INDICE

ABREVIATURAS 19

PROLOGO 23

I. INTRODUCCIÓN 29

1. La persistencia a lo largo de la historia de la relación de dependencia entre el impuesto sobre beneficios y la contabilidad 29

2. Metodología y orden de la exposición 46

II. LA CUANTIFICACIÓN DEL BENEFICIO IMPONIBLE EN EL DERECHO COMPARADO. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA, JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL 49

1. Consideraciones preliminares 49

1.1. Los ordenamientos elegidos y el orden seguido en su análisis 49

1.2. Los aspectos analizados 53

2. El ordenamiento de Reino Unido 56

2.1. La definición de la base imponible – normas aplicables y relación con la contabilidad mercantil 56

2.1.1. Caracteres generales del sistema 56

2.1.2. Los llamados "Ordinary principles of commercial accountancy" 59

2.1.3. La supremacía de los principios legales. La cuantificación de la renta como una "cuestión de hecho" o como una "cuestión de derecho" 61

2.1.4. La "noción común" (jurídica) y la "noción técnica" de renta 62

2.1.5. La concepción híbrida de renta 64

2.1.6. Los problemas del principio de la supremacía judicial. 65

2.1.7. El indescifrable concepto de "principios ordinarios de contabilidad" 67

2.1.8. Los "principios correctos de la contabilidad mercantil", o el inevitable carácter normativo del concepto de beneficio empresarial 69

2.1.9. La capitulación de los jueces o la adhesión judicial a los estándares contables 71

2.1.10. La cuestión aparentemente insoluble de la relevancia jurídica de los Statements of standard accounting practice. 73

2.1.11. Los principios jurídicos relativos a la determinación de la renta 76

2.2. La relevancia de los estados financieros mercantiles para el cálculo del beneficio imponible 80

3. El ordenamiento de los Estados Unidos de América 82

3.1. Evolución legislativa de la imposición sobre la renta empresarial 82

3.2. La definición de la base imponible. Normas aplicables y relación con la contabilidad mercantil..... 83
3.2.1. La progresiva aproximación material entre la renta fiscal y la renta mercantil..... 83
3.2.2. Requisitos generales para el cálculo de la renta gravable en el derecho vigente..... 87
3.2.3. El requisito de un "claro reflejo de la renta"..... 88
3.2.4. El requisito de "book conformity"..... 94
4. El ordenamiento alemán..... 98
4.1.1. La introducción del principio de relevancia prejudicial (Massgeblichkeitsprinzip)..... 98
4.1.2. La ruptura del principio de conformidad con el Derecho mercantil: formación de un bloque de excepciones al Derecho mercantil en la legislación tributaria..... 103
4.1.3. La definición de la base imponible - el derecho actual..... 106
a. La redacción del párrafo 5.1 de la Einkommensteuergesetz..... 106
b. La interpretación del párrafo 5.1 de la Ley del Impuesto sobre la renta discutida durante 70 años. Las dos tesis principales..... 107
c. La tesis tradicional: la vinculación de la base imponible al balance mercantil concreto.... 111
d. La denegación por el Bundesfinanzhof de una base legal para el principio de relevancia prejudicial formal..... 114
e. La reacción legislativa a la sentencia del Bundesfinanzhof de 1986..... 117
f. El cambio legislativo de 1990 – el problema de las normas fiscales valorativas especiales. 118
g. El cambio legislativo de 2009..... 126
4.2. La relevancia prejudicial material..... 126
4.2.1. El ámbito de la remisión: el controvertido significado del término "principios generales del Derecho mercantil relativos a una contabilidad ordenada"..... 126
4.2.2. La delimitación negativa del ámbito de recepción por parte de la normativa tributaria. La sentencia del Bundesfinanzhof del 1969..... 129
4.3. Evaluación final sobre el principio de relevancia prejudicial en el derecho alemán..... 133
5. El ordenamiento francés..... 134
5.1. La definición de la base imponible – normas aplicables y relación con la contabilidad mercantil..... 134
5.1.1. La progresiva separación entre los conceptos de beneficio líquido y de beneficio imponible..... 134
5.1.2. La relación de la norma tributaria con el Derecho contable mercantil en la legislación de 1941 – el Derecho tributario dicta las normas para el cálculo del beneficio neto..... 140
5.1.3. Establecimiento de una conexión formal en casos puntuales..... 141
5.1.4. La progresiva interferencia del legislador fiscal en el Derecho contable..... 143
5.2.El principio del balance único..... 145

5.2.1.El principio del balance único implícito en los casos de conexión con la contabilidad mercantil concreta..... 145
5.2.2. La "teoría de los errores contables y de las decisiones de gestión"..... 147
5.3. El problema del reflejo de las normas fiscales en la contabilidad mercantil..... 148
6. El ordenamiento italiano..... 154
6.1. Evolución legislativa de la tributación de la renta empresarial..... 154
6.2. La definición de la base imponible en las primeras leyes tributarias..... 156
6.2.1. El principio de "legamen" como un principio tradicional del Derecho tributario italiano..... 156
6.2.2. La cuestión de la dependencia inversa de facto en la vigencia de la legislación de 1958..... 159
6.3. La reforma legislativa de 1973 – el concepto de doppia rottaia 162
6.3.1. El acercamiento a los principios contables y la conexión al balance concreto..... 162
6.3.2. Las tesis interpretativas del doble balance y del balance único – de nuevo el problema de una formulación equívoca..... 164
6.3.3. El problema del reflejo de las normas fiscales sobre el balance mercantil – "dipendenza rovesciata"..... 169
6.3.4. Las modificaciones legislativas del 1986..... 171
6.4. La reacción del Derecho mercantil..... 175
6.4.1. La situación legislativa civil hasta 1991..... 175
a. Los antecedentes..... 176
b.Los cambios provocados por las Directivas europeas relativas a las cuentas empresariales. 178
c. Nuevos cambios en 1994, con los que la ley civil abre camino a un mayor inquinamento fiscal de las cuentas comerciales..... 180
6.5. Las reformas de 2003-2005..... 181
6.6. La reforma de 2008..... 184
7. El ordenamiento español..... 185
7.1. Evolución legislativa de la imposición sobre la renta empresarial..... 185
7.2. La definición de la base imponible en el Derecho tributario y su relación con la contabilidad mercantil..... 191
7.2.1. El Reglamento de 1896 – el inaugurar de una tradición de independencia..... 191
7.2.2. El Reglamento de 1896 – la génesis de la conexión formal..... 194
7.2.3. La Ley de 1920 – Desarrollo del principio de inscripción contable..... 198
7.2.4.La Ley de 1957 – el poder discrecional de la Administración frente a la contabilidad del contribuyente..... 200
7.2.5. La Ley de 1967 – un intento de vincular la Administración a la contabilidad del sujeto pasivo..... 204

7.2.6. La Ley de 1978 y el Reglamento de1982 – la consagración plena del "principio de inscripción contable (aparentemente contra la intención de la ley)..... 205
7.2.7. La Ley de 1995 – una delimitación del perímetro de conexión formal y el fin de la dependencia inversa..... 215
a. El artículo 10.3: la remisión al Derecho mercantil..... 215
b. El artículo 19.3..... 218
c. El artículo 143..... 219
7.2.8. La reforma de 2004..... 224
7.3. La dependencia inversa..... 226
7.3.1.Los mecanismos de su supresión en la actual Ley de impuesto..... 226
7.3.2. La reforma de 2007..... 229
III. LA RELACIÓN ENTRE LA NORMA QUE DEFINE LA BASE IMPONIBE Y LA CONTABILIDAD MERCANTIL..... 231
1. Cuestiones terminológicas..... 231
1.1. La "contabilidad" en una acepción lata..... 231
1.2. La "contabilidad" en sentido fáctico (A). Contabilidad financiera o contabilidad mercantil..... 233
1.3."Contabilidad" en sentido fáctico (B): balance, resultado contable y contabilidad de base..... 235
1.4. La regulación contable..... 236
2. Los aspectos estructurales en una relación normativa entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil. 237
2.1. Planteamiento..... 237
2.2. Cuestiones relativas a la determinación de la base imponible..... 238
2.3. La separación entre la regulación material de la base imponible y la vinculación al balance mercantil concreto..... 239
2.4. La vinculación del contribuyente y de la Administración al balance mercantil concreto 243
2.5. Las normas aplicables al balance mercantil..... 246
2.6. La denominación de los conceptos..... 247
2.6.1. La conexión formal o prejudicialidad-dependencia..... 247
2.6.2. La conformidad material..... 251
3. Opciones legislativas concernientes a la regulación material del cálculo del beneficio imponible..... 252
3. 1.La necesidad de una regulación jurídica de la cuantificación de la renta..... 252
3.2.Las posibilidades legislativas para la regulación de la cuantificación de la renta - Regulación autónoma y reenvío normativo..... 254
3.3. La norma remisiva..... 261

3.3.1 Evolución en los sistemas continentales..... 261
3.3.2. La norma remisiva tácita..... 265
3.3.3. La remisión a los principios generalmente aceptados del Derecho angloamericano.... 268
3.4. El objeto de la remisión..... 276
3.4.1. Delimitación del problema..... 276
3.4.2. El Derecho contable mercantil..... 278
3.4.3. Las normas producidas por la doctrina financiera..... 282
a.Planteamiento del problema..... 282
b. Soluciones teóricas posibles..... 288
c. Postura adoptada..... 293
4. La relación entre la determinación del beneficio imponible y el balance mercantil concreto..... 297
4.1. Planteamiento..... 297
4.2. La conexión formal - Concepto preliminar..... 301
4.3. La articulación del principio de conexión formal con las normas valorativas especiales del Derecho tributario..... 307
4.3.1. La indefinición histórica concerniente la articulación del principio de conexión formal con las normas valorativas especiales del Derecho tributario..... 307
4.3.2. La concepción del balance mercantil como "punto de partida" para el cálculo de la base imponible..... 311
a. El fallo de las normas legales en definir el beneficio-base..... 311
b. El fallo de las normas legales en definir el modo de actuación de las normas valorativas especiales del Derecho tributario..... 319
4.3.3. La concepción de las normas valorativas tributarias como heterointegradoras del Derecho mercantil..... 322
4.3.4. La concepción de las normas valorativas tributarias conjeturales como áreas de desconexión formal..... 331
4.3.5. La concepción de las normas valorativas especiales tributarias de cualquier tipo como áreas de desconexión formal..... 334
4.3.6. Evaluación final sobre la fórmula del balance mercantil como "punto de partida" para la determinación de la base imponible..... 337
4.3.7. La concepción de los "derechos de opción fiscales" del derecho alemán como concepto delimitador de la conexión formal..... 338
4.3.8. La concepción de "los errores contables y de las decisiones de gestión" del derecho francés como concepto delimitador de la conexión formal..... 346
4.3.9. El modelo de conexión formal en el derecho español actual..... 354
a. El principio de inscripción contable..... 354

b. La delimitación del perímetro de actuación de la conexión formal..... 358
c. La dimensión temporal del principio de inscripción contable..... 359
d. El principio de que el beneficio mercantil no puede exceder del beneficio imponible..... 364
e. El principio de inscripción contable ¿tiene un efecto limitado al aspecto cuantitativo de los componentes del beneficio o se extiende a la calificación?..... 366
f. La actuación del mecanismo de corrección extracontable y los varios tipos de normas especiales valorativas tributarias..... 368
1)Los tipos de normas valorativas especiales según su función..... 368
2) Las normas valorativas de tipo subvencional..... 373
3) Las normas valorativas especiales destinadas a la determinación de la renta efectiva..... 375
5. El fundamento de la conexión formal..... 378
5.1. La función probatoria del balance mercantil concreto..... 378
5.2. Las utilidades civilmente disponibles como medida de la capacidad contributiva..... 384
5.2.1. El concepto de capacidad contributiva aplicado a las utilidades empresariales..... 384
5.2.2. La relatividad teleológica del concepto de beneficio..... 386
5.2.3. Los fines jurídicos de la obligación mercantil de rendición de cuentas..... 390
5.2.4. Las características tradicionales del beneficio mercantil..... 399
5.2.5.Las características tradicionales del beneficio imponible..... 402
5.2.6.El beneficio mercantil y el beneficio imponible ¿deben seguir coincidiendo?..... 407
5.3.Conclusión sobre la articulación de la conexión formal con las normas valorativas especiales del Derecho tributario..... 414
6. El fenómeno de la dependencia inversa..... 418
6.1. El concepto de "dependencia inversa" – una fuente de equívocos..... 418
6.2. Las formas en que se realiza la heterointegración de la regulación de la contabilidad mercantil por el Derecho fiscal..... 420
6.3. La superación del conflicto entre la norma fiscal y la norma contable mercantil en la regulación del balance mercantil..... 428
6.4. La IV Directiva CE – su neutralidad respecto de la independencia inversa..... 434
7. Modelos normativos de relación entre beneficio gravable y contabilidad mercantil..... 439
7.1. Los conceptos de dependencia e independencia..... 439
7.2. El concepto de prejudicialidad-dependencia..... 447
7.3. Características del modelo de prejudicialidad-dependencia..... 450
A) Principios propios de la imposición de la renta..... 450
B) Normas valorativas específicas..... 451

C) Recepción del Derecho mercantil..... 452
D) Conexión formal..... 455
7.4. Las diferencias entre los varios modelos de prejudicialidad-dependencia..... 457
i) La heterointegración del Derecho mercantil por parte del Derecho tributario..... 457
ii) La dependencia inversa..... 459
CONCLUSIONES..... 461
BIBLIOGRAFIA..... 469
JURISPRUDENCIA..... 499
NOTA SOBRE LA AUTORA..... 503

ABREVIATURAS

Alemán		
BilMoG	–	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
EstG	–	Einkommensteuergesetz
GoB	–	Grundsätze ordungsmässiger Buchführung
HGB	–	Handelsgesetzbuch
RFH	–	Reichfinanzhof
RFHE	–	Reichfinanzhofsentscheidung
RStBl	–	Reichssteuerblatt
Castellano		
CE	–	Comunidades Europeas
coord.	–	Coordinación
dir.	–	Dirección
ed.	–	Editor
eds.	–	Editores
EEUU	–	Estados Unidos de Norteamérica
ICAC	–	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
LIS	–	Ley del Impuesto sobre Sociedades
NIC	–	Normas Internacionales de Contabilidad
RDHP	–	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
TC	–	Tribunal Constitucional
TJCE	–	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
trad.	–	Traducción
TRIS	–	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
UE	–	Unión Europea
Vol.	–	Volumen
Francés		
C.E.	–	Conseil d'État
CGI	–	Code Général des Impôts
OECCA	–	Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés

PCGA	–	Principes de Comptabilité Généralement Acceptés
req.	–	Requête

Inglés

AC	–	Appeal Cases (Law Report)
AICPA	–	American Institute of Certified Public Accountants
All E.R.	–	All England Law Reports
ASB	–	Accounting Standards Board
Ch	–	Chancery Division
Ch. D.	–	Chancery Division (Law Report)
FASAB	–	Federal Accounting Standards Advisory Board
FRA	–	Financial Report Standards
F. Supp.	–	Federal Supplement
GAAP	–	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	–	International Accounting Standards
IFRS	–	International Financial Reporting Standards
GAAP	–	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	–	International Accounting Standards
IFRS	–	International Financial Reporting Standards
LIFO	–	Last in, last out
SSAP	–	Statements of standard accounting practice
STC	–	Simon's Tax Cases
TC	–	Tax Cases
US	–	United States Reports
WLR	–	Weekly Law Reports

Italiano

D.P.R.	–	Decreto del presidente della Repubblic
G.U.	–	Gazzeta Ufficiale
T.u.i.r	–	Testo Unico delle imposte sui redditi

Portugués

CIRC	–	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Col ectivas

CNC	–	Comissão de Normalização Contabilística
IRC	–	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
SNC	–	Sistema de Normalizacão Constabilística

Títulos de publicaciones periódicas

ATF	–	Australian tax Forum
B-B	–	Betriebs-Berater
BBK	–	Betrieb und Rechnungswesen
Bol. Trib.	–	Bolletino Tributario
BTR	–	British Tax Review
C.U.P.	–	Cambridge University Press
CCTF	–	Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal
CT	–	Crónica Tributaria
CTF	–	Ciência e Técnica Fiscal
CTJ	–	Canadian Tax Journal
DB	–	Der Betrieb
DFB	–	Droit et Fiscalité Belge
DStR	–	Deutsches Steuerrecht
E.D.R.	–	Editoriales de Derecho Reunidas
EDF	–	Editorial de Derecho Financiero
ET	–	European Taxation
For. It.	–	Foro Italiano
FR	–	Finanz-Rundschau
GF	–	Gaceta Fiscal
Giur. Com.	–	Giurisprudenza commerciale
Giur. It.	–	Giurisprudenza Italiana
HPE	–	Hacienda Pública Española
IBFD	–	International Bureau of Fiscal Documentation
IFS	–	Institute for Fiscal Studies
IJT	–	Irish Journal of Taxation
PDob.	–	Partida Doble
Quin. Fisc.	–	Quincena Fiscal
Ras. Trib.	–	Rassegna Tributaria

RCJF	–	Revue Critique de Jurisprudence Française
RDF	–	Revue de Droit Fiscal
RDF	–	Revue de Droit Fiscal
RDFHP	–	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
RDFSF	–	Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze
Rec. Lebon	–	Recueil Lebon
REDF	–	Revista Española de Derecho Financiero
Rev. Jur. Fr.	–	Revue de Jurisprudence Française
Rev. Jur. Fr.	–	Revue de Jurisprudence Française
RF	–	Revista Fiscal
RFC	–	Revue Française de Comptabilité
RGDer.	–	Revista General de Derecho
Riv. Dir. Fin.	–	Rivista di Diritto Finanziario
Riv. Dir. Com.	–	Rivista di Diritto Commerciale
Riv. Dot. Com.	–	Rivista dei Dottori Commercialisti
Riv. Soc.	–	Rivista delle Società
RTT	–	Revista Técnica Tributaria
StuB	–	Steuer und Bilanzen
StuS	–	Steuer und Studium
StuW	–	Steuer und Wirtschaft
TLR	–	Tax Law Review
Trib. Fisc.	–	Tribuna Fiscal

PRÓLOGO.

La armonización de la imposición directa ha sido para la Unión Europea, desde sus orígenes, un tema tabú sobre cuya consecución ni siquiera los más optimistas se atrevieron a apostar. Sin embargo ya nos suena a la prehistoria del derecho comunitario la idea que los países de la vieja Europa debían funcionar como un mercado común, para lo cual sólo se hacía necesario lograr una armonización de la imposición indirecta. La transformación operada en esa primera concepción, a la que se adhirieron Portugal y España en 1986, y que con el paso del tiempo se ha transformado en la actual Unión Europea, ha provocado la creciente necesidad de continuar con la tarea de armonizar la imposición directa. La armonización de la imposición directa se está produciendo de forma lenta y fraccionada, ya que sólo afecta a aquéllos sectores de la imposición directa que precisan de una normativa unificada para posibilitar la lucha contra la evasión, así como para evitar la discriminación y la doble imposición.

Pero la tarea de aproximación de las legislaciones tributarias de los países miembros de la UE no se detiene en la estricta armonización. No cabe duda que este es el método más deseable, aunque la experiencia nos muestra que se puede llegar a una misma meta utilizando vías alternativas. Dentro de estas otras vías, aparte de las disposiciones comunitarias distintas de las Directivas del Consejo, hay que destacar la labor que viene realizando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuya influencia se ha hecho sentir sobre las legislaciones internas de los países miembros de la UE en numerosos sectores de la imposición directa.

Si bien la imposición directa continúa siendo competencia de los Estados miembros, paulatinamente se han ido abriendo nuevas vías de aproximación de legislaciones que, en un futuro no muy lejano, podrían venir a ampliar el abanico de sectores de nuestra fiscalidad directa que terminarán por armonizarse. Entre estos sectores se encuentra, sin duda alguna, el impuesto sobre sociedades. Los intentos de una cierta armonización de este impuesto han comenzado por el gravamen que incide sobre unos sujetos, los grupos de sociedades, que resultan afectados en mayor medida por las disparidades existentes entre las legislaciones de los países miembros de la UE, dado que un importante volumen de sus operaciones son de carácter transfronterizo. Los denominados sistemas de consolidación fiscal existen desde hace tiempo en la mayor parte de los Estados de la Unión Europea, pero su aplicación, por lo

general, se ceñía al ámbito interno, prohibiendo consolidar a matrices y filiales residentes en el extranjero. El paso hacia un régimen de consolidación que abarcase a las matrices y filiales residentes en la Unión Europea tenía que darse a través de la base consolidada común y para ello, también resultaba necesaria la armonización del sistema de cuentas consolidadas, a cuya tarea se caminaron las normas comunitarias.

Y es que en el ámbito de la tributación empresarial no es posible obviar que las normas tributarias no pueden desvincularse de las contables, sino que forman un tándem difícilmente separable, lo que ha provocado que la armonización de la norma fiscal tenga que estar necesariamente vinculada a la de las normas contables, siendo normas de referencia la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad; la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas; y asimismo el Reglamento 1606/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad.

En este contexto entiendo debe situarse la obra de Nina Aguiar "Tributación y contabilidad. Una perspectiva histórica y de derecho comparado", que tengo el honor de prologar, pues solo será factible llegar a una armonización sin fisuras de la imposición societaria conociendo en profundidad los problemas que plantean las relaciones entre la norma tributaria y la norma contable, que son precisamente los que aborda esta monografía. La autora se adentra en el estudio de las relaciones entre estas dos normas con el afán de encontrar la fórmula más correcta posible para determinar el beneficio imponible de las empresas, y lo hace atendiendo al derecho tributario y al derecho mercantil, ramas del derecho condenadas entenderse, como lo demuestra el hecho de que desde sus orígenes el derecho tributario utilizase la contabilidad para determinar la renta gravable. Esta búsqueda no se realiza con la mera intención de teorizar, sino que constituye la base previa para detectar los puntos calientes que deberán abordarse para que en un futuro no muy lejano la armonización de la imposición societaria pueda llegar a ser una realidad.

El tema elegido como objeto de estudio ha sido un acierto. Es una cuestión de gran complejidad sobre la que apenas hay estudios monográficos, no obstante su interés y relevancia práctica, sin duda debido a su naturaleza interdisciplinar, que exige el manejo de conceptos propios tanto de derecho tributario como de mercantil, en los que la autora se

mueve con indudable soltura, propia de la madurez científica que le proporciona sus muchos años de experiencia en la investigación jurídica, algo poco frecuente cuando se realiza una tesis doctoral. La obra contiene un estudio de derecho comparado en el que se lleva a cabo un detallado análisis de la evolución de los distintos sistemas de relación entre las normas tributarias y las contables de los ordenamientos de diferentes países de la Unión Europea. Ello ha supuesto enfrentarse también a problemas terminológicos, a concepciones del derecho diferentes, a la comprensión del sistema de fuentes o del valor de la jurisprudencia. Se han seleccionado hasta seis ordenamientos jurídicos, con lo que conlleva de manejo de un ingente material normativo, jurisprudencial y bibliográfico en seis idiomas diferentes, que se realiza con una encomiable exhaustividad. Desde luego la selección de países no ha sido caprichosa sino que responde a que, bien constituyen el exponente de los tres grupos de sistemas en los que se relaciona la norma tributaria con la contable, bien cuentan con alguna peculiaridad digna ser tenida en consideración, porque aporta algún resultado para su investigación. Estos tres grupos de sistemas son los que utilizan la remisión global al derecho mercantil, la remisión parcial al derecho mercantil y, finalmente, un sistema de presunción iuris tantum de que el balance elaborado en conformidad con los principios declarados correctos por las organizaciones representativas de los auditores de cuentas refleja una imagen verdadera y justa de la situación financiera de la empresa. Si atendemos a los países seleccionados los tres sistemas se corresponden con el sistema alemán, los restantes sistemas continentales, de los cuales selecciona el francés, el italiano y el español y, finalmente el sistema inglés. Al estudio de estos sistemas europeos se añade el de Estados Unidos, por su estrecha relación con el inglés y por la influencia que éste ha ejercido sobre las normas contables.

Nos encontrarnos ante un trabajo de gran importancia práctica que, a su vez, se adentra en cuestiones de gran calado teórico, como lo son indudablemente las relaciones entre los principios rectores del derecho tributario y los del derecho mercantil, cuyo análisis contribuye a explicar esa suerte de bicefalia del legislador que le lleva a comportarse de modo distinto cuando regula una misma realidad económica, cual es el beneficio empresarial. Se trata de ramas del derecho público y privado respectivamente cuyas finalidades no tienen por qué ser coincidentes, pero la lectura de estas páginas nos muestra cómo, en su intención de reafirmarse, dos ramas del derecho autónomas han conseguido el efecto contrario, esto es, la influencia mutua de una sobre otra y, con ello, su aproximación. Así el derecho mercantil, guiado por la flexibilidad y la libertad, verá plasmado en el derecho positivo lo que tradicionalmente habían sido usos no escritos, y ello va a producir el efecto de que el derecho

tributario se verá favorecido en cuanto al cumplimiento de algunos de sus principios rectores, como son los de legalidad y capacidad contributiva, debido a que el legislador lleva a cabo una remisión a las normas contables en la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades. La dependencia inicial que tuvo el derecho fiscal del derecho mercantil asimismo se convertirá, con el paso del tiempo, en lo que la autora denomina una dependencia inversa. Pero la labor de limar las asperezas existentes entre estos dos sectores del ordenamiento jurídico no sólo ha sido realizada por el propio legislador, sino que la jurisprudencia ha desempeñado un papel trascendental tanto en los sistemas del *common law* como en los continentales. Así se comprueba la influencia que una tendencia doctrinal o jurisprudencial puede llegar a tener sobre la evolución de un ordenamiento jurídico.

Particularmente interesante resulta el estudio histórico que se hace para poder desentrañar cuál fue el origen de este problema y cómo ha sido la evolución hasta llegar al estatus actual. Resulta curioso observar cómo los vaivenes legislativos han terminado por desembocar en puntos de confluencia de los diversos sistemas. La constatación de que los problemas jurídicos que se producen en nuestro ordenamiento son, matizadamente, los mismos que han afrontado otros ordenamientos, pone de manifiesto la importancia de los estudios como este de derecho comparado.

El análisis de las ventajas y los inconvenientes de unos y otros sistemas, sirve para atisbar cómo podría ser en el futuro el sistema armonizado, y desde luego este estudio resultará un útil instrumento de trabajo a tener en consideración para resolver las cuestiones que será necesario afrontar en el futuro. Resulta meritorio el esfuerzo de la autora por dar una respuesta equilibrada al problema de la relación entre el beneficio imponible y la contabilidad mercantil, con el objetivo de dotar al sistema de una mayor seguridad jurídica y que resulte vinculante tanto para el sujeto pasivo como para la administración tributaria en el procedimiento de comprobación de las bases declaradas, sin apartarse del objetivo final de una imposición justa, acorde a la contribución de todos al sostenimiento de las gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

No me cabe más que terminar felicitando a Nina Aguiar por haber expuesto con tanta claridad y seriedad un tema tan complejo como el que eligió como objeto de una tesis doctoral que hoy se ve publicada como monografía. Creo que ha sido fiel a la cita de Montesquieu que encabeza su monografía, pues contribuye a que tributos sean "de tal manera

sencillos de entender, y establecidos de manera tan clara, que no puedan ser aumentados ni disminuidos por quienes los aplican".

Ángeles García Frías

Madrid, julio de 2011

I. INTRODUCCIÓN.

1. La persistencia a lo largo de la historia de la relación de dependencia entre el impuesto sobre beneficios y la contabilidad.

El presente estudio trata de la problemática de la definición, por parte del Derecho tributario, de la base imponible y del procedimiento de su determinación a efectos del sometimiento a tributación de los beneficios empresariales en los impuestos sobre la renta.

A través de la historia observamos cómo en la generalidad de los sistemas jurídicos, ya desde los comienzos de la imposición sobre los beneficios mercantiles, el Derecho tributario ha utilizado la contabilidad mercantil como un instrumento para el procedimiento de la determinación de la renta gravable. A pesar de una aparente evolución en el sentido de la autonomía del procedimiento de determinación de la renta gravable frente a la contabilidad mercantil y de lo mucho que se ha discutido sobre la posibilidad de una desconexión entre beneficio imponible y resultado contable, hasta el momento también observamos que ningún ordenamiento de los que hemos estudiado ha logrado alcanzar esta separación.

Desde un punto de vista de la técnica legislativa, el Derecho fiscal ha tenido siempre una relación ambigua con la contabilidad mercantil pues no ha definido nunca con suficiente precisión y en unos términos claros, cómo se realiza, en qué planos y con qué límites se produce esa relación. Sin embargo, esta definición por parte del Derecho fiscal es evidentemente necesaria, puesto que la contabilidad mercantil es una realidad jurídica totalmente desarrollada dentro de un sector del ordenamiento jurídico – el Derecho mercantil – distinto del Derecho tributario, que además se caracteriza por ser una rama del Derecho privado, que persigue unos fines totalmente distintos de los tributarios y está regida por unos principios propios, que pueden o no coincidir con los principios del Derecho tributario.

Podría pensarse que la cuestión enunciada simplemente es reconducible, en último término, a la clásica problemática de la dependencia o independencia calificadora de las normas tributarias frente a las otras ramas del derecho, y en particular frente al Derecho civil[1].

1 Según manifiesta **D'AMATI**, *Inquinamento e disinquinamento: le origini della questione e i criteri stabiliti dal Tuir 2003*, Rassegna Tributaria, núm. 6, 2005, p. 1795, el nudo de la cuestión está en el dogma, defendido por unos y rechazado por otros, de la unidad del presupuesto de hecho

Si así fuese, el tema del enlace entre la determinación de la renta gravable y la contabilidad mercantil se resolvería como una alternativa a dirimir por el legislador[2]: o bien el Derecho tributario se serviría del concepto de renta elaborado por el Derecho civil con un carácter auxiliar, y entonces habría que acudir al *substratum* económico que constituye el objeto de la imposición, o bien, se ligaría a la forma jurídica que la cuantificación de la renta reviste en el Derecho mercantil, aceptando el concepto de renta elaborado por el Derecho civil.

Sin perjuicio de que la expresada problemática represente una parte importante de la cuestión sobre la que estamos empezando nuestro estudio, tampoco parece, al menos desde una perspectiva apriorística, que pueda agotarse en la misma problemática la cuestión del vínculo entre el beneficio gravable y la contabilidad mercantil. Cuando en el tema de la dependencia o independencia calificadora del Derecho tributario se refiere al ligamen que el Derecho tributario establece, o en su caso no establece, con una "determinada forma jurídica" oriunda del Derecho civil, por "forma jurídica" se quiere expresar un *topos* jurídico, un tipo abstracto del cual se sirve la norma civil para clasificar una relación jurídica. Así, cuando la situación de hecho a la que se vincula el impuesto[3], reviste la forma de una relación jurídica, la cuestión que se planteará – desde la perspectiva de la dependencia o independencia calificadora del Derecho tributario – es si dicha relación jurídica debe valorarse, es decir, debe "definirse y clasificarse", con arreglo a la disposición del Derecho privado que formula el tipo abstracto, dándole un nombre propio, fijando sus aspectos esenciales y su regulación jurídica[4].

Trasladándonos al campo específico de nuestro análisis, el legislador fiscal estaría ante la siguiente alternativa: o establece que lo que es renta para el Derecho mercantil es igualmente renta para el Derecho tributario; u opta por establecer una calificación propia de la situación de hecho "renta". Sin embargo, con no poca frecuencia, el Derecho tributario no

---

"balance" en el Derecho civil y en el Derecho Tributario.

2 **GONZÁLEZ/LEJEUNE,** *Derecho Tributario,* T. I, 2ª ed., Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, p. 109.

3 Cfr. **HENSEL,** *Derecho Tributario,* Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2005, quien afirma que "el elemento objetivo del hecho imponible abarca sucesos de la vida jurídica o económica que sirven de fundamento a los distintos impuestos como elemento del presupuesto de hecho.

4 **GIANNINI,** *Instituciones de Derecho tributario,* trad. de SAINZ DE BUJANDA, E.D.F., Madrid, 1957, p. 143.

opta por ninguna de estas hipótesis, pues, incluso cuando la Ley fiscal asume explícitamente una calificación autónoma del concepto de renta, que en aspectos puntuales puede discrepar sustantivamente del concepto mercantil, nunca deja de establecer un vínculo entre la calificación tributaria concreta (la declaración de la renta gravable) y la calificación mercantil concreta (el balance mercantil aprobado) para la misma situación. También en frecuentes ocasiones, el Derecho fiscal asume la función de sustituir al Derecho mercantil, tanto en la formulación del tipo abstracto "renta", como en la definición de algunos aspectos de su regulación jurídica a efectos iusprivatistas. Parece así que la cuestión de la relación entre la determinación de la renta imponible y la contabilidad mercantil, dentro de la problemática clásica de la relación entre el Derecho tributario y las restantes ramas del derecho, representa al menos un objeto de estudio con bastantes peculiaridades.

Un segundo dato histórico que se recoge de la evolución legislativa de la imposición de la renta, es que, en ningún caso, esta relación entre el Derecho tributario y la contabilidad mercantil ha sido ajena a los problemas en la interpretación y aplicación del derecho, ocasionándose consecuencias funestas que perviven en la actualidad, tanto en el plano de la seguridad jurídica como en el más pragmático del acatamiento pacífico de las leyes fiscales por parte de los contribuyentes.

A lo largo de la evolución histórica de la imposición sobre la renta, esta relación se estableció a través de diversas formas y con varios grados y efectos jurídicos. En los ordenamientos continentales, de un modo general – como en España, desde la vigencia de la "Contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria" de 1900, o en Alemania, desde las leyes impositivas de Bremen y Sajonia de 1874 – esta relación instrumental fue establecida formalmente en la legislación fiscal, aunque por medio de unas fórmulas de poca precisión. En otros ordenamientos, como el británico, la misma relación se estableció también desde los comienzos de la imposición de un modo implícito, habiendo sido sancionada a su vez por la práctica administrativa y por la jurisprudencia. En otros ordenamientos, como el francés o el estadounidense, a pesar de existir una base legislativa formulada con una extrema vaguedad, desempeñó la jurisprudencia el papel decisivo en la delimitación de la expresada relación. Sin embargo, la propia jurisprudencia de estos países es demasiado oscilante como para poder extraer de sus pronunciamientos una delimitación precisa de las relaciones entre los dos mencionados sectores del derecho. Por tanto, la indefinición ha sido el rasgo que ha caracterizado la relación entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mer-

cantil, en la generalidad de los ordenamientos jurídicos y a lo largo de toda la historia de la imposición de la renta y hasta la actualidad.

Esta relación de la determinación de la base imponible con la contabilidad mercantil, que no es simple sino que reviste variados matices, debe ser vista como un elemento de la definición de la obligación tributaria. Se trata de un elemento con una particular trascendencia, pues no sólo forma la piedra angular de la definición de la base imponible normativa[5], sino que influye decisivamente en la cuantificación de la base imponible fáctica[6], y si ello no fuera bastante, produce unos efectos secundarios de la máxima trascendencia en el ámbito de unas relaciones jurídicas que no tienen ninguna conexión con la relación tributaria, que son las relaciones de Derecho mercantil, las cuales se establecen por el ente sujeto pasivo del impuesto, con los titulares del capital social y con los terceros interesados en la rendición de cuentas mercantiles.

De lo anterior resulta que en virtud del principio de legalidad tributaria, el vínculo entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil es una cuestión que no puede ser dejada en manos de una definición reglamentaria arbitraria[7] o de una actuación discrecional por parte de la Administración tributaria[8]. Esta relación tiene que venir esta-

---

5 Utilizamos las expresiones base imponible normativa y fáctica, con el sentido que ya se encuentra bien firmado en la doctrina española y que se fijó por **SAINZ DE BUJANDA,** *Métodos de determinación de la base imponible y su proyección sobre la estructura del sistema tributario,* en Hacienda y Derecho VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, p. 239.

6 Es decir, la cuantificación del "importe de la renta" (**CLAVIJO HERNÁNDEZ,** *Impuesto sobre Sociedades (I),* en FERREIRO LAPATZA / MARTÍN QUERALT /CLAVIJO HERNÁNDEZ / PÉREZ ROYO / TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular,* 16ª ed., Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2000, p. 211).

7 Según la concepción del principio de legalidad consagrada por toda la doctrina, consistente en que la reserva de ley implica "la necesidad de que la ley creadora del tributo deba contener todos los elementos necesarios para establecer el contenido de la prestación, excluyendo en consecuencia toda arbitrariedad del ejecutivo competente (por todos, **MICHELI,** *Curso de Derecho tributario,* trad. de BANACLOCHE, J., E.D.R., Madrid, 1975, p. 90).

8 El punto al que nos referimos, como se examinará a lo largo del presente estudio, está relacionado directamente con el principio de legalidad tanto en su "esfera creadora", que se traduce en el principio de reserva de ley, como en su "esfera aplicativa", como principio de legalidad administrativa o de preeminencia de ley (**GONZÁLEZ/LEJEUNE,** *op. cit.,* pp. 32-33).

blecida por una ley y, además, en virtud de la necesidad de certeza sin la cual el principio de legalidad no se satisface plenamente[9], la relación tiene que estar establecida mediante una fórmula dotada de la precisión necesaria para que pueda considerarse cumplido el requisito de una definición legal de los elementos esenciales del tributo[10].

Sin embargo, si observamos la mayor parte de la historia de la imposición sobre la renta del capital[11], no ha sido esa la situación legislativa en ninguno de los ordenamientos estudiados, e incluso la situación legislativa vigente, en la generalidad de esos ordenamientos, está lejos de satisfacer los requisitos expresados, del rigor que la trascendencia de la cuestión exigiría.

Las leyes tributarias, en los siete sistemas estudiados, no han establecido nunca de un modo claro y preciso ninguno de los aspectos de la relación entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil. Nunca han definido el grado de recepción de las normas de Derecho mercantil reguladoras de la contabilidad, mediante una definición correcta y rigurosa de las fuentes del Derecho mercantil afectadas por esta recepción. Tampoco se ha definido con rigor, si las normas valorativas especiales que el Derecho fiscal fue desarrollando, en ocasiones en una situación de antinomia y en otras ocasiones incluso de concurso con las normas mercantiles, tenían su ámbito de aplicación estrictamente limitado al cálculo de la base imponible, o si, por el contrario, la aplicación de esas normas también en la preparación de los estados financieros mercantiles era una condición para que un balance mercantil pudiese tener la consideración de "correcto", como forma de excluir la posibilidad de un procedimiento de estimación sintética u objetiva de la base imponible, con la consecuente reducción de la seguridad jurídica para la posición del contribuyente en la relación

9 **GONZÁLEZ/LEJEUNE,** *op. cit.,* pp. 33 *et seq.*

10 Recordamos a este propósito, en apoyo de nuestros planteamientos, las palabras de **SAINZ DE BUJANDA,** *Métodos…, cit.,* p. 238: "(…) se percibe claramente la enorme trascendencia que para la seguridad y la justicia entraña una adecuada configuración de los hechos imponibles muy especialmente en el sector de la imposición – real o personal – sobre la renta (…)".

11 El concepto de renta del capital utilizado para designar lo que se puede denominar, de forma menos rigurosa, como renta empresarial, si bien conocido por la ciencia económica desde hace mucho tiempo, ha entrado en fechas más recientes en la terminología jurídica tributarista (**LANG,** *The influence of tax principles on the taxation of income from capital,* en ESSERS/ RIJKERS (eds.), *The notion of income from capital,* IBFD, Ámsterdam, 2005).

tributaria. Finalmente, tampoco se ha definido si el contribuyente, habida cuenta de los fines específicos de la obligación contable mercantil, distintos de los fines específicos de la obligación contable en el ámbito de la relación tributaria, tenía el derecho de realizar valoraciones diversas pero acordes con las normas aplicables a esas dos obligaciones.

Podemos decir, en general[12], que estos problemas se derivan de la dificultad que el derecho tiene para definir el beneficio, dificultad ésta que, por otro lado, no es más que un aspecto particular de las complicaciones a las que la ciencia económica se enfrenta para definir la renta – aplicado el concepto en este caso a las rentas del capital – o para dar de la renta un concepto lo bastante analítico como para que el cálculo de la renta, para cualquiera de los fines del derecho, pueda ser regulado mediante unas normas jurídicas suficientemente precisas y seguras[13]. De este modo, se podría igualmente decir que, reducido a su expresión más simple, el problema de la determinación de la base imponible en los impuestos sobre los beneficios es reconducible al problema de la definición de un concepto jurídico de renta[14].

12 Tomamos la postura de situar el origen de esos problemas fundamentalmente en el campo teórico para mantenernos dentro del campo de la ciencia jurídica, y para no entrar en consideraciones que pertenecerían más bien a la sociología del derecho, tales como las razones que podrían explicar la actitud del legislador fiscal, en no realizar un perfeccionamiento de la ley que no sólo es deseable y justo, sino incluso exigido por el principio constitucional de la seguridad jurídica, como aún estaría facilitado por las numerosas aportaciones científicas que la doctrina de todos los países, laboriosa y pacientemente, no se ha cansado de colocar a la disposición del legislador.

13 De hecho la ciencia económica ha sido impulsada a interesarse por el problema de la definición de la renta fundamentalmente por el llamamiento del derecho tributario. Sin embargo, los economistas se han enfrentado siempre a una dificultad tan grande para definir el concepto de renta que **SOLOMONS,** *Economic and accounting concepts of income,* reimpreso de Accounting Review, (1966), XXXVI, en PARKER/HARCOURT (eds.) *Readings in the concept and measurement of income,* Cambridge University Press, Nueva York, 1969, p. 118, afirmaba que "debemos concluir que la "renta periódica" no es un herramienta eficaz para el planeamiento o para el control financiero". El hecho de su amplia utilización no debería afectar esta conclusión pues "la medicina en una época también consistió fundamentalmente en realizar sangrías. Posiblemente estaremos testimoniando ya una decadencia en la importancia de la mensuración de la renta".

14 Tendremos a lo largo del presente estudio, la posibilidad de exponer mejor los fundamentos de lo que consideramos como la necesaria juridificación del concepto de renta. Por ahora, deberemos limitarnos a invocar en nuestro apoyo la expresión de **GIANNINI,** *op. cit.,* p. 142, al estimar que "cualquier concepto utilizado para la descripción del presupuesto se convierte en

Los fundamentos de un concepto jurídico de renta hay que buscarlos en el Derecho mercantil, ya que éste fue el sector del derecho que primero se ocupó de la obligación de rendición de cuentas y de una cuantificación del beneficio. De hecho, como mejor se verá mediante la descripción que haremos de un conjunto de ordenamientos en el Capítulo I, después de la primera mitad del siglo XIX, en prácticamente todos los ordenamientos estudiados ya se hallaba establecida la obligación de rendición de cuentas y, más o menos expresamente, la de cuantificar el beneficio, debido a la necesidad de cuantificar los dividendos que pudiesen ser distribuidos a los titulares del capital societario[15]. La instauración de una imposición sobre la renta basada en unos métodos de determinación directa, si bien es cierto que fue introducida gradualmente a partir de los finales del siglo XIX, sólo se generalizó ya en pleno siglo XX. Era, por consiguiente, natural e inevitable que el Derecho fiscal, desde estos orígenes, hiciese descansar la determinación de la renta imponible sobre los mecanismos del Derecho mercantil, en referencia tanto a los aspectos materiales de la elaboración de las cuentas como a los aspectos de su rendición y aprobación. Así, el Derecho fiscal terminaría estableciendo una relación, a la vez con las normas que regulan materialmente el balance mercantil y con el balance mercantil concreto aprobado por los socios.

Sin embargo, en la generalidad de los ordenamientos, tampoco el Derecho mercantil suele adoptar una definición acabada de beneficio, si por una definición acabada entendemos un concepto que ofrezca un grado razonable de seguridad jurídica, es decir, un concepto que los distintos intérpretes del derecho, sea en el ámbito de una relación mercantil o de una relación tributaria, utilizando nada más que la metodología jurídica, puedan aplicar de un modo razonablemente uniforme. De hecho constatamos que, en los distintos ordenamien-

---

un concepto jurídico, y más especialmente de Derecho tributario, el que puede discrepar de la noción que la misma cosa tenga en el uso corriente o en otras ramas del derecho".

15 Así, **VIVANTE,** *Trattato di diritto commerciale,* Vol. I, Turín, Bocca Editori, 1893, p. 502, afirmaba que "el balance sirve también para defender la integridad del capital, exclusiva pero limitada garantía de los acreedores y para distribuir los beneficios al conjunto de los accionistas, según los resultados de cada ejercicio". Y también **SIMONETTO,** *I bilanci. Appunti dalle lezioni di diritto commerciale tenute nell'anno accademico 1966-67 nella Facoltà di Economia e commercio dell' Università di Padova sede distaccata di Verona,* Cedam, Padua, 1972: "El balance de ejercicio es un acto extremamente complejo y complicado en virtud de la presencia y de una tutela simultanea de muchos intereses distintos e incluso opuestos entre ellos, a los cuales el acto tiende a dar una satisfacción simultánea y parcial".

tos, la normativa mercantil, además de establecer algunos principios muy generales sobre la cuantificación del beneficio, incide sobre todo en la regulación del procedimiento para aprobar y hacer públicas las cuentas empresariales, de suerte que los interesados más directos tengan los medios necesarios para ejercer un control sobre dichas cuentas. De esta forma, la aprobación de las cuentas empresariales se convierte fundamentalmente en un acto, en cierto modo, casi contractual[16], indudablemente de carácter privatista, mediante el cual se logra una composición equitativa del conjunto de intereses que afloran de las distintas relaciones mercantiles[17]. Así, el legislador mercantil parece renunciar a delimitar con precisión el concepto de beneficio porque se fía del juego de los intereses privados para lograr que el balance empresarial traduzca la imagen "verdadera y justa" de la situación patrimonial de la empresa.

En este contexto, los principios jurídicos contables del Derecho mercantil forman unos límites muy amplios en los que se puede mover este sistema *inter partes* de aprobación del balance. Así, por ejemplo, la normativa mercantil suele establecer el principio de la conservación o integridad del capital societario, pero no da casi nunca unas reglas lo bastante precisas sobre lo que debe calificarse como capital o sobre cómo medir el capital. Cae en este margen de indefinición, por ejemplo, todo el problema de la valoración de los intangibles, o el problema de la capitalización de las inversiones en investigación y desarrollo *versus* su deducción como un gasto corriente o, más sencillamente, el problema de la valoración de las pérdidas de utilidad económica por parte de los elementos del activo inmovilizado (amortizaciones).

Este carácter indeterminado[18] de las pautas jurídicas de valoración en el ámbito del Derecho mercantil, no significa que el derecho se desinterese y prive de una tutela jurídica a las cuestiones de valoración que se sitúen dentro de este campo de indeterminación. El legislador mercantil considera, eso sí, que, para la resolución de los distintos supuestos concretos,

16 **SALDANHA SANCHES,** *A quantificação da obrigação tributária,* CCTF, núm. 173, Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1995, p. 233, observa que "al ser el Derecho mercantil un campo de regulación de intereses privados, predominan ahí las técnicas de autoevaluación".

17 **COLOMBO,** *Il bilancio d'esercizio,* en COLOMBO / PORTALE (dir.), *Trattato delle società per azioni,* Vol. 7, *Bilanzio d'esercizio e consolidato,* UTET, Turín, 1994, p. 29.

18 **BERLIRI,** *Il testo unico delle imposte dirette (esposizione istituzionale dei primi otto titoli),* Giuffrè, Milán, 1960, p.87.

debe establecer un margen de libre enjuiciamiento[19] que queda en manos del que aplica el derecho. Asimismo, una vez que este enjuiciamiento, en virtud de la peculiaridad de la materia a la que se refiere – la valoración financiera – necesita la ayuda de conocimientos científicos específicos de la ciencia financiera, el Derecho mercantil establece un mecanismo jurídico que posibilita la intervención, en el acto jurídico de rendición de las cuentas societarias, de unos entes – los contables y los auditores de cuentas – detentadores de un conocimiento técnico especializado en el tema de la cuantificación del patrimonio empresarial[20]. Los contables y auditores juegan, pues, en el procedimiento jurídico que conduce a la aprobación del balance mercantil, el papel de aplicadores del derecho, tomando decisiones valorativas dentro de márgenes de indeterminación que deja la ley, mediante la aplicación de criterios provenientes de la ciencia financiera. Hasta cierto punto podemos compararlo con el papel que tienen los notarios en la concepción y formalización de los contratos y otros negocios jurídicos, que el derecho ve como demasiado complejos para que las partes interesadas puedan componer debidamente sus intereses. También, como éstos, tienen un conocimiento especializado y están provistos, además, de fe pública. Pero mientras la confección de un contrato es una actividad totalmente normativa, ya la elaboración del balance si bien, de una parte, es también un acto mediante el cual se realiza una composición equitativa de unos intereses privados, de otra, está vinculada a la finalidad jurídica de traducir en unos números, con veracidad, a una realidad económica, lo que hace que su actividad sea, también, en parte, de naturaleza especulativa[21]. Al contable o auditor se le pide, por tanto, que ejerza su actividad, con una imparcialidad y

19 "Cuando la ley ha renunciado a la, en sí posible, fijación de una dimensión cuantitativa para la delimitación (...), se da, en lugar de un límite tajante, en cierto modo un espacio intermedio, dentro del cual la resolución puede ser de este o de aquel modo": **LARENZ,** *Metodología de la ciencia del derecho,* trad. y rev. de **RODRÍGUEZ MOLINERO,** Ariel, Barcelona, 1994, p. 289.

20 En este mismo sentido se pronunció **MEINCKE**, *Die sog. Umgekehrt Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz aus rechtswisseschaftlicher Sicht*, StuW, núm. 1, 1990, p. 8.

21 Empleamos el término "especulativo" mencionado a un tipo de conocimiento, con su significado filosófico kantiano: "El conocimiento teórico es especulativo cuando se refiere a un objeto (…) que no viene dado y no puede ser descubierto por medio de la experiencia" (**KANT,** *The Critique of pure reason,* trad. de J. M. D. Meiklejonh, rep. por Forgotten Books, 2008, p. 364). Tanto el conocimiento especulativo como el conocimiento natural de Kant, se oponen a las ciencias normativas (**RADBRUCH,** *Introdução à Ciência do Direito,* trad. BARKOW, Martins Fontes, São Paulo, 1999, p. 221).

una objetividad que esté por encima de los intereses de las partes en las relaciones jurídicas en las que se inserte la rendición de cuentas[22].

Pero mientras estas entidades disponen de los conocimientos técnicos necesarios para realizar la tarea que se les pide, y están incluso dotados de fe pública, ello no es suficiente para garantizar la imparcialidad y la corrección de sus declaraciones. Surge así el tercer elemento en el que se asienta el esquema del Derecho mercantil para garantizar la verdad en la cuantificación del patrimonio de las empresas: la reglamentación de la actividad de los contadores y auditores, o sea la definición de un conjunto de pautas valorativas que uniformicen los criterios en los cuales los contadores y los auditores respaldan sus enjuiciamientos. Estos criterios, puede decirse que realizan la "fijación de una dimensión cuantitativa para la delimitación"[23] de las normas indeterminadas establecidas por del Derecho mercantil.

De todo lo anterior, podemos extraer que el Derecho contable mercantil tiene dos características que son de la máxima trascendencia para la relación que se establece entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil. Una es que esa regulación se caracteriza por la presencia de un amplio conjunto de normas con un elevado grado de indeterminación[24]; otra es que, para llenar el margen de enjuiciamiento que resulta de la indeterminación de la normas mercantiles, el Derecho mercantil necesita unos conocimientos técnicos específicos de la ciencia financiera, y por ello remite a la regulación específica de la actividad profesional de los contadores y auditores.

A su vez, la regulación profesional contable es un fenómeno poliforme, lo que provoca su difícil caracterización. Dentro de esa regulación existen normas que tienen la estruc-

---

22 "El aspecto de la relatividad – o de subjetividad – de las valoraciones dependientes de la diversa sensibilidad económica y de la diversa capacidad pronóstica de los redactores encuentra el límite adecuado en el deber de realizar un búsqueda diligente, correcta y neutral del valor más coherente con los fines del balance y con los criterios legalmente impuestos": **COLOMBO**, *Il bilancio d'esercizio*, en COLOMBO / PORTALE (dir.), *Trattato delle società per azioni*, Vol. 7, UTET, Turín, 1994, p. 63.

23 **LARENZ,** *op. cit.,* p. 289.

24 En este sentido, por ejemplo, **FALCÓN y TELLA,** *La relativa libertad del empresario para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: en torno al artículo 148 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades,* Quin. Fisc., núm. 8, 1996, p. 7.

tura normativa de principios generales, al lado de normas extremamente detalladas. Existen verdaderas normas jurídicas, al lado de meras "recomendaciones"[25]. Frente a esta situación normativa, a fin de salvar el *principio de imperatividad* [26] sobre el cual se monta todo el sistema de regulación del balance mercantil, el derecho consagra, como un principio fundamental rector de la actuación del redactor del balance, el principio de la imagen fiel [27], que, asimismo, es el más indeterminado de todos los conceptos jurídicos de la regulación contable.

El Derecho fiscal, al hacer descansar la regulación del cálculo de la renta gravable en el Derecho contable mercantil, realiza una remisión a todo ese complicado sistema de fuentes de normas. Ahora bien, si con la ayuda de los distintos mecanismos mencionados, resulta posible para el Derecho mercantil realizar una tutela relativamente eficaz de los intereses conectados con la rendición de cuentas mercantil, sin embargo, en el ámbito de la tributación se ha entendido por la generalidad de la doctrina que los fines de la imposición no pueden ser satisfechos, si el legislador fiscal deja a ese sistema de fuentes la regulación de la cuantificación de la renta gravable[28]

.

Existen fundamentalmente dos tipos de motivos aducidos por la doctrina para explicar la razón de una inadecuación del Derecho contable mercantil a los fines de la tributación.

Según una concepción que cuenta con muchos apoyos[29], el problema residiría en los diferentes fines que presiden la obligación contable mercantil, y más concretamente la

---

25 **VIANDIER,** *Droit comptable,* Dalloz, Paris, 1984, p. 28.

26 **COLOMBO,** *Il bilancio …,cit.,* 1994, p.70.

27 El principio de la "imagen fiel", proveniente de la expresión inglesa "true and fair view", es un principio jurídico (**ELLIOTT / ELLIOTT,** *Financial accounting and reporting*, 12ª ed., Pearson Education, Harlow, 2008, p. 212)

28 **BERLIRI,** *Il testo..., cit.,* pp. 87-88.

29 Así, en Francia el Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés (OECCA), *Comptabilité et fiscalité,* OECCA, Paris, 1980, p. 40) colocó en 1980 la cuestión en los siguientes términos: "(...) el problema no se plantearía si las reglas fiscales tuviesen el mismo objetivo de los principios contables y tendiesen a la sinceridad de los balances (...). Por una parte, las reglas fiscales obedecen a su propia lógica y son, bien unos instrumentos destinados a asegurar recetas, bien unos medios de política económica". De una gran trascendencia acerca de esta concepción, por la resonancia que tuvo en la doctrina, es la sentencia del Tribunal Supremo