

# LA BASE IMPONIBLE

por

EMILIO SAINZ DE BARANDA

*Inspector Financiero y Tributario, Excedente  
de Coopers & Lybrand*

## SUMARIO:

I. TIPIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE: A) *Concepto económico de la renta gravada en el Impuesto.* B) *Actividad pública y privada en la creación de rentas.* C) *Unidad o variedad en el tratamiento fiscal de la renta o beneficio.*—II. DELIMITACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE: A) *Los ingresos:* a) *Conceptos comprendidos en el Reglamento;* b) *Conceptos que no constituyen ingresos;* c) *Conceptos no contemplados específicamente en la Ley;* d) *Delimitación temporal de los ingresos.* B) *Los gastos:* a) *Aspectos generales de los gastos deducibles.*—b) *Gastos deducibles específicamente tratados en el Reglamento;* c) *Gastos no deducibles;* d) *Delimitación temporal de los gastos;* e) *Compensación de pérdidas.* III. PROCEDIMIENTOS DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE: A) *Procedimientos directos.* B) *Procedimientos indiciarios.*

## 1. TIPIFICACION ECONOMICA DE LA BASE IMPONIBLE

El hecho imponible del nuevo Impuesto de Sociedades es la obtención de renta. El T.R.I.S. consideraba sinónimo el concepto de renta al de beneficio neto, —sinonimia que repetía hasta por tres veces—, por lo que resulta obligado examinar si la no especificación del concepto de renta supone una variación sustancial en los fundamentos del impuesto.

### A) CONCEPTO ECONOMICO DE LA RENTA GRÁVADA EN EL IMPUESTO

El concepto de renta puede ser considerado desde una doble óptica: desde el individuo o desde la colectividad, es decir, existe un concepto microeconómico de renta y otra macroeconómico. Desde la primera visión, la renta se asimila con los frutos obtenidos por el sujeto que pueden ser consumidos sin menoscabo de la sustancia del capital. Comprende, pues, la renta fluida, la nacida en el continuo devenir de la actividad económica, o del mero transcurso del tiempo por la titularidad de bienes o derechos. Presupone la intangibilidad e inmovilidad del capital o bienes que la producen. Existe también para el individuo la renta súbita, derivada de operaciones aisladas, nacida de operaciones con su capital o por transferencias que le hagan otros sujetos.

Hay gran variedad de denominaciones sobre unas y otras clases de renta: a veces se utilizan los términos regulares e irregulares, pero no es buena esta denominación, pues existen rentas irregulares que respetan el capital, como las explotaciones forestales.

También se usa el término: rentas de actividad y rentas especulativas, pero toda actividad económica es especulativa, y sería desvirtuar

su naturaleza reservando el término precisamente a los supuestos menos mercantiles, que son los actos aislados de movimientos de capitales.

Una nueva tipificación (estudios del Impuesto sobre Sociedades —*In Memoriam de José Antonio García*), es la que hace Enrique Alsina en base de su función continua o discontinua, comprendiendo en éstas los incrementos y disminuciones patrimoniales, caracterizados por su anormalidad, aperiodicidad o irregularidad, que se refieren, en definitiva, a la distinción de proceso o acto en su enfoque temporal. (La calificación de «extravagantes» que le dedica Amorós Rica, página 58, XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, nos parece poco sólida.)

Sin embargo, ninguna de estas clasificaciones enfoca la real naturaleza de unos y otros conceptos tipificados por la Ley del Impuesto en los apartados a) y b) del artículo tercero, los primeros, y quizá también en el artículo 5.2.c) del Reglamento y en el c), los segundos.

En realidad, existe un concepto macroeconómico de renta que nos puede aclarar la configuración legal. Desde el punto de vista general, renta es el valor añadido en todos los sectores de la producción, y comprende las retribuciones del trabajo, del capital y el beneficio de los empresarios. Por tanto, no es renta, desde el más estricto enfoque económico, las diferencias de valor que se produzcan en las transacciones de capital. Como no lo son, desde luego, las transferencias de capital que se producen entre los diversos sujetos económicos.

El hecho, sin embargo, es que los incrementos patrimoniales que se producen en un sujeto como consecuencia de negocios sobre el capital, o las propias transferencias de capital, no crean nada, no son renta. Podemos afirmar que son meras ilusiones desde el punto de vista de la colectividad. Como las revalorizaciones. Números, papeles. En realidad, los negocios sobre el capital (entiéndase bienes-capital) o las transferencias de capital no pueden producir renta, en el más estricto sentido económico de la palabra.

Esta clase de operaciones producen «ganancias», no rentas, para una de las partes. A veces para las dos partes del negocio, pues la ilusión del contrato tiene esa rara virtud: tanto el que compra como el que vende «creen que ganan». Y es paradójico el caso de la permuta en que, frecuentemente, todos ganan, o al menos eso creen las partes.

(Por eso en la mayoría de los países las ganancias de capital soportan tipos más bajos.)

También se puede hablar, creemos, de renta objetiva y subjetiva. La vieja jurisprudencia hablaba de que para haber impuesto debía

haber aumento objetivo de riqueza». Hoy no existe tal requisito, y parece —ya veremos a continuación— que se gravan hasta las meras transferencias de capital.

Viene a colación todo este largo comentario porque creemos que no se debió suprimir el concepto de beneficio que mantenía el T.R.I.S. El concepto de beneficio es un concepto personal, individual. El concepto de renta es un concepto objetivo. Los aumentos o disminuciones patrimoniales no son renta y, sin embargo, se gravan. Por el contrario, si son beneficio para el que los obtiene, y entonces, si el hecho imponible es el beneficio, sí que pueden gravarse.

Por todo ello, utilizaremos el argot generalmente admitido, que en definitiva parece ser el espíritu de la Ley:

- Rentas ó rendimientos de actividades económicas;
  - Rentas o rendimientos del capital;
  - Ganancias de capital,
- como integrantes de la renta ó beneficio cuya obtención en el período impositivo constituye el hecho imponible.

## B) ACTIVIDAD PÚBLICA Y PRIVADA EN LA CREACIÓN DE RENTAS

Definidos como sujetos pasivos del Impuesto el Estado y demás Organismos que lo integran —aunque declarados exentos algunos en parte de sus ingresos— y confirmada por la Ley 5/83, de 29 de junio, la tributación definitiva de los rendimientos sometidos a retención —rentas del capital— es obligado comentar, aunque sea brevemente, si el concepto de renta gravado en el Impuesto se refiere a la renta monetaria generada en negocios privados, o comprende también la generada en servicios públicos en que una parte —la Administración del Estado— aparece utilizando «el ius imperii».

Y nos parece que la estructura legal no es acorde con la realidad, pues carece de sentido gravar y obligar al ciudadano —con las sanciones, en su caso, del artículo 260 del Reglamento, según el Real Decreto 1261/83, de 27 de abril— a retener por el coste de servicios públicos, o por contraprestaciones derivadas de relaciones jurídicas administrativas.

Conforme a la Ley y Reglamento del Impuesto, muchas tasas, cánones, intereses y alquileres, etc., percibidas por la Administración central, provincial o local, configuradas a veces como tasas —otras no— parecen sujetas a retención, con el consiguiente riesgo para el contribuyente,

por lo que entendemos que debe aclararse — pues el Reglamento no lo hizo — que sólo están sujetos a retención los rendimientos de relaciones civiles o mercantiles, pero no las administrativas. En definitiva, nos parece que nunca debió suprimirse, ni del Texto refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital de 23 de diciembre de 1967 ni en la nueva normativa el requisito del artículo 1.º, número 2, del Texto refundido de 22 de septiembre de 1922. Nadie piense que este planteamiento es meramente académico. Hemos encontrado en nuestra vida profesional muchas veces este problema.

### C) UNIDAD O VARIEDAD EN EL TRATAMIENTO FISCAL DE LA RENTA O BENEFICIO

Aunque el artículo 3.º de la Ley describe los diversos conceptos que integran la renta imponible, el artículo 11 tipifica la base como un solo concepto al decir que: «las distintas partidas, positivas o negativas, que componen la renta se integran y compensan para el cálculo de la base imponible».

Parece, pues, que la sistemática del Impuesto pretende configurar un solo concepto de base imponible.

Sin embargo, ni esta afirmación de integración es suficiente para deducir que exista un tratamiento unitario propio del Impuesto personal que se quiso hacer y que solemnemente proclama el artículo primero de la Ley.

En efecto, y como primer punto de referencia, tenemos las rentas empresariales — término que la Ley y el Reglamento parecen huir —. La verdad es que el miedo al «ánimo de lucro» lleva a la Ley — artículo 5.2.f) — y Reglamento — artículo 8.º 1.º — a una definición tan fuera de la explotación económica que caben los servicios públicos, los religiosos, los deportivos, y recreativos e incluso los más altruistas de los donantes de sangre.

El tema es transcendental por el influjo recíproco que tienen en la configuración del Impuesto la definición del sujeto pasivo — con todo lo que comporta de obligaciones formales y substantivas — y la de hecho imponible. La realización de actividades empresariales que deben definirse como las susceptibles de producir lucro, aunque no se realicen con ánimo de lucro, es decir, aquellas en que se busca una diferencia entre ingresos y gastos, aunque luego esta diferencia se dedique a fines espirituales, es una renta especial, pues no sirve sólo para con-

tratar un elemento del hecho imponible, sino para arrastrar y conferir la cualidad de sujeto pasivo y, además, a través de la figura de la «afectación» de elementos patrimoniales a las explotaciones», definir el tratamiento de los otros dos componentes del hecho imponible.

Dejando aparte los aspectos políticos —sides que los hubo— de las definiciones tributarias que contrastan con la claridad y elegancia del artículo 1665 del Código Civil, lo cierto es que no existe un concepto unitario de base imponible en el sistema y que si existió en la Ley —pues el apartado tres de su artículo 5.º, al excluir de la exención los rendimientos del capital sujetos a retención, no implicaba necesariamente la no aplicación del régimen general a las exentas—, lo cierto es que las disposiciones posteriores —Reglamento y Ley 5/83— conducen a una multiplicidad de hechos, bases imponibles y cuotas tributarias incompatible con aquel primer planteamiento unitario. Así, para las entidades exentas se configura la retención como Impuesto definitivo, y las no residentes reciben tratamientos distintos para cada uno de los conceptos de renta que pueden obtener o serle atribuidos.

## II.6 DELIMITACION DE LA BASE IMPONIBLE

(En otras colaboraciones de este número de la Revista se comentan algunos conceptos que intervienen fundamentalmente en la delimitación de la base imponible, como las valoraciones, amortizaciones, fondos de reversión y aumentos y disminuciones patrimoniales. Para evitar duplicidades y solapamientos, estas notas se limitarán a puntos no contemplados en dichas colaboraciones.)

### A) LOS INGRESOS

#### a) Conceptos comprendidos en el Reglamento

El artículo 91 del Reglamento enumera los ingresos que constituyen el componente positivo de la base imponible, cuyos conceptos se definen y regulan en los artículos siguientes:

«Estos preceptos comprenden tanto los ingresos de explotaciones económicas como las rentas del capital, también llamados por algunos autores «rentas de titularidad»»

El primer comentario obligado que afecta no sólo al concepto de ingreso, sino también al de gastos, es la configuración que hace el nuevo impuesto de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, que se ajusta en lo esencial a los principios de la Cuarta Directriz de la Comunidad Económica Europea. En efecto, se parte de la cifra de ventas y no del beneficio bruto de la explotación, como en el sistema T.R.I.S., heredado de la Ley de Utilidades.

Los preceptos de la Subsección 2.ª de la Sección 3.ª del capítulo dedicado a la base imponible, nos sugiere algunos comentarios.

Debería tenderse al manejo de cifras netas, como hace siempre la Cuarta Directriz, en lugar de plantear el ingreso o gasto de la bonificación y descuento por compras o ventas — artículos 93 y 103 — como reducción excepcional de los respectivos conceptos.

La unificación de tratamiento entre rentas de explotación y titularidad en la configuración de los ingresos que ahora se contempla, nos parece incompatible con el tratamiento de las retenciones configurado en el artículo 18.3 de la Ley 5/83, e incluso poco acorde con el sistema de eliminación de la doble imposición configurado en el Reglamento.

— La contabilización de las ventas por «importes íntegros que comprenden los impuestos indirectos no es realista, va contra lo dispuesto en el artículo 28 de la Cuarta Directriz y, desde luego, no se ajusta a la práctica española.

— (Debe corregirse el error de imprenta del apartado f) del artículo 91, pues no se trata de provisiones, sino de provisiones, como luego se tipifica en el artículo 97.)

— La tipificación que hace el artículo 95 de las participaciones en beneficios de Sociedades miembros de los Consejos de Administración como ingresos de la explotación, obliga a considerar que estas remuneraciones no están sujetas a retención.

— La referencia que se hace al Estado en el artículo 96 del R.I.S. como único titular de la concesión de subvenciones debe entenderse ampliada a toda clase de Corporaciones administrativas e incluso a organismos autónomos de la Administración, donde no son raros este género de incentivos. Por otra parte, debe destacarse la coherencia en el tratamiento de las subvenciones, por precios de determinados bienes o servicios, tema especialmente sensible en las primas a la construcción naval. Del Reglamento parece deducirse que la Administración se inclina por calificar este tipo de subvenciones como «reducciones de coste», y no como mayor precio de los bienes o servicios prestados, lo que obligará al adquirente a contabilizar las adquisiciones exclusivamente por

el precio desembolsado. Este criterio del Impuesto de Sociedades debe considerarse aplicable, por coherencia del sistema, en la imposición indirecta.

Respecto de las diferencias positivas de valoración por contravalor en pesetas de las operaciones en moneda extranjera, lo normal será seguir el criterio de contabilizar en la fecha de realización.

#### b) Conceptos que no constituyen ingresos

El artículo 91.3 del Reglamento excluye en forma más concisa que los números cuatro y cinco del artículo 11 y 15.2 de la Ley y que el artículo 7.º del propio Reglamento, del concepto de ingreso las aportaciones de los socios como capital, prima de emisión o reposición de pérdidas.

La interpretación de dicho artículo 7.º, que ha ampliado las hipótesis de la Ley no sólo con la cita del artículo 150.3 de la Ley de Sociedades Anónimas, sino también con la expresión «supuestos análogos», permite considerar que no se integrarán en la base imponible las aportaciones para reponer pérdidas incluso en los supuestos en que no se llegue a los dos tercios del capital que citan esos preceptos del Derecho común. Es decir, no parece lógico esperar una situación catastrófica —poco acorde con la prudencia mercantil— para obtener esta tipificación de «no renta». Gravar por el Impuesto de Sociedades verdaderas aportaciones —sujetas al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales— haciéndolas pasar por los resultados del ejercicio, nos parecería contrario al espíritu de la Ley. Por ello creemos que la adición reglamentaria es completamente lógica y positiva. (Criterio confirmado también por el artículo 128.d) del Reglamento, que no debió exigir la proporcionalidad, pues normalmente esta decisión la asumen los mayoritarios.) El problema sería muy grave cuando se tratara de pérdidas no compensables fiscalmente.

#### c) Conceptos no contemplados específicamente en la Ley

Algunos ejemplos clásicos de ingresos dudosos, no merecen, a nuestro juicio, excesivo comentario por su rareza. Así, los ingresos de Lotería, dividendos prescritos, accesión, etc., sólo tienen un interés meramente académico.

Si hay que dedicar atención a los casos frecuentes de problemas en la calificación de ingresos:

— En primer lugar surgen «las cuotas o repartos a cargo de los so-

cios de las sociedades y asociaciones que no tengan carácter mercantil» (aproximadamente, un 25 por 100 del total de entidades que hay en España) a que se refería el artículo 16.5 del T.R.I.S., y que no aparece recogido en la Ley 61/78. (Añadiríamos nosotros los donativos.) El tema no tendría importancia si la tipificación de las actividades mercantiles estuviera clara en el sistema. Pero el concepto de «intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios» es tan ambiguo que nos tememos se pueden crear serios problemas a esas más de setenta mil asociaciones, clubs, cofradías, etc., que se nutren de este tipo de ingresos y prestan ciertos servicios con o sin contraprestación directa. Nuestra opinión es que, si bien no están específicamente excluidos, tampoco figuran en la relación del artículo 91 del R.I.S., por lo que la recta interpretación de los interrelacionados preceptos que se refieren al sujeto pasivo y al hecho imponible obligan a considerar estos ingresos como no integrables en la base imponible, aunque la entidad, exenta por no tener ánimo de lucro, realice actividades que puedan estar incluidas en el artículo 5.dos.f), último párrafo de la Ley. Es decir, no creemos que estos conceptos estén comprendidos en el artículo 10 del Reglamento, que, por otra parte, no aparece luego desarrollado.

(No hace falta insinuar la transcendencia del problema. En otros países se gravan los ingresos a que nos referimos.)

— Las transferencias de capital están excluidas expresamente cuando se trate de conceptos sujetos al Impuesto de Sucesiones y Donaciones. En la realidad el tema no aparece tan claro, y son frecuentes los casos de cancelación de obligaciones (contempladas en el artículo 127.d) del Reglamento), o simplemente entregas no reintegrables típicas de las explotaciones familiares cuando la marcha de los negocios lo exige. El tratamiento fiscal de estas partidas parece que debe ser calificar de ingresos de la explotación las regularizaciones de créditos, por ejemplo, en caso de suspensión de pagos, pasivos prescritos, eliminación de acreedores, etc., que nacen como consecuencia del desarrollo normal o anormal de los negocios. Por el contrario, no serán integrables en la base las aportaciones —aunque no se formalicen protocolariamente muchas veces para evitar gastos— no reintegrables, respecto de las cuales sus titulares a veces hacen expresa renuncia en bien de la subsistencia o digna liquidación de un negocio que puede llevar un nombre cuyo prestigio —nacional o internacional— o simplemente por ética personal, se quiere proteger. En estos casos resulta contrario a lógica imponer una carga insoportable como es la del Impuesto sucesorio o de donaciones, lo que no corresponde al espíritu de la operación, o la

del Impuesto de Sociedades cuando realmente no se trata de ninguna operación lucrativa.

d) *Delimitación temporal de los ingresos*

El artículo 88.1 del Reglamento repite el principio mantenido en el artículo 22.1 de la Ley de que «los ingresos y gastos que componen la base del Impuesto se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producidos los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos», señalando a continuación los requisitos para poder variar este principio y los criterios aplicables a los contratos a plazos y los de duración superior a un año.

Estas normas nos sugieren los siguientes comentarios:

— El sistema legal y reglamentario establece una paridad o paralelismo de tratamiento entre ingresos y gastos que no corresponden con los principios de mantenimiento del patrimonio de la empresa, que inspiran la tradición y práctica mercantil recogido en los principios de contabilidad generalmente aceptados. En efecto, la norma fundamental de registro de ingresos y gastos es «los beneficios cuando se realizan y los gastos cuando se conocen». El problema es gravísimo porque la Administración puede tratar de gravar (de hecho, lo está haciendo y calificando de defraudación los expedientes) los beneficios derivados de contratos que no han empezado siquiera a cumplirse. Y ello es, creemos, completamente ilegal. El Reglamento debió, de acuerdo con la más prestigiosa doctrina y ese principio contable, recoger las normas del Real Decreto de 25 de abril de 1911, que en su artículo 5.º, apartados A), 13.ª, y B), 5.ª, permitía dejar de consignar en los Balances el valor de los bienes, prestaciones y obligaciones de la Compañía derivados de pactos bilaterales que, aunque perfectos, no hubieran comenzado a cumplirse por ninguna de las partes. En consecuencia, debe concluirse que el devengo nace de la ejecución de los contratos, no de la perfección, y que, por tanto, solamente pueden estimarse beneficios a partir de las mutaciones patrimoniales efectivas, sin perjuicio del posible registro en cuentas de orden de este tipo de relaciones.

— En cuanto a las operaciones a plazos, la Ley y el Reglamento suponen un decidido avance sobre el sistema anterior, pero, a nuestro juicio, hubiera procedido también contemplar el sistema de recuperación previa de costes, cuando se trate de artículos que sufren una gran depreciación «de nuevo a usado». Por otra parte, la norma de regula-

rizar los rendimientos pendientes de imputación cuando se produzca el endoso, o descuento de los títulos representativos de los importes aplazados, no es acorde con la práctica empresarial, salvo el caso de «factoring».

— En cuanto a los contratos de duración superior a un año, cuesta entender la justificación del sistema de autorización previa del Ministerio de Hacienda para la estimación de pérdidas en los ejercicios anteriores a la terminación de la obra. En realidad, y dependiendo normalmente del número de contratos, la práctica contable se reduce a determinar resultados por obras terminadas cuando la cifra es considerable o por certificaciones cuando es reducida, aunque, desde luego, no existe norma sobre el particular y cualquier sistema que se ajuste a principios generalmente aceptados es admisible empresarial y debe serlo fiscalmente. La discriminación a favor de los contratistas con el Estado o de instalaciones industriales del P.E.N. nos parece carente de apoyo legal.

## B) LOS GASTOS

El Reglamento del Impuesto dedica las subsecciones tercera, cuarta y quinta de la sección III —Determinación de los rendimientos netos— del capítulo dedicado a la base imponible, a la tipificación de los gastos deducibles. La estructura normativa nos sugiere unos comentarios de carácter general y otros relacionados con conceptos específicos.

### a) Aspectos generales de los gastos deducibles

Tradicionalmente, la doctrina y la jurisprudencia española exigía al gasto para ser deducible al determinar la base del Impuesto de Sociedad que cumpliera cinco requisitos: necesidad y tipificación, justificación, periodificación y contabilización (Albiñana, *Tributación del beneficio de empresa y sus participes*). Estos dos últimos se contemplan en el apartado d) de este concepto, por lo que procede comentar los tres primeros requisitos:

— La necesidad y tipificación a que se refieren los arts. 13, párrafo 1.º, de la Ley, y 100.1 del Reglamento, deben interpretarse en el más amplio sentido económico acorde con los principios de conveniencia y oportunidad que inspira la actividad empresarial. La Administración no puede enseñar al empresario a hacer el negocio, como tantas veces

la jurisprudencia refleja. La decisión de incurrir en un gasto es exclusivamente del titular de la explotación, pues solamente él conoce las características de su entorno. Ciertamente, la Administración, en defensa de sus legítimos intereses, debe vigilar que bajo la capa de gastos no se enmascaren transferencias de beneficios, ventajas o prebendas para los dueños de la empresa. Pero, en general, creemos que debe prevalecer el principio de que, salvo prueba en contrario, todo desembolso que no implique inversión o beneficio particular, debería ser admitido como fiscalmente deducible, sin perjuicio de su correcto encuadramiento en el período económico que le corresponda. En consecuencia, debe admitirse que el gasto necesario o simplemente conveniente debe quedar calificado y tipificado como deducible.

La justificación es principio general de la tributación, cuidado con especial mimo por el Reglamento, y se contempla en la colaboración relativa a la gestión del Impuesto de esta Revista a la que nos remitimos.

#### b) Gastos deducibles específicamente tratados en el Reglamento

Estudiar detalladamente cada uno de los gastos contemplados en el Reglamento y las circunstancias de su deducibilidad llevaría estos comentarios a una dimensión impropia de un artículo de Revista. Por ello nos limitaremos a subrayar algunas notas de mayor conflictividad.

Empezando por las compras, y aparte de la omisión del inventario inicial (subsanoado en el Reglamento del Impuesto sobre la renta) y que, en realidad no tiene más transcendencia que obligar a suplir lo que es evidente, parece que se debió tratar el concepto como «coste de las ventas». En realidad, el sistema del nuevo Impuesto, —Rey y Reglamento— empieza, como dijimos, en la cifra de ventas. Por tanto, la primera partida a considerar es su coste, que mejor hubiera sido tipificarla separadamente.

Para determinar el coste de ventas, hay que acudir al artículo 40 del Reglamento, que obliga a incluir los costes indirectos en la valoración tanto de los productos terminados, cosa lógica según los principios contables, como en los productos en curso, lo que ya no es unánimemente admitido en los principios de contabilidad generalmente aceptados. Nos parece más adecuado un sistema flexible en el que no se proscribieran criterios de valoración ampliamente aceptados, como el *direct costing*. Y debe interpretarse, a nuestro juicio, que los costes in-

directos se refiere a los de fabricación, pues otra cosa iría contra los criterios tradicionales de no activar gastos generales.

— En cuanto a los gastos de personal, que se detallan con verdadera minuciosidad y amplio espíritu, pues se admiten «las celebraciones», sólo echamos de menos los obsequios tradicionales al personal, de profunda raigambre en algunas zonas de nuestra geografía.

Para las dotaciones a Instituciones de previsión del personal debe destacarse el requisito exigido por el Reglamento de que la empresa no tenga poder de disposición sobre los fondos asignados a la Institución. Sin embargo, el inconveniente puede salvarse con la provisión para responsabilidades según lo previsto en la orden de 3 de noviembre de 1982.

— En cuanto a los gastos financieros, debe llamarse la atención en el criterio impuesto en el artículo 109.3, al exigir que en las ejecuciones de obra para su venta o por encargo de terceros, la carga financiera correspondiente a la obra en curso deberá acumularse en la valoración de la misma, sin que resulte deducible en tanto no se computen como tales los ingresos correspondientes a la obra de que se trate. La norma examinada no es acorde con los principios generalmente aplicados en este tipo de empresas, y supone una distorsión difícilmente explicable.

— La definición de los gastos de conservación y reparación debe interpretarse en su más amplio sentido, debiendo, por tanto, admitirse los que reúnan los requisitos cualitativos que la norma exige, cualquiera que sea su cuantía, y aunque el importe de la reparación sea superior al valor contable del bien que se cuida.

— Para la dotación a la «provisión por insolvencia» deberá tenerse en cuenta, además de las normas reglamentarias (arts. 81, 82 y 116 del Reglamento), lo dispuesto en la Orden de 27 de octubre de 1982 para las entidades de Crédito.

— La Dotación a la «provisión por depreciación de existencias», de conformidad con el artículo 77 del Reglamento, debe tenerse en cuenta que cuando el precepto habla de valor de mercado, se refiere al valor de realización de un conjunto de existencias, y no, necesariamente, a cada uno de los artículos comprendidos en el inventario. Entendemos que el sistema ha querido incluir la provisión por «poco movimiento», que debe aplicarse, con arreglo a principios de contabilidad generalmente aceptados, cuando aun no habiendo sufrido depreciación en el mercado —pues se venderán los artículos a su precio normal de venta— se estime que el conjunto de bienes no podrá venderse en su totalidad, según las propias experiencias de cada firma.

— En cuanto a las pérdidas por diferencias de cambio, deberá tenerse en cuenta, fundamentalmente, las normas reglamentarias elevadas a rango de Ley por la 5/83, de 29 de junio, con la pequeña particularidad de permitir la periodificación de las diferencias de cambio producidas en operaciones destinadas a la financiación de inmovilizados materiales dentro del plazo de vida útil de dichos bienes. Y respecto de las diferencias anteriores a 31 de diciembre de 1982, deberá tenerse en cuenta la orden de 22 de marzo de 1983, que creemos debe interpretarse en el sentido optativo que expresan sus propios términos, de forma que si el contribuyente no se acogiera a dicha opción, ello no sería obstáculo, a nuestro juicio, para acogerse al nuevo sistema legal de dicha Ley 5/83.

— Comentario aparte merecen las llamadas «liberalidades» anatematizadas en numerosos artículos del Reglamento (arts. 111.2, 119.3 y 125.f) y que deben interpretarse restrictivamente, pues, aparte de no ser el *animus donandi* el espíritu que normalmente inspira a la empresa, no deben merecer esta calificación cualquier generosidad o regalo que contribuya a las buenas relaciones comerciales de la empresa, debiendo prevalecer lógicamente la tipificación del art. 111.1.g) sobre la citada en los otros preceptos.

— Finalmente, en cuanto a los recargos de prórroga y apremio contemplados en los artículos 110.2.c) y 125.e) no parece que sea lógico castigar al contribuyente, que bastante desgracia tiene con incurrir en gastos tan poco deseados.

### c) Gastos no deducibles

Detalla el artículo 125 del Reglamento algunas partidas que no tendrán la consideración de deducibles entre ellas las que impliquen una asignación de beneficios, precepto que debe comprender, a nuestro juicio, no sólo las asignaciones expresas de resultados, es decir, las que se deducen de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, sino también todos aquellos conceptos que, aun no habiendo pasado por cuentas especulativas, debieron formar parte de la renta de la entidad con arreglo a las normas que regulan la determinación de la base imponible.

No es fácil decidir, a veces, la procedencia de aplicar la norma cuando las operaciones de las que puede derivarse un beneficio para los titulares del negocio nacen de relaciones mercantiles que, sin la ventaja o rebaja de que se trate, quizá no se hubieran realizado. Ciertamente que hay sociedades mercantiles que conceden ciertas ventajas a sus accio-

nistas, pero no puede afirmarse que el ingreso obtenido por la empresa de la transacción se hubiera realizado sin ese atractivo especial, y es difícil afirmar si el tal precio difiere o no del normal en un mercado que no es tan transparente como el Reglamento supone.

#### d) *Delimitación temporal de los gastos*

El artículo 22.3 de la Ley y los artículos 88 y 125.g) (aparte de otros específicos, como los 46, 72 y 77, etc.) del Reglamento contienen las normas reguladoras de la periodificación los criterios de registro temporal de los gastos. De estos preceptos se infiere, a nuestro juicio:

— Todos los gastos fiscalmente admisibles por naturaleza, deben ser deducidos, en un ejercicio u otro, para determinar la base imponible.

— La Administración tributaria está facultada para impedir cualquier clase de intento de disposición del Impuesto, a cuyo fin se establecen en el artículo 88.9 los requisitos contables para la admisión del gasto, pero esta facultad no comprende la de negar esta deducibilidad a base de calificar como saneamiento de activo una aplicación temporal errónea por parte del contribuyente. En consecuencia, creemos que con arreglo a los artículos 109 y 146.c) de la Ley General Tributaria procederá que la Administración regularice las declaraciones del contribuyente en la forma que legalmente proceda, pero sin alterar la naturaleza de los hechos económicos.

— En consecuencia, la institución del «saneamiento de Activo», definida por Enrique Alsina (obra citada) como «contabilización de una pérdida de valor de activo fuera del período impositivo en que se produce debe interpretarse en el sentido de respetar el carácter no sancionador atribuida a la Administración Tributaria por la Ley fundamental de la imposición, es decir, limitando su aplicación a los supuestos en que, por el funcionamiento de las instituciones fiscales —entre ellas, la prescripción y el carácter definitivo de las liquidaciones— no pueden rectificarse las declaraciones anteriores de los contribuyentes. Otra actitud supone un enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública no querido, desde luego, por el legislador.

#### e) *Compensación de pérdidas*

Llama la atención el carácter restrictivo que el Reglamento pretende imponer a la compensación de pérdidas al limitar, en los artículos 156 y 157, la base imponible que puede, pasivamente, soportar la compensación. En realidad no vemos justificación legal de este sorpresivo cri-

—quizá reminiscencia de viejos planteamientos claramente superados en la Ley 61/78—. Es posible que veamos fantasmas en la especificación que se añade a la base imponible pasiva, pero sí podemos afirmar que crea serias dudas el concepto de «operaciones realizadas en el ejercicio», pues parece dejar fuera a las revalorizaciones y, posiblemente, otros ajustes o incrementos patrimoniales. En cualquier caso, sería de agradecer aclaración sobre este punto.

### III. PROCEDIMIENTOS DE DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE

#### A) PROCEDIMIENTOS DIRECTOS

El artículo 11, tres, de la Ley 61/78 establece dos formas de determinación de la base imponible recogidas en el artículo 36 del Reglamento. Ambas formas son directas, pues evalúan inmediatamente la renta obtenida en el período económico, aunque una lo haga a través del flujo de ingresos y gastos reflejado en los apuntes contables y otra se apoye en las diferencias entre los Balances inicial y final. En realidad, ambos enfoques tienen el mismo objeto y exigen el análisis de antecedentes y documentos contables, de forma que los ajustes positivos y negativos que el artículo 167 del Reglamento prevé, implican soportes documentales cuya valoración ha de hacerse con necesaria inmediatez. Por tanto, ambos procedimientos son estimación directa.

Cuando se haga necesario utilizar este procedimiento de diferencias patrimoniales, por no ser posible disponer de la cuenta dinámica de Resultados, habrá de tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 164 y siguientes del Reglamento, que no cuadran con algunos principios mantenidos a lo largo de sus disposiciones, por ejemplo: provisiones para depreciación de existencias, y valores mobiliarios, etc.

#### B) PROCEDIMIENTO INDIRECTARIO

La Ley no contiene norma alguna sobre utilización de métodos indirectos en la determinación de la base del Impuesto de Sociedades. Por ello su introducción reglamentaria se apoya en lo dispuesto en la Ley 30/80, de 21 de julio, de Reforma del procedimiento tributario.

El Reglamento aprovecha la entrada que ofrece dicha Ley, antide-mocrática a nuestro juicio, para aplicar el método de que se trata, autorizándolo a la inspección a aplicarlo a «discreción», sin más requisito que unos ligeros comentarios hechos — a espaldas del contribuyente — en informe *razonado*.

Los métodos señalados en el artículo 169, con una administración en la que no se ha hecho un estudio económico de actividades económicas desde hace muchos lustros, y que no está preparada ni se ha comprometido frente al empresariado a publicar, en su caso, tales estudios (discutiéndolos con los representantes de los contribuyentes), confieren una clara arbitrariedad al sistema (cuyas consecuencias, por otra parte, se empieza a padecer), incompatible con un Estado de Derecho.

Todo ello adquiere gravedad insospechada si se piensa además que a partir de dicha Ley no existe participación del cuerpo contribuyente en los órganos de gestión o jurisdicción de la Administración Tributaria.

Por todo ello, entendemos que la aplicación de este método debe hacerse con la máxima prudencia, previa declaración de su aplicación en acto administrativo impugnabile (circunstancia que silencia el Reglamento) y que la liquidación cautelar a que se refiere el artículo 4.º 3, de la Ley debe, como mínimo, entenderse aplicable en las condiciones previstas en el artículo 123 de la Ley General Tributaria, pues otra cosa es, como de hecho está ocurriendo, dar paso a una arbitrariedad que puede causar irreparables daños a las empresas.