES, A. "Régimen fiscal de la empresa" Tecnos. Madrid, 1988, 141 págs.
- MARTÍNEZ CHURRIAQUE. "Contabilidad y contingencias empresariales". Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XIV, nº 46, febrero-abril, 1985, págs. 157 a 182.
- MARTÍNEZ GÁLVEZ / SÁNCHEZ PINO "El régimen de transparencia fiscal tras la Ley 43/95 del Impuesto sobre Sociedades" Impuestos, 1ª quincena, marzo 1996.
- MASI, Giuseppe. "Sulla ammissibilitá degli oneri deducibili dal reddito imponibile" Fisco, 1982, 499
- MASSIMETTI, Luciano. "Bilancio fiscale". Buffetti Editore. Roma 1988. X edizione.
- MATA MELO, J. "Aspectos contables del Impuesto sobre Sociedades" Actualidad Financiera, nº 35, 1990, 2141-2171.
- MAZZA, Gilberto. "Il bilancio e la dichiarazione dei redditi" in "Il bilancio d'esercizio" Fisco, 1987, 1314.
- MENÉNDEZ GARCÍA, G. "Grupos de Sociedades y Fusiones, Escisiones y Aportaciones de Activo." Quincena Fiscal. Enero 1996.
- MERINO JARA, I. "Facturas y registros: Requisitos y efectos fiscales". Marcial Pons 3ª ed. Valladolid, 1999. 300 págs.
- MICHELI, G.A. "Lezioni di diritto Tributario" Buizoni, 1968.
- MIRACLE GÓMEZ, J. "Libertad de amortización", Impuestos, t. 1., 1986.

- MOLES ROCA, P. "La depreciación de los activos inmovilizados". Hacienda Pública Española, nº 76. 1982. Mº Econ. y Hda. IEF. Págs. 135 y ss. "Finanzas y Contabilidad de Sociedades" Escuela de Administración de Empresas de Barcelona. Promociones y Publicaciones Universitarias, S. A. Barcelona, 1991.
- MONASTERIO ESCUDERO, C. "La amortización de activos utilizados en jornada de trabajo inferior a la normal" Crónica Tributaria, nº 52, 1985.
- MONFORT AGUILAR, E. "La norma ISO contable como instrumento de aproximación entre contabilidad y fiscalidad" Tesis doctoral, Universidad de Barcelona.
- MONTANI, Damiano. "Norme fiscali e civilistiche nella determinazione del reddito di esercizio." Società e Diritto, n 11, 1994, 674-679.
- MONTI, Angela. "Reddito civile e reddito fiscale. Gli effetti fiscali dell'attuazione della IV direttiva in materia di bilancio d'esercizio." CEDAM. Milano. 1994.
- MORAL MEDINA, F. J. "Historia del Impuesto sobre Sociedades desde 1900 hasta 1922." Hacienda Pública Española, nº 24-25, 1973, 21-41.
- MORANDI, Amos. "Il bilancio. Disciplina civilista e fiscale." Giuffrè Editore, 1994, 181-185.
- MORENO CEREZO, F. "El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General." Ed. Pirámide, 1981. 573 págs.
- NANULA, Gaetano. "Il problema della deducibilità dei costi incerti nella tassazione del reddito d'impresa." Dir. e pratica trib., 1987, I, 348-372.
- "La deducibilità dei costi incerti. Fisco, 1990, 5890-5896.
- NAVARRO RUIZ. J. "Comentarios y casos prácticos del Impuesto sobre Sociedades. Diferencias entre el resultado contable y la base imponible. Contabilidad del efecto impositivo." Marcial Pons, Madrid, 1998. 230 págs.
- NAVAS VÁZQUEZ, R. "El Impuesto sobre sociedades" Departamento de Derecho Financiero. Sevilla, 1982, 109 págs.
- NEZELLEC, Raymond. "Finances Publiques" Sirey, Paris 1993.
- NUZZO, Enrico. "Modalità di documentazione delle divergenze esenti tra utile di bilancio e reddito tassabile." Rivista de Diritto Finanziario. 1982, I, 596-621.

"L'adeguamento delle disposizioni fiscali sul reddito d'impresa alla nuova disciplina di bilancio, con particolare riguardo a quello degli enti finanziari e creditizi." Riv. dir. trib., 1994, I, 363.

"Esegesi delle norme in tema di documentazione delle componenti negative del reddito d'impresa." Rassegna Tributaria, 1995, 18-36.

OMEÑACA GARCÍA, J. "Amortización del Inmovilizado. Tratamiento contable y fiscal" Ed. Deusto, 1999, 226 págs.

ONRUBIA FERNÁNDEZ, Jorge. "El Impuesto sobre Sociedades y la imagen fiel del patrimonio y el resultado empresarial: problemática contable". Actualidad Financiera, nº 22-23 semanas 28 de mayo-10 junio 1990, 1369 y ss.

ORTEGA, A. "El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ingresos y gastos". Asociación para el progreso de la Dirección. Madrid 1983.

ORTÍZ CALZADILLA, R. S. "El Impuesto sobre Sociedades en la CEE", Hacienda Pública Española, nº 96, 1985, 161-188.

"La imposición sobre los beneficios societarios", Revista de Hacienda Pública Española, nº 115, 2/1990. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. Págs. 209-225.

PAGÈS I GALTÉS, J. "El abandono del concepto de gasto necesario por la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades y sus efectos en el IRPF". Quincena Fiscal, nº 9, mayo 1996.

PALAZZOLO, Antonio. "Reddito d'impresa - Deducibilità dei costi nella rettifica fiscale" Fisco, 1986, 5325-5335

PAREDES GÓMEZ, R. "El Impuesto sobre sociedades en los países comunitarios: una selección de seis partidas básicas del impuesto" Madrid 1993, 68 págs.

"Criterios para la reforma del Impuesto de sociedades en España: aspectos técnicos y condicionantes comunitarios" Editorial de la Universidad Complutense de Madrid. Servicio de Reprografía. Madrid 1993, 480 págs.

"Principales características del Impuesto sobre Sociedades en los países comunitarios" Crónica Tributaria, nº 73/1995, págs. 77 y ss.

PASCUAL PEDREÑO, E. "Incidencia de la reforma mercantil en las relaciones entre Contabilidad e Impuesto sobre Sociedades." Impuestos, 2ª quincena, enero 1996.

"Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad" Ed. Lex Nova. Valladolid, 1996, 676 págs.

PELLETIER, A. "Guía-prontuario del impuesto sobre sociedades" Publicaciones Técnico Mercantiles, Madrid, 1984, 319 págs.

PEÑA GARBIN, "La estimación indirecta de bases imponibles." Gaceta fiscal, nº 55, págs. 137 a 155.

PEÑA HERRANDO, "La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. Antecedentes históricos." Crónica Tributaria, nº 52, 1985, 193.

PÉREZ CRISTOBAL, Jesús. "Los principios contables: El Impuesto sobre Sociedades y la legislación mercantil". Actualidad Financiera, nº 22-23 semanas 28 mayo-10 junio 1990, 1351 y ss.

PÉREZ ROYO, F. "Derecho Financiero y Tributario. Parte General." Civitas, Madrid, 1994.

PERULLES BASSAS, J. "Manual de Derecho Fiscal" Bosch, Barcelona, 1961.

PESSINA, Carlo e MARGARA, Fabio. "Operazioni di società italiane con i paradisi fiscali: deducibilità dei costi." Fisco, 1992, 8320-8324

PIAZZA, Marco. "Art. 2423 bis. Principi di redazione del bilancio: coordinamento civile e fiscale." in "Il nuovo bilancio civile e fiscale." AAVV. IST Editore. Bologna, 1993, 51 a 74.

PINA MARTÍNEZ, V. "El Impuesto sobre Sociedades en el PGC" Revista Española de Financiación y Contabilidad, Edersa, 1991, Vol. XX, nº 68, págs. 631-659.

PINO, Carlo. "Modalità de regolarizzazione delle scritture contabili." Corriere Tributario, nº 11 bis/1996. 923-925.

PINTON, John "Issues in business taxation" Aldershot, Avebury, 1994, 229 págs.

PISTONE, Emanuele. "Effetti delle regolarizzazione delle scritture contabili sulla dichiarazione dei redditi." Corriere Tributario, nº 11/1996, 932-933.

"Regolarizzazione delle scritture contabili: la rettifica delle rimanenze di magazzino." Corriere Tributario, nº 25/1996, 2023-2025.

- PITA ANDREU, J. "Impuesto sobre Sociedades". Manuales de la Escuela de Hacienda Pública. IEF.
- POLI, Osvaldo y otros. "Imposta sulle società" çCedam, Padova, 1955, 175 págs.
- PONT MESTRES, M. "Aspectos contables del Impuesto sobre Sociedades" Gaceta Fiscal, nº 11, págs. 99 y ss.
- "Delimitación de los conceptos de gasto necesario y liberalidad en el marco del ordenamiento tributario", Carta Tributaria, nº 56.
- "Acerca de la facultad de la Administración para determinar el resultado contable a tenor del art. 148 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades." Gaceta Fiscal, nº 147, oct. 96, 63-71.
- PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J. F. "El Impuesto sobre Sociedades" Universidad de Barcelona, Management Empresa, Barcelona, 1996, 410 págs.
- POTITO, Enrico. "I rapporti tra bilancio civile e dichiarazione nella normativa del Testo Unico delle Imposte sui redditi." Rivista di Diritto Finanziario. 1989, I, 28-43.
- POVEDA BLANCO, F. "La ausencia de rigor en la valoración de bases imponibles en nuestra imposición sobre la renta" Crónica Tributaria, nº 48, 1984, 117-129.
- "Los esquemas del nuevo Impuesto sobre Sociedades: Ley 43/1995, de 27 de diciembre". Impuestos, 2ª quincena febrero 1996, págs. 73-111.
- "Sistema fiscal: esquemas y supuestos prácticos" Deusto. Bilbao, 1999, 590 págs.
- PUGLIESE, M. "Instituciones de Derecho Financiero" F.C.E. MNéxico 1939.
- QUERÉNDEZ AUZMENDI, F. "manual sobre la contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades" Deusto. madrid, 1988, 333 págs.
- QUINTAS BERMÚDEZ, J. "Impuesto sobre Sociedades: ajustes fiscales sobre el resultado contable, I y II" Carta Tributaria", nº 64 y 65.
- "Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades". Ed. Civitas. Madrid 1984.
- "Ajustes extracontables en el Impuesto sobre Sociedades" Gaceta Fiscal, nº 11, pág. 69 y ss.

- RAMALLO MASSANET, J. "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria." Civitas, R.E.D.F., nº 20, 1978, págs. 605-650.
- RAMÍREZ GONZÁLEZ, F. "La imposición sobre Sociedades a partir de 1957" Hacienda Pública Española, IEF, nº 24-25, 1973, 71-115.
- RAMOS DÍAZ, F. J. "La imposición sobre Sociedades en el periodo 1922-1957", Hacienda Pública Española, IEF, nº 24-25, 1973, 43-70.
- RAVENTÓS CALVO, S. "Los aspectos internacionales de la reforma del Impuesto sobre Sociedades" Rev. Impuestos, II/94, págs. 283 y ss.
- REALI, David. "Deducibilità fiscale, impatto sui bilanci ed analisi di convenienza finanziaria." Fisco, 1992, 307
- RIVERO ROMERO, J. "Contabilidad Financiera" y "Supuestos de Contabilidad Financiera" Ed. Trivium, S.A. Madrid, octubre 1991.
- RIVERO TORRE, P. "El concepto de imagen fiel y el Plan General Contable", dentro de la obra colectiva "Comentarios sobre el nuevo Plan General contable", ICAC, Madrid 1993, págs. 157 y ss.
- RODRÍGUEZ AGUIRRES, "La evaluación global, condicionamientos técnicos", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 68.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. "Introducción al estudio del Derecho Financiero" Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1976.
- RODRÍGUEZ ONDARZA, R. "La amortización en el Impuesto sobre Sociedades", Actualidad Financiera, nº 22-23, 1989, págs. 1531-1559.
- RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, J. "Tratamiento fiscal de los intereses de los saldos de dudoso cobro" Gaceta Fiscal, nº 19 págs. 139 y ss.
- ROJAS TERCERO, J.A. "Análisis económico-contable de la autofinanciación" Técnica Contable, nº 508, 1991, págs. 251 a 266.
- ROSEMBUJ ERUVIJICH, T. "Fiscalidad internacional" Marcial Pons. Madrid-Barcelona, 1998, 147 págs.

ROZAS VALDÉS, J.A. "La armonización de los impuestos sobre beneficios societarios en la Comunidad Europea (versión provisional)" Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1989, 160 págs.

ROZAS ZORNOZA, M. "Determinación de la deuda tributaria en el Impuesto sobre Sociedades" Ediciones ICE, 1965, 326 págs.

SAEZ TORRECILLA, "Contabilidad General" Vol. I, Mc Graw Hill, 3ª ed. 1991.

SAINZ DE BUJANDA, F. "Concepto del hecho imponible" Hacienda y Derecho, vol. IV, IEP, Madrid 1961.

"Lecciones de Derecho Financiero" Univesidad Complutense. Sección Publicaciones. Madrid 1993.

SALA ESCARDO, "Los principios contables y las normas fiscales". Tesis doctoral. Mir Estruch. Universidad de Barcelona. Facultad Ciencias Económicas y Empresariales. 1980.

SALAS FUMÁS, V. "El concepto de beneficio y su medición". Partida Doble, nº 4 1990, págs. 4-13.

SALCEDO, Emilio. "El nuevo Impuesto sobre sociedades" Ediciones Siete. Valencia 1980, 103 págs.

SALVADOR CIFRE, C. "Relación fiscalidad-contabilidad: criterios de imputación temporal", Impuesto nº 4, febrero 1994, 91-102.

En coautoría con A. PLA VALL: "Impuesto sobre Sociedades. Régimen general y empresas de reducida dimensión." Tirant lo Blanch, 1998, 300 págs.

SAMENGO, Alfonso R., "Il reale dualismo bilancio civile-bilancio fiscale: la deducibilità delle spese (Nota a Commiss. trib. centrale, 23 maggio 1990, n. 3758)." Bollettino trib., 1991, 64-642

SÁNCHEZ DÍAZ, D. "Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades" Actualidad Financiera, nº 38, 1991, págs. c-297 a C-333.

SÁNCHEZ GALIANA / PALLARÉS RODRÍGUEZ / CRESPO MIEGIMOLLE.

"Impuesto sobre Sociedades: supuestos prácticos comentados, consultas, jurisprudencia" Comares, Granada 1993, 550 págs.

- "El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Cuestiones Prácticas." Aranzadi Editorial. Pamplona, 1996, 443 págs. 2ª ed. 1998.
- SANZ GADEA, E. "Normas fiscales versus normas contables". Partida Doble. nº 6 noviembre 1990. págs. 4 y ss..
- "Impuesto sobre Sociedades. (Comentarios y casos prácticos)." CEF. Madrid 1991, 3 Tomos.
- "Comentarios al RIS" Estudios Financieros, nº 21.
- "El impacto del NPGC en el Impuesto sobre Sociedades" Partida Doble. Información y Documentación Contable, nº 3, 1992, 4-11.
- SEGARRA FERRÉ, A. "Tratamiento de las diferencias entre principios contables y fiscales". Gaceta Fiscal, nº 83 págs. 163 y ss.; y nº 88 bis, págs. 195 y ss.
- "Las diferencias entre los criterios contables y fiscales de valoración de Ingresos y Gastos en la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades", Gaceta Fiscal, nº 148, nov. 96, 65-77.
- "El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Análisis y comentarios" Ediciones Deusto, S. A., Bilbao 1997.
- SEGARRA TORMO, S. "Tratamiento fiscal del Fondo de Comercio en la Ley 43/1995". Gaceta Fiscal, nº 147, octubre 1996, págs. 159-171.
- SELDON "Diccionario de Economía,", Oikos, Barcelona, 1967.
- SIMÓN ACOSTA, E. "El nuevo Impuesto sobre Sociedades" Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 229, enero 1996.
- SOPENA GIL, J. "Impuesto sobre Sociedades: la provisión por depreciación de valores mobiliarios." Impuestos II /87, págs. 52 y ss.
- "Impuesto sobre Sociedades: partidas deducibles para la determinación de rendimientos netos: créditos fallidos, dudosos y morosos de las entidades financieras." RDF y FP, nº 190, julio-agosto 1987.
- SOTO GUINDA, J. "Tributación de las sociedades en España" Guadiana, madrid. 1970, 514 págs.

SUREDA CARRIÓN, J. L. "El régimen de imposición de las Sociedades en España" Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 29, 1958.

TEJERIZO LÓPEZ "La Reforma Tributaria Italiana" Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1974.

TESAURO, Francesco. "Exegesi delle regoli generale sul calcolo del reddito d'impresa." en A.N.T.I. "Commentario al Testo Unico delle Imposte sui redditi de altri scritti". Il Fisco, Milano 1990.

TRIVOLI, Alfonso. "Alcuni riflessioni sui rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale in reazione all'art. 75 del Testo Unico." en A.N.T.I. (obra ya cit.) Il fisco.

TROTABAS, L. "Finances publiques" Dalloz, Paris, 1964.

TRUJILLANO OLAZARRI, J. "Problemática contable y fiscal del Impuesto sobre Sociedades. (Casos prácticos)." Centro de Estudios Financieros. 2ª ed. Madrid 1993.

TUA PEREDA, Jorge. "Principios y Normas de Contabilidad". Instituto de Planificación Contable del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1983.

TURPIN VARGAS, J. "La Contribución Urbana" Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 65-66, sep-dic 1966, 1357-1398.

URÍA, R. "Derecho Fiscal y Derecho Mercantil" Hacienda Pública Española, nº 94, 1985, 31-46.

"Derecho Mercantil" Ed. Marcial Pons. Madrid 1989.

VALACCA, Rodolfo. "Modifiche alla disciplina del reddito d'impresa qual'è la concorrenza?." Corriere Tributario, n 41/95, 235-237.

VAQUERO GARCÍA, A. "Evaluación de la reforma del Impuesto sobre Sociedades" Gaceta Fiscal, nº 149, diciembre 96, 54-71.

VARIOS AUTORES.

- "Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades" Tomás Millán in Memoriam, ICAC. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1990, 846 págs.
- Número especial monográfico de la revista Actualidad Financiera sobre el Impuesto sobre Sociedades, nº 22-23, 28 mayo-10 junio 1990.

- "Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale" Sirey. Paris. 1991.
- "La reforma del Impuesto sobre Sociedades" Revista del Instituto de Estudios Económicos. 1992.
- "Comentarios sobre el Nuevo Plan General de Contabilidad". ICAC. Madrid. 1993.
- (Díaz Yanes, López-Santacruz, Tomé Muguruza, Ucelay Sanz) "Guía del Impuesto sobre Sociedades" CISS, Valencia, enero 1996.
- "Comentarios de urgencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades". Price Waterhouse Jurídico y Fiscal. Ed. Lex Nova. Valladolid. 1996.
- (Alonso Murillo, García Díez, Martín Dégano, Menéndez García) "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades". Edit. McGraw-Hill. Elementos. Madrid 1996.
- "Análisis de la Ley 43/95 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento" Aranzadi Editorial, 1997, 1598 págs.
- "Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales" Lex Nova, Valladolid, 1997, 518 págs.
- Cuatrecasas Abogados. "Comentarios al Impuesto sobre Sociedades". Civitas 1998.

VELASCO RUBIO-VALVERDE REGIDOR, "Reforma del Impuesto sobre Sociedades" Actualidad Financiera, nº 29, 18-24 julio 1994.

VELÁZQUEZ CUETO, F. A. "Métodos de determinación de la base imponible. La estimación indirecta." Crónica Tributaria, nº 74/1995, págs. 95 a 109.

VEROI, Francesco. "Decreto legge nº. 372/1992: limiti alla deducibilità delle spese generali". Fisco, 1992, 8917-8919.

VICENT CHULIÁ, F. "Introducción General a las relaciones entre Derecho Mercantil y Derecho Fiscal" Hacienda Pública Española, nº 94, 1985. 79-110.

VICENTE-ARCHE, F. "Consideraciones sobre el hecho imponible" RDFHP, nº 36, págs. 529.

VITRY, D. "La fiscalité directe dans la croissance de l'entreprise" Presses Universitaires de France, Paris, 1976, 195 págs.

YEBRA MARTULL-ORTEGA, P. GARCÍA NOVOA C. y LÓPEZ DÍAZ, A. "Estudios sobre el Impuesto sobre sociedades" Comares, Granada, 1998, 575 págs.

