

Recensiones Bibliográficas

El cálculo del Impuesto sobre Sociedades con el nuevo PGC (a través de comentarios, ejemplos y casos prácticos)

Javier BAS SORIA

CEF, Madrid, 2009, 582 págs.

Hace bien poco que traíamos a las páginas de esta Revista (núm. 316, 2009, págs. 185-187) información de otra monografía también publicada por el Centro de Estudios Financieros –*Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA* (4.ª ed., CEF, 2009)–, parcialmente coincidente con el objeto de atención del libro del que ahora damos noticia y construida con similar esfuerzo didáctico al que ha puesto Javier BAS SORIA, en cuyo currículum luce ser Inspector de Hacienda del Estado y profesor del curso anual de contabilidad fiscal del CEF.

Más de ciento cincuenta ejemplos y supuestos prácticos con su correspondiente solución facilitan, desde luego, las explicaciones proporcionadas sobre las distintas cuestiones tratadas a lo largo de una obra cuyo objetivo, expresamente enunciado en las páginas finales de agradecimientos, pasa por llenar un hueco que, a juicio del autor, no se encuentra tan colmado de libros como otros en esta materia. Así se indica que «no se trata de una obra de Derecho tributario para fiscalistas; ni otro libro de contabilidad sobre el nuevo PGC; aunque sea un poco de ambos». La aspiración del publicista pasa porque «el experto en Derecho tributario encuentre en este libro el apoyo contable que en ocasiones necesita en el IS, y que el experto en contabilidad relacione el efecto tributario asociado a la opción contable elegida».

Loable propósito de un trabajo que viene a sumarse al ingente número de publicaciones contables, lo que tampoco debe extrañar, si tenemos en cuenta que la contabilidad existe desde hace muchos siglos y ha sido y resulta practicada por millones de comerciantes y empresas.

Sin embargo, aún se echan de menos en las facultades jurídicas –quizás sea uno de los aspectos que mejore «Bolonía»– unas nociones básicas de contabilidad, lo que sería de suma utilidad para una más completa comprensión –o con una más amplia perspectiva– de cuestiones cruciales del Derecho Mercantil y, por supuesto, del Derecho Financiero y Tributario, facilitando el estudio de los impuestos que gravan el beneficio o el tráfico empresarial, así como en el de la institución presupuestaria, de tan conveniente manejo para todos aquellos que han de tener un contacto intenso con las Administraciones Públicas. Asimismo, y aparte de la conveniencia de un mínimo conocimiento de contabilidad para la mejor gestión del despacho, en muchas especializaciones de los abogados se cruzan con frecuencia asuntos contables, para los que, sin perjuicio de la consulta con profesionales específicos de la contabilidad, es prioritario poder ser, al menos, válidos interlo-

cutores de los mismos con algún conocimiento de causa. Y ello es especialmente importante para aquellos que se dedican a la asesoría jurídica de empresas, para no estar en inferioridad de condiciones con otros colegas directivos de las organizaciones, cuando participan en comités directivos o tienen que manejar balances y otros documentos y conceptos contables ¹.

El libro de BAS SORIA aparece estructurado en siete capítulos. Los dos últimos ofrecen unas cuantas reglas generales para la primera aplicación del Plan General de Contabilidad (PGC) de 2007 (aprobado por RD 1514/2007, de 16 de noviembre) y un caso práctico recapitulativo.

Al principio se plantea el marco jurídico de relación entre dicho Plan y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, advirtiendo el autor de los principales hitos normativos a través de los que se ha verificado el proceso de armonización contable en el seno de la Unión Europea y la sucesiva adaptación a la misma realizada en España. Luego se citan las normas internacionales de contabilidad y de información financiera que se han adoptado y se clarifica la estructura y contenido del nuevo PGC.

Ello sirve de pórtico al comentario acerca del fundamental papel que desempeña el concepto de base imponible en la ordenación de los tributos y, por supuesto, en el Impuesto sobre Sociedades. El autor abunda más en los argumentos condescendientes con el fenómeno de deslegalización que viene observándose críticamente por la doctrina científica. Para BAS SORIA, el principio de reserva de ley no impone la definición de todos los aspectos necesarios para determinar la base imponible, por lo que la referencia al «resultado contable» no supone un abandono de aquel, sino meramente la aplicación de un concepto existente y separado de la normativa tributaria.

Desde el prólogo del libro que comentamos se ofrece un planteamiento divergente por el profesor SÁNCHEZ PEDROCHE, para quien «la almendra del problema que suscita la relación entre el Impuesto sobre Sociedades y la contabilidad es de un calado mucho mayor y se proyecta en una doble perspectiva, representada, en primer término, por el posible menoscabo que la reforma supone al propio principio constitucional de legalidad (y a su través del principio de reserva de ley en el que se materializa de manera efectiva aquel), y en segundo lugar, y muy relacionado con ello, una regla que la reforma contable recoge expresamente y que no es otra que la prevalencia del fondo económico de las operaciones realizadas sobre su forma jurídica».

En esta línea crítica por la degradación normativa que representa el «embate de las olas contables», que se conforman de manera determinante para la cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y que constituyen una postergación de principios de nuestra norma fundamental y de la ordenación de los tributos, el prologuista se queja de la remisión en bloque a normas de rango muy bajo y emanadas de organismos diversos (Instituto de Contabilidad y Au-

¹ Vid. GARCÍA DE LA MORA, L.: *Contabilidad para todos. Iniciación fácil a la Contabilidad*, Editorial Dilex, Madrid, 2005.

ditoría de Cuentas, Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores...). Y desde un grupo universitario de investigación sobre «Derecho Tributario y Política Fiscal» se ha descartado, por la incertidumbre que encierran las directrices contables, su validez para delimitar o medir la capacidad económica que debe resultar gravada por un tributo: «el resultado contable no es un valor fiable para gravar a las grandes empresas. Es un favor, uno más, que el legislador hace a los más poderosos para poner a su servicio, de modo regresivo, el sistema fiscal»².

Tras describir a grandes rasgos la reforma contable de 2007, el autor prosigue sus comentarios con el tratamiento y proyección fiscal de los principios contables (empresa en funcionamiento, uniformidad, prudencia valorativa, devengo, no compensación), así como de los criterios de registro contable de los elementos del balance y de valoración utilizados en el PGC.

En el capítulo segundo, BAS SORIA se ocupa de los criterios recogidos para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades en la norma de registro y valoración 13.^a del PGC, adelantando las diferencias con el Plan de 1990:

- «El gasto por IS corriente coincide con la cuota líquida del impuesto; se ha producido por tanto una aproximación con respecto a la norma anterior, en la que el gasto por el impuesto no guardaba relación con la cuota declarada por el impuesto.
- Se ha ampliado el tratamiento de las diferencias. Junto a las permanentes y temporales que trataba el PGC de 1990, se integran ahora un nuevo tipo de diferencias revertibles que, junto con las temporales, se califican conjuntamente como diferencias temporarias.
- Se arbitra una nueva forma de calcular las diferencias temporarias, que en lugar de estar basada en las diferencias en la cuenta de resultados, por diferencia entre el valor de los ingresos y los gastos contables con los ingresos y gastos fiscales; se apoya en el balance, y en las diferencias de valoración de los activos y pasivos a efectos contables y fiscales».

Después de comentar las diferencias permanentes y temporarias entre contabilidad y fiscalidad, se observa la compensación de bases impositivas negativas y el reflejo contable de deducciones y bonificaciones, así como de las obligaciones a cuenta y el tratamiento que reciben los gastos de constitución y ampliación de capital.

Los siguientes capítulos permiten alcanzar una visión de conjunto de la contabilización de las principales operaciones en la vida de una empresa. Primero las de carácter ordinario, siguiendo una misma metodología en orden al estudio de los inmovilizados material e intangibles (observando su respectivo concepto, valoración inicial, amortización y deterioro, permutas, aportaciones de capital no dinerarias y baja en cuentas) y luego con la consideración de las inversiones inmobiliarias, activos no corrientes mantenidos para la venta, arrendamientos, existencias, ingresos por ven-

² Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J. y varios autores más: *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario. (Base imponible, renta empresarial y beneficios fiscales)*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2008.

tas y prestación de servicios, provisiones y contingencias, tratamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido, pasivos por retribuciones y gastos de personal, pagos en acciones, subvenciones no reintegrables, donaciones y legados recibidos. Los comentarios alcanzan después a las combinaciones de negocios (fusiones, escisiones, etc.), operaciones con empresas del grupo, negocios conjuntos y cuentas en participación, así como a las operaciones relacionadas con instrumentos financieros y moneda extranjera. Todo ello, como se ha indicado al principio, con numerosos ejemplos y supuestos con su correspondiente solución.

Miguel Ángel Martínez Lago