

**LUIS ALBERTO MALVÁREZ PASCUAL***Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva***M.<sup>a</sup> PILAR MARTÍN ZAMORA***Profesora de Contabilidad. Universidad de Huelva***Extracto:**

**E**N el presente trabajo se analiza el método de determinación de la base imponible del IS consagrado en el artículo 10.3 LIS, que remite la regulación del núcleo esencial de la base imponible a normas contables de naturaleza reglamentaria, lo que puede dar lugar a la vulneración del principio de legalidad tributaria y, como consecuencia de ello, a la inconstitucionalidad de todo el sistema. Pero incluso una vez salvada la constitucionalidad de dicha norma se plantean nuevos problemas. En este sentido, el trabajo analiza las cautelas que el legislador ha establecido a la hora de aceptar tales efectos de la normativa contable en el IS, dada su enorme flexibilidad, que viene determinada por la posibilidad de inaplicar principios contables obligatorios, así como por la existencia de situaciones no reguladas y de diversas alternativas en la contabilización de las distintas partidas, lo que da lugar a prácticas de contabilidad creativa. Todo ello determina que dicha flexibilidad se traslade a la base imponible, de la que puede disponer el sujeto pasivo con bastante libertad.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
- II. La regulación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por normas de naturaleza contable.
- III. La regulación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades mediante normas de carácter reglamentario.
- IV. La valoración del método introducido por el artículo 10.3: la relativa disponibilidad de la base imponible por el sujeto pasivo.
  1. La flexibilidad de la normativa contable.
    - 1.1. La flexibilidad derivada de la aplicación o inaplicación de los principios contables de obligado cumplimiento.
    - 1.2. La contabilidad creativa.
  2. Las cautelas del legislador para la limitación de la flexibilidad de la determinación del resultado contenida en las normas contables.
    - 2.1. La determinación de los aspectos necesitados de normas cautelares.
    - 2.2. Las facultades de la Administración para rectificar el resultado contable en caso de utilización incorrecta de los criterios contables.
    - 2.3. La limitación a efectos fiscales de la imprecisión de los principios contables.
    - 2.4. La posible limitación a efectos fiscales de la relativa libertad del empresario para el cálculo del resultado contable mediante operaciones de contabilidad creativa.

## I. INTRODUCCIÓN

La entrada en vigor del Plan General de Contabilidad (PGC) consolidó, definitivamente, la separación e independencia entre normas contables y fiscales, incidiendo en la línea adoptada por la Ley de Reforma de la Legislación Mercantil. La disposición final 7.ª del Real Decreto 1643/1990, que se deroga expresamente por la Ley 43/1995, declaraba claramente dicha autonomía, al establecer que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (IS) debían contabilizar sus operaciones de acuerdo con lo establecido en el PGC, quedando derogadas las disposiciones sobre registro contable contenidas en las normas fiscales que resultaran incompatibles con lo previsto en el PGC (1).

No obstante, el método para la determinación de la base imponible establecido en el artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) ha dado una importancia desconocida hasta ahora a las normas contables a efectos fiscales. En este sentido, el artículo 10.3 LIS establece 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». De ahí que se pueda decir que el núcleo esencial de la base imponible se regula en el vigente impuesto a través de normas de naturaleza mercantil.

El legislador, a la hora de establecer dicho método de determinación de la base imponible, ha tenido en cuenta que la contabilidad proporciona una información que puede ser muy útil a efectos tributarios, pues en los documentos contables se representan las operaciones realizadas y la verdadera situación patrimonial y de los resultados de la empresa. Por ello, tales registros constituyen una importante base de datos de la que se pueden extraer aquellos que interesen a efectos fiscales. Así, el legislador ha validado la regulación contable de aquellos puntos en los que ha considerado que dicha normativa es suficiente y que se adapta a los principios que han de regir el impuesto. De este modo, para tratar de evitar duplicidades, y tener que regular de nuevo todas las partidas de ingresos y gastos, ha permitido la eficacia de las normas contables a efectos tributarios.

---

(1) La Exposición de Motivos del Real Decreto 1643/1990 señala que la disposición final 7.ª «pretende aclarar el conflicto entre las normas del PGC y las del RIS. Ahora, el PGC se convierte en auténtico derecho contable de obligatorio cumplimiento, desarrollo de la IV Directiva de la CEE sobre derecho de sociedades, del Código de Comercio y del TRLSA, que proclama su autonomía respecto a la norma fiscal y que contiene criterios distintos, en ocasiones claramente contradictorios, a las soluciones previstas en el RIS».

Ahora bien, no todas las normas contables pueden ser aplicables en materia tributaria. Son varios los motivos que impiden que el resultado contable sea automáticamente la base imponible del IS, a saber:

**En primer lugar**, son distintos los objetivos y los receptores de la información contable y fiscal, de manera que cada sector de normas trata de dar protección a sujetos diferentes. La finalidad de la contabilidad es mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, a fin de proteger los intereses de los terceros que contratan con una entidad jurídica, cuya única garantía es el patrimonio social (2), y de los propios accionistas de la entidad. La información contable también sirve a los directivos y a otros usuarios, como una ayuda para la toma de decisiones económicas. El IS, por su parte, pretende gravar la capacidad económica susceptible de imposición, para lo cual los criterios mercantiles no siempre son válidos. Así, el principio de prudencia, que resulta de aplicación preferente en contabilidad en relación con los demás principios obligatorios (salvo el de imagen fiel), no puede aceptarse sin más fiscalmente. Según dicho principio, los ingresos sólo deben computarse cuando se realicen, y los gastos y pérdidas, incluso las potenciales, desde que se tenga conocimiento de ellas, lo cual es inaceptable para la LIS, fundamentalmente en materia de partidas deducibles, que no puede admitir la reducción de la carga tributaria a través de la deducción de gastos inciertos. Esto provoca diferencias en el tratamiento de una misma partida de ingreso o gasto en ambos ámbitos, con el objetivo de superar las insuficiencias de la normativa contable a efectos tributarios.

**En segundo lugar**, la aceptación, sin condiciones, de los datos contables, permitiría al sujeto pasivo disponer de forma casi ilimitada de la base imponible, pudiendo adelantar o atrasar el impuesto según su conveniencia, dada la enorme flexibilidad de la regulación contable. La evolución de la técnica contable puede también introducir inseguridades y alteraciones innecesarias y peligrosas sobre la estructura básica del impuesto. Sin embargo, la normativa fiscal debe estar conformada por reglas claras y precisas que eliminen, en la medida de lo posible, la mencionada flexibilidad, dada la indisponibilidad de la prestación tributaria.

**En tercer lugar**, es preciso establecer normas que eviten la evasión del tributo por el sujeto pasivo. Normalmente se relacionan con las reglas de valoración, y tratan de impedir que la consignación de valores contables que no se corresponden con los reales den lugar a una minoración de la cuota tributaria. En otras ocasiones tales normas delimitan la propia consideración como ingreso o gasto de una partida (v. gr., presunción de onerosidad, subcapitalización).

---

(2) En este sentido, en la pág. 90 del *Informe para la Reforma del IS* (en adelante, Libro Blanco), Ministerio de Economía y Hacienda, mayo de 1994, se señala lo siguiente: «En efecto, el IS no puede aceptar, sin más, el resultado contable como base imponible, por la sencilla razón de que dicho resultado es fruto de unas normas que tienen por finalidad primordial proteger los intereses de terceros que contratan con una entidad jurídica sin más garantía, en principio, que el patrimonio de la misma, en tanto que la base imponible debe ser la expresión cuantitativa de la capacidad económica susceptible de imposición. Pero tampoco puede rechazar, sin más, el resultado contable, puesto que dicho resultado contable es la renta que puede ser distribuida entre los socios a tenor de las normas mercantiles».

En cualquier caso, la novedad del método que introduce el artículo 10.3 nos obliga a plantearnos una serie de cuestiones de base sobre la validez de tal método. En concreto, de la lectura de ese artículo destacamos dos diferentes y conflictivos aspectos, que aunque muy interrelacionados entre sí, se pueden estudiar de manera separada, al menos en el plano conceptual. En concreto, aludimos a los siguientes problemas:

- 1.º ¿Es posible la remisión a normas de naturaleza contable para que regulen la base imponible del IS? Surge esta cuestión en la medida en que dichas normas no atienden a los principios que rigen el impuesto ni a los objetivos que se persiguen con el mismo.
- 2.º ¿Es posible regular una parte de la base imponible a través de normas de carácter reglamentario, como son la mayor parte de las normas contables?

Nuestro propósito en el presente trabajo es dar respuesta a ambos interrogantes, así como analizar los problemas que presenta tal método en su aplicación práctica, como consecuencia, por un lado, de la posible aplicación incorrecta de la regulación contable, y por otro, de la flexibilidad de dicha normativa. Teniendo en cuenta dichos antecedentes es preciso plantearse si el legislador ha tomado las cautelas necesarias para evitar que tales factores puedan tener incidencia a efectos fiscales, de tal modo que finalmente, como resultado de los mismos, la base imponible tenga poco que ver con los principios que deben regir el impuesto. En este sentido, trataremos de demostrar que en la actualidad el sujeto pasivo tiene una casi plena disponibilidad sobre el resultado contable, lo cual no resulta conforme con los más elementales principios que rigen la disciplina tributaria.

## II. LA REGULACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES POR NORMAS DE NATURALEZA CONTABLE

Casi todos los sistemas comparados parten del resultado contable para la determinación de la base imponible del impuesto que grava las rentas de las sociedades. Ahora bien, a efectos de la regulación normativa, caben dos opciones (3):

---

(3) Estas dos posibilidades se recogen en el Libro Blanco, pág. 89: «Constituyendo el hecho imponible del impuesto la obtención de renta por las sociedades, cabe enfrentarse al problema de la determinación de la base imponible de dos maneras diferentes. La primera consiste en efectuar una regulación completa y exhaustiva de todos los elementos y circunstancias determinantes de la renta (ingresos, gastos y su imputación temporal, valoración de elementos, operaciones extraordinarias...), a través de normas recogidas en la Ley del Impuesto. La segunda consiste en aceptar el resultado contable, tal y como viene definido por las normas mercantiles, como punto de partida para la determinación de la base imponible».

- 1.<sup>a</sup> Establecimiento por la normativa fiscal de una regulación completa de la totalidad de los componentes positivos y negativos de la base imponible (4).

Esto es lo que hacía la Ley 61/1978, cuyo artículo 11.Tres.a) establecía que la base imponible se determinaría «por la suma algebraica de los rendimientos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio», estableciendo tanto dicha ley como el reglamento que la desarrollaba una regulación acabada de todas las partidas de ingresos y gastos. El legislador no tenía en ese momento otra opción, dada la inexistencia de unas normas contables de obligado cumplimiento para todas las empresas.

No obstante, dicha regulación sistemática y exhaustiva de todas las partidas que forman la base imponible es compatible con el hecho de partir del resultado contable a efectos de la realización de la autoliquidación del impuesto. Así, en los modelos de declaración para los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 1996, se partía del beneficio o pérdida contable, el cual se sometía a los ajustes de naturaleza fiscal oportunos (5). La utilización de este sistema, a pesar de que la ley partía de un método analítico, era posible dado el paralelismo que existía entre la estructura de la base imponible, según el artículo 11.Tres.a) de la Ley 61/1978, y la configuración contable del resultado. Según dicho artículo, la base imponible se definía por la suma de todos los ingresos menos los gastos deducibles, así como por la adición de los incrementos o disminuciones de patrimonio. La cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, por su parte, se forma por la suma de los resultados ordinarios del ejercicio (ingresos y gastos de explotación y financieros) y los resultados extraordinarios (entre los que destacan los beneficios y pérdidas procedentes del inmovilizado).

- 2.<sup>a</sup> Remisión a las normas contables, y regulación por el legislador de ciertos aspectos, cuando considere necesario «establecer *efectos diferentes* a los previstos por las normas contables de naturaleza mercantil, *superar la insuficiencia* de las mismas o simplemente *reforzarlas*» (6).

(4) SANZ GADEA, E., en el Prólogo a la obra *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Ciss, Valencia, 1996, pág. XXIII, critica dicho método por lo que supone en cuanto a la forma de ver las relaciones entre las normas contables y fiscales: «La determinación de la base imponible mediante normas exclusivamente de naturaleza fiscal no puede considerarse como una verdadera alternativa de fondo, aunque sí de forma, porque no se sustenta en criterios propios sino en la averción a la intromisión de normas no fiscales en el ámbito fiscal. Esta suerte de aislamiento de lo fiscal, que en el IS tuvo su máxima expresión en el Real Decreto 2631/1982, por el que se aprobó el Reglamento del citado Impuesto, está hoy en franco declive. Porque una cosa es la autonomía del Derecho Financiero y otra bien distinta su confinamiento y estandarización dentro del ordenamiento jurídico. 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 resultados que se adecuen bien a dichos principios. Esto es precisamente lo que acontece con las normas mercantiles para la determinación de la base imponible».

(5) Como recuerda GOTA LOSADA, A.: «La base imponible» en *El Impuesto sobre Sociedades: La Ley y su nuevo Reglamento*, Vol. 4, Expansión, 1997, pág. 48, tal sistema tiene una honda tradición en España. Así, en el marco de la Ley 61/1978 «todos los modelos reglamentarios, partieron en la Hoja de liquidación, del viejo esquema de la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, y posteriormente el Impuesto General sobre la Renta de Sociedades, consistente en aceptar, en principio, el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias (beneficio o pérdida contable) y luego ajustarlo fiscalmente mediante los aumentos y disminuciones correspondientes».

(6) Pág. 91 del Libro Blanco.

Por tanto, el legislador da carta de naturaleza a las normas contables, evitando duplicidades normativas, pues no regula todo aquello que considera que está perfectamente establecido en la contabilidad (7). Éste es el método que se introduce en la Ley 43/1995. Para su aceptación en dicha norma fue preciso que previamente se produjera un cambio esencial en nuestro Derecho contable, introducido a través de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE, y que continuó a través del PGC de 1990, que establece unas normas contables de obligado cumplimiento para todas las empresas, que además presentan un importante grado de armonización con el resto de los países de la Unión Europea.

No obstante, el método establecido en el artículo 10.3 LIS presenta numerosos problemas. El más importante es el del respeto del principio de legalidad, dado que la mayor parte de la normativa contable tiene carácter reglamentario, cuestión que abordaremos en el epígrafe siguiente. Ahora bien, incluso salvado dicho problema, el legislador debería haber extremado las cautelas para evitar que el sujeto pasivo pueda disponer del impuesto a su antojo, lo cual es un tema distinto que trataremos también más adelante.

En cualquier caso, el método señalado puede ser un sistema idóneo para regular la base imponible, siempre que el legislador tenga en cuenta todas aquellas situaciones que pueden derivarse de la inadecuación de los criterios contables, y se corrijan de forma adecuada en la ley. Por tanto dicho método sólo es compatible con una prudencia extrema y con un análisis previo y exhaustivo de la normativa contable que resulte aplicable, estableciéndose los controles oportunos para eliminar aquellos efectos de dicha normativa que convenga hacer desaparecer. Posteriormente analizaremos cuál es el resultado de la reforma del año 95, y propondremos todas aquellas mejoras que, en nuestra opinión, es necesario introducir en la ley que resultó de la misma para evitar que se produzcan efectos inicuos, tal y como sucede en la actualidad.

### III. LA REGULACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES MEDIANTE NORMAS DE CARÁCTER REGLAMENTARIO

Incluso aunque se acepte la regulación de la base imponible a través de normas contables, el método de determinación de dicha magnitud introducido por la Ley 43/1995 plantea un segundo problema. En este sentido, la normativa legal de naturaleza contable es bastante parca, por lo que la

---

(7) Así, en la pág. 91 del Libro Blanco se señala lo siguiente: «El sistema que se desecha, es decir, el consistente en una regulación de la totalidad de los elementos y circunstancias determinantes de la base imponible, produciría una duplicidad entre normas fiscales y contables absolutamente rechazable y engrosaría el articulado del IS con grave perjuicio del principio de transparencia».

En contra, ESTEBAN MARINA, A.: «El Impuesto sobre Sociedades: cálculo de la base imponible (II)», *Carta Tributaria* n.º 240, Monografías, pág. 3, quien señala que «carece de sentido la afirmación de que se evitarán duplicidades entre normas fiscales y normas contables, ya que unas y otras, por su propia naturaleza, han de ser distintas y estar diferenciadas. Las normas contables en todo el mundo, salvo en España, son simples técnicas de registro, de empleo elástico, existiendo y pudiendo aplicarse distintas reglas -los principios generalmente aceptados- a un mismo hecho registrable. En cambio, las normas fiscales deben ser deterministas, rígidas, unívocas y de aplicación imperativa».

mayor parte de las normas tienen carácter reglamentario. Dicha normativa está constituida por el PGC, las adaptaciones sectoriales del mismo, y las Resoluciones del ICAC, una vez que el Tribunal Supremo ha reconocido a estas últimas dicho carácter reglamentario.

De ahí que la validez de dicho cuerpo normativo en un sector como el tributario en el que rige el principio de legalidad resulta bastante dudosa. En consecuencia, en la medida en que dichas normas se aplican para la determinación de la base imponible, habrá que precisar si ello puede o no vulnerar el principio de legalidad, pues la base imponible es un elemento esencial de los tributos cubierto por dicho principio, al tratarse de un elemento necesario para la cuantificación de los mismos. Así se reconoce de manera expresa en el artículo 10.a) LGT.

En este sentido, hemos de tener en cuenta que la mayor parte de la doctrina consultada defiende que en este caso se ha producido la vulneración del principio de legalidad, existiendo opiniones muy contrarias a la aceptación del método establecido en la LIS (8). Quizá la crítica más dura la haya realizado el Profesor Ferreiro, quien no sólo ha defendido la inconstitucionalidad del artículo 10.3 LIS, sino que ha calificado a la Ley 43/1995 como una «no ley» (9).

(8) En este sentido, FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, n.º 5/1996, pág. 15: «La parquedad de las normas contables contenidas en el Código de Comercio, en la LSA y en las demás leyes relativas a dicha determinación, coloca en un primerísimo plano al PGC, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, es decir, a una norma reglamentaria cuyas disposiciones finales otorgan amplias facultades normativas al Ministro de Hacienda y al ICAC. Dicho de otra forma, muy cruda: el núcleo y esencia del tributo, el objeto del tributo, parte inescindible del hecho imponible, y la base imponible quedan en manos del Reglamento. Quedan encomendadas al criterio y, eventualmente, al arbitrio y al capricho del ejecutivo sin que la Ley del Impuesto sienta criterios precisos para que tales normas puedan ser entendidas, aun en el más amplio sentido de la expresión, *con arreglo a ley*, como de modo expreso y tajante ordena el artículo 31.3 CE, al recoger en ella el principio de legalidad, íntimamente unido como se sabe al principio de seguridad, principio este que no solamente toca a la esencia de las libertades individuales sino también a la esencia del correcto funcionamiento de todo sistema económico». De la misma opinión es ESTEBAN MARINA, A.: «El Impuesto...», *op. cit.*, pág. 11: «La base imponible del IS se determinará, preferentemente, con arreglo a normas contables que, como he señalado en distintos capítulos de este trabajo, se encuentran sin concretar hasta el momento, lo cual introduce una elevada dosis de imprecisión (...) La consecuencia, por tanto, es que, por un lado, se produce inseguridad jurídica ante el relativismo normativo y, por otro, se quebranta el principio de reserva de Ley a que obliga la LGT». De manera más específica, en relación con las disposiciones del ICAC, FALCÓN Y TELLA, R.: «Valor normativo de las Resoluciones del ICAC», *Quincena Fiscal*, n.º 22, diciembre de 1997, pág. 5, señala que «admitir que la determinación del resultado contable pueda regularse, también a efectos fiscales, por el ICAC, supondría una flagrante vulneración de la reserva de Ley, que nos llevaría inexorablemente a la inconstitucionalidad del artículo 10.3 LIS». NAVAS VÁZQUEZ, R.: «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, n.º 6/1997, pág. 10, quien comentando la remisión a la normativa mercantil señala que «este modo de legislar resulta, a mi juicio, criticable, al menos cuando se aplica en materia tributaria, porque, como es sabido, las exigencias del principio de legalidad deberían permitir extraer la noción de base de una manera más directa y explícita».

(9) FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Sobre la Ley 43/1995...», *op. cit.*, pág. 13 y ss.: «La Ley 43/1995, del IS, es simple y sencillamente, una *no ley* (...) No se produce, pues, una aproximación entre la base fiscal y resultado contable, se produce una verdadera fusión de ambos elementos sin parangón, por lo que a mis noticias alcanzan, en nuestro Derecho comparado más próximo y que tampoco, en modo alguno, contra lo que parece insinuar el preámbulo de la Ley, puede encontrar sustento en ningún precedente histórico de nuestro país (...) La opción del legislador del 95 se revela así como un verdadero salto en el vacío que no cuenta ni con precedentes ni con coetáneos que lo acompañen y que ayuden a entender la equiparación de la base imponible con el resultado contable (...) [renunciando] a determinar el objeto del tributo y la base fiscal, dando valor de Ley a todas las normas, también a los usos contables. Por eso no hablo de una Ley para referirme a la Ley 43/1995, sino de una *no ley*, de una disposición con forma de ley que renuncia a las tareas esenciales, normar la vida social, que toda ley debe realizar».



La cuestión es de gran trascendencia, pues si se declara por el Tribunal Constitucional la inconstitucionalidad del artículo 10.3 LIS se deberá proceder a la devolución del impuesto satisfecho por todos aquellos sujetos pasivos del IS que hayan impugnado su autoliquidación con anterioridad a la fecha de publicación de la sentencia que estableciera dicha inconstitucionalidad, de acuerdo con la propia doctrina del TC sentada a partir de la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero (10).

No obstante, hemos de tener en cuenta que la reserva de ley en materia tributaria tiene carácter relativo, lo que significa que cabe la intervención de normas de carácter reglamentario. Se exige simplemente que la ley establezca los principios y criterios esenciales de la regulación de la materia suficientes para limitar la discrecionalidad del reglamento, que resulta habilitado para disciplinar la materia. La colaboración de las normas reglamentarias puede ser especialmente intensa en este campo siempre que los parámetros fundamentales para la determinación de la base imponible también estén contenidos en la ley. La remisión debe contener, pues, con suficiente determinación los límites y criterios dentro de los cuales ha de actuar la fuente secundaria, de manera que el tributo sea efectivamente regulado «con arreglo a ley».

Probablemente la situación que plantea la Ley 43/1995 no tiene parangón con ninguna otra sobre la que se haya pronunciado el TC. Normalmente se trata de analizar la legalidad de una regulación reglamentaria establecida por la Administración en desarrollo de una ley. No obstante, en este caso la situación es totalmente distinta. Se trata de resolver sobre la adecuación al principio de legalidad de la remisión en bloque que el artículo 10.3 LIS establece a un sector del ordenamiento que produce sus propios efectos, como es el contable.

Por todo lo expuesto, la solución a esta cuestión debe tratar de ponderar todos los principios en juego en virtud del criterio de la proporcionalidad. Así, hay que tener en cuenta que, además del carácter relativo de la reserva de ley tributaria, que las consecuencias del principio de legalidad, en relación con las normas relativas a la base imponible, son menos estrictas, según la doctrina del TC, que respecto a otros elementos esenciales del tributo y, en cualquier caso, es preciso tomar en consideración las características propias del tributo de que se trate (11).

---

(10) En este sentido, *vid.* MALVÁREZ PASCUAL, L. A.: *Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o nulidad de disposiciones tributarias*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1998.

(11) Así, en la STC 221/1992, de 11 de diciembre, el Tribunal señala lo siguiente: «La reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo. El grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Asimismo, está reservado a la ley el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado (art. 133.3 CE; STC 6/1983). Pero la concreción requerida a la ley es menor cuando se trata de regular otros elementos (...) En cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos elementos configuradores de la base. Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata».

De este modo, cabe una interpretación que permite salvar la legalidad del artículo 10.3 LIS y, como consecuencia de ello, de las normas sobre determinación de la base imponible contenidas en dicha ley. Como hemos indicado, la habilitación a las normas contables de naturaleza reglamentaria para la determinación de la base imponible del IS viene contenida en el artículo 10.3 LIS, en virtud del cual tendrán relevancia a tales efectos las normas sobre determinación del resultado contable dictadas en desarrollo del Código de Comercio y demás leyes relativas al cálculo de dicha magnitud. De ahí que el silencio de la norma tributaria permita que adquieran carta de naturaleza a efectos del IS las disposiciones reglamentarias de carácter contable. Por tanto, se puede entender que la regulación respeta el principio de legalidad, pues el legislador expresa su voluntad sobre la totalidad de las reglas determinantes de la base imponible, aunque no siempre de forma expresa. El método previsto en el artículo 10.3 LIS ha necesitado previamente de un estudio previo de toda la normativa contable, para tratar de eliminar en la LIS aquellos efectos de la misma que no convenga mantener para determinar la base imponible del IS. En consecuencia, el legislador ha realizado un juicio sobre toda la regulación contable, habiendo determinado qué normas pueden tener incidencia a efectos tributarios y cuáles no.

Se puede decir que el legislador ha expresado su voluntad sobre la validez de las normas contables de naturaleza reglamentaria, si bien lo ha hecho de dos formas diferentes:

- 1.º De manera expresa, pues así lo acepta la LIS en su artículo 10.3 antes enunciado.
- 2.º De manera tácita, pues cuando el legislador considera que los criterios contables no son válidos atendiendo a los principios que rigen el impuesto, establece una regulación fiscal que adapta la normativa contable a los mencionados principios. Por tanto, cuando una determinada partida de ingreso o gasto no ha sido regulada en la LIS es porque el legislador ha validado, a efectos fiscales, los criterios establecidos por la norma contable (12).

En cualquier caso, el mayor problema que presenta este modo de regular la determinación de la base imponible en el IS es la necesidad de que el legislador adapte constantemente la legislación fiscal a los cambios introducidos en la normativa contable. En consecuencia, ante una modificación de dichas normas contables, el legislador debe plantearse si acepta la nueva regulación a efectos del IS. En tal supuesto, no habrá nada que hacer; en caso contrario, deberá introducir en la LIS los cambios necesarios para establecer los ajustes sobre las reglas contables que estime pertinentes. No obstante, el enunciado de unos principios válidos a efectos fiscales y, sobre todo, la inaplicación en dicho ámbito de ciertos principios contables puede solucionar este problema de forma más general, sin necesidad de responder a cada modificación de la normativa con una reforma tributaria, evitándose así la inestabilidad del impuesto.

(12) En este sentido, GOTA LOSADA, A.: «La base imponible», *op. cit.*, pág. 66, señala que «las especialidades fiscales existen como excepción consciente y querida por el legislador a determinadas normas contables. Son, por tanto, el resultado de examinar la normativa contable, con dos pronunciamientos: 1) La aceptación tácita de una gran parte de dicha normativa contable; 2) La sustitución por diversas razones, y a los solos efectos de determinar el beneficio fiscal o base imponible, de algunas de dichas normas por disposiciones fiscales, relativas a la calificación, valoración, imputación temporal, etc.».

#### IV. LA VALORACIÓN DEL MÉTODO INTRODUCIDO POR EL ARTÍCULO 10.3: LA RELATIVA DISPONIBILIDAD DE LA BASE IMPONIBLE POR EL SUJETO PASIVO

##### 1. La flexibilidad de la normativa contable.

1.1. *La flexibilidad derivada de la aplicación o inaplicación de los principios contables de obligado cumplimiento.*

###### 1.1.1. La relatividad del resultado contable.

Es de general aceptación que el valor contable del resultado es una magnitud relativa, lo cual es debido, de una parte, a la dificultad que entraña la valoración de las corrientes de ingresos y gastos que conforman el mismo, lo cual obliga a apoyarse en unos criterios de estimación y valoración para efectuar su cálculo y, por otra, porque la necesidad de su determinación periódica exige realizar una serie de ajustes a fin de delimitar qué ingresos y qué gastos corresponden a cada ejercicio económico (13). Por tanto, se obtendrán diferentes cifras del resultado contable según se elijan unos u otros criterios de valoración e imputación temporal (14).

Aparece así la necesidad de establecer un conjunto de reglas o normas que disfruten de un consenso relativamente general y que sirvan de guía uniforme en el normal acontecer contable de la empresa. Surgen de esta manera los principios contables, que son macrorreglas obtenidas a la luz de los objetivos perseguidos, teniendo en cuenta las características y requisitos de la información, que darán lugar a reglas concretas cuando se apliquen a circunstancias particulares (15). Éste es el sentido de la primera parte del PGC dedicada a los Principios Contables, configurándose como el conjunto de reglas que inspiran el resto del texto.

- 
- (13) Al respecto, FERNÁNDEZ PIRLA, J.M.: *Teoría económica de la contabilidad*, Ediciones ICE, Madrid, 1977, pág. 193, afirma que «el resultado del ejercicio es la consecuencia del establecimiento de una serie de premisas referentes al propio acontecer económico de la empresa y de la aplicación de unos criterios de valoración relativos, que informarán al proceso de captación contable de aquel acontecer».
- (14) Cuestión que pone de manifiesto RIVERO ROMERO, J.: *Contabilidad financiera*, Editorial Trivium, Madrid, 1989, pág. 408, cuando señala que «pueden confeccionarse múltiples balances y cuentas de pérdidas y ganancias, según las distintas convenciones establecidas para la valoración y periodificación de gastos e ingresos en que se hubiese apoyado el experto para la formulación de los mismos».
- (15) Éste es el punto de vista adoptado por TÚA PEREDA, J.: *Principios y normas de contabilidad*, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1983, pág. 641, al afirmar que un principio contable es «una hipótesis instrumental, una macrorregla general vinculada a un propósito concreto, que debe ser congruente con el entorno en el que opera el sistema y con sus objetivos». Frente a esta postura, existe otra según la cual los principios contables son reglas emitidas por instituciones de reconocida autoridad que se derivan de la práctica más frecuente y, en consecuencia, más recomendable.

Ahora bien, son sólo normas generales que han de presidir tanto el registro de los hechos contables como la presentación de la información en las cuentas anuales (16). Probablemente, porque una de las cuestiones más polémicas en la determinación del resultado es la valoración de las dos corrientes de signo contrario que lo componen, el PGC incorpora en su quinta parte las Normas de Valoración a lo largo de las cuales se especifican los criterios y reglas que deberán ser aplicados en la valoración de las operaciones o hechos económicos, así como para la valoración de los diversos elementos patrimoniales. Se trata, como afirma el propio PGC, del desarrollo de los principios contables contenidos en su primera parte (17).

Los principios contables, a raíz de la modificación y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE, se han transformado en normas jurídicas de obligado cumplimiento, incluyéndose en el Código de Comercio. Textualmente su artículo 38 señala lo siguiente:

«1. La valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuran en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. En particular, se observarán las siguientes reglas:

- a) Se presumirá que la empresa continúa en funcionamiento.
- b) No se variarán los criterios de valoración de un ejercicio a otro.
- c) Se seguirá el principio de prudencia valorativa. Este principio, que en caso de conflicto prevalecerá sobre cualquier otro, obligará en todo caso, a recoger en el balance sólo los beneficios realizados en la fecha de cierre, a tener en cuenta todos los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, distinguiendo las realizadas o irreversibles de las potenciales o reversibles, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y la que en éste se formule, en cuyo caso se dará cumplida información en la memoria, y a tener en cuenta las depreciaciones, tanto si el ejercicio se salda con beneficio, como con pérdidas.

---

(16) Al respecto, CAÑIBANO CALVO, L.: «Principios contables», en *Cómo aplicar el Plan General de Contabilidad*, vol. 1, Área Editorial, Madrid, 1991, pág. 10, señala que «los principios contables básicos no constituyen, como fácilmente puede apreciarse, normas contables operativas, no prescriben cómo debe ser registrada, presentada o valorada una transacción específica, pero sí ayudan a razonar en términos conceptuales sobre cuál es la mejor forma en que se debería hacer».

(17) En este sentido, el apartado 18 de la Introducción al PGC establece que «la quinta parte del PGC comprende las normas de valoración. Están ajustadas a las reglas contenidas en el Código de Comercio y en el TRLSA, y constituyen un desarrollo de los principios contables a los que se refiere la primera parte del PGC».

- d) Se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.
  - e) Se valorarán separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo.
  - f) Los elementos de inmovilizado y el circulante se contabilizarán, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, por el precio de adquisición, o por el coste de producción.
2. En casos excepcionales se admitirá la no aplicación de estos principios. En tales 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».

Extraemos los siguientes aspectos del artículo anterior:

- a) Las cuentas anuales deben prepararse de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- b) La aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados queda subordinada al cumplimiento de la imagen fiel que las cuentas anuales deben proporcionar sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

En consecuencia, aunque los principios contables se configuren como el conjunto de normas generales que constituyen el origen y referencia interpretativa de todas las disposiciones concretas relativas al registro contable, la elaboración de las cuentas anuales y la valoración contable, su aplicación se supedita a la consecución de la imagen fiel, pudiéndose abandonar cualquier norma si, según el buen criterio del experto contable, no es la más adecuada para la consecución de la imagen fiel.

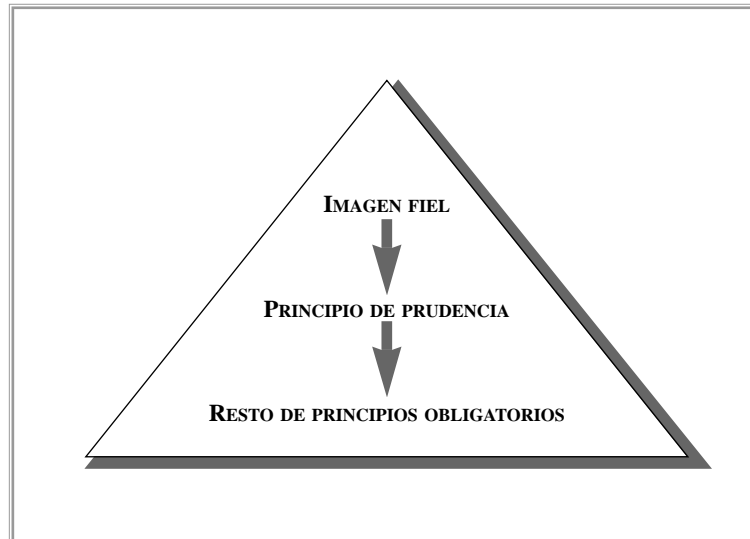
Por otra parte, en igualdad de condiciones respecto a la imagen fiel, el principio de prudencia prevalece sobre los demás (18). Tal preferencia del principio de prudencia era reconocida por la Cuarta Directiva de la CEE en su artículo 31.

---

(18) Al respecto, CAÑIBANO CALVO, L.: «Principios contables», en *Cómo aplicar...*, *op. cit.*, pág. 15, afirma «esta declaración es especialmente relevante sobre todo para el establecimiento de normas contables concretas relativas a transacciones que pueden encontrarse en esa línea de frontera que conduce tanto a capitalizar como activos los costes en que se incurra como consecuencia de las mismas, como a imputarlos a gastos del ejercicio».

Por último, hemos de tener en cuenta que en caso de conflicto entre los principios contables, prevalecerá aquel que favorezca más al logro de la imagen fiel, como señala el PGC en el apartado 3 de su primera parte.

Gráficamente podemos representar la jerarquía de los principios contables y el objetivo de la imagen fiel como sigue:



Desarrollaremos el resto del epígrafe, analizando los principios incluidos en la base de ese triángulo hasta alcanzar el objetivo de imagen fiel que hemos colocado en su vértice superior.

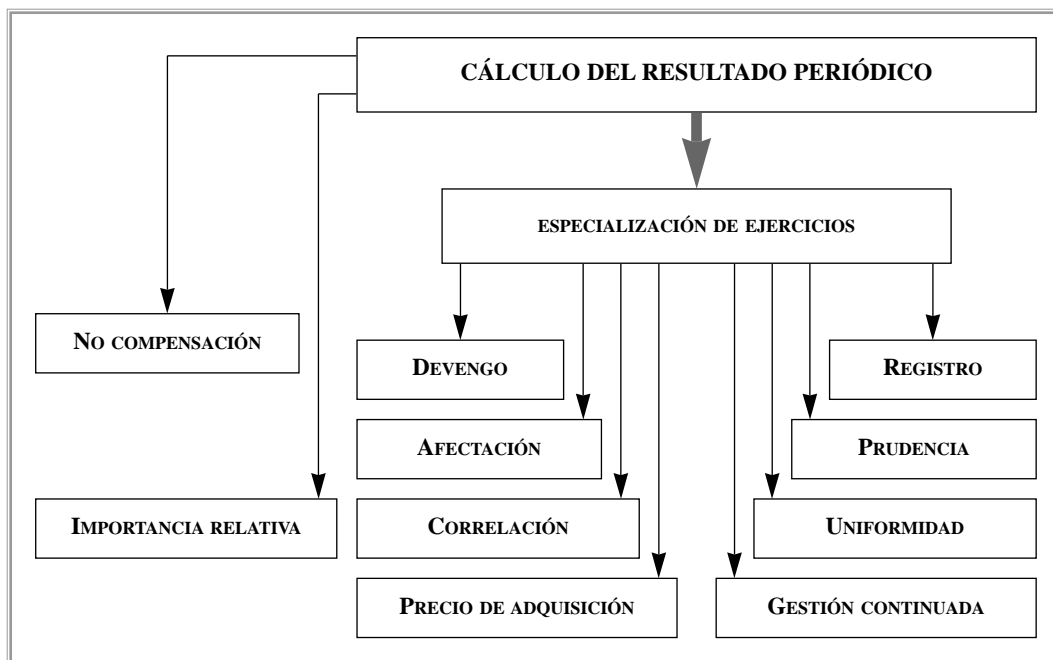
#### 1.1.2. Análisis de los principios contables que inciden en la determinación del resultado.

En condiciones normales, la imagen fiel es el corolario de la aplicación de los principios y reglas establecidos normativamente (19). Ahora bien, no todos los principios contables contenidos en la primera parte del PGC inciden de igual forma en la determinación del resultado. Así, podemos dividir los principios con trascendencia en el proceso de cálculo del resultado en tres tipos, a saber:

(19) No ocurre así ante situaciones excepcionales en las que los principios contables sean incompatibles con la imagen fiel que, como apunta CEA GARCÍA, J.L.: «La racionalidad económica de los principios contables y las operaciones financieras a largo plazo», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 48, septiembre-diciembre, 1985, pág. 530: «Lo esencial es pretender mostrar la imagen fiel de la entidad, mientras que lo accesorio, en rigor, son los principios contables, es decir, éstos serán un vehículo de aproximación normal, salvo excepciones, a la imagen fiel; pero si se estuviera en presencia de una de esas excepciones se deberían abandonar los principios contables debiendo ser sustituidos por soluciones alternativas de alcanzar la imagen fiel».

- Aquellos con trascendencia inmediata que vienen determinados por la división de la empresa en ejercicios económicos.
- Aquellos otros que, aunque intervienen en el cálculo del resultado, no tienen su origen en el macroprincipio de independencia de ejercicios.
- Aquellos otros que repercuten en la imagen fiel de la cuenta de pérdidas y ganancias así como en los requisitos de relevancia y claridad que han de presidir la información contable.

Recogemos en el gráfico siguiente la clasificación realizada:



El resultado presenta dos características fundamentales (20):

- a) En primer lugar, se trata de una magnitud relativa, como hemos apuntado anteriormente, y

(20) FERNÁNDEZ PIRLA, J.M.: *Teoría económica...*, op. cit., pág. 192.

- b) En segundo lugar, es una magnitud temporal, es decir, está referida a un período de tiempo, al que se denomina *ejercicio económico*. Se pretende, por tanto, con la determinación del resultado independizar un ejercicio de todos los que le preceden y le siguen, creándose de esta forma el concepto de *resultado periódico*, magnitud que ha sido duramente criticada por la doctrina (21) defendiéndose que sólo al final de la vida de la entidad cuando ha desaparecido la eventualidad de pérdidas futuras, cuando se han cumplido los compromisos contraídos y cesa la necesidad de mantener una determinada capacidad productiva, es el momento adecuado para determinar, en términos absolutos, el resultado de la empresa (22).

La determinación del resultado periódico es una necesidad ineludible, que es consecuencia de diversos factores, unos de índole económica y otros de naturaleza legal. Así podemos citar, entre otras, las siguientes razones:

- De tipo legal, es decir, por imperativos de la legislación mercantil y fiscal.
- Por necesidades de la gestión empresarial y control de la propia gestión.
- Para remunerar a los propietarios por el capital aportado a la empresa.

El macro-principio de especialización o independencia de ejercicios está íntimamente relacionado con el proceso de periodificación contable, mediante el cual se pretende delimitar los gastos y los ingresos que corresponden a un ejercicio determinado, cuyo resultado se quiere conocer. Es, por tanto, la periodificación contable el punto de confluencia de la mayoría de los principios incluidos en el gráfico anterior.

Analizamos, a continuación, brevemente el significado de los principios con especial incidencia en la determinación del resultado del ejercicio. Aunque son estudiados de forma individual, la aplicación de un principio no puede hacerse de forma aislada respecto de otros principios contables, pues, por ejemplo, el principio de prudencia está claramente relacionado con el de correlación de ingresos y gastos, con el del devengo y con el del precio de adquisición.

---

(21) En este sentido, FERNÁNDEZ PIRLA, J.M.: *Teoría económica...*, *op. cit.*, pág. 192, afirma que el resultado periódico es una «creación artificial que escinde, por razones de naturaleza práctica, el concepto unitario del beneficio de la empresa, que, concebido en su auténtico significado económico, es magnitud única, definible exactamente tan sólo al terminar la vida económica de la empresa».

(22) Se argumenta, al respecto, que existe una serie de razones que dificultan la determinación del resultado periódico, a saber:

1. Ausencia de un concepto de resultado contable claramente formulado y admitido con generalidad.
2. Las prácticas de contabilidad generalmente admitidas permiten utilizar criterios alternativos para la clasificación, asignación y medición de sus componentes, que permiten obtener una multiplicidad de valores del resultado periódico de una empresa, y que pueden provocar la confusión del usuario externo de la información contable.
3. Surge una dificultad adicional en la medida en que se contempla la existencia de cambios en el nivel de precios, ya que el resultado contable, convencionalmente, descansa en criterios de coste histórico.



### **a) Principio de gestión continuada.**

Denominado por el PGC como principio de empresa en funcionamiento, es enunciado de la siguiente forma: «se considerará que la gestión de la empresa tiene prácticamente una duración ilimitada. En consecuencia, la aplicación de los principios contables no irá encaminada a determinar el valor del patrimonio a efectos de su enajenación global o parcial ni el importe resultante en caso de liquidación».

Se basa este principio en la presunción de que la empresa tiene una actividad normal, es decir, no tiene intención de liquidar el patrimonio o reducir drásticamente su actividad. Es, por tanto, uno de los pilares básicos en la elaboración de la información contable, ya que es la admisión por parte de la empresa de su continuidad lo que llena de significado a las cuentas anuales. Pero, además, la suposición de permanecer en actividad durante una secuencia indefinida de ejercicios otorga sentido a otros principios contables, tales como el principio de devengo, el de correlación de ingresos y gastos, el de uniformidad, el de precio de adquisición y el de prudencia.

Carece de sentido este principio en aquellos casos en que se tiene evidencia clara de que la duración de la empresa va a ser limitada, de igual forma que no tiene significado el cálculo del resultado periódico, pues la razón de ser de este principio radica en tratar de reflejar lo más fielmente posible la capacidad de la empresa para seguir funcionando y los beneficios potenciales futuros que puede originar su patrimonio.

La incidencia de este principio en el cálculo del resultado se manifiesta de dos formas diferenciadas (23): por un lado, los bienes y derechos que conforman el patrimonio empresarial son contemplados desde la perspectiva de su continuidad funcional y, consecuentemente, no cabe pensar en su liquidación inmediata ni en las posibles ganancias o pérdidas derivadas de tal política. De otro lado, el cálculo del resultado periódico debe estar revestido de cuantas garantías se precisen para asegurar la riqueza empresarial, necesaria para la continuidad de la actividad de la empresa, lo cual supone prevenir por adelantado el riesgo de fallo y rectificar posteriormente si tal no ocurriera.

### **b) Principio de afectación de la transacción.**

Este principio que no aparece explícitamente reconocido en el PGC (24) es definido por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (25) como sigue: «deben existir reglas preestablecidas para determinar si una transacción o un hecho contable afecta a activos, pasivos, gastos o ingresos anuales o plurianuales».

---

(23) CAÑIBANO CALVO, L.: *Contabilidad. Análisis contable de la realidad empresarial*, Pirámide, Madrid, 1987, págs. 133-134.

(24) Apunta, en este sentido, ÁLVAREZ LÓPEZ, J.M.: «Análisis sistemático de los principios contables más influyentes en la determinación de los resultados empresariales», *Técnica Contable*, año XLIX, n.º 577, enero, 1997, pág. 8, que «lo que ha ocurrido en nuestro Plan General es que el principio de afectación de la transacción ha pasado directamente, sin haberse particularizado previamente como tal, a manifestarse y aplicarse en la tercera parte del mismo relativa a definiciones y relaciones contables, cuyo desarrollo es un ejemplo permanente de su presencia».

(25) ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS: *Principios contables. Principios y normas de contabilidad en España*, documento n.º 1, Madrid, 1992, pág. 27.

La aplicación de este principio evita sesgos intencionados en la información financiera ya que impedirá que se dé distinta interpretación contable a hechos iguales. Así, por ejemplo, es fundamental respecto a la determinación del resultado cuando estamos ante un activo o un gasto. Habitualmente, se emplea como criterio delimitador entre esos dos conceptos la capacidad del elemento en cuestión para generar ingresos en períodos venideros, de manera que será gasto aquella inversión de la que no puedan esperarse beneficios futuros y, en cambio, una determinada transacción se registrará como activo cuando vaya a generar beneficios futuros siempre que se pueda determinar el momento en el que se producirán y su cuantía. Este criterio es admitido por nuestro PGC manifestándose, por ejemplo, en la posibilidad de capitalizar los gastos financieros originados en la financiación del inmovilizado como mayor importe del mismo, o en el tratamiento de los gastos de investigación y desarrollo que, ante la dificultad de estimar si producirán ingresos en el futuro, se consideran, con carácter general, gastos del ejercicio en que se realicen. De igual forma, es relevante este principio para separar entre mejoras y gastos de conservación del inmovilizado.

### c) Principio del precio de adquisición.

El PGC señala «como norma general, todos los bienes y derechos se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción. El principio del precio de adquisición deberá respetarse siempre, salvo cuando se autoricen, por disposición legal, rectificaciones al mismo; en este caso, deberá facilitarse cumplida información en la memoria».

La valoración a costes históricos es un principio que implica unas condiciones de estabilidad monetaria. Ahora bien, en la medida en que se produzca un aumento generalizado de los precios, la aplicación de este principio provocará dos efectos distorsionantes en la información suministrada por las cuentas anuales (26):

1. La valoración de los factores que intervienen en el cálculo del resultado tiende a ser cuantificada por defecto, puesto que su consumo se produce con posterioridad a su adquisición. Cuando el desfase temporal entre la adquisición y aplicación es dilatado, como sucede con los elementos de inmovilizado, se acentúa el defecto en la valoración. Todo ello provocará un resultado puramente nominal.
2. Los bienes que fueron adquiridos por la empresa en su momento y permanecen al cierre del ejercicio, aparecerán reflejados en el balance de situación. Ahora bien, estarán valorados defectuosamente al no basarse en precios actualizados sino en el precio de adquisición.

Aunque se han propuesto alternativas a este criterio de valoración (27), el Código de Comercio y, consecuentemente, el PGC se han decantado por el precio de adquisición. Este principio tiene una repercusión inmediata en la determinación del resultado pues la valoración de las corrientes de ingre-

(26) CAÑIBANO CALVO, L.: *Teoría económica...*, op. cit., pág. 542.

(27) La Cuarta Directiva de la CEE, aunque establece el coste de adquisición como criterio básico para las valoraciones contables, faculta a los Estados miembros para que puedan incorporar en sus normas otros criterios contables de valoración, basados en el ajuste integral por inflación o en la revalorización parcial de algunos activos.

tos y gastos que intervienen en su cálculo será realizada atendiendo al valor de mercado históricamente registrado. Y, si bien no se presentan problemas cuando se trata de bienes y servicios corrientes suministrados desde el exterior mediante las oportunas transacciones de mercado, el principio del precio de adquisición se muestra inconsistente ante la imputación del coste de activos fijos para el cálculo del resultado originándose, como ya hemos comentado, un resultado puramente nominal derivado de la posesión de activos al compararse ingresos medidos en valores actuales con factores cuantificados según costes históricos.

Otra cuestión ligada con este principio es la imposibilidad de efectuar revalorizaciones voluntarias impidiendo, por tanto, alcanzar el objetivo de imagen fiel que deben perseguir las cuentas anuales. Ahora bien, sí se permiten rectificaciones a la baja como consecuencia de la supremacía del principio de prudencia.

#### ***d) Principio del devengo.***

Señala el PGC que «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».

Este principio viene impuesto por la división de la empresa en ejercicios económicos, fijando los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos para determinar el resultado periódico. Al respecto, podrían señalarse tres momentos distintos en el tiempo:

1. Cuando finaliza el proceso productivo.
2. Cuando tiene lugar la corriente económica, es decir, cuando nacen los derechos de cobro u obligaciones de pago que ingresos y gastos llevan asociados, o
3. Cuando se realiza la corriente financiera, o sea, en el momento de efectuar el cobro o el pago.

La primera alternativa, que supone reconocer el resultado una vez concluida la producción y antes de la venta, sólo sería aplicable a determinados bienes con precio fijado, mercado asegurado y con unos gastos de comercialización no afectados por niveles significativos de incertidumbre (28).

El reconocimiento del resultado en el momento en que tiene lugar la corriente monetaria se empleará sólo en casos excepcionales en los que exista un alto grado de incertidumbre y, como consecuencia de ello, sea difícil realizar su valoración. No obstante, es preciso señalar el tratamiento desigual entre los ingresos y los gastos, pues si bien puede retrasarse el reconocimiento del ingreso al momento del cobro cuando concurren las circunstancias apuntadas, no ocurre así con los gastos pues, en virtud del principio de prudencia que estudiaremos posteriormente, deberán ser registrados en todo caso, desde el momento en que se tenga conocimiento de los mismos.

---

(28) ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS: *Principios Contables. Ingresos*, documento n.º 13, Madrid, 1992, pág. 24.

La práctica contable universalmente aceptada se inclina por la determinación del resultado atendiendo a la corriente real, es decir, mediante la comparación de ingresos y gastos, los cuales deben ser reconocidos desde el instante en que nazca el derecho de cobro u obligación de pago asociados a ellos. Ahora bien, el probable desfase temporal que puede existir entre ingresos y cobros, determina que el resultado periódico calculado atendiendo a la corriente real no se encuentre materializado pues está sujeto al riesgo que implica el posible fallo de alguno de los derechos de cobro. Esta situación de incertidumbre será resuelta incluyendo como un gasto más en la determinación del resultado el importe correspondiente a las posibles pérdidas derivadas del riesgo de fallo en los derechos de cobro pendientes al cierre del ejercicio.

Se admiten alteraciones del principio del devengo respecto a los ingresos, tal como hemos señalado, cuando exista un alto grado de incertidumbre o indeterminación de su importe. En cambio, no se aceptan modificaciones del devengo respecto a los gastos pues, de acuerdo con el principio de prudencia, en ningún caso su contabilización estará condicionada a la realización efectiva del pago.

#### *e) Principio de correlación de ingresos y gastos.*

Como ya se ha expuesto, el principio del devengo viene exigido por la división de la vida de la empresa en ejercicios económicos, lo cual conlleva el proceso de periodificación contable para de esa forma imputar al período al que correspondan los ingresos y los gastos. La aplicación del principio del devengo es un paso previo a la aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos, ya que sólo una vez que se ha realizado la imputación temporal de ingresos y gastos, se puede determinar el resultado del período que, de acuerdo con lo establecido por el PGC, «estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa».

Es consecuencia, por tanto, de este principio que los gastos en que se haya incurrido en un ejercicio, pero que incidirán en los resultados de ejercicios siguientes, a través de la consiguiente correlación con los ingresos pertinentes, serán activados integrándose en el valor de los bienes que figuran en el balance o bien apareciendo en cuentas de gasto activadas (gastos a distribuir en varios ejercicios) porque contribuirán a la obtención de ingresos en ejercicios futuros. Por contra, no tendrá lugar el diferimiento de un gasto cuando se estime que no generará ingresos futuros.

Es también posible la obtención de ingresos en un ejercicio que estén correlacionados con costes futuros, de ahí la inclusión en el balance de la partida «ingresos a distribuir en varios ejercicios». Estos ingresos diferidos no serán aplicados al resultado hasta que no se reflejen los gastos correlacionados con ellos.

#### *f) Principio de uniformidad.*

El PGC enuncia este principio de la forma siguiente: «adoptado un criterio en la aplicación de los principios contables dentro de las alternativas que, en su caso, éstos permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas caracte-

rísticas en tanto no se alteren los supuestos que motivaron la elección de dicho criterio. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; pero en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales».

La aplicación de este principio está justificada por la utilidad que ha de poseer la información contable, pues sin uniformidad la información no sería comparable no cumpliéndose, por tanto, los requisitos de claridad y relevancia de la información a los que se hace referencia en el apartado 10 de la Introducción del PGC. Por ello, se obliga a elegir, en los casos en que se permitan varias alternativas, un criterio contable acorde con la situación que se pretende aplicar, el cual no será alterado mientras no varíen las circunstancias que motivaron tal elección.

Y aunque el artículo 38.1.b) del Código de Comercio establece que «no se variarán los criterios de valoración de un ejercicio a otro», lo cual es una exigencia lógica derivada de los requisitos de claridad y relevancia de la información contable, el PGC, excepcionalmente, permite un cambio cuando se adopte para introducir criterios más aceptables que los actuales. En ese caso, las circunstancias que aconsejan la modificación del criterio adoptado en su día se reflejarán en la memoria, indicándose la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación del criterio sobre las cuentas anuales.

De acuerdo con lo establecido en la Norma de Valoración n.º 21.ª del PGC «se considerará que el cambio se produce al inicio del ejercicio y se incluirá como resultados extraordinarios en la cuenta de pérdidas y ganancias el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos, calculadas a esa fecha, que sean consecuencia del cambio de criterio». No obstante, como señala la misma Norma de Valoración «los cambios en aquellas partidas que requieren para su valoración realizar estimaciones y que son consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, no deben considerarse [...] como cambios de criterio contable».

#### ***g) Principio de importancia relativa.***

Este principio, que está ligado al requisito de relevancia de la información contable, es enunciado por el PGC como sigue: «podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos 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».

Por tanto, se permite la no observancia estricta o escrupulosa de algunos de los principios contables contenidos en el PGC con el ánimo de flexibilizar y, al mismo tiempo, agilizar su aplicación. Ahora bien, el límite para establecer cuándo una determinada transacción es relativamente importante viene dado por el objetivo de imagen fiel.

Un caso concreto en que este principio incide en la determinación del resultado es en la consideración como gastos del ejercicio de auténticos inmovilizados cuando éstos no superan una determinada cuantía (29).

#### ***h) Principio de registro.***

Mediante este principio que es necesario por la división de la actividad de la empresa en ejercicios económicos, se pretende determinar cuándo deben contabilizarse los hechos contables. Al respecto, señala el PGC que «los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originan» (30).

Ahora bien, no todos los hechos económicos significan transacciones con el exterior y, por tanto, no originan derechos y obligaciones en sentido jurídico. Tal es el caso de los consumos de activo, provisiones, etc. De la definición que de este principio hace la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (31) podemos diferenciar tres posibilidades en las transacciones internas:

1. Cuando se trate de incorporar riqueza al proceso productivo, la transacción se registrará en el momento en que se realice el consumo interno del activo.
2. Cuando estemos ante una transformación de pasivos, se registrará en el momento en que se produzca la misma lo que normalmente se efectúa por un acuerdo o una declaración de voluntad.
3. En casos de imputación de un importe al resultado de un período, la misma se realizará aplicando el principio de correlación de ingresos y gastos.

---

(29) La Resolución de 8 de julio de 1994 del ICAC por la que se publica la Norma Técnica relativa al concepto de «importancia relativa», incluye en su anexo, los parámetros orientativos para evaluar la importancia relativa en la emisión del informe de auditoría. En esa norma, que ha sido objeto de revisión para 1997, se establece un determinado porcentaje a aplicar sobre el total de activos o sobre la cifra de negocios, a fin de decidir sobre la importancia relativa de un hecho concreto.

(30) Respecto a la inclusión de este principio en la primera parte del PGC, señala CAÑIBANO CALVO, L.: «Principios Contables», en *Cómo aplicar el Plan...*, op. cit., págs. 12-13, «quizá pudiera pensarse en la obviedad de lo indicado por este principio, pero basta echar un vistazo a las prácticas contables al uso, para darse cuenta de que no todos los activos y pasivos manejados o asumidos por las empresas forman parte de sus balances, siendo quizás los casos más notorios los inmovilizados poseídos bajo el régimen de arrendamiento financiero y las pensiones concedidas en favor de los empleados de la empresa».

(31) La ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS: *Principios contables. Principios y normas...*, op. cit., pág. 27, enuncia este principio de forma más explícita que el PGC, añadiendo que «en caso de que no supongan una transacción frente al exterior, se registrarán cuando se produzca el auténtico consumo de un activo, la transformación de un pasivo o cuando se cumplan los supuestos establecidos para la imputación de un determinado importe al resultado del período».

### *i) Principio de no compensación.*

Señala el PGC que «en ningún caso podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo del balance ni las de gastos e ingresos que integran la cuenta de pérdidas y ganancias, establecidos en los modelos de cuentas anuales. Se valorarán separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo».

La necesidad de este principio está determinada por los requisitos de relevancia y claridad que han de presidir la información contable, así como por el objetivo de imagen fiel.

En lo que respecta a la determinación del resultado, encontramos en el texto del PGC algunos casos de aplicación de este principio, a saber:

- Las devoluciones de compras y de ventas figurarán en cuentas específicas en lugar de representar un menor importe de las mismas.
- Los ingresos y gastos procedentes de la misma fuente deberán ser reflejados por separado.

1.1.3. La inaplicación de los principios contables como consecuencia del carácter preferencial del principio de prudencia.

La prudencia es el principio que, en igualdad de condiciones respecto a la imagen fiel, prevalecerá sobre el resto de principios contables. Este privilegio aparece reconocido en el artículo 38 del Código de Comercio, siendo el objetivo de su aplicación conservar el patrimonio ante posibles descapitalizaciones como consecuencia de valoraciones subjetivas o de riesgos no reflejados o reflejados de forma errónea (32).

El PGC se refiere a este principio de la siguiente forma: «únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles».

Como puede observarse, se establece una consideración asimétrica de ingresos y gastos ya que los beneficios no se reflejarán hasta el instante en que se hayan materializado, mientras que las pérdidas, tanto las reales como las potenciales, se han de contabilizar tan pronto como sean conocidas, incluso si éstas se conocen entre el cierre del ejercicio y la formulación de las cuentas anuales. En consecuencia, el principio de prudencia implica:

---

(32) Como señala CAÑIBANO CALVO, L.: «Principios contables», *Cómo aplicar el Plan...*, *op. cit.*, pág. 14, «la presunción de empresa en funcionamiento, el cálculo del resultado periódico y la distribución del mismo, exigen un proceder cauteloso a la hora del establecimiento de criterios contables, de ahí la raigambre del principio de prudencia, también denominado en ocasiones conservadurismo contable».

1. La contabilización de las pérdidas potenciales, cualquiera que sea su origen, cuando se puedan estimar razonablemente. Para ello se emplearán las cuentas de provisiones.
2. La contabilización de los beneficios sólo cuando se hayan realizado.
3. Que no es admisible la compensación de pérdidas potenciales con beneficios potenciales.

Además, hemos de tener en cuenta que el PGC exige que «se tendrán presentes toda clase de depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio fuese positivo como negativo», lo cual significa que el importe y signo del resultado no debe condicionar las estimaciones de estas depreciaciones. Esta matización incluida por el PGC podría parecer innecesaria desde un punto de vista profesional, sin embargo, ha sido una práctica habitual para, en caso de pérdidas, no empeorar el resultado del ejercicio (33).

El carácter preferencial del principio de prudencia sobre el resto de principios contables obligatorios provoca, en numerosas ocasiones, un efecto distorsionador en el resultado contable. En primer lugar, porque incide de forma directa sobre un gran número de operaciones registradas y, en segundo lugar, porque a veces entra en colisión con otros principios básicos para determinar el resultado del ejercicio.

Si bien, ha sido defendido por ejercer un cierto contrapeso al optimismo natural de la empresa o porque las consecuencias del error por defecto son económicamente menos importantes que las derivadas del error por exceso, evitándose, de esa forma, la incertidumbre en la valoración y el beneficio, este principio ha sido objeto de duras críticas por diversos autores por las siguientes razones (34):

1. Inconsistencia: si se escoge el menor valor entre el precio de coste y el de mercado, ¿qué razón existe para no aplicar el mismo criterio cuando es al revés? Es, por tanto, asimétrico al actuar sólo en un sentido.
2. Capricho: el grado de prudencia puede ser mayor o menor, influyendo en la política de la empresa.
3. Encubrimiento: es difícil para los usuarios externos determinar la cuantía de la infravaloración de los activos.

---

(33) En este sentido, CAÑIBANO CALVO, L.: «Principios Contables», *Cómo aplicar el Plan...*, op. cit., pág. 15, opina que «la existencia de prácticas tendentes a estimar las depreciaciones de los activos inmovilizados y de otros activos tan sólo cuando existen unos resultados contables capaces de absorber las dotaciones correspondientes, puede haber llevado al legislador a incluir en el texto legal, la declaración expresa de que la prudencia exige que tanto dotaciones de amortizaciones como de provisiones deban practicarse con independencia de cuáles sean los resultados del ejercicio».

(34) Entre otros, podemos citar a KAM, V.: *Accounting Theory*, John Wiley & Sons, Nueva York, 1990, pág. 218; HENDRIKSEN, E.S.: *Teoría de la contabilidad*, UTEHA, México, 1974, pág. 138.



4. Contradicción con otros principios contables, por ejemplo con el principio del precio de adquisición, con el principio del devengo o con el principio de correlación de ingresos y gastos.
5. Sesgo: entra en conflicto con algunas de las características cualitativas de la información contable tales como fiabilidad y comparabilidad.
6. Actitud: el conservadurismo se ha convertido más en una actitud contable que en un simple mecanismo usado en respuesta a la incertidumbre.

Ahora bien, respecto al conservadurismo contable caben dos posibles interpretaciones, a saber:

- Visión tradicional: los ingresos y beneficios se imputan cuando se materializan; las pérdidas o quebrantos, incluso los potenciales, deben registrarse en el momento en que se prevean y sean susceptibles de evaluación racional.
- Visión alternativa: en los casos de presentarse bases alternativas de valoración de elementos patrimoniales, se propugna el uso de aquella que proporcione un menor riesgo de sobrevaloración.

Según la definición dada de este principio por el PGC, se encuadra nuestra normativa contable en el modelo tradicional al rodear el cálculo del resultado de todas las cautelas precisas para garantizar el mantenimiento del patrimonio empresarial (35).

En la determinación del resultado periódico son especialmente útiles, como ya se ha expuesto, los principios del devengo y de correlación de ingresos y gastos, produciéndose en numerosos casos una colisión entre esos principios y el de prudencia. Indicamos, a continuación, algunos casos en que se manifiesta tal conflicto entre ese último principio y algún otro, principalmente, el de correlación de ingresos y gastos:

- a) En virtud del principio de correlación de ingresos y gastos, existen una serie de gastos en los que incurre la empresa, que por su significativa cuantía y vinculación a períodos de tiempo superiores al ejercicio económico en el que se producen, deben ser diferidos a lo largo de varios ejercicios. Sin embargo, en aplicación del principio de prudencia se sanean en unos plazos más o menos arbitrarios, e incluso se aconseja su inmediata cancelación. Tal es el caso de los gastos de establecimiento o los gastos de formalización de deudas.

---

(35) En este sentido, CAÑIBANO CLAVO, L.: «Principios contables» en *Cómo aplicar el Plan...*, *op. cit.*, pág. 14, afirma que el principio de prudencia «impone en síntesis, importantes requisitos para el reconocimiento de ingresos o beneficios, exigiendo la materialización de los mismos, mientras que es mucho más laxo para el reconocimiento de gastos, quebrantos o pérdidas, ya que obliga a ello en cuanto puedan ser razonablemente estimados, aconsejando su inmediata contabilización».

- b) Las pérdidas potenciales, cuya valoración se basa en estimaciones, se imputarán al ejercicio en que se puedan estimar, lo que puede no coincidir con el ejercicio en que se materializó el ingreso, produciéndose la ruptura del principio de correlación de ingresos y gastos, como ocurre con las provisiones para insolvencias o las pérdidas por diferencias de cambio.
- c) La incertidumbre en la cuantificación del ingreso, en aplicación del principio de prudencia, aconseja que el reconocimiento del ingreso se difiera hasta que la misma desaparezca. Ahora bien, en virtud del principio de correlación de ingresos y gastos, suponiendo que exista certeza de que los costes correlacionados con esos ingresos serán recuperados, tendrían que ser objeto de diferimiento para su compensación, posteriormente, con los ingresos. No es ésta la postura adoptada por el PGC y prueba de ello es el tratamiento contable de los gastos de investigación y desarrollo, del fondo de comercio o de las aplicaciones informáticas.

#### 1.1.4. La imagen fiel como objetivo de los principios obligatorios.

Si atendemos a lo establecido por el artículo 34.2 del Código de Comercio, la empresa deberá redactar las cuentas anuales con claridad, las cuales habrán de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados obtenidos. Es precisamente la imagen fiel el objetivo al que están vinculados los principios contables, es decir, la contabilidad persigue que, al menos teóricamente, exista una plena identidad entre la realidad que se pretende conocer y la información incluida en las cuentas anuales. En este sentido, el PGC en el apartado 10 de su Introducción señala lo siguiente: «la imagen fiel si bien no es un concepto cerrado y delimitado trata de transmitir la doble noción de imparcialidad y objetividad que se debe perseguir en la elaboración de las cuentas anuales. La imagen fiel es el corolario de aplicar sistemática y regularmente los principios contables, entendidos éstos como el mecanismo capaz de expresar la realidad económica de las transacciones».

Ahora bien, considerando que la realidad de las empresas siempre presenta peculiaridades que quedan fuera de cualquier esquema general, ¿qué ocurre cuando con la aplicación de los principios contables la contabilidad de una empresa no consigue la imagen fiel? Al respecto, para que los principios contables no sean un obstáculo para lograr la imagen fiel, señala el PGC en la primera parte dos situaciones diferentes:

- a) La aplicación de los principios contables obligatorios no es suficiente para que las cuentas anuales logren la imagen fiel. En este caso, será necesario incluir en la memoria todas las explicaciones complementarias al respecto [apartado 2.a) de la memoria] así como sobre otros principios contables no obligatorios aplicados [apartado 2.b) de la memoria].

- b) La aplicación de un principio contable o cualquier otra norma contable es incompatible con la imagen fiel. En este supuesto, que el PGC conceptúa como excepcional, será impropio la aplicación del principio o norma contable en cuestión (36). De igual forma que en la situación anterior, deberá indicarse en la memoria las razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable [apartado 2.a) de la memoria] así como las razones excepcionales que justifican la falta de aplicación de un principio contable obligatorio [apartado 2.b) de la memoria], debiéndose añadir en ambos casos la incidencia de la inaplicación en el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

Pese a la contundencia con la que se afirma que las cuentas anuales deben perseguir la imagen fiel, la confusión existente en torno al significado del concepto ha provocado la aparición de dos posiciones doctrinales al respecto:

1. La visión *legalista*, de acuerdo con la cual las cuentas anuales representan la imagen fiel cuando se han preparado observando la legislación vigente.
2. La visión *económica*, según la cual imagen fiel equivale a realidad económica, de forma que las cuentas anuales deben informar sobre la misma, aunque para ello dejen de cumplirse algunas disposiciones legales (37).

---

(36) Así, se indica en el apartado 10 de la Introducción del PGC que «no serán aplicables las disposiciones legales o exigencias jurídicas, en materia de contabilidad, relativas a una operación que fueran, excepcionalmente, incompatibles con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales. De este modo, la empresa deberá ajustar sistemáticamente la contabilidad y sus cuentas anuales a los principios legales que les sean aplicables, excepto cuando esta aplicación conduzca a que los registros o la formulación de las cuentas anuales distorsionen la imagen fiel que un tercero podría formarse sobre la *verdadera*, en términos económicos, situación patrimonial y financiera y de los resultados habidos en el ejercicio». En el mismo sentido, artículos 34.3 y 34.4 del Código de Comercio.

(37) En este sentido, TÚA PEREDA, J.: «Algunas precisiones adicionales en torno al principio de imagen fiel», *Técnica Contable*, diciembre, 1985, págs. 441-484, afirma «el principio de imagen fiel implica, en primer lugar, el cumplimiento de la norma de modo que las cuentas anuales deben establecerse, en principio, de acuerdo con la normativa legal. Pero además, se exige a los estados financieros un *plus* de adecuación al concepto de imagen fiel, mediante los dos preceptos adicionales que, en la normativa comunitaria [también en la española, véanse los artículos 34.3 y 34.4 del Código de Comercio], completan este principio:

- Con carácter supletorio se requiere ampliar la información exigida legalmente, cuando ésta no sea suficiente para alcanzar la representación fiel de la situación patrimonial y de los resultados de la sociedad.
- Con carácter prioritario, el concepto de imagen fiel debe prevalecer sobre cualquier norma o restricción legal, de manera que se admita, de modo expreso, la posibilidad de que, en casos excepcionales, deje de cumplirse una norma, cuando no conduzca a la deseada imagen fiel».

De esas dos posiciones, como afirman AMAT, BLAKE y OLIVERAS (38), la más extendida a nivel teórico es la económica, si bien a nivel práctico impera la visión legalista (39). Estamos, por tanto, ante una cuestión fundamental de cara a la determinación del resultado de la empresa pues si el objetivo de las cuentas anuales es mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, qué duda cabe que si nos decantamos por la visión legalista la imagen fiel del resultado se obtendrá cuando observemos escrupulosamente la legalidad contable vigente. En cambio, si decidimos que la imagen fiel es equivalente a la realidad económica y, por tanto, el fondo prima sobre la forma, para ofrecer la imagen fiel de los resultados de la empresa deberán dejar de aplicarse aquellas disposiciones contables que alejen a las cuentas anuales de la realidad patrimonial, económica y financiera de la empresa.

Ahora bien, adoptemos una posición u otra, es preciso delimitar el concepto de imagen fiel sobre todo si tenemos en cuenta que el PGC hace referencia al mismo en tres cuestiones clave planteadas en su primera parte:

1. La aplicación de los principios contables establecidos en el PGC no es suficiente para que las cuentas anuales expresen la imagen fiel (40).
2. En aquellos casos excepcionales en los que la aplicación de un principio contable o de cualquier otra norma contable sea incompatible con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación.
3. En casos de conflicto entre principios contables obligatorios deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

(38) AMAT, O., BLAKE, J. y OLIVERAS, E.: «Reflexiones en torno al contenido de la imagen fiel», *Técnica Contable*, año XLIX, n.º 578, febrero, 1997, págs. 81-89.

(39) Así parece demostrarlo un estudio realizado en 1995 por ERNST & YUNG: «Soluciones prácticas para la elaboración de cuentas anuales», *Cinco Días*, Madrid. La investigación realizada sobre 150 grandes empresas españolas pone de manifiesto que todas ellas informan en la memoria que las cuentas anuales presentan la imagen fiel, sin haber sido necesario dejar de aplicar alguna norma contable.

(40) Aunque el PGC establece en la Norma de Valoración n.º 22.ª a que se consideran principios y normas de contabilidad generalmente aceptados exclusivamente los establecidos en:

- a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- b) El PGC y sus adaptaciones sectoriales.
- c) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca el ICAC, y
- d) La demás legislación que sea específicamente aplicable,

permite la aplicación facultativa de otros principios [apartado 2.b) de la memoria] aunque no regula qué requisitos han de cumplir esos principios voluntarios. Sí se incluían en el borrador del PGC, que reconocía la posibilidad de aplicar facultativamente otros principios contables cuando reuniesen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) No ser contrarios a ninguna norma legal.
- b) Haber sido emitidos por organizaciones nacionales o internacionales solventes.
- c) Haber sido aceptados con generalidad por los profesionales nacionales mediante declaraciones expresas de las organizaciones en que ellos estén encuadrados, y
- d) Tener por objeto la mejor consecución de la imagen fiel.

## 1.2. La contabilidad creativa.

El resultado contable, como hemos expuesto, es una magnitud relativa como consecuencia de la valoración y periodificación de los ingresos y gastos que influyen en su cálculo, por tanto, variará dependiendo de las hipótesis utilizadas y el rigor en la aplicación de los principios contables empleados en su determinación.

Uno de los papeles asumidos por los organismos emisores de normas contables ha sido limitar la discrecionalidad de las empresas a la hora del reconocimiento contable de los hechos económicos (41) y, por supuesto, de la valoración de los mismos, persiguiendo proteger a los interesados en la actividad empresarial.

Analizada la normativa contable vigente, detectamos dos vías diferentes a través de las cuales se puede obtener el nivel de resultados deseado, a saber:

1. La ausencia de regulación de determinadas operaciones, o bien habiendo sido objeto de regulación, ésta presenta claras indeterminaciones que dificultan su aplicación.
2. La existencia de diferentes alternativas en la aplicación de diferentes principios contables que suponen la posibilidad de obtener varias cifras del resultado contable. A pesar de existir un marco homogeneizador derivado de los principios contables, aparecen distintas alternativas en su aplicación como es reconocido por el principio de uniformidad contenido en la primera parte del PGC cuando indica «adoptado un criterio en la aplicación de los principios contables dentro de las alternativas que, en su caso, éstos permitan...», lo cual supone la posibilidad de obtener diferentes niveles de resultado.

El vacío de la normativa contable así como la existencia de distintos criterios en la aplicación de los principios contables es el caldo de cultivo perfecto para la denominada contabilidad creativa. Dicho concepto se emplea para describir:

«– el proceso de manipulación de la contabilidad para aprovecharse de los vacíos de la normativa contable y de las posibles elecciones entre diferentes prácticas de valoración y contabilización que ésta ofrece, para transformar las cuentas anuales de lo que tienen que ser a lo que, quienes las preparan, prefieren que sean, y

---

(41) Así se pone de manifiesto en un estudio empírico sobre los efectos del PGC de 1990 (APELLÁNIZ GÓMEZ, P. y LABRADOR BARRAFÓN, M.: «El impacto de la regulación contable en la manipulación del beneficio. Estudio empírico de los efectos del PGC de 1990», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIV, n.º 82, enero-marzo, 1995, págs. 13-40) en el que se concluye que «una regulación más restrictiva ha limitado la capacidad del gerente para elegir los procedimientos contables que más se ajusten a sus intereses personales y, más concretamente, la discrecionalidad de la gerencia para decidir sobre el momento de imputación de gastos e ingresos. Como consecuencia, la manipulación del beneficio dentro de los PGC [principios de contabilidad generalmente aceptados] se ha reducido».

- el proceso por el que las transacciones se estructuran de forma que se produzcan los resultados contables preferidos, en lugar de reflejar estas transacciones de forma neutral y consistente» (42).

Pueden extraerse de la definición anterior los siguientes aspectos:

1. La contabilidad creativa supone la distorsión de las cuentas anuales dentro de los márgenes de actuación permitidos por la regulación contable.
2. Existe intención de engaño, si bien no es ilegal en sí misma (43).
3. La contabilidad creativa es «un sistema de contabilidad moldeado por y para las necesidades de imagen de la empresa» (44).

Existen diferentes técnicas de contabilidad creativa como son (45):

- La posibilidad de elegir entre diferentes métodos contables.
- El sesgo en estimaciones, opiniones y predicciones que exigen determinadas operaciones contables.
- El registro de transacciones artificiales, tanto para manipular las cifras del balance, como para desplazar los beneficios entre ejercicios contables.
- La modificación de criterios contables de un ejercicio a otro.
- La manipulación de operaciones extraordinarias con objeto de dar la impresión contable deseada.

---

(42) NASER, K.H.: *Creative Financial Accounting: its nature and use*, Prentice Hall, Londres, 1993, pág. 59.

(43) Esta postura es adoptada por AMAT SALAS, O. y BLAKE, J.D.: «La contabilidad creativa: naturaleza y motivaciones», *Técnica Contable*, n.º 562, octubre, 1995, pág. 660, para quienes «la contabilidad creativa, aunque no sea ilegal en sí misma, es indicativa de una situación en la que los directivos están bajo presión financiera y trabajando por debajo de los más altos estándares éticos. Por tanto, puede interpretarse como indicativa de probabilidad de fraude».

(44) ROJO, A.: «Tendencias de la contabilidad y contabilidad creativa», *Boletín de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 1.º trimestre, 1993, págs. 4-7.

(45) AMAT SALAS, O.; BLAKE, J. y MOYA, S.: «La contabilidad creativa en España y en el Reino Unido: Un estudio comparado», en *Ponencias del VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Barcelona, 1996, vol. I, págs. 528-529.

Un estudio realizado en 1996 para determinar la situación de la contabilidad creativa en España basándose en la opinión de los auditores (46) pone de manifiesto, entre otros aspectos, lo siguiente:

- a) El 31 por 100 opinó que la contabilidad creativa era una herramienta legítima.
- b) Uno de los factores que pueden afectar a la decisión de utilizar técnicas de contabilidad creativa es obtener una reducción de impuestos (47), concretamente así lo manifestaron el 90 por 100 de los encuestados.
- c) Las áreas en las que se practican técnicas de contabilidad creativa son las siguientes:
  - Valoración de stocks.
  - Provisiones para insolvencias.
  - Capitalización de intereses y otros costes relacionados con activos fijos.
  - Costes de investigación y desarrollo.
  - Arrendamientos financieros.
  - Fondo de comercio.
  - Empleo de contabilidad de fusiones.
  - Conversión de diferentes partidas en moneda extranjera.
  - Provisión para pensiones.
  - Provisiones para riesgos y gastos.
  - Provisiones para contingencias.
  - Precios de transferencia.
  - Amortizaciones.

Evidentemente, algunas de las técnicas de contabilidad creativa repercutirán directamente en el cálculo del resultado contable en la medida en que supongan aumentos o reducciones de las corrientes de ingresos o gastos. A la vista de las conclusiones del anterior estudio, son numerosas las ope-

---

(46) AMAT SALAS, O.; BLAKE, J. y MOYA, S.: «La contabilidad creativa en España y en el Reino Unido: Un estudio comparado», en *Ponencias del VII Encuentro de Profesores Universitarios...*, *op. cit.*, págs. 533-539.

(47) Esa actitud ya fue sugerida en 1953 por HEPWORTH, S.R.: «Smoothing Periodic Income», *The Accounting Review*, enero, 1953, pág. 33, primer autor que se ocupa de los motivos para alterar el beneficio desde una óptica estrictamente contable, quien señaló que la actitud gerencial viene determinada por el deseo de obtener ventajas fiscales y de mejorar las relaciones de la empresa con sus acreedores, empleados e inversores.

raciones respecto a las que existe un vacío normativo en nuestra regulación contable, lo cual se agrava aún más si tenemos en cuenta que el artículo 34.2 del Código de Comercio introduce el concepto «imagen fiel» dejando sin efecto, en virtud del apartado 4 de dicho artículo, cualquier disposición legal en materia de contabilidad que sea incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales.

Por otra parte, a pesar de que el PGC establece en su primera parte el marco general que debe guiar el reflejo contable de las diferentes transacciones que puede realizar la empresa, encontramos que en numerosas ocasiones se ofrecen diferentes alternativas en su aplicación, que como ya hemos comentado, supone la posibilidad de obtener diferentes resultados. Sirvan a modo de ejemplo los siguientes casos extraídos de las Normas de Valoración del PGC:

- Opción de incluir los gastos financieros en el precio de adquisición o coste de producción.
- Inclusión en el coste de producción de la parte razonable de los costes indirectos.
- Imputación de los gastos a distribuir en varios ejercicios de acuerdo a un criterio financiero.
- Aplicación de diferentes procedimientos para la valoración de las existencias (precio medio ponderado, FIFO, LIFO u otro análogo).
- Etcétera.

Incluimos a continuación, a modo de ejemplo, dos operaciones en las que el vacío o la ambigüedad de la normativa contable permite prácticas de contabilidad creativa.

#### *a) Vacío normativo.*

Elegimos para ilustrar este caso la venta de derechos de suscripción preferentes. Determina el PGC en la Norma de Valoración 8.ª 1.c) que «en el caso de venta de derechos preferentes de suscripción o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe del coste de los derechos disminuirá el precio de adquisición de los respectivos valores. Dicho coste se determinará aplicando **alguna fórmula valorativa de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia**; al mismo tiempo, se reducirá proporcionalmente el importe de las correcciones valorativas contabilizadas». Pues bien, el coste del derecho de suscripción preferente puede ser calculado de diferente forma. Si atendemos a que debe emplearse una fórmula valorativa de general aceptación, existen dos formas habitualmente aceptadas:

- Coste del derecho preferente de suscripción.
- Valor teórico del derecho preferente de suscripción.



El coste de los derechos de suscripción se determina matemáticamente de la siguiente forma:

$$\text{Coste del derecho} = [\text{Valor de cotización del derecho} / \text{Valor de cotización de la acción (incluido el derecho)}] \times \text{Coste de la acción}$$

En cambio, la determinación del valor teórico del derecho de suscripción se realiza como sigue:

$$\text{Valor teórico del derecho} = [\text{Cotización de la acción antes de la ampliación} - \text{Precio de emisión de la acción}] / [1 + \text{Número de acciones antiguas por cada acción nueva}]$$

La diferencia entre ambos procedimientos es clara proporcionando, consecuentemente, diferentes valoraciones de los derechos de suscripción. Veámoslo en un ejemplo concreto.

**1**

**Ejemplo:**

AZUL, S.A. posee como Inversión Financiera Permanente 1.000 acciones de 1.000 ptas. de valor nominal de ROJO, S.A. que fueron adquiridas al 120 por 100. ROJO, S.A. anuncia una ampliación de capital ajustada a las siguientes condiciones:

- Emisión de una acción nueva por cada cuatro antiguas.
- Emisión a la par aunque liberadas en un 20 por 100 con cargo a reservas de libre disposición.

Se sabe, además, que las acciones de ROJO, S.A. cotizaban antes de la ampliación al 180 por 100 y que los derechos de suscripción cotizaban a 150 ptas. cada uno.

El coste del derecho preferente de suscripción ascendería a:

$$\text{Coste del derecho} = [150 / (1.000 \times 1,8)] / (1.000 \times 1,2) = 100 \text{ ptas.}$$

En cambio, el valor teórico del derecho de suscripción sería:

$$\text{Valor teórico del derecho} = [(1.000 \times 1,8) - (1.000 \times 0,8)] / (1 + 4) = 200 \text{ ptas.}$$

**b) Existencia de diferentes alternativas en la aplicación de los principios contables en la contabilización de determinadas partidas.**

Para ilustrar cómo el resultado contable puede ser diferente según la alternativa elegida por la empresa, incluimos la contabilización de los ingresos por ventas en las empresas constructoras dado que la Orden Ministerial de 27 de enero de 1993, por la que se adapta el PGC a ese tipo de empresas, especifica exclusivamente dos alternativas por lo que no existe ninguna otra opción que pueda aplicar la empresa. En este sentido, se especifica en la Norma de Valoración 18.ª que para las obras realizadas por encargo y con contrato, las ventas o ingresos se valorarán por el método del porcentaje de realización, es decir, según el grado de realización del contrato al final de cada período contable. No obstante, permite determinar los ingresos según ese método mediante el empleo de dos procedimientos distintos:

- Mediante la valoración de las unidades de obra ejecutadas a los precios establecidos en el contrato.
- En función de un porcentaje de los ingresos totales fijados en el contrato, porcentaje que se establece por la relación entre los costes incurridos hasta la fecha y los costes totales previstos para la realización del contrato.

La existencia de dos alternativas en la aplicación del método del porcentaje de realización supondrá dos cifras diferentes del resultado contable. Supongamos que la empresa ha firmado un contrato para realizar una construcción habiéndose determinado los siguientes parámetros:

- Ingresos contratados por la construcción: 10.000.000 ptas.
- Costes presupuestados para la construcción: 8.000.000 ptas.
- Período de construcción: 3 años.

Supongamos que la empresa ha realizado las siguientes estimaciones respecto a los costes en que se incurrirá en cada ejercicio contable y a la obra ejecutada en cada uno de los períodos en que se realizará la construcción:

	EJERCICIO 1	EJERCICIO 2	EJERCICIO 3
Costes incurridos .....	4.000.000	2.000.000	2.000.000
Costes incurridos/Costes totales ..	50%	75%	100%
Porcentaje de obra ejecutada .....	40%	40%	20%

Teniendo en cuenta la información anterior el resultado contable correspondiente a cada uno de los tres ejercicios en función de los dos procedimientos admitidos en el porcentaje de realización ascendería a:

	EJERCICIO 1	EJERCICIO 2	EJERCICIO 3
Mediante valoración de las unidades de obra ejecutadas a precios contratados .....	0	2.000.000	0
Mediante la aplicación del porcentaje «Costes incurridos/Costes totales» a los ingresos totales .....	1.000.000	500.000	500.000

Como puede comprobarse en la tabla precedente, el resultado contable difiere según se emplee uno u otro procedimiento.

## 2. Las cautelas del legislador para la limitación de la flexibilidad de la determinación del resultado contenida en las normas contables.

### 2.1. La determinación de los aspectos necesitados de normas cautelares.

Aun cuando se defienda, como nosotros hacemos, la constitucionalidad del método de determinación de la base imponible establecido en el artículo 10.3 LIS, hemos de poner de manifiesto los peligros que el mismo conlleva. Sólo un adecuado estudio de los efectos que la aceptación de la normativa contable puede tener en la determinación de la base imponible va a permitir que se eviten efectos no deseados. Para ello es preciso que el legislador haya tomado las medidas necesarias en dos aspectos fundamentalmente:

**En primer lugar**, es necesario establecer los mecanismos apropiados para evitar que la aplicación incorrecta de los criterios contables pueda tener trascendencia a efectos fiscales, pues de ser así el contribuyente podría manejar el resultado contable a su antojo, y de paso, podría anticipar o diferir el tributo en la medida que le convenga. Por tanto, es preciso determinar si la Administración tiene que aceptar sin más el resultado contable determinado por el sujeto pasivo del impuesto o si tiene la potestad de variar dicho resultado a los solos efectos de calcular la base imponible cuando en su determinación el sujeto pasivo haya aplicado de forma incorrecta las normas contables. Esencialmente, se trata de analizar si el legislador ha sido lo suficientemente cauto para evitar que la aplicación incorrecta de los criterios contables pueda tener incidencia en la determinación de la base imponible del IS.

**En segundo lugar**, aunque las normas contables se apliquen correctamente, hemos de tener presente que éstas tienen una enorme flexibilidad, que es incompatible con la regulación de un impuesto tan importante como el IS. Precisamente, una de las características del PGC es su flexibilidad, no sólo porque existan partes en el mismo que tengan carácter voluntario (partes 2.ª y 3.ª), sino muy especialmente porque aquellas partes que resultan de aplicación obligatoria para todas las empresas tienen la suficiente ductibilidad operativa como para permitir la adaptación de éstas a las nuevas situaciones que se van produciendo en la realidad (48).

Dicha flexibilidad viene motivada, por un lado, por la imprecisión de los principios contables, que son verdaderos conceptos jurídicos indeterminados, y fundamentalmente, por la supremacía de los principios de prudencia e imagen fiel, lo que permite un gran margen de maniobra al gestor contable. Por otro lado, se debe a la relativa libertad del empresario para el cálculo del resultado contable mediante operaciones de contabilidad creativa.

En este sentido, considerando la flexibilidad que existe en la determinación del resultado contable, si a efectos tributarios no se establecen las cautelas necesarias, esa misma flexibilidad se traslada para la determinación de la base imponible del IS (49), lo cual supone, nada más y nada menos, que el contribuyente pueda disponer con cierta libertad de la cifra de resultados, difiriendo o adelantando el tributo según le convenga a sus intereses.

## 2.2. Las facultades de la Administración para rectificar el resultado contable en caso de utilización incorrecta de los criterios contables.

El artículo 148 LIS establece que «a los solos efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria podrá determinar el resultado contable, aplicando las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta Ley».

---

(48) Esta flexibilidad se reconoce de forma expresa en el apartado 27 de la Introducción del PGC, que señala lo siguiente: «el texto no debe entenderse como un reglamento rígido que ha de aplicarse en su sentido literal más estricto. El número tan importante de empresas del sistema económico, la pluralidad de sus actividades, su constante evolución en el tiempo y el casuismo tan inmenso y tan cambiante que concurre en los modos de operar del mundo de los negocios, harían imposible la aplicación de una reglamentación contable carente de una razonable flexibilidad». También es defendida la flexibilidad por la doctrina, al respecto afirman SÁEZ TORRECILLA, A. y CORONA ROMERO, E.: *Análisis Sistemático y Operativo del Plan General de Contabilidad*, vol. I, McGraw-Hill, Madrid, 1991, pág. 14, que la realidad es que «las empresas son organismos vivos muy diferentes, que se enfrentan continuamente a problemas nuevos de todo tipo, que no pueden estar contemplados siempre en el PGC. Y han de ser ellas mismas las que resuelvan alternativas e incluso indeterminaciones que aparecen a la hora de la aplicación del PGC».

(49) FALCÓN Y TELLA, R.: «La relativa libertad del empresario para determinar la base imponible del IS: en torno al artículo 148 LIS», *Quincena Fiscal*, n.º 8/1996, pág. 6: «Ello conduce necesariamente a reconocer al empresario una cierta libertad a la hora de configurar su resultado contable: exactamente el mismo grado de libertad que le reconoce la legislación mercantil, y que ahora se traslada a la base imponible del IS en virtud del artículo 10.3 de la nueva ley reguladora del mismo».

Parte de la doctrina ha interpretado dicho precepto de forma muy favorable a los intereses de la Administración, permitiendo a ésta que modifique el resultado contable que sirve de punto de partida para la determinación de la base imponible con gran libertad. Así, cuando la norma contable contemple varias opciones en lo que respecta a la contabilización de una partida, la Administración podrá aplicar a efectos fiscales una opción distinta a la empleada por el contribuyente, lo que le permitirá variar dicho resultado de acuerdo con la interpretación que realice de la normativa contable (50).

En nuestra opinión, las facultades de la Administración previstas en dicho artículo han de entenderse de forma restrictiva. Desde esta perspectiva, dicho precepto tan sólo permite que la Administración pueda establecer un resultado contable distinto del calculado por el sujeto pasivo, a efectos de la determinación de la base imponible, en los siguientes casos:

- 1.º Cuando éste haya aplicado de forma incorrecta las normas contables.
- 2.º Cuando haya ocultado datos en la cuenta de pérdidas y ganancias que sean descubiertos en la fase de comprobación.
- 3.º Cuando el sujeto pasivo no haya determinado el resultado contable, pero no se den los presupuestos necesarios para acudir a la estimación indirecta, en la medida en que existen datos reales.

En tales casos, la determinación del resultado o la modificación del calculado por los sujetos pasivos se justifica en la medida en que se trata de una actuación incorrecta de éstos que tiene trascendencia a efectos de la determinación de la cuota tributaria en el IS (51). Si no fuera posi-

(50) En este sentido FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Sobre la Ley 43/1995...», *op. cit.*, pág. 16, quien interpretando el artículo 148 LIS ha señalado lo siguiente: «El contribuyente puede llevar una contabilidad impoluta, habiendo ejercitado en ella todas las operaciones que el PGC, todo menos una norma rígida, le permita. Pero la Administración puede después, en el procedimiento de comprobación, rehacer esta contabilidad y, aun dejándola, sin tacha en otros ámbitos (notoriamente el mercantil), determinar otra base imponible aplicando otros criterios dentro de las opciones que el PGC permite. El contribuyente no puede rechazar esta nueva base sino demostrando que con ella se vulneran normas legales o, y sobre todo, que con ella se vulneran las normas incorporadas al PGC». Por su parte, NAVAS VÁZQUEZ, R.: «La comprobación...», *op. cit.*, pág. 14, señala que «el problema es, pues, relativamente sencillo. Como la LIS no contiene ninguna definición ni descripción de ninguno de los presupuestos sustantivos del tributo, cuando quiere cerrar su mecanismo de aplicación tiene que recurrir al único criterio que le da ciertas garantías de unidad, racionalidad y, por lo mismo, de seguridad, y ese criterio es el de la Administración. En el fondo, lo que el artículo 148 establece no es ni mucho menos el principio de calificación contable, lo que realmente establece es el principio de calificación administrativa: en caso de duda se estará a lo que diga la Administración».

(51) En este sentido, GOTA LOSADA, A.: «La base imponible», *op. cit.*, pág. 78 y ss. Por un lado, señala que «la Administración Tributaria está facultada para comprobar las cuentas de los sujetos pasivos. Como resultado de esta comprobación puede descubrir operaciones no registradas o contabilizadas por valor inferior a su cuantía efectiva». Por otro lado, «la Administración tributaria puede corregir, a los solos efectos de la determinación de la base imponible, el beneficio contable, si la empresa ha transgredido los principios generales de contabilidad, las reglas de valoración y las normas técnicas de contabilidad, o lo que es lo mismo ha incumplido las normas contables (...) La Administración puede perfectamente calificar e interpretar las normas contables aunque tengan naturaleza mercantil, porque no ejerce una función declarativa de derechos privados de naturaleza mercantil, sino que simplemente está tipificando el hecho imponible y determinando la base imponible del IS, debiendo a tal efecto llevar a cabo una función calificadora fiscal del beneficio contable».

ble legalmente que la Administración pudiera determinar en tales casos el resultado contable, se impediría el gravamen, por lo que se haría de mejor condición al sujeto que hubiere incumplido sus obligaciones.

En cualquier caso, hay que subrayar que la determinación del resultado por la Administración tributaria, bien de forma inicial o bien por la modificación del calculado por el sujeto pasivo, sólo tiene eficacia en la determinación de la base imponible. Por tanto, no tiene ninguna relevancia en las relaciones jurídico-privadas de naturaleza mercantil, pues en ellas se ha de tener en cuenta el beneficio que resulta de la cuenta de pérdidas y ganancias, sin que se pueda tomar en consideración el resultado calculado a los solos efectos de determinar la base imponible o las modificaciones al mismo introducidas con ese mismo objetivo por la Administración tributaria.

De este modo, aunque tales modificaciones no se tengan en cuenta a otros efectos, la Administración tributaria sí puede aplicar reglas contables distintas a las utilizadas por el sujeto pasivo para determinar el resultado contable que sirve de punto de partida para el cálculo de la base imponible, siempre que aquellos criterios no respondan a los principios y normas contables a que se refiere el artículo 10.3 LIS. Se ha hablado así de un principio de calificación contable (52), cuya importancia es decisiva en la Ley 43/1995, en la medida en que la mayoría de los componentes positivos y negativos de la cuenta de pérdidas y ganancias no se regulan en la LIS, sino que se aceptan las reglas contables.

Esta potestad de la Administración es coherente con el artículo 10.3 LIS, pues cuando fija al resultado contable como punto de partida para calcular la base imponible no se está refiriendo a cualquier resultado, sino a aquel que se derive de la aplicación correcta del Código de Comercio, las demás leyes relativas a la determinación del resultado, y a las normas de desarrollo. La LIS no se remite, sin condiciones, al resultado contable calculado por el sujeto pasivo, sino que lo hace a un resultado contable normalizado determinado conforme a las normas previstas en la legislación mercantil.

---

(52) En este sentido, GOTA LOSADA, A.: «La base imponible», *op. cit.*, pág. 75: «Es claro que la Administración Tributaria no puede ser esclava de la mera formalidad contable, es decir, de las cuentas utilizadas según la denominación o calificación contable que el sujeto pasivo haga, así como de la valoración e imputación temporal de los hechos y transacciones económicas que lleve a cabo. Del mismo modo que, desde principios de este siglo, se incluyó el llamado principio de calificación en todas las Leyes reguladoras del Impuesto de Derechos Reales, luego Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, ha sido necesario incluir en el IS un principio de calificación contable similar». Una crítica sobre la admisión de este principio de calificación contable se puede ver en NAVAS VÁZQUEZ, R.: «La comprobación...», *op. cit.*, pág. 11 y ss.

## 2

**Ejemplo:**

La contabilización como gasto de conservación y reparación de ciertas inversiones o mejoras realizadas en el inmovilizado, no tendría efectos en el IS. Aunque no exista un precepto fiscal que prohíba la deducción de las inversiones, como lo había en la legislación anterior [art. 13.g) de la Ley 61/1978], no serán admisibles dado que, desde el punto de vista contable, no tienen la consideración material de gasto.

No obstante, a estos efectos hay que tener presente que, según el artículo 19.3 LIS, es posible admitir de manera excepcional, la aplicación incorrecta de los criterios contables, cuando dé lugar a un adelanto del impuesto y no suponga una minoración de la tributación global. Por tanto, en relación con la aplicación incorrecta de criterios contables de imputación temporal, podemos llegar a la conclusión de que el legislador ha sido lo suficientemente cauto para evitar que las operaciones contabilizadas de forma incorrecta puedan dar lugar a una menor tributación o a un diferimiento del impuesto.

Ahora bien, en aquellos casos en los que la normativa contable establezca varias opciones para la contabilización de una determinada partida o en los supuestos en los que dicha normativa guarde silencio sobre las reglas o criterios a seguir en un caso concreto, si a efectos fiscales se quiere que prevalezca una forma concreta, es necesario que dicho efecto se prevea expresamente en una norma con rango de ley, preferiblemente en la LIS.

Por tanto, cuando el sujeto pasivo lleve la contabilidad de acuerdo con las normas mercantiles, si el contribuyente adopta un criterio de contabilización en relación con un ingreso o un gasto, de entre los diversos que prevé el PGC, será válido a efectos fiscales, salvo que exista una disposición expresa en este ámbito que imponga un efecto distinto (53). De ahí que la Administración tributaria no pueda imponer un criterio determinado, cuando la normativa contable otorgue cierta flexibilidad, salvo que la LIS prevea explícitamente un efecto distinto.

(53) En este sentido, GOTA LOSADA, A.: «La base imponible», *op. cit.*, pág. 82, quien señala que en caso de que existan diversas alternativas contables, «la Administración tributaria no está legitimada para disentir de la posición adoptada por el sujeto contable, y para pretender imponer sus propias preferencias, salvo que la ley fiscal impusiera una alternativa en concreto». Igualmente, FALCÓN Y TELLA, R.: «La relativa libertad del empresario...», *op. cit.*, págs. 6 y 7: «Al amparo del artículo 148, únicamente podrá descartarse aquella solución que resulte contraria a los principios generalmente admitidos (o a una norma legal que corrija a efectos fiscales el resultado contable); o podrá completarse o subsanarse cualquier omisión o anomalía en la contabilidad del sujeto pasivo que distorsione el resultado contable, sin perjuicio de acudir en último extremo a una estimación indirecta si las anomalías son de tal entidad que hacen imposible determinar la base imponible del IS a partir del resultado contable; pero no podrá descartarse, a mi juicio, ninguna opción que el empresario haya adoptado dentro del margen de juego que le permite el PGC», y concluye que sólo puede fijarse «por la Inspección un resultado contable distinto a efectos de liquidación, al amparo del artículo 148 LIS, en caso de que el sujeto pasivo haya vulnerado los límites resultantes de los principios contables».

3

**Ejemplo:**

Dado que la LIS reconoce, con carácter general, el criterio del precio de adquisición para valorar los elementos patrimoniales de activo, la Administración tributaria deberá aceptar que una empresa decida incluir o no, como mayor valor del coste de adquisición, los intereses derivados de la financiación de esos activos, siempre y cuando, se hayan devengado antes de la entrada en funcionamiento del bien, pues el PGC deja libertad a la empresa para que opte por lo que considere más conveniente.

En consecuencia, la Administración sólo puede modificar los criterios contables cuando se produzca una aplicación incorrecta de las normas mercantiles a las que se refiere el artículo 10.3 LIS. Sin embargo, no puede imponer un criterio concreto cuando dicha normativa ofrezca varias alternativas, en cuyo caso el sujeto pasivo podrá seguir cualquiera de ellas, o cuando guarde silencio sobre algún punto en concreto, en cuyo caso bastará con que el sujeto haya actuado de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados establecidos en la legislación mercantil que, eso sí, no se podrán desconocer.

Quizá a través del siguiente ejemplo, se vea más claro hasta donde llegan las facultades de la Administración en la modificación del resultado contable, considerando dos comportamientos distintos en relación con las existencias, sólo uno de los cuales permite la modificación del resultado contable por la Administración:

4

**Ejemplo:**

*a) Una empresa registra contablemente como gasto de aprovisionamiento el importe de todas las compras realizadas en el período, aunque al final del mismo parte de las mercancías permanezcan en el almacén.*

Ese comportamiento no sería admisible fiscalmente, pues supondría anticipar un gasto a un período anterior del que correspondería aplicando los criterios adecuados. En efecto, por la aplicación del principio de independencia de ejercicios, los ingresos y los gastos deben aparecer relacionados fiscalmente de igual forma que en la realidad, de manera que sólo serán deducibles los gastos que representen un coste efectivo para la empresa. Por

.../...



.../...

tanto, a pesar de que la entidad haya desembolsado el precio de dichas mercancías, aún no suponen un gasto deducible, por no haber sido consumidas. Evidentemente, dicho criterio tampoco sería correcto contablemente, salvo que el importe de las mercancías que permanezcan en el almacén sea de escasa cuantía, en cuyo caso se podría aplicar el principio de importancia relativa.

*b) La empresa utiliza para valorar las existencias el método FIFO o cualquier otro reconocido por el PGC.*

En este caso, la Administración no puede imponer un determinado método de valoración de las existencias. Ante el silencio de la LIS será aplicable la Norma de Valoración 13.ª 4 PGC, que junto al método del precio o coste medio ponderado -único admitido por la Ley 61/1978- considera que las empresas pueden aplicar igualmente los métodos FIFO, LIFO u otros análogos que considere más conveniente para su gestión. Por tanto, en este caso, la Administración no puede imponer un método concreto de valoración de existencias. Tan sólo puede realizar ajustes si como consecuencia del cambio en el método de gestión de las existencias existe alguna renta que se ha dejado de computar.

### *2.3. La limitación a efectos fiscales de la imprecisión de los principios contables.*

2.3.1. Los principios contables aceptados en la LIS: la determinación de los principios que rigen el impuesto y sus excepciones.

En primer lugar, hemos de determinar qué principios contables generalmente aceptados tienen aplicación en el ámbito fiscal. En segundo lugar, trataremos de analizar otros principios que rigen el impuesto y que responden a diversas causas y, muy especialmente, a la interacción entre las normas contables y fiscales. En concreto, podemos mencionar los siguientes principios:

#### *a) Principio de gestión continuada.*

Aunque la LIS no se refiere específicamente a él, la asunción de los criterios contables por la LIS supone la aceptación tácita del mismo, sin que existan excepciones significativas al mismo. Los propios criterios de amortización del inmovilizado material e inmaterial se fundamentan en dicho principio. Aunque pueden establecerse límites más estrictos en el campo fiscal, lo importante a estos efectos es que responden al principio de gestión continuada.

Como manifestaciones de dicho principio en la LIS, propias del ámbito tributario, podemos mencionar las siguientes:

- 1.º La compensación de las pérdidas producidas en un período con las bases imponibles positivas generadas en los siete ejercicios siguientes (art. 23 LIS).
- 2.º El diferimiento de la renta fiscal derivada de la transmisión de elementos del inmovilizado material e inmaterial, y de ciertas inmovilizaciones financieras en caso de reinversión y los sistemas para la integración de dicha renta en la base imponible en los períodos que corresponda según el método elegido (art. 21 LIS).
- 3.º La aplicación en los períodos siguientes de las deducciones y bonificaciones en la cuota no deducidas en el período impositivo en el que se haya generado el derecho a las mismas por insuficiencia de cuota (arts. 28.6, 29.4, 29.bis.6, 30.4, 30.bis.9 y 37.1 LIS).

En estos tres casos los sistemas que se establecen están pensados para una empresa que se mantenga en funcionamiento, en principio, de forma ilimitada.

No obstante, existen excepciones al principio de empresa en funcionamiento. Contablemente, en virtud de dicho principio no aparecen beneficios en relación con ciertas operaciones (*v. gr.*, permutas, activos aportados a entidades). Tan sólo se registran las pérdidas, como consecuencia del principio de prudencia, dada la supremacía de este último principio. No obstante, el legislador ha considerado que a efectos tributarios si no se sujetan al impuesto las rentas fiscales que se ponen de manifiesto en tales operaciones en el período en el que realizan las mismas no se estaría gravando la verdadera capacidad económica de los sujetos pasivos. Por ello, el artículo 15 LIS ha establecido las reglas adecuadas para sujetar al impuesto tales rentas de forma efectiva.

#### ***b) Principio de precio de adquisición.***

Dicho principio se ha admitido con carácter general en el artículo 15.1 LIS, que establece que «los elementos patrimoniales se valorarán al precio de adquisición o coste de producción». En la medida en que la LIS no define tales conceptos, hay que remitirse a lo dispuesto en contabilidad.

No obstante, en relación con el coste de producción debería haberse previsto la necesidad de realizar ciertos ajustes. En este sentido, entre los costes directos o indirectos, según los casos, que se imputan dentro de dicho concepto se encuentra la amortización de los bienes utilizados en la producción. Para calcular el coste de producción válido a efectos fiscales sería preciso ajustar la amortización incorporada según criterios contables, cuando difiera de la que hubiera resultado de aplicar las reglas establecidas en la LIS. Lo mismo ocurriría si se consideran como componentes del coste de producción las dotaciones a provisiones u otros gastos total o parcialmente no deducibles.

Sí ha sido objeto de corrección por la LIS el valor venal que corresponde a la manifestación del precio de adquisición para los bienes adquiridos a título gratuito, que se valorarán por su valor de mercado.

Las excepciones que se establecen en la LIS a los criterios contables de valoración responden a dos objetivos, fundamentalmente:

- 1.º Poner de manifiesto rentas fiscales en ciertos casos en los que contablemente no se producen (*v. gr.*, valoración imperativa a precios de mercado en las operaciones a que se refiere el art. 15 LIS).
- 2.º Establecimiento de normas cautelares de valoración para evitar la evasión y la elusión fiscal [*v. gr.*, operaciones entre partes vinculadas, elevación al íntegro, operaciones realizadas con y por entidades residentes en paraísos fiscales, operaciones sujetas al ITP en que sea de aplicación el art. 14.7 del RD 1/1993 (antigua disp. adic. 4.ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos)].

### ***c) Principio de devengo.***

Dicho principio ha sido admitido expresamente en el artículo 19.1 LIS, que señala que «los ingresos y los gastos se imputan en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera».

Como ya hemos indicado, contablemente se admite de manera excepcional que no se aplique algún principio contable si es incompatible con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales. Por tanto, si con el principio del devengo no se alcanza dicho objetivo se admite la aplicación facultativa por la empresa de cualquier otro criterio de imputación temporal distinto al de devengo. Tan sólo se necesita que esa falta de aplicación se recoja en la memoria y que se motiven suficientemente las razones que han llevado a ello. Además, se deberá incluir en el apartado b) del punto 2 de la misma una cumplida información de los principios que facultativamente haya aplicado la empresa.

Fiscalmente, la inaplicación del criterio del devengo no es tan automática, sino que será precisa la aprobación por la Administración tributaria, a solicitud del contribuyente. A estos efectos, el artículo 19.2 LIS señala que «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, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.2 del Código de Comercio, estará supe-ditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine». El procedimiento para su solicitud, tramitación y aprobación se ha previsto en los artículos 29 y 30 RIS.

En este sentido, el artículo 19.2 LIS no permite que se apliquen a efectos tributarios criterios de imputación temporal que se desvíen del principio general del devengo, salvo que sean aprobados por la Administración tributaria. De este modo, con independencia de que el sujeto utilice contablemente los criterios que considere más oportunos, bien porque lo permita alguna adaptación sec-

torial del PGC, bien porque haya considerado que los criterios aplicables están en contradicción con la imagen fiel en virtud de lo establecido en el artículo 34.3 del Código de Comercio, dichos criterios no son automáticamente aplicables en el ámbito fiscal.

No obstante, se admitirá de forma automática la inaplicación del criterio del devengo o de cualquier otro aprobado por la Administración por el procedimiento correspondiente cuando favorezca los intereses recaudatorios de la Administración. Esto sucederá cuando con ello se produzca un adelanto de la tributación, es decir, cuando se trate de gastos imputados contablemente en un período impositivo posterior o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período anterior al que corresponda. En tales casos, el artículo 19.3 LIS, 2.º párrafo, establece que se admitirá el criterio utilizado contablemente, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal establecidas en los apartados 1.º y 2.º de dicho artículo 19.

En consecuencia, si la utilización contable de criterios de imputación temporal distintos de los permitidos fiscalmente da lugar a un atraso de la tributación, los ingresos y los gastos se imputarán al ejercicio que corresponda de acuerdo con el criterio del devengo, o según lo que corresponda en virtud del plan aprobado por la Administración tributaria, por lo que no se tendrán en cuenta los criterios utilizados contablemente.

Por último, hemos de señalar que la propia LIS también establece expresamente otras excepciones a los criterios anteriores en ciertos casos. Así, por ejemplo, el artículo 19.4 permite la aplicación del criterio de caja en caso de operaciones de ventas a plazo, en los términos que establece dicho precepto, salvo que el sujeto pasivo opte por aplicar el de devengo.

#### ***d) Principio de correlación de ingresos y gastos.***

Se trata de un principio admitido fiscalmente sin ninguna especialidad, y al que se hace referencia expresa en dos artículos. En primer lugar, en el artículo 14.1.e) LIS, que señala que no tendrán la consideración de donativos y liberalidades y, en consecuencia, serán deducibles, los gastos «que se hallen correlacionados con los ingresos».

En segundo lugar, se expresa de nuevo en el artículo 19.1 LIS, dedicado a la imputación temporal de ingresos y gastos, que señala que se ha de respetar «la debida correlación entre unos y otros».

El artículo 14.1.e) se refiere a la dimensión sustancial de dicho principio, que determina los gastos que tienen la consideración de deducibles, y que, a nuestro juicio, son todos los necesarios para la obtención de los rendimientos, a pesar de que en la Ley 43/1995 se haya tratado de eludir la referencia al concepto de *necesidad*. Por su parte, el artículo 19.1 hace referencia a la dimensión temporal, en cuya virtud formarán parte de la base imponible los gastos que se hayan producido en un ejercicio para generar los ingresos del mismo, de tal modo que los ingresos y los gastos se han de relacionar de igual modo que en la realidad.

### *e) Principio de uniformidad.*

Dicho criterio se enuncia expresamente en relación con las amortizaciones. En este sentido, el artículo 1.6 RIS establece que «para un mismo elemento patrimonial no podrán aplicarse, ni simultánea ni sucesivamente, distintos métodos de amortización. No obstante, en casos excepcionales que se indicarán y se justificarán en la memoria de las cuentas anuales, podrá aplicarse un método de amortización distinto del que se venía aplicando, dentro de los previstos en el presente Capítulo».

También se hace referencia a dicho principio en el artículo 34.3 RIS, que en relación con los distintos métodos que existen para la integración de las rentas suspendidas como consecuencia del diferimiento por reinversión (art. 21 LIS) establece que una vez realizada la elección entre los dos métodos existentes no podrá modificarse en períodos posteriores.

No obstante, dicho principio no se establece con carácter general en la normativa reguladora del IS para el resto de partidas, por lo que no cabe otra solución que asumir los criterios contables. Ello permite que el principio de uniformidad se aplique en otros muchos supuestos que no están expresamente contemplados por la legislación tributaria (*v. gr.*, sistema de valoración de las existencias), pero paralelamente esta eficacia del mencionado principio está sujeta a la flexibilidad que el PGC permite en el establecimiento de excepciones al mismo.

En cualquier caso, pensamos que cuando se produzca un cambio de criterio en la contabilización de una determinada partida, lo que no puede admitirse es que se materialicen rentas que no se hayan computado en el impuesto, por lo que en tal caso la Inspección podrá realizar los ajustes correspondientes.

### *f) Principio de prudencia.*

Es un criterio válido en el ámbito económico pues con él se trata de defender los intereses de los accionistas y de los terceros que tienen como única garantía el patrimonio social. Por ello, en cuanto se tenga conocimiento de un gasto o una pérdida, aunque tengan carácter eventual o potencial debe reconocerse contablemente, para así retener beneficios con los que hacer frente a los mismos en el futuro. Se trata, por tanto, de adoptar una actitud prudente para no descapitalizar la empresa y que no se vean frustrados de esa forma los intereses de los socios y de los acreedores sociales.

No obstante, el principio de prudencia no tiene validez a efectos fiscales, por lo que no debe ser aplicado en la determinación de la base imponible del IS, pues no es admisible la reducción de la carga tributaria o el diferimiento del impuesto mediante la deducción de gastos posibles, sobre los que no existe certeza de su producción efectiva en el futuro ni sobre la cuantía de los mismos o la fecha en la que va a tener lugar (54).

---

(54) En este sentido, FALCÓN Y TELLA, R.: «La relativa libertad...», *op. cit.*, pág. 7: «Dado que los principios contables (el de prudencia valorativa, por ejemplo, que además, sin perjuicio del de imagen fiel, goza de una cierta primacía sobre los demás) están pensados fundamentalmente en interés de los socios y de los acreedores comerciales, y dicho interés no necesariamente ha de ser coincidente con el de la Hacienda Pública, cabe aventurar que un exceso de prudencia valorativa -permítaseme la expresión-, si bien puede constituir una práctica sana desde la perspectiva interna de la empresa

Para evitar la disminución de la base imponible con gastos de este tipo, la LIS establece una serie de normas que evitan la aplicación de los criterios contables -inspirados en el principio de prudencia- en casos concretos, pero no se establece, con carácter general, una cláusula que limite los efectos inadecuados que el principio de prudencia puede producir en el ámbito tributario (55). Así, la partida de gastos sobre la que incide más directamente el principio de prudencia son las provisiones, la mayoría de las cuales tienen un tratamiento específico a efectos fiscales al objeto de tratar de impedir la deducción del gasto cuando no exista un grado de certidumbre adecuado sobre la realización futura del mismo. Como ejemplo de ello podemos citar las siguientes:

- a') La provisión por insolvencias se dotará contablemente en el momento en que se tengan dudas sobre la realización de los derechos de cobro pendientes. Fiscalmente sólo es deducible la provisión cuando concurren los requisitos establecidos en el artículo 12.2 LIS, y en concreto, para los créditos morosos sólo está prevista la deducción cuando haya transcurrido al menos un año desde el vencimiento de la obligación.
- b') La provisión para responsabilidades, salvo que derive de un litigio en curso sólo será deducible cuando la responsabilidad esté contraída. Contablemente, solamente es necesario que se tenga conocimiento de que se pueda producir y pueda ser estimado su importe.

**g) Principio de importancia relativa.**

La LIS no se refiere en ningún momento a dicho principio, ni de manera general ni de forma específica en relación con alguna partida concreta de ingreso o gasto. Por tanto, en nuestra opinión, no cabe establecer efectos tributarios distintos a los que se derivan de la regulación contable. De este modo, el principio sería aplicable en el ámbito tributario, aun cuando puede dar lugar a una menor base imponible, aunque ello obligará a hacer un análisis de esta cuestión caso por caso (56). Así ocu-

---

y de sus acreedores comerciales, sin embargo no siempre resultará aceptable para la Hacienda Pública, en la medida en que suponga minorar o incluso anular la base imponible». Igualmente, DÍAZ YANES, I. y otros: *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Ciss, Valencia, 1996, pág. 69: «El respeto absoluto de este principio, a la hora de determinar la renta que deberá someterse a gravamen no tiene fácil justificación, dado que la finalidad del impuesto es recaudar ingresos para la Hacienda Pública y esta finalidad no tiene por qué ceder siempre ante las precauciones tomadas a la hora de reflejar el resultado contable. En algunas ocasiones, en aras al cumplimiento de este principio, lo que se produce es un diferimiento en el registro del resultado contable (...) que no siempre deben tener reflejo en la contribución de la entidad a las cargas del Estado».

- (55) En este sentido, SIMÓN ACOSTA, E.: «El nuevo Impuesto sobre Sociedades», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 229, enero de 1996, pág. 3, señala 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 las del inmovilizado como las del circulante (arts. 34, 38 y 39 del Código de Comercio)».
- (56) En contra, DÍAZ YANES y otros: *Guía...*, *op. cit.*, pág. 75: «Este principio puede ser entendible en el ámbito contable pero, en la medida que su aplicación pueda implicar una falta de tributación o un diferimiento de la misma por mínimas que éstas sean, entendemos que supondría un incumplimiento de la normativa tributaria y por tanto será inadmisibles».

re, por ejemplo, cuando en virtud de dicho principio todas las existencias compradas en un período se consideren gasto, dada la escasa importancia, en relación con el volumen total, de las existentes en el almacén al final del período.

Más dudas existen sobre si puede dejar de tener en cuenta el valor residual a efectos de la determinación de la base de amortización. Contablemente, en virtud de la importancia relativa, cuando dicho valor residual sea poco significativo en relación con el valor total del inmovilizado puede no tomarse en consideración (57). La consecuencia será un incremento del gasto por amortización, aunque por la propia naturaleza de dicho principio, será de poca importancia. Fiscalmente, el artículo 1.2 RIS establece que «será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, *excluido, en su caso, el valor residual*». Por tanto, en virtud de la expresión «en su caso» cabe interpretar que sólo se tendrá en cuenta el valor residual cuando exista y, además, tenga la suficiente relevancia para que deba tomarse en consideración.

#### *h) Principio de no compensación.*

Se trata de un principio aplicable en el ámbito tributario por la remisión que el artículo 10.3 LIS realiza a la normativa contable, de lo que se deduce la aceptación automática de dicho principio en el IS.

#### *i) Principio de inscripción contable.*

Dicho principio se relaciona con el principio de registro contable. No obstante, a efectos tributarios presenta caracteres propios, dado que con el mismo se trata de establecer reglas para una adecuada interacción de los ordenamientos tributario y contable en materia de gastos deducibles. Según dicho principio, que se enuncia en el artículo 19.3 LIS (58), un gasto no puede computarse fiscalmente antes de que se refleje contablemente, salvo las excepciones que expresamente contiene la normativa tributaria, a saber:

- 1.ª Libertad de amortización (art. 19.3 LIS).
- 2.ª Amortización acelerada de bienes financiados mediante un contrato de arrendamiento financiero (art. 128.7 LIS).
- 3.ª Amortización de elementos adquiridos por empresas de reducida dimensión (art. 125.5 LIS).

---

(57) Al respecto, la Resolución de 30 de julio de 1991 del ICAC sobre valoración del inmovilizado material establece en la Norma 7.ª 1.b) que «si dicho valor no es significativo en términos cuantitativos de acuerdo al principio de importancia relativa no debe considerarse a efectos de determinar la base de cálculo sobre la que se efectúa la amortización».

(58) Dicho artículo establece que «no serán deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos que puedan amortizarse libremente».

En estos tres supuestos la deducción fiscal será válida a pesar de que no se haya contabilizado la partida correspondiente. Por el contrario, todos los demás gastos tienen que haber sido previamente contabilizados e imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias, para que fiscalmente puedan ser considerados como gastos deducibles.

**j) Principio de efectividad o justificación.**

Según dicho principio para que un gasto sea deducible ha de estar justificado por el medio de prueba que resulte procedente. De este modo, la entidad que quiera beneficiarse de la deducción de un gasto ha de justificar su existencia y cuantía, pues de acuerdo con el artículo 114 LGT, quien quiera hacer valer un derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Dicho requisito viene establecido de forma implícita en el artículo 139.2, que reconoce la posibilidad de que la Administración tributaria compruebe «la documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo».

La justificación de los gastos es un requisito tradicional de los impuestos que gravan las rentas de las sociedades (59). La necesidad de un documento para justificar los gastos deducibles está fuera de toda duda, al objeto de evitar el fraude fiscal. Otro problema distinto es determinar qué tipo de prueba se entiende suficiente en nuestro ordenamiento tributario, es decir, los requisitos que han de tener esos justificantes para que se considere que el gasto se ha producido en la realidad, así como la cuantía del mismo. En concreto, o se admite la libertad de prueba o se entiende que se han de utilizar sólo los medios probatorios legalmente predeterminados (factura completa, recibos, nóminas, escritura pública, etc.).

Incluimos en el siguiente cuadro, a modo de resumen, la repercusión de los principios contables obligatorios en la determinación de la base imponible del IS:

PRINCIPIOS CONTABLES OBLIGATORIOS	INCIDENCIA EN EL ÁMBITO FISCAL
Gestión continuada	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aceptación expresa: artículos 21, 23, 28.6, 29.4, 29.bis.6, 30.4, 30.bis.9 y 37.1 LIS</li> <li>• Excepciones: artículo 15 LIS</li> </ul>
Precio de adquisición	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aceptación expresa: artículo 15.1 LIS</li> </ul>
Devengo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aceptación expresa: artículo 19.1 LIS</li> <li>• Excepciones: artículo 19 LIS, apartados 2.º, 3.º (párr. 2.º) y 4.º .../...</li> </ul>

(59) Dicho requisito ya se exigía en el artículo 80 del Real Decreto de 17 de septiembre de 1906. Por su parte, el artículo 37.4 del anterior reglamento del impuesto establecía que «toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente».



.../...	
Correlación de ingresos y gastos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aceptación expresa: artículos 14.1.e) y 19.1 LIS</li> </ul>
Uniformidad	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aceptación expresa: artículos 1.6 y 34.3 RIS</li> </ul>
Prudencia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aceptación expresa en ciertos casos: artículos 12 y 13 LIS</li> </ul>
Importancia relativa	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aceptación tácita</li> </ul>
Registro (inscripción contable)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aceptación expresa: artículo 19.3 LIS</li> <li>• Excepciones: artículos 19.3, 128.7, 125.5 LIS</li> </ul>
No compensación	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aceptación tácita</li> </ul>

2.3.2. La necesidad de limitar fiscalmente la inaplicación de los principios contables obligatorios por la supremacía de los principios de prudencia e imagen fiel.

Contablemente existe una enorme flexibilidad para dejar de aplicar los principios obligatorios. En efecto, éstos pueden dejar de aplicarse por prudencia e imagen fiel, y hay que tener en cuenta que estos dos últimos principios incorporan una enorme indeterminación.

Por ello, nos debemos preguntar si el legislador ha sido lo suficientemente cauto para evitar que el sistema conduzca a la vulneración de los principios fundamentales que deben informar el tributo.

Con carácter general, tan sólo se corrige en relación con los principios de imputación temporal, pues el artículo 19 establece reglas precisas para los casos en que contablemente se aplique un principio distinto al del devengo.

En relación con el resto de principios no se han establecido normas generales, pues tan sólo se han señalado ajustes concretos en los casos de inadecuación de los criterios contables y fiscales. No obstante, con independencia de la necesidad de normas particulares para los supuestos más frecuentes, tal y como se hace en la actualidad para cierto tipo de partidas, deberían establecerse unos criterios generales *ad cautelam*, similares a los que se establecen en relación con el principio del devengo, que impidan la inaplicación de otros principios contables (en particular, precio de adquisición y correlación de ingresos y gastos) (60).

(60) Dicha idea ya había sido apuntada por FALCÓN Y TELLA, R.: «La relativa libertad...», *op. cit.*, pág. 7, quien señala que «...si bien la trascendencia fiscal de estos preceptos [arts. 34.4 y 38.2 del Código de Comercio] se subordina expresamente a la aprobación administrativa cuando se trata de alterar los criterios de imputación temporal (art. 19.2), no ocurre otro tanto en materia de calificación y valoración de las distintas partidas; y aunque se trata de una hipótesis más teórica que real, no hubiera sobrado, a mi juicio, una cautela similar a la que existe en materia de criterios de imputación». DÍAZ YANES, I y otros: *Guía...*, *op. cit.*, pág. 76, también dejan apuntado el peligro de la inaplicación de un principio distinto al del devengo en aras a la prudencia valorativa: «Por el contrario, la LIS no ha aclarado cuál debe ser el efecto, en la determinación de la base imponible, de la inaplicación de alguno de los restantes criterios de contabilidad con motivo del respeto a la imagen fiel».

En este sentido, cuando se dejen de aplicar de manera excepcional los principios contables obligatorios con el objetivo de conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados o por la aplicación del principio de prudencia, tales criterios tan sólo deberían tener eficacia a efectos fiscales si producen un adelanto de la tributación, siempre que además su aplicación no produzca una disminución de la tributación global.

## 5

**Ejemplo:**

SERRA S.L., empresa dedicada a la comercialización de un determinado producto, inició su actividad a comienzos de 1997. De la ficha de inventario del ejercicio se extrae la siguiente información:

COMPRAS		
FECHA	UNIDADES	PRECIO UNITARIO
7-Enero-1997	10.000	1.350
15-Enero-1997	7.000	1.370
...	...	...
12-Diciembre-1997	5.000	1.510
29-Diciembre-1997	8.000	1.490

Después de realizar el recuento físico al cierre del ejercicio, se comprueba que existen en el almacén 11.000 unidades de producto.

La empresa, que desea reconocer en este primer ejercicio de existencia el menor importe posible de resultado pues no puede acogerse a ningún tipo de ventaja fiscal, juega para tal fin con los criterios FIFO o LIFO de valoración de las existencias.

La aplicación de ambos métodos determina la siguiente valoración de existencias finales:

MÉTODO	VALORACIÓN
LIFO .....	$(10.000 \times 1.350) + (1.000 \times 1.370) = 14.870.000$
FIFO .....	$(8.000 \times 1.490) + (3.000 \times 1.510) = 16.450.000$

A la vista de los resultados anteriores y dado que la empresa no tenía existencias al comienzo del ejercicio, la partida «610. Variación de existencias de mercaderías» ascenderá, respectivamente, a 14.870.000 ó 16.450.000 pesetas, según se emplee el método LIFO o FIFO. Puesto que esa partida se integra como gastos en el debe de la cuenta de pérdidas y ganancias (en este caso restando a las compras, pues las existencias finales superan a las iniciales), la empresa para ofrecer el menor resultado contable deberá optar por el criterio LIFO de valoración de existencias.

Ahora bien, si los criterios utilizados contablemente producen un atraso del impuesto sólo deberían tener eficacia fiscal si son aprobados por la Administración tributaria, para lo cual se debería prever el procedimiento oportuno para su solicitud, tramitación y aprobación. En caso contrario, los criterios utilizados contablemente no tendrían relevancia a efectos de determinar la base imponible. La competencia para el desarrollo e instrucción de tales procedimientos debiera tenerla el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, lo que garantizaría la aplicación de criterios homogéneos.

En definitiva, tan sólo se trataría de extender los criterios establecidos en el artículo 19 LIS para los supuestos de inaplicación del principio del devengo al resto de los principios obligatorios.

Estas modificaciones que proponemos en la LIS permitirían a la Administración tributaria modificar el resultado contable -a efectos de la determinación de la base imponible- cuando entienda que se ha dejado de aplicar alguno de los principios contables obligatorios, como consecuencia de su contradicción con los principios de imagen fiel o de prudencia. En la actualidad, el artículo 148 LIS no permite a la Administración modificar el resultado contable salvo que se hayan aplicado de forma incorrecta las normas y principios contables o, en caso de normas de imputación temporal, por lo dispuesto en el artículo 19 LIS, apartados 2.º y 3.º. Por tanto, en nuestra opinión dicho artículo sólo permite a la Administración modificar el resultado cuando no exista ningún motivo que justifique la inaplicación de los principios de obligado cumplimiento, es decir, cuando las razones alegadas por el sujeto pasivo -prudencia o imagen fiel- carezcan de fundamento razonable.

#### *2.4. La posible limitación a efectos fiscales de la relativa libertad del empresario para el cálculo del resultado contable mediante operaciones de contabilidad creativa.*

Como ya hemos advertido anteriormente, la libertad del empresario para determinar el resultado contable se traslada actualmente a la base imponible del IS. Dicha flexibilidad permite mediante las conocidas técnicas de contabilidad creativa adelantar o atrasar los ingresos y los gastos, según convenga a efectos tributarios.

## 6

### **Ejemplo:**

WINE S.A., empresa dedicada a la compraventa de vino blanco a granel, emplea sistemáticamente el método LIFO de valoración de existencias a fin de ofrecer resultados no sobrevalorados como consecuencia de la inflación.

En el ejercicio 1997 caduca la posibilidad de compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Ante tal circunstancia, y considerando:

.../...

.../...

1. Que al cierre del ejercicio 1996 no quedaron existencias finales;
2. Que, realizado a 31 de diciembre de 1997 el recuento físico del almacén, quedan como existencias finales 100.000 unidades;

decide alterar el método de valoración de existencias empleando en este ejercicio el criterio FIFO para que de esta forma el «Consumo de mercaderías» que integra la partida «Variación de existencias de mercaderías» ascienda al menor valor posible.

La ficha de inventario permanente del ejercicio 1997 proporciona la siguiente información:

COMPRAS		
FECHA	UNIDADES	PRECIO UNITARIO
1-Enero-1997	50.000	103
10-Enero-1997	80.000	110
...	...	...
20-Diciembre-1997	70.000	132
31-Diciembre-1997	120.000	133

El cambio de criterio de valoración, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Valoración n.º 21.ª del PGC, se considera que se produce al inicio del ejercicio, incluyéndose como resultados extraordinarios (partidas «Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores» o «Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores») en la cuenta de pérdidas y ganancias el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos, calculadas a esa fecha, que sean consecuencia del cambio de criterio.

En nuestro caso, habida cuenta que no se contaba con existencias iniciales, el cambio de criterio sólo repercutirá en los resultados de la valoración de las existencias finales, no incidiendo en los resultados extraordinarios. En otro caso, habría que plantearse la repercusión fiscal de la aparición de las partidas antes mencionadas en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La valoración de las existencias finales según los criterios FIFO o LIFO ascendería a:

MÉTODO	VALORACIÓN
LIFO .....	$(50.000 \times 103) + (50.000 \times 110) = 10.650.000$
FIFO .....	$100.000 \times 133 = 13.300.000$

Como puede comprobarse, la empresa opta por el criterio FIFO pues el resultado contable será mayor que empleando el método LIFO (tégase en cuenta que la partida «Variación de existencias de mercaderías», al no haber existencias iniciales, minora el importe de las compras para determinar el consumo de mercaderías, por lo que dicho gasto es también menor a efectos fiscales).

Un cierto margen de flexibilidad es consustancial a cualquier regulación del IS. Así, incluso en materias expresamente reguladas por la LIS se conceden a los contribuyentes diversas opciones que éstos pueden utilizar dentro de los márgenes establecidos en la propia ley, la cual establece de manera expresa una opción fiscal para:

- Elegir el método de amortización entre los previstos en el artículo 11, permitiéndose en ciertos casos la libertad de amortización (apartado 2.º de dicho artículo)
- En relación con los bienes usados se permite aún una mayor discrecionalidad, pues junto a la libre determinación del método de amortización se une una mayor libertad para determinar la base de amortización y el porcentaje aplicable, a los exclusivos efectos de calcular la dotación anual, siempre con el límite del precio pagado por la empresa que haya adquirido el elemento (art. 2.4 RIS).
- Optar por el criterio de devengo o de caja en las operaciones de ventas a plazo (art. 19.4 LIS).
- Elegir el método de integración de las rentas suspendidas en la transmisión de un elemento del inmovilizado material e inmaterial y de ciertas inmovilizaciones financieras como consecuencia de la reinversión. En este sentido, el artículo 21 LIS permite al contribuyente elegir entre dos métodos, pudiendo integrar la renta, bien a medida de la amortización de los elementos adquiridos, bien por séptimas partes en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo para realizar la reinversión.

No obstante, lo que, a nuestro juicio, no se puede admitir es una absoluta disponibilidad por el sujeto pasivo de la base imponible del IS que pueda determinarla en función de sus necesidades (61). Por tanto, creemos que un impuesto de la importancia del IS no puede abandonarse a la pericia de los expertos contables que pueden modelar las cuentas anuales, y muy especialmente la de pérdidas y ganancias, según las conveniencias fiscales, pues bajo el fin último de la prudencia e imagen fiel se pueden encubrir un sinnúmero de operaciones que tan sólo tratan de obtener una ventaja tributaria.

Con el fin de analizar la situación planteada es preciso analizar si dicha flexibilidad es adecuada al fin que justifica la existencia del impuesto. El IS es un antecedente inmediato del IRPF, actuando como una retención en la fuente a efectos del IRPF de los socios de las entidades. Por ello, la aceptación de la normativa contable -incluida la flexibilidad que la misma comporta- resulta coherente con dicha consideración del impuesto. El IS pretende gravar el beneficio del que pueden disponer los accionistas, el cual deriva de la contabilidad llevada de acuerdo a las normas mercantiles. Si la base imponible es muy superior al resultado contable, la entidad estaría tributando por encima de lo que en un futuro tributarán los socios, pues el dividendo que las entidades atribuyen a sus socios, se determina en atención al resultado económico, según los criterios contables. De esta forma, si se

---

(61) Esta necesidad ha sido advertida por diversos autores, como FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Sobre la Ley 43/1995...», *op. cit.*, pág. 15: «Digámoslo una vez más: la base imponible ha quedado en manos del ejecutivo, del ICAC y dentro de la flexibilidad que el propio PGC pregonaba, en manos de los propios contribuyentes o de sus expertos contables».

producen divergencias importantes respecto de la legislación mercantil, la retención a cuenta del IRPF, que se realiza a través del IS, estaría sobrevalorada en relación con la deuda que resultará en aquel impuesto (62).

No obstante, la limitación de la flexibilidad de la normativa contable a efectos del IS puede considerarse necesaria pues si el contribuyente puede disponer de forma ilimitada del resultado contable, el impuesto puede dejar de cumplir la función que se le atribuye en la actualidad. Con el IS se pretende, por un lado, evitar que la tributación de los beneficios obtenidos por las personas jurídicas quede diferida hasta el momento de su distribución a los socios pues, dada la política de muchas entidades de retención de los beneficios, los impuestos correspondientes no se pagarían hasta mucho después de su obtención y, por otro lado, conseguir la tributación efectiva de las rentas que no son atribuidas en ningún momento a las personas físicas. En este sentido, si el resultado contable puede ser alterado de tal modo que se consiga el diferimiento del IS en una cuantía muy similar a la inexistencia de tal impuesto, se tendría que llegar a la conclusión de que la asunción de la flexibilidad contable a efectos del IS es una medida desproporcionada de acuerdo con el fin que persigue dicho tributo y, en consecuencia, pondría en peligro el objetivo de la suficiencia del sistema tributario como medio de financiación del sector público.

Para concluir, hemos de señalar que de todo lo expuesto parece deducirse la inauguración de una nueva etapa en las relaciones entre la contabilidad y la fiscalidad en la que prima la primera sobre la segunda. Esta *sacralización de lo contable* puede suponer enormes perjuicios en materia tributaria pues puede dar lugar, como hemos analizado, a una especie de *tributación a la carta* de las personas jurídicas. Sin embargo, paradójicamente, las consecuencias más nefastas pueden tener lugar en el ámbito contable, pues esta supremacía de la contabilidad que se materializa en el artículo 10.3 LIS esconde una trampa cuya importancia no se ha calibrado quizá suficientemente.

En efecto, la contabilidad ha adquirido en los últimos años, fundamentalmente tras la reforma de la legislación mercantil en el año 1989, un importante grado de desarrollo técnico, situándose en el área de información contable como el instrumento que proporciona información útil para la toma de decisiones a los diversos estamentos interesados en la marcha de la empresa. Sin embargo, la repercusión de las disposiciones contables en la determinación de la cuota tributaria a ingresar por el IS puede traer como consecuencia que las cuentas anuales dejen de ser el fiel reflejo de la imagen fiel de los resultados de las compañías en la medida en que, entre las distintas opciones que existen para el registro de una determinada operación, no se tome la más adecuada a la consecución de dicho objetivo, sino la que más convenga para minorar o diferir el tributo. Por tanto, la importancia que se ha atribuido a las normas de naturaleza contable por el artículo 10.3 LIS puede suponer no un avance, sino un retroceso en la depuración técnica de los documentos contables, pues se verán contaminados con numerosas operaciones de dudosa justificación desde los principios que inspiran dicha rama del ordenamiento.

---

(62) En este sentido, FALCÓN Y TELLA, R.: «La relativa libertad...», *op. cit.*, pág. 7, quien señala que la aceptación de la flexibilidad contable por la normativa que rige el IS no supone ningún problema pues «resulta coherente con la tendencia de configurar este tributo como un gravamen a cuenta sobre los dividendos, ya que la cantidad disponible para los socios viene determinada en atención al resultado contable».