

IGNACIO CRUZ PADIAL

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de
Málaga*

Extracto:

LA Directiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, que modifica las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 86/635/CEE, en lo que se refiere a las normas de valoración aplicables a las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas societarias, así como la promulgación del Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad (NIC), supondrá un cambio importante en la normativa mercantil interna, en especial en la cuenta de resultados y patrimonio de las sociedades. A partir de ahí, por la conexión existente entre la norma mercantil y la tributaria, habrá implicaciones en la configuración de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, por tanto, habrá que analizar si se produce repercusión sobre los principios tributarios y, de forma específica, qué cambios más significativos se operarán en la legislación del Impuesto sobre Sociedades.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Integración de las NIC en el Derecho español.
- III. Consecuencias de las NIC en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- IV. A modo de síntesis.

I. INTRODUCCIÓN

En la esfera internacional, es cuestión conocida y proclamada que es necesario, cada día más, la existencia de un elevado nivel de similitud en la presentación de la información financiera suministrada por las empresas, este hecho se ha visto acrecentado en los últimos años por el fenómeno conocido como globalización de la actividad económica, que ha alcanzado unos niveles importantes y se ha caracterizado por la presencia de múltiples agentes en un mercado a escala mundial.

La situación que acabamos de exponer trae consigo, como puso de relieve el Consejo Europeo de Lisboa celebrado los días 23 y 24 de marzo de 2002, la necesidad de avanzar en el proceso que permita lograr una mayor armonización contable en la esfera internacional, al objeto de lograr un adecuado grado de comparabilidad en los estados financieros de las empresas de los distintos países y, al mismo tiempo, salvaguardando la comprensión de la información financiera por parte de los usuarios.

La idea básica sobre la que se apoya, en la actualidad, la potenciación de la armonización contable internacional, consiste en que la información financiera proporcionada por las empresas que actúan en un mismo mercado sea útil para sus destinatarios, siendo necesario para lograr este proceso conseguir un acercamiento de las legislaciones contables ¹.

En este sentido, y respecto a esta última cuestión descrita, en la esfera de la Unión Europea, se ha planteado la opción de normalizar la contabilidad de las empresas de los Estados miembros. Es esta armonización requerida la que constituye cada vez más una exigencia de los principios de libertad de establecimiento y circulación de capitales recogidos en el Tratado de la Comunidad ².

Como sabemos, las normas comunitarias en las que se funda el Derecho contable español son, de forma primordial, la Cuarta y Séptima Directiva del Consejo, a las que se adecuó el Derecho mercantil español a través de la Ley 19/1989. En el ámbito de la Unión Europea, el camino recorrido en relación con la búsqueda de una mayor armonización contable, con su materialización en las respectivas comunicaciones ³, ha sido la aprobación de la Directiva 2001/65/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de septiembre, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 86/635/CEE,

para incorporar el criterio de valor razonable en la medición de los instrumentos financieros, incluidos los derivados⁴, y recientemente el Reglamento (CE) 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), y publicado en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2002.

Pues bien, sin entrar a analizar todo lo que supone la evolución que han tenido las normas internacionales de contabilidad⁵, nos interesa plantear la incidencia que las normas contables, adoptadas en el seno de la Unión Europea, tendrán sobre el Derecho tributario español, es decir, en qué medida afectarán a los principios tributarios y en especial a la reserva de ley, toda vez que esta cuestión estará en consonancia con la forma que se recepcionen por nuestro ordenamiento, en especial en el impuesto sobre sociedades, los cambios acaecidos en las normas contables.

II. INTEGRACIÓN DE LAS NIC EN EL DERECHO ESPAÑOL

La Comunicación que la Comisión realizó al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social el 23 de octubre de 2001 «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales –Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria»⁶, tenía como finalidad primordial exponer las opiniones de la Comisión sobre las acciones que estima necesario y realista emprender en la esfera de la fiscalidad empresarial de la UE en el transcurso de los próximos años; todo ello, con la idea de adaptar los impuestos sobre sociedades al nuevo marco económico y lograr, de esta forma, un mercado interior con mayor eficacia sin obstáculos internos.

Alcanzar este objetivo supone que, con carácter previo, debe existir una unificación en los criterios que elaboran las cuentas anuales de las sociedades, puesto que la base imponible del impuesto se obtiene, hasta ahora, a través o mediante la cuenta de resultados de la sociedad, de ahí, que todo cambio que afecte o modifique la configuración de esta cuenta de resultados, por su incidencia en la base del impuesto sobre sociedades, puede tener repercusión sobre los principios y normas del Derecho Tributario.

Consecuencia de todo ello, el Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España, de 26 de junio de 2002, incluye un capítulo 11 con la denominación «Contabilidad y fiscalidad», en el que basándose en las previsiones del Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la aplicación de las NIC, de 19 de julio de 2002, realiza una serie de propuestas para la contabilidad española que, según sean adoptadas en uno u otro sentido, tendrán distinta repercusión sobre las normas tributarias.

La configuración definitiva que se obtenga estará en función del criterio que finalmente se adopte, y esto nos permite poner de manifiesto cómo los diferentes efectos en la aplicación de las NIC constituyen un ejemplo del nivel de integración que tienen otras disciplinas en el seno del Derecho tributario, y el resultado final dependerá de la mayor o menor extensión que, al aplicarlas, se quiera hacer de estas normas contables.

De esta forma, si se limita a la estricta exigencia indicada en el Reglamento comunitario, sociedades que coticen en bolsa y a efectos de elaboración de las cuentas consolidadas, la repercusión en el impuesto sobre sociedades será mínima, puesto que los grupos societarios al estar sometidos a un régimen especial de tributación, en el que la base imponible se determina mediante la agregación de las bases individuales de cada sociedad del grupo, hará que la base imponible no se obtenga del resultado contable consolidado, que sería al que debería adecuarse la NIC, sino que es consecuencia de resultados contables individuales a los que sería de aplicación la legislación interna vigente ⁷.

Sin embargo, si el ámbito de aplicación de las NIC lo extendemos a la determinación del resultado contable de las cuentas individuales de todas las sociedades, la base imponible estaría también regulada por este tipo de normas, por lo que procedería analizar sus implicaciones tributarias.

Partimos de la premisa de que la reforma no se ha realizado mediante Directivas comunitarias, como ocurrió en el proceso de 1989, donde para alcanzar su adaptación se reformó la legislación mercantil, incluyendo el Plan General Contable para que acogiera a nivel interno las disposiciones comunitarias, sino que, ahora, las NIC se juridifican mediante Reglamentos y se modifican las Directivas existentes para su adecuación a los contenidos de las NIC. Todo lo cual conlleva que el proceso se realiza de forma distinta a como se hizo anteriormente y ello, es obvio, origina consecuencias también diferentes.

Pues bien, de estas cuestiones descritas, hemos de considerar que el efecto que estas normas comunitarias puedan tener en la base imponible del impuesto societario, no es consecuencia de las propias normas comunitarias, sino que lo es de una norma interna, artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), que delega en normas no tributarias la configuración de la base imponible del impuesto ⁸.

De ahí, que podamos manifestar que lo establecido en el Reglamento comunitario no constituye un intento de armonizar la imposición directa, Impuesto sobre Sociedades, sino las normas contables, por esto, tal vez, tendríamos que plantearnos si es pertinente enjuiciar las normas en el sentido de si pueden regular una materia tributaria o vulneran el principio de reserva de ley, puesto que, entendemos que la idea es determinar en qué medida la armonización contable contribuirá a la posterior armonización tributaria.

La cuestión ahora es delimitar si las NIC, al estar integradas en un Reglamento comunitario, pueden ser aplicadas para determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades ⁹. En este sentido, pensamos que el artículo 94 del Tratado de la Unión Europea otorga una habilitación genérica para la armonización tributaria en la imposición directa, en la medida que la disparidad de derechos incida sobre el establecimiento o funcionamiento del mercado común o distorsione la competencia. Hasta ahora, las escasas normas armonizadoras que contamos se han realizado tomando como referencia el artículo citado.

En esta misma línea podríamos considerar el argumento de la menor legitimidad democrática que tienen las normas comunitarias, sin entrar a analizar la doctrina jurídico-tributaria sobre esta cuestión, nos interesa traer a colación la opinión de que tratándose de Reglamentos comunitarios y

Directivas, hay que tener en cuenta que éstos no suponen una derogación del principio de reserva de ley previsto en la Constitución, puesto que son disposiciones que proceden de un sistema de fuentes distinto del estatal, que tienen su origen en un ordenamiento autónomo que prevalece sobre el ordenamiento interno.

Esto es, las normas comunitarias podrían incluso regular un elemento esencial del tributo si el Tratado les otorga competencia en este sentido y su elaboración se adecua al procedimiento tributario. No es posible oponer un principio de Derecho interno, aun siendo de rango constitucional, a la aplicación del Derecho Comunitario ¹⁰.

Aspecto diferente sería que la recepción de una Directiva tenga que hacerse en nuestro ordenamiento interno mediante una norma con rango de ley, si afecta a materias para cuya regulación la Constitución exige normas de tal rango. En este caso, como la Directiva sólo es obligatoria en cuanto a los fines a alcanzar, será responsabilidad de cada Estado la forma para realizar esta integración, por tanto, será aquella que elija el Estado miembro la que esté vinculada por los principios constitucionales.

Es por ello, por lo que las consecuencias que las normas comunitarias en materia contable puedan tener sobre un elemento del tributo, sometido al principio de reserva de ley, derivan del propio Derecho interno, y es más, en el caso de que sea un Reglamento comunitario quien regule directamente este elemento, su aplicación deberá realizarse sobre la base de un principio de Derecho interno.

Tema distinto es que sea la norma comunitaria la que no respete el sistema de fuentes del cual emana y, en concreto, el requisito de unanimidad que el artículo 93 del Tratado exige para las disposiciones de carácter fiscal y que no se exige, como es el caso que nos ocupa, para aquellas cuyo objeto es la contabilidad de la empresa. En este caso sigue siendo evidente que el Reglamento comunitario no tiene un efecto directo sobre las legislaciones fiscales de los Estados miembros, sino de forma indirecta a través de aquellas normas de Derecho interno que remiten a una contabilidad armonizada.

En este caso, entendemos que, en principio, no existe una necesidad imperiosa de derogar el actual artículo 10.3 de la LIS, para evitar que se apliquen las NIC introducidas vía Reglamento, sólo se podría justificar si existiera colisión directa con algún principio tributario de justicia, y aunque ello ocurriera, la norma tributaria siempre tiene la opción de: excepcionar mediante norma específica, es decir ajuste fiscal correspondiente; o reformar la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades regulando la propia normativa tributaria todos los componentes de la citada base.

De ahí que, las NIC, bien por su aplicación sólo a las sociedades que coticen en bolsa respecto a la elaboración de sus cuentas consolidadas o a todas las sociedades en la elaboración de sus cuentas anuales, no serán incompatibles con la remisión que el artículo 10.3 hace al resultado contable, puesto que ésta debe ser interpretada como a todo un conjunto normativo que puede estar integrado tanto por normas internas como comunitarias. Cuestión distinta será, desde una vertiente material,

la necesidad de que sean revisadas estas normas en la medida que su aplicación pueda conducir a un resultado contable distinto al que se obtiene con la normativa anterior, y a su vez, las nuevas normas sean consideradas contrarias a algún principio tributario ¹¹.

La casuística que acabamos de describir ocurrirá, de igual modo, en el caso de que se realice una reforma en la legislación mercantil interna, y ésta es la causa que genera controversia en la integración del Derecho contable en el sistema de fuentes del Derecho Tributario. Por ello, cualquier reforma mercantil, por su posible incidencia en la cuantificación de un tributo, debe ser enjuiciada tributariamente para conocer su efectiva aceptación fiscal.

En definitiva, podríamos afirmar que la integración de las normas comunitarias, en materia de contabilidad, en el Derecho español, debe realizarse mediante ley, puesto que hay aspectos en las NIC que modifican el Código de Comercio. Del mismo modo, si la aplicación del Reglamento hace necesario modificar preceptos que regulan un elemento esencial del tributo, debe realizarse también mediante ley.

III. CONSECUENCIAS DE LAS NIC EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Aceptada la integración de las NIC en el Derecho español, las diferencias entre éstas y las normas actualmente vigentes podrían tener efectos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, lo que puede implicar ciertas modificaciones en la regulación del impuesto. Así, al objeto de poner de manifiesto alguna de las consecuencias que originan la aplicación de las NIC, vamos a considerar aquellas que, en principio, estimemos pueden ocasionar mayor repercusión específica en el aspecto tributario.

Consideramos en primer lugar la NIC 39, que es la que en cierta medida ha ocasionado este proceso, ya que faculta a las empresas para la aplicación del valor razonable a determinados activos financieros, por su repercusión en el impuesto societario, al suponer, en la mayoría de los casos, una revalorización de los elementos a los que se aplique ¹².

Desde la vertiente tributaria nos encontramos que, en la actualidad, cuando se cambia el criterio valorativo de un elemento, es el artículo 15.1 de la LIS el que se encarga de otorgar respuesta, estableciendo que el importe de las revalorizaciones contables no se integre en la base imponible, excepto cuando se materialicen en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a su inclusión en el resultado contable. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determina un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados.

En definitiva, las revalorizaciones de activos que sean voluntarias no tienen repercusión tributaria, ya que sólo se tendrán en cuenta las que deriven de preceptos legales o reglamentarios. Por tanto, resulta evidente que en el caso que nos ocupa, revalorización de activos sobre la base de norma comunitaria supone hacerla mediante criterios legales ¹³.

Sin embargo, según la redacción actual de las NIC, las variaciones de valor de los elementos patrimoniales por aplicación del valor razonable pueden reflejarse en resultados o en el patrimonio neto, lo que hará que según la opción tomada nos conduzca a situaciones tributarias distintas.

Si se refleja en el patrimonio neto, el aumento de valor de los activos no tendrá efectos tributarios, ya que no afecta a resultados y por tanto a la base imponible del impuesto. Esta situación conlleva que el nuevo valor tampoco se computaría a efectos de ganancias o pérdidas patrimoniales futuras.

Por el contrario, si el cambio que supone aplicar el criterio del valor razonable lo llevamos a resultados, la incorporación del nuevo valor habría que integrarlo en la base imponible. En la medida que el tratamiento tributario deba ser idéntico, sea cual sea la opción del sujeto pasivo, se propone que no exista relevancia fiscal y, en consecuencia, la tributación se posponga, siempre, al momento impositivo en el que se transmitan los elementos patrimoniales. Para que esto sea así, habría que modificar la actual redacción del artículo 15.1 de la LIS, al objeto de dejar sin efectos tributarios una revalorización efectuada por un precepto legal.

Esto es lo que hay planteado en la actualidad, sin embargo, vamos a efectuar algunas apreciaciones sobre la cuestión descrita. En efecto, la LIS es tajante en cuanto a la inaplicación a efectos tributarios de las revalorizaciones contables voluntarias, de esta manera se acerca a la normativa mercantil que obliga a valorar los activos según su coste de adquisición o coste de producción. Con esta forma de actuar se atajaba la práctica de anticipar la tributación de plusvalías cuando se disponía de un derecho para compensar pérdidas de ejercicios anteriores, con la consiguiente revalorización de activos sin coste fiscal, y con la ventaja añadida de permitir la deducción de mayores gastos a través de la amortización.

Por este motivo, el artículo 15.1 de la LIS vino a consagrar la intrascendencia de las revalorizaciones contables voluntarias, salvo que vengan autorizadas por una norma legal o reglamentaria, en cuyo caso, se está a lo que la norma disponga sobre la inclusión o no del importe de la revalorización, o de una parte, en la base imponible, y ello con independencia de su inclusión o no en el resultado contable, que es una cuestión distinta.

En efecto, se trata de distinguir entre aquellas revalorizaciones efectuadas al amparo de una normativa general mercantil y contable, que carece de relevancia fiscal, de aquellas otras que son objeto de regulación específica, en cuyo caso se estará a lo que disponga la norma que trata las consecuencias tributarias de dicha actuación.

En definitiva, la revalorización sólo se integra en la base imponible cuando una norma así lo establezca, lo que conlleva la anticipación del tributo, lo que no parece que sea la intención del Reglamento comunitario, que ha previsto la opción de llevarla a reservas para que no tenga repercusión en el resultado contable. No puede entenderse que una norma comunitaria, al permitir la opción de llevar a resultados o patrimonio neto, esté otorgando una economía de opción de carácter tributario al posibilitar al sujeto pasivo que tribute las revalorizaciones en el momento de su reflejo

contable o en momento posterior. Si ésa fuera la interpretación del Reglamento comunitario, estaría conteniendo una disposición con trascendencia tributaria que no se habría elaborado de acuerdo al procedimiento establecido para las normas comunitarias de carácter tributario.

De otro lado, queremos poner un énfasis especial en las nuevas formas de valorar ciertos activos, que se contienen en esta NIC, y que no tienen precedente en nuestro ordenamiento, puesto que es una figura distinta de lo que hasta el momento ha sido la actualización o regularización de balances ¹⁴.

En la actualización corregimos el efecto nominal provocado por la inflación, mientras que en la regularización se ponen de manifiesto datos ocultos o hechos extemporáneos, teniendo como estímulo la eximente de las consecuencias fiscales desfavorables. La nueva forma de valorar activos, al amparo de las NIC, está en mayor consonancia con la actualización, si bien no se trata de poner al día un valor sino de *revalorizar* en el sentido de valorar, con arreglo a otros criterios, distintos de los actuales, determinados activos de la empresa.

Este nuevo criterio valorativo también afecta al artículo 38 del Código de Comercio, según el cual los bienes del activo deben valorarse según precio de adquisición; por ello, la normativa tributaria debe pronunciarse de forma explícita sobre las consecuencias tributarias de ejercer tal opción, puesto que al ser un nuevo supuesto, entendemos que puede no ser suficiente con interpretar la irrelevancia fiscal de las revalorizaciones contenidas en el artículo 15 de la LIS.

De esta forma, la norma mercantil interna que integre la de rango comunitario tiene que otorgar respuesta en una disposición de carácter tributario que recoja el régimen jurídico de estas revalorizaciones, así como sus consecuencias tributarias, ya sea en la misma norma mercantil-fiscal o independiente de ésta. Esto supone analizar la naturaleza jurídica de la forma de revalorizar para establecer si debe o no ser gravada.

Otra NIC que tendrá relevancia a efectos tributarios es la número 1, que regula la presentación de todo tipo de estados financieros ¹⁵, no obstante, desde la esfera tributaria interesa, de forma primordial, la cuenta de resultados y el patrimonio neto de las entidades. La cuenta de resultados en las NIC sería el equivalente a la cuenta de pérdidas y ganancias en la legislación española. Sin embargo, será en las partidas que deben figurar en el patrimonio neto donde podrán aparecer divergencias, puesto que incluye conceptos que en nuestra legislación se cargarían o abonarían a resultados y que, sin embargo, según las NIC se llevarían al patrimonio neto. Si se excluyen del resultado partidas de ingresos, gastos, pérdidas y ganancias, podrían también excluirse de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En la actualidad, el artículo 19.3 de la LIS permite, siempre que lo establezca una norma legal o reglamentaria, deducir los gastos imputados contablemente a reservas, lo que permite la inclusión de los gastos que según NIC no aparezcan en el resultado, sin embargo, no estamos en igual situación respecto de los ingresos que se incluyen en el resultado contable pero que por aplicación de la NIC puedan llevarse a reservas; es decir, el actual artículo 19.3 no contempla las consecuencias tributarias de un ingreso que contablemente deja de computarse en el resultado del ejercicio.

La LIS renunció a definir lo que era renta gravable cuando remitió parte de su cuantificación a las normas de carácter mercantil, dejando al criterio contable la decisión de aquello que debía computarse como beneficio y, por tanto, llevarse a resultados, así como lo que no era y debía excluirse del mismo.

Sin embargo, otra cuestión es que por aplicación de unas normas contables que modifican las que estaban vigentes, cuando se aprobó la LIS, se produzcan unas consecuencias tributarias no deseadas por el legislador tributario, como sería, en este caso, la exención de determinados ingresos que tributarían de aplicar la legislación contable interna y no lo harían si el sujeto pasivo optará por las NIC. Si esto ocurre, entendemos que es necesario un pronunciamiento expreso del legislador tributario sobre esas rentas, sin que por vía distinta, como pudiera ser la interpretación, se puedan hacer tributar, ya que la norma contable (NIC) está propiciando una economía de opción, con incidencia tributaria, que no podía estar prevista por el legislador cuando se redactó la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.

También, de forma especial, vamos a hacer alusión a la NIC 12 que adopta un modo distinto de cuantificar el cálculo de los impuestos anticipados y diferidos. En la NIC se introduce el concepto de diferencia temporaria que es más amplio que el actual de diferencia temporal, ya que incluye además de las diferencias temporales entre el resultado contable y la base imponible, las diferencias permanentes y las del balance, estas últimas por la diferencia entre la valoración contable de activos y pasivos y su base fiscal. Esto implica que el método de las diferencias temporarias requiere la elaboración de balances con criterios fiscales, cosa que no ocurre cuando las diferencias sólo se producen en resultados.

No obstante, el resultado práctico de la contabilización del efecto impositivo mediante diferencias temporarias es, en la mayoría de ocasiones, igual a la utilización de las diferencias temporales, lo que no impide que ambos métodos en su configuración sean muy distintos. Las diferencias temporales se producen entre magnitudes flujo en la cuenta de resultados, mientras que las diferencias temporarias ocurren entre magnitudes fondo representadas por los valores de los elementos en el balance de situación ¹⁶.

Las implicaciones y consecuencias que supondrá la efectiva implantación, en concreto, de la NIC 12 ya ha sido realizada en otros trabajos ¹⁷, por lo que nosotros nos limitamos a indicar que, en definitiva, este método de cálculo del efecto impositivo se aparta del modo actual de cuantificar la base imponible, bien es cierto que el resultado final es similar, aunque con un esfuerzo de adaptación y comprensión importante, ya que conceptualmente, no olvidemos que, son dos métodos muy diferentes.

IV. A MODO DE SÍNTESIS

La incorporación de las NIC a nuestro ordenamiento jurídico supondrá un hecho trascendente, por las connotaciones que origina, en la esfera tributaria. Por supuesto que los efectos estarán en consonancia con el modelo definitivo que se adopte, pero en cualquier caso tendrá ciertas implicaciones.

De todas las posibles consecuencias que pueda acarrear la implantación de las NIC, es obvio que hay dos cuestiones básicas: una la estructura de la cuenta de resultados prevista, respecto de la actual cuenta de pérdidas y ganancias; otra, la aplicación del criterio del valor razonable, bien para todos los elementos o sólo para algunos, tiene repercusión en la base imponible si se lleva a resultados.

Por lo que afecta a la comparación de las cuentas de resultados entre ambas normativas, se ponen de manifiesto dos aspectos primordiales:

1. La NIC 1 permite imputar, en ocasiones, directamente al patrimonio neto partidas de ingresos y gastos, con lo que se excluyen de la base imponible. Esto que, en principio, podría significar una diferencia importante, en realidad, no lo es, al estar ya prevista esta posibilidad en el artículo 19.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, respecto de los gastos, sin embargo, no de los ingresos, siendo esta situación una diferencia de criterio a solventar.
2. Los cambios en las políticas contables y corrección de errores previstos por la NIC 8, que podrían ser motivo de discrepancia, en realidad no es así, puesto que el artículo 19.3 de la LIS permite tanto la deducción de gastos imputados en un período posterior como la inclusión en base de ingresos imputados en un ejercicio anterior al que contablemente corresponda, siempre que con ello no se perjudique a la Administración; criterio válido también para los cambios y errores.

En relación con la puesta en práctica del criterio del valor razonable, las variaciones derivadas de su aplicación a los distintos elementos patrimoniales se pueden registrar en la cuenta de resultados o imputarse al patrimonio neto, según casos, por este motivo, con la actual normativa tributaria puede ocurrir:

- a) Si los cambios derivados de aplicar el criterio del valor razonable se llevan a resultados, estaríamos ante lo previsto en el artículo 15.1 de la LIS, lo que implica una imposición anticipada, ya que los hechos son consecuencia de una norma legal.
- b) Si las modificaciones se imputan directamente al patrimonio neto mediante una cuenta de reservas, éstas no intervienen en la determinación de la base imponible.

Asimismo, tendremos que considerar los efectos tributarios que la implantación de las NIC ocasionaran, de forma particular, el primer año en que ello ocurra. Entendemos que debe realizarse un ajuste en el neto ocasionado por los ingresos y gastos de ejercicios anteriores que corresponden a las variaciones en el valor contable de los elementos patrimoniales. Pueden ocasionarse plusvalías contables de activos que, de acuerdo con el artículo 15.1 de la LIS, no influirán en la base imponible, mientras que para las minusvalías, a tenor del 19.3, sí serían deducibles ¹⁸.

Queremos finalizar expresando, como conclusión global, nuestra opinión acerca de lo que supone la reforma en torno a las relaciones contabilidad-fiscalidad, y hacerlo considerando las propuestas recogidas en el Libro Blanco.

La reforma contable que hay que acometer en nuestro país, como Estado miembro de la UE, supondrá un cambio importante. Sin embargo, de las recomendaciones del Libro Blanco se desprende el mantener la normativa vigente en materia de impuesto sobre beneficios, con la introducción de ciertas modificaciones, para que la información contable elaborada, según la misma, sea comparable con la que emana de las NIC.

De forma muy especial, por las implicaciones tributarias que conlleva, las NIC 12 y 39 son las de mayor trascendencia. Así, la adopción del criterio de las diferencias temporarias conduce a un resultado final prácticamente idéntico al método de las diferencias temporales, por lo que, en este aspecto, no existe mayor problema, ya que las posibles deficiencias en cuanto al nivel de información obtenido, se compensan con las dificultades que acarrearía su implantación ¹⁹.

Por lo que respecta a los efectos que ocasionará la NIC 39, aplicación del criterio del valor razonable, en nuestra opinión, son dos las implicaciones concretas: una, que el actual artículo 15.1 precisa de una mayor concreción, puesto que partiendo de la premisa de que el tratamiento tributario sea idéntico, con independencia de la opción que tome el sujeto pasivo de llevar el nuevo valor a resultados o patrimonio, se hace inevitable modificar la actual redacción del artículo 15.1 de la LIS. Otra, es la necesidad de redefinir el artículo 19.3, puesto que no puede quedar indiferente el que existan ingresos que dejen de computarse en el resultado del ejercicio, las consecuencias tributarias de esta casuística hay que subsanarlas.

En definitiva, la introducción en nuestra normativa interna de las NIC producirá un efecto puntual en las normas tributarias, por ello, reconociendo que las normas contables son normas técnicas con una finalidad económica, y por tanto propias en su desarrollo por economistas expertos contables, su integración en el ordenamiento debe hacerse mediante normas jurídicas con rango suficiente para evitar que se produzcan problemas con los principios tributarios, en especial por lo que se refiere al principio de reserva de ley.

Estamos poniendo de manifiesto que definir los fines y objetivos que se quieren conseguir con las normas contables es tarea de economistas, una vez acotada esta realidad, su plasmación en el ordenamiento jurídico corresponde al jurista. Si conseguimos delimitar esta cuestión ganaremos mucho en la seguridad jurídica de nuestro sistema tributario. Ya es hora de asumir que las normas contables son normas jurídicas, aunque resulten odiosas para la mayoría de los juristas, al igual que, en menor medida, les ocurre con las materias tributarias.

NOTAS

¹ Véase, LÓPEZ COMBARROS, J. L.: «Reforma contable: su necesidad», *Partida Doble*, n.º 136, 2002, págs. 6-9, donde manifiesta que la información financiera proporcionada por las empresas alcanza una relevancia especial en el caso de aquellas que tienen valores admitidos a cotización en mercados regulados, cuya información está dirigida a usuarios e inversores que exceden el ámbito local.

- ² Este proceso armonizador de la contabilidad, en opinión de ESTEBAN MARINA, A.: «Evolución probable de la contabilidad y del Impuesto sobre Sociedades», *Carta Tributaria*, monografía n.º 1, 2002, lo que está haciendo es aceptar el modelo contable anglosajón, ajeno a los planes generales y al Derecho contable. Entendemos que no es así, ya que lo que se hace es transformar en normas jurídicas lo que sólo son principios o técnicas profesionales que carecen de valor jurídico, o lo que es igual, se están juridificando las normas contables, constituyendo un cuerpo normativo de obligado cumplimiento y de aplicación directa a los Estados miembros.
- ³ La modificación de las Directivas se ajusta a la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo de 13 de junio de 2000 «La estrategia de la EU en materia de información financiera: el camino a seguir», que propone la utilización de las normas internacionales de contabilidad (NIC) reconocidas para la elaboración de estados financieros consolidados por parte de empresas admitidas a cotización.
- ⁴ El considerando 12 de la Directiva 2001/65 del Parlamento Europeo y del Consejo, establece que, la contabilidad por el valor razonable sólo debe ser posible para aquellas partidas sobre las que exista un consenso internacional bien desarrollado en cuanto a la pertinencia de la contabilidad sobre este concepto. En el párrafo 8 de la NIC 39 se define el valor razonable como la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor debidamente informados, o puede ser cancelada una obligación entre un deudor y un acreedor con suficiente información, que realicen una transacción libre.
- ⁵ A este respecto puede verse, NAVARRO FAURE, A.: «La armonización contable en el seno de la Unión Europea. Consecuencias tributarias de las Normas Internacionales de Contabilidad», *Impuestos*, n.º 4, 2003, págs. 10-36.
- ⁶ COM (2001) 582.
- ⁷ Como ya hemos indicado, la contabilización por el criterio del valor razonable sólo será posible para aquellas partidas sobre las que se alcance un elevado nivel de consenso internacional.
- ⁸ De nuevo sale a colación la controvertida cuestión, que en su momento ya suscitó, de la redacción otorgada al apartado 3 del artículo 10 de la Ley 43/1995, al remitir a normas mercantiles, incluso de rango inferior a ley, aspectos esenciales en la configuración de la base imponible del impuesto sobre sociedades. Véase sobre esta cuestión FALCÓN Y TELLA, R.: «Criterios fiscales y contables en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: algunas observaciones», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 33, 1996, págs. 29-46; también CRUZ PADIAL, I.: «Impuesto sobre sociedades. Fiscalidad versus contabilidad», *id.*, *cit.*, *ant.*, págs. 15-27; PASCUAL PEDREÑO, E.: «Incidencia de la reforma mercantil en las relaciones entre contabilidad e Impuesto sobre Sociedades», *Impuestos*, n.º 2, 1996.
- ⁹ En sentido contrario se expresa SANZ GADEA, E., cuando en los trabajos preparatorios del informe de la subcomisión de expertos nombrada por el ICAC, plantea que las NIC integradas en un Reglamento comunitario no pueden ser aplicadas para determinar la base imponible del impuesto, argumentando para ello que el título competencial del Reglamento que se analiza tiene su base en la competencia genérica del artículo 94 del Tratado de la Unión Europea (TUE) que no es de aplicación a las disposiciones fiscales y, además, porque estando sometida la materia tributaria al principio de reserva de ley, y no siendo las normas comunitarias acordes con tal principio, éstas sólo pueden regular cuando el Tratado otorgue a la Unión Europea la competencia para regular tal materia.
- ¹⁰ En este sentido, IBÁÑEZ MARCILLA, S.: «Las normas tributarias de la UE y el principio de reserva de ley en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 80, 1996, págs. 59-73. Destaca cómo la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de junio de 1994 entendió que no hay infracción del principio de reserva de ley si se intenta la transposición del Reglamento a través de una circular, puesto que éstos no precisan de normas de transposición, con ello se da por sobrentendido que el Reglamento satisface por sí mismo el principio de reserva de ley. En esta línea, es importante la redacción que tienen las fuentes del ordenamiento tributario, en el actual proyecto de Ley General Tributaria, ya que en su artículo 7 establece que los tributos se rigen por la Constitución y por las normas que dicte la Unión Europea, así como Tratados y Convenios. Con ello, entendemos que es competencia interna el adaptar las normas que emanan de la Unión Europea para que no entren en colisión con los principios tributarios establecidos.
- ¹¹ En el mismo sentido, NAVARRO FAURE, A.: «La armonización contable en el seno de la Unión Europea. Consecuencias tributarias de las Normas Internacionales de Contabilidad», *op. cit.*, pág. 31.
- ¹² La actual redacción de la NIC 39, de forma especial, párrafo 103 b, indica que la ganancia o pérdida de un activo financiero disponible para la venta debe ser incluida, bien en la ganancia o pérdida neta del período en el que ha surgido, o bien llevada directamente al patrimonio neto.
- ¹³ Sobre esta cuestión, posibilidad de revalorización contable voluntaria desde la perspectiva mercantil y sus consecuencias tributarias, fue interesante la polémica que se suscitó, véase ORÓN MORATAL, G. y CUENCA GARCÍA, M.ª A.: «Las revalorizaciones contables en el ordenamiento jurídico español», en *Estudios de Derecho Mercantil*, homenaje al profesor Manuel Broseta Pont, Tomo II, Tirant lo Blanch, Valencia 1995, págs. 2.651 y sgts. Se ponía de manifiesto la tendencia que existe en los países anglosajones a buscar alternativas a la valoración por el precio de adquisición o coste de producción al objeto de su adecuación al principio de imagen fiel, en contraposición a los países latinos que son más reacios a introducir este cambio en los criterios. Véase, también, CRUZ PADIAL, I.: «Las revalorizaciones contables: su admisibilidad en la

- legislación mercantil-tributaria vigente. Una propuesta alternativa», *Revista Técnica Contable*, n.º 606, 1999, págs. 473-479. De forma específica sobre el concepto de imagen fiel, AMAT, O. y BLAKE, J. & OLIVERAS, E.: «Reflexiones en torno al contenido de la imagen fiel», id., ant., n.º 578, 1997, págs. 81-90. Por tanto, podríamos decir que finalmente estamos asistiendo al proceso en el que se hace efectiva la corriente que pretende valorar determinados activos por el valor razonable al objeto de conseguir la imagen fiel.
- 14 La NIC 39 en su párrafo primero indica que esta norma establece los criterios para reconocimiento, medición y presentación de la información sobre activos y pasivos de carácter financiero, siendo la primera norma completa del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) sobre esta materia.
- 15 El párrafo 7 de la NIC 1 delimita los componentes de los estados financieros, incluyendo los siguientes: a) balance general, b) estado de resultados, c) un estado que muestre los cambios en el patrimonio neto, así como los que no proceden de las operaciones de reembolso y aportación de capital, d) estado de flujos de efectivo, e) políticas contables utilizadas y demás notas explicativas.
- 16 Sobre la cuestión de las diferencias temporarias, puede verse GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R.: «Las diferencias temporarias: otro enfoque en el tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios», *Técnica Contable*, n.º 586, 1997, págs. 665-680. También, LABATUT SERER, G., y MARTÍNEZ VARGAS, J.: «La normativa internacional en la contabilidad del impuesto sobre beneficios», *Auditoría Pública*, n.º 16, 1999, págs. 19-26, donde acaban afirmando que el procedimiento de cálculo basado en el balance de situación introduce una complejidad añadida al tema, ya que obliga a las empresas a realizar continuas valoraciones de activos y pasivos a efectos contables y fiscales por lo que en cierto modo se obliga a la llevanza de una contabilidad mercantil y otra fiscal. También es cierto que este balance fiscal podría proporcionar una información más detallada de la situación fiscal de la empresa en relación con el pasado y con el futuro, pero también habría que valorar su coste adicional.
- 17 Véase, entre otros, FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E., MARTÍNEZ ARIAS, A., y ÁLVAREZ GARCÍA, S.: «Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del libro blanco de la contabilidad», *Documentos*, n.º 2/2003, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- 18 Es importante aquí expresar las ideas recogidas en el Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España, de 26 de junio de 2002, cuando indica «En todo caso será necesario valorar la procedencia de someter a gravamen los ajustes a realizar para la primera aplicación de las NIC y, en su caso, la imputación temporal de los ajustes, considerándose que los previsibles cambios de la futura normativa contable deberán ser neutrales en materia de recaudación, en relación con los criterios y normas contables actualmente vigentes».
- 19 No podemos dejar de considerar que otros países comunitarios están mostrando bastantes reticencias a la adopción de la NIC 12, siendo ejemplar la postura del Reino Unido que, a pesar de estar muy influenciado por la normativa contable americana, a principios de año, ha comenzado a aplicar una nueva regulación contable para el impuesto sobre beneficios sin adaptarse a la citada NIC; o lo que es igual, no va a producirse una inmediata implantación de algunas de las NIC, sino que será un proceso largo y arduo, si es que llega a conseguirse en su totalidad.