
UN ESTUDIO DE LAS ETAPAS EN LA RELACIÓN ENTRE LAS NORMAS CONTABLES Y FISCALES ESPAÑOLAS

**PABLO ARENAS TORRES
MACARIO CÁMARA DE LA FUENTE
EVA MARÍA CHAMORRO RUFÍAN**

RESUMEN

En el presente trabajo nos proponemos realizar un estudio de las fases o etapas habidas en la relación entre normas contables y fiscales en España, desde los inicios de la misma. Queremos poner de manifiesto, para cada uno de los periodos analizados, los problemas que surgieron y las soluciones que se han ido articulando para llegar a la situación actual.

Para realizar este análisis tenemos que estudiar principalmente las definiciones de beneficio establecidas para cada una de las etapas tanto por la norma contable como por la fiscal, así como determinar cuándo y de qué forma se ha apoyado una norma en la otra para llevar a cabo tal definición.

La principal conclusión de nuestro estudio es que se debe evitar la utilización de normas contables con fines fiscales; sin embargo esto no impide que la norma fiscal se apoye en la norma contable a la hora de definir conceptos como bases imponibles y rendimientos netos, ya que aprovechar la definición contable del beneficio empresarial —una definición cada vez más perfeccionada— puede ser de gran utilidad para el ordenamiento jurídico tributario. Con ello, además, se logrará un acercamiento a los objetivos de neutralidad y sencillez que deben perseguir las normas fiscales.

Esta cada vez más perfeccionada definición del beneficio empresarial, está causada, en una gran medida pero no tan solo, por el acercamiento de las normas contables de los distintos países a unos estándares internacionales, que, a la fecha de realización del presente trabajo, no se han definido y aceptado en su totalidad por los organismos supranacionales y nacionales de los países más avanzados, aunque parece inminente que el consenso mundial está cerca de producirse.

UN ESTUDIO DE LAS ETAPAS EN LA RELACIÓN...

Introducción

Es conocido por los profesionales de la contabilidad que hay diversos colectivos externos interesados en la información financiera que emiten las sociedades; estos grupos pueden ser clasificados de diversa forma según la finalidad perseguida. En el Marco Conceptual para la Información Financiera de AECA (1999, pp.29-30) se recoge una lista de estos usuarios: los propietarios, los trabajadores y sus representantes, los prestamistas, los proveedores y acreedores, los clientes y deudores, el Gobierno y sus organismos públicos y el público en general.

292 Como el objetivo de este trabajo consiste en establecer las posibles etapas entre normas contables y fiscales, emplearemos la clasificación de un reconocido experto en la materia, el profesor Cea García¹ que divide a estos usuarios externos en dos colectivos de personas con intereses diferentes:

En un primer grupo se encuentra los interesados en la información contable propiamente dicha: accionistas, proveedores, trabajadores, entidades financieras y la comunidad en general, incluida la Administración Pública, excepto en su faceta fiscal. Este conjunto demandaría lo que se conoce como información contable con objetivos o propósitos generales.

Otro grupo sería el formado únicamente por la Administración Pública en su faceta netamente fiscal, lo que ha dado lugar a la información contable con objetivos específicamente fiscales. En palabras de Cea García (1987, p. 16) "La Administración Pública en su vertiente fiscal queda convertida de hecho en un verdadero ente promulgador de normas y principios contables [...] a efectos de regular única y exclusivamente las relaciones fiscales". Entonces en una concepción teórica, la Administración, en su faceta fiscal, promulga las normas y principios contables, pero sólo para regular las relaciones fiscales; es decir, las mismas únicamente deben aplicarse a efectos fiscales y no incidir en otros aspectos de la vida empresarial.

Debe quedarnos claro desde un principio que normas válidas para un propósito pueden no serlo para otro diferente. Este y no otro es el problema que se plantea desde los inicios entre la relación contabilidad-fiscalidad, pues la contabilidad con fines generales tiene como un objetivo primordial la presentación de la imagen fiel del patrimonio y de los resultados de la entidad, mientras que las normas contables con propósitos fiscales persiguen objetivos recaudatorios y de política tributaria. Esta divergencia entre normas contables y fiscales ha estado presente, no sólo en nuestro país sino también en la

¹ Cea García, J.L. (1987): *Principios Contables y Fiscalidad*. Monografía nº 10. AECA. Barcelona, octubre.

mayoría de los países occidentales, prácticamente hasta finales de la década de los ochenta.

Desde los inicios del Impuesto sobre Sociedades a principio del siglo XX, las relaciones entre contabilidad mercantil y contabilidad fiscal² han sido motivo de preocupación, fundamentalmente por la influencia de las normas contables creadas en el ámbito fiscal, en el terreno de la contabilidad general. Dado que los objetivos de ambas materias no son coincidentes, es lógico que las normas y criterios de aplicación en uno y otro ámbito no siempre sean los mismos y, aunque exista relación entre ambos, hay que intentar evitar las confusiones en el futuro.

En nuestro recorrido pretendemos realizar un análisis de la evolución que ha experimentado la figura de la imposición sobre beneficios empresariales, principalmente desde sus inicios hasta que aparece el Plan General de Contabilidad (PGC) de 1973.

Como más arriba hemos indicado, este trabajo consiste en realizar un estudio de las fases o etapas habidas en la relación entre normas contables y fiscales, de manera que se ponga de manifiesto, en cada uno de los periodos, los problemas detectados, las soluciones que se van articulando a lo largo del tiempo y la situación en la que nos encontramos, para concluir con algunas reflexiones a modo de sugerencias de mejora. Estas reformas son inaplazables a la vista del cariz que están tomando los acontecimientos y de la rapidez con que se están produciendo los cambios en la profesión contable en el cambio de milenio.

Una visión teórica de la relación entre contabilidad y fiscalidad. Errores de nuestro pasado reciente.

Desafortunadamente, las normas contables con propósitos fiscales han venido siendo una constante en nuestro ordenamiento jurídico. Por citar un solo ejemplo de lo que puede constituir una larga lista, podemos señalar el de la última actualización de balances de 1996, que, tratándose de una norma meramente contable, según la opinión de Álvarez López *et al.* (1997, p. 34), con la que coincidimos plenamente, quienes concluyen "que, a pesar de la actual separación de facto entre contabilidad y fiscalidad, esta medida de 1996 ha seguido la misma pauta que las demás, constatándose que se trata de una solución eminentemente fiscal —si acaso, en determinados

² En opinión de Corona Martín y Corona Romero (1997, p. 94) puede denominarse *contabilidad fiscal* a la parte de la contabilidad financiera elaborada con propósitos de información fiscal, es decir, dirigida a la Administración tributaria, como una contabilidad externa con propósitos singulares. Entendemos que la contabilidad fiscal o contabilidad con fines de información fiscal es un concepto y una práctica muy seguida por las empresas españolas a lo largo del siglo XX.

aspectos, más aún que en el resto—, cuya contribución al objetivo marcado puede dejar mucho que desear”.

Un aspecto que no ha estado claro desde los orígenes en la regulación de ambas materias, es el hecho de que la información contable elaborada por la empresa con propósitos generales debe guiarse únicamente por los principios y normas contables establecidos por la legislación mercantil y demás normas de aplicación, mientras que la información fiscal debe regirse por la normativa de este campo específico.

294

Un ejemplo concreto de la indeseada intromisión de la norma fiscal en la contable se encuentra en el artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades actualmente vigente, donde se obliga a informar indefinidamente en la memoria, ya sea normal o abreviada, sobre determinados aspectos, en el caso de fusiones, escisiones, aportaciones de activos o canje de valores, entre los que cabe destacar un balance de la sociedad transmitente o la relación de beneficios fiscales por ella disfrutados. Entendemos que si la mencionada información es relevante para los usuarios de la información contable, debería ser una exigencia a incluir en el ordenamiento jurídico contable; en caso contrario, no debería ser exigida, salvo en declaraciones estrictamente fiscales. Pueden obtenerse otros ejemplos como el expuesto en Arenas Torres *et al.* (2000, pp. 523-526).

Tomamos este ejemplo como muestra de la utilización de la norma contable con fines tributarios, lo que a nuestro juicio puede perturbar el objetivo de conseguir información relevante, fiable y fácilmente entendible por algunos de los usuarios de la información financiera expuestos en la introducción. Sin embargo, esta situación se podría evitar de forma sencilla, simplemente exigiendo dicha información en declaraciones estrictamente fiscales, por ejemplo en el modelo de declaración del impuesto sobre sociedades, ya que, como dice Corona Martín (2000, p. 10): “debe reconocerse la existencia de estados contables con propósitos generales, y otros estados fiscales confeccionados para los fines de liquidación del impuesto y acomodados a las disposiciones tributarias, sin que unos y otros se interfieran”.

Muchas veces se pierde de vista la noción de que los administradores son soberanos en la formulación de los estados financieros y que los accionistas son libres de aprobar la cuentas que deseen, se ajusten o no a criterios contables preestablecidos, siempre, eso sí, que reúnan los requisitos de información a terceros establecidos en las normas.

Estos requisitos se resumen, básicamente, en ofrecer la opinión independiente de un experto —el auditor—; en establecer el número y presentación de los estados financieros que trascienden al ámbito público a unos modelos determinados y, por último, en cumplir unos requerimientos mínimos de información. Es decir, información completa, relevante y fiable.

Tanto en el entorno internacional como en España está presente la idea de que "resulta evidente reconocer las finalidades distintas perseguidas por la contabilidad con fines mercantiles y con fines fiscales" (Cea García, 1987, p.25).

En palabras de Gota Losada (1995, p. 85) "la producción de normas jurídicas pertenecientes al Derecho Mercantil-Contable puede y debe realizarse de manera autónoma y con total independencia del derecho regulador del Impuesto sobre Sociedades", idea con la que coincidimos.

La independencia entre ambas materias es muy deseable, siendo necesario su reconocimiento para solucionar los tradicionales problemas y para acercarnos a la normativa internacional. La circunstancia de independencia o autonomía, en nuestro país, empieza a producirse a partir de los noventa, con la aprobación del Plan General de Contabilidad actual, aunque entendemos que es un proceso aún no finalizado del todo, que definitivamente debe concluir con la probable reforma que se producirá en el impuesto sobre sociedades de 1996, a partir, tal vez, del ejercicio 2003 inclusive.

Breve historia del impuesto sobre sociedades español y su relación con la contabilidad desde sus inicios hasta 1973

Según recoge Sanz Gadea (1987, p. 9), el antecedente del Impuesto sobre Sociedades aparece con un proyecto de gravamen de Segismundo Moret sobre *las utilidades de la industria y el comercio* en el que los datos eran proporcionados por el contribuyente mediante declaración jurada sobre la veracidad de los mismos. Este gravamen sobre el beneficio se determinaba sobre datos contables. Como dato significativo, debemos destacar que los beneficios no distribuidos estaban exentos.

Ya desde los inicios de esta primera figura impositiva sobre los beneficios empresariales está presente la relación de la norma fiscal con la contabilidad. En concreto, se apoya totalmente en la contabilidad para calcular la base imponible. Es probable que el punto de partida de que la norma fiscal se apoye en la norma contable, sea la ventaja que la contabilidad le llevaba a la fiscalidad en las tareas de determinación del beneficio empresarial.

El nacimiento del Impuesto sobre Sociedades surge con el proyecto de Flores de Lemus que daría lugar a la Ley de 27 de marzo de 1900, en la cual los beneficios de determinadas compañías como bancos, sociedades de ferrocarriles o las anónimas eran sometidos a tributación. Esta Ley crea la *Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria*, convirtiéndose en el antecedente más remoto en España de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas. Esta contribución gravaba las rentas empresariales, las del trabajo y las del capital mobiliario.

La definición del beneficio que ofrece esta norma respecto de ciertas compañías, como las sociedades anónimas, es como una caja vacía. También se recoge una "declaración jurada" y se entrega, con la liquidación del impuesto, un balance y una memoria, lo que podría interpretarse como una primera conexión entre norma fiscal y contable.

En el Reglamento de 31 de marzo de 1900 se define más claramente el concepto de *utilidad*. El artículo 30 del mismo señala que se tiene que entregar a la Administración Tributaria *la certificación de los saldos deudores y acreedores que componen las pérdidas y ganancias*. El siguiente artículo reconoce que para comprobar el impuesto se necesita tener conocimientos contables. (Lagares Calvo, 1999).

296

De la normativa de 1900, debemos destacar, por tanto, la idea de que este impuesto sobre la renta empresarial y no empresarial, se fundamenta, apoya o cimienta sobre un concepto de beneficio contable.

Durante esta época y hasta 1920, como hechos significativos hay que señalar, según Lagares Calvo (1999), que en el presupuesto de 1907 se crean diecisiete plazas de profesores mercantiles (o expertos contables al servicio de la Hacienda Pública) para la comprobación de normas fiscales o su cumplimiento. Por Real Decreto de 30 de diciembre de 1912, se crea el Cuerpo de Profesores Mercantiles al servicio de Hacienda (treinta plazas).

La Ley de 29 de abril de 1920, *Tarifa tercera de la Contribución de Utilidades*, también debida a Flores de Lemus, y sus posteriores modificaciones, dieron lugar a la aparición del Texto Refundido de 22 de septiembre de 1922, que ha sido el encargado de regular la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, prácticamente hasta la reforma de 1957.

En la disposición quinta de esta Tarifa tercera se define el concepto de beneficio contable, siendo ésta la base de la definición de renta del Sistema Fiscal Español. El beneficio contable según esta Ley se define como único. La Ley de 1920 desarrolla también la función de auditoría al servicio de la Hacienda Pública Española. Durante este periodo el resultado contable de las sociedades que aparecía en los balances se utilizaba para determinar el beneficio sujeto a gravamen.

Con la Ley de Reforma Tributaria de 26 de julio de 1922 aparecen los Jurados de Estimación y Utilidades que se encargan de determinar dicho beneficio; también se amplía la tributación a otras sociedades.

Interesa hacer una reflexión en este momento: ¿por qué la definición de una magnitud contable como es el beneficio contable es ofrecida por una ley fiscal y no por el Código de Comercio? La respuesta a esta cuestión puede

deberse a un inadecuado o incompleto desarrollo de la legislación mercantil española del momento, pues quizá se confiaba más en las prácticas o usos contables del momento y no se volcaron dichas prácticas en el ordenamiento positivo.

Sin embargo, en opinión del profesor Lagares, durante esta época de la historia de la legislación española, la relación entre contabilidad y fiscalidad se encuentra entre las más avanzadas del ámbito internacional.

Desde este momento hasta 1957, primero, y 1964, después, no se producen avances ni ningún tipo de modificaciones significativas, más bien al contrario. La economía después de dos guerras mundiales y nuestra guerra civil retrocedió considerablemente y tampoco ayudó el periodo autárquico.

Durante este tiempo que ocupa tres cuartos de siglo, podemos establecer tres etapas claramente diferenciadas:

Periodo 1900-1936. Esta primera etapa estaría comprendida desde principios de siglo hasta el inicio de la Guerra Civil Española en 1936. Como ya hemos visto en este periodo nace el Impuesto sobre Sociedades aunque se denomina *Contribución sobre Utilidades*; ya desde sus inicios se le relaciona con el resultado contable.

Desde principios del siglo XX empieza a aparecer numerosa jurisprudencia que va armonizando los principios contables con la norma fiscal. Como podemos observar se intenta poner a la contabilidad al servicio de la fiscalidad y que sea ella la que acepte la normativa fiscal. Aparece una primacía de la fiscalidad sobre la contabilidad, realidad presente en España durante varias décadas e incluso nos atreveríamos a decir que todavía este hecho sigue dándose, aunque en menor medida.

Periodo 1936-1964. A partir de la Guerra Civil y durante la etapa de posguerra, junto con la Segunda Guerra Mundial, se produce una notable degradación en la relación contabilidad-fiscalidad. Se produce un notable deterioro de las contabilidades que provocó la imposibilidad de obtener datos fiables, por lo que no se va a utilizar el resultado contable para determinar el beneficio imponible. Se recurre a otro tipo de procedimientos para determinar las bases, como muestreos estadísticos, estimaciones objetivas o impuestos concertados directamente con los contribuyentes.

En 1940 se introduce a los comerciantes individuales en la Tarifa tercera de la Contribución de Utilidades, lo que parece ser un error ya que dichos comerciantes individuales no tienen un soporte contable. Ello unido a la estimación del beneficio por jurados, hace que prácticamente se pierda lo logrado hasta el momento.

La Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951, no supone un cambio sustancial de la situación vigente, dado que apenas se hace mención a principios contables, por lo que no existen referencias a seguir respecto al tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades.

298

Durante este periodo no hay nada más destacable hasta la Reforma Tributaria de 1957, que fija los regímenes de estimación objetiva y de convenios para el cálculo de la base, mientras que se sigue produciendo un deterioro en las contabilidades empresariales. Se implanta el Método de Evaluaciones Globales y los mecanismos de cuota mínima. Con esta reforma se suprimen los tipos progresivos y se convierte el impuesto en proporcional. Se olvidan las definiciones ofrecidas por la contabilidad como base de un impuesto sobre beneficios empresariales. Desde finales de los 50 se inicia un periodo de crecimiento en la economía española, por lo que el objetivo de esta reforma es fundamentalmente recaudatorio.

En el periodo 1957-1964 no se ven contabilidades realizadas con fines fiscales y las existentes eran poco fiables, lo que no quiere decir que las empresas no realizaran la contabilidad, sino que, en muchos casos, éstas eran dobles o incluso triples.

Un hecho significativo a tener en cuenta es la publicación de una Orden del Ministerio de Hacienda de 26 de julio de 1957, donde se menciona oficialmente la necesidad de una contabilidad nacional. Es la primera vez que este hecho sucede en nuestro país. Ya se pone de manifiesto la importancia de la normalización contable para facilitar la labor de las empresas y posteriores agregaciones y estudios a nivel macroeconómico.

Periodo 1964-1973³. Una tercera y última etapa podemos establecerla a partir de la Ley de Reforma Tributaria de 1964, que potencia al máximo la Ley de 1957. Esta reforma se caracteriza por una limitación de los sistemas de estimación objetiva de bases a determinadas empresas. Empiezan a realizarse auditorías contables que verifiquen las declaraciones, voluntarias en la mayoría de ocasiones por tratarse de filiales de empresas extranjeras asentadas en nuestro país, aunque sigue estando presente el hecho de la ocultación de datos y la falta de fiabilidad de las declaraciones.

En este periodo se producen hasta cuatro regularizaciones de balances, se establecen medidas que permiten la amortización acelerada, sin embargo siguen utilizándose dobles contabilidades y declaraciones falsas.

³ Esta etapa se podía haber unido a la anterior y por lo tanto establecer un único periodo desde 1936 hasta 1973. El hecho de separarlo se debe a que a partir de 1964 se producen algunos avances importantes en el campo contable, por las regularizaciones que en dicha época se producen.

Pese a que en este periodo los datos contables publicados por la mayoría de las sociedades seguían sin ser verídicos, la situación experimenta un cambio con respecto a la anterior, pues van produciéndose logros en materia de auditoría y en otros aspectos contables que animan a las empresas a presentar estados contables fiables.

En 1965 se inician los trabajos sobre planificación contable por el Ministerio de Hacienda, mediante la Orden de 24 de febrero de 1965, de la Dirección General de Impuestos Directos que crea comisiones de trabajo y una Comisión Central de Planificación Contable.⁴

Como conclusión de este apartado decir que si bien durante el periodo 1900-1973 se produce un avance importante en el Impuesto sobre Sociedades en España (de no existir se crea, va ampliándose su aplicación cada vez a un mayor número de empresas y surge numerosa jurisprudencia sobre el mismo que da lugar a diversas reformas tributarias), las limitaciones de este tributo son debidas fundamentalmente a la paralización ocurrida en el desarrollo contable desde la Guerra Civil española, junto con el posterior periodo de falsificación de datos y falsas contabilidades que produce un alejamiento entre fiscalidad y contabilidad. Por ello se emplean habitualmente otros procedimientos para calcular la base imponible por la imposibilidad de poder utilizar los datos contables.

A finales de los cincuenta se inicia una mejora con respecto a los problemas recaudatorios habidos en la etapa de recesión económica, hay reformas tributarias en el sistema para adaptarlo a la nueva situación de crecimiento de la economía, mientras que en el terreno contable, aunque se producen avances y a pesar de las leyes de regularización de balances, los datos que se suministran al exterior siguen siendo falsos y es habitual que las empresas realicen dobles contabilidades. Las normas contables van a ser escasas y poco precisas hasta el PGC del 73.

La falta de confianza en las magnitudes contables por parte de las autoridades tributarias va a estar presente durante años en nuestro sistema y quizás haya sido una lacra que hemos arrastrado demasiado tiempo.

⁴ La Disposición Final 4ª de la Ley sobre Regularización de Balances, Texto Refundido 2 de julio de 1964, establecía la posibilidad de disponer la adopción con carácter obligatorio de balances-tipo, ajustados a modelo oficial, para las empresas que se acojan a los beneficios de esta ley. Desde estos momentos está presente la necesidad de elaborar un documento oficial al que pudiesen acogerse las empresas cuando elaboran su información contable, lo que da lugar al Plan General de Contabilidad de 1973.

Etapas en la relación entre normas contables y fiscales desde la aprobación del plan general de contabilidad de 1973

El estudio de las principales disposiciones fiscales y contables elaboradas desde 1973, nos permite establecer una serie de periodos entre ambas normativas. Como a continuación veremos, el criterio de clasificación empleado tiene en cuenta el momento en que aparece y entra en vigor una normativa importante en materia contable⁵ o en materia fiscal⁶.

300 Periodo 1973-1978. La primera etapa vamos a establecerla desde la aprobación del PGC de 1973 hasta la publicación de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

El Plan General de Contabilidad aparece a través del Decreto 530/1973 de 22 de febrero, sin embargo hay que esperar hasta 1978 para que se apruebe una ley que regule el impuesto sobre sociedades adaptado a las modificaciones que introduce el Plan. La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, regula el Impuesto sobre Sociedades, siendo la primera vez que se utiliza tal denominación. Anteriormente este tributo era la mencionada Contribución de Utilidades sobre la Riqueza Mobiliaria.

El PGC publicado en abril de 1973 ha sido interpretado como "la primera disposición de mayor trascendencia en materia contable después de la Ley de Regularización de Balances del año 1964".⁷

En la Introducción al Plan ya se menciona la necesidad de *conectar las interrelaciones que lógicamente se producen entre el PGC y nuestra legislación fiscal*. En el mismo apartado se dice que éste es uno de los aspectos que ha sido estudiado más a fondo.

Este Plan no es obligatorio, sin embargo se hace obligatorio por una ley fiscal y contable de actualización de balances de 1973, que obliga a aplicar las normas contables. Podemos apuntar la existencia, también en estos años, de esa manía tan española de regular desde el ordenamiento jurídico en materia tributaria aspectos relacionados con una disciplina distinta: la contabilidad.

Interesa recalcar, y el Plan del 73 lo hace en reiteradas ocasiones, que *el Plan no es fiscal*, pues sus objetivos son fundamentalmente económicos. Esto significa que la información y la normativa contable no quiere inmiscuirse,

⁵ Los Planes Generales de Contabilidad de 1973 y 1990.

⁶ Las Leyes del Impuesto sobre Sociedades de 1978 y 1995.

⁷ Comentarios al Plan General de Contabilidad de 1973 realizados por Enrique Arderiu Gras.

en ningún caso, en el ordenamiento tributario: es éste el que elige apoyarse en pilares contables.

Lo que pretendía la reforma del 73 era establecer un plan general de cuentas que pudiera aplicarse a todas las empresas españolas. A pesar de tal matización (incumplida en la práctica), aparecen cuentas netamente fiscales como la previsión para inversiones o las reservas por prima de emisión de acciones.

Aunque se introduce la idea de que el Plan no es fiscal, esta declaración no fue suficiente. El marco normativo fiscal siguió invadiendo la contabilidad mercantil e incluso obligando a la contabilización de ciertas magnitudes de acuerdo con los criterios fiscales establecidos al respecto. Además en la propia Introducción al Plan y después de indicar tal hecho, señala que *se han tenido que tener en cuenta e incluir cuentas de naturaleza fiscal exigidas por el cumplimiento de disposiciones fiscales.*

Esto no quiere decir que el Plan sea discordante con la legislación fiscal. Como el propio Plan dice *el hecho de que el Plan no sea fiscal implica que algunas de las magnitudes contables no siempre estén ajustadas a las normas de los tributos.* Los datos utilizados a efectos fiscales tendrán que ser objeto de algunas correcciones.

El hecho de que para esta primera etapa hayamos establecido un periodo de duración de unos cinco años (1973-1978) se debe a que consideramos importante el que durante este tiempo conviva el primer Plan General de Contabilidad español con la normativa impositiva societaria existente con anterioridad.

Como dato curioso, esta circunstancia se produce con los dos Planes españoles. Primero cambia la normativa contable y pasa un periodo medio de unos cinco años para que se modifique la normativa fiscal en lo referente al impuesto sobre sociedades. Este colchón entre ambas normas probablemente sea debido a una medida de adaptación y cautela de la Administración a las normas contables, para proceder con posterioridad a legislar la materia que le es propia.⁸

Hasta la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978, tal tributo se regula por lo establecido en la Ley de Reforma Tributaria del 64, aplicando el sistema de estimación objetiva para el cálculo del tributo. No obstante, hay que considerar las repercusiones fiscales que la aplicación del PGC podía

⁸ Como ya hemos dicho este ha sido el criterio empleado para establecer el periodo de duración de cada etapa.

conllevar, no olvidando que la claridad y mejora que se produce en la información contable va a ser un hecho positivo al establecer criterios equitativos sobre la imposición tributaria.

302

En los comentarios al Plan del 73, diversos profesionales en la materia resaltan la necesidad de introducir modificaciones fiscales para eliminar la disociación existente entre normas contables y fiscales. El impuesto sobre beneficios en este Plan no se considera gasto del ejercicio, sino que se incluye en el subgrupo 89 como un participe más de la cuenta de pérdidas y ganancias. Este concepto se incluye como resultado, por lo que se considera al Estado como un socio más de la compañía. El tratamiento dado al impuesto es el mismo que a los dividendos.

El método de registro del impuesto no es el del efecto impositivo, sino que se opta por el método de la cuota a pagar, lo que en opinión de expertos es una carencia significativa (Cea García, p. 69). Tampoco hace referencia alguna a la necesidad de información complementaria sobre el impuesto en el Anexo, ni a los efectos de su incorporación en el Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias, además de otras cuestiones relevantes con respecto a este tributo.

La situación en materia fiscal es idéntica a la anterior hasta 1977. La reconstrucción del impuesto sobre sociedades se inicia en este año con la redacción del Libro Verde del Impuesto sobre Sociedades, elaborado en el seno del Instituto de Estudios Fiscales por un grupo de economistas dirigidos por Fuentes Quintana.

Con la Ley 50/1977, de 17 de noviembre, se producen cambios sustanciales. Esta ley permite a las empresas españolas la posibilidad de quedar saldadas de responsabilidades fiscales por las declaraciones fraudulentas realizadas con anterioridad, siempre que en su contabilidad apareciese la totalidad de los bienes y derechos. El objetivo fundamental de la ley consistía en eliminar la defraudación que hasta ese momento era una constante en las empresas españolas. Es la mayor amnistía fiscal moderna nunca concedida en nuestro país.

El resultado de tales medidas fue el de una aplicación progresiva del Plan, cuyo desarrollo se ve favorecido por el Instituto de Planificación Contable, organismo creado para tal fin. La veracidad de la información contable se consigue gracias a una serie de medidas que configuraron a la auditoría fiscal como el principal procedimiento a emplear para el cálculo de la base imponible.

Las conclusiones que podemos obtener en esta primera etapa en la relación normas contables-normas fiscales son las siguientes:

El PGC de 1973 es un logro importante en materia de normalización contable. Hasta ese momento no existía una normativa contable general que pudiesen aplicar las empresas españolas. Aunque las sociedades se regían por la legislación mercantil existente, cada cual contabilizaba sus operaciones del modo que consideraba más oportuno.

Durante estos primeros años la legislación aplicable en materia del impuesto sobre sociedades es la vigente con anterioridad. El método de estimación objetiva de bases sigue siendo el utilizado, aunque empieza a incrementarse la confianza en los datos contables proporcionados por las organizaciones, fundamentalmente a partir del 77, haciendo uso de la auditoría fiscal para el cálculo de la base imponible.

Aunque se produce una notable mejora con respecto a la situación anterior, el Plan tiene sus puntos débiles. La consideración que hace del impuesto (incluirlo como partícipe del resultado y no como gasto), posteriormente se ve que no fue la más acertada, pero no sería correcto mermar la relevancia que este documento contable tuvo en su día.

Periodo 1978-1990. Desde la Ley 61/1978 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, hasta la aprobación del Plan General de Contabilidad en diciembre de 1990.

Para esta segunda etapa elegimos un periodo más extenso debido a que durante la misma no se producen cambios importantes en materia contable, y en el terreno fiscal, en 1978, se crea la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que va a estar vigente hasta mediados de los 90. No obstante, en ambos textos van produciéndose modificaciones e introduciéndose adaptaciones significativas que no serán objeto de estudio en este trabajo.

Con la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y el Reglamento de dicho impuesto aprobado por Real Decreto 263/1982 de 15 de octubre, parece que la situación de primacía de los criterios fiscales frente a la contabilidad mercantil está cambiando. Ya se manifiesta la idea de una autonomía entre ambos campos, aunque, tanto en la Ley como en el Reglamento, todavía haya preceptos claramente contradictorios como se manifiesta en el Documento nº 9 de AECA.⁹

El logro alcanzado es considerable, fundamentalmente porque el ordenamiento fiscal va respetando las normas de la contabilidad general. Los criterios fiscales no suponen obligatoriamente su registro contable, sino que se aplican únicamente para calcular la base imponible del impuesto. En este periodo

⁹ Principios Contables. Impuesto sobre beneficios.

se inicia una autonomía entre ambas normativas que irá consolidándose en los años sucesivos.

Una separación absoluta entre normas contables y fiscales no es posible, debido a la interrelación existente entre las mismas. Por esta razón, en la Exposición de Motivos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (R.D. 2361/1982, 15 octubre) se ofrecen tres alternativas:¹⁰

304

Defender la preeminencia de las normas contables sobre las fiscales, por lo que la base imponible se obtendría de la contabilidad, llevada según los principios y normas generalmente aceptados. Escoger esta alternativa llevaría a una deslegalización del impuesto.

Predominio de la norma fiscal, de modo que la única norma de la contabilidad sea la proveniente del ordenamiento fiscal. Elegir esta opción supone poner en peligro la contabilidad como técnica de información y representación de la imagen fiel de la empresa.

Reconocer la autonomía de ambas vertientes, buscando la adecuada coordinación y armonización a través de los oportunos ajustes. Esta última solución parece la más lógica y la adoptada con generalidad.

Por tanto, el resultado empresarial, obtenido según los principios y normas contables, y que aparece en los libros, no tiene que coincidir con la base imponible, que se va a calcular a partir del resultado contable corregido con los oportunos ajustes extracontables.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades hace referencia en diferentes artículos (art. 16, 22, 30) a la necesidad de promover la mayor aproximación posible entre reglas contables y fiscales. El Reglamento presta especial interés a los aspectos e implicaciones contables del impuesto, incorporando una parte considerable de los contenidos del Plan, de ahí que al mismo se le conozca como *plan contable fiscal* por la cantidad de normas contables que tiene. Este hecho no supuso que aquellos aspectos relevantes a efectos del impuesto no fuesen tratados con la atención merecida.

Sin embargo, algunos artículos del Reglamento se contradicen con el objetivo pretendido de separación y mutuo respeto entre ambos campos. En el artículo 38 se consideran valores contables "los que resulten de la aplicación de los principios generales de contabilidad y de los criterios y reglas establecidos en este Reglamento".

¹⁰ Estas alternativas se van a desarrollar en el Documento nº 9 de AECA.

La nueva legislación en materia del impuesto sobre beneficios, junto con el PGC (normativa contable por excelencia en esta época), supuso una notable reducción de la doble óptica con la que las empresas consideraba hasta el momento parte de sus actuaciones¹¹. La Ley 61/1978 acaba con las sociedades interpuestas y con los regímenes de estimación objetiva que habían estado presentes para el cálculo del impuesto desde varias décadas atrás.

Como aspectos más sólidos de esta ley podemos señalar la liberalización del concepto de gasto fiscalmente deducible y la desaparición de los ingresos no incluidos en la base imponible. El artículo 16 de la ley dispone que "los ingresos para la liquidación del impuesto se computan por sus valores contables siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la sociedad". En el capítulo de gastos deducibles hay diferencias significativas como la ampliación de la amortización fiscalmente deducible.

El principal aspecto negativo de esta ley es la incorporación de gran parte de la normativa y estructura del impuesto anterior. Si bien algunas de las limitaciones existentes desaparecen como la cuota mínima y la estimación de bases por jurados, las normas tradicionales seguían presentes, por lo que el nuevo impuesto no se basa, como debiera haber sido, en un concepto económico actual de beneficio empresarial. Otro error que comete esta ley es que "vuelve a escindir o dividir el beneficio en varios tramos, cuando la enseñanza más importante que hemos aprendido a lo largo del siglo es la ofrecida por Flores de Lemus al considerar dicho beneficio como una magnitud única e inescindible".¹²

Hay que tener en cuenta que a pesar de las posibles limitaciones, la idea ya está presente: en el caso de que la norma fiscal difiera de la contable no se impone la modificación de la valoración contable sino únicamente su aclaración en las cuentas de la sociedad. Al mismo tiempo, también es posible utilizar las valoraciones fiscales con el objetivo de alterar el resultado contable.

En la introducción del Documento nº 9 de AECA, de la serie Principios Contables, *Impuesto sobre beneficios*, que aparece en junio de 1989, y que ya hemos mencionado en este trabajo, se hace referencia a la necesidad de una *adecuada delimitación de los dos ámbitos, contable y fiscal*. La postura

¹¹ Este hecho se menciona en la Exposición de Motivos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

¹² Lagares Calvo, M.: Conferencia en el Congreso Nacional de Auditoría y Economía Financiera, octubre 1999.

defendida en ese momento por la Asociación¹³ es la siguiente: separación de ámbitos, contabilización del impuesto sobre sociedades como gasto¹⁴ (gran novedad con respecto al modo en que se venía haciendo) y adecuado tratamiento de las diferencias entre base imponible y beneficio contable. Pone de manifiesto la necesidad de que la normativa fiscal no dicte criterios que condicionen los registros contables. Existirán estados financieros mercantiles obtenidos directamente de los libros y estados financieros fiscales que se consiguen de los primeros a través del oportuno proceso de ajustes extracontables.

306

A finales de esta etapa aparece la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades. Desde este momento las relaciones entre contabilidad y fiscalidad experimentan un cambio radical en nuestro país, al establecerse un sistema de separación entre ambos ámbitos más operativo y real que el seguido con anterioridad.

Como conclusión y con respecto a la ley 61/1978, de 27 de diciembre, decir que la misma deja el beneficio en manos de la contabilidad, pero vuelve a definir o redefinir el beneficio contable a través de una ley fiscal. Se logran avances notorios con respecto a la época pasada, pero queda todavía un largo camino por recorrer.

Periodo 1990-1995. Desde la aprobación del Plan General de Contabilidad por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, hasta la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Para esta tercera etapa, en la relación entre normas contables y fiscales, elegimos un periodo de cinco años porque durante el mismo conviven el nuevo PGC, que incorpora criterios contables diferentes al anterior, con la normativa en materia del impuesto sobre sociedades adaptada al Plan del 73 y no al nuevo Plan.

Desde la entrada en vigor del Plan del 90 se producen cambios trascendentales en materia contable, acercándonos a la normativa imperante a nivel internacional. Es en 1995, con la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando dicho tributo se adapta a las nuevas prácticas mercantiles y a la normativa del nuevo Plan.

¹³ Que posteriormente incorpora el PGC de 1990.

¹⁴ Habrá que esperar a la aprobación del nuevo Plan para poder contabilizar este tributo como gasto.

Esta situación transitoria (desde la aprobación del Plan del 90 hasta la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades) no ha supuesto un grave problema para las empresas, pues el Plan establece la separación entre criterios contables y fiscales. Para los primeros se sigue el Plan y la restante legislación mercantil, mientras que las normas establecidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades se tienen en cuenta para el cálculo de la base imponible, pero no para la contabilización del beneficio contable.

El Plan General de Contabilidad de 1990 "se convierte en auténtico derecho contable de obligado cumplimiento, desarrollo de la IV Directiva de la CEE sobre derecho de sociedades, del Código de Comercio y del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que proclama su autonomía respecto a la norma fiscal".¹⁵

El Plan, en lo que se refiere a la contabilización de determinadas partidas, contiene criterios diferentes, incluso contradictorios a lo establecido por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS). No obstante, no se deroga el RIS, sino que las normas a tener en cuenta en materia contable son las establecidas por el Plan. Esta idea aparece en la Disposición Final 7ª del Plan que dice: "Los sujetos pasivos de los diferentes tributos y en particular los del Impuesto sobre Sociedades, contabilizarán sus operaciones de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad [...], quedan derogadas las disposiciones sobre registro contable contenidas en las normas fiscales y en particular las del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que resulten incompatibles con lo establecido en el Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de la obligación de cumplimentar los registros fiscales especiales establecidos en las normas citadas". A continuación indica que lo dicho en este párrafo no afecta para el cálculo de la base imponible del impuesto sobre sociedades.

Esta Disposición señala que las diferencias entre la base imponible del impuesto, calculada según las normas fiscales, y el resultado contable obtenido según los criterios establecidos por la legislación mercantil, deberán reflejarse en la Memoria. La Memoria, parte integrante de las cuentas anuales, debe incluir información relativa al impuesto sobre sociedades y sobre las diferencias habidas entre el resultado contable y la base imponible. En la nota 15 de la Memoria aparece la información que sobre este tema debe incluirse.

La gran novedad del PGC del 90 es la de recoger como gasto del ejercicio el impuesto sobre beneficios, dejando atrás la contabilización del mismo

¹⁵ Real Decreto 1643/1990 por el que se aprueba el PGC.

como una distribución del resultado¹⁶, pues hasta este momento en España la Administración era considerada como un accionista más al que le correspondía el 35% de los beneficios. Sin embargo, el impuesto sobre beneficios es, sin dudas, un gasto más del ejercicio y como tal debe tratarse y reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias. Este es también el criterio que sustenta la IV Directriz de la CEE.

La segunda novedad importante es la conciliación de la norma contable con la norma fiscal, estableciendo que la determinación del importe a contabilizar como gasto por impuesto sobre beneficios del ejercicio se realizará en función del resultado económico, obtenido mediante la aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Admitidos, mientras que el importe a pagar en concepto del impuesto se obtendrá en función de la base imponible o resultado fiscal.

El beneficio de la empresa obtenido de acuerdo con los principios contables no tiene que coincidir necesariamente con la base imponible¹⁷; lo que no es motivo para alterar los criterios contables utilizados por la empresa para el registro normal de sus transacciones, puesto que existen procedimientos que hacen compatibles ambos objetivos.

El Plan utiliza el *método del efecto impositivo*, por lo que el gasto por el impuesto sobre sociedades se recoge en el ejercicio devengado independientemente del momento del pago. Este gasto se contabiliza en la cuenta 630, *Impuesto sobre beneficios*, que recoge el impuesto devengado en el ejercicio con independencia de la corriente monetaria que se produzca con la Hacienda. Esta nueva normativa contable mejora la calidad de la información financiera, aunque se produce un aumento relativo de la complejidad, en casi todos los casos, a la hora de contabilizar el impuesto.

No queremos terminar este periodo sin reiterar el avance producido con el nuevo Plan General de Contabilidad Español en materia contable. La consideración dada a la normativa contable desde ahora es muy superior a la concedida con anterioridad. La normativa española va adaptándose a las prácticas contables internacionales, sobre todo a las normas europeas.

¹⁶ La concepción del impuesto sobre beneficios como gasto se fundamenta en la Teoría de la Entidad (*American Accounting Association*). Este impuesto no debe ser distribución del resultado porque: el Gobierno no es socio de la empresa. Los propietarios no tienen poder de decisión sobre el pago del impuesto. Esta obligación de pagar existe, independientemente de la voluntad de los socios.

¹⁷ Las diferencias existentes entre el resultado contable y la base imponible pueden deberse a las siguientes causas: diferencias en la definición de los gastos e ingresos entre el ámbito económico y tributario; diferencias entre los criterios temporales de imputación de ingresos y gastos utilizados en dichos ámbitos; y la posibilidad de compensar bases negativas de ejercicios anteriores que permite la normativa fiscal.

Periodo 1996-2000. Desde la Ley 43/1995, de 27 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades hasta la actualidad.

Desde 1 de enero de 1996, el impuesto sobre sociedades se regula por la Ley 43/1995, mientras que la información contable seguirá elaborándose conforme lo establecido en el PGC y la restante legislación mercantil.

La vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) asume la responsabilidad de adecuar la tributación de las sociedades a los grandes cambios introducidos en la legislación mercantil española desde la reforma de 1989 con la Ley 19/1989, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil en materia de sociedades a las directrices de la CEE, y continuada con la publicación del PGC de 1990, que introduce importantes cambios con respecto al anterior y en particular sobre el trato dado al mencionado tributo.

El primer paso para conseguir la independencia de la contabilidad frente a las normas tributarias, lo dio la Disposición Final 7ª del PGC del 90. Este camino es continuado por la Ley del Impuesto sobre Sociedades que asume la normativa contable y que, como detalle importante, deroga la disposición final mencionada, en un claro paso atrás, pues la filosofía de la misma no es recogida en su totalidad por la actual norma fiscal. Como vemos, normas contables derogan normas fiscales y, más tarde, normas fiscales derogan normas contables, en una práctica fácilmente evitable, que sólo puede crear confusión, tanto entre los contables como entre los contribuyentes.

Un objetivo primordial de la reforma de la LIS es la determinación de la base a partir del resultado contable tal y como establece el Plan, con los ajustes que sean necesarios a efectos fiscales. En el apartado 3º del artículo 10 de la Ley 43/1995, aparece la actual definición de la relación contabilidad-fiscabilidad, donde se reconoce que el beneficio fiscal toma como base al beneficio contable si bien éste debe ser corregido por medio de la instrumentación de ajustes extracontables. La Ley reconoce la preeminencia de las normas contables para el cálculo de resultado contable de la empresa. Se produce el mayor acercamiento, desde los inicios en la relación normas contables-normas fiscales, entre la base imponible y el resultado empresarial.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se aprueba por el Real Decreto 537/1997 de 14 de abril, que desarrolla la nueva LIS. En el punto primero este Reglamento señala que la LIS "no pretende modificar radicalmente el impuesto anterior, aunque introduce modificaciones de importancia".

Como recogen Arias Velasco (1996) y Arenas Torres *et al.* (2000, p. 522), entre muchos otros, la novedad fundamental que introduce el nuevo impuesto, como es la determinación de la base a partir del resultado contable, supone un gran acercamiento entre normativa contable y fiscal. Desaparecen la

multitud de ajustes extracontables que la normativa anterior permitía, siendo los únicos ajustes y correcciones al resultado contable permitidos los especificados por la Ley. La normativa a aplicar será la contable excepto en aquellos aspectos que de modo especial recoja la Ley. Las diferencias que antes existían entre beneficio contable y base imponible se reducen, desapareciendo algunas de las diferencias de carácter temporal y permanente, mientras que otras diferencias permanentes se convierten en diferencias temporales.

Aunque se produce un acercamiento entre ambos campos, siguen existiendo diferencias entre criterios contables y fiscales en cuanto al cálculo del beneficio empresarial, que pudieran encontrarse justificadas por los distintos objetivos perseguidos en cada ámbito. No obstante, se intenta reducir al máximo estas diferencias, ya que si fueran excesivas no sería posible utilizar el resultado contable como base para determinar la base imponible. La LIS no regula algunas cuestiones para el cálculo de la base imponible, por lo que se entiende que la normativa mercantil es la aplicable en el ámbito fiscal.

La nueva normativa, a pesar de sus importantes novedades, es en gran medida heredera de la anterior. Además este acercamiento entre normas contables y fiscales no parece darse en la práctica de una forma tan clara.

Para finalizar con esta última etapa, señalemos que la Ley 43/1995 simplifica la regulación de la base imponible al establecer el resultado contable como punto de partida para el cálculo de la misma. Se reducen las diferencias existentes, acercándose significativamente los conceptos de base imponible y resultado contable.

Aunque se ha producido un innegable acercamiento entre resultado contable y base imponible, siguen manteniéndose importantes discrepancias en el tratamiento contable y fiscal del impuesto. Hay que tener en cuenta que la normativa contable es flexible y basada en criterios a aplicar, mientras que la normativa fiscal debe ser más bien rígida, para evitar inseguridad jurídica.

Conclusiones

Desde los inicios de la imposición sobre los beneficios empresariales en España, prevalece la normativa fiscal a la norma contable y, aunque se han producido importantes avances, los fines recaudatorios del Estado siguen teniendo privilegio frente a los principios contables. Las causas de esta tradicional relación problemática tradicional entre contabilidad y fiscalidad pueden deberse a los objetivos, no siempre coincidentes, que tienen los distintos usuarios de la información financiera.

El Plan General de Contabilidad de 1990 introdujo una serie de novedades en materia contable, una de las más trascendentales fue el cambio de procedimiento para la contabilización del impuesto sobre beneficios y la consideración del mismo como gasto del ejercicio, abandonando la tradicional forma de considerarlo como una distribución de resultado. Entendemos que ahora se debería dar otro paso, el de posibilitar la progresiva adaptación de la contabilidad de las empresas a las nuevas directrices de la IASC en la materia (NIC 12 revisada, aplicable desde 1998).

La Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades realiza un intento notable de acercamiento a la normativa contable, con el objetivo de que las diferencias entre ambas normas sean las mínimas indispensables. Quizás debemos avanzar en encontrar una identidad o similitud total entre base imponible fiscal y resultado contable.

Existen casos concretos de intromisión de las normas fiscales en las contables, concretamente en la actual legislación del impuesto sobre sociedades. Desde estas líneas abogamos por la eliminación de las intrusiones del ordenamiento jurídico fiscal en el derecho mercantil contable, para conseguir la plena independencia de ambas normativas.

No nos gustaría finalizar sin recordar una idea clave: la necesidad de conseguir una autonomía entre información contable general e información contable con fines fiscales y por tanto resaltar el hecho de que los principios y normas de cada área no tienen que ser coincidentes, pues los objetivos no lo son. Debemos reconocer la existencia de estados contables con propósitos generales y estados fiscales realizados con fines recaudatorios, sin interferencia de unos en otros.

Es necesario que se produzca una absoluta independencia o autonomía entre las normativas contable y fiscal, pero entendemos que, en España, aún no se ha alcanzado. Empiezan a llegar vientos de reforma del impuesto sobre sociedades de 1996, que previsiblemente podría entrar en vigor en el 2003; la próxima reforma es la ocasión para que se corrijan algunos errores y también para decir que la base imponible es el resultado contable, así de fácil, sin excepciones fiscales. A lo sumo, las mínimas imprescindibles para evitar conductas defraudatorias.

En los momentos actuales se han logrado avances importantes en el camino emprendido años atrás respecto a la autonomía entre normativa contable y fiscal. En el futuro seguirán alcanzándose logros en este sentido y la separación entre beneficio contable y fiscal deberá ser muy pequeña o inexistente. Podríamos decir que, en la actualidad en nuestro país, la búsqueda del equilibrio entre las normas contables y fiscales se encuentra en vías de solución, aunque podemos concluir que todavía quedan flecos —demasiados en nuestra opinión— por corregir.

Cuando existan divergencias entre normas contables y fiscales, el resultado contable habrá de ser reajustado extracontablemente para llegar a la base imponible, siendo ambas magnitudes, contable y fiscal, siempre conciliables, pues partiendo del beneficio contable puede llegarse a la base imponible con los ajustes necesarios, que deberán explicarse en la Memoria.

Las normas fiscales tienen sobrados y numerosos mecanismos para intervenir en la política fiscal, para lograr objetivos de recaudación y redistribución, sin necesidad de recurrir a la normativa contable para ello. Además, parece que con el acercamiento de las normas contables a los estándares internacionales, los actuales principios contables españoles, y los de otros países de nuestro entorno, UE principalmente, se tornarán más lógicos, por no decir más acordes con la realidad, e incluso más avanzados y razonables; en definitiva, conducirán a mostrar una mejor imagen fiel.

Resulta obvio, pues, que la normativa fiscal se aproveche de los importantes avances y acuerdos internacionales logrados en temas contables, para configurar las definiciones claves de la imposición sobre el beneficio, evitando, en lo posible, el uso de excepciones fiscales respecto de la contabilidad y, por tanto, garantizando la seguridad jurídica, la equidad, la claridad y sencillez y la neutralidad de las normas fiscales.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

- AECA (1989) *Impuesto sobre Beneficios*. Principios Contables, nº 9. Madrid.
- AECA (1999) : *Marco Conceptual para la Información Financiera*. AECA. Madrid.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J.M.C.; CANO RODRÍGUEZ, M.; LILLO CRIADO, J.L. (1997): "El significado contable de la Ley de Actualización de 1996". *Partida Doble*, nº 76, marzo, pp 15-35.
- ÁLVAREZ MELCÓN, S.; BESTEIRO VARELA, M^ªA. (1996): "Conciliación del resultado contable con el resultado fiscal", en *Ensayos sobre Contabilidad y Economía, en homenaje al profesor Ángel Sáez Torrecilla*. Tomo I. ICAC. Madrid, pp. 181-228.
- ARIAS VELASCO, J. (1996): "Vista panorámica de la nueva ley del Impuesto sobre Sociedades". *Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales*. Informe 1/96, enero. Madrid
- ARENAS TORRES, P.; GARRIDO PULIDO, T.; GARRIDO CASTRO, R. (2000): "La relación contabilidad-fiscalidad en España en el año 2000". *Técnica Contable*, nº 619, julio, pp. 521-546.
- BUSTOS SUIZA, J.A.; LAVILLA PONS, M.J. (2000): "Aspectos contables y fiscales del Impuesto sobre Sociedades". II Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera. ASEPUC, marzo, pp.155-183.
- CEA GARCÍA, J.L. (1987): "Principios Contables y Fiscalidad". *Monografía nº 10 de AECA*. Ponencia presentada al IV Congreso. Barcelona, octubre.
- CHAFER LOPEZ, J.; MARTÍNEZ PERRANDO, L. (1993): "Del resultado contable a la base imponible el impuesto sobre sociedades". *Partida Doble*, nº 30, enero, pp. 38-58.
- COMITÉ DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASC) (1997): *Contabilidad del Impuesto sobre Beneficios*. NIC nº 12, 1979. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid.

- CORONA MARTÍN, R.Mª; CORONA ROMERO, E. (1997): "El resultado contable como elemento básico del impuesto sobre sociedades", en *Dudas, Ejemplos y Soluciones del Plan General de Contabilidad*. Volumen 2, manual 1. Expansión, pp.93-125.
- CORONA MARTÍN, R.Mª. (1993): "El Plan General de Contabilidad y la tributación directa", en *Comentarios sobre el nuevo Plan General de Contabilidad*. ICAC. Madrid, pp.493-502.
- CORONA MARTÍN, R.Mª. (2000): "Contabilidad y Fiscalidad", en *Especial IX Encuentro AECA, Nuevas Tendencias en Contabilidad y Administración de Empresas*. AECA. Ibiza, octubre, pp.10-11.
- CORONA RAMÓN, J.F. (1987): "La reforma del impuesto sobre sociedades". *Papeles de Economía Española*, nº 30/31. Madrid, pp. 203-219.
- CORONA ROMERO, E.; ORTEGA CARBALLO, E. (1993): "Registro contable del Impuesto sobre Sociedades (Notas a la Resolución del ICAC de 30 de abril de 1992)". *Partida Doble*, nº 30, enero, pp. 14-27.
- Decreto 530/1973, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- GALLARDO VÁZQUEZ, D.; JEREZ BARROSO, L.; TEXEIRA QUIRÓS, J. (1996): "Aspectos contables del nuevo impuesto sobre sociedades", en *Ensayos sobre Contabilidad y Economía, en homenaje al Profesor Ángel Sáez Torrecilla*. Tomo I. ICAC. Madrid, pp. 331-355.
- GARBAYO, E. (1997) : "El cálculo de la base imponible en el nuevo Impuesto sobre Sociedades". *Partida Doble*, nº 74, enero, pp. 48-55.
- GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R. (1998): "El IASC revisa la contabilización del Impuesto sobre Beneficios". *Boletín AECA*, nº 46, marzo.
- GOTA LOSADA, A. (1995): "La base imponible". *Manuales del Nuevo Impuesto sobre Sociedades*. Volumen I, capítulo II. Expansión, Instituto de Estudios Fiscales y Coopers & Lybrand. Madrid.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC): *Resolución de 9 de octubre de 1997, por la que se regulan algunos aspectos de la Norma de valoración Decimosexta del Plan General de Contabilidad*.
- LABATUT SERER, G. (1996): "Problemática actual de la contabilización y revisión del Impuesto sobre Beneficios (Ley 43/1995, de 7 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades)", en *Ensayos sobre Contabilidad y Economía, en homenaje al Profesor Ángel Sáez Torrecilla*. Tomo I. ICAC. Madrid, pp. 547-574.
- LAGARES CALVO, M. (1999): Sesiones paralelas sobre Auditoría y Fiscalidad. Conferencia sobre auditoría y fiscalidad. *Congreso Nacional del Registro de Economistas Auditores (REA)*. Madrid, 30 de octubre de 1999.
- Ley 6/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.*
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*
- MORENO ROJAS, J. (1996): "Diferencias entre resultado contable y base imponible en el nuevo Impuesto sobre Sociedades". *Boletín AECA*, nº 41, julio, pp. 28-33.
- Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.*
- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y Resoluciones complementarias del ICAC.*
- Real Decreto 537/1997, de 14 de abril por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.*
- SANZ GADEA, E. (1993): "El Plan General de Contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades", en *Comentarios sobre el nuevo Plan General de Contabilidad*. ICAC. Madrid, pp.503-520.
- VELA RÓDENAS, J.J. (2000): "Reflexiones acerca de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad", en *II Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera*. ASEPUC marzo, pp.479-489.