

Recensiones Bibliográficas

El Derecho Tributario ante el nuevo Derecho Contable

Amparo NAVARRO FAURE
La Ley, Madrid, 2007, 270 págs.

Ha escrito el prólogo de esta interesante monografía María Teresa SOLER ROCH, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante, la misma en la que imparte docencia la autora. En aquel se destaca la relevancia del tema estudiado, por ir más allá de una mera oportunidad coyuntural –queda muy cercana la aprobación de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea– y abordar «cuestiones nucleares que han venido interesando, y no solo recientemente, a los estudiosos del Derecho Tributario, tales como su función en el seno del ordenamiento jurídico y sus relaciones con el Derecho privado, o el modo de determinar y valorar la renta obtenida por una sociedad más adecuada con los principios y objetivos que deben presidir la Ley del impuesto».

El libro se ha estructurado en torno a tres capítulos, sirviendo los dos primeros de preámbulo lógico del verdadero núcleo duro de problemas que se suscitan en el tercero. Al final aparece también una amplia relación bibliográfica.

La profesora NAVARRO FAURE señala al comienzo que el origen de su monografía se encontraría en una serie de ideas constatadas a lo largo del tiempo y que vienen a denotar el contraste de la consolidación doctrinal y académica de la autonomía del Derecho Tributario con nuevas formas de interrelación entre las diferentes disciplinas jurídicas. Por otro lado, se comentan dos aspectos que explicarían la técnica jurídica empleada en la elaboración de las normas impositivas en los últimos años: 1.º La incorporación al ordenamiento tributario de normas provenientes de organismos ajenos a la Administración tributaria –v. gr.: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores– y, 2.º Lo que se podría denominar la perfecta juridicidad de la planificación fiscal y el carácter implícito que tiene el Derecho Mercantil en el Tributario. Todo ello supone, como señala la autora, una clara «reflexión sobre la unidad del ordenamiento jurídico, dormida tras los laureles de la victoria de la autonomía».

En el primer capítulo se plantean diversas consecuencias del empleo de esquemas iusprivatistas para la explicación del fenómeno tributario. Así, estaría la utilización de la teoría de la relación jurídico-tributaria en el desarrollo dogmático del Derecho Financiero y Tributario. Por lo que se refiere al terreno de la interpretación jurídica, se suscita el problema de la interpretación teleológica de normas que no fueron creadas con finalidad fiscal, pero que por el juego de la remisión normativa se aplican en este campo. Y en cuanto a la utilización supletoria del Derecho común, y para entender las nuevas relaciones del Derecho privado con el Derecho Tributario, se sugiere

realizar una distinción: «una cosa es que se acuda al Derecho común, civil o administrativo ante una laguna del ordenamiento jurídico, y otra cosa distinta es la incorporación en la regulación de ciertos institutos jurídicos financieros de normas jurídico-privadas, por expresa remisión de la norma tributaria».

Después de estas consideraciones previas, se entra de lleno en las relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Mercantil en general y, de manera más particularizada, con el conjunto de normas que regulan y disciplinan la materia contable (Derecho Contable). NAVARRO FAURE pone de relieve la dificultad de distinguir la contabilidad como técnica y como parte del Derecho, puesto que «las originariamente técnicas registrales en las que consiste la contabilidad, se recogen en normas jurídicas, sin que sea necesario para tener el calificativo de norma jurídica que tenga carácter imperativo. Las normas que recogen los principios en que se debe basar la contabilidad y los efectos que estas provocan en el ordenamiento jurídico avalan por sí solas su carácter jurídico».

El siguiente capítulo se refiere a las fuentes comunitarias del Derecho Contable y su incidencia en el Derecho Tributario. Aquí se empieza aludiendo al proceso de armonización europea para la adopción de unas normas internacionales de información financiera (NIIF) que posteriormente *se incorporaron* a nuestro Derecho interno por la Ley 36/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Más tarde, se plantea la influencia que ha tenido esa armonización contable en el ámbito de la armonización (fiscal) de la imposición sobre sociedades. La autora destaca que la primera se haya llevado a cabo por un Reglamento comunitario (Reglamento CE núm. 1606/2002, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, de aplicación de las NIIF, que se recogen en anexo al mismo) y no por medio de una Directiva –que es el instrumento más adecuado para el acercamiento de legislaciones– como ha sucedido en el campo fiscal, aunque con escasos resultados, como es bien sabido, en la imposición directa.

También se plantea en la obra que comentamos la integración de las NIIF en el Derecho español, partiendo de la idea de que las consecuencias tributarias de las normas comunitarias en materia de contabilidad pueden analizarse desde dos puntos de vista: «Por un lado, la integración de estas normas comunitarias en el Derecho contable español provocan, por la remisión de las normas tributarias a las normas mercantiles para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que las citadas normas se conviertan en fuente también del Derecho Tributario» y, por otro lado, «y en la medida en que las citadas NIIF introduzcan modificaciones sustanciales en la valoración y forma de contabilizar los diferentes componentes de la renta de las empresas, todos los ajustes fiscales contenidos en la LIS pensados para un determinado Derecho contable, tendrán que ser revisados cuando el resultado contable que se obtenga pueda ser diferente del que presumiblemente se podía obtener con la legislación mercantil existente en 1995. Las diferentes consecuencias de la aplicación de estas NIIF son un ejemplo magnífico de la integración de otras disciplinas en el Derecho Tributario».

El capítulo segundo finaliza con el planteamiento de las consecuencias de las NIIF en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, concretamente en relación a las revalorizaciones contables y nuevas valoraciones de ciertos activos, en función de la aplicación del «valor razo-

nable» (NIIF 39); la regulación de la cuenta de resultados y el patrimonio neto de las entidades (NIIF 1); el cálculo de impuestos anticipados y diferidos (NIIF 12), así como el fondo de comercio y provisiones.

Ya en el capítulo tercero, la autora se sitúa ante las fuentes internas del Derecho Contable, planteando asimismo su incidencia en el Derecho Tributario. La exposición se sistematiza jerárquicamente en relación a las leyes, reglamentos y consultas en materia de contabilidad.

Dentro del primer apartado, tras el enunciado de las normas básicas aplicables –y que se encuentran en el Código de Comercio y las Leyes de Sociedades Anónimas, de Responsabilidad Limitada y de Auditoría de Cuentas–, se hace seguimiento de la clasificación mercantilista que distingue entre normas de *contabilidad formal*, que regulan la representación externa o documental (libros de contabilidad) de la actividad económica constitutiva de la empresa y, de otra parte, las normas de *contabilidad material*, por las que se fijan los criterios y reglas de elaboración del resultado de la empresa a través de las cuentas anuales.

Dentro del primer grupo normativo, la autora se centra en dos cuestiones: 1.^a La obligación tributaria formal de llevanza de contabilidad, poniendo de manifiesto los aspectos diferenciales con este deber mercantil; y 2.^a El valor probatorio de la contabilidad.

En sede de contabilidad material se concede especial atención a las relaciones entre el beneficio mercantil y fiscal, de las normas contables con los modos de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, así como a la posible integración de los principios contables –sobre todo el de imagen fiel– en los elementos de cuantificación de ciertos tributos.

Al continuar con los reglamentos en materia de contabilidad, el libro se va deteniendo en el Plan General de Contabilidad y los principios contables reflejados en el mismo; después en las órdenes ministeriales que han ido aprobando diversos planes sectoriales y luego en las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En este punto se estudia el origen, naturaleza y funciones de este organismo autónomo administrativo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, así como el valor normativo de sus resoluciones y también de su eficacia en el ámbito tributario.

Miguel Ángel Martínez Lago