

CONSULTAS A LA DGT SOBRE MATERIA CONTABLE EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ¿QUIÉN ES COMPETENTE PARA RESOLVER?

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos*

Extracto:

EN una reciente contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) [Contestación de 27 de abril de 2009, consulta núm. V0884-09 (NFC032274)] se ha mantenido que ante cuestiones sobre el registro contable y sus efectos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, «se procede a contestar aquellas cuestiones de naturaleza tributaria que son competencia de este Centro, dado que las cuestiones relativas a la contabilización de operaciones son competencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas». Lo que se plantea en este estudio es si la DGT puede inhibirse de su deber de contestar a cuestiones que afectan al resultado fiscal alegando un principio de competencia. El autor mantiene que es un deber de la DGT contestar a todas las dudas formuladas y, en lo que afecta a la contabilidad, la DGT debe solicitar informe al ICAC e incorporar en su contestación la respuesta dada, así como los efectos fiscales de la misma.

Palabras clave: consultas tributarias, consultas contables, ICAC, fondo económico, principio de competencia, seguridad jurídica y vinculación.

Sumario

1. La seguridad jurídica en la determinación del resultado contable y el fondo económico de las operaciones.
2. Un ejemplo real: el fondo económico de las operaciones realizadas por precio inferior al mercado por entidades no lucrativas en cumplimiento de sus fines.
3. Las contestaciones de la DGT frente a las del ICAC.
4. Conclusiones.

1. LA SEGURIDAD JURÍDICA EN LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE Y EL FONDO ECONÓMICO DE LAS OPERACIONES

Como bien es sabido, el Impuesto sobre Sociedades regulado desde la Ley 43/1995 toma como base el resultado contable a los efectos de determinar la base imponible. Tal y como establece el artículo 10.3 del TRLIS, precepto que ha permanecido inmutable desde su promulgación, «En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta 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». Por su parte, el artículo 143 de dicha norma dispone que «A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta Ley».

Este marco legal debe ponerse en relación, además, con el nuevo Plan General Contable donde se ha establecido como paradigma de interpretación el acudir al verdadero fondo económico de la norma frente a la formalidad jurídica. En efecto, la Ley 16/2007 de Reforma y Adaptación de la Legislación Mercantil en Materia Contable para su Armonización Internacional con base en la Normativa de la Unión Europea, dispone que para lograr la imagen fiel «en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica» (art. 34.2 del Código de Comercio). Este cambio es subrayado por la propia Exposición de Motivos, que señala que «se exige en última instancia una calificación de los hechos económicos atendiendo a su fondo, tanto jurídico como propiamente económico, al margen de los instrumentos que se utilicen para su formalización». Este nuevo enfoque también se recoge en la Exposición de Motivos del Plan General Contable, Real Decreto 1514/2007, y en el propio texto a la hora de afrontar ciertos registros.

Esta situación, que ya criticamos en otro trabajo nuestro ¹, plantea ahora un problema relacionado con la seguridad jurídica cuando un contribuyente quiere que alguien le resuelva cuál es el verdadero fondo económico de una determinada forma de operar a efectos de su registro contable ². Y, conforme se recoge en la Ley General Tributaria, parecería que, en principio, dicha institución debería ser la DGT.

2. UN EJEMPLO REAL: EL FONDO ECONÓMICO DE LAS OPERACIONES REALIZADAS POR PRECIO INFERIOR AL MERCADO POR ENTIDADES NO LUCRATIVAS EN CUMPLIMIENTO DE SUS FINES

Recientemente, una fundación, realizó ante la DGT una consulta tributaria sobre cuál era el régimen de las siguientes operaciones. En concreto, el texto de la pregunta era el siguiente ³:

En una fundación, acogida a la Ley 49/2002, del régimen fiscal de privilegio, se van a producir las siguientes operaciones: Trabajos que hacen voluntarios a la fundación; Prestaciones de servicios de proveedores a precios inferiores de mercado por el hecho de que el receptor es una fundación; Prestaciones de servicios por precios inferiores a mercado realizadas por la fundación en cumplimiento de sus fines.

Que a la vista de los anteriores hechos se plantea la siguiente consulta:

¹ BLÁZQUEZ LIDOY, A., (2008), «Interpretación económica, derecho contable e impuesto sobre sociedades. La reforma por venir», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 15/2008, págs. 9-14.

² SANZ GADEA (2009, Medidas Antielusión Fiscal, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 8, págs. 99 y 100) recoge el contenido de la Resolución del TEAC de 17 de mayo de 2007 sobre el fondo económico. Este autor afirma que «También es interesante destacar la reflexión que realiza el TEAC respecto de la adecuación del resultado contable a las normas mercantiles de naturaleza contable siguiendo la doctrina contenida en ciertas consultas del ICAC "... la inspección cita, por otra parte, en relación con el propio resultado contable unas consultas del ICAC que, en síntesis vienen a avalar la conclusión también en el ámbito contable de que cuando analizadas en cada caso las circunstancias concurrentes, el fondo económico de las transacciones no coincide con la forma jurídica empleada, el registro contable debe hacerse atendiendo a la naturaleza económica de la operación. En última instancia no es más que un reflejo de que en los distintos ámbitos del ordenamiento, se contempla la posibilidad de reacción, de rechazo de los efectos contrarios al mismo, amparados en un abuso de las vías ofrecidas por las normas...» (pág. 116); sin perjuicio de ello, el TEAC apunta que «... la apelación a estas resoluciones del ICAC no resulta imprescindible para legitimar la reacción del ordenamiento tributario una vez demostrada la concurrencia del fraude de ley...» (pág. 116), y acaba perfilando la referencia a la doctrina del ICAC afirmando que «... el ICAC sienta pues el criterio de analizarse el fondo económico de las operaciones de modo que si se comprueba que el objetivo perseguido no es el propio de una transmisión real entre activos entre personas jurídicas diferentes sin otros fines deben rechazarse los efectos perseguidos... Esto es, a juicio de este Tribunal lo destacable, sin que la referencia que el Instituto hace al fondo económico pueda entenderse como la reaparición de la doctrina de la prevalencia del fondo económico sobre la forma jurídica, como la interesada alega, por entonces ya desaparecida de la LGT, la modificación de la redacción dada al artículo 28.2 de la Ley 25/1995, sino más bien una aplicación a la incorporación de los motivos a la causa; desde la perspectiva contable lo que subyace son operaciones que responden o han de responder a la realidad económica; de ahí la importancia del fundamento económico de las mismas. Por otra parte, se estima que el criterio vertido por el ICAC es aplicable tanto a supuestos de simulación como de fraude de ley...» (págs. 118 y 119).

³ El texto de la consulta no viene recogido en la Contestación de la DGT de la manera expuesto. Este me ha sido provisto por cortesía de la fundación consultante.

(i) Si los trabajos que hacen voluntarios a la fundación se deben contabilizar de la siguiente manera con arreglo a la verdadera finalidad económica:

- Un gasto por prestación de servicios del voluntario.
- Un ingreso como donación de ese servicio.

Si la anterior contabilización fuera correcta ¿sería deducible el gasto si estuviera afecto a una actividad económica no exenta? ¿y el ingreso estaría exento con arreglo al artículo 6.1 a) de la Ley 49/2002?

(ii) Si las prestaciones de servicios de proveedores por precios inferiores a mercado a la fundación se deben contabilizar de la siguiente manera con arreglo a la verdadera finalidad económica:

- Un gasto por el total del servicio a precio de mercado.
- Un ingreso como donación por la diferencia entre el valor de mercado y el precio efectivamente cobrado.

Si la anterior contabilización fuera correcta ¿sería deducible la totalidad del gasto contabilizado a valor de mercado si estuviera afecto a una actividad económica no exenta? ¿y el ingreso estaría exento con arreglo al artículo 6.1 a) de la Ley 49/2002?

(iii) Si las prestaciones de servicios por precios inferiores a mercado realizadas por la fundación en cumplimiento de sus fines se deben contabilizar de la siguiente manera con arreglo a la verdadera finalidad económica:

- Una venta por valor de mercado.
- Un gasto por donación o ayuda a beneficiarios.

Si la anterior contabilización fuera correcta ¿sería un ingreso computable por la totalidad del valor de mercado si fuera una actividad económica no exenta? ¿y el gasto no sería deducible por considerarse aplicación de resultados del artículo 8.1 c) o una donación del artículo 14.1 e) del TRLIS?

La DGT, en Contestación de 27 de abril de 2009 [consulta núm. V0884-09 (NFC032274)] responde lo siguiente al consultante: «**De las diversas cuestiones recogidas en el escrito del consultante, a continuación se procede a contestar aquellas cuestiones de naturaleza tributaria que son competencia de este Centro, dado que las cuestiones relativas a la contabilización de operaciones son competencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas**». A partir de dicho instante, la Contestación de la DGT se limita a transcribir los preceptos de la Ley 49/2002, y dejar alguna afirmación controvertida en materia tributaria, como el hecho de sostener que están exentos los «dona-

tivos recibidos para colaborar con los fines de la entidad», como si, por el contrario, las donaciones para otras finalidades sí estuvieran sujetas ⁴.

Por su parte, se planteó una pregunta de carácter similar al ICAC. En concreto, la consulta era la siguiente:

Las fundaciones son entidades no lucrativas que operan por precios distintos al mercado cuando trabajan con sus beneficiarios. Con arreglo al artículo 34.2 del Código de Comercio, el fondo económico debe prevalecer sobre la forma jurídica. A la vista de lo anterior se pregunta, cómo se contabiliza, con arreglo a esa realidad económica, cuando:

- (i) Se presta un servicio a un beneficiario por un precio muy inferior al mercado (por ejemplo, precio de mercado, 100, coste 70 y precio cobrado 30).
- (ii) Se hacen prestaciones de servicios gratuitas por proveedores o se cobran por estos precios muy inferiores al mercado (por ejemplo, precio de mercado 100 y se cobra 30).

El ICAC contesta en relación a si debe acudir al valor razonable que «hay que tener en cuenta que una de las peculiaridades de este tipo de entidades es que su actividad propia, a diferencia de lo que sucede con las empresas, **no tiene como finalidad la obtención de lucro, sino perseguir fines de interés general, por lo que al analizar el fondo económico de las diferentes transacciones efectuadas habrá de considerarse dicha finalidad** ⁵».

La situación que se presenta en este caso para las fundaciones no es alentadora. A una pregunta similar, la DGT no contesta porque entiende que la responsabilidad es del ICAC, y este responde de una manera tan genérica que no queda claro cómo se contabiliza. Lo cierto, sin embargo, es que la situación tributaria en que quedan en este caso las fundaciones dista de ser halagüeña. En efecto, fiscalmente el hecho de que operaciones por debajo de mercado puedan considerarse o bien donaciones encubiertas a la entidad no lucrativa o, por el contrario, concesión de ayudas económicas a beneficiarios tiene unos efectos tributarios de carácter inmediato. Por ejemplo, imaginemos el caso de una fundación que presta un servicio con coste 100, valor de mercado 120 y por el que cobra al destinatario la cantidad de 40 por ser una operación en cumplimiento de fines. En una operativa formal, la fundación se limitaría a contabilizar el coste como gasto (100) y el ingreso de 40, por lo que tendría una pérdida de 60 unidades que nunca daría lugar a una cuota tributaria. Pero si interpretáramos el verdadero fondo económico de la operación el resultado podría ser el siguiente: el coste seguiría siendo de 100, pero se tendría que dar un ingreso de 120 y, a su vez, una ayuda económica o donación por 80 (la diferencia entre el valor de mercado y el precio cobrado) ⁶. Fiscalmente, además, esta calificación

⁴ No es objeto de este comentario analizar la exención de las donaciones. Básicamente se ha cuestionado si una donación de un bien que no se va a destinar a los fines fundacionales puede estar exento o no. Sería el caso, por ejemplo, de una fundación que tuviera una explotación de venta de productos no exentos y le regalaran diversos productos para dicha venta.

⁵ Esta consulta, por lo que sabemos, no está publicada en el BOICAC. La consulta la realice personalmente en mi condición de auditor de cuentas.

⁶ Así, en un informe del Tribunal de Cuentas a una Fundación del Sector Público estatal (BOCG de 11 de enero de 2007) se señala que los descuentos que se realizan en la realización de los cursos no se efectuó de manera independiente en la partida de ayudas monetarias para recoger el importe de las prestaciones monetarias derivadas del cumplimiento de los

tiene unos efectos inmediatos. La donación o ayuda sería una cantidad no fiscalmente deducible, ya sea por aplicación del artículo 14.1 e) o por el 122.2 b) del TRLIS, ya sea por el artículo 8.2 c) de la Ley 49/2002. Por su parte, las 120 unidades sí habría que computarlas como ingreso. Es decir, si la actividad no estuviera exenta, ya sea porque la entidad no estuviera en la Ley 49/2002 ya porque no estuviera contemplada en el artículo 7 de dicha norma, habría un beneficio tributario de 20 que se integraría en la base imponible.

Esto es un ejemplo sobre cómo la contabilización y el verdadero fondo económico afecta a la tributación de una fundación. Pero la filosofía general es aplicable a la totalidad de los casos y entidades. Se ha preguntado sobre la contabilización a dos instituciones ante una duda sobre el supuesto fondo económico y sus efectos fiscales y las instituciones competentes para contestar no se pronuncian de una forma satisfactoria.

3. LAS CONTESTACIONES DE LA DGT FRENTE A LAS DEL ICAC

El régimen jurídico de las Contestaciones de la DGT viene regulado en los artículos 88 y 89 de la LGT 58/2003⁷. En concreto, el artículo 88.1 dispone que «Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda» y el artículo 89.1 establece el efecto vinculante para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante. Y, además, «Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta». En cualquier caso, y según se establece en el artículo 89.4, la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación.

Por su parte, el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, establece en su disposición adicional décima que:

«1. Las personas con competencias para la formulación de cuentas anuales o su verificación podrán efectuar consultas debidamente documentadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, respecto de la aplicación de la normativa contable y de la de auditoría de cuentas, dentro del ámbito de competencias de dicho Instituto.

finés de la actividad. Por tanto, los descuentos a estudiantes se califican por el Tribunal de Cuentas como ayuda monetaria desde la perspectiva de la fundación.

⁷ Según se establece en el artículo 4.1 b) del Real Decreto 1127/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda, corresponde a la DGT «La propuesta, elaboración e interpretación de la normativa del régimen tributario general...».

2. La consulta habrá de comprender todos los antecedentes y circunstancias necesarios para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda formarse el debido juicio, en caso contrario dicho Organismo podrá rechazar las consultas que se formulen.
3. La contestación tendrá carácter de mera información y en ningún caso constituirá un acto administrativo, no pudiendo los interesados entablar recurso alguno contra la misma.
4. La competencia para resolver las consultas será del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previo informe del Comité consultivo, quien podrá delegar el mismo en las Comisiones Generales de Contabilidad y Auditoría.
5. Sin perjuicio de que las consultas reiteradas sobre un mismo asunto puedan instar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la elaboración de una resolución de aplicación general, las consultas podrán ser publicadas en el Boletín del Instituto, siempre que se considere que tienen interés general».

El problema que se plantea, a la vista de lo anterior, es si, realmente, la DGT puede alegar que no tiene competencia para pronunciarse sobre una determinada materia y debe ser, por el contrario, el ICAC quien resuelva. Pues bien, a nuestro parecer, ante una pregunta sobre el régimen contable que afecte a la base imponible, la DGT estaba obligada a contestar acudiendo al propio ICAC⁸. En efecto, el artículo 67.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, dispone que «Asimismo, se podrá solicitar de otros centros directivos y organismos los informes que se estimen pertinentes para la formación del criterio aplicable al caso planteado». Este *podrá* no puede ser una potestad voluntaria que quede en el ámbito discrecional sino una obligación impuesta por el propio alcance de las Contestaciones a las consultas con relación a la calificación⁹. En este sentido, los obligados tributarios podrán formular consultas «respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda» y el registro contable que afecte directamente a la base imponible es una pregunta que afecta a la calificación tributaria al haberse incorporado el resultado contable a la base imponible. De esta manera, el ICAC no se puede pronunciar sobre cuestiones fiscales, pero la DGT sí debe afrontar la materia contable cuando esta tenga efectos fiscales¹⁰. En este sentido, si cualquier

⁸ No estaría obligada a contestar, a nuestro parecer, a la contabilización de operaciones que no tengan incidencia en la base imponible o cuota tributaria, como es el caso de aquellos supuestos donde exista una regulación específica tributaria. Es, por poner un ejemplo, el caso del actual artículo 12.3, que ha sido modificado por la Ley 4/2008. En el mismo se ha establecido un nuevo sistema de deducción por deterioro del valor de las participaciones. Pues bien, según se ha señalado en la Contestación de la DGT de 30 de marzo de 2009 (consulta núm. V0623-09), frente al régimen contable se ha establecido un régimen «especial» (y no alternativo) para determinar la corrección fiscal: ahora se determina «al margen de su tratamiento contable», en virtud del principio de especialidad.

⁹ CREMADES UGARTE (2008), «Las consultas tributarias escritas», en AA.VV., *Manual de aplicación de los tributos* (coord. Carmen ALCALÁ SACRISTÁN), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 319-320) entiende que este precepto se enmarca dentro del principio general de lealtad institucional y que encuentra su fundamento en la actuación de la Administración con arreglo a los principios de eficacia y coordinación.

¹⁰ En la Contestación del BOICAC de 9 de abril de 1992 [consulta núm. 2 (NFC002584)] el ICAC afirma que «En cuanto a la calificación fiscal que puedan merecer las operaciones antes indicadas, este Instituto no es competente para contestar con-

cuestión sobre contabilidad afecta a la cuota tributaria, entendemos que la DGT debe dirigirse al ICAC para que se pronuncie al respecto en tanto la competencia sobre cuestiones contables reside en dicho órgano¹¹. Y con más razón cuando ambos organismos dependen del mismo Ministerio. Cualquier otra respuesta supondría, de hecho, un vaciamiento del fundamento de las consultas para los obligados tributarios; se trata de preservar la seguridad jurídica como elemento esencial. Y no resulta aceptable que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades no puedan acceder a dicho derecho de forma directa de la DGT.

Frente a dicha afirmación entendemos que no puede proponerse que el obligado tributario hubiera podido plantear dicha consulta directamente frente al ICAC. En primer lugar, porque podría darse el caso de que un determinado sujeto pasivo deba determinar su resultado con arreglo al Plan General Contable pero que, sin embargo, no deba formular cuentas anuales. En dicho caso, no estaría facultado para consultar al ICAC, en tanto solo pueden hacerlo quienes formulen las cuentas anuales. Esto sucede, por ejemplo, con los profesionales, agricultores o artesanos en el ámbito del IRPF, que no son sujetos que deban llevar contabilidad con arreglo al Código de Comercio. En segundo lugar, porque quizás la contestación del ICAC debiera ser objeto de matización en el ámbito tributario¹². Es decir, es posible que la contestación contable no sea directamente extrapolable al ámbito fiscal¹³. Pensemos, por ejemplo, en qué hubiera pasado si los contribuyentes hubieran aplicado, con el anterior régimen en materia de operaciones vinculadas, la consulta núm. 3 del BOICAC 64 de diciembre de 2005, sobre la contabilización en el caso de que se trabajara por precios distintos al de mercado¹⁴. De esta manera, no es suficiente con incorporar la contestación del

sultas relativas al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso corresponda a los sujetos pasivos, por lo que las consultas en tal sentido deberán ser dirigidas a los órganos competentes de la Administración Tributaria».

- 11 A esto es necesario añadir que no es infrecuente que la DGT acuda a las consultas del ICAC a la hora de proveer una respuesta. Es el caso, por ejemplo, de la Contestación de 20 de diciembre de 2007 [consulta núm. V2739-07 (NFC028023)] sobre los derechos de superficie. Y lo que no parece aceptable es que a la hora de determinar los efectos fiscales de una operación la DGT sí pueda acudir a la doctrina publicada del ICAC y que, sin embargo, cuando se le planteen dudas contables con efectos fiscales alegue falta de competencia y de oficio no pida informe al propio ICAC.
- 12 NAVARRO FAURÉ (2007, *El Derecho Tributario ante el nuevo Derecho contable*, La Ley, Madrid, pág. 245), afirma que la interpretación de una norma contable por el ICAC debe ser aceptada por la Administración tributaria siempre que la citada interpretación contable no vulnere algún principio tributario de mayor rango.
- 13 A estos efectos puede traerse a colación el caso del Plan de Saneamiento de los Clubes de Fútbol, donde la Liga Nacional de Fútbol asumía la deuda con la Hacienda Pública y la Seguridad Social y el Club debía satisfacer unas cuotas extraordinarias. En dicho caso, en una contestación del ICAC a consulta formulada por el Consejo Superior de Deportes respecto al reflejo en las cuentas anuales de estas «cuotas extraordinarias», se señala que estas deberán reflejarse como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, dentro de los resultados extraordinarios. Pues bien, tanto el TEAC como la Audiencia Nacional han sostenido que con independencia de que nos encontremos ante un gasto contable, fiscalmente no puede considerarse un gasto y no acepta la deducibilidad fiscal (por todas, SAN de 10 de julio de 2008, recurso núm. 240/2008).
- 14 El ICAC ya señalaba en la consulta núm. 3 del BOICAC 64 de diciembre de 2005 (NFC021899) (antes de la entrada en vigor del PGC de 2007) que con relación a las transmisiones intragrupo que cuando el precio «acordado difiriera del mismo, deberá tenerse en consideración la naturaleza económica híbrida que este hecho pondría de manifiesto (como expresa materialización del fondo económico de las operaciones), lo que es determinante a la hora de proceder a otorgar su adecuado tratamiento contable (por ejemplo, podría poner de manifiesto la existencia de donaciones entre las empresas o reparto de dividendos), tanto en la sociedad adquirente como transmitente de los elementos patrimoniales. En caso de no existir un valor fiable de mercado, por ser el mismo de imposible determinación en el momento de la transmisión del elemento objeto de esta de acuerdo con sus características, la valoración a otorgar por el adquirente debería consistir en el mejor valor que se entiende fiable (valor en el momento de entrada al grupo), por lo que se considera que en dicha situación debería producirse un mantenimiento del valor contable preexistente en el transmitente, considerándose procedente, en su caso, el valor contable consolidado del mismo.

ICAC. Es necesario que la DGT se pronuncie sobre los efectos fiscales de la misma. En tercer lugar, porque los efectos jurídicos de la contestación del ICAC nada tienen que ver con los de la DGT. En efecto, el apartado 3 de la disposición adicional décima establece que «La contestación tendrá carácter de mera información» y, por tanto, las contestaciones del ICAC no son fuente del Derecho¹⁵. En este sentido, la simetría con las contestaciones de la DGT es total. Pero, sin embargo, en el caso de las contestaciones de la DGT existe un efecto vinculante para el obligado tributario y, además, para todos aquellos que estén en la misma situación. Y esto no es predicable de la contestación del ICAC. De esta manera, una respuesta del ICAC dada para un determinado supuesto planteado por el contribuyente no vinculará a ninguna Administración, pero, sin embargo, si esa contestación se incorpora a una consulta tributaria sí adquirirá carácter vinculante a los efectos tributarios.

Por otro lado, hay que recordar que es la propia Administración quien puede determinar el resultado contable a los efectos de fijar la base imponible del impuesto (art. 143). De esta manera, si la DGT reconoce en la contestación citada que «que dado que las cuestiones relativas a la contabilización de operaciones son competencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» esto debería alcanzar también al procedimiento inspector cuando se planteen dudas¹⁶. Lo que no parece

En este sentido, si el precio acordado fuese superior al valor que queda como mejor valor fiable (en su caso, el valor contable consolidado precedente), desde la perspectiva del transmitente, este estará percibiendo una contraprestación que desde un punto de vista racional valorativo no se corresponde con el bien entregado; este hecho pondría de manifiesto igualmente que la operación realizada podría tener una naturaleza económica híbrida, puesto que se perciben unos importes que pueden no ser equivalentes al bien enajenado, lo que en definitiva pondría de manifiesto un trasvase de recursos entre empresas del grupo.

Desde el punto de vista de las cuentas anuales individuales del transmitente, en el registro contable deberá tenerse en cuenta la relación que existe con el adquirente, resultando de aplicación los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad y sus normas de desarrollo para las distintas operaciones: donaciones, aportaciones de socios para compensar pérdidas..., entre otras posibles.

2ª. Por otra parte, y en todo caso, el registro contable de las operaciones debe realizarse siempre (entre empresas vinculadas o no) atendiendo al fondo económico que subyace en las mismas y con independencia de las denominaciones jurídicas utilizadas, una vez considerados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas.

Al respecto cabe indicar que en los casos en que el fondo económico ponga de manifiesto una discordancia con la forma jurídica empleada, deberá registrarse la operación de acuerdo con su fondo económico, no existiendo una manera estándar de registro, que como se ha señalado dependerá del fondo de la operación, lo que requerirá un previo análisis concreto de esta, por parte de los administradores, y posteriormente de sus auditores, al corresponder a estos formular y auditar, respectivamente, las cuentas anuales de las sociedades».

¹⁵ El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, dispone que «Se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en: a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil. b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales. c) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y d) la demás legislación española que sea específicamente aplicable» (apartado 7 del Marco Conceptual de la Contabilidad). De la misma manera, la disposición adicional cuarta del Reglamento de Auditoría de Cuentas.

¹⁶ Por otro lado, esta afirmación choca con otros comportamientos de la Agencia donde sí se atreve a hacer afirmaciones sobre contabilidad. Así, la propia AEAT (Departamento de Inspección Financiera y Tributaria), en una circular interna de 24 de abril de 2008 sobre operaciones vinculadas afirma «se puede afirmar que existe bastante similitud entre la norma fiscal y contable en cuanto a la obligación de valorar a precio de mercado, por lo que, en principio, el ajuste que debe hacer la empresa es un ajuste contable, salvo en casos excepcionales en que el valor razonable (contable) y el valor de mercado (fiscal) puedan diferir por la forma de determinación». Posteriormente señala que «la renta puesta de manifiesto por esta diferencia de valoración se calificará atendiendo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, con independencia de la forma o denominación que los interesados le hubieran dado. Es importante señalar que el tratamiento previsto en la norma fiscal es sustancialmente coincidente con el previsto en la normati-

aceptable es que el órgano consultivo de la AEAT entienda que la competencia para calificar contablemente es del ICAC y que en fase de inspección la Administración sí se sintiera competente para operar de forma autónoma. Es decir, a nuestro parecer no es posible que cuando un contribuyente acuda a la DGT en busca de seguridad jurídica esta se declare no competente y sí lo sea, sin embargo, la Inspección en fase de aplicación.

4. CONCLUSIONES

Tras la reforma de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades las dificultades y críticas jurídicas que se habían vertido con relación a la seguridad jurídica no eran pocas ¹⁷. Y si algo ha traído el nuevo marco contable con la imposición del fondo sobre la forma no ha sido, precisamente, seguridad jurídica. Y no hay que olvidarlo, el propio Tribunal Constitucional ha tenido la oportunidad de recordar la importancia que tiene para los contribuyentes conocer con seguridad y antelación el tratamiento fiscal de una operación. Así, en su Sentencia 173/1996 (NFJ004656), el Tribunal afirmó que «el conocimiento previo de las consecuencias tributarias es imprescindible a la hora de planificar cualquier actividad empresarial, en tanto el tributo es siempre un componente más –y, a menudo, nada despreciable, del coste de la misma». O como señala la STJCE de 21 de febrero de 2006 [Halifax, As-255/02 (NFJ021677)], y aunque a efectos de IVA, el «imperativo de seguridad jurídica se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen».

En un Impuesto como el de Sociedades, donde se ha producido un reenvío a otro sector jurídico, la DGT, precisamente como garante de la seguridad jurídica y los principios de buena fe y de confianza legítima, no puede alegar falta de competencia para inhibirse. Ciertamente, quien debe resolver las dudas contables es el ICAC. Pero si se cuestiona sobre el tratamiento contable

va contable. La norma 21 del PGC establece que, en su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. Se da entrada al principio contable del fondo sobre la forma, por lo que contablemente deben reflejarse en las cuentas anuales los desplazamientos patrimoniales que hayan podido producirse por la diferencia entre el valor razonable y convenido por las partes».

¹⁷ FERREIRO LAPATZA (2006), «Simplificación; base imponible y renta empresarial», *Quincena Fiscal*, núm. 21 (documento obtenido en soporte informático sin paginación) ha señalado el hecho de que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se asiente en la contabilidad «supone, en primer lugar un ataque directo al principio de legalidad y, por tanto a la libertad y a la seguridad, dos de los pilares en los que se asientan nuestra democracia; un principio, el de legalidad, de exigencias mucho más estrictas, como se sabe, en el ámbito de la fiscalidad que en el ámbito de la contabilidad... Son la seguridad y la certeza del Derecho las que sufren un ataque más fuerte. Pues las normas jurídicas escritas, abstractas (al servicio de la seguridad) y generales (al servicio de la igualdad), son sustituidas por los principios generalmente aceptados en contabilidad, por normas y usos contables, interpretaciones, criterios y técnicas varias que nada tienen que ver con la regla smithiana –no solo jurídica– de la certeza, a la que tienen derecho los agentes económicos, los contribuyentes y todos los ciudadanos. Las normas contables no sirven, dado el grado de incertidumbre que forzosamente encierran, para delimitar o medir la capacidad económica que debe ser gravada por un tributo. El resultado contable no puede ser escogido como objeto del tributo si el legislador quiere cumplir con las exigencias constitucionales de la tributación».

vinculado a sus efectos en la base imponible entendemos que la DGT tiene el deber de solicitar informe al ICAC, incorporando su respuesta y determinando los efectos fiscales de la misma. Otra solución creemos que atentaría contra el fundamento de las consultas y las obligaciones de la Administración. En definitiva, la doctrina sentada por la DGT en Contestación de 27 de abril de 2009 [consulta núm. V0884-09 (NFC032274)] donde se sostiene que «se procede a contestar aquellas cuestiones de naturaleza tributaria que son competencia de este Centro, dado que las cuestiones relativas a la contabilización de operaciones son competencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» nos parece incorrecta.