

UNIVERSIDAD DE OVIEDO

DEPARTAMENTO DE DERECHO PUBLICO

**LAS PARTIDAS DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO DE
SOCIEDADES. ESPECIAL CONSIDERACION DE LAS QUE
SUPONEN CONTRAPRESTACION POR SERVICIOS PERSONALES**

Trabajo de investigación que presenta la Licenciada en Derecho, **ISABEL GARCIA-OVIES SARANDESES**, para la obtención del grado de Doctor, bajo la dirección del Dr. **RAFAEL CALVO ORTEGA**, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alcalá de Henares y la Dra. **MANUELA FERNANDEZ JUNQUERA**, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Oviedo.

Oviedo, Junio de 1.991

PREAMBULO

El trabajo que se presenta tiene como finalidad principal la de elaborar un concepto general de la partida deducible y, dentro de ella, del concepto de gasto necesario, uno de los integrantes de la misma. Hasta el momento, los estudios que se habían realizado de este elemento del Impuesto tenían un carácter parcial. A nuestro juicio, la solución a los problemas concretos que presenta su regulación, únicamente puede alcanzarse mediante una interpretación sistemática del concepto general de partida deducible. Esta idea justifica la importancia de nuestro trabajo que, únicamente como particularización de este concepto, contiene referencias a partidas deducibles concretas.

En la construcción de este concepto general de partida deducible, es premisa fundamental su correcto encuadramiento entre los elementos del impuesto. En este sentido, defendemos que el mismo forma parte tanto del hecho como de la base imponible del impuesto, puesto que, al venir constituido dicho hecho imponible, en los impuestos sobre la renta, por una

expresión cuantitativa, no puede predicarse de las partidas deducibles, componentes negativos de la misma, la pertenencia exclusiva al segundo de los conceptos.

Esta afirmación descansa, por otra parte, sobre otra idea básica que nos ha parecido importante poner de manifiesto en este trabajo, aunque la misma no constituya una novedad, y es que el hecho imponible en este impuesto no viene constituido por la obtención de ingresos, sino por la obtención de renta. El rendimiento, en cuanto integrante de la renta, debe ser un rendimiento neto, para cuya determinación será necesario deducir las correspondientes partidas.

A cuanto llevamos expuesto dedicamos el primer Título del trabajo, que sirve de introducción .

Dentro del estudio del concepto legal de la partida deducible que da nombre al segundo de los Títulos, dedicamos una parte a su estudio histórico, siempre a la luz del concepto de renta, y precisamente para demostrar que la interpretación del concepto a la vista de sus antecedentes permite llegar a idénticas conclusiones. El estudio sobre el origen histórico de la partida deducible que se contiene en esta parte del trabajo no había visto hasta el momento la luz, siendo las citas históricas contenidas en la bibliografía consultada posteriores a las que nosotros recogemos.

Para completar ese concepto legal nos ha parecido imprescindible la alusión al papel de la contabilidad en la formación de la base imponible, puesto que el origen de ésta se encuentra en el propio beneficio empresarial y es éste un

concepto cuya comprensión debe alcanzarse a través del instrumento que representa los diversos hechos de la vida económica empresarial, esto es, la contabilidad. Es importante señalar además que, durante el tiempo de realización de este trabajo hemos asistido, no a una nueva concepción de las relaciones entre la contabilidad y el derecho tributario, pero sí a un cambio en la forma de representación de los hechos económicos, como consecuencia de la necesaria adaptación de nuestras normas mercantiles y contables a los dictados de la armonización comunitaria. En este sentido, hemos procurado que dicha corriente inspirara nuestros razonamientos, debiendo limitar casi a este terreno la remisión a la normativa comunitaria, puesto que la armonización de la imposición directa es todavía hoy un proyecto remoto.

La base contable, y en último término empresarial, sobre la que el Impuesto de Sociedades descansa, va a constituir un soporte fundamental para interpretar el concepto de gasto necesario, una de las modalidades de la partida deducible, y a cuyo estudio se va a reducir este trabajo. Al estudio de este concepto general se dedica el Título IV.

Como aspecto original, podemos señalar la atención que debe dedicarse al elemento sustantivo del concepto, esto es, el gasto. Interesa esta precisión, pues aunque parece obvia, hemos podido comprobar que tanto la doctrina como, en menor medida, la jurisprudencia han centrado casi todos los problemas en la

determinación de lo que es necesario, olvidando en ocasiones que la exclusión del propio concepto de gasto no permite cuestionarse siquiera si una partida concreta es o no necesaria.

El análisis inductivo, tanto de los gastos concretos enumerados en las normas del Impuesto, como de la doctrina y jurisprudencia ya mencionadas, y surgida en torno a los mismos, unido a ese marco interpretativo contable-empresarial en que se aplica este impuesto, y matizado por el hecho de ser, en general, su sujeto pasivo una persona jurídica, nos lleva a la formulación del concepto de gasto necesario en un sentido negativo, como opuesto a la distribución formal o encubierta de beneficios.

En razón del concepto adoptado, dedicamos la última parte, Título V, a un estudio, sin ánimo exhaustivo, de aquellas partidas que, en razón de sus destinatarios, pueden dar lugar más fácilmente a gastos no necesarios. El estudio previo de la regulación jurídica de aquellas figuras que detentan el poder de las sociedades en el marco de la moderna gestión empresarial, trata de clarificar su tratamiento tributario, teniendo en cuenta las formas retributivas actuales que, tanto la Ley como el Reglamento del Impuesto, han desconocido.

El trabajo presenta, por ello, una estructura que va desde las consideraciones más generales en torno al impuesto y la base sobre la que el mismo descansa, hasta lo que hemos considerado una aplicación particular del concepto.

Cabe mencionar el papel que merece en el enfoque de este trabajo, la investigación realizada junto al Profesor Plagnet en el año 1988 en el Centro de Estudios y de Investigaciones Fiscales de la Universidad de Ciencias Sociales de Toulouse, cuyo contacto fué facilitado por el Dr. Abad. Quiero expresar a ambos mi agradecimiento.

Igualmente ha sido decisivo el acceso a determinadas empresas y el conocimiento de algunos de sus problemas para solucionar muchas de las dudas surgidas a lo largo del trabajo.

Quiero agradecer también las valiosas sugerencias que me han hecho en la realización del mismo, el Dr. Simón Acosta, Catedrático de la Universidad de Navarra y el Dr. Calvo Ortega, Catedrático de la Universidad de Alcalá de Henares, quien asumió, además, de forma generosa la co-dirección de este trabajo. Finalmente, quiero hacer constar mi gratitud hacia la Dra. Fernández Junquera tanto por el esfuerzo puesto en la dirección del trabajo, como por la enseñanza que me ha supuesto el trabajo diario a su lado.

TITULO I.- INTRODUCCION

Capítulo 1.- Las partidas deducibles como elemento configurador del hecho imponible.	13
a) Introducción	13
b) La renta.Hecho imponible versus base imponible	17
c) La renta neta.Rendimientos e ingresos como conceptos diferenciados.	25
d) La compensación de pérdidas	37

TITULO II.- EL CONCEPTO LEGAL DE LAS PARTIDAS DEDUCIBLES

Capítulo 1.- Evolución histórica del concepto de partida deducible.

a) Introducción	50
b) De la Reforma de 1845 a la Ley de Utilidades de 1920.	51
b.1) La composición de la Contribución de Utilidades	52
b.2) El concepto de utilidad	53
b.3) Las categorías que integran las partidas deducibles.	57
b.4) El concepto de utilidad a partir de la Ley de 28 de Marzo de 1.900.	61
c) De la Ley de Utilidades de 1920 a la Reforma de 1978.	70
c.1) La Ley de 1.920	72
c.2) El Proyecto de 1926	80
c.3) La Ley de 1940	82
c.4) La Ley de 1957	88
c.5) La Ley de 1964	91
c.6) Consideración final	94

Capítulo 2.- La partida deducible en la Ley del Impuesto de Sociedades.

a) La contabilidad y la base imponible del Impuesto	97
b) La base imponible y el concepto de beneficio económico, contable y mercantil.	98
Análisis doctrinal	98
b.1) La doctrina española	98
b.2) La doctrina italiana	105
b.3) La doctrina francesa	111
b.4) Conclusiones	112
Análisis legal	113
b.1) La Ley del Impuesto de 1978	115
b.2) El Reglamento del Impuesto	120

c) Conclusiones	123
Capítulo 3.- La naturaleza de las anotaciones contables en las partidas deducibles.	135
a) Requisitos de las partidas deducibles	135
a.1) La contabilización	135
a.2) Critica	137
a.3) Problemas que plantea	143
a.4) Conclusiones	144
Capítulo 4.- Análisis del art.13 de la Ley del Impuesto de Sociedades.	153
a) Consideraciones generales	153
b) Análisis de la aprobación del precepto	161
c) Conclusiones	163
TITULO III.- EL CONCEPTO DE GASTO	
Capítulo 1.- La delimitación del concepto de gasto.	171
a) Gasto e inversión	171
b) Gastos de conservación , reparación y ampliación de material.	181
c) Cuotas de arrendamiento financiero	190
d) Programas informáticos	199
Capítulo 2.- La Imputación de gastos.	207
a) Contenido del principio del devengo	207
a.1) Examen de la jurisprudencia	217
a.2) Los ajustes por periodificación	220
b) Criterios alternativos de la imputación temporal	221
b.1) El criterio de caja	223
b.2) El principio de inscripción contable	225
b.3) El criterio de proyección plurianual	231
b.4) Límites a la utilización de criterios alternativos al del devengo	233
c) Otras normas de imputación temporal de gastos	234
c.1) Operaciones a plazos	235
c.2) Otros criterios de imputación contenidos en las normas del impuesto	240
c.3) Principio de la imputación de ingresos a gastos.	246
c.4) Conclusiones	254

TITULO IV.- EL GASTO NECESARIO

Capítulo 1.- El concepto general y la enumeración normativa	260
a) Introducción	260
b) Relación entre el concepto y la enumeración normativa	261
b.1) Enumeración legal	269
b.2) Enumeración reglamentaria	273
Capítulo 2.- Acepciones de lo necesario	276
a) El gasto necesario entendido en sentido restringido	277
a.1) La obligatoriedad del gasto	278
a.2) La exigibilidad del gasto	282
a.3) Carácter retributivo del gasto	284
a.4) Interpretación gramatical	284
a.5) Vinculación del gasto a la producción de ingresos	288
- Análisis Doctrinal	289
- Análisis Jurisprudencial	293
b) El gasto en sentido extensivo	300
b.1) El criterio societario	301
b.2) El criterio contable	303
b.3) El concepto de liberalidad	309
b.4) Análisis jurisprudencial	310
c) El gasto en el marco de la gestión empresarial	314
c.1) El gasto como reflejo de la política empresarial	314
c.2) La teoría del acto de gestión anormal	316
d) El concepto que se propone	319
d.1) Relación entre el gasto y la actividad empresarial	319
d.2) El sujeto de la actividad	324
d.3) Las partidas no deducibles	329
d.4) Las liberalidades	333
d.5) La distribución encubierta de beneficios	336
e) La distribución de beneficios como límite al gasto necesario	345
f) El personal de la empresa	346
f.1) Concepto laboral	355
f.2) Los administradores	362
- Sociedades personalistas	363
- Sociedades de capital	365
f.3) Los contratos de alta dirección	375

TITULO V.- TRIBUTACION DE LAS PRESTACIONES PERSONALES

Capítulo 1.- Los gastos de personal	383
Capítulo 2.- Sueldos y salarios	390
a) Introducción	390
b) Concepto. Reciprocidad en el I.R.P.F.	393
c) Contenido y Límites	396
c.1) Las pagas extraordinarias	397
c.2) Las remuneraciones extraordinarias	400
d) Remuneraciones excepcionales y cargas sociales voluntarias	401
d.1) Retribuciones en especie	403
d.2) Aportaciones a Planes de pensiones	413
d.3) Ventajas sociales	421
Capítulo 3.- Participación en beneficios	431
a) Introducción	431
b) Los trabajadores de la empresa	432
c) El personal directivo	437
d) Límite de la deducción	442

TITULO I - INTRODUCCION

Capítulo 1.-Las partidas deducibles como elemento configurador del hecho imponible

a) Introducción

El correcto estudio de las partidas deducibles en el Impuesto de Sociedades debe comenzar, en primer lugar, por su propia consideración dentro de los elementos del impuesto. Las consecuencias de su inclusión en uno u otro elemento, si bien serán examinadas más adelante, hacen imprescindible esta introducción.

El artículo 3 de la Ley de dicho impuesto establece el concepto de hecho imponible, entendiéndolo constituido por "la obtención de la renta por el sujeto pasivo"¹. Sin embargo, y al igual que ocurre en el Impuesto sobre la Renta de las Personas

¹ La doctrina ha considerado como un tipo específico de hecho imponible dentro de este impuesto el correspondiente a los sujetos pasivos sometidos por obligación real. Vid. por todos N.AMOROS RICA, "El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades", XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1982, pg.50 y "El hecho imponible en el Reglamento del Impuesto", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública n.166-167, 1983, pg.738. También V.GONZALEZ POVEDA, Impuesto sobre Sociedades, Ed.Pirámide, Madrid 1988, pg.62.

Físicas, no existe una definición de renta², la cual viene sustituida, en opinión de la doctrina³, por una descripción de los elementos que la componen. Es posible afirmar, sin embargo, que ha sido la moderna concepción patrimonialista de la renta la que ha inspirado en general la reforma del 78 y de forma más concreta los textos de los impuestos que pretenden gravarla⁴. Esta concepción, sin embargo, ha sido referida más directamente a la renta de las personas físicas por tener su procedencia en el ámbito de la imposición personal⁵, siendo en el Impuesto sobre Sociedades más frecuente referirse no a la concepción de renta en que se inspira dicho impuesto, sino al sistema de determinación

² Sí se pretendió una definición de la misma, no obstante, en el artículo 13 del Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si bien no como definición del hecho imponible del impuesto, sino de la base imponible.

³ Vid. por todos E.SIMON ACOSTA, Curso de Introducción al Sistema Impositivo Estatal, Ed. Ceura, Madrid 1981, pg.131, referida su afirmación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y V.GONZALEZ POVEDA, Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.63 con respecto al Impuesto que recae sobre la renta de las personas jurídicas.

⁴ Según SOTO GUINDA la insuficiencia y poca operatividad de los conceptos económicos de renta gravable llevó a los hacendistas a ensayar "definiciones de renta desde una óptica eminentemente impositiva". Entre ellas, la teoría la fuente, por ejemplo, permite únicamente la consideración de "aquellos ingresos que se deriven de una fuente duradera que garantice la regularidad y periodicidad de los mismos", mientras que en la teoría patrimonialista se prescinde del origen de la renta, considerándose como tal cualquier aumento de la capacidad económica de la unidad contribuyente en un periodo dado. Para un mayor detalle de la evolución de este concepto desde el punto de vista impositivo vid. el artículo de J.SOTO GUINDA, "La renta gravable y la determinación de la base en el impuesto personal sobre la renta", Hacienda Pública Española n.30, 1974, pgs.93 ss.

⁵ BAZA MARTINEZ ha destacado esta idea en su estudio sobre "La renta de las Sociedades en el Impuesto español", Hacienda Pública Española n.24/25, 1973, pg.171.

de la renta⁶. Así, frente al "sistema analítico", "en virtud del cual la renta se considera procedente de diversas fuentes, computándose y valorándose separadamente cada una de las fuentes"⁷, el "sistema sintético" parte de la consideración global de la renta de la sociedad, sistema que, según QUINTAS BERMUDEZ, ha prevalecido en España desde la Contribución de Utilidades hasta la actualidad⁸.

Sin embargo, entre la doctrina se ha resaltado, como una de las novedades del hecho imponible del actual impuesto sobre sociedades, el haber pasado de gravar el beneficio empresarial a gravar la renta íntegra, sea cual sea su origen⁹.

Para nosotros no existe tal novedad en cuanto a la renta de las sociedades se refiere, porque no entendemos que el concepto actual de renta se aleje tanto, en este sentido, del beneficio empresarial real, y prueba de ello la tenemos en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de nuestro Plan General Contable

⁶ ALBIÑANA, sin embargo, ya constataba que la doctrina moderna tendía a abandonar la noción de la renta que atiende a su procedencia, concluyendo que "En la persona jurídica está ya generalmente admitido; no hay para ella más que una renta: la que obtiene", Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes, Revista de Derecho Mercantil, Madrid 1949, pg.177.

Por su parte, GOTA LOSADA en su Tratado del Impuesto de Sociedades mantiene que la actual normativa del Impuesto de Sociedades se ha inclinado por el concepto de renta de Haig-Simons o teoría patrimonialista. Ed.Banco Exterior de España, Madrid 1988, Tomo I, pg.200 y Tomo II, pg.18.

⁷ J.QUINTAS BERMUDEZ, Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, Ed.Civitas, Madrid 1984, pg.365.

⁸ Idem.

⁹ Así, por ejemplo, A.MANTERO SAENZ se refiere a esta evolución desde el gravamen del beneficio empresarial hasta el de la renta "prescindiendo del origen de tales rentas", Impuesto sobre Sociedades: Comentarios al Reglamento, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 1984, pg.49.

que no sólo recoge los beneficios y pérdidas de la explotación, sino también los resultados financieros y extraordinarios, debido, creemos, al principio de afectación de los bienes, de donde derivan tales resultados, al patrimonio de la sociedad¹⁰. Entre la doctrina esta idea ha sido llevada a sus últimas consecuencias por AMOROS RICA que reconduce, dentro de este impuesto, cualquier tipo de rendimiento de la sociedad a los derivados de la explotación económica por considerar que dichos rendimientos aunque no provengan de la actividad típica de la empresa, "son aprovechados y sirven para la explotación económica o la actividad de la empresa"¹¹.

El Reglamento del Impuesto pretende, sin conseguirlo, dar una definición de renta en su artículo 11 , que titula "Concepto de renta". Y decimos sin conseguirlo porque nuevamente se refiere a los elementos que la componen, esto es, a "la totalidad de sus rendimientos netos, más los incrementos y menos las disminuciones patrimoniales", definiendo incluso, en el citado artículo, dentro del Capítulo referido al Hecho imponible, el rendimiento neto

¹⁰ En el recién reformado Código de Comercio se recoge esta diferencia en el art.34.2. Igualmente el también recién redactado artículo 105.c de la L.S.A. recoge como componente de la Cuenta de pérdidas y Ganancias los ingresos y gastos extraordinarios.

¹¹ "El hecho imponible en el Reglamento del Impuesto", ob.cit., pg.751. Sin embargo, el propio QUINTAS BERMUDEZ considera que "Pese a la unanimidad en la consideración del beneficio o la renta de las empresas de una manera omnicomprendensiva, existe una tendencia cada vez más generalizada a distinguir entre resultados ordinarios y extraordinarios (en la denominación contable) y entre rendimientos de actividades y ganancias de capital (en la denominación fiscal)", Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.367.

como "la diferencia entre el importe íntegro que obtenga el sujeto pasivo y las partidas cuya deducción resulte pertinente en cada caso, de acuerdo con las disposiciones de la Ley del Impuesto y del presente Reglamento".

Sin embargo, no nos interesa tanto en estos momentos el destacar la ausencia de un concepto de renta, como el poner de manifiesto, para sentar las bases de nuestro trabajo, la pertenencia de dicho concepto, y como consecuencia la de los elementos que lo forman, entre los que se encuentran los llamados rendimientos netos, al hecho imponible del Impuesto de Sociedades. No puede olvidarse la importancia que la determinación del hecho imponible reviste en todo impuesto¹² y, a nuestro juicio, el artículo 3 de la Ley de dicho impuesto, referido a su hecho imponible, no siempre se ha interpretado de forma correcta, atribuyéndole los problemas que le corresponden¹³. Trataremos, por ello, de distinguir de forma clara el hecho imponible renta de otros elementos del impuesto.

b. La renta. Hecho imponible versus base imponible.

¹² ARAUJO FALCAO, entre otros, ha puesto de manifiesto la importancia, por sus consecuencias, de determinar lo que él denomina "hecho generador" y su realización o "incidencia". Cfr. El hecho generador de la obligación tributaria, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1964, pgs. 8 y 95.

¹³ TEJERIZO LOPEZ ha puesto de manifiesto la complicación de distinguir entre el hecho y la base imponible cuando ambos conceptos son designados con el mismo nombre resaltando "que es necesario realizar una cuidadosa separación de los problemas a estudiar en una y otra sede". La Reforma Tributaria Italiana, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1974, pg. 92.

Considerada la renta como la "medida o indicador más idóneo de la capacidad de pago"¹⁴, SOTO GUINDA distingue entre su configuración como objeto de la imposición, expresión de la capacidad contributiva absoluta, y su consideración como hecho imponible que demuestra una capacidad contributiva relativa¹⁵.

El objeto imponible, la renta, no constituye entonces "más que un elemento constitutivo del presupuesto de hecho"¹⁶ que debe ser completado con otras notas que den cumplimiento a dicha manifestación de la capacidad económica.

En opinión de ALBIÑANA en la noción legal del hecho imponible del Impuesto de Sociedades "se prescinde del elemento más característico de cualquier impuesto sobre la renta....., a saber, el periodo impositivo"¹⁷. Más adelante habremos de insistir en este aspecto temporal del hecho imponible y extraer

¹⁴ J.SOTO GUINDA, "La renta gravable y la determinación de la base en el impuesto personal sobre la renta", ob.cit., pg.93.

¹⁵ Ibidem.

¹⁶ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, "Análisis jurídico del hecho imponible", Hacienda y Derecho, Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1966, Volumen IV, pg.288.

¹⁷ Sistema Tributario Español y Comparado, Ed.Tecnos, 1986, pg.189. Por su parte, CLAVIJO HERNANDEZ considera muy escueto este concepto del hecho imponible que habrá que deducir, en opinión del segundo, del análisis de la Ley y el Reglamento. Así, distingue dentro del hecho imponible los siguientes elementos: "Renta: contenido del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible. Sujeto pasivo: elemento subjetivo del hecho imponible. Obtención: constituye el nexo de unión entre la renta y el sujeto pasivo. Período impositivo-devengo: momento en que se realiza el hecho imponible". Estos conceptos permiten, a su juicio, obtener "elementos de juicio suficientes para obtener un conocimiento exacto del hecho imponible del impuesto de sociedades", Curso de Derecho Tributario, Ed.Marcial Pons, Madrid 1988, Quinta edición, pg.239,. En igual sentido V.GONZALEZ POVEDA, Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.62.

del mismo importantes consecuencias.

La diferencia entre el hecho imponible y la base imponible en este impuesto, o mejor, quizás, sus relaciones, plantean también, a nuestro juicio, algún problema. Si, como se afirmaba más arriba, el hecho imponible, según se desprende de las normas reguladoras del impuesto, es la obtención de renta, indicadora además de la capacidad contributiva del sujeto pasivo¹⁸, cabe preguntarse cual es el papel que le corresponde a la base imponible dentro del impuesto.

Entre la doctrina del impuesto sobre sociedades, algún autor se ha referido de forma expresa a la "clara confusión" existente en este impuesto entre el "hecho" y la "base"¹⁹. Consideramos, no obstante, que esta confusión no es caprichosa, sino una propia consecuencia del objeto del impuesto: la renta.

¹⁸ En nuestro país es CORTES DOMINGUEZ el que hace de este principio el "principio tributario por antonomasia", por influencia, fundamentalmente, de la doctrina italiana, Ordenamiento tributario español, Ed.Civitas, Madrid 1985, Cuarta edición, pg.71.

¹⁹ En efecto, según A.L.GONZALEZ GARCIA, "es precisamente dentro del "hecho imponible" donde se dice qué parte de la renta va a ser "base"", puesto que el artículo 3.2 de la ley de este impuesto "define realmente lo que es la base imponible". El Impuesto sobre Sociedades y el Plan General de Contabilidad, Instituto de Planificación Contable, Madrid 1980, Segunda edición, pg.220 y 221. El propio Tribunal Supremo se ha referido asimismo a la deficiente sistemática de los preceptos que regulan el "hecho imponible" y la "base imponible" si bien refiriéndose al Impuesto de la Renta que recae sobre las Personas Físicas, y más en concreto, al artículo 7 del Reglamento de este impuesto de 3 de Agosto de 1981 cuya inclusión dentro del Capítulo del hecho imponible no considera "la más correcta desde el punto de vista metodológico, ya que hallaría su sede más propia en el Capítulo V con epígrafe "la base imponible", puesto que a ella pertenece su contenido".

El impuesto sobre la renta pertenece a la categoría de los llamados tributos variables, entendiendo por tales aquellos cuyo "hecho imponible permite una modulación en la manera o intensidad de ser realizado"²⁰. Como es sabido, los elementos establecidos en este tipo de tributos para determinar la cuantía de la obligación son la base imponible y el tipo. La relación entre esta base, o parámetro en la terminología del profesor italiano BERLIRI, y el hecho imponible ha planteado numerosas dificultades entre la doctrina pese a su aparente sencillez²¹. Sin embargo, puede afirmarse con CORTES DOMINGUEZ, y aún reconociendo que en ocasiones el parámetro puede presentarse netamente diferenciado del hecho generador, "que el legislador no es omnipotente para definir la base imponible, no sólo en el sentido de que tal base no puede ser contraria o ajena al principio de capacidad económica, sino también que la base debe referirse necesariamente a la actividad, situación o estado tomado en cuenta por el legislador en el momento de la redacción del hecho imponible", existiendo una relación lógica entre ambos elementos²².

²⁰ RAMALLO MASSANET, "El hecho imponible y la cuantificación de la prestación tributaria", Civitas. Revista Española de Derecho Financiero n.20, 1978, pg.613.

²¹ Ello ha sido puesto de manifiesto, entre otros, por VICENTE-ARCHE DOMINGO, "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública n.60, pg.928.

²² Ordenamiento Tributario Español, ob.cit., pg.449.

No obstante, e interpretando "a sensu contrario" a SAINZ DE BUJANDA, podemos afirmar, incluso, que ,aún tratándose de tributos variables, no siempre es necesaria esa distinción entre ambos elementos, que surge precisamente como consecuencia de que en determinadas ocasiones se utilizan para la medición del hecho imponible elementos ajenos al mismo²³. Porque, como dice RAMALLO MASSANET, el legislador "en ocasiones, incluye la base imponible en la misma definición del hecho imponible"²⁴.

Así pues, no siempre hay necesidad de efectuar esta distinción, sin que ello suponga necesariamente "confusión"; se trata de estudiar un mismo fenómeno bajo una doble perspectiva²⁵. La renta como hecho imponible ha sido puesto por la doctrina como el más claro ejemplo de identidad entre ambos elementos, a nuestro juicio porque es un hecho imponible de los que RAMALLO MASSANET ha denominado de expresión cuantitativa²⁶. En aquellos impuestos cuyo hecho imponible es la renta no podrá determinarse el nacimiento de la obligación tributaria si, con carácter

²³ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, "Análisis jurídico del hecho imponible", ob.cit., pg.389.

²⁴ "El hecho imponible y la cuantificación de la prestación tributaria, ob.cit., pg.623.

²⁵ A este doble aspecto se ha referido VICENTE-ARCHE DOMINGO, al establecer entre sus conclusiones sobre los elementos cuantitativos de la obligación tributaria, la de que "el parámetro puede ser distinto del hecho generador o referirse directamente a éste, lo cual significa, en este segundo caso, que un mismo bien es simultáneamente elemento constitutivo del presupuesto de hecho y parámetro, y que en cuanto tal puede y debe ser estudiado bajo est edoble aspecto", "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", ob.cit., pg.933.

²⁶ Cfr "El hecho imponible y la cuantificación de la prestación tributaria", ob.cit., pg.627.

previo, no se efectúa la medición de la misma²⁷. En estos casos, como dice BERLIRI, la medida del parámetro puede reducirse a "una simple constatación" de que se ha verificado el hecho generador²⁸.

Esta idea ha sido puesta de manifiesto de forma muy clara por DINO JARACH, que, considerando como característica del impuesto la "adherencia" entre el aspecto objetivo del hecho imponible y la base de medición, explica la posible confusión entre ambos elementos puesto que "el concepto de rédito imponible, por ejemplo, confunde en sí mismo el hecho imponible y su base de medición, porque el propio rédito es una expresión matemática, o una cantidad"²⁹.

Así pues, ha de apuntarse como primera conclusión la de que la renta en el Impuesto sobre Sociedades forma parte tanto

²⁷ No podemos, por ello, compartir enteramente afirmaciones como la de DRAKE DRAKE quien al referirse a la cuantificación de la renta dice "o lo que es igual, la determinación de la base imponible", puesto que el hecho imponible renta supone ya una cantidad. "Concepto y composición de la renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Crónica Tributaria n.26, 1978, pg.49. También el Tribunal Supremo reconoce la cuantificación con carácter exclusivo para la base imponible, olvidando que en los Impuestos sobre la renta el hecho imponible se describe ya de forma cuantitativa. Así en la ya mencionada Sentencia de 18 de Enero de 1984, Rep.162, dice que al describirse la base imponible de este impuesto en su artículo 13.1 como el importe de la renta en el periodo de imposición se pone de manifiesto su carácter, "acentuando aún más su propósito finalista de cuantificación" el párrafo segundo de este artículo.

²⁸ A.BERLIRI, Principi di Diritto Tributario, Ed.Giuffrè, Milano 1957, Vol.II, Tomo I, pg.200.

²⁹ Curso Superior de Derecho Tributario, Ed.Liceo Cima, Buenos Aires 1969, pg.229.

del hecho como de la base imponible del mismo³⁰, renta que como ya se decía, no viene definida como tal, sino por los elementos que la componen. Esto es, por otra parte, lo normal en prácticamente todo el Derecho Comparado³¹ y también en nuestra legislación anterior a la reforma de 1978³².

Cabe hacer alusión en este momento a la postura de ALSINA RIUBRUGENT, muy sugestiva, aún cuando no creamos que pueda sostenerse.

³⁰ E.DE MITA ha puesto de relieve muy recientemente esta relación de la renta con ambos elementos del impuesto. Para este autor la noción del concepto de renta introduce elementos técnicos de carácter convencional sobre datos empíricos y dichos elementos no son únicamente relevantes para la determinación de la base imponible sino para la propia identificación de la renta porque "esa distinción entre presupuesto y base imponible, que es muy clara para otros hechos imponibles, es menos perceptible respecto a aquel hecho que es el rédito imponible. Este se identifica, grosso modo, con su valor", Appunti di Diritto Tributario, Le imposte sui redditi: la struttura, Ed.Giuffrè, Milano 1988, Vol.II, 1, pg.9.

Entre nuestra doctrina, MARTIN QUERALT SOSTIENE también esta misma idea y así, refiriéndose a la regulación del hecho imponible en el I.R.P.F. y a los criterios para cuantificar los elementos que integran la base imponible, dice que "en una construcción lógica, ambos momentos son inescindibles como consecuencia de que la renta, al mismo tiempo, aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible y magnitud que representa la base imponible del impuesto", Curso de Derecho Tributario. Parte especial, ob.cit., pg.57.

³¹ Cfr. PLOPUL, Jurisprudence comparée sur le revenu imposable, Archives internationales de Finances Publiques, Ed.Cedam, Padova 1960, pg.21.

³² Según DRAKE DRAKE "En la historia de nuestro sistema tributario no ha existido normativa alguna que definiera el concepto de "renta". "Delimitación del hecho imponible y la base imponible", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública n.142, 1979, pg.

Para este autor la definición de la base imponible del artículo 11 de la Ley del Impuesto, como importe de la renta en el periodo de imposición cae en el error "de considerar como términos homogéneos la renta imponible y la base imponible". Según el citado autor la renta imponible, hecho imponible del impuesto, sería un presupuesto de naturaleza económica, cuyo concepto en el aspecto jurídico, vendría dado por el Derecho Mercantil, y en el económico se asentaría en los postulados de la contabilidad. La base imponible, por el contrario, cuya definición pertenece ya al campo de la fiscalidad, "es una cifra que resulta de reelaborar la renta imponible...en virtud de un mecanismo legal que obliga a calificar los componentes de la renta societaria en función de los módulos legales establecidos"³³.

³³ Cabe hacer alusión en este momento a la postura de ALSINA RIUBRUGENT, muy sugestiva, aún cuando no creamos que pueda sostenerse.

Para este autor la definición de la base imponible del artículo 11 de la Ley del Impuesto, como importe de la renta en el periodo de imposición cae en el error "de considerar como términos homogéneos la renta imponible y la base imponible". Según el citado autor la renta imponible, hecho imponible del impuesto, sería un presupuesto de naturaleza económica, cuyo concepto en el aspecto jurídico, vendría dado por el Derecho Mercantil, y en el económico se asentaría en los postulados de la contabilidad. La base imponible, por el contrario, cuya definición pertenece ya al campo de la fiscalidad, "es una cifra que resulta de reelaborar la renta imponible...en virtud de un mecanismo legal que obliga a calificar los componentes de la renta societaria en función de los módulos legales establecidos", "La base imponible", Estudios del Impuesto sobre Sociedades. In memoriam José Antonio García García (1943-1981), Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios. Barcelona 1983, pg.129.

c. La renta neta. Rendimientos e ingresos como conceptos diferenciados

Admitido de forma incuestionable por prácticamente toda la doctrina³⁴ que la obtención de renta constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, la confusión sembrada por la propia normativa del Impuesto sobre Sociedades en los términos utilizados, ha impedido que se extraigan de esta afirmación las consecuencias que proceden, siempre desde el punto de vista del Derecho Tributario General³⁵.

El concepto de renta como magnitud de carácter económico y la independencia del Derecho Tributario para elegir uno u otro concepto en virtud de la autonomía que le es inherente, no nos impide, sin embargo, afirmar que el sentido general de este

³⁴ Así, y sin ánimo de ser exhaustivos, podemos citar entre otros a C.ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, Sistema Tributario Español y Comparado, ob.cit., pg.189., A.MANTERO SAENZ, Impuesto sobre Sociedades: Comentarios al Reglamento, ob.cit., pg.25, J.BANACLOCHE PEREZ y otros, El Impuesto sobre Sociedades. Estudio teórico y práctico, Ed.Hesperia, Madrid 1981, pg.27 y J.BUIREU GUARRO, Impuesto sobre Sociedades, Ministerio de Hacienda, Madrid 1981, pg.⁴⁹.

³⁵ Vamos a referirnos fundamentalmente a la confusión que se origina en nuestro ordenamiento en la utilización de los términos "renta", "rendimientos" e "ingresos". Sin embargo, dicha confusión no es exclusiva del mismo y así, VON SCHANZ se lamentaba ya ante "el hecho de que las leyes tributarias utilicen la expresión "renta" tan pronto en el sentido de renta bruta como en el de renta líquida, ora como rendimiento neto, ora como ganancia líquida" y consideraba como única solución "lamentar esta falta de rigor, pero no adaptarse científicamente a ella ni emplearla como base de apoyo para las elucubraciones propias", "El concepto de renta y las leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta", Hacienda Pública Española n.3, 1970, pg.164.

concepto, de utilidad o fruto³⁶, no permite, en principio, hablar más que de renta neta. Los propios hacendistas que, desde finales del pasado siglo, han elaborado la teoría patrimonialista en torno al concepto de renta, teoría que ha inspirado, como se decía, nuestra actual legislación, no han visto la necesidad de recurrir a la expresión "renta bruta"³⁷.

También la doctrina tributaria ha señalado, en su mayoría, este carácter de la renta. Como ya afirmó el maestro BERLIRI "En puridad de doctrina, hablar de renta bruta es una contradicción in terminis, ya que la renta no puede ser, por definición más que neta"³⁸. Añade este mismo autor que la renta es una entidad abstracta y no un bien material por lo que "no se puede confundir el concepto de realidad de sus componentes

³⁶ El Diccionario de la Real Academia, por ejemplo, define este concepto como "Utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa".

³⁷ Reproducimos, por todos, las palabras de VON SCHANZ sobre el particular: "A veces -decía- se usa el concepto de renta bruta. De tener un sentido, no es otro que el de abarcar conjuntamente todos los rendimientos brutos que afluyen a una persona. Pero tal concepto, que yo sepa, no es necesario para nada, los costos no se deducen globalmente de la renta bruta, sino de cada uno de los rendimientos brutos. Identificar el rendimiento bruto de cada objeto o de cada empresa con la renta bruta no contribuye más que a oscurecer cosas que de suyo son bastante claras". "El concepto de renta y las leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta", ob.cit., pg.

Por otra parte, todas las teorías sobre el concepto de renta han insistido siempre en su carácter neto. Como afirma SOTO GUINDA, "la renta debe definirse en términos netos por la propia exigencia del concepto de acrecentamiento o ganancia total", "La renta gravable y la determinación de la base en el impuesto personal sobre la renta", ob.cit., pg.103.

³⁸ Principi di Diritto Tributario, ob.cit., pg.279.

concretos con la noción de renta" ³⁹. VICENTE-ARCHE DOMINGO insistiendo en la idea de BERLIRI considera también que "la llamada renta bruta sólo es un momento del proceso lógico necesario para alcanzar la renta neta o renta en sentido estricto" ⁴⁰.

Lo que hasta ahora llevamos afirmado, debe conducirnos en este momento a una conclusión respecto a las partidas deducibles. Si, como decimos, el hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades viene constituido por la obtención de renta y la renta, en sentido estricto, no puede concebirse más que en su forma neta, es decir, como utilidad, producto o enriquecimiento en un determinado periodo de tiempo, las partidas deducibles para la obtención de los rendimientos netos, deben ser consideradas ya como integrantes del hecho imponible de este impuesto.

Tanto la Ley como el Reglamento distinguen dentro del concepto de renta, como dos elementos diferenciados, los rendimientos, de una parte, y de otra, los incrementos y

³⁹ Compara este fenómeno con la cuenta corriente mercantil en que el débito sólo surge al cierre de la cuenta por diferencia entre las anotaciones del debe y del haber. *ibidem*, pg.200.

⁴⁰ "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", *ob.cit.*, pg.947. Según BERLIRI, sólo en el marco de ese proceso lógico puede continuarse hablando de renta bruta. *Ibidem*, pg.279.

En este mismo sentido A.D.GIANNINI: "...de la noción misma de renta sujeta al impuesto, considerada como aumento de valor que se produce en el patrimonio de una persona en un determinado periodo o momento, resulta ya que debe estar constituida, no por el ingreso bruto, a que da lugar el empleo de capital o de la actividad humana, sino por la suma que de dicho ingreso queda (renta neta) después de haberse deducido los gastos...", Instituciones de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1957, pg.417.

disminuciones patrimoniales. Esta distinción viene inspirada por la propia concepción patrimonialista de la renta que abarca, como ya vimos, algo más que los rendimientos derivados de fuentes concretas⁴¹.

Así como el Reglamento del Impuesto se refiere específicamente a rendimientos netos, lo cual pese a parecernos innecesario, indica claramente, por si no lo estuviera de forma suficiente, cual es el hecho imponible del impuesto, la Ley en su artículo 3 habla únicamente de rendimientos. La utilización de este mismo término como equivalente a ingresos en otros artículos

⁴¹ Esta distinción, existente también, como consecuencia de la misma inspiración del concepto, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha sido llevada tras la reforma de 1985, Ley 48/1985 de 27 de Diciembre a consecuencias extremas.

ha sembrado confusión⁴², dando lugar asimismo a planteamientos doctrinales diferentes sobre el hecho imponible de este impuesto. El más característico es el defendido por AMOROS RICA que, por sus implicaciones y por su trascendencia, ha de ser objeto de análisis ⁴³.

⁴² Véase por ejemplo el artículo de L.DIAZ BUSTAMANTE Y TERMINEL, "El hecho imponible", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública n.147, 1980, pg.572, donde se apunta la confusión aunque con conclusiones poco claras a nuestro juicio. También la jurisprudencia utiliza de forma ambigua ambos términos desconociendo la posible trascendencia de la distinción. Véase, por ejemplo, la S.T.S. de 29 de Septiembre de 1986, Rep.4656, en la que, tras reconocer la diferencia entre rendimientos e incrementos dentro del concepto de renta integral, se refiere a "ambas clases de ingresos". Por contra, muy correcta nos parece la utilización de todos los términos en la S.T.S. de 17 de Febrero de 1987, si bien diferencia entre rendimientos íntegros y rendimientos netos lo que, sin parecernos necesario, consideramos ya aceptado de forma generalizada.

USERA ya había destacado "la diferencia esencial que existe entre ingreso y beneficio, pues mientras éste último requiere y supone siempre la existencia de un ingreso, no es, sin embargo, preciso que todo ingreso se convierta en beneficio ya que este segundo concepto es precisamente la resultante de la sustracción realizada de los ingresos al tener en cuenta los gastos", Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes, ob.cit., pg.210.

La diferencia entre "ingresos" o "rentas" puede plantear cuestiones no meramente formales. Así, la D.G.T., en su oficio de 10 de Octubre de 1989 a propósito de los criterios expuestos por la Dirección General de Gestión Tributaria en torno a la Ley de Adaptación del I.R.P.F., precisó, en relación con las deducciones familiares, que los niveles exigidos se referían a los "rendimientos netos".

⁴³ Ha sido este autor, entre la doctrina española, uno de los pocos que ha intentado llevar a cabo una teoría general de los ingresos y los gastos computables en el impuesto. Fruto de este intento son sus artículos: "Ingresos computables y partidas deducibles", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública n.147, Madrid 1980, pgs.708 ss. ; "El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades", ob.cit.; "El hecho imponible en el Reglamento del Impuesto", ob.cit., pgs.733 ss. y, por último, su comentario al art.3 de la Ley del Impuesto en Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Impuesto de Sociedades, Edersa, Madrid 1986.

Parte este autor, en primer lugar, de la afirmación general y legal por otra parte, de que el hecho imponible del impuesto está constituido por la obtención de renta, renta que, a su juicio, integra dentro de sí a los rendimientos pero "en su manifestación simple y original (rendimientos íntegros)"⁴⁴.

En efecto, él considera como noción clave ,dentro de lo que denomina "hecho imponible general"⁴⁵, la de rendimientos. Ello es lógico si se piensa que para él los incrementos y disminuciones de patrimonio constituyen un hecho imponible diferente.

Así, y tras reducir, a nuestro juicio, el hecho imponible a una parte del mismo dentro de un impuesto general sobre la renta, y perdiendo de vista de algún modo su carácter

⁴⁴ "El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades", ob.cit., pg.50.

⁴⁵ Es preciso decir que para este autor puede hablarse de tres posibles conceptos o nociones de hecho imponible dentro de este impuesto: uno general o atrayente, que puede ,a su vez, venir definido de forma sintética o analítica; por otra parte un hecho imponible específico para los sujetos sometidos por obligación real y, finalmente, el constituido por los incrementos y disminuciones de patrimonio. Cfr. "El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades", ob.cit., pg.50 y también "El hecho imponible en el Reglamento del Impuesto", ob.cit., pg.738.

sintético⁴⁶, identifica los rendimientos con los ingresos, fundamentándose para ello, por una parte, en la incorrecta o imprecisa utilización del término por nuestras normas⁴⁷, y, por otra, en un planteamiento diferente de los elementos del tributo.

Para dicho autor la capacidad económica del sujeto pasivo es causa final del impuesto, y no del hecho imponible. Considera que, tomando como hecho imponible del impuesto los rendimientos, que él equipara a ingresos, se llega a gravar

⁴⁶ Es curioso que, sin embargo, él mismo se refiere al carácter sintético de este impuesto por la "concepción global y total de la renta" dentro del mismo, frente, por ejemplo, al Impuesto que recae sobre las personas físicas en el que "la polarización en una renta total o global no parece sostenerse por el tratamiento peculiar que se da a cada uno de los rendimientos y componentes por la diversa naturaleza de éstos", Cfr. "El hecho imponible en el Reglamento del Impuesto", ob.cit.. pg.749. Páginas antes, sin embargo, y de forma contradictoria, a nuestro juicio, considera como hecho imponible específico el de los incrementos y disminuciones patrimoniales que "deben tener un tratamiento propio y aislado de los impuestos en los que formalmente se introducen porque no dejan de ser perturbadores en la lógica interna de dicho impuesto", Ibidem, pg.738.

⁴⁷ El haber distinguido, casi innecesariamente entre rendimientos brutos y netos hace que la utilización del sustantivo sin adjetivar resulte a veces de dudosa interpretación.

igualmente la capacidad económica de tal sujeto⁴⁸.

En su opinión, el rendimiento neto⁴⁹ "exige antes una serie de conceptos y operaciones que no se adecúan al hecho imponible como presupuesto de un impuesto", añadiendo además que esta expresión "diferencia entre el importe íntegro que obtenga el sujeto pasivo y las partidas cuya deducción resulta pertinente en cada caso.....es, en realidad una definición de base y no de hecho imponible"⁵⁰, hecho imponible que para él viene constituido por los rendimientos como equivalentes a ingresos, dejando la cuantificación, y con ello la utilización de las partidas deducibles, para el momento de la determinación de la base

⁴⁸ Cfr."El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades", en nota a pié de página n.64 donde retoma "consideraciones escritas en fechas muy anteriores", ob.cit., pg.79.

En el mismo sentido CLAVIJO HERNANDEZ, Curso de Derecho Tributario. Parte especial, ob.cit., pg.278.

También parece defenderse esta identificación entre rendimientos e ingresos por PONT MESTRES, cuando afirma que la presunción de retribución del artículo 3.3 de la Ley del Impuesto de Sociedades no abarca a los gastos "por la simple razón de que tales prestaciones de terceros hacia el sujeto pasivo no generan rendimiento alguno para éste, sino, en su caso, un gasto, y lo que constituye el hecho imponible es la renta del sujeto pasivo", "La presunción de retribución en el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades", Estudios sobre temas tributarios actuales, Gráficas Campás, Barcelona 1985, pg.138. El mismo contenido se recoge en su artículo "Presunción en el préstamo a sociedades", Gaceta Fiscal n.12, Madrid 1984.

⁴⁹ A ellos se refiere, no podemos olvidarlo, el Reglamento del Impuesto en su artículo 5, dentro del Capítulo II: Hecho imponible.

⁵⁰ "El hecho imponible en el Reglamento del Impuesto", ob.cit., pg.759.

En el mismo sentido QUINTAS BERMUDEZ, quien, a propósito de la definición de rendimiento neto, dice lo siguiente: "se ha incluido sin motivo que lo justifique, en nuestra opinión, al tratar el hecho imponible, en el artículo 11 R.I.S.", Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades", ob.cit., pg.377.

imponible.

Recientemente GOTA LOSADA, analizando el hecho imponible de este impuesto insiste de nuevo en que el mismo viene constituido por la renta que, tras la reforma de 1978, es entendida como un "concepto unitario y abstracto"⁵¹, y considera "insostenible" la tesis mantenida por AMOROS RICA⁵².

A nuestro juicio, y de acuerdo con las ideas que se han venido exponiendo en torno a los elementos de este impuesto, deben establecerse en este momento las siguientes conclusiones. En primer lugar, la consideración de este concepto de renta global, tal como lo predica GOTA LOSADA, como hecho imponible del Impuesto de Sociedades. En segundo lugar, y constituyendo los rendimientos uno de los componentes de dicha renta, reafirmar el carácter de netos o líquidos que, en sentido estricto, corresponde a los mismos. Como consecuencia, es preciso afirmar que las partidas deducibles forman parte del hecho imponible del Impuesto, lo que constituye una de las principales conclusiones de este trabajo.

Cuanto llevamos afirmado en torno al verdadero hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades y, como consecuencia, la integración de las partidas a deducir de los ingresos íntegros

⁵¹ "Especialidades en los ingresos computables en el Impuesto sobre Sociedades", Estudios sobre Tributación del Seguro Privado", Ed.Civitas, Madrid 1986, pg.421. Asimismo, más recientemente en su Tratado del Impuesto de Sociedades, ob.cit., Tomo II, pg.40.
⁵² Idem. nota a pie de página nº10.

percibidos por las sociedades en dicho elemento, se traduce, para nosotros, en las siguientes notas que caracterizan las partidas deducibles.

Primero, al afirmar que el hecho imponible viene constituido por la obtención de rendimientos y no por la de ingresos, habremos de cambiar la tradicional idea de que son deducibles aquellas partidas afectas a unos determinados ingresos. La relación de causalidad deberá establecerse no entre los ingresos y los gastos, sino entre ingresos y gastos y la actividad desarrollada en ambos casos⁵³.

Segundo, si decimos que las partidas deducibles, en cuanto necesarias para la determinación del rendimiento, hecho imponible en este impuesto, son también hecho imponible, podemos igualmente afirmar, en contra de lo que se ha predicado por parte

⁵³ Puede resultar, por ello, más correcto hablar de gastos necesarios para la obtención de beneficios, como hace la S.T.S. de 11 de Junio de 1956, Rep.2840.

Esta relación entre el gasto y el rendimiento y no el ingreso, ha sido sostenida, entre otros, por PONT MESTRES, "Delimitación de los conceptos de gasto necesario y liberalidad en el marco del ordenamiento tributario", Asociación Española de Asesores Fiscales, II Jornadas de Estudio Catalano-Balear, Viella (Lérida), Septiembre 1986, pg.34.

de la doctrina , que las mismas no constituyen una exención⁵⁴. Afirmación que se predica solamente en vía de principio, puesto que con carácter distinto al que en principio corresponde a las mismas, nuestras normas permiten que se reduzca la renta mediante determinadas partidas que sí constituyen auténticas exenciones⁵⁵.

Finalmente se debe extraer una conclusión respecto al aspecto formal de la declaración en este impuesto, cuya obligación, a nuestro juicio , puede y debe surgir de la realización de elementos diferentes o integrantes del hecho imponible pero no únicamente de éste por evidentes motivos

⁵⁴ También la jurisprudencia ha identificado muchas veces, de forma general, las partidas deducibles con las exenciones. Así la S.T.S. de 11 de Octubre de 1958, Rep.3174, se cuestiona si un gasto es deducible "estando por tanto exento de tributación". Quizás en un sentido correcto, porque se trate verdaderamente de una exención, la S.T.S. de 1 de Junio de 1973 considera como tal a determinadas cantidades que, destinadas al Fondo de Previsión para Inversiones, pueden desgravarse a efectos del Impuesto sobre Sociedades. La S.T.S. de 1 de Marzo de 1980, Rep.816, contempla también como un "beneficio" la posible deducción en la base imponible del declarante de los intereses de un préstamo, puesto que considera que en el caso contemplado se incumplen "los requisitos formales que en el mismo precepto condicionan la concesión del beneficio". Dicho beneficio es entendido aquí como una auténtica exención, sin que nosotros, sin embargo estemos seguros de que los sea.

⁵⁵ Según GARCIA AÑOVEROS, razones de política económica o social hacen que se computen como gastos en el I.R.P.F. partidas que no responden al concepto genérico de gastos necesarios sino que tienen razón de exención, o mejor, bonificación", El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas, Madrid 1977, pg.107.

prácticos que más adelante se expondrán detenidamente⁵⁶.

Una última cuestión cabe plantearse aquí con carácter incidental, puesto que supone alejarse del tema central que nos ocupa, y es, si una vez afirmado que la renta que es objeto de gravamen en este impuesto es la renta neta, cabe atribuir algún papel a la renta negativa. Si bien parece que no puede tener nunca la consideración de hecho imponible⁵⁷, sin embargo, la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, admitida actualmente de forma generalizada en los ordenamientos, exige cuestionar la naturaleza de este mecanismo a la luz de cuanto llevamos afirmado acerca de las relaciones entre el hecho y la

⁵⁶ Por ello, el artículo 288 del Reglamento del Impuesto de Sociedades extiende la obligación de declarar no sólo al hecho imponible, sino también a "sus elementos" y "sus circunstancias integrantes".

Según SANCHEZ SERRANO la declaración debe consistir en "una manifestación de datos de hecho y de derecho en base a los cuales pueda determinarse el an o el quantum de una obligación tributaria material", La declaración tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1977, pg.133.

⁵⁷ Cabe recordar cómo en su intento de dar un concepto de renta, VON SCHANZ se refirió al "incremento del patrimonio neto", "El concepto de renta y las leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta", ob.cit., pg.166. También HAIG habla del "acrecentamiento neto de la capacidad económica" y SIMONS considera como característica fundamental de la renta el que exista "ganancia". "El Impuesto Personal sobre la Renta", Hacienda Pública Española n.3, 1970, pg.199.

Por su parte ya en su día GIANNINI identificaba el concepto "reddito" con la "ricchezza novella", "Il concetto di reddito mobiliare nel diritto tributario italiano", Riv.di pol.ec., 1935, pg....y BERLIRI, aún partiendo de un concepto de renta más inspirado en la teoría de la fuente, caracterizaba igualmente dicho concepto con un sentido de enriquecimiento que tiene que suponer forzosamente una acepción positiva del mismo. "Appunti sul concetto di reddito nel sistema dell'imposta mobiliare", Rivista Italiana Diritto Finanziario, 1939, fasc.I, pg.19.

base imponible en este impuesto en función del objeto gravado⁵⁸. Parece obligado, por ello, el estudio del mecanismo de la compensación de pérdidas, su relación con los elementos del impuesto y , en consecuencia, su naturaleza.

d. La compensación de pérdidas

58 Cabe hacer alusión aquí a las propuestas surgidas en Estados Unidos fundamentalmente, aunque con el primer antecedente de la obra inglesa Something to Look Forward to de la autora RHYS WILLIAMS, publicado en 1943, en torno a la creación de un impuesto negativo sobre la renta, que no debe equipararse, sin embargo, a lo que sería el resultado negativo de deducir las partidas correspondientes en los ingresos computables. El impuesto negativo sobre la renta tendría como propósito , entre otros, el de eliminar el problema de la pobreza ofreciendo una renta de subsistencia a las personas que integran esta capa de pobreza dentro de la sociedad. En líneas generales, y con independencia de las diferentes alternativas propuestas para articular dicho impuesto, podemos decir que éste consiste en asignar a los ciudadanos una suma equivalente a la aplicación de un porcentaje a la diferencia entre sus ingresos y el nivel del mínimo exento, más las deducciones, cuando dicha diferencia sea negativa. Como se ve, y partiendo de su justificación social, la base imponible, en primer lugar, es diferente y, en segundo lugar este impuesto negativo, no tendría sentido, tal como fue concebido, aplicado a las personas jurídicas. Vid. por todos aquí en España, los artículos de R.CALLE SAIZ, "Análisis de la estructura y de los efectos económicos de un impuesto negativo sobre la renta" y "Bibliografía sobre el impuesto negativo sobre la renta" y de D.MARTINEZ MARTINEZ, "El impuesto negativo sobre la renta", todos ellos en Hacienda Pública Española n.1, 1970. También J.C.WINFREY, Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1980, pg.437.

Otros autores consideran como fin del impuesto negativo el del estímulo del riesgo empresarial. Así por ejemplo, el hacendista M.DE TORRES indica que al no haber impuesto negativo en caso de pérdidas "se discrimina en contra de las empresas arriesgadas y a favor de las relativamente seguras" e igualmente se atenta contra las empresas cuyos resultados estén sometidos a fluctuaciones. Cfr. Prólogo al libro de G.USERA, Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes, ob.cit., pg.XIX.

El principio de independencia de ejercicios, surgido por la necesaria periodificación del beneficio empresarial⁵⁹, y, como consecuencia, la imputación a cada ejercicio de los ingresos y gastos habidos en el mismo⁶⁰, necesita, sin embargo, de una cierta flexibilización, por motivos fundamentalmente económicos que, en último término, suponen "una aplicación del principio de capacidad contributiva"⁶¹.

Razones como las mayores inversiones llevadas a cabo en determinados ejercicios, la necesidad de dotar de efectividad a las amortizaciones aceleradas o el tener en cuenta las irregularidades que en la obtención de beneficios presentan ciertas actividades, han llevado a la adopción de mecanismos para

⁵⁹ Beneficio que, sin embargo, sólo podrá ser conocido al término de la vida empresarial. Vid. en este sentido por todos J.M.FERNANDEZ PIRLA, Teoría económica de la Contabilidad, Imp.P López, Madrid 1963, Tercera edición, pg.189. Nos dice este autor que "En ese momento en que ha desaparecido la eventualidad de pérdidas futuras, en que se han cumplido los compromisos contraídos y en que cesa la necesidad de mantener una capacidad productiva, el resultado nos vendrá dado por la diferencia entre el valor de lo invertido en el momento inicial de vida de la empresa y el valor de liquidación de la misma, habida cuenta, en su caso del diferente valor de la moneda en ambos momentos". El mismo se encarga de poner de manifiesto a continuación cómo surge la noción de "beneficio periódico" como consecuencia de las necesidades por parte de la empresa de determinar todos los años un beneficio repartible.

⁶⁰ Vid. por todos en relación con este principio, expresión del principio contable del devengo, J.QUINTAS BERMUDEZ, Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.150.

⁶¹ J.GARCIA AÑOVEROS, "Algunos problemas de la compensación de pérdidas en el impuesto de sociedades", Civitas. Revista Española de Derecho Financiero n.1, 1974, pg.50.

Vid. sobre la justificación de la compensación de pérdidas la Resolución del T.E.A.C. de 11 de Julio de 1989.

tener en cuenta las pérdidas de otros ejercicios⁶².

La posibilidad de compensar pérdidas de ejercicios anteriores es introducida en nuestro ordenamiento en virtud de la reforma tributaria de 1964, que se desarrolló, por lo que al impuesto de sociedades se refiere, en el Texto Refundido aprobado por Decreto de 23 de Diciembre de 1967. Este, en su artículo 19, permitía la compensación de las pérdidas de un ejercicio con cargo a los resultados de los cinco ejercicios siguientes "siempre que los mismos correspondan a la actividad o actividades que constituyen su objeto social y no se deriven de enajenaciones patrimoniales ni de amortizaciones por aplicación de coeficientes superiores a los máximos establecidos".

La Ley actual de 1978, como ya se exponía en la Memoria que acompañaba a su Proyecto, introduce como novedad, el permitir la compensación de cualquier pérdida, con independencia de su origen, puesto que establece en su artículo 18 que "Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado en los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos". Con ello, como dice BUIREU GUARRO "ya no se limita tal derecho a pérdidas de las actividades "típicas"....., ni se excluyen las pérdidas derivadas de enajenaciones patrimoniales"⁶³. Con la actual redacción se eliminan asimismo los problemas en torno a la

⁶² Sobre estas razones, vid.A.GOTA LOSADA, "La compensación de pérdidas en el Impuesto de Sociedades", Hacienda Pública Española n.5, 1970, pg.61.

⁶³ Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.241.

interpretación del texto anterior que llevaba a algunos autores a efectuar distinciones, a efectos de compensación, entre pérdida de capital y pérdida de explotación ⁶⁴ o entre pérdidas contables o fiscales⁶⁵ puesto que al referirse a la base imponible se hace una referencia clara y expresa de lo que se debe compensar.

No obstante, pese a estas mejoras en la regulación del mecanismo de compensación de pérdidas, hay ciertos aspectos de la misma que deben ser objeto de matización.

Por un lado, y teniendo en cuenta que, según dispone de forma expresa el artículo 35 del Reglamento del impuesto, las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores minoran la base imponible del propio ejercicio ⁶⁶, y que dicha base imponible "es la magnitud que resulta de la medición de la renta del sujeto pasivo"⁶⁷, hecho imponible del impuesto, puede

⁶⁴ Cfr. A.GOTA LOSADA, "La compensación de pérdidas en el Impuesto de Sociedades", ob.cit., pgs.65 ss.

⁶⁵ Cfr.A.GOTA LOSADA, Ibidem. pg.73 y J.GARCIA AÑOVEROS, "Algunos problemas de la compensación de pérdidas en el impuesto de sociedades", ob.cit., pg.64.

En torno a la actual regulación es interesante en este sentido el artículo de PONT MESTRES, "En torno a la compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades: Deslinde entre saneamiento financieros y compensación de pérdidas", Estudios sobre temas tributarios actuales, ob.cit., pgs.297 ss.

⁶⁶ Este es el sistema seguido por nuestra normativa del Impuesto sobre Sociedades, es decir, compensación de bases imponibles negativas de otros ejercicios con las positivas de ejercicios posteriores, pero existe asimismo el mecanismo conocido como "crédito de impuesto" consistente en el "cálculo de cuotas impositivas negativas en los ejercicios en que se produzcan pérdidas para su compensación en aquellos otros en que existan beneficios", J.A.LUENGO AYALA, "La compensación de pérdidas y el Impuesto sobre Sociedades", Estudios del Impuesto sobre Sociedades, In memoriam José Antonio García García, ob.cit., pg.262.

⁶⁷ V.GONZALEZ-POVEDA, Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.99.

plantearse si nos encontramos ante una auténtica exención dentro del impuesto puesto que dicha minoración aparece como un elemento totalmente extraño al hecho imponible.

Pero, con carácter previo al examen de la naturaleza del mecanismo de la compensación de pérdidas, pueden todavía ser planteadas dos cuestiones.

En primer lugar, cabe preguntarse si, después de cuanto se dijo en el apartado anterior de este trabajo, es posible hablar con corrección de bases imponibles negativas en este impuesto⁶⁸.

En segundo lugar, si es posible que el Reglamento modifique la redacción que de base imponible contiene el artículo 11 de la Ley. Efectivamente, mientras que según dicho artículo 11 "Constituye la base imponible el importe de la renta en el periodo de la imposición", según el 35 del Reglamento la base imponible viene constituida, como ya vimos, por "el importe de la renta en el período de la imposición, minorada, en su caso, por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores".

Ambos problemas merecen, a nuestro juicio, un comentario conjunto. Como se decía en el apartado anterior, la renta constituye tanto el hecho como la base imponible de este impuesto, por su propia naturaleza de expresión cuantitativa. En el caso de

⁶⁸ Entre la doctrina, BUIREU GUARRO, se pregunta si, tras la introducción del mecanismo de compensación de pérdidas, "habrá que considerar ahora el concepto de "base imponible negativa". Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.242.

que, una vez aplicadas, según dispone el propio artículo 18 de la Ley, "las normas aplicables para la determinación de la base imponible", se llegase a una cifra negativa, a nuestro modo de ver, estaríamos ante una base imponible cero para este periodo, pero no ante una base imponible negativa.

En realidad, el problema es puramente conceptual puesto que pese a hablarse de base imponible negativa, tanto en los artículos 18 y 19 de la Ley como 35 del Reglamento y 156 y siguientes del mismo texto, nunca se emplea la expresión atribuyéndole las funciones que le corresponden a dicho elemento dentro del impuesto, es decir, medición del hecho imponible para la posterior aplicación de la cuota, sino como sinónimo de "cantidad negativa" a tener en cuenta en sucesivos ejercicios. A nuestro juicio, la voluntad de considerar como cantidad a compensar cualquier tipo de resultado, sea cual sea su origen, y con independencia del objeto social de la sociedad⁶⁹, a la utilización de la incorrecta expresión "base imponible negativa"⁷⁰. Sin embargo, hubiera bastado a este fin referirse, para la determinación de esa cantidad, a "las normas aplicables para la determinación de la base imponible", como muy correctamente hace el artículo 18 de la Ley.

⁶⁹ Algunos autores se han encargado de precisar que es la "pérdida fiscal" la que es compensable. Así la obra colectiva de BANACLOCHE y otros, El Impuesto sobre Sociedades. Estudio Teórico y Práctico, ob.cit., pg.287.

⁷⁰ Efectivamente, la referencia a "base imponible negativa" se identifica más claramente con la pérdida tributaria en contraposición al resultado negativo en el orden contable.

Cabe mencionar además como apoyo de nuestra teoría de que la base imponible no puede ser en ningún caso negativa, el que el artículo 157 del Reglamento pone como límite a las cantidades negativas de ejercicios anteriores que se pueden compensar durante los siguientes "la base imponible positiva derivada de las operaciones realizadas en el mismo", lo que significa que en ningún caso, a efectos de la aplicación de la cuota podremos encontrar ante una base imponible negativa.

Por otra parte nos encontramos con que la Ley, pese a contemplar la posible compensación de pérdidas, no nos dice dónde debe realizarse dicha compensación⁷¹. Lo que sí parece claro es que su base imponible, definida en el artículo 11 no contempla la minoración de la renta del ejercicio con estas pérdidas de ejercicios anteriores como hace el artículo 35 del Reglamento. Esta diferencia entre ambas normas ha llevado a QUINTAS BERMUDEZ a referirse a la existencia de dos bases imponibles, poniendo de manifiesto además "el problema de distinguir terminológicamente la renta fiscal del período, a la que el artículo 11 de la L.I.S. califica de base imponible, de la magnitud sometida a gravamen (renta del periodo menos compensación de B.I.N.), a la que el art.23.1 de la L.I.S. también califica de base imponible"⁷². Cabe a este autor el mérito de haber expuesto el problema con

⁷¹ El artículo 18 se refiere a la "base imponible negativa" en relación con la cantidad del ejercicio anterior que se debe compensar, pero no menciona la base imponible del ejercicio actual para sustraerle dicha cantidad.

⁷² Cfr. la obra colectiva Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Impuesto sobre Sociedades. Edersa, Madrid 1986, Tomo IV, Volumen 2, pg.42.

mucha claridad, sin embargo no estamos de acuerdo en su valoración positiva del Reglamento del impuesto, al que atribuye el pretender la solución del problema en su artículo 35. A nuestro juicio la solución reglamentaria no puede presentar en ningún caso contradicciones con la Ley, alterando los conceptos fundamentales de la misma con la intención de cubrir otras lagunas, que efectivamente existen, como la del lugar dónde deben compensarse las pérdidas de otros ejercicios.

Más sentido tendría⁷³, que dicha reducción se articulase como base liquidable dentro del impuesto⁷⁴. A la vista del sistema de compensación por el que nuestro ordenamiento se ha

⁷³ Seguimos en este punto a ALSINA RIUBRUGENT. Para este autor, dada la regulación independiente respecto a la base imponible de la compensación de pérdidas, "parece claro que la pérdida elegida para ser compensada con los rendimientos netos positivos de un ejercicio posterior, es un factor determinante de la base liquidable de éste último, pero no de su base imponible", aunque rechaza posteriormente esta interpretación en base al propio concepto de base imponible del Reglamento que ya incluye la minoración de pérdidas de ejercicios anteriores, argumento que, como ya se dijo, no parece suficientemente válido dado el rango de la norma. "La base imponible", ob.cit., pg.163.

⁷⁴ El artículo 53 define la base liquidable como el resultado de practicar, en su caso, en la imponible las reducciones establecidas por la Ley propia de cada tributo". Creemos que esta acepción de la base podría muy bien comprender al resultado de practicar en la base imponible la compensación de pérdidas que autoriza el artículo 18 de la Ley del Impuesto. CORTES DOMINGUEZ se ha cuestionado la validez de dicha clasificación teniendo en cuenta que en ocasiones aún es posible aplicar nuevas reducciones en la base liquidable, pero con independencia de esta circunstancia cree posible distinguir dos momentos en la determinación de la base. En el primero, determinación de la base imponible, se procedería "a medir el elemento material del hecho imponible", mientras que en el segundo, que conduciría a la obtención de la base liquidable, "se operaría una nueva valoración de la medición anterior atendiendo a elementos subjetivos" Ordenamiento Tributario Español, ob.cit., pg.451.

inclinado, ésta nos parece, desde el punto de vista de la técnica tributaria, la solución más correcta.

Por último hemos de plantearnos en este momento, como apuntábamos al comienzo, si el mecanismo de compensación de pérdidas, tal como está configurado el hecho imponible dentro del impuesto, supone una auténtica exención dentro del mismo.

Para poder llegar a esta afirmación es preciso partir de dos premisas fundamentales. La primera, ya sostenida, la de que sólo es renta la cantidad de signo positivo. La segunda, la de que el elemento temporal forma parte indiscutible del hecho imponible del impuesto.

Respecto a este segundo punto, es preciso recordar cómo el aspecto temporal del hecho imponible es necesario para la configuración del mismo, a fin de poder referir el objeto impositivo renta a un período de tiempo determinado⁷⁵, y cómo la doctrina ha reclamado, casi de forma general la presencia de este

⁷⁵ GONZALEZ POVEDA afirma que "al ser la renta una magnitud compleja formada por corrientes temporales de ingresos y costes, sólo adquiere pleno sentido, cuando se la sitúa en un momento fijo del tiempo; este momento es el que la ley llama "devengo" ", Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.66. También ALSINA RIUBRUGENT ha subrayado el papel fundamental que en los impuestos sobre la renta tiene el concepto de "periodo impositivo" que permite fijar el presupuesto de hecho "renta imponible", aunque, como ya se apuntó, este concepto sea para él, dentro del impuesto sobre sociedades, un concepto extraño al campo del derecho Cfr."La base imponible", ob.cit., pg.128.

Cabe resaltar como curiosa, sin embargo, la opinión de L.V.BERLIRI para quien el factor tiempo está fuera del concepto jurídico de renta, y pertenece al mecanismo con el que, en función de la renta percibida por el contribuyente en un determinado periodo de tiempo, se determina la obligación impositiva". "Appunti sul concetto di reddito nel sistema della imposta mobiliare", ob.cit., pg.27.

elemento temporal en la configuración legal de este elemento del impuesto⁷⁶.

Por ello puede concluirse que a pesar de no hacerse referencia dentro de la descripción legal del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades al aspecto temporal, éste es inherente al mismo y únicamente la renta del período integra dicho hecho imponible.

Pese a la dificultad con que nos encontramos a la hora de calificar la compensación de pérdidas como exención por encontrarnos ante una de las figuras de más difíciles contornos del derecho tributario⁷⁷, la doctrina tradicionalmente ha reconocido como nota fundamental para el reconocimiento de tal figura la circunstancia de haberse producido el hecho imponible del impuesto y la exclusión posterior de la obligación tributaria en virtud de ciertos hechos⁷⁸.

⁷⁶ Puede citarse a PONT MESTRES que se muestra contundente al reclamar hacia la regulación legal del hecho imponible esa referencia que en la regulación legal de la base imponible del impuesto se hace al período impositivo, "puesto que si el hecho imponible sólo fuera la obtención de la renta por parte del sujeto pasivo sin más, no se sabría si esa renta ha sido obtenida en un día, un mes, un año o varios años, y naturalmente el hecho imponible resultaría incompleto e inconcreto", "Algunas consideraciones en torno a la estructura del nuevo impuesto sobre Sociedades", Impuesto sobre Sociedades, XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1982, pg. .

⁷⁷ Según el profesor SAINZ DE BUJANDA la relación de la exención con cada uno de los elementos que configuran la relación tributaria hace difícil el tener de la misma "una visión íntegra, completa, y menos, claro está, que sea objeto de una construcción sistemática", "Teoría jurídica de la exención tributaria", Hacienda y Derecho III, Madrid 1963, pg.393.

⁷⁸ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, *Ibidem*, pg.426.

Si bien esta segunda nota puede ser matizada en el sentido de que no es necesario que la obligación tributaria desaparezca en su totalidad⁷⁹, creemos que la posibilidad de minorar la renta del ejercicio, una vez producido por tanto el hecho imponible, con pérdidas de otros ejercicios encaja perfectamente en esa descripción general de la exención.

Prueba de ello es, asimismo, la necesidad de que dicha posibilidad haya tenido que ser contemplada de forma expresa en los textos legales, puesto que el principio de legalidad de la exención es una consecuencia también reconocida de esta figura⁸⁰.

Sin embargo, más recientemente, se ha tratado de buscar una justificación sustancial a la exención, rechazando esa construcción lógico-formal de la misma⁸¹. Desde ese punto de vista "Serán exenciones las que se apoyen en finalidades ajenas a las que justifican el hecho imponible"⁸² en cuyo caso la compensación de pérdidas, que tiende a gravar la renta total de la vida empresarial, no podría ser calificada como exención.

⁷⁹ Ibidem, pg.427.

⁸⁰ Como dice SAINZ DE BUJANDA, "para que la exclusión se produzca es necesario que la norma proceda a formular una nueva definición: la del hecho imponible exento....."El hecho imponible exento" necesita, por lo tanto, ser valorado y definido por la ley". "Teoría jurídica de la exención tributaria", ob.cit., pg.449. LOZANO SERRANO, dentro de nuestra doctrina, ha procedido recientemente a una reelaboración de la teoría de la exención y ha insistido en el papel que corresponde al hecho exento como elemento codefinidor del hecho imponible, sometido, por tanto, a los principios de reserva de ley y de legalidad aplicables a los mismos, Cfr.Exenciones tributarias y derechos adquiridos, Ed.Tecnos, Madrid 1988, pgs.49 y 54.

⁸¹ Cfr. E.SIMON ACOSTA, "Importaciones", El I.V.A. en España, Ed.Lex Nova, Valladolid 1987, pg.356.

⁸² Idem.

También SANZ GADEA, entre la doctrina del impuesto, ha rechazado el calificar la compensación de pérdidas como beneficio fiscal por entender que la compensación forma parte de la estructura del propio impuesto⁸³. Discrepamos, sin embargo, de este autor, porque parte, a nuestro juicio de la caracterización tradicional de la exención como "excepcional", excepcionalidad que es hoy sin embargo negada por la doctrina más moderna⁸⁴.

⁸³ Cfr. Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos), Centro de Estudios Financieros, Madrid 1988, 2ª edición, Tomo II, pg.813.

⁸⁴ Según LOZANO SERRANO "la norma de exención no es en absoluto excepcional, pues ni incorpora principios ajenos a los que regulan el deber de contribuir ni supone una excepción a la regla de que la realización del hecho imponible hace nacer la obligación de pago del tributo", Ibidem, pg.49.

TITULO II - EL CONCEPTO LEGAL DE LAS PARTIDAS DEDUCIBLES

Capítulo 1. Evolución histórica del concepto de partida deducible

a) Introducción

El estudio histórico del concepto de partida deducible debe hacerse a la luz del concepto de renta, entendida no ya en su sentido actual, sino en su acepción más primitiva de utilidad o beneficio⁸⁵. Sólo en el momento en que esa utilidad o beneficio neto se toma en cuenta como objeto de gravamen, la partida deducible, componente negativo de dicho concepto, puede tener importancia desde el punto de vista tributario.

Desde 1845, en que puede hablarse por vez primera de un gravamen propiamente dicho sobre el comercio y la industria, hasta la actualidad, podemos dividir en dos etapas la evolución histórica del concepto de partida deducible.

⁸⁵ La indisoluble unión que existe entre el concepto de renta y el de partida deducible, y que, como afirmabámos, convierte a la partida deducible en general en un componente del hecho imponible dentro del Impuesto sobre Sociedades, fue puesta ya de manifiesto por L.V.BERLIRI hace 60 años al tratar de aproximarse al concepto de renta. Se lamentaba este autor de que la teoría de los gastos, elaborada de modo fundamental en su país a la luz del artículo 32 del Texto Unico de los Impuestos sobre la Riqueza Mobiliaria, se desarrollase tan alejada de la discusión del concepto de renta, que debe constituirse como "premisa imprescindible de dicho concepto". "Appunti sul concetto di "reddito" nel sistema dell imposta mobiliare", ob.cit., pg.39.

Hasta 1920 no existe un sistema de imposición personal de las sociedades. El gravamen de éstas se debate siempre entre el intento de acercarse al beneficio real de las mismas prescindiendo de los signos externos, y las dificultades que ello conlleva desde el punto de vista de la organización administrativa.

A partir de este momento, consolidada su tributación dentro de la Tarifa III que aparece ya con una estructura racional, y definido claramente el objeto de la imposición, el concepto legal de partida deducible experimentará pocos cambios y será fundamental el examen de la interpretación jurisprudencial del concepto para el estudio de esta segunda etapa.

b) De la Reforma de 1845 a la Ley de Utilidades de 1920

Aún cuando en una primera aproximación la aparición del concepto de utilidad se sitúa dentro de la Contribución de Utilidades que surge tras la reforma de 1900 llevada a cabo por el entonces ministro de Hacienda, Raimundo Fernández Villaverde, no puede olvidarse que dicha Contribución tiene su antecedente inmediato, como ha sido reconocido por la doctrina⁸⁶, en la Contribución Industrial. Debe examinarse, por ello, el camino, seguido por este tributo hasta la reforma de Fernández Villaverde y ver de qué manera se va introduciendo en nuestro ordenamiento

⁸⁶ Vid. por todos MORAL MEDINA, "Historia del Impuesto sobre Sociedades. Desde 1900 hasta 1922", Hacienda Pública Española nº24-25, 1973, pg.22.

el concepto de utilidad líquida. Puede afirmarse que dicho camino se inicia en 1845 porque, salvo escasos precedentes y determinados lugares como los reinos de la antigua Corona de Aragón, en esta época se consideraba como forma suficiente de tributación la de carácter indirecto y "el comercio y la industria no tributaban en España" hasta entonces⁸⁷.

b.1 La composición de la Contribución de Utilidades

La Contribución Industrial se componía de un derecho fijo y otro proporcional⁸⁸. El derecho proporcional, cuyo origen se encuentra en el modelo francés, se demostró ya, al poco tiempo de su entrada en vigor en este país, ineficaz⁸⁹. Así, en 1846, por Real Decreto de 27 de Marzo, se estableció el sistema de categorías, que a su vez, fué sustituido al año siguiente, por

⁸⁷ F. ESTAPE RODRIGUEZ, La reforma tributaria de 1845, Instituto de Estudios Fiscales, 1971, pg.143.

⁸⁸ Así lo establecía la Base 2ª de la misma dentro de la Ley de Presupuestos para 1845.

⁸⁹ La Memoria que elaboró la Dirección General de Contribuciones en 1913, bajo la dirección de Flores de Lemús, dando cumplimiento a lo dispuesto en la Real Orden de la Presidencia del Consejo de Ministros del mismo año, analiza el fracaso de este derecho proporcional, a la vez que considera su establecimiento fruto del optimismo de los reformadores de la época, puesto que, a su juicio, la adopción de dicho sistema, "suponía la solución previa de un problema administrativo". Manejamos el texto que fue publicado de dicha Memoria en la sección de "Estudios y Documentos de Economía Española" de la Revista de Economía Política nº3 del año 1957. Vid. pg.1098. ALBIÑANA en la introducción a la misma ha reconocido que no existe parangón para dicha Memoria debido a la amplitud de la misma, rigor científico, datos estadísticos y postura crítica. Debido a tales valores- nos dice- "no es posible realizar el más elemental estudio histórico de nuestro sistema tributario" prescindiendo de ella. Ibidem, pg.1055.

Decreto de 3 de Septiembre de 1847, por el de agremiación, vigente hasta finales de siglo.

Según el análisis crítico de la Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, la pérdida de orientación de este sistema francés y, en consecuencia, la pérdida del espíritu que animó a los reformadores de 1845, convirtió la historia posterior de nuestra Contribución industrial y de comercio en "una serie de tanteos en los que ni una vez siquiera es posible descubrir la clara representación de las exigencias materiales y formales del tributo" ⁹⁰.

En esos posteriores tanteos va a surgir, sin embargo, el concepto de utilidad, aunque con trazos poco claros como veremos a continuación.

b.2 El concepto de utilidad

La imposición directa, hasta entonces prácticamente inexistente, se estructura a partir de 1845 "en base al principio de realidad del gravamen"⁹¹ para lo que se configura un sistema basado en signos externos que conducen inevitablemente al fracaso puesto que los intentos de reforma y delimitación de dicha contribución van encaminados en lo sucesivo a la búsqueda de aquellos signos aptos para expresar la prosperidad de la industria o negocio. En esa búsqueda va afianzándose cada vez más

⁹⁰ Ibidem.pg.1098.

⁹¹ Vid.F.J.MORAL MEDINA, "Historia del Impuesto sobre Sociedades. Desde 1900 hasta 1922", ob.cit. , pg.21.

en la mente del legislador la idea de gravar el verdadero beneficio de la empresa lamentando no contar con los medios apropiados para llegar a dicho gravamen⁹².

El primer hito histórico importante al que cabe referirse como antecedente de la partida deducible actual viene dado por la Ley de Presupuestos de gastos e ingresos, para el año económico de 1866 a 1867. Allí, entre las Bases para la rectificación de las tarifas de la contribución industrial y de comercio, a que se refiere el art. 6 , nos encontramos con que se grava con un porcentaje sobre sus utilidades líquidas a los Bancos de emisión, Sociedades mercantiles constituidas por acciones y Sociedades de crédito en determinadas condiciones . Aunque no tenemos una explicación que justifique la elección de dichas sociedades, es

⁹² Expresiva de esta idea es la Exposición que acompaña al Real Decreto de 1 de Julio de 1850, firmada por el entonces Ministro de Hacienda, Bravo Murillo. En dicha Exposición reconoce estar ante "un impuesto que generalmente grava una riqueza casi siempre desconocida a los encargados de aplicar la ley" y afirma que "cabén nuevas reformas y mejoras, que, haciendo desaparecer las desproporciones entre las clases contribuyentes, acrezcan los rendimientos cuanto sea posible". En 1852, tras la propuesta de nuevas variaciones en el seno de la Comisión General de Presupuestos del Congreso de los Diputados, vuelve a sufrir reformas la Contribución Industrial. En la Exposición que acompaña al Real Decreto de 11 de Noviembre, por el que se aprueban dichas reformas, se examinan de nuevo los posibles signos externos a tener en cuenta y su adecuación a los fines de capacidad y recaudación perseguidos. Así, en lo que corresponde a la Tarifa número 3 que corresponde a la industria fábril y manufacturera, nos dice que "la cuestión, en resumen, se reduce a imponer una cantidad prudentemente calculada sobre los beneficios que rinden bajo un orden regular a sus empresarios, ciertas industrias que se designan" y, concluye, "que, siendo obra difícil, o por mejor decir imposible, indagar los beneficios naturales, ha sido necesario buscar un equivalente por los síntomas exteriores, disminuyendo las injusticias y desproporciones que de todas maneras subsistirán, sin que el humano ingenio sea capaz de remediarlo por entero".

razonable pensar que su más adecuada organización y llevanza de cuentas es la que permite elegir dicho objeto como indicativo de su capacidad contributiva.

Dicha modificación se recoge ya, con carácter definitivo, por el Decreto de 20 de Marzo de 1870 que aprueba el Reglamento y las tarifas de la Contribución. La Exposición previa alude a la misma refiriéndola a "las industrias que tienen utilidades averiguadas, unas por el resultado de sus balances, como los Bancos y Sociedades, y otras, por los sueldos y asignaciones personales de carácter permanente". La Tarifa 2ª recogerá posteriormente dicha idea, precisando que se trata de "utilidades líquidas que según sus respectivos balances repartan a los

accionistas"⁹³.

Es importante situar aquí el origen histórico del concepto de partida deducible pese a que no exista referencia expresa a la misma. Sin embargo, dicho concepto debe entenderse implícitamente comprendido en el concepto de utilidad líquida como objeto imponible, que aparece una vez deducidos los gastos que dicha actividad haya ocasionado durante el ejercicio de

⁹³ En opinión de MARTIN NIÑO la pretensión de dar nueva vida al principio de proporcionalidad en el gravamen dentro de la contribución industrial era consecuencia de la Revolución de 1868, si bien las bases, recogidas en la ley de presupuestos para 1869-1870, que representaban una transformación fundamental, a su juicio, en la vida del tributo, no fueron desarrolladas de forma adecuada limitándose a una labor de recopilación y refundición. Se refiere asimismo al gravamen proporcional que en 1870 se establece para las sociedades por acciones y Bancos de emisión, considerando que el mismo "representaba un modificación sustancial para las grandes empresas constituidas por acciones, que en la legislación anterior tributaban por la cuota establecida en la tarifa correspondiente", recalcando también la importancia de la exención concedida a los beneficios no distribuidos. Cfr. La Hacienda Española y la Revolución de 1868, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1972, pgs.188 y 191.

Por su parte MORAL MEDINA, al señalar la evolución de la Contribución Industrial en los últimos años del siglo XIX, señala entre las notas que la caracterizan "una lógica aspiración a superar el procedimiento de determinación de la base mediante signos externos respecto de aquellos sujetos pasivos-concretamente, ciertas sociedades- que, por determinadas razones, ofrecían la posibilidad de estimarles directamente sus rendimientos", "Historia del Impuesto sobre Sociedades. Desde 1900 hasta 1922", ob.cit., pg.22.

La evolución del gravamen hasta llegar al concepto de utilidad como objeto de la imposición es puesto de manifiesto también en la Memoria de la Dirección de Contribuciones tantas veces citada de 1913. Según la misma ha de transcurrir una generación "antes de que se destaque un principio de imposición con carácter de generalidad; el de que la utilidad imponible de la compañía es igual a la suma de las utilidades regulares de accionistas y obligacionistas". Y añade también cómo "más tarde y lentamente va apareciendo el concepto de la utilidad imponible de la compañía como algo substantivo y distinto de las utilidades de las acciones y de las obligaciones", ob.cit., pg.1116.

liquidación. Ahora bien, interesa precisar que lo que se tiene en cuenta a efectos de determinar dicha utilidad es el gasto contable, sin que las normas tributarias impongan ninguna condición para su deducción⁹⁴.

El segundo hito importante en la historia del concepto aparece con la referencia expresa a los gastos que intervienen en la formación del concepto de utilidad líquida contenida en el nuevo Reglamento de la Contribución aprobado el 22 de Noviembre de 1892 ⁹⁵. El artículo 27 del mismo establece que a efectos del pago de la contribución que corresponde a los Bancos y Sociedades de todas clases "se reputarán utilidades líquidas el saldo que resulte, deducidos de los ingresos realizados los gastos ordinarios e indispensables para la explotación del negocio a que los mismos se dediquen; los productos de las minas y cualesquiera otros que se hallen taxativamente exceptuados de pago por disposiciones legales".

b.3 Las categorías que integran las partidas deducibles

⁹⁴ Debe señalarse además que la utilidad líquida no se concebía entonces en los términos en que se hará más tarde puesto que se considera únicamente el beneficio distribuido: ello hace que el gravamen sea menor al no recaer sobre los beneficios que quedan dentro de la empresa o no distribuidos.

⁹⁵ También la Ley de Presupuestos de ese mismo año había manejado los conceptos de beneficio líquido y utilidad líquida en su artículo 39 que sujeta a determinadas Sociedades cooperativas al pago de la contribución industrial. Dicha contribución supone, de un lado, una cuota fija, y de otro, una cantidad determinada por "la diferencia que resulte entre el importe de esa cuota y el 6 por 100 de los beneficios líquidos que, según balance, obtengan anualmente". Además las cooperativas de crédito "abonarán también el 6 por 100 de sus utilidades líquidas anuales".

Cabe destacar que ya en este momento, primero en la historia de nuestros tributos en que se mencionan expresamente las partidas deducibles, se pueden diferenciar dos categorías dentro de las mismas, que aún podríamos seguir diferenciando en los tiempos actuales, si bien variando el criterio, más o menos flexible, en torno a su deducibilidad. En primer lugar una categoría general, integrada entonces por los gastos ordinarios de explotación. Cualquier gasto de explotación podía deducirse siempre que fuese ordinario e indispensable. Una segunda categoría viene integrada, sin embargo, por una serie de partidas cuyo carácter deducible se justifica no ya por la inherencia a la actividad de la sociedad, sino por razones de oportunidad, de carácter político, y que, por ello, deben contar siempre con el amparo legal expreso. A éstos se refiere el artículo 27 cuando dispone la deducción de "cualesquiera otros que se hallen taxativamente exceptuados de pago por disposiciones legales". En otro momento examinaremos cómo estas partidas pueden constituir verdaderas exenciones dentro del impuesto.

Es muy importante señalar que la primera referencia expresa a los gastos coincide ya con el primer concepto de gasto a efectos tributarios, puesto que no se acepta cualquier gasto, que luzca en la contabilidad, sino únicamente los que reúnan las características mencionadas o que las normas tributarias expresamente dispongan.

También es característica de esta época la confusión conceptual que existe entre el no-ingreso y el gasto, como consecuencia del escaso desarrollo contable de la época y de sus consecuencias tributarias semejantes, es decir, la disminución de la utilidad imponible.

Se completa el artículo citado con la delimitación negativa de los gastos deducibles establecida en el segundo párrafo, que dispone que "No serán de abono las cantidades destinadas a fondos de reserva, de imprevistos y otros semejantes, las invertidas en nueva adquisición de material, el importe de la contribución industrial, amortización de mobiliario, gastos de instalación y otros semejantes. Unicamente será computada a dichas Sociedades, como parte del impuesto que deban satisfacer sobre sus utilidades, la contribución territorial que hubiesen pagado por los inmuebles de su propiedad en el año a que la liquidación se refiera".

Se desprende de esta enumeración negativa un concepto de utilidad líquida más amplio y no asimilado ya al beneficio distribuido como en 1870 y así lo prueba la específica exclusión de las cantidades destinadas a fondos de reserva entre las que se pueden deducir.

A partir de este momento se llevarán a cabo sucesivas, reeleaboraciones de este concepto. La primera de ellas tiene lugar en el Reglamento de 13 de Abril de 1893 que da nueva redacción al artículo 27 ya transcrito. Como categoría general deducible se establece ahora la de "los gastos comprobados de explotación y entretenimiento del negocio a que los mismos se

dediquen". Se condiciona, por un lado, la deducibilidad al requisito formal de la comprobación, desapareciendo, al menos de forma expresa, la exigencia de que los mismos sean ordinarios e indispensables. Se añaden por otra parte las cantidades destinadas a amortización, sin especificar el tipo de bienes, por lo que pensamos que no habrá inconveniente sea cual sea el tipo de bien. Esta falta de concreción da lugar a principios de siglo a conflictos que la jurisprudencia habrá de resolver y que llevarán, finalmente, al legislador a una regulación detallada de dicha partida.

En cuanto al Reglamento de 1896, es, en opinión de la doctrina el texto que, de forma prácticamente literal, pasará a constituir en el año 1900 la Tarifa III de la Contribución de Utilidades⁹⁶. En el apartado relativo a los gastos deducibles transcribe a su vez el art.27 del Reglamento de 13 de Abril de 1893, en artículo correlativo. Según GOTA LOSADA este Reglamento "trató de superar el sistema de cuotas fijas según bases de población, que se repartían gremialmente, por uno más moderno que gravaría según porcentajes las utilidades netas de determinadas sociedades"⁹⁷. Puede precisarse, sin embargo, que este intento no es novedad del mencionado Reglamento sino que se enmarca dentro del proceso que tiende a gravar esas utilidades según se ha venido exponiendo.

⁹⁶ Cfr.MORAL MEDINA, "Historia del Impuesto sobre Sociedades. Desde 1900 hasta 1922", ob.cit., pg.22.
⁹⁷ Tratado del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.266.

b.4 El concepto de utilidad a partir de la Ley de 28 de Marzo de 1900

Ya en 1900 la Ley de 28 de Marzo, creadora de la Contribución de Utilidades, no supone una novedad puesto que aparece como una refundición de conceptos hasta entonces existentes⁹⁸, y así, con una absoluta falta de sistemática, parte de las tarifas de la Contribución industrial pasaron a la Tarifa III de este impuesto, siendo de alguna forma el elemento común a los sujetos de dicha tarifa el de "la forma social o cooperativa"⁹⁹.

En estas sociedades, el gravamen se establece sobre las utilidades líquidas o beneficio líquido, si bien cabe mencionar como excepción la tributación de ciertas Compañías de Seguros cuya tributación se establece mediante un porcentaje sobre las

⁹⁸ Nos dice SOLE VILLALONGA que "la Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria es un edificio que se formó con materiales que, en parte, ya existían" y, en concreto, refiriéndose a la Tarifa III recoge la afirmación expuesta por el propio FERNANDEZ VILLAVERDE de que "el impuesto en que consistía la Tarifa III de Utilidades no era nuevo", pg.168. , La Reforma Fiscal de Villaverde, 1899-1900, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1967, pgs.165 y 168. Cfr.asimismo J.L.SUREDA, "El régimen de imposición de las Sociedades en España", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública n.29, Marzo 1958, pg.167.

⁹⁹ Así lo afirma entre otros J.L. SUREDA, si bien pone de manifiesto la vaguedad e imprecisión de dicho criterio puesto que unas veces habla la ley de "sociedades por acciones" y otras de "compañías anónimas", lo que planteó problemas, por ejemplo, respecto a las sociedades comanditarias por acciones. "El régimen de imposición de las sociedades en España", ob.cit., pg.173.

primas de los seguros efectuados¹⁰⁰.

La Ley no contiene, no obstante, una regulación detallada de ese concepto de utilidad y es el Reglamento Provisional de 30 de Marzo de ese año el que vuelve a definir este concepto en su artículo 28,1º que dispone que "Se reputará utilidad líquida el saldo que resulte deduciendo de los ingresos los gastos comprobados de explotación y entretenimiento del negocio a que los Bancos o Sociedades se dediquen", y el apartado 2º añade la delimitación negativa de los mismos al precisar que "No serán de abono como gastos, ni como minoración de ingresos o reducción de dividendos y utilidades, las sumas destinadas a aumento de capital o ampliación de material que implique tal aumento, a reducción del pasivo o saneamiento del activo, a fondo de reserva, a gastos imprevistos cuya inversión no esté justificada, o a otro empleo análogo de las utilidades, aunque sea la extinción de deudas"¹⁰¹.

¹⁰⁰ Como consecuencia no tiene sentido en dichas Compañías el concepto de partida deducible, si bien este extremo hubo de ser declarado expresamente por nuestro Tribunal Supremo en alguna ocasión. Vid., por ejemplo, las S.T.S. de 14 de Noviembre de 1905, y de 24 de Abril de 1906.

¹⁰¹ En opinión de PEÑA HERNANDO estamos ante "el primer núcleo de lo que será la Disposición quinta que se ampliará en el transcurso del tiempo con las sucesivas modificaciones tributarias que vayan apareciendo", "La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: Antecedentes históricos", Crónica Tributaria n.52, 1985, pg.193. No obstante, pensamos que el Reglamento de 1900 contiene, en realidad, pocas novedades y que el origen puede igualmente situarse en disposiciones anteriores ya mencionadas.

Este Reglamento resulta casi más escueto que lo había sido el de 1893 y es objeto de precisiones y modificaciones en las Reales Ordenes de 28 de Mayo, 2 de Julio y 6 de Agosto, incorporándose dichas disposiciones al Reglamento Provisional de 1902. Finalmente es aprobado el Reglamento definitivo el 18 de Septiembre de 1906, que en su artículo 16, regla 2ª dispone que "Tributará por la Tarifa 3ª el beneficio social líquido, apreciado por las mismas reglas aplicables a las sociedades anónimas".

Respecto a la determinación de las utilidades líquidas se dan en el artículo 50 algunas normas a efectos de la misma, casi todas recogiendo disposiciones anteriores. El concepto de utilidad líquida es el mismo del Reglamento de 1900¹⁰², si bien se introduce la precisión de que "No será obstáculo a dicha deducción el que los pagos se realicen en ejercicio distinto de

¹⁰² La jurisprudencia comienza ya a precisar, al menos de forma negativa, lo que entiende por gasto de explotación y entretenimiento del negocio para determinar la utilidad líquida imponible.

Así, por ejemplo, la Sentencia del T.S. de 28 de Mayo de 1907 precisa que "la cantidad invertida en costear un Asilo de Huérfanos" no es un gasto de este tipo.

Igualmente la Sentencia del T.S. de 12 de Junio de 1907 excluye el "gasto de quebranto de moneda" y la de 28 de Febrero de 1911 del mismo Tribunal el pago realizado por una Sociedad del Impuesto del Timbre de sus acciones argumentando que el mismo no se puede deducir como gasto de explotación ni de entretenimiento del negocio "porque no afecta directamente a las operaciones mercantiles a que los Bancos o Sociedades se dedican" e igualmente el pago del impuesto sobre los sueldos de los empleados "que en modo alguno puede ser estimado como gasto de explotación o de entretenimiento, toda vez que su abono en tal forma es absolutamente potestativo por las entidades bancarias". En parecidos términos se pronuncian las S.T.S. de 11 de Diciembre de 1911 y la de 30 de Diciembre de 1912.

aquel en que fue contraída la obligación a que correspondan".

Continúa la posibilidad de deducir la amortización y los intereses de obligaciones hipotecarias para los que explotan concesiones que han de revertir al Estado y únicamente de los intereses en las que no concorra esta circunstancia.

Esta precisión que lleva a cabo el Reglamento de 1906 es importante y necesaria en aquel momento, puesto que se había suscitado algún problema en torno a la interpretación de esta deducción que había llegado incluso ante el Tribunal Supremo.

Los Reglamentos de la Contribución Industrial de 1893 y 1896 se habían pronunciado sobre el abono de intereses de obligaciones hipotecarias por parte de las Sociedades que explotan concesiones que no han de revertir al Estado exceptuándolos expresamente del pago de la Contribución.

Ante el silencio mantenido en este punto por el Reglamento de 1900, la R.O de 28 de Mayo del mismo año establece la posibilidad de deducción tanto de la amortización como de los intereses pero en el caso de Sociedades que explotan concesiones que han de revertir al Estado, guardando silencio sobre el otro caso. Este criterio se incorpora, según vimos, al Reglamento de 1902 y es mantenido por la jurisprudencia en sus sentencias de 5 de Diciembre de 1904 y de 26 de Diciembre de 1906.

El Reglamento de 1906, de forma acertada, considera deducibles, en el caso de concesiones que hayan de revertir, la amortización y los intereses, y, en otro caso, sólo los

intereses¹⁰³.

Hay que destacar que por vez primera se permite incluir entre los gastos comprobados de explotación, los de reposición y reparación del material¹⁰⁴, y se elevan en algunos casos los límites para los de amortización ¹⁰⁵, introduciendo incluso una posibilidad semejante a la de la amortización acelerada "cuando se trate de Sociedades cuyo material sea, por su naturaleza y destino de gran desgaste". También, y en las mismas condiciones

¹⁰³ Así como la deducción de la amortización, por su carácter excepcional, al que ya se había referido el artículo 27 del Reglamento de 1896, debe ser expresamente dispuesto, en opinión de PEÑA HERNANDO la posibilidad de deducir estos intereses se desprende del principio general puesto que "los intereses de esas obligaciones son un coste por utilización del capital ajeno y, por tanto, un gasto necesario, acabando así con el criterio jurisprudencial de tratarse de un saneamiento de activo, razonamiento cuando menos extraño, que quizá no tuvo otra justificación que la aplicación literal de la Ley, al no recoger el Reglamento de 1902 de Utilidades lo que estaba previsto en el de 1896 para el gravamen que resultó integrado en la Contribución sobre Utilidades", "La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: Antecedentes históricos", ob.cit., pg.196. No toda la doctrina comparte, sin embargo, esta idea. Así, por ejemplo, MORAL MEDINA, "Historia del Impuesto sobre Sociedades. Desde 1900 hasta 1922", ob.cit., pg.23. Igualmente para GOTA LOSADA la deducción de los intereses de financiación "excedía claramente del concepto de producto neto", Tratado del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., Tomo I, pg.268.

De cualquier forma interesa destacar la idea de PEÑA HERNANDO según la cual el principio general bastaría para amparar deducciones concretas sin necesidad de especificación legal.

¹⁰⁴ Precisa la S.T.S. de 24 de Junio de 1921 que esta deducción "debe aplicarse única y exclusivamente a dicho fin", rechazando como tal, por ejemplo, la compra por una sociedad de sus propias acciones.

¹⁰⁵ Estos límites de amortización se irán elevando progresivamente mediante modificaciones en el propio Reglamento de 1906. Ahora bien, la jurisprudencia se muestra cautelosa, tanto en cuanto al material amortizable, que debe de ser susceptible de depreciación (S.T.S. de 31 de Diciembre de 1915) como en el destino que se da a las cantidades destinadas a amortización (S.T.S. de 19 de Noviembre de 1921).

que las existentes hasta el momento, se permite la deducción de las primas de seguros, bien pagadas a Sociedades aseguradoras, bien cuando toman la forma de autoseguro, en cuyo caso se deducirá el valor de la prima en la misma plaza.

Como novedad se introduce la posibilidad de "las cantidades que las Compañías o Sociedades destinen a fondo o Caja de retiro o pensiones para sus empleados, siempre que tales sumas no excedan del 10 por 100 de las que represente el total de pago de su personal"¹⁰⁶.

Es importante precisar que a efectos de determinar la utilidad líquida no se tomarán en cuenta ni como ingresos ni como gastos, los correspondientes a la riqueza territorial y minera aunque los mismos figuren en Balance. Únicamente se tendrá en cuenta como gasto deducible, y en equivalencia al pago que de otra forma se haría en concepto de arrendamientos, "el producto íntegro con que para los efectos de la Contribución Territorial" figuren los edificios utilizados por los Bancos y Sociedades para la gestión de sus negocios o el ejercicio de sus industrias. Si la utilización sólo es parcial, la deducción será proporcional.

Cabe señalar asimismo que, por iniciativa de la Comisión Gestora de la Liga de Sociedades Anónimas de España, la Real Orden de 13 de Noviembre de 1908 introduce la posibilidad de

¹⁰⁶ Aparece así, según PEÑA HERNANDO, la primera manifestación de política social, si bien pese a su mérito "no ha sido potenciada como habría sido de desear", "La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: Antecedentes históricos", ob.cit., pg.196.

deducir los gastos de constitución de las Sociedades y si decidieran amortizarlos la cantidad destinada a su amortización será igualmente deducible¹⁰⁷.

Por último, se excluyen de deducción según se venía haciendo "las sumas destinadas a aumento de capital o ampliación de material que implique tal aumento, a reducción del pasivo o saneamiento del activo a fondo de reserva, a gastos imprevistos cuya inversión no esté justificada o a otro empleo análogo de las utilidades, aunque sea la extinción de deudas"¹⁰⁸.

Una vez expuesto el origen y el desarrollo legal que el concepto de partida deducible experimenta antes del nuevo texto de la Contribución de Utilidades de 1920, es conveniente hacer un examen crítico del mismo a la luz del sistema en el que nace.

La Contribución Industrial, cuya norma va a contener por vez primera una referencia a este concepto, "es una contribución de producto, real"¹⁰⁹ que recae sobre el beneficio neto de la industria o comercio gravado. Existe acuerdo al poner de manifiesto la distorsión que se produjo en dicha contribución al introducir, por una parte, una base de imposición diferente para

¹⁰⁷ La jurisprudencia había sido ya generosa con este concepto considerando que los gastos de escritura, derechos reales y timbre "son de los que el reglamento dispone que sean deducidos" (S.T.S. de 10 de Noviembre de 1905). Vid. también la S.T.S. de 24 de Marzo de 1906.

¹⁰⁸ En base a esta disposición se rechaza por el Tribunal Supremo la deducción de las cantidades destinadas a la amortización de acciones (S.T.S. de 10 de Marzo de 1906 y 25 de Octubre de 1907) y otras adquisiciones de material consideradas aumento de capital (S.T.S. de 14 de Noviembre de 1908, 20 de Febrero de 1911 y 9 de Octubre de 1912).

¹⁰⁹ Vid. Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, versión citada, pg.1116.

ciertas sociedades, que pasan a contribuir por sus utilidades líquidas, calculadas según balance, y, por otra, al introducir la posibilidad de deducción de ciertas cargas adicionales, lo que supone darles un trato privilegiado frente al resto que tributa por el producto neto.

La Ley de la Contribución de Utilidades de 1900 no va a cambiar esta situación puesto que, como hemos visto, la tributación personal que se intentó por la Tarifa III de dicha Contribución, se construyó de forma asistemática, siendo por ello heredera de los defectos que se atribuían a la antigua Contribución Industrial.

Así, en 1913 la tantas veces citada Memoria de la Dirección General de Contribuciones consideraba que esa referencia al beneficio líquido contenida incidentalmente en algunas de las disposiciones entonces vigentes supone "incurrir a sabiendas en una contradicción fundamental con el principio de la imposición por signos externos y cuotas generales"¹¹⁰. GOTA LOSADA ha manifestado idéntica opinión indicando que el concepto de "utilidades líquidas" de la Contribución de Utilidades "claramente superaba el planteamiento propio de los impuestos reales o de producto"¹¹¹.

Ello va a tener repercusión en las partidas deducibles y, siguiendo otra vez de manera fiel la opinión de la Memoria de

¹¹⁰ Ejemplar ob.cit., pg.1100.

¹¹¹ Tratado del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.268.

1913 ¹¹², la doctrina ha coincidido en señalar la extraña situación producida cuando, dentro de un sistema de imposición real aparece para ciertas sociedades la posibilidad de deducir no sólo aquellos gastos necesarios para la determinación del producto neto objeto de gravamen, sino también determinadas cargas que la práctica, recogida posteriormente por vía reglamentaria como ya se ha visto, va introduciendo¹¹³.

Así pues, debemos hacernos eco de esa incongruencia que se produce en dicho momento histórico respecto a este elemento del rendimiento que es objeto de nuestro trabajo, si bien es necesario señalar la extraordinaria dificultad de establecer la diferencia entre aquellos gastos deducibles para la determinación del producto neto y otro tipo de cargas, dificultad que se

¹¹² Alude la misma a la enorme incongruencia producida en el sistema español de las contribuciones directas en el que aparece "una contribución personal, no superpuesta a un sistema general de imposición real, como es el caso en las reformas tributarias contemporáneas de algunos Estados europeos, sino a modo de coto cerrado en que viven ciertas compañías en régimen de imposición personal, mientras todas las demás personas naturales y jurídicas pagan por todo el rendimiento neto sin deducción de cargas"

¹¹³ Cfr. J.L. SUREDA, "El régimen de imposición de las sociedades en España", ob.cit., pg.170 y MORAL MEDINA, "Historia del Impuesto sobre Sociedades. Desde 1900 hasta 1922", ob.cit., pg.34.

Puede señalarse el gasto de amortización de capital en el caso de sociedades que explotan concesiones que han de revertir, como uno de los más extraños al propio concepto de gasto entendido en un sentido puro. El propio T.S. en la sentencia ya citada de 26 de Diciembre de 1906, consideraba que nos encontrábamos ante un "privilegio que se explica por el interés que el Estado tiene en la disminución de las deudas de tales sociedades antes de que llegue la etapa de la reversión"

acentúa, a nuestro juicio, en el caso de las personas jurídicas de cuyos gastos cabe presumir siempre, en principio, su afectación al objeto social de la empresa ¹¹⁴.

De cualquier forma se va ampliando de forma paulatina, por vía legal o jurisprudencial, el concepto de partida deducible, desbordando el sistema en el que nace y llegando así en 1920 a un confusionismo absoluto tanto en el orden subjetivo como en el orden objetivo que exige una redefinición legal de los elementos del impuesto y que desemboca en la Ley de Utilidades de 1920.

c) De la Ley de Utilidades de 1920 a la Reforma de 1978.

Durante sus primeros nueve años de vida la Contribución de Utilidades había operado, en realidad como lo que era, una modalidad de la Contribución Industrial¹¹⁵. A partir de 1910 se

¹¹⁴ EINAUDI ha señalado los principios de la deducción de los gastos de producción en el sistema de imposición del producto neto. Dichos gastos serán deducibles en cuanto se destinen a la obtención de la renta. Quedarán excluidos, según él, los gastos "inherentes a la adquisición o a la formación del capital empleado en la producción de renta", porque se tratará de una inversión que quedará por ello en el patrimonio de la empresa. Sí se deducirán, sin embargo, los gastos de conservación y reparación de dicho capital. Quedan también excluidos de la deducción los gastos "de reparto, es decir, lógicamente posteriores a la producción de renta". Principios de la Hacienda Pública, Traducción al español de la edición italiana de 1940, Ed. Aguilar, Madrid 1946, pg.129.

¹¹⁵ Cfr. GOTA LOSADA, Tratado del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., Tomo I, pg.269.

suceden los Proyectos para la reforma de la misma ¹¹⁶ que se lleva a cabo de forma definitiva por la Ley de 29 de Abril de 1920. No es preciso describir ahora los aspectos comprendidos en cada uno de ellos, sino señalar que fué el de Navarro Reverter de 1912 aquél en que se inspiró la mencionada Ley. En dicho Proyecto cristaliza por vez primera, según FUENTES QUINTANA, la obra de Flores de Lemus¹¹⁷.

Entre las novedades de este Proyecto, destaca GOTA LOSADA la de regular con precisión el concepto de beneficio fiscal, "definiendo los ingresos computables, los gastos deducibles y las partidas que no tenían la consideración de deducibles , con tecnica que luego había de inspirar la famosa disposición quinta de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades desde 1920 a

¹¹⁶ Deben señalarse los siguientes: el de Cobián de 21 de Junio de 1910, el de Navarro Reverter de 11 de Diciembre de 1912, el de Suárez Inclán de 23 de Octubre de 1913, el de Bugallal Araujo de 9 de Marzo de 1914, el de Alba Bonifaz de 24 de Septiembre de 1916, el de González Besada de 22 de Octubre de 1918 y el de Bugallal Araujo de 13 de Noviembre de 1919. Para un estudio detallado de los mismos, vid. por todos el artículo de HERNANDEZ DE LA TORRE, "La prefiguración normativa del Impuesto sobre Sociedades y la obra de Flores de Lemus", Hacienda Pública Española n.42-43, 1976, pgs.163 ss. No existen, sin embargo, diferencias sustanciales entre todos estos proyectos.

¹¹⁷ Según este autor "diversas incidencias impidieron la aprobación del mismo, que se reitera por Flores de Lemus en todos sus consejos y sugerencias reformadoras que responden a las bases doctrinales contenidas en la "Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913", bases incorporadas tras una larga maduración legislativa, el 29 de abril de 1920. La aceptación de esa reforma de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades había consumido siete años de insistentes proyectos, detrás de los cuales estuvo el profesor Flores de Lemus". "La ideología de la reforma tributaria silenciosa", Hacienda Pública Española n.42-43, 1976, pg.128.

957"¹¹⁸. Añade este mismo autor que el concepto de renta que parece en el Proyecto está inspirado ya por la teoría patrimonial y no por la de la fuente¹¹⁹.

c.1 La Ley de 1920

La Ley de 1920 constituye, finalmente, "el anhelado respaldo legal que consagró, con algunas reservas, los caracteres de "generalidad" y "personalidad" en la imposición de

¹¹⁸ Tratado del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.276. Coincide con esta idea HERNANDEZ DE LA TORRE al señalar que en dicho Proyecto se hace una sistemática y precisa configuración del objeto del impuesto y de la base imponible y se establece "la distinción tripartita entre ingresos computables, gastos deducibles y partidas que tengan la consideración de beneficios netos, con algún matiz, habría de llegar hasta nuestros días". Sin embargo, discrepa en cuanto a la apreciación de este extremo como novedad puesto que, manteniendo una postura menos crítica hacia la Ley de 1900 y su Reglamento de 1906, considera que el artículo 10 de este último texto ya "permitía, sin duda, aproximarse al beneficio neto social", sin que existan diferencias pronunciadas entre las partidas que contiene el mismo y el mencionado Proyecto. La principal innovación que, en su opinión se recoge en el Proyecto de Navarro de 1912 en relación con las partidas deducibles, sería, aparte del enunciado formal general, que, sin embargo, no se traduce en diferencias materiales, la introducción, entre ellas de las "participaciones de gestores, administradores, consejeros y empleados en los beneficios de la empresa, siempre que sean obligatorias por contrato", "La refiguración normativa del Impuesto sobre Sociedades y la obra de Flores de Lemus", ob.cit., pg.174.

¹¹⁹ Idem. En este punto sí se muestra plenamente conforme HERNANDEZ DE LA TORRE para quien la regulación de los ingresos es de "mérito indiscutible" porque incluye expresamente una serie de categorías de rentas que suponen un concepto de renta comprensiva" avanzado para aquella época y se alejan de la concepción de la Tarifa III como impuesto real o de producto, si bien existen aún algunas excepciones a este principio con la exclusión de los rendimientos rústicos y urbanos. Ibidem, pg.176.

los beneficios de las compañías"¹²⁰. La Disposición Quinta de esta Ley , incorporada dos años más tarde al Texto Refundido de 22 de Septiembre de 1922, define, de acuerdo con los principios contenidos en el Proyecto de 1912, la base de imposición, siendo su técnica, en opinión de la doctrina, "muy depurada para la época"¹²¹. Dicha base estará constituida por "el beneficio neto en el periodo de la imposición".

¹²⁰ HERNANDEZ DE LA TORRE, *Ibidem*, pg.183. LAGARES CALVO, entre otros, ha puesto de relieve que esta implantación de un impuesto de carácter personal sobre la renta de las sociedades supuso en la época en que tuvo lugar en España "una relativa novedad en el ámbito financiero internacional. Los únicos países-dice- que por aquella época habían implantado un Impuesto Personal sobre Sociedades, antes, incluso, que un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, fueron España y los Estados Unidos de América. Los Estados Unidos establecieron el "Corporation Income Tax" entre 1909 y 1910, mientras España acabó de transformar su Tarifa III de Utilidades- implantada en 1900- en un auténtico Impuesto Personal sobre la Renta de las Sociedades en 1920". "Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1926", Hacienda Pública Española n.42-43, 1976, pg.190, nota a pie de página nº2.

¹²¹ A.GOTA LOSADA, Tratado del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., Tomo I, pg.291. Según SUREDA, pese a las críticas que haya podido tener dicha disposición, el temor a su modificación en las posteriores reformas tributarias es una prueba de la maestría de sus autores. Cfr.J.L.SUREDA, "El régimen de imposición de las sociedades en España", ob.cit., pg.176.

Entre los detractores de este precepto de la disposición de La Ley de Utilidades de 1920 cabe citar a TORRES que denuncia como error fundamental de la reforma en la contribución de utilidades el aspecto más alabado de la misma: la determinación del imponible. Según él "nuestra legislación de Utilidades está impregnada del concepto absurdo de que el resultado contable es el verdadero resultado y de que sólo hay un balance exacto de la empresa: el que ella establece". "Introducción" al libro de G.USERA, Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes, ob.cit., pg.XVII.

Esta referencia al beneficio neto como expresión contable de la utilidad líquida, resulta más indicada para referirse al objeto de imposición en el caso de los sujetos sometidos por la Tarifa III. Partiendo de la afirmación de que "lo neto quiere decir que a lo bruto se le ha descontado algo" nos dice USERA que, en el caso del beneficio neto, es decir ingresos menos gastos, se plantea "el problema de índole diversa, pero, evidentemente, previo a la fijación del beneficio neto, que será el determinar cuáles son esos ingresos brutos y cuáles son también esos gastos descontables o deducibles de los mismos"¹²².

Para la determinación de dicho beneficio se deducirá de los ingresos brutos obtenidos en el periodo "el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquellos, los de administración y conservación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de los dichos bienes y de sus productos"¹²³. Debe precisarse que, de acuerdo con lo que ya se decía en el párrafo anterior, la misma disposición preceptúa que se tenga en cuenta cualquier tipo de ingresos "ya procedan de la

¹²² Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes, ob.cit., pg.169. Reitera más adelante este autor la idea al no mostrarse conforme con la interpretación restrictiva en materia de gastos deducibles "puesto que la idea y motivo de la contribución de Utilidades es el gravamen del beneficio neto, y para llegar a éste no hay otra forma más correcta que la de establecer la diferencia entre los ingresos y los gastos del sujeto pasivo". Ibidem, pg.238.

¹²³ PEÑA HERNANDO considera que en este principio general de la Disposición Quinta "se condensa la filosofía de la determinación de la base imponible", constituyendo todas las demás reglas de dicha Disposición meras aclaraciones y puntualizaciones. "La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: Antecedentes históricos", ob.cit., pg.199.

explotación directa, ya del arrendamiento de negocio". Dicha novedad, que exige la existencia de precepto legal expreso para su inclusión, es consecuencia del carácter personal adquirido por el impuesto en esta ley, puesto que sólo en razón del perceptor puede considerarse el producto del arrendamiento del negocio como utilidad sujeta a la Tarifa III, frente a cualquier argumento lógico que vería en dicha inclusión una forma de desvirtuar el espíritu de esta Tarifa ¹²⁴.

Así pues, es importante subrayar estas novedades en la Disposición Quinta: por una parte, el gravamen de cualquier ingreso que afluya al sujeto con independencia de su origen; por otra, la referencia concreta al beneficio neto, lo que presupone el concepto de gasto o partida deducible.

Entre los gastos concretos la mayor novedad viene dada por su mejor sistematización.

La regla segunda de la Disposición Quinta comprende entre ellos:

"a) Las cantidades empleadas en la reparación del material, pero no las destinadas a su ampliación, las cuales habrán de liquidarse por la cuenta de capital, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente.

b) Las cantidades destinadas a la amortización de los valores del activo, por depreciación o pérdida de los mismos.

¹²⁴ Cfr. ALBIÑANA, Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes, ob.cit., pgs.183 ss.

Las depreciaciones y las pérdidas, para ser computables a estos efectos, habrán de reunir las dos condiciones siguientes:

Primera- Que sean efectivas; y

Segunda- Que se hagan constar por la Empresa en los documentos de su contabilidad, mediante la reducción de los valores correspondientes.

Las cantidades percibidas por la Empresa en concepto de indemnización de los valores perdidos, se deducirán siempre del importe de las pérdidas, a los efectos de este apartado.

c) Las participaciones de los gestores, administradores, consejeros y empleados, en los beneficios de la Empresa, siempre que sean obligatorias por contrato o por precepto de Estatuto u Ordenanza.

d) Las asignaciones de la Empresa a las instituciones de previsión y beneficencia de sus empleados, en cuanto no excedan del 10 por 100 del importe de los sueldos de dicho personal.

e) Las cantidades invertidas en el seguro de los valores de la Empresa, y en el de los accidentes del trabajo de su personal, en cuanto fueren obligatorios para la misma. Cuando la Empresa fuese aseguradora de sí misma, se deducirá como gasto, en vez del importe de la prima, la asignación correspondiente a la reserva destinada a cubrir el riesgo asegurado. Esta deducción no podrá exceder en ningún caso del costo medio en plaza de la prima neta correspondiente al riesgo.

f) Los intereses de las deudas procedentes de la gestión normal del negocio, los de las obligaciones, sean o no hipotecarias, y, en general, los de los capitales ajenos

empleados en el negocio por cuenta y riesgo de la Empresa sujeta a la imposición, salvo siempre lo dispuesto en el apartado B) de esta disposición.

g) Las cantidades destinadas a la amortización de las obligaciones hipotecarias, legalmente emitidas de las Empresas que exploten concesiones que hayan de revertir al Estado, libres de aquellos gravámenes.

h) Mientras subsista el privilegio del Banco Hipotecario de España, las cantidades destinadas a la amortización de sus cédulas hipotecarias.

i) Tratándose de Cooperativas de producción, se comprenderá siempre como gasto el valor corriente de las prestaciones o suministros de los asociados, aunque no figuren por cantidad alguna en las cuentas o se estimasen en ellas por valor inferior; y se computarán como beneficios las sumas distribuidas entre los socios a cuenta de aquéllos y la cantidad en que eventualmente exceda el valor asignado en las cuentas a los referidos suministros o prestaciones de su valor corriente.

j) Tratándose de Sociedades o Asociaciones que no tengan carácter mercantil, no se computarán como ingresos, a los efectos de la determinación del lucro obtenido, las que procedan de cuotas o repartos a cargo de los socios".

No debe hacerse aquí un comentario detallado de todas las partidas que integran dicha disposición. Sin embargo, sí es necesario poner de manifiesto las novedades que la misma introdujo, así como sus líneas generales de interpretación.

En primer lugar cabe señalar que la interpretación de esta materia , que es considerada, erróneamente en principio, una exención al impuesto¹²⁵, se hizo de forma restrictiva¹²⁶, constituyendo el ejemplo más claro de esta tendencia la Sentencia del T.S. de 9 de Mayo de 1921.

En materia de reparaciones, se insiste en la diferencia entre este gasto y el que corresponde a la ampliación o mejora de instalaciones¹²⁷. También se ha señalado por la doctrina y la jurisprudencia la diferencia existente entre dicho gasto y el de amortización "pues mientras que por el primero se entiende el arreglo de desperfectos causados por el uso continuado del material con la finalidad de mantenerlo en condiciones de servicio, la amortización supone la recuperación del valor total del material amortizado para poder renovarlo o sustituirlo en su día"¹²⁸.

Se observa en dicho texto cómo se flexibiliza el criterio para la deducción de las cantidades destinadas a amortización al admitir todas las que correspondan al ejercicio siempre que sean

¹²⁵ Nos remitimos a lo ya repetido tantas veces sobre el verdadero hecho imponible del impuesto, el beneficio neto, que exige de las partidas deducibles para su determinación.

¹²⁶ Más adelante veremos cómo la interpretación de las exenciones debe ser necesariamente restrictiva.

¹²⁷ Vid. S.T.S. de 28 de Febrero de 1929 y de 8 y 17 de Enero de 1930. También la del Tribunal Central de 17 de Marzo de 1942.

¹²⁸ Resolución del Tribunal Central de 18 de Julio de 1933. Entre la doctrina, vid. por todos USERA que establece la diferencia en parecidos términos aún reconociendo la compatibilidad entre ambos "porque son conceptos diversos que no estorban el uno al otro", Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes, ob.cit., pg.247.

efectivas y estén contabilizadas correctamente¹²⁹. También en relación con las cantidades destinadas a amortización , y en concreto cuando la misma responda al concepto de pérdida y no de depreciación , resulta curioso observar cómo nos encontramos en dicha Ley con un antecedente de la regulación de las disminuciones patrimoniales que todavía no existen como concepto independiente y, en consecuencia, no tienen un tratamiento legal diferenciado. Indicativo de ello es la disposición según la cual para el cómputo de dichas pérdidas se deducirán siempre de las mismas las cantidades percibidas por la Empresa en concepto de amortización.

Se acentúa el sentido social en la regulación de las partidas que ya se había iniciado en 1906 y así se permite deducir las cantidades que en favor de sus empleados se destinen no sólo con fines de previsión sino también de beneficencia¹³⁰ y las cantidades destinadas al seguro de accidentes de trabajo del personal. Es importante constatar que este sentido se irá acentuando, como veremos, de forma progresiva a lo largo del siglo.

¹²⁹ Cfr. PEÑA HERNANDO, "La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: Antecedentes históricos", ob.cit., pg.197. Sobre la aplicación de dichos requisitos pueden verse la Sentencia del T.S. de 29 de Abril de 1942 y las Resoluciones del Tribunal Central de 29 de Mayo de 1928, de 21 de Febrero, de 16 de Mayo y de 18 de Julio de 1933 y de 2 de Enero y 24 de Abril de 1934.

¹³⁰ La Resolución del Tribunal Central de 22 de Mayo de 1934, precisa que aún cuando la Ley se refiere sólo a empleados, la interpretación genérica debe hacer extensiva esta deducción a los obreros.

Aún cuando se introduce la posibilidad de deducir las participaciones en los beneficios de la Empresa en determinados casos, la jurisprudencia no interpretó con la misma generosidad el precepto¹³¹. Debe señalarse, finalmente, como avance respecto a la normativa anterior el rango legal con que se ampara la nueva regulación, más adecuado, sin duda para la definición de elementos tan esenciales dentro del impuesto como los que estamos mencionando.

Pero sin duda lo más importante, al objeto de nuestro estudio, sea que el concepto general de partida deducible de la Disposición Quinta va a perdurar prácticamente hasta la Reforma de 1978 ¹³². Al mismo tiempo se va acogiendo, como a continuación veremos, la deducción de nuevas partidas, amparadas siempre en dicho concepto. Más adelante tendremos ocasión, en consecuencia, de analizar las características del mismo.

c.2 El Proyecto de 1926

Avanzando en el estudio de los momentos históricos que pueden afectar a las partidas deducibles, hay que mencionar el Proyecto de 1926 para la introducción de un Impuesto sobre las Rentas y Ganancias, del que es autor el entonces ministro Calvo.

¹³¹ Vid. la Sentencia del T.S. de 29 de Febrero de 1936 y las Resoluciones del Tribunal Central de 30 de Diciembre de 1940 y 18 de Noviembre de 1941.

¹³² Sólo el Texto Refundido de 1967 añadirá dentro del concepto general los gastos de reparación al lado de los de administración y conservación como luego veremos.

Sotelo, y cuya aplicación se extiende tanto a personas físicas como a jurídicas ¹³³. Su artículo 84, apartado k), permite a las Sociedades anónimas, comanditarias simples o por acciones y de responsabilidad limitada, la deducción como gastos para determinar su beneficio de "las cantidades distribuidas como dividendos de las acciones, incluso las de trabajo, bonos de disfrute, partes de fundador y, en general, las cantidades o valores distribuidos como remuneración de las participaciones en el capital social de los accionistas, comanditarios y socios de responsabilidad limitada, siempre que dichas cantidades o valores tributen con arreglo a los preceptos de los títulos II o V de esta Ley". Se pretendía con dicha proposición eliminar la doble imposición que recaía sobre los mismos beneficios dos veces, la primera al generarse por las propias sociedades y la segunda al llegar a manos de los socios¹³⁴. Al no aprobarse el Proyecto,

¹³³ GOTA LOSADA ha señalado la "extraordinaria analogía" existente entre este Proyecto y la Reforma de 1964. Tratado del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., Tomo I, pg.298.

¹³⁴ De "radical innovación" se califica esta propuesta en la Exposición de Motivos que acompaña al Proyecto. Según la misma "con esta deducción desaparece la duplicación de carga fiscal que la vigente Ley de Utilidades (tarifas segunda y tercera), hace recaer sobre los beneficios sociales de las compañías de responsabilidad limitada". De todas formas la preocupación por el problema de la doble imposición parec surgir con cierta fuerza en esta época y prueba de ello es que, según RAMOS DIAZ, en el periodo 1922-1930 las disposiciones más importantes en relación con la imposición de las sociedades son precisamente las referidas a la doble imposición cuyo estudio no nos interesa en este momento, salvo en su posible consideración de partida deducible. Cfr."La imposición sobre Sociedades en el periodo 1922-1957", Hacienda Pública Española nº24-25, 1973, pg.52.

dicha propuesta no llega a ver la luz¹³⁵.

c.3 La Ley de 1940

El siguiente hito en la historia del impuesto se encuentra en la reforma llevada a cabo por Larraz en 1940. El objetivo fundamental de la misma para la Tarifa III es el de someter a tributación dentro de ella a los empresarios individuales¹³⁶. Por otra parte, y a efectos de la determinación del beneficio, acepta la consideración como gastos de "las cuotas satisfechas por las empresas en virtud de precepto legal y para fines sociales"¹³⁷. Con independencia de que este precepto sea comentado más adelante hay que señalar, según avanzamos en páginas anteriores, cómo se va introduciendo progresivamente dentro del concepto de las partida deducible el de los gastos destinados a fines sociales, lo que excede del espíritu propiamente empresarial al que debían ceñirse en principio los

¹³⁵ El Dictamen emitido en 1927 en torno a este Proyecto no fue favorable al mismo, erigiéndose dicho dictamen, elaborado por una Comisión que presidía Flores de Lemus, en la propuesta alternativa al Proyecto de Calvo Sotelo. En cuanto a la absoluta eliminación de la doble imposición contenida en el Proyecto mediante, primero, la desaparición de la Tarifa III, y, segundo, la deducción de los beneficios distribuidos para determinar la base imponible, la Comisión se muestra, lógicamente, partidaria incondicional del mantenimiento de dicha Tarifa. Un estudio crítico tanto del Proyecto como del dictamen vertido por la Comisión puede verse en el artículo de LAGARES CALVO, "Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1926", *ob.cit.*, pgs.189 ss.

¹³⁶ "Con olvido de la naturaleza y de la técnica del impuesto según J.L.SUREDA, "El régimen de la imposición de las sociedades en España", *ob.cit.*, pg.181.

¹³⁷ Art.39 b) de la Ley.

gastos para ser deducibles. En este caso estamos, sin duda, ante

un tipo de carga que difícilmente puede tener cabida dentro de un impuesto que recaiga sobre el producto neto pero que sí son apropiadas dentro de un impuesto de carácter personal.

Otra novedad de la reforma de este año la supuso la potestad otorgada a la Administración para establecer reglamentariamente los coeficientes de amortización de los valores del activo.

La Ley de 31 de Diciembre de 1941 reforzará aún más el carácter social de que se impregna el beneficio empresarial desde el punto de vista tributario¹³⁸. En virtud de los únicos tres artículos de esta Ley se permite, por un lado, la deducción de las cantidades satisfechas por una empresa a sus productores

138 Las consideraciones que preceden al articulado de dicha Ley y que transcribimos a continuación son suficientemente expresivas de este espíritu del que se va impregnando nuestra legislación tributaria y que guardan relación directa con los acontecimientos históricos de la época. Se dice "Las orientaciones del nuevo Estado en sentido proteccionista del productor, en concurrencia con las circunstancias excepcionales en que actualmente se desenvuelve la economía privada, transforma esencialmente el concepto de liberalidad que las disposiciones oficiales atribuyen a la dispensa de remuneraciones extraordinarias del trabajo, sustituyéndole por el de obligación de hermandad nacida de la comunidad de intereses en la producción.

A esta metamorfosis en la relación entre el empresario y productor ha de amoldarse, en justa evolución, la teoría fiscal cualificando esas remuneraciones como exigidas por la explotación, con influjo reductor del beneficio de la empresa.

Del mismo modo se impone evitar que la rigidez de ciertos preceptos obligue a considerar como beneficio tributable cantidades donadas para fines estatales o de solidaridad nacional.

A conseguir tales efectos responde esta Ley, que no omite las inexcusables medidas precautorias que las circunstancias aconsejan, en defensa de los intereses del Tesoro".

Vid. sobre la justificación de esta Ley las S.T.S. de 21 de Mayo de 1956 y de 26 de Abril de 1958.

(empleados y obreros) en concepto de remuneraciones excepcionales¹³⁹ y en virtud de determinadas condiciones¹⁴⁰. Por el contrario, y puede entenderse que en aras de una mayor solidaridad, se limita al 10% del beneficio las cantidades a deducir en virtud de participaciones de Consejeros, Gestores y Administradores de empresas en dicho beneficio. Finalmente, se contiene una excepción al precepto contenido en la disposición Quinta, apartado E) que excluía de la consideración como partida deducible a las cantidades destinadas a donativos en favor de tercero, salvo que dicho donativo venga exigido por la explotación del negocio. La excepción afectará a las "donaciones extraordinarias que hagan las Empresas con destino a suscripciones de carácter nacional patrocinadas expresamente por el Gobierno o a organismos del Estado para fines propios de la misión que a éste corresponde desarrollar".

¹³⁹ Se utiliza en esta Ley por vez primera, según ALBIÑANA, la expresión de remuneración excepcional, exigiendo a continuación determinados requisitos a efectos de su deducibilidad que van en contra de lo que supone la naturaleza excepcional, por ejemplo, la permanencia o la comunicación con antelación a la Administración. En su opinión, lo que debió de haber hecho esta Ley era precisamente despojar del carácter excepcional a las remuneraciones que cumplieran dichas condiciones que, por ello, pasarían a ser deducibles de forma automática. De todas formas, y con independencia de estos problemas conceptuales, parece claro cuál es el espíritu de la Ley en este tema. Cfr. Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes, ob.cit., pg.245.

¹⁴⁰ "Antes de dicha ley -dice ROCA SASTRE- reiterada jurisprudencia había declarado la no deducción de dichas gratificaciones o pagas extraordinarias, y sólo admitía su deducción cuando las mismas eran obligatorias en virtud de contrato o por precepto de estatuto u ordenanza". Tratado de la Contribución de Utilidades, Ed.Boch, Barcelona 1956, 2ª edición, pg.538.

El carácter deducible de las remuneraciones extraordinarias, que hasta ahora había sido negado por la jurisprudencia, va a ser uno de los puntos que más evolucionará, ensanchándose progresivamente su campo de actuación hasta nuestros días. Esta evolución es debida en parte a la incorrecta utilización que se ha hecho del término, ya que la verdadera remuneración extraordinaria no es nunca deducible "per se". Así, si aún siendo extraordinaria, remunera un servicio, será su fin el que le otorgue el carácter deducible, mientras que si está preceptuada o establecida con anterioridad poco tendrá de extraordinaria. Con ello dejamos el tema enunciado para más adelante, dejando constancia de que el inicio del problema tiene lugar en 1941 y que el mismo se verá acentuado por la Ley de 4 de Mayo de 1948 que dispone la desgravación en la cuota del impuesto de aquellas "remuneraciones o pagas extraordinarias" 141.

El espíritu que había llevado en 1941 a establecer ciertas limitaciones a las participaciones en beneficios, lleva en 1946 a extenderlas a las participaciones en ingresos, en un intento de eliminar el fraude de ley que "impulsó a las nuevas empresas a consignar en estatutos o contratos que la remuneración de tales servicios personales se señalara en función de sus .

141 Se utiliza aquí el término pagas, más acorde con ese carácter de permanencia exigido; sin embargo, como más adelante se verá el entronque de esta Ley con la ya comentada de 1941 presenta alguna dificultad.

propios ingresos"¹⁴². Sin embargo, según ALBIÑANA, el art.10 de la Ley de 31 de Diciembre de 1946 que regula dicha limitación no desarrolla la misma de forma correcta, lo que hace necesario un posterior desarrollo reglamentario que no va a llegar hasta ocho años después en la Ley de Reforma Tributaria de 1954, si bien aclara muy poco su régimen , limitándose a agravar su imposición¹⁴³. Finalmente es el artículo 1 del Decreto de 23 de Noviembre de 1956, que será elevado a rango legal por la Ley de Presupuestos y Reformas Tributarias de 1957, el que detallará las participaciones en ingresos que pueden seguir considerándose

¹⁴² C.ALBIÑANA, "Régimen tributario de las participaciones en ingresos empresariales", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública n.30, Junio 1958, pg.420.

¹⁴³ Idem.

Según F.LOPEZ DOMINGUEZ "La amplitud dada a este nuevo gravamen (se está refiriendo al gravamen de estas participaciones por la Tarifa II de Utilidades) está perfectamente enfocada para salir al paso de las evasiones fiscales que en la práctica se presentan con más frecuencia". Además, para este autor la referencia a "participaciones en ingresos" comprendería también la "participación en beneficios" "ya que la única diferencia entre ingresos y beneficios la constituyen los gastos , puesto que los beneficios no son otra cosa que los ingresos menos los gastos. Y teniendo en cuenta -añade- que las Sociedades, en general, pueden condicionar lo que deberá entenderse por beneficios líquidos al disponer en sus Estatutos o escrituras que se incluyan entre los gastos a deducir de los ingresos, unos u otros, el legislador ha creído conveniente hacer referencia a un concepto más amplio, al que no admite modificación ni interpretaciones dadas por las Empresas y dentro del cual se comprende el más restringido de los beneficios". "La reforma tributaria de la Ley de 16 de diciembre de 1954", Impuestos de la Hacienda Pública nº 142, Marzo 1955, pg.178.

deducibles¹⁴⁴ .

c.4 La Ley de 1957

La Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957 constituye el siguiente eslabón en la historia del impuesto. Por la misma se lleva a cabo la transformación de la Tarifa III de Utilidades en el Impuesto de Sociedades, cambio inspirado por el deseo de dotar de sustantividad propia a la imposición global de los entes jurídicos, según consta en la Exposición de Motivos de dicha ley.

Uno de los problemas más interesantes que se contemplan en la reforma de 1957 en relación con las partidas deducibles es el de la renovación y ampliación de los equipos industriales. Esta renovación de activos que, teóricamente, debe llevarse a

¹⁴⁴ Según este artículo serán deducibles:

a) Las reconocidas a favor de gestores, directores, administradores, consejeros, empleados y obreros, con las condiciones formales que allí se indican.

b) Las satisfechas a personas que, aún no siendo empleados, representen remuneración directa de servicios personales, siempre que por su modalidad y cuantía se hallen dentro de las normas establecidas en aranceles o tarifas, o dentro de los usos o costumbres comerciales.

c) Las cesiones de primas y las comisiones abonadas entre compañías aseguradoras y reaseguradoras, derivadas de las operaciones de reaseguro.

El fin de dicho artículo es permitir la deducción de determinadas participaciones en ingresos equiparando así totalmente su régimen al establecido en 1941 para las participaciones en beneficios y acabando con la ilógica situación creada en 1946 al suprimir totalmente el carácter deducible de las participaciones en ingresos.

cabo con los fondos de amortización dotados a ese efecto, resulta imposible como consecuencia del fenómeno del alza de precios, ya que existe el principio general de que los fondos de amortización exentos del impuesto no pueden superar el coste primitivo del elemento que se amortiza. La solución que se considera más adecuada para este problema es la de crear, exentos también de impuesto¹⁴⁵, fondos para ampliación y renovación de equipos, con la ventaja sobre los fondos de amortización de que dicha exención va directamente condicionada a la reinversión posterior. "La medida tiene -según la Exposición de Motivos- el doble carácter de estimular el ahorro y de fomentar la inversión de orden agrícola o industrial", puesto que el ahorro debe dirigirse hacia los sectores en los que existe una mayor productividad. El fondo, regulado en el artículo 97, se denomina Fondo de previsión para inversiones y es, a nuestro juicio una de las mayores novedades de la Ley en cuanto a partidas deducibles concretas.

También de esta Ley de 1957 procede la consideración de gasto que se le otorga a "las cantidades que, con cargo a los resultados del ejercicio, entreguen las entidades contribuyentes al Ministerio de Educación Nacional o a los Rectores de Universidades con destino a Centros docentes o de investigación, oficiales, para laboratorios, bibliotecas, talleres o

¹⁴⁵ Estamos utilizando la terminología de la Exposición de Motivos de dicha Ley. Puede observarse cómo la partida deducible se considera claramente una forma de exención, idea muy arraigada y que, como ya se dijo en muchas ocasiones, no compartimos al menos en cuanto principio general.

construcciones de escuelas nacionales"¹⁴⁶. Aparece con ello el fin de fomento en la regulación de las partidas deducibles que se reclama en la actualidad con insistencia por parte de las diversas unidades de investigación de la sociedad. Sin embargo, dichos fines se alejan de forma visible de los específicamente empresariales, configurando, como más adelante veremos una categoría independiente dentro de las partidas deducibles.

Por Orden de 13 de Mayo de 1958 se publica la Instrucción Provisional para la exacción del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas. La misma constituye la norma reglamentaria de la Ley de 1957 y de aquellos preceptos de la Contribución de Utilidades que la misma no hubiese derogado.

Vuelve a hacerse una definición general de las partidas deducibles en los mismos términos que hasta el momento, permitiendo la deducción de los gastos necesarios para la obtención de los ingresos, los de administración y conservación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y de sus productos siempre y cuando no se hubieren acogido las sociedades de que se trate al sistema de evaluación global instituido por la Ley de 1957 ¹⁴⁷.

¹⁴⁶ Art.70 de la Ley.

¹⁴⁷ Dicha evaluación global se instrumenta mediante la agrupación de contribuyentes que se dediquen a una misma actividad, a los que se fija, mediante datos técnicos, la base imponible global para proceder después al reparto de esta cifra entre los distintos miembros de la profesión.

La Orden de 1958 permite asimismo en el apartado k) del artículo destinado a regular estos gastos la deducción de "las cantidades que las Cajas de Ahorro Popular inviertan en obras benéfico-sociales de conformidad con lo dispuesto en el artículo cuarto del Decreto de 17 de octubre de 1947"¹⁴⁸.

c.5 La Ley de 1964

Por último, y antes de llegar a la reforma de 1978 que configura la legislación actual, tiene lugar la reforma llevada a cabo por la Ley de 11 de Junio de 1964. Dicha reforma se inspira en unos criterios más de redistribución que propiamente recaudatorios. Muestra de ello es la referencia que se hace, dentro de la Exposición de Motivos que precede a la Ley, al sentido social del impuesto "que viene progresivamente reafirmandose a través de las medidas tributarias del Estado español", lo que en el caso de las partidas deducibles es, como ya se ha visto, una realidad innegable. Este sentido social de la reforma se acompaña asimismo de una modernización del sistema fiscal en adaptación a las circunstancias de la nueva economía española que "está renovando, con gran celeridad -en palabras de la Exposición de Motivos- los supuestos de hecho sobre los que los tributos actúan".

¹⁴⁸ Este Decreto se complementa con la Orden de 10 de Marzo de 1959 sobre el alcance de la exención a Cajas de Ahorro por obras benéfico-sociales.

En materia de gastos la propia Exposición de Motivos de la Ley de Reforma que analizamos nos expone cuáles son las directrices de la misma. Así, destaca la intención de una "mayor flexibilidad en la admisión de los destinados a la investigación o de los intereses pagados por las empresas filiales a sus empresas matrices". Otras medidas concretas en materia de exportación, inversión y sistemas de amortización son objeto también de ciertos retoques y modificaciones.

Las condiciones para la dotación de amortizaciones son desarrolladas de forma prolija en el Texto Refundido de 1967, que incorpora además como prueba suficiente de la depreciación efectiva la de que se ajuste a las tablas aprobadas por Orden de 23 de Febrero de 1965. Desarrollando las ideas anunciadas en la Exposición de Motivos para la adaptación a las nuevas directrices económicas, se establece como posibilidad la libertad de amortización para las entidades encuadradas en los sectores industriales declarados de "interés preferente" o las actividades relacionadas con el turismo; de acuerdo con determinados requisitos se admitirían igualmente los planes especiales de

amortización o de amortización acelerada¹⁴⁹.

Se admite la inclusión como partida deducible¹⁵⁰ de las reducciones de valor tanto de los fondos editoriales como de los efectos en cartera tomando los valores que figuran en cuenta. Igualmente, recogiendo lo dispuesto en la Orden de 14 de Septiembre de 1964 sobre beneficios a fondos extraordinarios de reparaciones de entidades de navegación marítima y aérea, se permite deducir las cantidades que destinen a los mismos las sociedades de ese tipo a las que añade igualmente las sociedades pesqueras.

Con un fin de fomento, propio también del momento histórico, se recoge como partida deducible la de las "cantidades que se dediquen a actividades deportivas de los grupos y

149 Señala BALAGUER LARA que dichas amortizaciones aceleradas no estarán sujetas a las condiciones establecidas en el art.11 de la Ley de 22-XII-1960 (con las modificaciones de los artículos 83-2 y 84 de la Ley de Reforma de 1964), "condiciones que solamente serán requeridas cuando la amortización afecte a ejercicios iniciados antes de 1 de Enero de 1968".

Otras modificaciones recogidas por dicho autor son las siguientes:

-En relación con el seguro de valores de la sociedad, se sustituye la expresión "cantidades invertidas en el seguro" por la de "cantidades destinadas", aclarándose así que no es necesario el pago efectivo

-Se excluye como partida deducible no sólo las cantidades destinadas a ampliación sino también las destinadas a mejora "subsistiendo la cuestión de diferenciar entre reparación (deducible) y mejora (no deducible)".

Cfr. BALAGUER LARA, "Comentarios en torno al Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública n.77, 1968, pg.1137 y 1138.

¹⁵⁰ Ya se habla de partidas deducibles. El art.17 del Texto Refundido que es una de las "Normas en relación con los gastos" a que se refiere la Sección 3ª, nos dice qué conceptos "tendrán la consideración de partidas deducibles de los ingresos".

sociedades integrados por el personal que preste sus servicios en la empresa" con carácter aficionado. No incluye sin embargo, según BALAGUER LARA, las destinadas a la construcción de instalaciones deportivas¹⁵¹.

Se especifica igualmente de forma clara la manera de establecer el límite tanto a las participaciones en beneficios como a las participaciones en ingresos.

Entre las medidas anunciadas en la Exposición de Motivos para la reforma de 1964 se encuentra la del perfeccionamiento del derecho tributario dentro del proceso de ordenación formal del mismo iniciado un año antes con la aprobación de la Ley General Tributaria. Entre las medidas a tomar se citan, por ejemplo, las correcciones de carácter técnico entre las que se encuentran las operadas en materia de exenciones mediante su revisión. Sin embargo, y pese a la tradicional caracterización de los gastos necesarios como exenciones, que se lleva a cabo de forma reiterada por nuestra jurisprudencia, no encontramos ninguna corrección ni siquiera en aquellas que pueden ser constitutivas de exención.

c.6 Consideración final

151 "Comentarios en torno al Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas", ob.cit., pg.1138.

Podemos finalizar la evolución histórica del concepto de gasto deducible en el Impuesto Industrial primero, Contribución de Utilidades en este siglo e Impuesto sobre Sociedades finalmente, justificando la distinta motivación de unos y otros cambios. Así, mientras en un primer momento, y hasta la personalización del Impuesto en 1920, el origen del concepto y posteriores reformas están guiadas por razones de técnica impositiva y tienen como fin el gravamen del verdadero beneficio empresarial entendido en sentido contable o económico, una vez conseguido, de algún modo, dicho logro, el concepto se nutre con las medidas de carácter político, sociales la mayor parte de las veces, de fomento de la investigación, de la inversión, etc...propias de la época y momento histórico en que nacen. Así, si en primer momento el concepto legal de gasto trata de acercarse a la realidad que se pretende gravar, y lo hace asépticamente, en un estadio posterior, dicho concepto pretende modificar esa misma realidad induciendo a las empresas mediante deducciones hacia ciertos comportamientos.

Es decir, que finalmente parece que las incorporaciones de gastos concretos a lo que podemos llamar el concepto de gasto en sí mismo considerado, hacen que se modifique este último. De tal modo que podemos preguntarnos, si el análisis detallado de cada partida puede conducirnos al concepto de gasto o más bien hay que partir de éste para examinar a continuación si la nueva partida que se incorpora responde o no realmente al mismo.

Lo que en cualquier caso es cierto, es que del primer concepto de gasto de 1900 al que se desprende de la Ley de Reforma de 1964 y su texto refundido de 1967, hay una evolución indudable que amplía el concepto primigenio de gasto por incorporación de nuevas partidas deducibles. Hasta qué punto éstas deben considerarse tales es algo que iremos resolviendo a lo largo de los capítulos siguientes.

Capítulo 2.- La partida deducible en la Ley del Impuesto de Sociedades

a) La contabilidad y la base imponible del Impuesto

En el estudio de la actual regulación normativa del concepto de partida deducible, utilizaremos la misma sistemática que en el estudio de sus antecedentes históricos. Es decir, vamos a partir del propio concepto de beneficio o utilidad como premisa del mismo en razón a que no parece correcto variar el método de investigación utilizado en ambos análisis, ya que de otro modo podríamos concluir con resultados diferentes e incluso contrapuestos.

Entre los antecedentes históricos situábamos, como uno de los hitos dentro del gravamen del beneficio de las empresas, el nacimiento de un concepto de beneficio imponible específicamente tributario y que, en consecuencia, suponía la distinción entre el gasto contable propiamente dicho y aquel utilizado de forma exclusiva a los fines de determinar la base imponible¹⁵².

¹⁵² Pese a la afirmación, demostrada en el capítulo anterior de que las partidas deducibles forman parte ya del hecho imponible, dando lugar por diferencia respecto a los ingresos, al nacimiento de la obligación tributaria, es la función de la base imponible la que nos interesa en este momento.

Por ello, el primer paso en este sentido debe venir dado por el estudio del concepto de base imponible aceptado en la actualidad en el texto del Impuesto de Sociedades y su relación con el concepto de beneficio aceptado por otras disciplinas como la Economía, La Contabilidad y el Derecho Mercantil.

b) La base imponible y el concepto de beneficio económico contable y mercantil

Análisis doctrinal:

b.1 La doctrina española

Parece conveniente examinar en primer lugar y con un sentido crítico la construcción que FERNANDEZ PIRLA elabora en torno a la relación entre estas disciplinas.

Según este autor la realidad económica, cuyo estudio corresponde a la economía de la empresa, constituye el objeto material de la contabilidad, siendo su objeto formal, que la dota de unidad y autonomía científica, "la representación auténtica y la medida de la realidad económica, utilizando para ello una adecuada técnica, apoyada en principios matemáticos y estadísticos"¹⁵³.

¹⁵³ Teoría Económica de la Contabilidad, ob.cit., pg.21.
Por su aportación a la construcción jurídica de la contabilidad, es de gran interés el libro de BLANCO CAMPAÑA, Régimen jurídico de la contabilidad de los empresarios, Studia Albornotiana, Madrid 1980.

En la medida en que ese hecho de la vida económica es concebido de una u otra forma, su representación contable deberá ser adecuada a dicha concepción, adaptándose igualmente en la medida en que dicha concepción vaya variando.

Como noción fundamental dentro de la teoría de dicho autor, nos encontramos con la de "hecho contable", entendido éste como "la versión interpretada, homogénea y calificada de una realidad económica o socioeconómica". En torno a este hecho contable va a elaborar su tesis sobre la necesidad de construir, como rama jurídica independiente, un Derecho Contable ¹⁵⁴.

Hasta ahora se le ha reconocido a la Contabilidad eficacia jurídica aunque para ello se imponga una cierta forma a la misma ¹⁵⁵. Dicha forma se ha impuesto por el Derecho Mercantil, pero según FERNANDEZ PIRLA, diversas razones "aconsejan una mayor especialización jurídica en la consideración de la Contabilidad" ¹⁵⁶. En su opinión se evitarían de esta forma las interpretaciones diferentes sobre un mismo hecho económico, inspiradas por intereses diferentes, entre las que cita expresamente la llevada a cabo por el Derecho Fiscal.

Se construiría así un Derecho Contable de carácter sustancial, integrado fundamentalmente por "los principios de

¹⁵⁴ Tesis publicada bajo el título Una aportación a la construcción del Derecho Contable, Instituto de Planificación Contable, Madrid 1986, pg.28.

¹⁵⁵ Cfr. FERNANDEZ PIRLA, Teoría económica de la Contabilidad, ob.cit., pg.25.

¹⁵⁶ Una aportación a la construcción del Derecho Contable, ob.cit., pg.43.

interpretación contable de la realidad económica"¹⁵⁷ a los que debe revestirse de forma jurídica. Con ello se dota al ordenamiento de unas normas sustantivas -las jurídico-contables- por oposición de otras ramas de carácter adjetivo, como serían, según dicho autor, las de Derecho Fiscal o Mercantil ¹⁵⁸.

El punto de partida de nuestro estudio debemos de fijarlo justamente en estas alusiones al Derecho Fiscal . Como puede observarse, el citado autor, magnificando lo que llama el hecho contable, elabora una construcción a la que no puede negarse atractivo desde un punto de vista formal pero que, a nuestro juicio, al otorgar al Derecho Contable el papel de rama jurídica de carácter sustantivo, y reservar al Derecho Tributario una función meramente adjetiva, puede llegar a lesionar la propia autonomía que corresponde al Derecho Financiero como rama jurídica independiente, según se reconoce hoy en día de forma mayoritaria, así como la sustantividad y

¹⁵⁷ Ibidem, pg.4.

¹⁵⁸ Cfr. ibidem, pg.5.

contenido material de la misma¹⁵⁹. Por ello, la renta, hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, es un concepto específicamente tributario, diferente del concepto de beneficio

159 Vid. GRIZZOTTI, "L'autonomia del diritto finanziario nella determinazione della capacità contributiva e del reddito imponibile", Riv. Dir. finanz. e scienze delle finanze, 1938, 2, pg.111.

Sobre las relaciones entre el Derecho Privado y el Derecho Tributario, vid. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, "Relaciones entre el Derecho Privado y el Derecho tributario", Prólogo al libro de J.A. ANTON, El ordenamiento tributario de los frutos, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1977 y VICENT CHULIA, "Introducción general a las relaciones entre el Derecho Mercantil y el Derecho Fiscal", Hacienda Pública Española n.94, 1985, pgs.79 ss.

La reciente reforma mercantil y contable ha exigido un nuevo replanteamiento de sus consecuencias tributarias. Vid. A.L. GONZALEZ GARCIA, "La nueva normativa contable y el Impuesto sobre Sociedades", Impuestos n.12, 1990, pgs.78 ss. y M.C. GONZALEZ CAYUELA, "Algunas notas sobre los aspectos fiscales de la reforma mercantil", Gaceta Fiscal n.76, pgs.203 ss.

empresarial 160.

De cualquier forma, aún reconociendo que nos encontramos ante un concepto jurídico-tributario, es indudable que dicho concepto no avanza, utilizando expresiones figuradas, independientemente del concepto de beneficio empresarial, representado de forma contable¹⁶¹, sino que, de alguna forma, va siempre a continuación del mismo.

¹⁶⁰ Sin embargo, debe precisarse que las diferencias no se encuentran, como se apuntaba igualmente en el Capítulo anterior, en que el concepto de renta exceda del beneficio conceptuado como específicamente empresarial, puesto que, como ya señalaba, hoy en día el beneficio empresarial, representado en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias ya no se ciñe al resultado derivado directamente de la actividad sino a cualquier beneficio, aún cuando tenga carácter extraordinario. Ello se expresaba ya en la Memoria que acompañaba al Proyecto de Ley del Impuesto de la siguiente forma: "Consecuentemente con la plena subjetivización del gravamen, pierde toda relevancia la distinción entre resultados típicos y atípicos.....De esta forma se elimina toda idea de "actividad", típicamente objetiva, y se configura la renta, que constituye la base del Impuesto, como un concepto global y sintético". También entre la doctrina mercantilista, SANCHEZ CALERO considera que "al hablar de beneficio neto hemos de buscar no simplemente los resultados de la actividad a la que se dedica la sociedad, sino el beneficio neto total que se ha producido durante el ejercicio", "Concepto de beneficio neto según la Ley de Sociedades Anónimas", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº94, 1971, pg.726. Pero él mismo distingue más adelante el beneficio determinado conforme a las normas de la L.S.A. del beneficio que resulta de aplicar las normas de Derecho Fiscal, señalando entre tales diferencias la de que "los componentes positivos y negativos de derecho fiscal no coinciden exactamente con los que intervienen en la formación del beneficio neto en la S.A." Ibidem, pg.745.

Vid.sobre la diferencia entre el beneficio fiscal de la empresa y el beneficio económico, el Acuerdo del T.E.A.C. de 17 de Marzo de 1961.

¹⁶¹ Y juridificada esta forma, según FERNANDEZ PIRLA por las normas de Derecho Mercantil.

Con indudable acierto expone esta idea ALBIÑANA al reconocer en la contabilidad la base sobre la que descansa la imposición empresarial "por ser la única que en forma sistemática y ordenada puede dar a conocer la situación de un patrimonio y los resultados de una gestión". Y añade como una razón más la de que "siendo la significación originaria de renta o beneficio una noción de contabilidad, justo es que hoy se reconozca a la contabilidad la función de mostrarnos esa renta o beneficio"¹⁶². Más tarde expondremos, sin embargo, nuestra discrepancia con este autor sobre el valor de las anotaciones contables concretas.

162 Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes, ob.cit., pg.19. Sin embargo, es interesante puntualizar niega sustantividad a la contabilidad pese a la importancia que le otorga. Ello contrasta con las modernas teorías de FERNANDEZ PIRLA. Ibidem.pg.20.

Precisamente por esta función de apoyo que corresponde a la Contabilidad, y de forma más concreta, a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias respecto a la tributación empresarial, insiste en que la regla general debe ser la coincidencia entre beneficio empresarial y base imponible (su estudio se refería a la Contribución de Utilidades). Dice: "Si, como hemos de advertir más adelante, la base impositiva por Tarifa III de Utilidades coincide sensiblemente con el beneficio neto de la Empresa contribuyente, reconoceremos que el saldo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias ha de coincidir con tal base impositiva en cuanto se redacte correctamente esta cuenta. Los conceptos de productos y gastos-abonos y cargos a la cuenta de Pérdidas y Ganancias- son iguales desde los ángulos económico y fiscal; en muy excepcionales casos un gasto económicamente hablando, no será fiscalmente deducible; lo que ha sido un producto para la Empresa, es un ingreso para el Fisco; lo que ha de ser resultado distribuido por ella, será un beneficio fiscalmente estimable. Siendo correlativos estos conceptos y correspondiendo a la cuenta de Pérdidas y Ganancias reflejar tanto las variaciones patrimoniales como sus orígenes, es, indudablemente, el documento fundamental en que se basa la liquidación de la Tarifa III de Utilidades. Ibidem. pg.27.

Así pues, cabe afirmar que la determinación de la base imponible en aquellos impuestos que recaen sobre el beneficio empresarial se asienta sobre un soporte contable que proporciona la información de los hechos que configuran la actividad económica de la empresa y, en último término, debiera demostrar cuál es la capacidad contributiva de la misma.

A la contabilidad le ha correspondido tradicionalmente este papel de información, que, como hemos visto, se lleva a cabo a través de la representación del hecho económico ¹⁶³. Esta información se ha visto ampliada progresivamente y hoy en día se habla ya de una "función social de la contabilidad" entendida como "la función de satisfacer las necesidades de información que pueden tener todos los que de alguna manera se encuentren vinculados a ella"¹⁶⁴. CAÑIBANO CALVO ha puesto de manifiesto la

¹⁶³ Según W.MILLAN FERNANDEZ la gran importancia de la Contabilidad "se deriva del hecho de interpretar los hechos económicos y financieros de la empresa, para traducirlos a cifras y a través de esa síntesis matemática de la situación, que es el balance, pone de manifiesto todos los elementos constitutivos del patrimonio y, al mismo tiempo, presenta los beneficios o pérdidas". "La información empresarial", Estudios monográficos de contabilidad y de economía de la empresa en homenaje al profesor doctor José María Fernández Pirla, Ediciones I.C.E. Madrid 1980, pg.496.

¹⁶⁴ C.I.MUÑOZ COLOMINA, Aportaciones contables a los nuevos objetivos y enfoques socioeconómicos de la empresa, Instituto de Planificación Contable, Madrid 1984, pg.79. Según esta autora el papel de la contabilidad ha corrido parejo con la actividad económica y en los tiempos modernos se le requiere a la misma una mejor información al exterior en general. Aparece así lo que se llama Contabilidad Socioeconómica que "intenta dar una nueva dimensión al sistema de información contable en cuanto forma de expresión de la concepción de empresa como ente socioeconómico, respondiendo junto con la información mercantil sobre las prestaciones mutuas entre la empresa y la sociedad en el desarrollo de las actividades propias de la entidad". Ibidem, pg.88.

importancia del papel informador que corresponde actualmente a la contabilidad a la vista de las nuevas características de la empresa actual y de la independencia existente entre propiedad y gestión, lo que hace necesaria una mayor transparencia informativa que debe servir asimismo a los intereses de cualquier sector directamente implicado en la empresa como clientes, proveedores, acreedores y trabajadores ¹⁶⁵.

b.2 La doctrina italiana

Sin embargo, no siempre se ha mantenido una postura unánime sobre las relaciones entre ambas disciplinas, siendo, por el contrario las mismas objeto de grandes controversias. En la doctrina italiana DEZZANI distingue dos formas contrapuestas de entender estas relaciones:

"1) El balance redactado a efectos civiles no constituye la base para la determinación de la renta imponible a efectos fiscales: la "contabilidad civil" es autónoma de la "fiscal";

2) El balance redactado a efectos civiles condiciona la

¹⁶⁵ Las decisiones -dice- "necesitan sustentarse sobre una información financiera fiable, sobre unas cuentas anuales, que representen auténticamente la situación patrimonial, económica y financiera de la empresa o, en palabras tomadas de las disposiciones vigentes en los países de la Comunidad Económica Europea, constituyan una "imagen fiel" de la misma". "La información contable-financiera en España: Análisis comparado de sus principios inspiradores", Fiscalidad y Contabilidad empresarial, Homenaje a Carlos Cubillo Valverde, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1983, pg.128.

determinación de la renta imponible a efectos fiscales"¹⁶⁶.

El primer sistema es adoptado en Inglaterra, Estados Unidos y Holanda, mientras que el segundo es seguido en la legislación de Alemania, Francia y, en parte, en Italia. Este segundo sistema es por otra parte el que ha inspirado la Cuarta Directiva de la Comunidad Europea sobre armonización de las cuentas anuales de ciertas sociedades aprobada por el Consejo el 25 de Julio de 1978 ¹⁶⁷.

Sin duda ha sido precisamente la doctrina italiana una de las que más ha estudiado estas relaciones desde un punto de vista jurídico, de tal forma, que todo estudio sobre el concepto de renta en la actividad empresarial, ha planteado casi siempre como premisa de dicho concepto la relación del mismo con el balance mercantil. Hoy en día se puede considerar que existe unanimidad entre ella para admitir el principio de que el balance ¹⁶⁸ debe ser único¹⁶⁹, lo que cuenta con el respaldo de la regulación

¹⁶⁶ "Il reddito d'impresa e il nuovo Testo Unico", Riv.Guardia.fin.1988, pg.166. La vertiente de la aplicación práctica de estas relaciones, en función de cada caso concreto, puede verse en el libro de este mismo autor Contabilità e Bilancio Fiscale, Giuffrè ed., Milán 1978, tercera edición.

¹⁶⁷ D.O.C.E. n°1222/11 de 14 de Agosto de 1978.

¹⁶⁸ Entendido el mismo en un sentido amplio de documento contable.

¹⁶⁹ Así lo ha reconocido, entre otros, D'AMATI, para quien esta es una opinión claramente expresada por la doctrina, de forma más o menos explícita. Cfr. Nuovi profili delle imposte sui redditi. Appendice alla Progettazione giuridica del reddito, Ed.Cedam, Padua 1980, pg.50. También DE MITA considera que "es único el documento en el que se determina el resultado del ejercicio y que sirve como punto de partida para la determinación de la renta de la empresa" Appunti di diritto tributario. II,1 Le imposte sui redditi: la struttura, ob.cit., pg.82. Vid. también BACCHILEGA, Il reddito fiscale d'impresa, Giuffrè ed., Milán 1976, pg.9.

legal del concepto de renta imponible contenido en el art.52 del Testo Unico de 1973 (D.P.R.597) ¹⁷⁰ y del de 1986 (D.P.R. 917) ¹⁷¹. A esta conclusión llega CICOGNANI a través de unos razonamientos muy completos que a continuación resumimos¹⁷².

Parte dicho autor de la relatividad del resultado del ejercicio según la función que se asigne a la formación del balance¹⁷³, y ello debido a que en la formación del mismo intervienen "elementos de valoración no reconducibles a datos

¹⁷⁰ "La renta de la empresa está constituida por los beneficios netos obtenidos en el periodo impositivo, determinados en base a los resultados de la cuenta de pérdidas y ganancias, con las variaciones derivadas de los criterios establecidos en las sucesivas disposiciones de este Título".

¹⁷¹ "La renta de la empresa...se determina aportando al resultado neto de la cuenta de pérdidas y ganancias, relativo al ejercicio cerrado en el periodo impositivo, las variaciones en aumento o en disminución consiguientes a la aplicación de los criterios establecidos en las sucesivas disposiciones del presente capítulo".

¹⁷² En su libro L'imposizione sul reddito d'impresa dedica un capítulo al estudio del balance a través de las normas civiles y fiscales. Ed.Cedam. Padua 1980. Vid. de este mismo autor su artículo "Ancora sulla nozione fiscale di reddito di impresa", Rivista di Diritto Finanziario XXXIX, 1980, pgs.294 ss.

¹⁷³ Ibidem.,pg.70. Se enfrenta así a una corriente anglosajona que defiende la neutralidad de la información contable. Cita como representante de esta corriente a CHAMBERS, Accounting evaluation and economic behavior, Nueva York 1966.

ciertos y objetivos" 174. Sin embargo -y resumimos su idea-, las leyes civiles 175 disciplinan de forma única el balance ordinario del ejercicio, y cualquier referencia que se haga, sin especificación, debe reconducirse a dicho balance¹⁷⁶. El resultado económico del ejercicio a que se llega a través de dicho balance tendrá, según él, dos finalidades:

"A)distribución -salvo en caso de pérdidas- a los accionistas;

B)información detallada sobre los principales aspectos estáticos y dinámicos de la empresa para todos (socios, acreedores, trabajadores, fisco y terceros en general)..."¹⁷⁷.

Admite que, pese al reconocimiento de "la progresiva socialización de los intereses y de las relaciones" inherente en la actualidad a la información contable dentro del derecho

174 Ibidem, pg.78. Entre nuestra doctrina A.L.GONZALEZ GARCIA lo explica de la forma siguiente: "Ocurre, sin embargo, que la técnica de la contabilidad- otros dirán arte- no nos conduce necesariamente a resultados exactos. Es más, se sirve de instrumentos convencionales para dar también resultados convencionales. De forma tal, que según sean dichas convenciones los resultados contables serán distintos y todos serán válidos si la técnica aplicada es correcta. Por esta razón, todos los profesionales de la contabilidad se han esforzado en definir de forma clara unas convenciones o criterios contables que pueden ser aplicados con generalidad en todo momento y circunstancia, formando lo que se entiende como "principios contables generalmente admitidos". "El Impuesto sobre Sociedades y la contabilidad empresarial", Revista Española de Financiación y Contabilidad n.25, 1978, pg.163.

¹⁷⁵ Los italianos se refieren a estas normas civiles, que podrían traducirse por "derecho contable privado". Cfr.VICENT CHULIA, "Las cuentas anuales", La Reforma de la Ley de Sociedades Anónimas, Ed.Civitas, Madrid 1987, pg.225.

¹⁷⁶ Ibidem, pg.80.

¹⁷⁷ Ibidem, pg.91.

privado¹⁷⁸, tal como ya apuntábamos nosotros, no se llega a los extremos del derecho público pues, refiriéndose concretamente al derecho tributario, "la tutela de los intereses públicos en el fenómeno tributario es fundamental y primaria"¹⁷⁹.

Apoyándose en esta diversidad de intereses entre derecho privado y público¹⁸⁰ fundamenta el que se llegue a un concepto de renta específicamente tributario apoyándose en un único instrumento elaborado según las normas del derecho civil¹⁸¹. Esta conclusión nos parece fundamental para construir las relaciones entre la contabilidad y el derecho tributario: una contabilidad

178 Idem, pg.97.

179 Idem.

180 Sigue aquí fundamentalmente la elaboración de FALSITTA, "Il problema delle interrelazioni tra normativa di diritto commerciale e il diritto tributario nella disciplina del "conto profitti e perdite" delle società per azioni", Impresa, ambiente e pubblica amministrazione, 1977.

181 A parecidas conclusiones llega COMBARROS VILLANUEVA por lo que se refiere a las relaciones entre el balance mercantil y el balance fiscal en el Derecho Tributario alemán, desde el punto de vista legislativo.

Así, la legislación alemana remite, en materia tributaria, y en concreto en la imposición sobre la renta, a los principios de contabilidad ordenada del derecho mercantil, lo que no permite hablar de un balance impositivo independiente y, por lo tanto conduce a una forma de proceder para la determinación de la renta tributaria muy similar a la italiana.

Sin embargo, esta autora, siguiendo determinada corriente doctrinal arraigada en este país, matiza dicha vinculación considerando que las diversas finalidades que son inherentes a cada rama jurídica conducen a principios contables diferentes y, en consecuencia a balances no siempre idénticos. La empresa y su valoración en el Impuesto sobre el Patrimonio: análisis contable y jurídico-tributario, ob.cit., pgs.224 ss.

única¹⁸², en cuanto modelo de información fundamental, sin que ello signifique asunción incondicional de todos los datos que la misma proporciona que podrán ser manejados por el propio Derecho Tributario conforme dispogan sus normas, en función de los fines que le corresponden.

DE MITA admite igualmente que las finalidades de ambos balances son diferentes, pero indica que "es necesario disponer de una serie de parámetros rígidos de valoración y determinación de los asientos del balance mediante los cuales sea posible, de una parte, reducir el ámbito de discrecionalidad del contribuyente a los fines de cuantificar una renta imponible lo más segura posible y lo más objetivamente determinable, de otra, garantizar la sustancial igualdad de la imposición ante la generalidad de los contribuyentes"¹⁸³. Son las normas fiscales las que en función de su finalidad deben de proceder, en su opinión , a una derogación justificada de los criterios económicos de los que se parte, lo que se traduce, finalmente, en una diferencia cuantitativa entre renta fiscal y resultado económico.

Las normas fiscales que operan esta transformación pueden ser, según este autor, de tres tipos:

¹⁸² El referirse a contabilidad en general, no tiene demasiado significado. Sin embargo, puede entenderse que con esa referencia a la misma se incluyen tanto los principios que la informan, como las valoraciones correspondientes y las cuentas que representan las mismas que lógicamente podrán variar de un ordenamiento a otro, si bien se está produciendo, en materia contable un proceso de armonización que, dentro del ámbito de la C.E.E. se ha plasmado, principalmente en la ya citada Cuarta Directiva.

¹⁸³ Appunti di diritto tributario, ob.cit., pg.81.

- Normas limitativas: "en la práctica limitan el montante máximo de determinados costes y gastos a tener en cuenta para ser deducidos en la renta imponible".

- Normas de carácter integrador: "la norma tributaria interviene directamente sobre el concepto que el legislador civil ha dejado en blanco, solicitando la tarea de suministrar un concreto contenido a la práctica hacendística bajo la forma de los correctos principios contables". Pone como ejemplo el concepto de coste de adquisición, de plusvalía, etc...

- Normas de carácter favorable: "En algunos casos la norma tributaria preve verdaderas y propias ayudas a favor del empresario"¹⁸⁴.

b.3 La doctrina francesa

Entre la doctrina francesa PLAGNET se cuestiona también estas relaciones partiendo de la autonomía que corresponde al Derecho Tributario tal como se enuncia por TROTABAS y COTTERET¹⁸⁵. El derecho francés, que en el artículo 38 del Código General de Impuestos define el beneficio imponible, no ha sido, sin embargo, tan claro como la legislación italiana y ha eludido una referencia directa a la cuenta de Pérdidas y Ganancias del Plan General Contable, acudiendo a definiciones sintéticas del beneficio que, en opinión de PLAGNET, repugnan a la práctica.

¹⁸⁴ Ibidem, pg.80.

¹⁸⁵ Finances Publiques, ed.Dalloz, 4ª edición, 1970, pg.460.

Sin embargo, el método a emplear en la determinación del beneficio a efectos tributarios ha de ser, en su criterio, de carácter analítico, examinando "los diferentes asientos de la cuenta de explotación general y de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, apreciando su regularidad y su sinceridad a la vista de la ley fiscal"¹⁸⁶.

b.4 Conclusiones

Así pues, la casi generalidad de la doctrina extranjera parece estar de acuerdo respecto de la base sobre la que debe descansar la noción de renta imponible. En nuestra patria, y como indicamos más arriba, ALBIÑANA planteaba ya en 1949, estas relaciones de forma muy semejante, considerando que la imposición del beneficio empresarial descansaba sobre la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, elaborada conforme a los criterios contables.

Puede decirse, por ello, que, desde el punto de vista doctrinal, es deseable, en la medida que sea posible, partir en la elaboración de las normas tributarias de los principios y conceptos elaborados por la contabilidad ¹⁸⁷ .

¹⁸⁶ "Les rapports entre le droit fiscal et la comptabilité commerciale", Revue de Science Financière 1974, pg.706.

¹⁸⁷ El subrayado es nuestro porque nos interesa remarcar, por una parte que se trata únicamente de un punto de partida, de un instrumento para la determinación de la base imponible, y, por otra, la relatividad de su utilización, relatividad que, como se verá más adelante, viene dada por la medida en que la misma constituya una imagen fiel de la vida económica de la empresa y, en último término de su capacidad contributiva.

En nuestro país el estudio de las relaciones entre estos dos sectores debe realizarse sin perder de vista la evolución de nuestra normalización contable que, como pone de manifiesto A.L.GONZALEZ GARCIA, no puede considerarse culminada hasta 1973 con la aprobación del Plan General de Contabilidad¹⁸⁸. En el mismo se recogerán tanto los principios fundamentales de valoración como los criterios valorativos que requiere su aplicación.

Análisis legal:

Puede decirse que en nuestro ordenamiento, las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades surgidas de la Reforma de 1978 tienen como soporte para la definición de la base imponible dichos principios y criterios contables. La importancia de la utilización de dichos criterios ya había sido puesta de manifiesto en los Informes sobre el Sistema Tributario Español

188 "El Impuesto sobre Sociedades y la Contabilidad empresarial", ob.cit., pg.164.

publicados con anterioridad¹⁸⁹.

Antes de la reforma señalada, el problema de la relación entre Contabilidad y Derecho Tributario ya se había suscitado¹⁹⁰; sin embargo, el tema no planteaba, al menos de forma teórica, tantas dificultades, pues, si bien desde 1920 ya se puede hablar de una imposición de carácter personal sobre sociedades, no existe hasta 1978 un concepto de renta sintético y global elaborado de forma autónoma por el Derecho Tributario. Cabe recordar que hasta 1978 la Ley del Impuesto de Sociedades no se refiere de forma exclusiva al hecho imponible "renta" sino a las "rentas o beneficios netos"¹⁹¹. Es esta configuración autónoma del hecho imponible del impuesto la que exige cuestionarse hasta

¹⁸⁹ Nos estamos refiriendo a los que se han conocido como Libro Verde y Libro Blanco de la Reforma, elaborados por el Instituto de Estudios Fiscales y dados a conocer, respectivamente, en 1973 y 1976. En ellos se justifica la importancia de la utilización de los criterios y principios contables por la consideración de que la referencia a partidas contables con contenido homogéneo facilita tanto la labor de la inspección como del propio contribuyente. Por ello el Libro Blanco de la reforma sugiere "la promulgación de una normativa apropiada, hasta ahora inexistente, sobre criterios de valoración, aplicación de amortizaciones y otros aspectos similares, así como la reforma de las vigentes definiciones legales en el ámbito tributario de los conceptos de ingresos, ventas, gastos, beneficios y rentas en general, de modo que todas ellas se acomoden convenientemente a los correspondientes conceptos económicos que sirven de fundamento a la contabilidad empresarial".

¹⁹⁰ Vid. por todos RODRIGUEZ ROBLES, "La Contabilidad en el Derecho Mercantil y Fiscal Español", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº31, 1958, pgs.631 ss.

¹⁹¹ Según el artículo 4º del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades "Constituye el hecho imponible la existencia de rentas o beneficios netos obtenidos..." Aún así, y como ya se ha dicho, se reconocían en este concepto de renta diferencias respecto al concepto de beneficio empresarial, pero la utilización alternativa del concepto "beneficio neto" ya presuponia partir del mismo.

donde llega su autonomía.

b.1 La Ley del Impuesto de 1978

La Ley del Impuesto de 1978 es parca en la regulación de los aspectos contables, pero su artículo 16 dispone que "los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la Sociedad"¹⁹². Esta es la regla general y, sin embargo, en la determinación de la renta nos encontramos con numerosas "excepciones" a dicha regla, puesto que, si en todo caso se aceptasen incondicionalmente estos valores, no existirían discrepancias entre beneficio empresarial y renta. Ahora bien, la Ley, a diferencia, por ejemplo del Testo Unico italiano, sólo habla de computar ingresos y gastos por sus valores contables y no de tomar en su conjunto la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Sin embargo, y en razón de cuanto se ha expuesto hasta el momento, creemos que no debe existir duda y que el concepto de partida deducible, y adelantamos ahora como conclusión lo que se

¹⁹² La Memoria que acompañaba al Proyecto de Ley de este impuesto justificaba este principio de la siguiente forma: "Con la idea de potenciar la contabilidad empresarial, y, en el ánimo de aproximar en todo lo posible los resultados económico-empresariales a los fiscales, se establece como principio general de valoración que los ingresos y los gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje con claridad y veracidad la situación patrimonial de la Empresa al mismo tiempo que los beneficios obtenidos o las pérdidas sufridas durante el ejercicio".

fundamentará más adelante, coincide en principio con el modelo contable de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Ello puede inducirse de la regulación normativa de las mismas. En primer lugar, porque al permitir la deducción de "los gastos necesarios" ya está presuponiendo un concepto de gasto previamente elaborado. En segundo lugar, y a mayor abundamiento, porque si no se partiese de un concepto de gasto previamente elaborado, la regulación debería ser completa y detallada, cuando la realidad nos muestra que, a la hora de pormenorizar, la Ley omite partidas tan importantes como los sueldos y salarios por ejemplo, permitiendo que su deducción se haga al amparo de conceptos generales que, sin duda, tienen su causa en elaboraciones contables previas. Esta interpretación se ve reforzada incluso por el propio artículo 30 de la Ley cuyo párrafo tercero dispone que la declaración de los sujetos pasivos "se ajustará a la contabilidad que deben llevar de conformidad con los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales que sean de aplicación".

Coincidimos con GOTA LOSADA en la significación del artículo 16 de la Ley en el sentido de que "si la sociedad lleva su contabilidad correctamente, los ingresos y gastos se cifrarán por sus valores contables, con los ajustes fiscales pertinentes, cuando las normas tributarias así lo establezcan"y, en consecuencia, "la base imponible es pues el beneficio contable

ajustado fiscalmente" 193.

A nuestro juicio el art.16 de la Ley ha recogido como condición para la admisión a efectos tributarios de los valores contables lo que constituye hoy en día el principio fundamental de la contabilidad, esto es el conocido como principio de "imagen fiel", importado del derecho anglosajón y cuya primacía ha sido consagrada por la Cuarta Directiva Europea¹⁹⁴. Se ha adelantado así al propio Derecho mercantil que lo ha incorporado tras la reforma, en 1989, de su legislación, en adaptación al Derecho europeo 195.

El problema de dicho artículo se encuentra en precisar exactamente cuando se entiende que la contabilidad refleja la verdadera situación patrimonial de la sociedad¹⁹⁶. Creemos que el texto de este artículo debe interpretarse de forma amplia, de tal modo que, de acuerdo con el contenido con el que se dota a este principio tanto en la Cuarta Directiva como en la actual

¹⁹³ Tratado del Impuesto de Sociedades, Vol.II, ob.cit., pg.144.

¹⁹⁴ Según el art.2.3 de la misma "las cuentas anuales deberán dar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad". Vid. sobre este principio el artículo de S.ALVAREZ MELCON, "El principio contable de la imagen fiel: una introducción", Fiscalidad y Contabilidad empresarial. Homenaje a Carlos Cubillo Valverde, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1983, pgs.13 ss.

¹⁹⁵ El art.34.2 del C.Co queda redactado como sigue: "Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales". En similares términos se pronuncia el art.172.2 del Texto Refundido de la L.S.A.

¹⁹⁶ La doctrina ha mostrado su preocupación por este tema. Vid. por todos la obra colectiva El Impuesto sobre Sociedades. Estudio Teórico y Práctico, ob.cit., pg.272.

legislación mercantil española, los valores contables deben reflejar no sólo la situación patrimonial de la sociedad, sino también su situación financiera y los resultados de la misma. Esta interpretación encuentra asimismo justificación en la Memoria del Proyecto de Ley que, como hemos visto, formulaba este principio de forma más amplia. No cabe duda que el dotar de contenido a este principio va a plantear problemas de interpretación muy delicados, no sólo a efectos tributarios, sino principalmente en el propio Derecho Mercantil, puesto que en ambas ramas jurídicas las consecuencias del incumplimiento de

este principio contable son de gran transcendencia¹⁹⁷.

Es indudable que la remisión, como principio general, a los valores contables supone una garantía en la determinación de la base imponible de este impuesto y, así, según CARBAJO VASCO,

197 El art.42 del C.Co.ha llegado a prever, con carácter excepcional, la aplicación de una disposición legal cuando fuera incompatible con la imagen fiel que deben ofrecer las cuentas anuales. VICENT CHULIA se ha planteado la inseguridad jurídica a que puede dar lugar la interpretación de esta cláusula general a la vista de los siguientes datos: "1º Ninguna Ley nacional de incorporación ni el "comité de contacto" (art.52 de la Directiva), se han atrevido a concretar, o simplemente a ejemplificar, cuáles podrían ser los "casos excepcionales" , en los que es posible o necesario excluir la aplicación de una norma legal, en aras de mostrar la imagen fiel.....2º Ni siquiera a la hora de poner un ejemplo tan vivo, como el de que pudiera considerarse necesario incorporar valores reales, en lugar de los de adquisición o de coste, existe acuerdo". Ello le lleva a la conclusión de que no es fácil, pues, encontrar los supuestos excepcionales de aplicación de la cláusula general de derogación. Sobre todo teniendo en cuenta que la Directiva reitera la posibilidad de derogación en relación con el principio de estabilidad o continuidad en la presentación de cuentas (art.3) y en los principios de las partidas de las cuentas (art.31.2). Cfr."Las cuentas anuales", ob.cit., pgs.238 y 239.

Quizás por la transcendencia del incumplimiento de este principio la Cuarta Directiva ya ha previsto los instrumentos oportunos para la salvaguarda del mismo mediante el control de las cuentas anuales, reforzándose el mismo con la Octava Directiva sobre el control legal de los documentos contables.Cfr. J.M.FERNANDEZ PIRLA, "El Derecho Contable a la luz de los documentos contables", Ciss, Noticias C.E.E. nº9, 1985, pg.44.

La pretensión de tutelar los diferentes intereses que afloran en la empresa por medio de una contabilidad que refleje adecuadamente la situación patrimonial de la empresa, debe acompañarse necesariamente de "un sistema de control de los documentos contables, a fin de constatar su corrección, a fin de comprobar que realmente muestran esa imagen fiel" que hoy se persigue. Surge, por ello, la necesidad de la auditoría o verificación contable como un instrumento adecuado a tales fines. Cfr. E.GALAN, "La verificación de las cuentas anuales", La Reforma de la Ley de Sociedades Anónimas, ob.cit., pg.337. Vid. también R.SANCHEZ DE LERIN, "Importancia en el campo de la auditoría de la entrada de España en la Comunidad Económica Europea", Ciss, Noticias C.E.E. nº9, 1985, pg.49.

la misma viene justificada por la pretensión de la Ley de acabar con la doble contabilidad que había conducido en último término a la adopción de sistemas de evaluación global de las bases imponibles¹⁹⁸. En el mismo sentido se pronuncia POVEDA BLANCO, que considera deseable "una adecuada concreción de cuantas nociones de valor se utilicen en las normas, en favor de la seguridad jurídica"¹⁹⁹.

b.2 El Reglamento del Impuesto

El Reglamento, por su parte, recoge los principios generales de aceptación de los valores contables en términos semejantes a la Ley, si bien, ya desde la propia Exposición de Motivos se propone reforzar aún más estas relaciones. Así, desechando como principio "la posibilidad de una separación

198 Cfr. "Las presunciones sobre contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº166-167, 1983, pg.822.

Cabe recordar también aquí las afirmaciones hechas por CUBILLO VALVERDE en un diario nacional sobre la información contable: "Si la administración tributaria- decía- no dispone de los medios personales y materiales necesarios de tal tipo de información, es obvio que el impuesto se degrada, porque se generaliza la aplicación de forfaits y estimaciones sin consistencia apreciable, introduciéndonos en el reino de las presunciones; y con todo ello formando un cuadro de inseguridad y aún de caos como negación absoluta de la más mínima lógica en la gestión", Diario Informaciones del 13 de Septiembre de 1977.

199 "La ausencia de rigor en la valoración de bases imponibles en nuestra imposición sobre la renta", Crónica Tributaria nº48, 1984, pg.120. Vid.A.DELGADO GOMEZ, "Los conceptos de valor y precio en reglamento del Impuesto sobre Sociedades", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública XXXIII, 1983, pgs.895 ss.

absoluta entre normas fiscales y contables"²⁰⁰ y considerando las distintas posibilidades que se le ofrecen, se inclina, en línea de principio, por la que, desde el punto de vista de la autonomía del derecho tributario, se ofrece como la más acertada: "la armonización de criterios contables y fiscales, sin que esto signifique que las valoraciones contables hayan de aceptarse indiscriminadamente a efectos fiscales". Ello supone, de una parte, o, al menos, así lo formula teóricamente dicha Exposición de Motivos, la incorporación de conceptos contables y la asunción de buena parte de los postulados contenidos tanto en el Plan General Contable como en la Cuarta Directiva de la C.E.E y, en consecuencia, de los principios contables generalmente admitidos que se contienen en dichos textos.

Entrando en el análisis del desarrollo reglamentario nos encontramos que, a diferencia de la Ley, se condiciona de forma expresa, aunque sembrada de confusión, la aceptación de los valores contables a lo dispuesto por las normas tributarias. Así, el artículo 36.1 establece que para la determinación de la base imponible se tomará "la suma algebraica de los rendimientos netos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio obtenidos o producidos en el ejercicio, deducidos de la contabilidad del sujeto pasivo y de la aplicación de las normas contenidas en el presente Reglamento". Ello, pese a la poca

²⁰⁰ La existencia de doble contabilidad ya había sido, por otra parte, prohibida por la Ley de 26 de Mayo de 1982 que establecía el régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo regional.

claridad, indica, a nuestro juicio, que no necesariamente se toman dichos elementos tal como surgen de las anotaciones contables, sino que las mismas se someten, cuando ello sea necesario, a lo dispuesto en las normas del impuesto para, de esta forma, lograr el gravamen que se pretende como consecuencia inevitable de la propia autonomía del Derecho Financiero.

Más claramente el art.38 del Reglamento, partiendo de la premisa establecida en el artículo anterior de que la contabilidad llevada "conforme a lo dispuesto en los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales que sean de aplicación" refleja en todo momento la verdadera situación patrimonial del sujeto pasivo²⁰¹, dispone que tanto ingresos como gastos "se computarán por sus valores contables"²⁰².

El segundo párrafo del artículo 38 al establecer que "A los efectos de este impuesto se entenderán como valores contables los que resulten de la aplicación de los principios generales de contabilización y de los criterios y reglas establecidas en este Reglamento" resulta, en nuestra opinión, absolutamente innecesario.

201 Lo que constituye un argumento a favor de la interpretación del principio de imagen fiel, de forma más amplia, según se establece en las normas mercantiles.

202 El Reglamento extrema sus cautelas al sentar las bases generales de relación entre contabilidad y fiscalidad puesto que, pese a lo dicho en el artículo anterior estableciendo la presunción en torno a la fidelidad de la contabilidad, añade nuevamente que "se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la Sociedad". Pensamos que bastaba la presunción del artículo 37, sin necesidad de condicionar nuevamente la aceptación de los valores contables a ese mismo hecho.

En primer lugar, porque ya en el párrafo anterior se había referido a "valores contables" y éstos son, lógicamente, los que surgen de la contabilidad. Por otra parte, si lo que quiere decir es que dichos valores contables pueden modificarse por los "criterios y reglas establecidos en este Reglamento", lo que, a nuestro juicio, es perfectamente posible, estamos ante un valor a efectos de este impuesto, diferente del contable. Así lo prueba el número 2 de este mismo artículo 38 que contrapone ya el valor "a efectos fiscales" con el valor contable ²⁰³. Igualmente el artículo 39 rechaza un valor contable establecido entre sociedades vinculadas para sustituirlo por un valor "a efectos de este Impuesto". Lo que nos parece que carece de sentido es hablar de valor contable "a efectos de este Impuesto". Sobre todo porque habría sido mucho más sencillo referirse al "valor a efectos de este impuesto" como valor contable corregido por los criterios y reglas de carácter tributario.

c) Conclusiones

Concluyendo, del artículo 37 y 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades puede deducirse que los principios generales de la contabilidad y las valoraciones que se desprenden de los mismos son la base sobre la que se apoya la regulación de

²⁰³ "En ningún caso las valoraciones de las partidas deducibles podrán considerarse a efectos fiscales por un importe superior al precio efectivo de adquisición o, en su caso, a su valor regularizado".

este impuesto, sin que por ello se vea obligado a acatarlos de ninguna forma. En concreto, el artículo 37.6 confirma la regla general al establecer que "excepcionalmente, cuando las normas de este impuesto o bien un precepto legal de carácter fiscal lo autorice expresamente se podrá admitir que no se apliquen los principios de continuidad, de devengo y de gestión continuada. En este caso, deberá mencionarse de modo expreso esta circunstancia en la documentación presentada junto con la declaración de este impuesto". A mi modo de ver sobra la referencia a la norma que puede contemplar la excepción, puesto que no puede un Reglamento disponer sobre lo que no es más que aplicación de la teoría de las fuentes del derecho.

Así pues, las partidas tributarias se valorarán de acuerdo con los principio contables y los criterios que de ellos se deriven. COMBARROS VILLANUEVA ha señalado cómo esta vinculación del balance tributario al balance del ejercicio se produce a través de la remisión del Código de Comercio a los principios contables generalmente admitidos, sin que en dicho Código se precisen los mismos y quedando su regulación en manos de normas de inferior rango²⁰⁴. Puede considerarse que, tras la modificación llevada a cabo en el Código de Comercio por la Ley de 25 de Julio de 1989, que incorpora la redacción actual del artículo, ya no existe un reenvío incondicional a los principios

²⁰⁴ Se refería al antiguo artículo 38 del Código de Comercio según el cual "la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados".

contables, sino que el propio artículo incorpora los principios a su texto²⁰⁵.

Creemos además que al remitirse a unos principios contables no regulados por la ley no se está atentando contra el principio de reserva de ley puesto que los mismos sólo suponen el marco de interpretación del hecho imponible. Únicamente en el caso extremo de que se admitiese que estos principios contables priman sobre las normas legales podría argumentarse la imposibilidad de derogación de los mismos mediante las leyes

205 La importancia de esta novedad ha sido puesta de manifiesto por MONTESINOS JULVE en los siguientes términos: "De gran trascendencia -dice- resulta la introducción explícita del término "Principios contables" en el Código de Comercio, por cuanto supone de reconocimiento de su importancia y significación. Aún cuando se plantean con un carácter general, los principios contables se definen y conciben fundamentalmente como principios de valoración. Se establece un catálogo de principios contables, cada uno de ellos con su descripción respectiva. Los principios recogidos y descritos son:

- a) Empresa en funcionamiento.
- b) Uniformidad.
- c) Prudencia (principio que prevalecerá sobre cualquier otro en caso de conflicto).
- d) Correlación.
- e) No compensación de partidas.
- f) Precio de adquisición.

Sólo en casos excepcionales es admisible la no aplicación de estos principios generales, en cuyo caso se señalarán en la memoria (término con el que, poco afortunadamente a juicio de muchos, se denomina en el proyecto al anexo) los principios que no se aplican, el fundamento de la inaplicación y la influencia de este hecho sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados" Añade además como objetivo primordial de las cuentas anuales el de "proporcionar una imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa". "La reforma del Derecho Contable en España", Ciss. Noticias C.E.E., nº42, pg.145.

reguladoras de los impuestos²⁰⁶. Aun así creo que se puede distinguir, con el profesor CALVO ORTEGA, dentro de los principios generales, en función de su ámbito de eficacia, entre "principios generales del derecho" y "principios no generales o jurídicos" cuyo ámbito se reduce a una rama jurídica determinada²⁰⁷. Entre estos últimos podríamos encuadrar los principios contables en su aplicación al derecho tributario, en el que, a nuestro juicio tienen como función el servir de ayuda en su aplicación que es una de las funciones que se le puede atribuir además de la de creación de normas.

El procedimiento tributario en su fase de inspección debe ejercer, por ello, un segundo control desde el punto de vista tributario, sobre la aplicación de dichos principios para ver en qué medida se pueden aceptar los valores contables como valores de las partidas deducibles.

²⁰⁶ VICENT CHULIA se ha planteado "la relación entre principios jurídicos de la contabilidad y normas contables sobre esquemas, valoraciones y notas aclaratorias, en el conjunto de la pirámide normativa que constituye el derecho contable" asumiendo, desde un punto de vista teórico, "que los principios priman sobre las normas legales, que son vicarias o sirven a la realización de aquéllos" , lo que justificaría la derogación de las normas legales cuando la aplicación de las mismas no sea suficiente para, mostrar la imagen fiel de la empresa, amparada en la actualidad por el artículo 42.2 de nuestro Código de Comercio. Sin embargo, él mismo se encarga de precisar cómo el significado de esta cláusula de derogación se encuentra, en aquellos países en los que existe, en la casi total ausencia de normas legales de carácter contable dentro de su ordenamiento. Cfr. "Las cuentas anuales", La Reforma de la Ley de Sociedades Anónimas, ob.cit., pgs. 237 y 238.

²⁰⁷ "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero", Hacienda Pública Española nº1, pg. 130.

Examinando ya las modificaciones específicas que las normas tributarias establecen sobre los valores contables, QUINTAS BERMUDEZ las ha sistematizado de la forma siguiente:

"a') Casos en que la norma fiscal establece un tope a la admisibilidad de los gastos (depreciación efectiva, gastos generales de administración, etc.).

b') Casos en que la norma fiscal rechaza la consideración como gasto, sin perjuicio de cuál sea la calificación económica que las partidas afectadas merezcan a la empresa (liberalidades, donativos, saneamientos de activo, retribución de los capitales propios, sanciones administrativas, etc.).

c') Casos en que la norma fiscal califica como partida deducible ciertas aplicaciones de beneficio (dotaciones a la obra benéfico-social, participaciones de los administradores, donativos a instituciones benéficas y culturales, etc.)

d') Casos en que la norma fiscal establece la aplicación de precios o valores distintos en ciertas operaciones (operaciones con títulos cotizados, adquisiciones lucrativas y, en especial, las operaciones vinculadas).

e') Casos en que la norma fiscal establece reglas especiales de imputación (subvenciones de capital) o de no cómputo de ciertas partidas (incrementos de patrimonio acogidos a la reinversión prevista en el artículo 15.8 LIS)."²⁰⁸.

208 Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.151.

Es interesante esta sistematización porque, como puede observarse, las mayores correcciones que se hacen a la norma contable por la norma tributaria tienen lugar en materia de partidas deducibles. Así, frente al criterio de discrecionalidad en el gasto que rige la formación del beneficio empresarial, el concepto de renta sólo admite, con signo negativo, aquellas partidas que no suponen la aplicación del ingreso sino que son previas a la obtención del mismo, o, incluso, podríamos decir que, en ocasiones, se dan sin que necesariamente exista un ingreso correlativo.

Debe añadirse además que no son únicamente los valores contables los que son modificados por las normas del Impuesto de Sociedades con el fin de configurar un hecho imponible adecuado a la capacidad contributiva de las mismas, sino que algunos de los principios contables tienen, lógicamente, escasa aplicación en este impuesto por los propios fines que corresponden a esta rama jurídica. Puede pensarse, por ejemplo, en el principio de prudencia valorativa consagrado como principio fundamental en la normativa mercantil ²⁰⁹; éste no tiene el mismo sentido cuando se

²⁰⁹ El art.38.1.c) del C.Co. establece que en la valoración de las partidas que figuren en las cuentas anuales "Se seguirá el principio de prudencia valorativa. Este principio, que en caso de conflicto prevalecerá sobre cualquier otro, obligará, en todo caso, a recoger en el balance sólo los beneficios realizados en la fecha de su cierre, a tener en cuenta todos los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, distinguiendo las realizadas o irreversibles de las potenciales o reversibles, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y la en que éste se formule, en cuyo caso se dará cumplida información en la memoria, y a tener en cuenta las depreciaciones, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida".

trate, no de mostrar un resultado al accionista, sino de demostrar la capacidad contributiva a la Hacienda Pública²¹⁰.

La excesiva discrepancia que, en relación con las valoraciones, ha introducido el Reglamento sobre las normas contables ha sido objeto de crítica, fundamentalmente por aquella parte de la doctrina partidaria no de una remisión, con carácter previo, a la contabilidad, sino de una identificación entre los conceptos de beneficio y renta y, en consecuencia, una vinculación absoluta a lo que se denomina "balance mercantil".

Entre ellos, GONZALEZ GARCIA supone el más claro ejemplo de esta forma de entender las relaciones entre contabilidad y

210 No obstante, la segunda parte del artículo 13 que contempla la deducción, para formar la base imponible, del "importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan", puede entenderse como una consecuencia de la aplicación de este principio, en el sentido de que una determinada entidad, para formar la magnitud en que consiste el beneficio "debe haber previsto todos los posibles deterioros o quebrantos de carácter específico que gravitan sobre la empresa, de forma tal que la cifra final constituya una base de reparto cuya distribución no ponga en peligro la continuidad de la empresa", L.CAÑIBANO CALVO, Comentarios a la Ley del Impuesto de Sociedades, ob.cit., pg.358.

derecho tributario ²¹¹. No compartimos, sin embargo, la opinión de este autor por cuanto, como venimos diciendo, ello supondría anular la autonomía que corresponde a nuestra rama jurídica.

Otros autores, con gran acierto a nuestro juicio, si bien se muestran, en principio, de acuerdo con las relaciones establecidas por las normas del impuesto entre el mismo y la contabilidad, han criticado el excesivo casuismo contable a que el Reglamento ha llegado, constituyendo "un plan contable

²¹¹ Ello puede deducirse claramente del contenido de su obra El Impuesto sobre Sociedades y el Plan General de Contabilidad, ob.cit. Baste como ejemplo su exposición de una de las posturas posibles en torno a la articulación de estas relaciones. Dice de ella: "La otra sostenida por los más fiscalistas, entiende que la base imponible de dicho impuesto debe configurarse de forma autónoma, sin tener en cuenta dichos principios contables. La Contabilidad sería en todo caso el medio mediante el cual se puede calcular dicho beneficio gravable, pero en modo alguno puede ser el fin que conduzca a la determinación del mismo", pg.1. El tono crítico con que define esta postura demuestran de forma clara cuál es la suya que deja traslucir unas líneas más abajo al decir: "si el Impuesto sobre Sociedades debe gravar precisamente el beneficio empresarial, nada más lógico que gravar precisamente el beneficio contable surgido por aplicación de las normas generalmente aceptadas". A nuestro juicio lo que debe gravarse ha de establecerse de forma autónoma por el Derecho Tributario por lo que sólo cabe plantearse el papel de la contabilidad para llegar a ese fin.

paralelo al vigente y no siempre coincidente con el mismo"²¹² e

212 ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS, Borrador de Principios Contables para el Impuesto sobre Beneficios, Enero 1987, pg.36.

GOTA LOSADA, en su Tratado del Impuesto sobre Sociedades, afirma que con el segundo borrador del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que contiene las ideas esenciales de lo que sería posteriormente el Reglamento fundamentalmente se consolida el planteamiento, a su juicio erróneo, de elaborar un completo plan contable fiscal. Cfr. pg.501.

El nuevo Plan General Contable, si bien mediante una técnica normativa no muy adecuada, ha sentado cierta claridad en estas relaciones al establecer en su Disposición Final Séptima al establecer que "quedan derogadas las disposiciones sobre registro contable contenidas en las normas fiscales y en particular las del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades,....., qu resulten incompatibles con lo establecido en el Plan General de Contabilidad sin perjuicio de la obligación de cumplimentar los registros fiscales especiales establecidos en las normas citadas".

introduciendo elementos de confusión²¹³. Coincidimos con BUIREU

213 Así, se puede hablar, dentro del Reglamento, de "definiciones no coincidentes y definiciones contradictorias". Cfr. PEÑA ALVAREZ, "Valoración de ingresos y gastos" en la obra colectiva Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, Ed. Hesperia, Madrid 1983, pgs. 141 ss.

También DELGADO GOMEZ considera que el Reglamento, en su afán de tratar con detenimiento y detalle todos los aspectos contables, ha ido demasiado allá "imponiendo formas concretas de contabilizar que, en cierto modo, pueden suponer limitaciones a la libertad individual y un cierto freno en el desarrollo de la Ciencia contable", aunque reconoce como contrapartida "que este modo de legislar aumenta las garantías jurídicas tanto para el contribuyente como para la Administración" en la obra conjunta Impuesto sobre Sociedades: Comentarios al Reglamento, ob.cit., pg. 52.

M.A. BESTEIRO VARELA, por su parte, hace un estudio realmente importante de estas relaciones desde un punto de vista contable que excede de nuestras consideraciones en este momento. Recogemos, no obstante, sus consideraciones respecto a este punto concreto y sus propuestas de reforma. Dice: "si la sociedad puede seguir facilitando a la Administración Tributaria sus cuentas anuales de acuerdo con principios de valoración generalmente aceptados en España y las diferencias de criterios de valoración fiscales y contables pueden tener un tratamiento específico extracontable, consideramos que el casuismo contable del Reglamento no tiene sentido, y hubiera sido más lógico que el mismo no se hubiese entrometido- con criterios que en ocasiones son errores de fondo- a indicar la forma que las empresas deban valorar y contabilizar las operaciones ya que modestamente creemos que eso no es misión de los Reglamentos de impuestos". Y añade: "Lo que sí pueden hacer las normas tributarias es no coincidir con los criterios de valoración y métodos contables generalmente aceptados, y fijar criterios de imputación y valoración fiscales, que, como ya hemos dicho anteriormente, serán susceptibles de modificación en función de las necesidades de tesorería del Estado y de la política económica que en un momento dado se esté realizando; piénsese, por ejemplo, en los incentivos a la inversión, política de reconversión industrial, etc.". En consecuencia, sugiere modificar los métodos contables utilizados en relación con la imposición utilizando los de "Imposición diferida" e "Imposición latente", cuyo análisis no debe interesarnos en este momento. Cfr. Análisis de la relación actual Contabilidad-Derecho Tributario. Propuesta modificadora para España, Instituto de Planificación Contable, Madrid 1985, pgs. 258 ss.

Vid. también ESTEBAN MARINA, El Impuesto sobre Sociedades en la reciente jurisprudencia, Instituto de Estudios Fiscales 1990, pgs. 306-307.

GUARRO en que, en ocasiones, el Reglamento del impuesto exige la implantación de mecanismos contables "cuya bondad sobre los que el Plan contiene no alcanza fácilmente a discernir"²¹⁴.

Igualmente se puede señalar que la utilización por el Reglamento de los conceptos contables, manejados muchas veces de forma confusa, impide al que aplica la norma tributaria conocer el significado con que trata de dotar a cada término²¹⁵. Válganos como ejemplo el antes apuntado de "valor contable". Ello hace surgir un problema de interpretación de dichos conceptos como tendremos ocasión de ver más adelante.

De cualquier forma sólo hemos querido referirnos aquí al marco en que ha de moverse esta interpretación, poniendo de manifiesto que en modo alguno la armonización entre Contabilidad y Derecho Tributario puede tener como consecuencia el mermar la autonomía que corresponde al Derecho Financiero y, por ello, a la parcela concreta del Derecho Tributario.

Es indudable que se ha seguido por nuestras normas, al menos en línea de principio, lo que la doctrina, de forma casi general, ha considerado como deseable, es decir, que la contabilidad ofrezca el soporte adecuado para la determinación de la renta en el caso de las sociedades y ello no porque haya de coincidir el concepto de renta con el de beneficio neto de,

²¹⁴ "El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y el Plan General de Contabilidad", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº166-167, 1983, pg.814.

²¹⁵ El problema de la incorporación al derecho de los conceptos contables ha sido puesto de manifiesto por VICENT CHULIA, "Las cuentas anuales", ob.cit., pg.227.

carácter contable, sino porque el mismo será corregido por las normas tributarias hasta llegar al concepto de renta que pretende gravarse a través de este impuesto. De esta forma, y partiendo del hecho imponible del impuesto, configurado por la renta, la regulación normativa del concepto de partida deducible se nos aparece ya antes del comienzo de su estudio concreto, con un carácter instrumental, porque su función dentro del impuesto será la de operar esa transformación entre el concepto de beneficio contable y el concepto de renta gravable. Ello explica por qué partidas deducibles muy importantes, tanto desde el punto de vista cuantitativo como cualitativo, no aparecen expresamente contempladas en las normas del impuesto. Esta conclusión debe presidir el estudio de las mismas que abordemos a continuación.

Capítulo 3.-La naturaleza de las anotaciones contables en las partidas deducibles

a) Requisitos de las partidas deducibles

a.1 La contabilización

Después de cuanto hemos venido exponiendo en torno a las relaciones generales entre la contabilidad y el derecho tributario y de afirmar que, salvo que se disponga otra cosa, lo que es a todas luces posible, las partidas deducibles coinciden en principio con aquellos componentes negativos de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, cuantificadas, también en principio, de acuerdo con los valores contables, debemos plantearnos cuál es el valor concreto de cada asiento contable o, dicho de otra forma, si el requisito de estar previamente contabilizada una partida se puede erigir en elemento constitutivo para su deducción.

La doctrina ha venido considerando tradicionalmente que el requisito de la contabilización era imprescindible para poder deducir una determinada partida. Así, es representativa la postura de ALBIÑANA que, como ya sabemos, afirma que la contabilidad "es el asiento de la determinación de la base

impositiva por esta Contribución"²¹⁶ y añade que "Todo gasto o partida en general para ser deducible es preciso que se encuentre contabilizada con cargo a los ingresos o rendimientos del ejercicio" y "si la propia Empresa renuncia implícitamente en su proceso contable a que le sea estimada como gasto del período impositivo correspondiente, es lógica la postura de la Administración rechazando su deducción. Y claro está -sigue-, en ejercicios posteriores, por las razones que hemos de estudiar a continuación, tampoco será deducible fiscalmente tal partida. Y si esta consecuencia hemos de extraer de una contabilización incorrecta, no será dudosa la solución a tomar cuando la contabilización no exista; aunque la Empresa pruebe la realización de determinados desembolsos no reflejados contablemente, la Administración por esta simple circunstancia no admitirá, en principio, su deducción ²¹⁷.

También G.USERA, pese a establecer una clara diferencia entre el asiento contable y el hecho o acto de la realidad que el mismo refleja²¹⁸, defiende el carácter constitutivo de dicho

²¹⁶ Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes, ob.cit., pg.236.

Hasta tal punto considera ALBIÑANA que los datos de la contabilidad constituyen el apoyo de la Contribución de Utilidades que "todo hecho económico contabilizado, no podrá ser estimado por la Administración por la vía común de la declaración, comprobación inspectora y liquidación definitiva. En la contabilidad ha de encontrar la Empresa su mayor garantía, por cuanto a elle ha de atenerse la Administración en la imposición por dicha Tarifa de proceder la intervención del Jurado, como a continuación sólo indicamos". Ibidem, pg.22.

²¹⁷ Idem. El subrayado es nuestro.

²¹⁸ Cfr. Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes, ob.cit., pg.172.

asiento, siguiendo en este punto una línea jurisprudencial ya establecida²¹⁹. En el mismo sentido se expresa SOTO GUINDA tanto para el caso de un gasto que se encuentre incorrectamente contabilizado como para el caso del gasto no contabilizado que "jamás será fiscalmente deducible aunque la empresa pruebe extracontablemente su realización" ²²⁰.

Entre la doctrina más moderna este requisito constitutivo de las partidas deducibles se ha venido exigiendo también de forma reiterada²²¹. Esta exigencia, que responde al llamado principio de inscripción contable, ha encontrado fundamentalmente apoyo en el artículo 88.9 del Reglamento del Impuesto, que limita la libertad en la elección de un criterio de imputación temporal alternativo al establecer que "Los gastos no resultarán deducibles fiscalmente en ejercicio anterior a aquel en que se imputen contablemente en la cuenta de resultados".

a.2 Crítica

²¹⁹ Recoge en este sentido las S.T.S. de 28 de Febrero de 1911 y 13 de Junio de 1942 y las Res. del T.E.A.C. de 5 de Diciembre de 1922, de 12 de Junio de 1934 y de 25 de Enero de 1944, *Ibidem*, pg.237.

²²⁰ Tributación de las Sociedades en España, Gadiana de Publicaciones, Madrid 1973, pg.184.

²²¹ Pueden citarse entre otros a MANTERO SAENZ, Impuesto sobre Sociedades:Comentarios al Reglamento, ob.cit., pg.55. QUINTAS BERRMUDEZ, "Ajustes extracontables en el Impuesto sobre Sociedades", Gaceta Fiscal nº11, 1984, pg.80. ESTEBAN MARINA, El Impuesto sobre Sociedades en la reciente jurisprudencia, Instituto de Estudios Fiscales, Monografía nº82, Madrid 1990, pg.201.

Pese a la reiteración en la defensa de este principio, sus consecuencias, que llevan a negar transcendencia tributaria a un gasto efectivamente realizado, nos exigen detenernos en el estudio de su fundamento legal y de las posibles excepciones al mismo.

Como ya comentábamos anteriormente la contabilidad constituye de forma general, y en principio, el soporte para la determinación de la base imponible mediante dos vías diferentes, los principios generales de contabilidad reflejados en un modelo concreto de Plan General Contable²²² y las valoraciones que de los mismos se extraen. La Ley en sus artículos 16.1 ²²³ y 30.3 ²²⁴ remite, por un lado a las valoraciones contables, como principio

222 A. ESTEBAN MARINA ha puesto de manifiesto la incorrección que supone el hacer referencia al Plan General de Contabilidad y a los "principios generalmente aceptados" como fuentes complementarias de la contabilidad empresarial, cuando, a su juicio, se trata de fuentes alternativas por cuanto "El legislador, a la hora de regular las normas contables, puede optar por admitir la aplicación de los principios generalmente aceptados o por imponer la llevanza de un plan general de contabilidad. Si opta por la segunda vía -dice-, al proceder a la confección del plan, necesariamente habrá de elegir, dentro de los principios generalmente aceptados, aquel principio más consonante con los fines que se propone conseguir el plan". "Criterio general para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. La importancia de la contabilidad para su cálculo", El impuesto sobre Sociedades en la reciente jurisprudencia, ob.cit., pg.136. Publicado también el libro Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades. Tomás Millán. In memoriam, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid 1990, pg.135.

223 "Los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la Sociedad".

224 Que dispone que la declaración que deben presentar los sujetos pasivos de este Impuesto "se ajustará a la contabilidad que deberán llevar de conformidad con los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales que sean de aplicación".

general y, por otro al modelo formal de la contabilidad, estableciendo además la obligación de llevanza de la misma, según los modelos determinados por las leyes correspondientes.

Pensamos que estas únicas disposiciones no sirven para fundamentar sobre ellas el principio de inscripción contable con unas consecuencias penalizadoras tan graves y que, si bien la contabilidad del sujeto pasivo ha de servir en principio para determinar la base imponible de este Impuesto debe buscarse, por vía interpretativa, la forma de atenuar las consecuencias que se derivarían de una interpretación rígida.

La doctrina ha puesto de manifiesto estas graves consecuencias provocadas por la ausencia de contabilización. Así SANZ GADEA al analizar el caso del sujeto pasivo que no imputa a cuenta de resultados partidas de gasto efectivamente realizados, nos dice que este sujeto conculca de forma simultánea la norma contable y la norma fiscal y considera que "La violación de la norma contable determina la disimulación de pérdidas, y la sanción pertinente discurre por vías mercantiles e incluso penales, en la medida en que la contabilización inadecuada puede producir perjuicios a terceros". Por su parte "la violación de la norma fiscal de imputación temporal -añade- determina que el respeto debido al principio de independencia de ejercicios impida la deducción del gasto en ejercicio posterior a aquel en que debió cargarse a la cuenta de resultados.....Tampoco cabe-dice- la deducción en el ejercicio en que se realizó efectivamente el gasto y debió imputarse (pero no se imputó) contablemente a cuenta de

resultados". Y concluye "El tratamiento fiscal de los gastos imputados a ejercicios posteriores al que contable y fiscalmente corresponde, es de extremada dureza ²²⁵. En virtud del principio de inscripción contable (art. 88.9 Primera R.I.S.) no procede la deducción de un gasto no cargado a cuenta de resultados; en virtud del principio de independencia de ejercicio, los saneamientos de activo no tienen la consideración de partidas deducibles (art.125 g) R.I.S.)"²²⁶.

Varias son las reflexiones que nos sugiere este comentario. En primer lugar es indudable que, puesto que la declaración debe ajustarse a la contabilidad, las partidas deducibles que se recojan a efectos de determinar la base imponible van a coincidir con los componentes negativos de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias con los ajustes que procedan como consecuencia de la aplicación de las normas del Impuesto. Ahora bien, contemplando la situación excepcional de que nos encontremos con un gasto no contabilizado, no nos parece tan fácil, al amparo de la Ley, rechazar su carácter deducible como consecuencia del citado principio de inscripción contable, puesto que se trata de un precepto de carácter formal que viene a establecer lo que ya dijimos, esto es, que el asiento de este impuesto, tanto en su desarrollo normativo, como en el formal de

²²⁵ El subrayado es nuestro.

²²⁶ Impuesto sobre Sociedades. (Comentarios y casos prácticos), ob.cit., pg.555.

Esta misma idea se recoge, nos imaginamos que por inspiración del mismo autor en la obra colectiva, en la que colabora, Impuesto sobre Sociedades (Curso elemental), Escuela de la Hacienda Pública, Madrid 1987, pg.148.

la declaración, es la contabilidad pero que ello no puede causar perjuicio al sujeto pasivo con argumentos tan débiles como la norma reglamentaria que además, únicamente sería de aplicación a uno de los supuestos que a continuación examinaremos, por cuanto su ámbito de aplicación se encuentra en la imputación temporal de gastos, no tratándose de una norma general sobre las partidas deducibles.

Por otra parte, no estamos de acuerdo con la afirmación de SANZ GADEA en relación con lo dispuesto en la Resolución de 11 de Diciembre de 1985, que, al regular la forma de reflejar la libertad de amortización, disponía que sería partida deducible no sólo el gasto contabilizado como depreciación efectiva sino también la cuantía, por el importe complementario, del resultado destinada a constituir la correspondiente previsión, debiendo procederse al correlativo ajuste extracontable. Ello le lleva a concluir que "ha sido necesario una norma especial, para que una partida no imputada contablemente "a cuenta de resultados" sea gasto deducible"²²⁷.

Si bien puede mantenerse que en este caso concreto el carácter deducible de dicha partida exigirá su previa contabilización en forma de previsión, ello no es, sin embargo, porque ésta sea la regla general que se deduce de la Ley, sino precisamente porque la Ley únicamente en dos casos, en que se comprende muy bien su operatividad, ha exigido expresamente la

²²⁷ Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos), ob.cit., pg.554.

contabilización de partidas negativas, y uno de ellos es precisamente el de las amortizaciones²²⁸. Ello nos lleva a la conclusión sino opuesta, sí de matización frente a lo afirmado por la mayoría de la doctrina, de que cuando la Ley ha querido exigir la contabilización como un requisito constitutivo de las partidas deducibles, lo ha hecho expresamente, si bien, desde luego, lo normal será la previa contabilización del gasto para su posterior deducción en la base de este impuesto.

Digamos que lo que se pretende desde aquí es examinar el amparo que en la Ley puede tener ese trato de extrema dureza para el caso de ausencia de contabilización o contabilidad incorrecta²²⁹.

228 El apartado 13 f) de la Ley dispone que se deducirán "Las cantidades destinadas a la amortización de los valores del inmovilizado, material o inmaterial, siempre que respondan a depreciaciones efectivas y estén contabilizadas (el subrayado es nuestro)". El otro caso en que la Ley exige expresamente la contabilización es el de los saldos de dudoso cobro que para que sean deducibles, según dispone el apartado i) del mismo artículo, aparte de la suficiente justificación, es condición imprescindible "que se traspasen a una cuenta especial de carácter suspensivo, que aparecerá compensada con otra de pasivo dotada con cargo a la cuenta de resultados del ejercicio".

²²⁹ De forma anecdótica pueden citarse otros casos en que, por la vía de la interpretación se ha intentado beneficiar al sujeto pasivo en caso de errores contables. Por ejemplo, el propio SANZ GADEA, a propósito del artículo 88.9 del Reglamento en la que se ha querido fundamentar el principio de inscripción contable y que exige la previa imputación del gasto a la cuenta de resultados que él identifica con la de Pérdidas y Ganancias y a la que no confluyen las partidas de gastos directamente, sino las tres grandes Cuentas (Explotación, Resultados Extraordinarios y Resultados de la Cartera de Valores), ha considerado que si apareciesen cargos en esta cuenta correspondientes a una de las tres anteriores "este defecto de formas contables no debe aparejar la no deducción de gastos sustancialmente deducibles", Idem.

a.3 Problemas que plantea

Dos problemas diferentes plantea, a nuestro juicio, el requisito de la inscripción contable. Por una parte, si se puede deducir un gasto en el ejercicio en que corresponde si no está previamente contabilizado. En segundo lugar, si se puede deducir un gasto en ejercicio siguiente al que corresponde sobre la base de aplicar criterios de imputación temporal al amparo del art.22 de la Ley. Nos limitaremos aquí al estudio del primer problema, puesto que el segundo nos parece más correcto examinarlo en relación con el problema de la imputación temporal de los gastos.

Pensamos que el primero de los problemas puede ser reconducido a un problema de valoración. Y que la forma de atenuar la rigidez de las exigencias contables en esta materia se encuentra en el propio artículo 16.1 de la Ley al que tantas veces nos hemos referido ya. Al establecer que los ingresos y gastos se tomarán por sus valores contables precisa que ello será así cuando los mismos reflejen la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

Según PONT MESTRES, lo que hace este apartado del artículo 16 "no es establecer un criterio valorativo en el sentido técnico que esta expresión tiene reconocido en la doctrina contable y en el Derecho mercantil o si se prefiere en el Derecho contable, expresión enmarcada dentro del concepto más amplio de principios de contabilidad generalmente aceptados, sino que lo que, en rigor, expresa, es la aceptación de la realidad tal cual ha acontecido en cuanto que captada, medida y registrada

por la contabilidad". E insiste en que "En todo caso, los criterios valorativos habrán operado previamente en el proceso contable, por lo que el apartado 1, lo que hace es, simplemente, reconocer y supeditarse a la realidad contable en cuanto expresiva de la realidad económica que refleja "la verdadera situación patrimonial de la Sociedad""²³⁰. Así pues, se trata de aceptar la contabilidad en cuanto la misma sea "imagen fiel" de la realidad, pero, utilizando a sensu contrario ese mismo razonamiento, podemos pensar que, si se puede demostrar que la realidad es otra, ésta debe prevalecer pese a no tener reflejo en la contabilidad.

a.4 Conclusiones

Como argumentos para apoyar la tesis que sostenemos, puede decirse que el propio Reglamento del Impuesto, pese a la confusión que siembra en materia contable, como ya se comentó con anterioridad, en su art.36.1 establece que "Con carácter general, la base imponible se determinará por la suma algebraica de los rendimientos netos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio obtenidos y producidos en el ejercicio deducidos de la contabilidad del sujeto pasivo" añade también "y de la aplicación de las normas contenidas en el presente Reglamento", a nuestro

²³⁰ "La presunción de retribución en el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades en conexión con su valoración entre sociedades vinculadas", Estudios sobre temas tributarios actuales, ob.cit., pg.145.

jucio para respetar la autonomía de esta rama jurídica en la determinación de la base imponible, lo que demuestra el valor relativo de los datos contables, por cuanto como sabemos, las normas tributarias sólo aceptan los valores contables si los

mismos representan una imagen fiel de la realidad²³¹. Además, el art.37.4 del mismo texto reglamentario exige el respaldo documental de los datos contables, se supone que como una

231 Aunque justificada por diferentes razones, es interesante hacer referencia aquí a la Sentencia de la Audiencia Territorial de Granada de 20 de Marzo de 1985, recogida y comentada por GOTA LOSADA en el Tratado del Impuesto de Sociedades, ob.cit., Tomo II, pg.165. En la misma se acuerda, para un caso de presunción de intereses, la correlativa disminución de la base imponible de la entidad prestataria, admitiéndose como partida deducible un gasto no contabilizado, en contra por tanto del requisito de la inscripción contable al que venimos refiriéndonos.

Pese a tratarse de un supuesto completamente distinto al que ahora nos interesa, sí se puede extraer el argumento utilizado por la Sentencia y defendido por GOTA LOSADA de que este principio general de que "para ser deducibles los gastos han de estar debidamente contabilizados", no puede ser defendido de forma absoluta. Así, y transcribimos las palabras de este autor sobre el sentido de esta sentencia, "El argumento esgrimido por la Audiencia de Granada es que la Administración por vía presuntiva prueba la existencia de intereses, como si éstos hubieran sido efectivamente pagados, por lo que procede en consecuencia que este mismo hecho sea admitido a la otra parte en su efecto de gasto deducible"; Ello tiene su justificación, en opinión de GOTA LOSADA, en que "la Administración no puede frente a un hecho probado por ella misma, admitirlo sólo en lo que le conviene. Esta opinión-concluye-violenta los principios fundamentales del Derecho".

Más adelante, el propio autor, siguiendo con el tema de las presunciones legales, establecidas en el art.3 de la Ley del Impuesto, hace una serie de razonamientos, algunos de los cuales, pese a tratarse, como hemos dicho, de temas diferentes, nos parece interesante. Así, dice que la "ratio legis" de estas presunciones "se halla en la supuesta falta de veracidad de la contabilidad, que no refleja los ingresos derivados de las prestaciones de trabajo y de bienes, y por ello tal presunción declara, salvo prueba en contrario, que ha habido una retribución igual al valor de mercado", Ibidem, pg.176.

Pensamos que es aplicable este razonamiento al caso de los gastos cuando queda demostrado, por cualquier medio de prueba, que la contabilidad no es veraz. En este caso no habría que acudir, y aquí radica la diferencia entre ambos casos, que, sin embargo, se sustentan por la misma "ratio legis", a presunciones porque la realidad del gasto está suficientemente probada y la posibilidad de una valoración diferente la ampara, como venimos diciendo, el propio artículo 16.

garantía de que la misma refleja de modo fiel el hecho real que la misma representa ²³².

Es decir, probada la existencia efectiva de ese hecho que puede constituir partida deducible en este impuesto, se trata de acudir en este caso a un valor diferente del contable precisamente porque, pese a la dificultad que, como sabemos, entraña la interpretación del art.16 de la Ley, parece que aquí la contabilidad no refleja de forma fiel los resultados de la sociedad, fundamento del hecho imponible del impuesto.

Entre la doctrina, SANZ GADEA, se ha mostrado partidario de atenuar el trato excesivamente duro del Reglamento del Impuesto mediante la flexibilización del principio de inscripción contable, reduciendo su papel, en el sentido que nosotros predicamos, al valor probatorio y no sustantivo. Con lo cual, y dejamos únicamente enunciado el problema, nos encontraríamos ante un problema de prueba²³³.

²³² Art.37.4:"Toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente, y, en especial, cuando implique alteración en los criterios valorativos adoptados"

²³³ Según el autor citado tanto la Tarifa III como el Impuesto de Sociedades se han asentado sobre dos principios fundamentales: el de independencia de ejercicios y el de inscripción contable, que se convierten así en "piedra angular" del Impuesto. A su juicio, el segundo "no merece tan alta consideración". Y justifica más adelante- "Teóricamente no existen razones que impidan calcular una base imponible al margen de las anotaciones contables de gastos o ingresos, admitiendo gastos no contabilizados como tales, si se prueba su efectividad, y rechazando ingresos contabilizados como tales, si se prueba su no efectividad o su anticipación contra todo principio contable", Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos), ob.cit., Tomo I, pg.563.

Por ello, y tratando de encontrar más argumentos a favor, consideramos igualmente que esta interpretación se vería reforzada en último extremo por la propia descripción legal del hecho imponible de este impuesto que no es sino "la obtención de la renta por el sujeto pasivo" y, consideradas las partidas deducibles como componente negativo para determinar los redimimientos netos, uno de los elementos de esa renta, pensamos que una partida deducible cuya existencia se acredita por cualquier medio de prueba, debe aceptarse en cuanto modula la capacidad contributiva de ese sujeto pasivo que está en la base del hecho imponible del impuesto. Lo que ocurre, es que, como ha puesto de manifiesto PEREZ DE AYALA, este impuesto, que nació con la pretensión de ser "un impuesto directo y personal sobre toda la renta efectiva de las sociedades y demás personas morales"²³⁴, en la práctica no es, según afirma este autor, ni un impuesto sobre la renta efectiva, ni siquiera un impuesto sobre la renta presunta, sino que "Es un impuesto sobre una magnitud que mide la capacidad económica anual a través de un sistema convencional de presunciones contables"²³⁵, presunciones que, según demuestra a través de ejemplos, llevan a gravar operaciones que no son demostrativas de la existencia de renta, según la acepción de este concepto que, como vimos, inspira la Ley de 1978 del Impuesto de Sociedades, esto es, la concepción patrimonialista de la misma.

²³⁴ Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Impuesto sobre Sociedades, Art.1, ob.cit., pg.12.

²³⁵ Ibidem,pg.13.

Otro argumento más a favor de la tesis que mantenemos es el de que el incumplimiento de una obligación formal no puede llevar aparejada una sanción tan importante, puesto que, como ya vimos, únicamente del art.30 de la Ley se puede desprender la obligación de llevanza de contabilidad y este artículo se incluye dentro del Capítulo que regula la gestión del Impuesto. Como afirma CARBAJO VASCO "Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones formales en contabilidad son, o deben ser, distintas de las del incumplimiento de las obligaciones materiales", pese a que, como él mismo añade, el Reglamento del Impuesto de Sociedades no distinga entre ambas a la hora de regular los supuestos de estimación indirecta ²³⁶. Las consecuencias a las que nosotros nos referimos son, obviamente, las tributarias, dejando al margen las que administrativamente se instituyan para el caso de infracciones de este carácter.

Cabe, por último, hacer referencia a la forma en que el Derecho italiano ha resuelto el problema de la contabilización previa de las partidas deducibles, pues si bien es cierto que el art.75 del nuevo Texto Unico de 1986 establece como un requisito constitutivo el de la imputación de los gastos y demás componentes negativos a la cuenta de pérdidas y ganancias²³⁷, el mismo precepto se encarga a continuación de atenuar esta

²³⁶ "Las presunciones sobre contabilidad en el I.S.", ob.cit., pg.827.

²³⁷ En su apartado 4 establece "Los gastos y los otros componentes negativos no son admitidos en deducción en la medida en que no resulten imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias relativa al ejercicio de competencia".

exigencia enumerando una serie de excepciones. Entre ellas nos interesan únicamente aquellas que hacen referencia al primero de los problemas que venimos estudiando, es decir la ausencia de contabilización de una partida en el ejercicio en que corresponde y pretende deducirse²³⁸.

Así, se contemplan como excepciones, en primer lugar, las dispuestas por Ley, esto es, cuando la misma permite deducir partidas no imputadas a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de competencia, Esta excepción sólo es novedosa en cuanto se contempla expresamente, puesto que al venir establecida por una norma con rango de Ley era una posibilidad ya existente.

En segundo lugar, se permite deducir, aún cuando no se hayan imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de competencia, al amparo del propio apartado 4, in fine, de este artículo, "Los gastos y las cargas específicamente referidas a los ingresos y otros productos, que pese a no haber resultado imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias concurren a formar la renta", con las condición de que los mismos resulten de elementos ciertos y precisos y de que no se exija la obligación de que estén registrados en algún documento contable específico, como por ejemplo los libros obligatorios a efectos del I.V.A., o de registro de bienes amortizables, etc...

²³⁸ Vid. I.FACCHINETTI, "Deducibilità dei costi non annotati sul libro giornale", Inf.Parola 1989, 869.

Se contempla con este precepto la posibilidad de que "Cuando el fisco determine mayores ingresos o productos y en relación con estos ingresos o productos se encuentren gastos y cargas específicamente referidos a los mismos no contabilizados (aunque voluntariamente), estos gastos y cargas se reconozcan si resultan de elementos ciertos y precisos"²³⁹. Se logra así que el aumento de renta determinado por el Fisco sea "la renta efectivamente evadida y no coincida con los ingresos no registrados" con independencia de que por ese aumento de renta determinado correspondan las oportunas sanciones²⁴⁰.

Es interesante contemplar esta posibilidad puesto que podría ser uno de los casos en que, excepcionalmente, pudiera aplicarse la valoración de la realidad que, al amparo del art.16 de nuestra Ley del Impuesto, venimos postulando.

El carácter excepcional de esta medida ²⁴¹ es evidente, y así, como pone de manifiesto parte de la doctrina italiana, la admisión de este tipo de gastos en la formación de la renta

²³⁹ G.GIUNTA-G.CARNEVALE MIINO, Il nuovo Testo Unico delle imposte dirette, Pirola Editore, Quarta edizione, Milano 1989, pg.393.

E.POTITO considera que "El legislador ha resuelto, de este modo, la vieja cuestión de la deducibilidad de los costes y gastos no contabilizados en relación con ingresos igualmente no contabilizados ratificando en sustancia el principio de que, si en el momento de la rectificación analítica la inspección determina la existencia de actividades no declaradas, no puede limitarse a someter a imposición únicamente los correspondientes ingresos, sino que debe tener en cuenta también los costes específicos que resulten efectivamente sostenidos para la producción de los mismos", "I rapporti tra bilancio civile e dichiarazione nella normativa del Testo Unico delle Imposte sui redditi", Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, Marzo 1989, pg.41.

²⁴⁰ Ibidem, pg.394.

²⁴¹ Y así se desprende del propio art.16.

mediante su deducción, "comportará, automáticamente, la evidencia de tales y tantas irregularidades formales y sustanciales, todas gravemente sancionadas" que "el "privilegio" de la reducción de la renta de la empresa aparece limitado y de escasa relevancia práctica"²⁴².

Así pues, concluimos afirmando la falta de apoyo legal que, a nuestro juicio, tiene una aplicación rígida del principio de inscripción contable y de las posibilidades de atenuar excepcionalmente ²⁴³ la ausencia de contabilización de un determinado gasto a efectos de su deducción.

²⁴² A.MARINO, "Spese e oneri non imputati al conto Profitti e Perdite", Le Societa.....,pg.639.

²⁴³ El subrayado es nuestro. Es importante insistir en la aplicación excepcional de esta interpretación. SANZ GADEA ha puesto de manifiesto el riesgo de tal interpretación puesto que "computar fiscalmente gastos no imputados a cuenta de resultados, o eliminar fiscalmente ingresos imputados anticipadamente a la cuenta de resultados, conlleva el riesgo cierto de considerar deducible un mismo gasto en dos ejercicios, y de perder definitivamente un ingreso". Y concluye que "Este riesgo ha influido notablemente en el fuerte arraigo del principio de inscripción contable en la Administración Tributaria, y no debe ser en absoluto desdeñado", Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos), ob.cit., pg.563.

Capítulo 4.-Análisis del artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

a) Consideraciones generales

Cuanto acabamos de exponer sobre la importancia y relación de la contabilidad con el Impuesto de sociedades debe servirnos para interpretar el concepto de partida deducible del artículo 13 de la Ley del impuesto, desarrollado a su vez por el artículo 100 del Reglamento del mismo, en el sentido de que el mismo debe establecer las condiciones impuestas en el marco tributario a fin de poder deducir el gasto contable. Históricamente éste fue el espíritu que, como ya se expuso, guió la evolución del concepto de partida deducible y el que, a nuestro juicio, preside la regulación actual de las mismas.

El art.13 de la Ley que vamos a analizar, lleva por título Partidas deducibles, y establece que "para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos

procedan..."., pasando a enumerar a continuación algunos de los que, conforme a este concepto legal, pueden incluirse entre los mismos.

De acuerdo con las bases que sobre el hecho imponible de este impuesto hemos venido exponiendo, y partiendo del soporte contable en que descansa su regulación, pueden hacerse varias observaciones en relación con la definición contenida en este artículo 13 y, en términos muy parecidos, en el correspondiente texto reglamentario.

En primer lugar, puede considerarse un gran acierto la utilización del término partidas deducibles carente de un significado contable previo, lo que en principio facilita su interpretación. Esta afirmación se refuerza si pensamos que, como se apuntaba por QUINTAS BERMUDEZ, las normas tributarias van a llegar, incluso, a considerar partidas deducibles algunas que no responden al concepto de gasto desde el punto de vista contable. El término partida deducible utilizado con un sentido genérico, como componente negativo de cualquier clase para determinar el rendimiento neto²⁴⁴, resulta, evidentemente, más aséptico.

Sin embargo, la lectura, tanto de la Ley como del Reglamento, nos demuestran que, lamentablemente, el empleo de los términos partida y gasto se realiza de forma absolutamente arbitraria pudiendo inducir a confusión, como ocurre en numerosas ocasiones, y dificultando con ello la interpretación del

²⁴⁴ Vid. GONZALEZ POVEDA, Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.250.

precepto. Por poner un ejemplo, el Reglamento titula su artículo 100 Partidas deducibles de los ingresos pero este artículo es el primero dentro de una Subsección a la que denomina Gastos deducibles , siendo este término, en su sentido estricto, más restringido que el anterior.

Igualmente, y en el segundo párrafo, después de darnos un concepto de las partidas deducibles muy similar al de la Ley, nos dice que "En particular, se considerarán gastos deducibles...". Con ello se pone de manifiesto que, frente al buen criterio que parecía presidir el empleo del término partida deducible en una primera aproximación, no existe un criterio determinado en el manejo de tales conceptos, que lleva finalmente a interpretar en un sentido amplio el término gasto en la mayoría de las ocasiones, como sinónimo de partida²⁴⁵.

La segunda observación va referida de forma general al elemento al que se afectan dichas partidas. En este punto el Reglamento ha modificado ligeramente la redacción de la Ley porque ésta se refería a los "rendimientos íntegros" mientras que

245 La razón de ser, como se afirma en la obra colectiva Impuesto sobre Sociedades de la Escuela de Hacienda Pública, es que, en definitiva, tras la expresión "gastos deducibles" "no hay otra cosa que las partidas sustantivas de una cuenta de explotación,cuentas en las que se registran hechos económicos ínsitos a la actividad de la empresa, desde que ésta existe en el mundo moderno". Esta es, sin duda la idea que lleva al legislador a utilizar de forma poco escrupulosa uno u otro término. Vid. esta obra, Madrid 1987, pg.173.

Por otra parte, esta forma de legislar partiendo del concepto económico de "gasto", según BUIREU GUARRO, "evita largas enumeraciones en el texto fiscal y permite una amplitud de criterio al calificar como tales los gastos por naturaleza", Tratamiento contable y fiscal del Impuesto sobre Sociedades, Ed.Instituto de Empresa, Madrid 1981, pg.44.

el segundo se ha referido , con gran acierto a juicio de la doctrina ²⁴⁶, a "ingresos íntegros". Con la precisión, ya hecha, de que el término "rendimiento" tiene en sí mismo un sentido de utilidad neta, si se admite esa diferenciación generalizada entre rendimientos brutos y rendimientos netos, equiparando los primeros a los ingresos, no hay inconveniente en utilizar uno u otro término porque ambos tendrían el mismo significado.

Más correcto consideramos, por el contrario, el definir como finalidad del gasto o partida la de obtener rendimientos²⁴⁷ y no ingresos. Pese a parecer una cuestión teórica, también tiene consecuencias prácticas, según veremos. La referencia a la obtención de rendimientos es más precisa pues con ella se alude a lo que constituye el hecho imponible del impuesto que es la obtención de rendimientos. La consecuencia práctica más importante se origina en el ejercicio en que no se obtiene ningún ingreso pero en el que, sin embargo, se realizan gastos con el fin, más o menos logrado, de obtención de algún rendimiento. Con la imputación a los rendimientos se entiende que lo que debe existir, una vez cumplido por el gasto todos los requisitos inherentes al mismo²⁴⁸, es la expectativa de obtener rendimientos pero nunca la exigencia de que un determinado gasto sea deducible únicamente cuando exista un ingreso correlativo, constituyendo ,

²⁴⁶ Vid., entre otros, QUINTAS BERMUDEZ, Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.423.

²⁴⁷ Y al decir rendimientos nos estamos refiriendo obviamente a rendimientos netos.

²⁴⁸ Al estudiar las condiciones de deducibilidad del gasto necesario profundizaremos en este aspecto que ahora nos limitamos a señalar.

éste un aspecto muy importante en la caracterización de las partidas deducibles. Así, consideramos correcto en este sentido el pronunciamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central en una Resolución del año 1984 (Repertorio de Acuerdos del Tribunal nº1430) al exigir que los gastos sean "real y efectivamente exigidos con dicho carácter por la explotación económica de la empresa", insistiendo en este punto al descalificar un determinado gasto por entender que esa partida concreta "no resulta imprescindible ni necesaria para el desarrollo de la actividad productiva". También los Tribunales se han referido en ocasiones, con acierto, a los "gastos exigidos por la explotación del negocio"²⁴⁹ tomando esta expresión del artículo 18.8 del Texto Refundido de 1967. No nos parece, por el contrario, acertado excluir de deducción las cantidades entregadas a la viuda de un socio fallecido "por no reunir la característica de ser gasto necesario para la obtención de los ingresos del ejercicio" como afirma la Resolución del T.E.A.C. de 14 de Junio de 1988 ²⁵⁰. Más adelante tendremos ocasión de analizar con detalle este pronunciamiento.

²⁴⁹ Se puede ver, entre otras, en la Resolución del T.E.A.C. de 5 de Junio de 1984.

²⁵⁰ Así lo ha entendido también, entre la doctrina, A.ORTEGA considerando que "para que un gasto sea aceptable fiscalmente, no tiene por que ser necesario de forma directa para la obtención de los ingresos específicos registrados en el ejercicio concreto en el que el gasto se deduce. Es decir, el gasto puede ser imputable específicamente a los ingresos registrados, o genéricamente al ejercicio económico en el que se está deduciendo en base a alguna norma fiscal concreta", Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ingresos y Gastos, Asociación para el Progreso de la Dirección, Madrid 1983, pg.154.

Por último, y como cuestión de gran trascendencia, cabe referirse a lo que constituye realmente partida deducible según la Ley del impuesto, esto es, a "los gastos necesarios para la obtención de aquellos"²⁵¹ y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan".

Aparece aquí una pretendida sistematización del concepto de partida deducible que nos sugiere varios comentarios. En primer lugar, ya decíamos al principio que el concepto de partida deducible es más amplio que el de gasto contable propiamente dicho y, sin embargo, se echa en falta en el concepto legal de partida deducible la referencia, aunque sea por remisión, a esas otras partidas que puedan suponer un añadido sobre dicho gasto contable. Si, por mencionar sólo un ejemplo, las participaciones en beneficios de cualquier tipo no son gasto contable para la obtención del resultado, sino, y como es evidente, distribución del mismo, parece claro que nos encontramos ante una partida que, en principio, no va a estar incluida en el concepto general del artículo 13 y cuya deducción queda amparada, sin embargo por el mismo en su apartado ñ) como una enumeración concreta del mismo.

Por ello, puede concluirse que el concepto general del art.13 de la Ley y 100 del Reglamento resulta diferente de aquel al que podemos llegar por vía inductiva a través de las diferentes partidas particulares que se enumeran en dichos textos normativos.

²⁵¹ Los rendimientos íntegros, según la Ley.

El Reglamento establece alguna mejora en este punto. Así, pese a que la definición general es la misma prácticamente, el artículo 100.2 añade "En particular, se considerarán gastos deducibles, entre otros, y además de las partidas señaladas en el artículo 121 (el subrayado es nuestro), los siguientes....". El artículo 121 es el primero de la siguiente subsección y lleva como título "Otras partidas deducibles", con lo cual entendemos que se ha querido ampliar el concepto de partidas deducibles desarrollado en la subsección anterior. Nuestro razonamiento viene apoyado además porque entre las mismas se encuentran aquellas que, o bien no se corresponden con el concepto de gasto contable ²⁵², o bien, constituyendo gasto desde el punto de vista de la contabilidad, no reúne las condiciones exigidas desde el punto de vista tributario para su deducibilidad, por ejemplo, la de tratarse de un gasto necesario.

Por esta causa, y con independencia de que incorrectamente se denomine gastos deducibles a estas otras partidas, utilizando el concepto de gasto con un sentido más amplio que el que tiene en la contabilidad, entendemos que la definición de partida deducible del artículo 13 es insuficiente,

²⁵² Hay que precisar que gastos contables son aquellos comprendidos en el Grupo 6 de nuestro Plan General de Contabilidad, esto es, las "Compras y Gastos", definidos por el mismo como "Aprovisionamientos de mercaderías y demás bienes adquiridos por la Empresa para revenderlos, bien sea sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento a procesos industriales de adaptación, transformación o construcción. Comprende también todos los gastos del ejercicio, incluidas las adquisiciones de servicios y de materiales consumibles, la variación de existencias adquiridas y las pérdidas extraordinarias del ejercicio".

lo que nos parece grave si se tiene en cuenta que el desarrollo del mismo, mediante la enumeración de diferentes partidas, únicamente tiene carácter ejemplificativo y en algún caso limitativo pero, en principio, no debería ampliar el concepto general. Entendemos que una forma correcta de legislar habría tenido en cuenta, al menos de la forma en que lo hizo el Reglamento, estas otras partidas.

La siguiente cuestión que cabe plantearse en torno a este concepto general es la del sentido que tiene esa clasificación que hace dentro de las partidas deducibles entre "los gastos necesarios para la obtención de ingresos" y "el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan". Hasta 1978, y como ya se puso de manifiesto con anterioridad no existía en la legislación del impuesto de sociedades referencia alguna a esta segunda categoría ahora contemplada. Todas las categorías de la legislación anterior eran diferentes clases de gastos, entre los que se encontraban no sólo "los necesarios para la obtención de ingresos" sino también "los de administración, conservación y reparación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y de sus productos"²⁵³.

Ello nos plantea el interrogante de cuál fue el motivo que indujo a introducir esta nueva categoría entre las partidas deducibles, para lo que es preciso examinar la exégesis de la norma.

²⁵³ Artículo 14 del Texto Refundido de 1967.

b) Análisis de la aprobación del precepto.

El Proyecto de Ley presentado a las Cortes regulaba las Partidas deducibles en su artículo 13 de la forma siguiente: "Para determinación de los rendimientos tendrán la consideración de partidas deducibles de los ingresos todos los gastos efectivamente realizados por la Entidad, siempre que no supongan una distribución indirecta o encubierta de beneficios". Esta redacción venía justificada en la Memoria que acompañaba al Proyecto. Según la misma, se pretendía, por una parte, sistematizar y racionalizar la clasificación de "ingresos fiscalmente computables y de partidas deducibles" y, por otra parte, se perseguía la eliminación del "tradicional criterio restrictivo respecto a la calificación fiscal de partida deducible, admitiéndose en general todos aquellos gastos en que efectivamente incurren las Empresas, siempre que no supongan una distribución encubierta de beneficios".

En dos de las tres enmiendas que se formularon al concepto contenido en el texto del proyecto se pretendía una definición de partida deducible en los términos en los que se aprobó finalmente, justificando la enmienda número 155, presentada por Unión de Centro Democrático, su propuesta en la acomodación "en terminología y conceptos a lo aprobado por el Congreso y el Senado en relación con el Impuesto sobre la Renta, ya que no debe haber en la regulación de ambos impuestos, en numerosos conceptos, más diferencias que las debidas a la especificidad del sujeto". Dicho criterio de acercamiento entre

ambos impuestos fue aceptado en el Informe de la Ponencia, sin que surgiera discusión en torno al mismo en el Debate dentro de la Comisión de Hacienda y siendo, en consecuencia, aprobado en los términos que ya conocemos.

Por ello, la búsqueda del origen de esa categoría de partidas debe hacerse dentro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El Proyecto de Ley de este impuesto no contenía un concepto general de las partidas deducibles. Ello se justifica, en cierto modo, por la diferente estructura de este impuesto. Al haber rendimientos de muy diferentes tipos, esto es, del trabajo, del capital mobiliario e inmobiliario y de actividades profesionales, empresariales y artísticas, cada una de estas categorías tenía sus propias partidas deducibles²⁵⁴, si bien era el artículo 19, el que, desde el Proyecto hasta la más reciente reforma del impuesto en 1985, sistematizaba la deducción de estas partidas. Por esta causa, a mi juicio, el Proyecto no contenía una definición general, si bien precisaba en algún caso que determinados gastos debían resultar necesarios para la obtención de los rendimientos.

Curiosamente la expresión "importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan" no aparece ni en las enmiendas al Proyecto ni en el texto del artículo propuesto por el Informe de la Ponencia, entre otras cosas porque tampoco se

²⁵⁴ Ello con independencia del carácter sintético que se quiso dar al nuevo impuesto.

contiene entre las sugerencias ninguna definición general de lo que se puede deducir. Este concepto general surge tras el debate en la Comisión de Hacienda del que, según consta, no se confeccionó Diario de Sesiones. Así, el Dictamen de la Comisión de Hacienda ya propone el siguiente texto para el artículo 19: "Para la determinación de los rendimientos netos a que se refieren los artículos 14, 16, 17 y 18 de esta ley se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo, los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan, entre los que pueden enumerarse los siguientes:"

Es posible que el criterio de la Comisión de Hacienda haya sido el de que, siendo innumerables los conceptos que podían dar lugar a partidas deducibles, era conveniente elaborar un concepto de carácter general que pudiera servir de guía en aquellos casos en que hubiese duda. Por ello, procediendo a una elaboración de carácter inductivo a partir de los conceptos que hasta el momento se consideraban deducibles se adopta, pensamos, esta expresión desconocida hasta el momento.

c) Conclusiones.

Cabe preguntarse finalmente a qué obedece la adopción de este texto y en qué se basa la diferencia entre esas dos categorías. A mi modo de ver la diferencia establecida responde a una concepción del gasto en sentido estrictamente económico, esto es, entendido el gasto como un desembolso real. Así, siguiendo a

FERNANDEZ PIRLA, se reservaría el término gasto para el ámbito externo de la empresa con lo que "el gasto, entonces como término opuesto al de ingreso, sería la contrapartida de los pagos efectuados por la Empresa o a efectuar, y que sería objeto de registración en la Contabilidad externa". En la medida en que los gastos representan consumos en el proceso productivo se puede predicar de ellos su carácter de costes ²⁵⁵. Según LOPEZ DIAZ el gasto "es una corriente real hacia fuera de la empresa que, o bien va acompañada de una expectativa de disminución del activo (aparición de una deuda), o bien de una salida de dinero u otro medio de pago"²⁵⁶.

Por ello, se puede hablar de un gasto en sentido estricto o en sentido económico equivalente a salida o desembolso y, por otra parte, nos encontramos con el concepto contable de gasto que integra todos los conceptos del Grupo 6 del Plan General Contable y que comprende no sólo las salidas sino también las

255 Cfr. Teoría económica de la Contabilidad, ob.cit., pg.215.

256 Corresponde esta definición a la voz gasto del Diccionario económico de la empresa, Ed.Pirámide, Madrid 1981, pg.185.

ALBIÑANA en su comentario a la Resolución del T.E.A.C. de 24 de Octubre de 1952, afirmaba que en los supuestos de amortizaciones "no hay "gastos" ("salidas" de fondos de la empresa), sino provisiones que pretenden sustituirlas para renovación, sustitución o reposición de elementos inservibles", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública n.9, 1953, pg.170.

depreciaciones sufridas por el activo de la empresa²⁵⁷. Más aún, puede hablarse también del concepto de gasto deducible utilizado por las normas tributarias como sinónimo de partida deducible, más amplio todavía por cuanto comprende partidas que contablemente suponen una distribución de beneficios como es el caso de las participaciones en beneficios o de las reservas en aquellos casos precisos en que las normas lo disponen.

A nuestro juicio la definición legal de partida deducible ha querido diferenciar entre el gasto-desembolso y el que corresponde al "importe del deterioro de los bienes de que los ingresos procedan" simplemente por precisar de forma más correcta las condiciones que, para la consideración de partidas deducibles, se exigen en cada una de estas categorías.

En consecuencia con esta distinción, se exigen diferentes requisitos en uno y otro caso para su deducibilidad. Así, para el caso del gasto propiamente dicho, se sigue manteniendo la exigencia de que el mismo sea "necesario", si bien el contenido

257 Según el documento aprobado por la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (I.A.S.C.) en el mes de abril de 1989, y publicado en el mes de junio del mismo año, sobre el "Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros", "Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del ejercicio contable, en forma de salidas o depreciaciones del valor de los activos, o bien como surgimiento de obligaciones, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los participantes en este neto patrimonial". Y más adelante se pone en relación el reconocimiento del gasto con el hecho de que haya un reconocimiento simultáneo de "incrementos en las obligaciones o decrementos de activos". El documento utilizado ha sido traducido por J.A.GONZALEZ ANGULO para la Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas, nº20, 1990, pgs.92 ss.

de este adjetivo ha experimentado cambios desde la primera vez que surge en los textos legales hasta la actualidad que luego examinaremos. En el segundo caso, el del importe del deterioro que sufren los bienes de donde proceden los ingresos, se exige que el mismo sea "efectivo", lo que sin duda reviste gran dificultad que obliga al legislador a ser cauteloso a la hora de enumerar dichas partidas.

Precisado ésto, debemos señalar que la clasificación legal tampoco responde de manera exacta a la distinción que la economía traza entre desembolso y depreciación, o si responde, no ha sido definida de forma correcta por las normas tributarias puesto que, si excluimos aquellas partidas que suponen un desembolso efectivo por parte de la sociedad y tratamos de agrupar las otras bajo un mismo concepto éste no coincidirá a nuestro juicio con el de depreciación. Se puede pensar, por ejemplo, y utilizando el Reglamento que es más prolijo en su regulación, en las dotaciones del ejercicio para amortización, las dotaciones del ejercicio para la constitución de provisiones y las diferencias negativas de valoración, partidas que no en todo caso representan un deterioro de los bienes productores de ingresos.

Ha de precisarse asimismo que el concepto de gasto como equivalente a desembolso constituye únicamente una parcela del gasto contable y así puede pensarse cómo dentro de las adquisiciones corrientes de bienes reguladas en el artículo 13 c) de la Ley se deben considerar, como lo hace efectivamente el Reglamento en su artículo 103, las bonificaciones y descuentos

sobre ventas, esto es, equiparando al gasto el menor ingreso. De igual forma se puede citar el caso de los descuentos sobre ventas por pronto pago considerados como un menor ingreso, gasto financiero dentro del Plan General de Contabilidad y partida deducible en nuestras normas tributarias.

La doctrina se ha referido a la existencia de estas dos categorías dentro de las partidas deducibles²⁵⁸, si bien rara vez ha pretendido acotar las partidas que suponen "deterioro" de los bienes de que los ingresos procedan, centrandose siempre su estudio en aspectos concretos de dichas partidas y, sobre todo, la doctrina tributaria se ha dedicado fundamentalmente a la delimitación de lo que supone el "gasto necesario" a que se refieren nuestras normas²⁵⁹.

GONZALEZ POVEDA, entre otros, ha señalado dentro del concepto legal "dos clases de partidas deducibles, cuya naturaleza económica es muy distinta", incluyendo dentro del segundo grupo las "pérdidas patrimoniales ajenas al proceso productivo y que tienen su origen en causas extrínsecas a la empresa (incendios, robo, destrucción, pérdidas de valor en el mercado, etc.)" si bien, y como más adelante veremos, incluye dentro de las mismas conceptos que suponen más bien disminuciones

²⁵⁸ Vid. también la S.T.S. de 17 de Febrero de 17 de Febrero de 1987.

²⁵⁹ Aún así, PONT MESTRES ha resaltado el desinterés de la doctrina por el concepto de gasto necesario y la desproporción entre la dificultad del tema y el interés teórico que despierta. Cfr. "Delimitación de los conceptos de gasto necesario y liberalidad en el marco del ordenamiento tributario", ob.cit., pg.3

patrimoniales²⁶⁰. También BUIREU GUARRO reconoce la existencia de "dos grandes grupos de partidas deducibles" que coinciden con los ya citados²⁶¹.

Por su parte, SIMON ACOSTA ha llevado a cabo, dentro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una clasificación de las partidas deducibles que, pese a su lógica, no se corresponde exactamente, a mi juicio, con la establecida por la ley del impuesto y así, además de los "gastos necesarios para la obtención de ingresos", se refiere a aquellos que llama de "conservación de la fuente", entendiendo que "no existe renta neta en tanto no se haya detraído de la misma la cantidad necesaria para reponer a su estado inicial los bienes de capital que han intervenido en el proceso de producción" lo que justifica que se permita deducir el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan y, en consecuencia, según él, las amortizaciones, por un lado, y los gastos de conservación y reparación por otro²⁶².

Si partimos del afán de sistemática, único, que, a nuestro juicio, persigue esta clasificación, pensamos que no tiene demasiado sentido la distinción de SIMON ACOSTA porque dada la amplitud del concepto "gasto necesario" puede amparar perfectamente los gastos de conservación y reparación e incluso.

260 Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.250.

261 Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.186.

262 Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, "Artículo 19 de la Ley del I.R.P.F.", ob.cit., pg.224.

entender que en este caso el carácter necesario viene justificado precisamente por esa finalidad de "mantenimiento de la capacidad productiva".

Pensamos que ha sido QUINTAS BERMUDEZ el que más se ha acercado al espíritu de la ley al distinguir, en primer lugar, entre gastos económicos y gastos fiscales, incluyendo entre éstos últimos "aquellos que, pese a constituir una aplicación de resultados, se los da el tratamiento de gasto a efectos fiscales, como consecuencia de su destino o finalidad social, ya que, en definitiva, suponen una actuación coadyuvante de la que corresponde realizar a los gastos públicos"²⁶³ si bien no estamos de acuerdo con la terminología empleada porque el carácter tributario debe predicarse de todos los gastos con independencia de la coincidencia o no con su carácter de gasto contable²⁶⁴.

En segundo lugar, y dentro de lo que él llama gastos económicos, es decir aquellos que tienen este mismo carácter en la contabilidad, distingue dicho autor entre "los gastos por bienes y servicios" o "gastos necesarios para la obtención de ingresos" en la terminología legal, "depreciaciones funcionales" es decir, el importe correspondiente al deterioro de los bienes de que los ingresos procedan y, finalmente, aquellos otros que no pueden encajarse en ninguna de dichas categorías.

²⁶³ Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.422.

²⁶⁴ Vid. sobre esta categoría de partidas deducibles, el libro de P.M.HERRERA MOLINA, La exención tributaria, Ed.Colex, Madrid 1990, pg.252.

TITULO III - EL CONCEPTO DE GASTO

Capítulo 1.-La delimitación del concepto de gasto.

a) Gasto e inversión.

Antes de examinar las condiciones que las normas tributarias exigen del gasto a fin de que éste sea deducible, y principalmente la de que se trate de un gasto necesario, es preciso delimitar de forma concreta el concepto de gasto en las normas tributarias, puesto que el análisis del sustantivo debe preceder al del adjetivo que lo califica ²⁶⁵.

La aceptación del concepto de gasto del Plan General Contable como base del concepto de partida deducible nos lleva a delimitar esta primera categoría, la del gasto necesario²⁶⁶, por vía negativa, excluyendo de la consideración de tal, en primer lugar aquellas partidas que supongan una inversión y no un gasto, aunque la misma tenga lugar, desde el punto de vista contable,

²⁶⁵ Así lo ha señalado M.FERNANDEZ JUNQUERA. Refiriéndose a un gasto concreto afirmaba esta autora que "antes de realizar una calificación definitiva de este desembolso como gasto necesario y por ende deducible de los ingresos, es necesario atender a su verdadera naturaleza jurídica para saber si nos encontramos ante un auténtico "gasto", o si más bien se trata de una "inversión"", "La reposición de materiales y las amortizaciones globales como gasto deducible en el Impuesto de Sociedades", Crónica Tributaria nº27, 1978, pg.275.

²⁶⁶ Nos referimos a la primera de las que delimitábamos en el Capítulo anterior dentro del concepto general de partida deducible.

antes de la obtención del beneficio y, en segundo lugar, aquellas partidas que constituyan distribución de beneficios²⁶⁷.

Como ha señalado SANTALO SORS la diferencia entre gasto e inversión es fundamental en el Impuesto de Sociedades y "al examinar cualquier desembolso debe atenderse a su naturaleza" ²⁶⁸.

Para ALBIÑANA la diferencia entre ambos conceptos debe fijarse atendiendo al "enlace o supeditación" existente entre gastos e ingresos ²⁶⁹. Sin embargo, él mismo reconoce que no existe obstáculo para que a veces se produzcan desembolsos de capital para satisfacer gastos²⁷⁰. En cualquier caso, nos parece más claro atender al resultado producido por una determinada operación para establecer la diferencia entre gasto e inversión, porque, según afirma este mismo autor, mientras "la inversión es verdadera materialización de fondos; el gasto constituye una salida no materializada"²⁷¹.

²⁶⁷ En realidad, se puede afirmar que mediante estas dos notas se podría llegar a delimitar no sólo el concepto de gasto contable, sino el propio concepto de partida deducible, pero nos estamos refiriendo a la distribución de beneficios en un sentido puramente contable, es decir, el saldo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, con independencia de que alguna de las partidas que han intervenido en su formación pueda considerarse como aplicación de resultados o de beneficios a efectos tributarios.

²⁶⁸ "Impuesto de Sociedades: Gasto necesario y ejercicio a que debe imputarse", Crónica Tributaria nº8, pg.99.

²⁶⁹ "Tanto el gasto como la inversión -afirma- suponen un desembolso para la Empresa que los realice. Pero, así como el gasto supone un desembolso de ingresos, la inversión es o debe ser un desembolso de capital". Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes, ob.cit., pg.234.

²⁷⁰ Idem.

²⁷¹ Idem.

Desde el punto de vista de la técnica contable puede decirse que la inversión supone un incremento de activo y así, la inversión del periodo vendrá dada por la diferencia entre el activo y el pasivo al final del periodo ²⁷². Por ello, para ver si nos encontramos ante un verdadero gasto que pueda ser calificado posteriormente a efectos tributarios, habrá que examinar el resultado contable de cada operación y únicamente cuando se produzca disminución del activo neto podremos considerar que se ha dado tal gasto. No sólo en el caso de que se adquiriera un elemento que aumente de forma directa el Activo del balance se entenderá que ha habido una inversión, sino también en aquellos casos en que una determinada operación tenga como consecuencia una transformación del Activo o, incluso una reducción del Pasivo

²⁷² Vid. la voz "inversión" en el Diccionario Económico de la Empresa, ed. Pirámide, Madrid 1981, pg.212.

que conduce indirectamente a un incremento del Activo neto ²⁷³. El problema se encuentra en la necesidad de determinar de forma correcta el verdadero resultado del ejercicio y es una manifestación más del principio de independencia de ejercicios²⁷⁴.

Indudablemente puede decirse, con acierto, que lo único que se ha hecho es trasladar el problema a la contabilidad y es que, efectivamente, este problema no es de delimitación de la

²⁷³ Puede representarse de forma contable esta afirmación con tres ejemplos diferentes:

a) Compra de un elemento de Activo, por ejemplo Mobiliario, que se paga mediante dinero en efectivo:

```

----- x -----
Mobiliario a   Caja
(Activo)      (Activo)
----- x -----

```

b) Pago de una deuda pendiente que figuraba en el Pasivo (Acreedores) con dinero efectivo:

```

----- x -----
Acreedores a   Caja
(Pasivo)      (Activo)
----- x -----

```

c) Gasto del ejercicio (por ejemplo, sueldos y salarios) que se paga con dinero efectivo y que, el final del ejercicio, se liquida con cargo a la Cuenta de Resultados, sin permanecer en el Activo.

```

----- x -----
S. y Salarios a   Caja
(Gasto)          (Activo)
----- x -----

```

²⁷⁴ De ahí que, como se ha manifestado por la jurisprudencia, por ejemplo en la S.T.S. de 20 de Marzo de 1985, "la nota definitiva de los activos fijos es la de que sean utilizados por un tiempo superior al período impositivo, lo que da pie a las amortizaciones previstas al efecto en el Impuesto de Sociedades". Las amortizaciones, entre otras funciones, tratan de incorporar al resultado del ejercicio el coste de dichos activos en el período correspondiente.

partida deducible en el orden tributario, sino de delimitación del gasto contable para, de acuerdo con lo que se predicaba en el Capítulo anterior, calificar posteriormente dicho gasto de conformidad con los criterios tributarios. Sin embargo, no siempre se ha visto en la jurisprudencia esta diferencia, lo que ha conducido a querer resolver un problema de delimitación entre gasto e inversión interpretando si se trataba o no de un desembolso necesario ²⁷⁵.

Pese a que nos encontremos ante un problema contable su transcendencia tributaria es indudable y así, nuestras normas se han mostrado siempre especialmente cautelosas en la delimitación de estos dos conceptos, si bien no siempre las fronteras entre los mismos se han trazado de la misma forma²⁷⁶.

Muestra de ello la encontramos, dentro de la Ley de este impuesto, en su artículo 13 c), por ejemplo, donde habla de "adquisiciones corrientes de bienes y servicios", precisando como condición para su deducibilidad la de "que el bien o servicio suministrado no forme parte del activo del sujeto pasivo el último día del periodo impositivo". El Reglamento añade además,

²⁷⁵ Entre otros ejemplos puede citarse el más reciente de la Audiencia Territorial de Valladolid de 22 de Junio de 1988 que reconduce el problema de la delimitación entre la reparación y la ampliación en el caso de unas obras de adaptación efectuadas en un inmueble, al terreno de lo que es "necesario", examinando incluso las posibles categorías de gastos necesarios que encuentran amparo en la Ley.

²⁷⁶ El Reglamento de la Contribución de Utilidades de 1906 admitía, por ejemplo, como gasto deducible no sólo las cantidades destinadas a reparaciones de elementos de activos, sino también las destinadas a la renovación de los mismos (Regla 3ª del artículo 50, modificada, sin embargo, por la propia Ley de Utilidades de 1920).

respecto a las adquisiciones de bienes corrientes que no se considerarán tales "los importes invertidos en elementos calificados como de inmovilizado o activo fijo" dentro del mismo 277.

Igualmente, en el caso de los intereses, alquileres y demás contraprestaciones de elementos patrimoniales, se precisa como condición el que "no se transmita la propiedad de los mismos"²⁷⁸. Por el Reglamento se excluyen también aquellos gastos financieros que supongan "mayor coste de adquisición de elementos patrimoniales" ²⁷⁹.

Al mismo fin responde la delimitación, en el art.13 g), como gasto deducible de los gastos de conservación y reparación que excluye las cantidades destinadas a ampliación y mejora. El Reglamento del Impuesto contiene también en forma muy semejante estas mismas limitaciones respecto a estos gastos que van a suponer, sin duda, una de las mayores dificultades en la delimitación entre gasto e inversión.

Sin embargo, tanto el artículo 14 de la Ley, como el 125 del Reglamento, en la delimitación negativa de las partidas deducibles no hacen referencia los conceptos a que se refería el anterior Texto Refundido que en su art.18.5 excluía "las cantidades que se destinen al aumento de capital, ya sea por asignación a las reservas, a la amortización de deudas, a la ampliación del negocio o al saneamiento de activo, salvo las

277 Artículo 101.3.
278 Art.13 e).
279 Art.109.2.

amortizaciones a que se refiere el artículo anterior". Todos estos conceptos, bien porque se desprenden del propio concepto de gasto recogido en la Ley, bien porque se excluyen en otro lugar, pueden entenderse asimismo excluidos en la actualidad.

En concreto, el concepto de saneamiento de activo es excluido de la consideración de deducible tanto en el artículo 14 de la Ley como en el 125 del Reglamento, "salvo que pueda realizarse por Ley". De la lectura del Reglamento, que ha utilizado este concepto en numerosas ocasiones a lo largo de su articulado²⁸⁰, se desprende a nuestro juicio un significado que no coincide exactamente con el significado contable de esta expresión, ni tampoco con el utilizado en la doctrina o en la jurisprudencia.

Según ROCA SASTRE el saneamiento de activo "consiste en reducir los valores con que figuran en los inventarios o balances los elementos del activo, al objeto de adaptarlos o adecuarlos a su valor real en el tráfico", porque figuraban en el balance con una valoración exagerada o porque se ha producido una depreciación de los mismos²⁸¹. También USERA se refería a este

²⁸⁰ Así, por ejemplo, el art.46.5 y 6 que consideran "saneamiento de activo" la amortización que supere la fiscalmente deducible y la que no se realice dentro del periodo de su vida útil. En los mismos términos el art.57 considera saneamiento de activo el exceso de amortización sobre la propuesta en un plan de amortización.

El art.72.3 considera saneamiento de activo el exceso practicado en concepto de provisión por depreciación de valores mobiliarios sobre lo previsto en las normas tributarias. En los mismos términos, el art.77.3 respecto a las provisiones por depreciación de existencias.

²⁸¹ Cfr. Contribución de Utilidades, ob.cit., pg.580.

concepto de saneamiento de activo, considerándolo como una forma de ampliación de capital que, en consecuencia, no podía considerarse gasto deducible²⁸². Sin embargo, y siguiendo a ambos, puede afirmarse que la ampliación de capital se entiende aquí como una forma de presentar un "Activo real y saneado" ²⁸³ mediante "una operación favorable al crédito de la empresa" ²⁸⁴, pero esta operación, al no suponer un desembolso real, no podrá en consecuencia suponer una inversión real en el sentido que aquí hemos venido exponiendo y, por ello, a nuestro juicio, la consideración de si debe o no deducirse debe tener lugar, de acuerdo con la sistemática seguida en este trabajo, junto con el análisis de las restantes depreciaciones²⁸⁵.

282 Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes, ob.cit., pg.288.

283 Ibidem.pg.289.

284 ROCA SASTRE, ibidem, pg.

285 La doctrina contable ha puesto casi siempre en relación el concepto de saneamiento de activo con lo que se denomina Activo ficticio, por ejemplo del Fondo de Comercio o de eliminación de Resultados negativos de ejercicios anteriores o en el caso de depreciación de marcas, etc., incluso, como dice BUIREU GUARRO, aprovechando tal operación de saneamiento para una serie de valores conjuntamente, incrementando por ejemplo la cuenta de Amortización de un elemento que se considera insuficiente. Cfr.Manual de Contabilidad, Escuela de Hacienda Pública, Quinta edición, Madrid 1986, VolumenI, pg.421. Vid. asimismo J.RIVERO ROMERO, Contabilidad financiera, Ediciones I.C.E., Quinta edición, Madrid 1980, pg.277. En el caso de la eliminación del activo ficticio está claro que no hay desembolso puesto que lo que se ha hecho es mantener en el Activo de la empresa partidas de gastos, que son las que constituyen el Activo ficticio y que ya supusieron un desembolso en el momento de la producción del gasto. Como dice ALBIÑANA suponen en verdad "elemento ficticio del activo de un balance", Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes, ob.cit., pg.234.

No es éste, sin embargo, el sentido que se le ha dado en las normas tributarias al concepto de saneamiento de activo, sino que a nuestro juicio se ha utilizado la expresión con un sentido amplio, poco técnico, en muchos casos equivalente a ampliación de capital²⁸⁶ y en otros rechazando como partida deducible los excesos de amortizaciones y provisiones practicadas y equiparando, por tanto, el saneamiento de activo a la constitución de reservas ²⁸⁷.

Parece, pues, que el concepto actual de saneamiento de activo recogido por nuestras normas ha querido agrupar todos los conceptos que el antiguo Texto Refundido consideraba en sentido genérico dentro del 18.5 como ampliación de capital "ya sea por asignación a reservas, a la amortización de deudas, a la

²⁸⁶ Es éste también el sentido que le ha dado la S.T.S. de 17 de Diciembre de 1956 (Rep.3973) al no considerar deducible un determinado gasto que califica de renovación y no de reparación de los elementos del Activo "importante por tanto de un saneamiento del mismo".

²⁸⁷ Estas interpretaciones jurisprudenciales pueden explicarse si se tiene en cuenta el grado de técnica contable que estos pronunciamientos exigen y que contrastan con la formación claramente jurídica de nuestros Tribunales.

ampliación del negocio o al saneamiento de activo"²⁸⁸, de lo que se deduce un ensanchamiento considerable de dicho concepto, lo que no tiene demasiado sentido²⁸⁹ porque supone desvirtuar el contenido original del mismo sin demasiada justificación por cuanto puede dar lugar a dificultades de interpretación.

Puede terminarse este apartado con la conclusión de que el criterio para diferenciar entre el gasto y la inversión vendrá marcado, según hemos visto, por el hecho de que un desembolso tenga como consecuencia o no una disminución del

²⁸⁸ Este concepto de ampliación de capital a que se refería el art.18.5 del antiguo Texto Refundido no puede entenderse, según se puso de manifiesto repetidamente por la jurisprudencia, "contraído al técnico-jurídico de ampliación del capital social cifrado y aportado con arreglo a las normas de los Códigos Civil y de Comercio y de las Leyes especiales sobre sociedades, sino que ha de estimarse referido al más comprensivo de patrimonio...Puesto que tampoco caben en el concepto estricto de aumentos de capital los demás destinos que señala a las cantidades a que se refiere, como amortización de deudas, ampliación de negocio y saneamiento de activo, todos, en cambio, expresivos de incrementos patrimoniales" (S.T.S.DE 18 de Junio de 1979, Rep.2416; en este mismo sentido se había pronunciado la S.T.S. de 6 de Junio del mismo año, Rep.2311 y se pronunciaron posteriormente la de 19 de Junio de ese mismo año, Rep.2420 y la de 30 de Enero de 1980, Rep.189).

²⁸⁹ El propio T.E.A.C. ha reconocido de alguna forma este extremo en su Resolución de 18 de Febrero de 1955 pues considera que hubo saneamiento de activo pese a no haber aumento de material "pues no hace falta que éste sea cuantitativo, sino que, precisamente lo que caracteriza el saneamiento es el aumento cualitativo, a diferencia de la ampliación". Está, pues, interpretando de forma amplia el concepto de saneamiento de activo, pero a la vez reconoce de forma clara que estamos ante una ampliación de material de carácter cualitativo.

Activo Neto de la empresa 290.

b)Gastos de conservación, reparación y ampliación de material.

Interesa a continuación, y tras haber delimitado el concepto de "gasto", examinar aquellos concretos cuyas fronteras frente a los de inversión plantean en la práctica mayores

290 La doctrina italiana no ha prestado mucha atención a esta nota caracterizadora de las partidas deducibles; por el contrario la francesa la ha tenido en cuenta a la hora de configurar a las mismas, considerando que se trata de gastos "que, al contrario de las inmovilizaciones y de los stocks, entrañan una disminución del activo neto de la empresa". M.COZIAN, Les grandes principes de la fiscalité des entreprises, Litec, París 1983, pg.72. Para ayudar a establecer esta diferencia realiza este autor una elaboración casuística del concepto de inmovilizado. Así, dentro de los elementos materiales, considera que no ofrecen dudas en cuanto a su carácter los terrenos y las construcciones, también los materiales, mobiliario y vehículos "salvo si se está en presencia de comerciantes que vendan este tipo de bien"; respecto a éstos últimos precisa también que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha permitido, como medida de simplificación, que se comprendan entre las cargas inmediatamente deducibles los materiales cuyo valor unitario no sobrepase los 1500 francos y el material de escritorio cuyo valor unitario no sobrepase los 300 francos; también ha considerado de forma casi generalizada los títulos en cartera como parte del inmovilizado. Dentro ya del inmovilizado inmaterial considera inmovilizado el fondo de comercio y el derecho de traspaso, los derechos de propiedad intelectual, si bien pueden plantearse problemas en el caso de que no se hayan consagrado por un título jurídico; también en principio considera que forma parte del inmovilizado el derecho de exclusiva de que goza un determinado comerciante en cuanto aumenta el valor de su fondo de comercio. Ibidem, pg.73 ss. Vid. también B.PLAGNET, Droit Fiscal de l'entreprise, Presse Universitaires de France, París 1984, pg.366.

problemas²⁹¹.

Respecto a los de conservación y reparación, la propia Ley, en su art.13, g), tras admitir la posibilidad de deducir "las cantidades empleadas en la conservación y reparación del activo material", se encarga de trazar el límite para estos gastos en cuanto supongan ampliación o mejora de dicho activo. La delimitación es importante porque en caso de encubrirse bajo un concepto diferente gastos de ampliación "esos falsos gastos de reparación implicarían una disminución de beneficios para crear reservas tácitas efectivas"²⁹².

Pese a que teóricamente es fácil establecer esta diferencia, en la práctica no es así, por lo que habrá que acudir en todo caso a criterios que, si no son absolutos, deben

²⁹¹ Hay que tener en cuenta que determinados gastos se incorporan, no obstante, al coste de la inversión y pierden, el carácter de tales. Vid.sobre el concepto de activo fijo y la absorción de los gastos, la Resolución del T.E.A.C. de 22 de Septiembre de 1988.

²⁹² Ver Acuerdo del T.E.A.C. de 4 de diciembre de 1962 (Rep.5092). Según la S.T.S.de 17 de Diciembre de 1956 ya citada, la exclusión de las cantidades destinadas a la ampliación de material, que ya se contemplaba en la Ley de la Contribución de Utilidades de 1920, es lógica porque "reparar es componer o enmendar el menoscabo de una cosa" y renovar "es hacer de nuevo una cosa".

servirnos de ayuda para fijar la misma²⁹³.

Refiriéndonos en primer lugar a los gastos de conservación, se ha resaltado su carácter preventivo ²⁹⁴, es decir que tienen como finalidad la de mantener el elemento en condiciones de utilidad, sin que se llegue a su deterioro. El ejemplo más claro de este tipo de gastos sería para nosotros el ocasionado por los contratos de asistencia técnica. Con independencia de que el gasto sea o no necesario con vistas a su deducción, parece que nos encontramos ante un ejemplo claro de gasto que tiene como única finalidad la de mantenimiento de la producción, lo que ocurre es que su regulación en el artículo 13 de la Ley (114 del Reglamento) se refiere conjuntamente a ambos aspectos; debe entenderse, no obstante que, ante este tipo de gastos, y cumplidos los restantes requisitos de justificación, periodificación, etc., no tiene porqué existir ninguna otra exigencia más que la de tratarse de un "gasto" efectivo y por ello interesa precisamente la correcta delimitación de este

293 Según GONZALEZ POVEDA ello es así porque "los principios de contabilidad generalmente admitidos consideran que un gasto originado por un elemento del Inmovilizado debe añadirse a su valor cuando produce una prolongación de su vida útil o un aumento en su capacidad de producción". Sin embargo, él mismo reconoce que la cuestión no es tan sencilla en la práctica "sobre todo, porque en el momento de hacerse determinadas reparaciones, la empresa aprovecha para dejar el elemento en las mejores condiciones de funcionamiento posible y se introducen con la reparación mejoras que en la realidad son difíciles de separar", Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.271.

²⁹⁴ Cfr., entre otros, E.SIMON ACOSTA, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, ob.cit., Tomo III, pg.262 y V.GONZALEZ POVEDA, Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.271.

concepto²⁹⁵.

El art.114 del texto reglamentario al considerar deducibles los gastos "efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales", puede considerarse que da amparo normativo suficiente a estos gastos llamados de conservación²⁹⁶.

Más problema plantean, sin embargo, los gastos de reparación. El Reglamento aún pretendiendo una regulación minuciosa de los mismos, prácticamente siempre por vía negativa, no hace más que insistir sobre el mismo punto que es precisamente

²⁹⁵ No compartimos, por ello, la afirmación de AMOROS RICA en el sentido de que la exclusión de los gastos o cantidades empleadas para desarrollar o aumentar la capacidad de producción de un determinado bien o elemento como partidas deducibles se justifique por tratarse de "un gasto no necesario a la actual producción de la entidad", puesto que, siendo necesario, puede por las mismas razones considerarse excluido, únicamente porque se trata de una inversión y no de un gasto propiamente dicho. Cfr.Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo IV, Volumen 1^o, pg 383.

²⁹⁶ Cabe citar, sin embargo, el criterio de signo contrario, mantenido por la S.T.S. de 1 de Diciembre de 1951 que rechaza como deducibles las cantidades abonadas a una compañía inglesa "en pago del servicio de inspección y vigilancia de dicha construcción prestado por personal técnico de la misma".

El Testo Unico italiano sí establece diferencia entre la asistencia técnica de carácter periódico, deducible íntegramente en el ejercicio según el art.67.7, y el resto de los gastos de manutención, reparación, modernización y transformación que, si no pueden considerarse incremento del coste de los bienes a los que se refieren, únicamente podrán deducirse hasta el 5% del coste total de todos los bienes materiales amortizables deducido al comienzo del ejercicio del registro de los bienes amortizables. Vid. un ejemplo práctico en M.SIRTOLI, "Manutenzioni e riparazioni. I conteggi per la deducibilità", Informatore Pirola, 11-1989, pgs.967-968.

aquel a que se intenta llegar. Así, procediendo al análisis del artículo 114 ²⁹⁷ podríamos hacer las siguientes consideraciones sobre el mismo:

-El excluir tanto las sustituciones como los otros gastos de reparación que son amortizables o que suponen ampliación o mejora no es criterio que aporte ninguna luz sino que se limita a exigir que nos encontremos ante "gastos propiamente dichos". Es evidente que si se puede adivinar que estamos ante un bien o elemento amortizable, el concepto de gasto queda automáticamente excluido.

²⁹⁷ Transcribimos el artículo completo para una mejor lectura de los comentarios que hacemos a continuación:

"1. Se considerarán gastos de conservación y reparación del activo material afecto a la actividad:

a) Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales.

b) Los de sustitución de elementos no susceptibles de amortización y cuya inutilización sea consecuencia del funcionamiento o uso normal de los bienes en que aquéllos estén integrados.

c) Los de adaptación o readaptación de elementos materiales del inmovilizado, cuando no supongan incremento de su valor o capacidad productiva.

2. No se considerarán gastos de conservación o reparación:

a) Los que supongan ampliación o mejora del activo material y sean, por tanto, amortizables.

b) Los que, por inscribirse en un proceso global de reconversión o reestructuración de instalaciones o centros productivos, constituyan gasto de proyección plurianual, sin perjuicio de que puedan ser deducidos en el ejercicio en que se han devengado.

c) Los que correspondan a reparaciones realizadas con motivo de siniestros u otras circunstancias excepcionales" (Este último apartado ha sido anulado por la S.T.S. de 24 de octubre de 1985).

-Es interesante que se haga una referencia expresa a la posibilidad de sustitución de elementos pues aunque puede entenderse comprendido en el más amplio concepto de reparación había suscitado dudas su carácter deducible al amparo del Texto Refundido de 1967 que no contemplaba expresamente este concepto. En realidad, el término sustitución o renovación entendemos que no es en sí mismo decisivo y que como dice la Res. del T.E.A.C. de 5 de Diciembre de 1952 "renovar equivale tanto a que una cosa quede como nueva volviéndola a su primitivo estado (reparación), como a trocar una cosa vieja, o que ya no sirve, por otra nueva (ampliación de material o saneamiento de activo)"²⁹⁸.

-No tiene sentido a nuestro juicio que se atienda a la causa de inutilización del elemento que con el gasto se pretende sustituir ²⁹⁹, pues, aparte de la imposibilidad probatoria, de lo que se trata en este caso es de examinar el resultado producido

²⁹⁸ M.FERNANDEZ JUNQUERA en su comentario al Acuerdo del T.E.A.C. de 10 de Enero de 1978 en que se plantea el carácter deducible de una reposición de materiales, pese a llegar a la conclusión de que se trata de una inversión en ese caso concreto, reconoce que "la diferencia entre reparar y reponer material está en cierto modo en relación a la proporción de lo que el nuevo elemento aporte al proceso productivo", de donde se deduce que en el caso de que la proporción fuese muy pequeña el nuevo elemento supondría una auténtica reparación. Cfr. el comentario a la sentencia, ob.cit., pg.276.

²⁹⁹ El art.114.1 c) exige que la inutilización del elemento que motiva la sustitución "sea consecuencia del funcionamiento o uso normas de los bienes en que aquellos estén integrados".

por un desembolso concreto más que de atender a su causa³⁰⁰.

-El criterio que se puede considerar de utilidad, pese a su difícil aplicación, dentro del texto reglamentario, es el de que los gastos de adaptación o readaptación de elementos materiales del inmovilizado "no supongan incremento de su valor o capacidad productiva". Este sí puede ser un criterio efectivo aplicable, a nuestro juicio, no sólo a los gastos para la adaptación o modificación de antiguos elementos sino también a los casos de sustitución por otros nuevos. Dicho criterio supone poner un límite cualitativo a los mismos, en el sentido de que no pueden ni aumentar el valor del bien ni su capacidad.

Sin embargo, pese a la bondad que puede atribuirse a este criterio, el mismo debe ser necesariamente complementado por otros que atiendan al propio elemento que sustituye o que se adapta que, lógicamente, en la mayor parte de los casos y por la propia evolución técnica tenderá a mejorar la anterior. Por ello pensamos que resulta obligado acudir a otros criterios complementarios.

³⁰⁰ Compartimos en este sentido plenamente la afirmación de E.SIMON ACOSTA en el sentido del carácter accidental que en la calificación de las reparaciones tiene la causa que motiva el deterioro. Cfr.Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, ob.cit., Tomo III, pg.263. Cabe recordar aquí la anulación por S.T.S. de 24 de Octubre de 1985 del apartado c) del art.114.2 del Reglamento del Impuesto de Sociedades que excluía los gastos de reparaciones con motivo de siniestros u otras circunstancias excepcionales. Argumentaba el Supremo en aquella ocasión, aparte de la falta de cobertura legal para dicha exclusión, que con la misma "se haría gravitar exclusivamente sobre las sociedades afectadas por siniestros o catástrofes, los efectos dañosos de los mismos". Es evidente que, aún no refiriéndose expresamente a ello, rechaza tomar en consideración la causa del daño que da origen a la reparación.

Uno de los criterios que en este sentido se puede manejar, únicamente con el fin de ayuda, es el de la cuantía de la reparación y su proporción con el bien reparado. Es evidente que la utilización del criterio del coste de la reparación es insuficiente y su utilización no encuentra fundamento en nuestras normas; sin embargo pensamos que en aquellos casos de reparaciones cuyo coste es casi irrelevante podría fácilmente excluirse el carácter de inversión de las mismas y, por el contrario, en caso de manifiesta desproporción entre el valor del bien reparado y el objeto de la reparación o sustitución es más fácil pensar que se haya incrementado el valor del primero o su capacidad productiva. Debemos insistir, no obstante, en que sólo creemos que deba acudirse a este criterio con carácter instrumental³⁰¹.

Debe asimismo precisarse que el valor del bien objeto de reparación que debe tomarse en cuenta es, evidentemente, el valor actual pues, como afirmaba la Resolución del T.E.A.C de 4 de Diciembre de 1963, que rechazaba la utilización del criterio de la cuantía de la reparación para establecer la diferencia que estamos estudiando, dichas cuantías "dadas las variaciones de precio del mercado, inclusive pueden exceder de aquel valor

³⁰¹Es indicativo en este sentido que en el Anteproyecto de Propuesta de Directiva comunitaria relativa a la armonización de las reglas de determinación de los beneficios imponibles, su artículo 8 dispone que "El precio de adquisición o el coste de producción de un bien de poco valor puede ser deducido directamente de los resultados imponibles". Vid. la traducción que de la misma hace J.A.ROZAS VALDES en Impuestos n.1, 1989, pg.77.

inicial"³⁰².

También en contra de la utilización de este criterio se manifestaba ALBIÑANA entendiendo que la Ley de Utilidades no prohibía las reparaciones de elementos del activo de la empresa "cuando su importe esté en notorio desacuerdo con el valor contabilizado del respectivo bien reparado" ³⁰³.

Se puede aludir a otros criterios que pueden ser utilizados con carácter complementario, así, por ejemplo, el mantenido por el T.E.A.C. en su Acuerdo de 4 de Junio de 1963, ya mencionado, que rechaza como gasto de reparación el realizado en ejercicio diferente a aquél en que habían acaecido los daños, considerando que en tal caso no responden a una reparación sino a un deseo de revalorización del bien. Puede entenderse entonces

³⁰² Por el contrario, sí puede encontrarse, en cierto modo, dicho criterio en la Resolución del T.E.A.C. de 2 de Marzo de 1951 que permite la deducción de determinadas cantidades destinadas a reparaciones "teniendo en cuenta la significación de su contenido y la importancia del material inventariado a que se refiere"

³⁰³ Estas afirmaciones se contienen en su Comentario a la Resolución del T.E.A.C. de 24 de Octubre de 1952, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº9, 1953, pg.170. Hay que matizar el criterio sostenido por ALBIÑANA que se basa en la imposibilidad de determinar el valor de mercado de cualquier activo o patrimonio porque "toda materialización de una inversión o desembolso de capital pierde inmediatamente la conexión con una cotización, con un precio de mercado" (pg.168). Coincidimos con este autor en que "mientras no se exceptúen del impuesto todas las asignaciones-sea cual fuere su cuantía- a los fondos de renovación o reposición de elementos del activo,, el problema estará vivo y cualquier solución será parcial o insuficiente" (idem.). Pero aún partiendo de la insuficiencia de cualquier criterio que se utilice, consideramos posible ayudarnos de dicho criterio de proporcionalidad de los costes, que no equivale en ningún caso a la utilización como límite máximo de la reparación del valor con que figura el elemento en el Activo, que mantenía la Resolución comentada por ALBIÑANA.

que al gasto de reparación ³⁰⁴ le es inherente una cierta urgencia en la realización del mismo una vez producido el daño que se desea reparar³⁰⁵.

Si, como decíamos, en Francia se ha planteado repetidamente entre la doctrina y la jurisprudencia la diferencia entre gasto e inversión, hay que señalar que la interpretación de los gastos de conservación y reparación se ha llevado a cabo de forma restrictiva³⁰⁶. Uno de los criterios utilizados por la jurisprudencia en caso de reposición de elementos es el de que el bien en el que se procede a reponer alguna pieza esté o no en periodo de amortización. Si este periodo ya ha finalizado, dicho gasto sólo podría deducirse por la vía de la amortización. COZIAN ha puesto en entredicho, sin embargo, dicho criterio que llevaría a negar el carácter deducible a los gastos de mantenimiento de un material ya amortizado ³⁰⁷.

c) Cuotas de arrendamiento financiero

³⁰⁴ Sea en sentido estricto, sea de sustitución.

³⁰⁵ Pueden consultarse también en relación con estos gastos, los Acuerdos del T.E.A.C. de 18 de Febrero de 1955, de 4 de Diciembre de 1962 y de 21 de Enero de 1964, las S.T.S. de 6, 18 y 19 de Junio de 1979, de 30 de Enero de 1980 y de 20 de Marzo de 1985, así como la Sentencia de la Audiencia Territorial de Valladolid de 22 de Junio de 1988.

³⁰⁶ Cfr.M.COZIAN, Les grandes principes de la fiscalité des entreprises, ob.cit., pg.77.

³⁰⁷ Idem.

En la delimitación entre el gasto y la inversión, entendidos ambos como las dos formas que puede adoptar el desembolso dentro de una sociedad, parece interesante hacer referencia a las cuotas abonadas en los casos de adquisición de elementos mediante arrendamiento financiero, por lo polémico de la naturaleza de este contrato y su regulación tributaria al margen de las normas de esta clase.

Según VICENT CHULIA puede definirse el contrato de "leasing" como aquel por el cual "la sociedad de "leasing" cede, mediante una renta periódica, cuya cuantía incluye la amortización parcial del objeto, a la empresa financiada, el uso de un bien duradero, mueble o inmueble, durante un período irrevocable, con la opción de compra al final del mismo por un precio residual previamente fijado"³⁰⁸.

De todas las relaciones que se crean al amparo de este contrato, nos interesa la relación entre la arrendataria y la Sociedad de "leasing" para, en función de la naturaleza del contrato que surge entre ambas, determinar el tratamiento tributario de esas cantidades pagadas por la sociedad arrendataria con carácter periódico, pues es claro que del ejercicio de la opción de compra al final del contrato se derivará una adquisición que tiene el carácter de inversión.

³⁰⁸ Compendio Crítico de Derecho Mercantil, Ed. Bosch, 2ª edición, Madrid 1986, Tomo II, pg.252.

Los mayores problemas aparecen, a nuestro juicio, en las cuotas periódicas pagadas en virtud de estos contratos. En éstos deberán aparecer expresadas las mismas "diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la parte arrendadora, excluido el valor de la opción de compra, y la carga financiera exigida por la misma, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda"³⁰⁹.

Independientemente del tratamiento tributario dado por la Ley de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito a estas cuotas de "leasing", puede pensarse que a la vista de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no existe inconveniente para considerar gasto deducible la parte de cuota correspondiente a la carga financiera puesto que la misma se deriva "de la utilización de recursos financieros ajenos para la financiación de las

³⁰⁹ Así lo dispone la Disposición Adicional 7ª de la Ley 26/88 de 29 de Julio sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito que contiene en la actualidad la regulación sustancial de este contrato. Hay que señalar que la regulación del mismo se ha realizado siempre fuera de las normas mercantiles de carácter general. Así, la primera disposición que lo contempló fue el R.D-L. 15/77 de 25 de Febrero sobre medidas fiscales, financieras y de inversión pública. Por su parte, el R.D-L.1669/1980, de 31 de Julio extiende la aplicación de este contrato a las operaciones sobre bienes de naturaleza inmobiliaria si bien ambas disposiciones dejaban constancia de no pretender regular el régimen sustantivo de dicho contrato.

actividades de la Empresa o de sus elementos de activo" 310.

Aún más dificultad plantea, sin embargo, la deducción como "gasto" de la parte de cuota relativa a la recuperación del coste del bien, siempre desde la óptica de la normativa tributaria específica del Impuesto sobre Sociedades. La dificultad estriba en la propia naturaleza del contrato del que deriva esta carga, según que el mismo dé lugar a la adquisición del bien o al arrendamiento del mismo. Es sabido que según se adopte una u otra postura el desembolso se podrá calificar de "gasto" o "inversión" teniendo, en consecuencia, un tratamiento tributario diferente.

310 Art.109.1 del Reglamento, que desarrolla de alguna forma el art.13.e) de la Ley. Habrá que entender en este caso que se está financiando la actividad de la Empresa o, incluso, tras la aprobación del nuevo P.G.C., un elemento de Activo, puesto que, siguiendo una línea ecléctica, la contabilidad debe recoger el valor del derecho de uso y de opción de compra sobre los bienes que la empresa utiliza en régimen de arrendamiento financiero, mediante la cuenta 217, Derechos sobre Bienes en Régimen de Arrendamiento Financiero, incluida entre las de Inmovilizado Inmaterial.

Dentro de las Normas de Valoración, en la Quinta parte del Plan, se dice que "cuando por las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el arrendatario, deberá registrar la operación en los términos establecidos..", lo que descarta el arrendamiento operativo en que no se contempla la posibilidad de adquirir el bien.

La contabilización se hará "por el valor al contado del bien, debiéndose reflejar en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra".

Cuando se hayan pagado todas las cuotas, queda como saldo el valor de la opción de compra y la diferencia entre el valor al contado del bien y la deuda total reconocida corresponderá a los gastos financieros que se reflejarán en la cuenta 272. Cfr. E.BUENO CAMPOS, "Leasing" y "lease-back", Como aplicar el Plan General de Contabilidad n.2, Expansión y A.E.C.A., 1991, pg.81.

La propia doctrina mercantilista no se ha puesto de acuerdo sobre la naturaleza de este contrato³¹¹ que indudablemente no encaja en ninguna de las figuras contractuales "típicas"³¹². Parece, no obstante, de gran aceptación la teoría de que se trata de un contrato especial de arrendamiento³¹³. La naturaleza arrendaticia de este contrato es defendida además teniendo en cuenta la significación financiera de este contrato y así, según ROJO AJURIA, el leasing se inscribe en la tradición de los negocios aparentes para conseguir los efectos que le son inherentes³¹⁴. Desde el punto de vista que a nosotros nos interesa hay que tener en cuenta que en la calificación de este contrato es esencial tanto su finalidad que es la de incentivar la inversión, como el medio para conseguirla, a través de un sistema de financiación favorable y con un tratamiento tributario en

³¹¹ Prescindimos de la posible calificación como mandato que puede darse al encargo de compra recibido de la sociedad arrendatario por la sociedad de "leasing" por carecer de transcendencia tributaria en el tema que ahora comentamos que debe ceñirse a la calificación de la cesión del bien. Vid. por todos en relación con la calificación como mandato C. VIDAL BLANCO, El leasing, Instituto de Estudios Fiscales/Instituto de Planificación Contable, Madrid 1977, pgs.131 ss.

³¹² Así, según VICENT CHULIA "la jurisprudencia del Tribunal Supremo parece orientarse hacia el reconocimiento del carácter autónomo del leasing financiero", Compendio Crítico de Derecho Mercantil, ob.cit., pg.256.

³¹³ Cfr. MARTIN OVIEDO, El "leasing" ante el derecho español, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1972, pg.40.

³¹⁴ ROJO AJURIA, Leasing mobiliario, Ed. Tecnos, Madrid 1987, pg.67.

consonancia³¹⁵, lo que hace muy atractiva esta teoría, defendida en la doctrina tributaria por algún autor³¹⁶.

Parece, pues, a la vista de esta teoría que, al contrario que en otras ocasiones, el tratamiento tributario que ha querido darse a esta figura ha determinado su regulación sustancial y, en consecuencia, puede decirse que voluntariamente se han querido conceptuar las cuotas de arrendamiento financiero como un "gasto" en el Impuesto sobre la Renta.

El efecto económico sería el de una amortización acelerada. Y aquí radica la ventaja puesto que si se tratase de una inversión no habría inconveniente en que el adquirente de ese bien en ese tipo de contrato realizase la correspondiente

³¹⁵ Según VICENT CHULIA "la expansión del "leasing" como instrumento de inversión se hace con un elevado "gasto fiscal" a costa del Estado", Compendio crítico de Derecho Mercantil, ob.cit., pg.251. Todos los autores que han estudiado este contrato se han referido asimismo a su tratamiento tributario. Según J.M.FERNANDEZ-DAZA ALVEAR la primera regulación del leasing por el R.D-L. 15/1977 "pretende facilitar y fomentar el empleo de una técnica de financiación que ya se había configurado con éxito en otros países y supone, en esencia, la atribución de considerables ventajas fiscales al empleo del leasing o arrendamiento financiero, al tiempo que la imposición de una serie de condiciones para gozar de las ventajas indicadas", "El leasing (su desarrollo en España de la mano de la normativa fiscal)", Hacienda Pública Española nº94, 1985, pg.262.

Desde el punto de vista que a nosotros nos interesa, ello estaría en consonancia con los fines recogidos en el art.4 de la L.G.T., es decir, que los tributos puedan servir "como instrumentos de la política económica general". Cfr., por todos, el comentario a este artículo de J.L.PEREZ DE AYALA, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo I, pgs.41 ss.

³¹⁶ Cfr.DURAN-SINDREU BUXADE, Fiscalidad de las operaciones de leasing: reflexión en torno a su conveniencia y análisis de posibles controversias, Librería Bosch, Barcelona 1988. Es indicativo de su opción por esta teoría el siguiente título con que encabeza un apartado en la pg.20: "La normativa tributaria aplicable como razón de ser del leasing financiero. La tesis del negocio aparente".

amortización pero ésta debería efectuarse al ritmo marcado por las tablas y no según el fijado voluntariamente en el contrato por las partes³¹⁷ y además tendría asegurada la deducción por inversiones, que en el caso del arrendamiento financiero, aunque contemplada asimismo en el artículo 220 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ha sido suspendida temporalmente su aplicación por la Ley de Presupuestos para 1988 ³¹⁸.

Sin embargo la tesis del arrendamiento como contrato aparente que daría solución al tratamiento tributario establecido por la Ley del Impuesto de Sociedades, o mejor por la vía de su desarrollo reglamentario ³¹⁹, si bien con dificultades porque "la apariencia" se manifiesta inevitablemente al encontrarse la

³¹⁷ Dentro de los límites que hoy se marcan por la legislación especial al respecto. FLOREN MENDIETA, aunque refiriéndose, dentro del arrendamiento financiero de bienes inmuebles, a las cuotas de arriendo dice que tienen el mismo tratamiento fiscal que habría de aplicarse a estos bienes si fuesen adquiridos por otro sistema de financiación. "La diferencia -añade- estriba en que, en este último caso, la amortización tendría que ajustarse a los coeficientes establecidos en las vigentes tablas o a aquel Plan que hubiese sido aceptado por la Administración" y ello "supone de hecho una amortización acelerada, circunstancia que es precisamente uno de los factores que más han contribuido a la rápida y amplia extensión de esta modalidad de financiación", "El arrendamiento financiero de bienes inmuebles", Gaceta Fiscal nº66, 1989, pg.165. Cfr. también FERNANEZ-DAZA ALVEAR, "El leasing (su desarrollo en España de la mano de la normativa fiscal)", ob.cit., pg.262.

³¹⁸ Art.

³¹⁹ Puesto que se deducirían las cuotas periódicas, en la parte respectiva del arrendamiento y la carga financiera, al amparo del art.13 de la Ley y 109 y 114 del Reglamento, además se explicaría el art.63 de este último texto que dispone que "cuando se trate de bienes cuya adquisición se derive de contratos de arrendamiento financiero, únicamente será amortizable el valor residual por el que se ejercite la opción de compra".

adquisición en la base de ese arrendamiento³²⁰, va a quebrar ante la regulación tributaria aparecida en la Ley 26/88 de 29 de Julio.

La Disposición Adicional 7ª de la misma, reguladora de este contrato, dispone en sus apartados 5 y 6 lo siguiente:

"5.Tendrá en todo caso la consideración de gasto o partida fiscalmente deducible en la imposición personal del usuario de los bienes objeto de un contrato de arrendamiento financiero la carga financiera satisfecha a la entidad acreedora.

6.La misma consideración tendrá la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables. En el caso de que tal condición concorra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato."

Como puede observarse, en esta Ley se prescinde de la apariencia y se deja al descubierto el efecto económico perseguido por el bien, al reservarse exclusivamente esa posibilidad de deducción a los bienes susceptibles de .

320 Como dice MARTIN OVIEDO, nos encontramos ante "un contrato especial de arrendamiento, del que es presupuesto, que no lo interfiere, un contrato (normal) de compraventa", El "leasing" ante el derecho español, ob.cit., pg.40.

amortización³²¹. Con ello, pensamos, difícilmente puede seguirse manteniendo la naturaleza arrendaticia a efectos tributarios y, siempre a estos efectos, no nos encontraríamos ante un "gasto" en el sentido estricto en que en este apartado lo venimos estudiando sino ante una verdadera alternativa de amortización del bien adquirido mediante el contrato de leasing. El privilegio de la amortización es claro puesto que nos encontramos ante una doble amortización, para la entidad arrendadora en los términos normales y para la sociedad arrendataria en los términos del propio contrato³²².

Para sostenerse mejor, no obstante, la consideración de activo amortizable de los bienes aún no adquiridos, se acude en este caso, según se desprende de la Exposición de Motivos, a la ficción de considerar esa parte de la cuota de arrendamiento como "gasto amortizable" ³²³. Sin embargo se comprende mal esa consideración de gasto amortizable puesto que éste, contablemente, se produce por entero en un ejercicio y, reflejándose en el activo del balance en vez de integrarse en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, se va amortizando cada año hasta

³²¹ Se trataba de restringir en alguna medida ese privilegiado trato fiscal que existía en la regulación precedente y que "equivalía- según la Exposición de Motivos de esta Ley- a la admisión de un principio ilimitado de amortización".

³²² Este hecho de la doble amortización, ahora más claro, ya existía antes. Así lo ponía de manifiesto BUIREU GUARRO, Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.191.

³²³ El gasto amortizable es un activo ficticio compuesto, según ALBIÑANA, por "toda partida de gastos mantenida en el activo de un balance, siendo, en verdad elemento ficticio del activo de un balance, que es cosa distinta", Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes, ob.cit., pg.234.

que, por minoración de las cuotas anuales, llega a desaparecer esa cuenta. No ocurre así en el caso de las cuotas de arrendamiento financiero que ocasionan gastos reales cada año.

FLOREN MENDIETA , que considera este contrato como un contrato de financiación, interpreta que la mal llamada amortización en algunos apartados de esta ley no hace referencia al desgaste del bien, sino al coste de recuperación del mismo por la parte arrendadora³²⁴. También dicha Ley se refiere al coste de recuperación, pero entonces carece de sentido hablar de "gasto amortizable" y, en cualquier caso, se apoyaría, y ésto es lo que nos interesa, sobre la misma premisa de adquisición, más que de utilización mediante renta, del bien financiado.

Así pues, para concluir, sólo el hecho de que se trate de una Ley posterior , expresiva de una cierta política económica, permite excluir de la consideración de gasto deducible la llamada cuota de arriendo cuando se trate de bienes no amortizables. Desde el punto de vista de la congruencia normativa, y pese a la dificultad que plantea este contrato, pensamos que era más acertado partir de esa apariencia de arrendamiento³²⁵ y permitir la deducción del total de las cuotas.

d) Programas informáticos

³²⁴ Cfr."El arrendamiento financiero de bienes inmuebles", ob.cit., pg.164.

³²⁵ Apariencia que, como dice DURAN-SINDREU BUXADE no es buscada por las partes, sino por el propio legislador. Cfr.Fiscalidad de las operaciones de leasing: reflexión en torno a su conveniencia y análisis de posibles controversias, pg.31.

Para finalizar este epígrafe es conveniente hacer una breve referencia al problema que pueden plantear los programas de ordenador en función de la naturaleza que se les atribuya, puesto que, dependiendo de la misma será diferente el tratamiento tributario que reciba. La referencia parece obligada toda vez que el desarrollo de la informática y su utilización por las empresas es hoy una realidad incuestionable.

La jurisprudencia francesa, en este sentido más avanzada que la nuestra, ha tenido que pronunciarse ya, en el sentido que luego veremos, sobre el tema, cuya dificultad estriba, a nuestro modo de ver, en la complejidad técnica de este tipo de productos, lo que hace asimismo más compleja su calificación.

Entre nuestra doctrina, el problema ha sido planteado por algún autor conocedor del sector informático y sus problemas, quien se se ha planteado la disyuntiva entre capitalización y gasto desde la perspectiva del destinatario del programa³²⁶.

No obstante, a nuestro juicio, se presenta con anterioridad un problema previo que es de delimitar bien el concepto que examinamos y al que se conoce tradicionalmente con la denominación inglesa de software³²⁷.

326 Nos referimos a J.A.DE VICENTE MARTIN en su artículo "Tratamiento tributario de los programas de ordenador", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública n.198, 1988, pgs.1239 ss.

327 Los franceses lo denominan "logiciel" y nos es difícil encontrar una traducción exacta para este término.

Vamos a limitarnos aquí prácticamente a apuntar el problema con una descripción sencilla de las soluciones que se han dado al mismo puesto que, como se dijo más arriba, la dificultad técnica del tema hace muy difícil proponer una solución debidamente fundamentada.

En cuanto al contenido del término, que denominamos programa, utilizando el mismo término que la Ley 22/1987, de Propiedad Intelectual, puede ser definido de acuerdo con lo establecido en la misma, como "toda secuencia de instrucciones o indicaciones destinadas a ser utilizadas, directa o indirectamente, en un sistema informático para realizar una tarea o para obtener un resultado determinado, cualquiera que fuere su forma de expresión y fijación". De igual protección gozan a efectos de esta Ley la documentación técnica y los manuales de uso de un programa ³²⁸.

En función del destino del usuario de los programas se pueden distinguir asimismo varios aspectos de este problema.

328 Muy similar es el contenido con que la doctrina administrativa francesa define el "logiciel", que comprende el "conjunto de instrucciones, programas, procedimientos y reglas, así como la documentación que le es eventualmente asociada, relativos al funcionamiento de un material de tratamiento de la información". El mismo contiene "elementos incorporales que incluyen los programas necesarios para el tratamiento de la información y elementos corporales que sirven de soporte a los elementos incorporales (discos o bandas magnéticas, documentación escrita)" Inst. 12 de octubre de 1984, 4 C-7-84, nºs 12 s.; D.adm. 4 C-4525, nº9, 15 de febrero de 1986. Recogido de la Documentación Práctica de los Impuestos Directos Francis Lefebvre, Serie BIC-División IX, hoja nº29, 1 de enero de 1987.

Así, si el propio creador del programa es el que lo utiliza, los gastos que lleva a cabo para la creación del mismo pueden equipararse a los gastos efectuados por las empresas en investigación y desarrollo de productos³²⁹.

En cuanto a la adquisición del programa por un tercero, habría que distinguir en función del tipo de programa, por un lado, y de la fórmula prevista en el contrato para el pago del mismo por otro.

Así, puede considerarse como adquisición de servicio la de aquel programa "desarrollado para una necesidad específica de un usuario determinado"³³⁰, lo que se conoce como "software de aplicación llave en mano". En este caso estaríamos ante un gasto por prestación de servicios, deducible en el ejercicio de que se trate.

También estaríamos ante un gasto deducible en el ejercicio cuando el pago del programa se estipule mediante cánones periódicos³³¹. En otro caso, parece que se trataría de una inversión en activo fijo, capitalizable y susceptible por tanto

³²⁹ Cfr. J.A. DE VICENTE MARTIN que considera los gastos de creación del "software", salvo casos concretos, como actividad de investigación y desarrollo. "Tratamiento tributario de los programas de ordenador", ob.cit., pg.1244.

³³⁰ Idem.

³³¹ Ibidem, pg.1251.

de amortización³³².

Por esta solución se inclina también el Consejo de Estado francés, en dos sentencias que fijan de alguna forma su doctrina en torno a este tema y que, por ello, nos parece interesante comentar.

La primera ³³³ sienta el carácter de valor inmovilizado y, en consecuencia, elemento de activo incorporal, del programa informático, frente a la pretensión de la empresa demandante de considerarlo como un gasto de explotación. La segunda ³³⁴, aunque con conclusiones similares a la anterior, presenta gran interés en cuanto a sus justificaciones³³⁵.

Así, en primer lugar, no otorga la condición de inmovilizado incorporal a cualquier clase de programa, sino que lo pone en relación con la duración del mismo, basándose en la definición de inmovilizado contenida en su Plan General Contable

³³² Matiza, sin embargo, DE VICENTE MARTIN que, a efectos de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos no se considera como tal, salvo en el caso de que su precio pueda ser incorporado al del "hardware". Ello es acorde con la enumeración, que no definición, de activo fijo contenida en el art.214 del Reglamento del Impuesto, puesto que no se incluye el activo inmaterial. Vid., por todos, T.GARCIA LUIS, Impuesto sobre Sociedades: Desgravaciones por inversión y creación de empleo, Lex Nova, Valladolid 1990. En la página 302 y ss. enumera las características del activo fijo deducible.

Vid. la Resolución de la D.G.T. de Marzo de 1990 sobre amortización de aplicaciones informáticas. Vid. asimismo la Consulta formulada en Gaceta Fiscal n.57, 1988, pg.34.

³³³ CE 22 février 1984, n° 39.535, 8e et 7e sous-sections. Comentada por M.de GUILLENCHMIDT en Révue de Jurisprudence Fiscale 5/84, pgs.279 ss.

³³⁴ CE 6 décembre 1985, n°53.001, Plén. Comentada en Révue de Jurisprudence Fiscale n° 1/86, pgs.5 ss.

³³⁵ Seguimos en este punto los comentarios a la misma en la revista citada en la nota anterior.

y a la que se refiere el art.38.4 del C.G.I.³³⁶. Este argumento podría ser utilizado también en nuestro derecho con el apoyo del art.13.c.2. de la Ley del Impuesto que establece como requisito de deducción que el bien o el servicio suministrado no forme parte del activo el último día del periodo impositivo. En cuanto a la duración el requisito mínimo que ha marcado el Consejo de Estado ha sido el de un año.

Una segunda nota de caracterización, en este caso negativa, y que contrastaría con la solución que nosotros proponíamos más arriba, es la no diferenciación en esta sentencia entre los programas "standard" y los programas específicos, lo que contrasta con la doctrina seguida por el mismo Tribunal en materia de I.V.A., donde sí se había otorgado a los segundos la consideración de servicios. Es en este punto, pues, donde puede aparecer la zona de calificación más conflictiva, que nos hace matizar la afirmación anterior con algún otro criterio, como por ejemplo el de la forma de pago del mismo o la duración, puesto que parece difícil que, pese a tratarse de un programa específico, si con el mismo se van a resolver necesidades de la empresa durante años y el pago, elevado, se lleva a cabo en un solo ejercicio, pueda ser admitido como un gasto de explotación, lo que, por lo menos, exige mostrarse cauteloso ante tal calificación.

³³⁶ El mismo vendría constituido por "todos los bienes o valores destinados a permanecer con duración bajo la misma forma en la empresa".

En cuanto a la condición de que el inmovilizado se mantenga bajo la misma forma durante el periodo de duración del bien, que es un requisito exigido per se para calificarle como tal, el Consejo de Estado parece prescindir del mismo. El problema que aquí se plantea puede relacionarse con el del mantenimiento y reparación de los programas y su tratamiento tributario, y en último término, con los ya vistos de conservación, reparación y ampliación en general. La doctrina italiana sí parece haber reparado en el problema, tratando de darle solución. Así, en el caso de que se suscriba un contrato de asistencia periódica pagadero mediante compensaciones periódicas, éstas serán consideradas como gastos del ejercicio.

Cuando no se trate de asistencia periódica, el criterio de distinción debe encontrarse en el grado de mejora introducido en el programa. Si se trata de gastos para mejorar la instrucción y utilización del mismo se considerarán gastos de gestión deducibles, mientras que se considerarán susceptibles de amortización aquellos que tiendan a la reestructuración o reelaboración del mismo³³⁷.

Por último, y volviendo a la doctrina del Consejo de Estado, éste equipara la transcripción de un programa a la adquisición del mismo, cuando en realidad de ésta última resultan

³³⁷ Cfr. S.DAMMACCO, "Le spese di manutenzione e riparazione dell'hardware e del software", Informazioni aziendali e professionali n.33/88, pgs.2427 ss.

programas no tan diferentes a los anteriores, ya completamente amortizados. Nuevamente en este punto la doctrina es diferente a la que se mantiene respecto al I.V.A ³³⁸.

Podemos concluir afirmando con este Tribunal que "El régimen fiscal de los programas informáticos no ha alcanzado todavía un punto de equilibrio", por lo que estos criterios servirán únicamente como guía sin que en ningún caso se trate de criterios rígidos en su aplicación.

³³⁸ El comentario a la sentencia ya citado se pregunta si no se puede pensar "que la transcripción de programas se parece más a una prestación de servicios que a la entrega de un bien", *ibidem*, pg.6.

Capítulo 2.- La imputación de gastos

La necesidad de determinar, aunque sea de forma ficticia, el beneficio anual de las sociedades y también, a efectos impositivos, la base imponible objeto de gravamen, nos conduce a determinar cuáles son los ingresos y gastos que deben ser incluidos en los mismos.

a) Contenido del principio del devengo

La correcta imputación de ingresos y gastos constituye un problema previo a la calificación del gasto como necesario o no necesario. La Ley del Impuesto se refiere a la misma en el artículo 22 disponiendo de forma general en su apartado primero que los mismos "se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos".

336 El mismo vendría constituido por "todos los bienes o valores destinados a permanecer con duración bajo la misma forma en la empresa".

Se mantiene así como regla general el principio del devengo ³³⁹, aunque la referencia al devengo únicamente se utilice en este artículo con relación a los ingresos, reservándose para los gastos la expresión de "producidos", si bien la doctrina es prácticamente unánime al considerar que se ha querido hacer referencia al mismo momento en uno y otro caso³⁴⁰. Más dificultades aparecen en la práctica como consecuencia de la imprecisión de las normas de este Impuesto respecto al momento exacto en que se

³³⁹ El principio del devengo es un principio generalmente admitido en la contabilidad y recogido hoy en el art.38 del recién reformado Código de Comercio el cual dispone que "Se imputarán al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o su cobro".

Dentro de las normas tributarias también puede decirse que es tradicional la utilización de este principio. Así, ya la Regla 1ª del art.50 del Reglamento de Utilidades disponía que para determinar la utilidad liquidable, en el caso concreto de los gastos, "no será obstáculo el que los gastos se realicen en ejercicio distinto de aquel en que fue contraída la obligación a que correspondan".

ROCA SASTRE, recoge la sentencia del T.S. de 10 de Abril de 1933 que sienta la aplicación análoga de este principio a los ingresos "porque la homogeneidad que para hacer más equitativo el impuesto exige el sistema de la contribución impone la necesidad de relacionar en un mismo ejercicio los ingresos constitutivos de la utilidad tributable con los gastos necesarios para obtenerla", Contribución de Utilidades, ob.cit., pg.198 en nota a pié de página.

³⁴⁰ Así, por ejemplo, F.BAUTISTA PEREZ considera acertado el utilizar dos expresiones diferentes pese a que el momento en que hayan de imputarse sea, en realidad, coincidente, puesto que "el gasto se produce cuando nace la obligación a satisfacer", correlativa al nacimiento del derecho con el que se identifica el devengo. "La imputación de ingresos y gastos en el Impuesto de Sociedades", Civitas Revista Española de Derecho Financiero nº32, 1981, pg.642.

Según GONZALEZ POVEDA "En los gastos, el simple criterio del devengo no basta para imputar un gasto(coste), a los resultados, ya que, por ejemplo, la depreciación de un elemento del activo fijo "se produce" no se "devenga". Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.403.

produce el devengo del respectivo gasto o ingreso³⁴¹ aunque generalmente se considera que el mismo tendrá lugar "cuando se produzca el nacimiento del derecho o de la obligación" ³⁴².

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas sí se ha pronunciado sobre este extremo, creando, sin embargo, bastante confusión al identificar el devengo, tanto en el caso de los ingresos ³⁴³ como en el de los gastos ³⁴⁴, con la exigibilidad de los mismos, lo que ha provocado el rechazo prácticamente general de la doctrina³⁴⁵, si bien algún autor lo ha matizado interpretando que la exigibilidad es, en este caso, equiparable al momento del nacimiento del derecho u obligación en

³⁴¹ El Testo Unico de los Impuestos Directos italiano en su artículo 75.2 contiene, por ejemplo, unas normas muy precisas para la determinación de este momento, o ejercicio de "competencia" en el que los componentes positivos y negativos entran a formar parte de la renta.

³⁴² Vid. por todos la obra colectiva de BANACLOCHE y otros, El Impuesto sobre Sociedades, Estudio teórico y práctico, ob.cit., pg.323.

Nos estamos moviendo, para fijar este momento, en las tres fases o momentos principales de la vida del contrato que origina el derecho o la obligación. Estas son, según CASTAN TOBEÑAS, "la generación, la perfección y la consumación. La primera comprende -según este autor- los preliminares o proceso interno de formación del contrato. La segunda, el nacimiento del mismo a la vida jurídica. La tercera, el cumplimiento del fin para el que se constituyó el contrato o, lo que es igual, la realización y efectividad de las prestaciones derivadas del mismo". Derecho Civil Español, Común y Foral, Ed.Reus S.A., Tomo Tercero, Decimoquinta edición, Madrid 1988, pg.593.

³⁴³ Artículo 109.2.

³⁴⁴ Art.109.8.

³⁴⁵ Pueden citarse, entre otros, a MORENO CEREZO, El Impuesto sobre Sociedades.Régimen General, Ed.Pirámide, Madrid 1981,pg.171. BAUTISTA PEREZ, "La imputación de ingresos y gastos en el Impuesto de Sociedades", ob.cit., pg.642. Igualmente en la obra colectiva El Impuesto sobre Sociedades.Estudio teórico y práctico, ob.cit., pg.322.

que la misma se fundamenta ³⁴⁶.

En cualquier caso, es importante resaltar que no es fácil fijar el momento del devengo, especialmente cuando en el momento en que el contrato nace no se conoce exactamente la cuantía de la obligación. Por ello, y seguimos en este punto la Resolución del T.E.A.C. de 11 de Julio de 1989, no se puede ser

³⁴⁶ Cfr. J.M.PERAIRE SORIANO, "Imputación de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades", Hacienda Pública Española nº82, pg.166; según este autor "la exigibilidad no es la del crédito líquido y vencido" como la del cobro. Este mismo sentido amplio de la "exigibilidad" puede encontrarse en la S.T.S. de 17 de Febrero de 1987 (Rep.649) referida a otro problema distinto pero que analiza el significado del verbo "devengar" para reconducirlo en un sentido amplio al nacimiento del deber que conlleva dicha "exigibilidad". Así, se dice en la misma: "el significado del vocablo en cuestión conlleva una carga de exigibilidad y, en consecuencia, la existencia simétrica de una derecho en quien recibe y de una obligación para quien da". Si bien aquí se realiza esta interpretación para excluir lo "graciable" -en contraposición a lo "exigible", se puede apreciar que no se diferencia entre el momento del nacimiento de la obligación y el momento en que es posible exigir su cumplimiento.

excesivamente rígido en la aplicación de este principio³⁴⁷. La flexibilización de este principio ha sido recogida ya en las normas del Impuesto sobre la Renta surgidas tras la Reforma del 78, admitiendo, como más tarde se verá, criterios alternativos al mismo. Pero, además, entendemos que el propio principio del

³⁴⁷ El Tribunal se plantea en esta Resolución, no ya el carácter deducible de los descuentos y bonificaciones sobre ventas, expresamente contemplado en el art.13 c) de la L.I.S., sino el ejercicio en que los mismos deben ser objeto de imputación, llegando a las siguientes conclusiones, que transcribimos literalmente: "No existe una descripción jurídica del devengo de los ingresos o de la producción de gastos, pues el sustrato económico-contable del Impuesto sobre Sociedades rechaza una definición del devengo que no pueda conectarse con alguno de los momentos por los que discurre toda obligación: a saber, nacimiento, exigencia y pago; y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley General Tributaria es preciso acudir al sentido técnico (contable) del principio del devengo. Y si el principio del devengo, como instrumento técnico y contable que utiliza el principio de independencia de ejercicios para imputar los ingresos y gastos al ejercicio que corresponda, se define en función de la corriente real que dichos ingresos y gastos representa, la imputación temporal de ingresos y gastos deberá hacerse en función de esa corriente real y no en el momento que se produzca la corriente monetaria o financiera". A continuación, admitido el carácter de partida deducible de los descuentos y bonificaciones sobre ventas añade que "si bien en la generalidad de los gastos controvertidos se imputarán al ejercicio en que se han realizado las ventas, guardando de este modo la necesaria correlación entre ingresos y gastos; ello no obstante, dicho criterio general de imputación no puede ser aplicado rígidamente en aquellos supuestos en que al finalizar el período impositivo la cuantía de los gastos no es exactamente conocida por la empresa", por lo que basándose en la aplicación del principio de "veracidad contable", recogido en el artículo 37,3º del Reglamento del impuesto, considera imputación correcta la realizada en el momento en que se conoce con exactitud el montante de dichos descuentos.

Esta misma diferencia entre la obligación y la determinación de su cuantía puede verse en el Acuerdo del mismo Tribunal de Octubre de 1966 (Rep.1120) que rechaza la deducción de cantidades pagadas y contabilizadas este año, pero "cuya obligación de pago y cuantía eran ya conocidas antes de iniciarse el ejercicio en que realmente se pagaron".

devengo debe ser interpretado en sí mismo de forma amplia³⁴⁸. Así, la Resolución mencionada admite, por una parte, la estimación de los "rappels" en el ejercicio en que tiene lugar la corriente real que los genera y, por otra, el ajuste contable realizado en el ejercicio siguiente cuando se conoce la cuantía exacta de los mismos.

En general la práctica contable nos demuestra que para los casos de desconocimiento de la cuantía exacta de la obligación, se ha acudido de forma generalizada a las estimaciones, siempre y cuando éstas se practiquen con arreglo a criterios racionales, tanto para ingresos como para gastos. Así, es frecuente en casos de suministros con facturaciones por períodos que comprenden dos ejercicios diferentes o para la estimación de ingresos o gastos, aún sin liquidar, pero a cuyo conocimiento puede llegarse, por ejemplo, a través de disposiciones normativas. Podría ponerse como muestra, por su importancia cuantitativa, el de las estimaciones que, para el cierre del ejercicio, se realizan en las Compañías eléctricas de las cantidades a percibir o a pagar por compensaciones entre

³⁴⁸ Así parece entenderlo QUINTAS BERMUDEZ quien lo identifica en relación con los ingresos, con el ejercicio en que se entienden obtenidos precisando que éste se determinará normalmente "atendiendo a la fecha de la entrega de los bienes o a la de finalización de la obra o servicio" y en el caso de los gastos el ejercicio en que se producen será normalmente aquel en que el mismo se contrae. Cfr. Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.371.

empresas³⁴⁹.

Es preciso además, señalar que si contablemente han sido admitidos los criterios de imputación temporal en aplicación del principio del devengo, la combinación de los artículos 16.1 y 22.1 de la L.I.S. aconseja, en principio, respetar esa imputación llevada a cabo contablemente.

Esta idea se ve reforzada por las propias garantías que la contabilidad ofrece en la actualidad en el sentido de mostrar la imagen fiel de la realidad económica de la sociedad, especialmente por la práctica de la auditoría mencionada ya en el Capítulo correspondiente. Así pues, y nos remitimos a lo ya expuesto en su momento, en principio debe aceptarse la imputación de ingresos y gastos realizada en la contabilidad.

De gran ayuda para la fijación del momento del devengo puede resultar también el acudir a las normas del Impuesto sobre el Valor Añadido, a las cuales puede incluso considerarse hecha una remisión indirecta en este punto a través del R.D.2402/1985 de 18 de Diciembre por el que se regula, con carácter general, el deber de expedir y entregar factura que, pese a su posible

³⁴⁹ La Administración, no obstante, ha preferido en ocasiones optar por el criterio de la exigibilidad, de mayor certeza. Muestra de ello son las Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 20 de Agosto de 1981, 9 de Mayo de 1982 y 3 de Mayo de 1984.

inconstitucionalidad³⁵⁰, se exige para la deducción de los gastos en la determinación de los rendimientos netos. Efectivamente, en

350 Cfr.C.PALAO TABOADA, "La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad", Gaceta Fiscal nº32, Madrid 1986, pgs.151 ss. Vid. también J.IBARRA IRAGUEN, "El carácter deducible del gasto. Hecho imponible. Reglas de Valoración y Anomalías Contables después de la publicación de la Ley y Reglamento del I.V.A., R.D.2402/1985 y Reforma del Artículo 319 del Código Penal", Gaceta Fiscal n.34, 1986, pgs.123 ss.

dicho R.D. se remite para fijar el momento del devengo a los artículos que lo determinan a efectos del Impuesto sobre el Valor

Añadido³⁵¹.

351 El art.23 del Reglamento de este impuesto, que desarrolla pormenorizadamente el 14 de la Ley establece:

1. Se devengará el Impuesto:

1º En las entregas de bienes, cuando los mismos se pongan en poder y posesión del adquirente, o bien, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

Tratándose de entregas de bienes que consistan en la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, si los bienes se ponen en posesión del adquirente antes de que se produzcan los efectos traslativos de la entrega, el Impuesto se devengará en el momento en que tengan lugar dichos efectos.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de ventas a plazos con pacto de reserva de dominio o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente o, si los dichos bienes estuviesen en posesión del mismo con anterioridad, cuando se formalice la cláusula vinculante de transferencia de propiedad.

2º En las prestaciones de servicios cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan en posesión del dueño de la obra.

3º En las transmisiones de bienes entre el comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes.

4º En las transmisiones de bienes entre comisionista y comitente efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra, cuando el primero actúe en nombre propio, en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran.

5º En los supuestos de autoconsumo, cuando se efectúen las operaciones gravadas.

6º En los arrendamientos de bienes, en los suministros de energía eléctrica, gas y otros análogos, en la prestación de servicios telefónicos, en las cesiones de derechos de autor en virtud de un contrato editorial sobre ventas efectivamente realizadas y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

.....

a.1 Examen de la jurisprudencia

Precisamente en base al criterio del devengo fijado en las normas de este impuesto, creemos posible el mantener un criterio diferente del que se sostiene en dos recientes resoluciones correspondientes a diferentes Tribunales.

La primera, del T.E.A.C. de 14 de Junio de 1988, examina como una de las cuestiones a decidir, la de si las cantidades concedidas a la viuda de un socio gestor pueden tener la consideración de gastos necesarios para la obtención de los rendimientos íntegros. Y llega a una conclusión negativa argumentando que "con carácter general las cantidades que tienen la consideración de contraprestaciones o retribuciones diferidas del trabajo (tales como pensiones, haberes pasivos y conceptos análogos), salvo que sean contabilizadas como gasto del ejercicio en que se doten los correspondientes fondos de pensiones, incumplen el principio fundamental de compartimentos estancos por ejercicios". Y añade- "resulta evidente que tales retribuciones no se hallan incluidas en el concepto de cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa ni indirecta de servicios personales prestados durante el ejercicio, sino que su tratamiento adecuado se encuentra en el número 3º del apartado d) del artículo 13 que considera partida deducible las asignaciones del sujeto pasivo a las Instituciones de Previsión del Personal, siempre que su administración y disposición no corresponda a aquel"; ello lleva al Tribunal a concluir que "en la actual legislación lo deducible son las dotaciones para constituir el

capital fondo con el que satisfacer tales retribuciones diferidas, con lo que resultará que tales dotaciones cumplen el requisito de ser imputables a gastos del período impositivo, en contraprestación de servicios personales prestados durante el mismo", requisito que no se daría en este caso concreto, lo que lleva a su negación como partida deducible del ejercicio.

Igualmente, la Sentencia de la Audiencia Territorial de Madrid de 7 de Febrero de 1989, admitida la realidad del pago de unas pensiones complementarias por una sociedad a su personal ya jubilado, se plantea si el importe de las mismas puede tener la consideración de gasto necesario a efectos de determinar el beneficio imponible en el período de imposición. Y de nuevo se reconduce la calificación de estas cantidades al concepto de previsión del personal y tras un razonamiento similar al ya expuesto se dice que "pensiones pagadas directamente por la empresa en calidad de retribuciones diferidas arrastradas de ejercicios anteriores no son deducibles para computar el beneficio de años posteriores a aquél en el que el personal trabajó".

A nuestro juicio no existe obstáculo para que las mejoras de pensiones pagadas por la Empresa a los trabajadores jubilados en un caso, y a la viuda de uno de ellos fallecido, en el otro, puedan considerarse cantidades deducibles en el ejercicio de imposición, siempre y cuando se demuestre que las mismas son efectivamente abonadas por la misma y no por un Fondo

de Previsión o Fondo de Pensiones, cuya administración y disposición debería ser independiente de la administración de la sociedad a efectos de deducibilidad³⁵².

La Ley de la Seguridad Social de 1966 ha reconocido en su artículo 21 la posibilidad de que el sistema de seguridad social sea mejorado voluntariamente "en la forma y condiciones que se establezcan en las normas reguladoras del régimen general y de los especiales"³⁵³. Una de estas formas es la que consiste en la mejora directa de las prestaciones por el empresario³⁵⁴.

La doctrina ha considerado que esta mejora directa que, aún siendo voluntaria, se incorpora al contrato de trabajo, forma parte del contenido de éste³⁵⁵, y al mismo se le ha reconocido por la doctrina el carácter de contrato de ejecución continuada o tracto sucesivo³⁵⁶; si nos atenemos a las normas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en este tipo de operaciones se produce el

³⁵² Ello tanto al amparo del antiguo Texto Refundido de 1967 como bajo la vigencia de la actual L.I.S.

³⁵³ Las mejoras voluntarias deben diferenciarse de los Regímenes de previsión voluntaria, al margen de la Ley de Seguridad Social y de las Mutualidades libres, fundaciones laborales y Planes y Fondos de Pensiones. Cfr. M.ALONSO OLEA y J.L.TORTUERO PLAZA, Instituciones de Seguridad Social, Ed.Civitas, Duodécima edición, Madrid 1990, pg.498.

³⁵⁴ Vid.E.BORRAJO DACRUZ, "El contenido de la relación jurídica de seguro social", Revista de Derecho Mercantil n.76, 1960, pgs.301 ss. G.MOLERO MANGLANO, "Las llamadas gratificaciones voluntarias", Revista de Política Social n.130 y, entre la doctrina tributaria vid. J.L.PEREZ DE AYALA, "Dictamen en relación con el establecimiento de un régimen de mejoras o complementos a la seguridad social y constitución de un fondo para su administración", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública n.85, 1970, pgs.105 ss.

³⁵⁵ Ibidem.pg.500.

³⁵⁶ Vid. por todos M.ALONSO OLEA y M.E.CASAS BAAMONDE, Derecho del Trabajo, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense, 10ª edición, Madrid 1987, pg.167.

devengo "en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción", que será cuando se produzca la situación de jubilación o de viudedad, salvo que se haya instrumentado esa pensión o jubilación a través de un sistema de previsión o Fondo de Pensiones que capitalice en su momento las dotaciones anuales, lo que no parece desprenderse del contenido de estas dos resoluciones.

Así pues, creemos que la remisión a las normas del Impuesto sobre el Valor Añadido es de gran utilidad a efectos de fijar el momento exacto del devengo de cada ingreso o gasto por el sentido práctico que parece impregnar esta regulación.

a.2 Los ajustes por periodificación

Hay que señalar para terminar que para dar cumplimiento al principio del devengo, en la contabilidad son de gran importancia los ajustes por periodificación realizados al final de cada ejercicio a través de las cuentas correspondientes y que "van a separar los gastos e ingresos que aún abonados o cobrados en el período cuyo resultado se desea conocer, correspondan a otro ejercicio anterior o posterior"³⁵⁷. A efectos del Impuesto sobre Sociedades, y para dar cumplimiento al principio del devengo, creemos que es necesario tener en cuenta estos ajustes si no se opta por criterios especiales de imputación, de forma

³⁵⁷ J.RIVERO ROMERO, Contabilidad Financiera, ob.cit., pg.369.

que sólo se tenga en cuenta a efectos de la formación de la base imponible del impuesto, el gasto que efectivamente corresponda al ejercicio.

b) Criterios alternativos de imputación temporal

Pese a que la regla general de imputación de ingresos y gastos venga constituida por el principio del devengo, la Ley del Impuesto de Sociedades, introduciendo un criterio de flexibilidad en esta materia, permite en el párrafo segundo del artículo 22 el que los sujetos pasivos puedan "utilizar criterios de imputación distintos, sin que ello origine ninguna alteración en la

calificación fiscal de los ingresos y los gastos"³⁵⁸ y ello como un refuerzo, según se establece en la Memoria del Proyecto de esta Ley, de la posibilidad de compensar bases imponibles negativas y "con el ánimo de eliminar para siempre las polémicas sobre el desplazamiento temporal de ingresos y gastos". También la Exposición de Motivos del Reglamento del Impuesto de Sociedades hace referencia a la idea de flexibilidad en materia de imputación temporal de ingresos y gastos. De ello se desprende, a nuestro juicio, un intento de suavizar a efectos tributarios, la aplicación más rígida que tenga el principio del

358 Esta posibilidad resulta totalmente novedosa en la legislación del Impuesto de Sociedades que hasta ahora había permanecido fiel al principio del devengo. Cfr. VAZQUEZ CANALES en la obra colectiva Impuesto sobre Sociedades: Comentarios al Reglamento, ob.cit., pg.123. Precisamente por su novedad resulta, según BAUTISTA PEREZ, "uno de los preceptos más controvertidos y que más comentarios está suscitando en la exégesis" dentro del Impuesto de Sociedades surgido de la reforma de 1978. "La imputación de ingresos y gastos en el Impuesto de Sociedades", ob.cit., pg.639. Según SANCHEZ PINILLA "La doctrina administrativa pronto ha reaccionando aminorando el alcance de la libertad creada", Notas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Instituto de Empresa, Cuarta edición, Madrid 1989, pg.417.

GONZALEZ POVEDA ha puesto de manifiesto la crisis de este principio que debe ser atemperado o matizado en algunas ocasiones con otros criterios porque "cuando la empresa actúa a medio o largo plazo, la aplicación del criterio del devengo puede distorsionar grandemente la realidad de los resultados empresariales, pues conduce a reflejar resultados que todavía no se han realizado y que quizás nunca lleguen a tener efectividad". Por ello considera acertada la flexibilidad que ha adoptado nuestra legislación actual en relación con este principio. Cfr. "La crisis del principio del devengo en el Impuesto sobre Sociedades", Impuestos 1986 (I), pgs. 250 y 251.

Cfr. en este mismo sentido A.MARTINEZ PEREZ, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Impuesto sobre Sociedades, "Artículo 22", Edersa, Madrid 1986, pg.137.

Vid.A.RODRIGUEZ-VILARIÑO y R.GUILLO,"La periodificación de ingresos y gastos en la normativa contable y fiscal", Crónica Tributaria n.51, 1984, pgs.127 ss.

devengo en la contabilidad ³⁵⁹.

b.1 El criterio de caja

El criterio que con mayor claridad se ofrece como alternativo al del devengo es el criterio de caja, esto es, reflejar los ingresos y gastos en función de la corriente financiera que los mismos generan.

Ciñéndonos a los gastos , el problema puede surgir en el caso de que los pagos se realicen con anterioridad al momento de la realización de la operación³⁶⁰, y siempre que este tipo de operaciones no caigan dentro del concepto de operaciones a plazos

³⁵⁹ Más difícil nos parece la utilización de este criterio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aunque su implantación obedezca a las mismas razones, pero la misma tropieza, por una parte, con la escala progresiva a que se grava la base dentro de este impuesto que puede motivar el manejo en la imputación de gastos o ingresos para obtener cuotas más ventajosas y, por otro lado, como ha puesto de manifiesto la doctrina, su compatibilidad con el tratamiento de los rendimientos irregulares. Vid. por todos GIMENEZ REYNA, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art.26, ob.cit., pg.415.

³⁶⁰ Y siempre que exista discrepancia entre el criterio de imputación contable y aquel por el que se opta a efectos tributarios, puesto que aún en casos de anticipos, si se considera que contablemente ya se devengó el gasto y se procede a su contabilización no existirá esa discrepancia. Ello sucedería, por ejemplo si se siguiera en la contabilidad el criterio utilizado en el art.23.2 ya transcrito del Reglamento del I.V.A que dispone que "En las operaciones.....que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos". Es decir, que para ciertas operaciones, como también ocurrirá en el Impuesto de Sociedades acude al criterio de caja, ello con independencia de la crítica que podría hacerse a la forma de expresión de dicha disposición que merecería algún comentario que no nos parece conveniente introducir aquí.

que, como veremos, se rigen por normas especiales. Según el artículo 88.9, Regla 1ª, en los casos en que el sujeto pasivo utilice criterios de imputación temporal a efectos contables distintos de los aceptados fiscalmente, "Los gastos no resultarán deducibles fiscalmente en ejercicio anterior a aquel en que se imputen contablemente en la cuenta de resultados", lo que supone

una limitación a la amplitud con que la Ley planteaba, en principio, esa libertad para acudir a criterios de imputación temporal diferentes al del devengo³⁶¹.

Ello nos hace plantearnos de nuevo el amparo legal que, en relación con el tema que estamos estudiando, tiene el principio de inscripción contable contenido en este precepto reglamentario³⁶².

b.2 El principio de inscripción contable

El art.22.Dos.a) de la Ley exige como requisito para la opción por otros criterios de imputación "Que se manifieste y justifique al presentar la declaración correspondiente al primer ejercicio en que deben surtir efecto", aparte de especificar el plazo de aplicación". Si bien no se concreta adecuadamente cuál es ese primer ejercicio en que debe surtir efecto, no parece que exista inconveniente para pensar que puede ser aquel en que se pretende deducir un determinado gasto aún cuando el mismo no se haya devengado.

Nuevamente debe acudirse, creemos, a una interpretación amplia de esta disposición cuyo espíritu es simplemente el de la

³⁶¹ El nuevo P.G.C. ha introducido una salvedad importante en este precepto que reproduce en su Disposición Final Séptima 2. al añadir "salvo que una disposición fiscal establezca lo contrario"

³⁶² La modificación del artículo 16 por el R.D. 5/1990 de 20 de Diciembre puede entenderse como un intento de dotar de cobertura legal a esta modificación del P.G.C.

prueba de la realización de dicho gasto³⁶³. Así, puede incluso forzarse la interpretación de ese principio de inscripción contable argumentando que en el momento en que se realizó el pago tuvo lugar la correspondiente anotación contable con lo que se reduciría el problema a ignorar la cuenta de periodificación que, como sabemos, elimina el gasto de la Cuenta de Resultados. Si bien decíamos que, caso de seguirse el criterio de imputación conforme al principio del devengo, estos ajustes deberían tenerse en cuenta, al utilizarse el criterio de caja, creemos que sería perfectamente posible deducir, aunque sea con una interpretación

363 Esta interpretación puede apoyarse por el propio espíritu que animaba, según consta en la Memoria que acompañaba al Proyecto ya comentada, que inspiró la flexibilidad en cuanto a los criterios de imputación temporal y el ánimo de eliminar polémicas sobre los mismos.

En cuanto a la certeza del gasto que se trata de imputar a ejercicios diferentes al del devengo PERAIRE SORIANO se refiere expresamente a la necesidad que existe en el caso de acogerse con carácter voluntario a otros criterio de imputación, de que se trate de gastos devengados y no previsibles como las provisiones y las provisiones. Cfr."Imputación de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades", ob.cit., pg.161. BAUTISTA PEREZ insiste en esta idea porque "en el espíritu del precepto está latente la idea de que el gasto debe tener certeza para que pueda ser objeto de tratamiento", "La imputación de ingresos y gastos en el Impuesto de Sociedades",ob.cit. ,pg.643. En el mismo sentido se ha manifestado MORENO CERESO. Cfr.El Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.172.

En base, sin embargo, al principio de prudencia valorativa, cuya importancia, por los distintos fines inherentes a cada rama, es diferente en la Contabilidad que en el Derecho Tributario, sí es posible lo contrario, es decir, que contablemente, por medio, por ejemplo, de adaptaciones sectoriales del P.G.C. se permita la contabilización de gastos futuros que no serán deducibles, dando lugar a ajustes fiscales positivos. Cfr.J.BUIREU GUARRO, Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades, Ediciones Pirámide, Madrid 1990, pg.211. La necesaria producción del gasto se une por este autor a la necesaria contabilización, cuando a nuestro juicio lo único que produce efectos sustanciales a efectos de deducibilidad es la producción del gasto.

forzada, dicho gasto.

Puede plantearse igualmente el problema de que el sujeto pasivo decida deducir un determinado gasto en un ejercicio posterior a aquel en que efectivamente tuvo lugar el gasto, sustituyendo el criterio del devengo por el de caja, pero que, sin embargo, y por el motivo que sea, no lo haya contabilizado en el ejercicio en que correspondía y tampoco en el presente puesto que contablemente no existe esta flexibilidad de criterios. Según SANZ GADEA, en este caso, el gasto no sería deducible en el ejercicio siguiente porque se trataría de un saneamiento de activo³⁶⁴.

Ya nos habíamos referido en un Capítulo anterior a este concepto de saneamiento de activo que había sido utilizado con gran frecuencia en un sentido demasiado amplio. Interesa referirse nuevamente a él para ver su ámbito de actuación en relación con la posibilidad de deducir partidas de ejercicios anteriores no contabilizadas. Como dice ALBIÑANA, nos encontramos ante uno de los conceptos más amplios e inconcretos dentro de

364 Según el art.14 g) de la Ley, no tendrán la consideración de partidas deducibles "Las cantidades destinadas al saneamiento de activo, salvo que pueda realizarse por Ley".

QUINTAS BERMUDEZ es tajante en este sentido: "No obstante, cuando en un ejercicio deje de reflejarse contablemente un gasto que habría de ser partida deducible en él, la falta de contabilización impedirá su cómputo, sin que cuando se produzca la anotación contable resulte deducible al ser una partida correspondiente a otro ejercicio. De esta forma, el criterio de prudencia valorativa que debe presidir la gestión financiera y contable encuentra aquí un refuerzo a través de las normas fiscales", "Ajustes extracontables en el Impuesto sobre Sociedades", Gaceta Fiscal n.11, 1984, pg.80.

este Impuesto³⁶⁵ y "omnnicomprensivo"³⁶⁶, en el sentido de que se han querido reconducir a este concepto, sólo a efectos de negarles deducibilidad, conceptos que, por aplicación de otros preceptos, ya no sería posible deducir. Ya habíamos comentado cómo el concepto de saneamiento de activo que se inducía de las normas actuales era un concepto muy amplio, mucho más que su concepto técnico-contable. Por ello parece necesario que, aún aceptándolo, hubiese que reservarlo únicamente para aquellos casos considerados por las normas como tales, además de los que en sentido estricto lo supongan. En el caso de gastos producidos en ejercicios anteriores, estén o no contabilizados, la inclusión como partida deducible en ejercicio posterior la impide el propio principio de independencia de ejercicios que preside la definición del hecho imponible de este impuesto y que viene constituido por la renta del periodo. Acudir en este caso al concepto de saneamiento de activo nos parece impropio e innecesario.

Ahora bien, el problema que se presenta es que la posibilidad de imputación en ejercicios diferentes al del devengo constituye precisamente una excepción al principio de independencia de ejercicios expresamente permitido por Ley y, sin embargo, la limitación únicamente se contempla en el Reglamento y no en la Ley. Así se desprende incluso de la afirmación de SANZ GADEA, según la cual "Aunque la regla de imputación fiscal, en sí

³⁶⁵ Cfr. Tributación del beneficio de la Empresa y de sus partícipes, ob.cit., pg.415.
³⁶⁶ Ibidem, pg.417.

misma considerada, permita la deducción de un gasto en ejercicio anterior al aconsejado por la norma contable, es preciso que se impute contablemente a "cuenta de resultados" para que sea procedente la deducción" ³⁶⁷. No nos parece válido, no obstante, su argumento de que "La violación de la norma fiscal de imputación temporal determina que el respeto debido al principio de independencia de ejercicios impida la deducción del gasto en un ejercicio posterior a aquel en que debió cargarse a la cuenta de resultados". Y continúa- "En efecto, cuando en un ejercicio posterior el sujeto pasivo sanee su activo, el Impuesto de Sociedades no admitirá la deducción de esta partida" ³⁶⁸. A nuestro juicio es precisamente esa excepción a la independencia de ejercicios la que se contempla en la Ley en el art.22.

Ocurre que el principio de independencia de ejercicios supone imputar el gasto al ejercicio en que corresponde y desde el punto de vista tributario el mismo es el que las normas tributarias permiten. Parece que el problema de la correcta imputación temporal de ingresos y gastos es un problema anterior al de la formación del beneficio del ejercicio y, en consecuencia, la independencia entre ellos vendrá dada precisamente por la imputación de ingresos y gastos que las normas tributarias permitan.

³⁶⁷ Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos), ob.cit., pg.554.
³⁶⁸ Ibidem, pg.555.

A mi juicio, el tema se puede reconducir nuevamente al que ya planteábamos en Capítulo anterior sobre el efecto constitutivo o no de la inscripción contable. Lo que ocurre es que en este caso, devengado el gasto en ejercicio anterior y no contabilizado, no sólo deberá probarse que efectivamente el gasto se realizó sino que además se chocará con el obstáculo legal de que no se manifestó esa intención de cambio de criterio en el primer ejercicio en que dicho cambio debe surtir efecto que en este caso es, lógicamente, aquel en que el gasto se devengó.

Sin embargo, como afirma SANZ GADEA, la solución de que un gasto no contabilizado en el ejercicio que le corresponde, cuando el mismo es efectivo y sustancialmente deducible, no pueda minorar los ingresos del ejercicio, es "contraria a la equidad"³⁶⁹. La propia Ley, en su artículo 22.Tres dispone que "En ningún caso el cambio de criterio comportará que algún ingreso o gasto quede sin imputar". Con este precepto se ha querido acentuar más, a mi juicio, la flexibilidad introducida con los criterios opcionales de imputación temporal, puesto que al plantear la imputación correcta grandes problemas, el principio de inclusión de todos los gastos debe permitir una interpretación

³⁶⁹ Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos), ob.cit., pg.562. La explicación, según dicho autor, se encuentra en que "Ningún gasto sustancialmente deducible debiera quedar fuera de la base imponible. En el fondo la servidumbre a los principios citados (se refiere a los de independencia de ejercicios e inscripción contable) determina una violación de la dimensión cuantitativa del hecho imponible. Por ello, los gastos regularizados en un ejercicio posterior al de su devengo o producción, deberían imputarse a éste, salvo que sobre el mismo mediare liquidación definitiva". Ibidem., pg.562.

amplia y flexible de dicha imputación. Lo contrario puede llevar, en ocasiones, a la indefensión, por ejemplo cuando no se sepa con exactitud cuál es el momento del devengo del gasto.

b.3 El criterio de proyección plurianual

Pese a que, según algún autor, la libertad que se da para acudir a otro criterio de imputación se limita a la utilización ya mencionada del criterio de caja³⁷⁰, se podría, al amparo de esta posibilidad ³⁷¹, proceder de la misma forma que en el caso de los gastos de proyección plurianual, activando aquellos gastos, distintos a los ya contemplados expresamente en el art.67 del Reglamento, pero que gozan de ese mismo carácter en relación con la obtención de ingresos y, en consecuencia, deduciéndolos periódicamente a lo largo de varios ejercicios. Esta interpretación tiene además respaldo en art.88.5 del texto

³⁷⁰ Esa parece ser la opinión de SANCHEZ PINILLA, Cfr. Notas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ob.cit., pg.421. También PONT MESTRES, "Criterios de imputación temporal de ingresos y gastos en el marco del Impuesto sobre Sociedades", Cfr. Estudios sobre temas tributarios actuales, Gráficas Campás, Barcelona 1985, pg.247.

³⁷¹ También la doctrina se refiere a ello. Según MORENO CEREZO la opción por otros criterios de imputación pretende "la distribución, en diferentes ejercicios, de los denominados gastos plurianuales ya producidos y cuantificados", El Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.172. También en la obra colectiva El Impuesto sobre Sociedades. Estudio teórico y práctico, ob.cit., pg.324 parece referirse esta opción con carácter preferente para los casos de ingresos y gastos con proyección plurianual con el fin de lograr una mayor correlación entre ingresos y gastos, puesto que la aplicación del criterio de caja chocaría con el Plan General Contable .

reglamentario³⁷².

El problema inmediato que plantea el optar por este criterio es que, a diferencia de la opción por el criterio de caja, su aplicación sería de forma particularizada para ciertos gastos o ingresos, posibilidad que no ha sido unánimemente aceptada³⁷³.

A nuestro juicio el problema no se puede plantear de la misma forma en relación con el criterio que podemos llamar de imputación plurianual, que con relación al principio de caja. Mientras que éste último supondrá casi siempre una forma alternativa de contabilidad extensivo a todos los ingresos y todos los gastos y cuyo propio límite viene dado por el art.88.7 que permite a la Administración tributaria rechazar aquellos

³⁷² Se refiere este apartado a la forma de realizar la imputación temporal en función del vencimiento del importe a periodificar.

³⁷³ Así, A.MARTINEZ PEREZ considera "premisa indeclinable predicada en los arts.13 de la Ley y 100 del Reglamento" la aplicación del mismo criterio de imputación temporal a los ingresos obtenidos y a los gastos necesarios para obtenerlos. Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.143.

Por el contrario MORENO CERESO considera que "una misma Empresa, con distintas actividades, puede aplicar criterios distintos de imputación en cada actividad, y aún dentro de la misma actividad, con referencia a algún tipo de operación especial, siempre que haya el debido paralelismo entre la imputación de ingresos y sus gastos correspondientes", El Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.172. También PONT MESTRES sostiene que dentro de la expresión "criterios de imputación distintos" se admite "no tan sólo un criterio alternativo, cuanto otros criterios, dentro de los que cabe considerar una combinación diferenciada para los ingresos y para los gastos" con el límite de que no se produzca ninguna alteración fiscal en la calificación fiscal de gastos e ingresos, "Criterios de imputación de ingresos y gastos en el marco del Impuesto sobre Sociedades", ob.cit., pg.248.

critérios que pretendan conseguir un diferimiento del impuesto, en el caso mencionado, y por su propia naturaleza, creemos que es obligado reconocer la posibilidad de imputación particularizada para un cierto gasto o ingreso.

b.4 Límites a la utilización de criterios alternativos al del devengo

En cuanto a los límites a esta imputación de carácter opcional³⁷⁴, aparte de los ya mencionados a lo largo de este capítulo, el art.88.7 del Reglamento establece la posibilidad de rechazo por la Administración de los criterios propuestos por el sujeto pasivo³⁷⁵ en aquellos casos en que se incumplan los principios generales de valoración o que de alguna forma lesionen el de imagen fiel que permita el reflejo de la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

Ya expresamente el número 9 del art.88 del Reglamento se refiere a la utilización por el sujeto pasivo de "criterios de imputación temporal a efectos contables distintos de los aceptados fiscalmente". No se entiende bien lo que se ha querido expresar con esta afirmación puesto que no se puede decir que

³⁷⁴ Preferimos llamarla así; entre la doctrina PONT MESTRES se ha esforzado en afirmar el carácter no excepcional de la aplicación de estos criterio. Cfr."Criterios de imputación de ingresos y gastos en el marco del Impuesto sobre Sociedades", ob.cit., pg.247.

³⁷⁵ Aunque no menciona que son los propuestos por el sujeto pasivo debe entenderse así por cuanto los otros son los establecidos por las propias normas del impuesto.

cuando el sujeto utiliza unos criterios diferentes al del devengo se trate de criterios distintos a los aceptados fiscalmente, siempre y cuando la ley tributaria se lo permita. En todo caso habría que referirse mejor a los "aceptados fiscalmente con carácter general". Además, tampoco se trataría de utilización de criterios "a efectos contables" en sentido estricto, puesto que la contabilidad no permite esa flexibilidad que permiten nuestras normas tributarias actuales; se trataría más bien de contabilidad tributaria. Parece que a lo que ha querido aludir es a la utilización de criterio de imputación, mejor que de contabilización, diferentes al principio general del devengo³⁷⁶. La regla segunda, por otra parte indica la forma de dejar constancia en la contabilidad de este cambio de criterio, con lo que nuevamente el Reglamento procede a la regulación de aspectos contables, lo que nos parece como ya se ha explicado en Capítulo anterior poco correcto.

Así, con independencia de la regulación sustancial contenida en este artículo, puede decirse que nuevamente las normas tributarias han sembrado la confusión entre los criterios contables y fiscales o incluso los contables aceptados por el Derecho fiscal o tributario.

c) Otras normas de imputación temporal de gastos

³⁷⁶ No volvemos a referirnos al sentido y campo de actuación de esta limitación por haberla tratado ya en relación con la propia regulación sustancial de los mismos; nos remitimos pues, a este apartado.

Lo que hasta ahora llevamos visto, esto es, los criterios generales de imputación de ingresos y gastos no agotan, sin embargo, la regulación de la imputación temporal, sino que otros aspectos particulares de la misma se regulan no sólo en el propio artículo 88 del Reglamento, sino en otros artículos de este mismo texto.

Así, en el artículo mencionado se dan una serie de reglas para la imputación de operaciones, de las cuales únicamente consideraremos aquellas que se refieran a los gastos.

c.1 Operaciones a plazos

El art.22.4 de la Ley establece que "En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado los rendimientos se entenderán obtenidos proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que la Sociedad decida imputarlos al momento del nacimiento del derecho". El Reglamento en su art.88.2 contiene idéntico precepto añadiendo a los rendimientos los incrementos y disminuciones de patrimonio. El artículo 89 del mismo texto desarrolla este apartado³⁷⁷.

Prescindiendo de la ampliación hecha por el texto reglamentario, a nuestro juicio, el principal problema que se deriva de la Ley es el de conocer a qué ha querido referirse la

³⁷⁷ Vid. la S.T.S. de 24 de Octubre de 1985 que resuelve sobre la pretensión de anulación del apartado 1 de este artículo.

Ley con la expresión "rendimiento" que, si bien en su acepción estricta, como ya dejábamos sentado en el primer Capítulo, debe entenderse como neto, deducidos ya los gastos correspondientes, ha sido utilizada con cierta confusión en la Ley y el Reglamento del Impuesto de sociedades.

Por ello, cabe preguntarse si en este caso concreto lo que se imputa según el criterio de caja³⁷⁸ es el ingreso o el rendimiento. La doctrina se inclina de forma mayoritaria por la segunda posibilidad³⁷⁹, lo que supondría, considerando únicamente al sujeto que tiene derecho a percibir el ingreso en cada caso concreto, que el mismo debe imputar a dicho ingreso todos los gastos que le correspondan, lo que, a nuestro juicio, provoca unas dificultades prácticas que harán imposible su aplicación. Además puede suceder, incluso, que algunos gastos que la operación ocasiona y cuyo pago se instrumenta mediante plazos, se produzcan y se imputen antes de conocerse incluso esta modalidad de la operación. Sólo se puede llegar, como conclusión, a una interpretación matizada de este precepto en el sentido de que los gastos a considerar para la determinación de ese beneficio diferido³⁸⁰ únicamente serán aquellos ligados de forma

³⁷⁸ Siempre y cuando no se opte por el criterio del devengo, posibilidad que como se ve se contempla en el propio artículo.

³⁷⁹ Cfr., entre otros, GONZALEZ POVEDA, "La crisis del principio del devengo en el Impuesto sobre Sociedades", ob.cit., pg.259, MORENO CERESO, El Impuesto sobre Sociedades. Régimen general, ob.cit., pg.173, y BAUTISTA PERREZ, "La imputación de ingresos y gastos en el Impuesto de Sociedades", ob.cit., pg.645.

³⁸⁰ Cfr.GONZALEZ POVEDA, "La crisis del principio del devengo", ob.cit., pg.

directa a la realización del mismo, los llamados gastos directos³⁸¹, cuyo ejemplo más claro viene constituido por las contablemente denominadas existencias, que son objeto de ajuste extracontable en cada ejercicio, ajuste que se tendrá en cuenta a efectos fiscales puesto que como sabemos sólo será deducible el importe de las adquisiciones correspondientes a las mismas que se hayan consumido durante el ejercicio de liquidación.

La Ley y el Reglamento se refieren únicamente a la imputación de los rendimientos en el caso de ventas u operaciones a plazos, con lo que parece hacer referencia sólo a la imputación del que tiene derecho al ingreso en dicha venta u operación, lo que nos exige plantear si esta opción de imputación es extensiva también, y en ese caso, de qué forma, al sujeto que realiza el correlativo gasto de la misma operación. Pese al carácter esencial que hemos venido manteniendo respecto al gasto como elemento integrante, junto al ingreso, del concepto de rendimiento, pensamos que aquí es el ingreso el que atrae, a la hora de realizar la imputación de este tipo de operaciones, al gasto, por esa vocación lógica de obtención de rendimientos

³⁸¹ La diferencia entre gastos directos e indirectos está generalmente reconocida en la contabilidad. RIVERO ROMERO dice que "En la determinación del beneficio se produce una comparación entre dos corrientes: Ingresos del ejercicio y gastos necesarios para la generación de aquéllos. En unos casos, existe una relación directa entre los Gastos e Ingresos, como puede ser el valor de las mercaderías vendidas. En otros, la relación puede ser indirecta con los ingresos del período, como Impuestos por Licencia Fiscal Industrial, e incluso puede haber simplemente una aplicación de gastos, como puede ser la cuota anual de amortización, cuya valoración puede ser indirecta con respecto a los ingresos obtenidos", Contabilidad Financiera, ob.cit., pg.359.

positivos inherente, en principio, a toda operación empresarial. Esta afirmación encontraría apoyo además en el principio de correlación de ingresos y gastos, que a continuación nos ocuparemos de estudiar, o de inherencia del gasto al ingreso. Sin embargo, queda la duda de si el gasto cuyo pago debe satisfacerse mediante plazos, debe imputarse en función del ingreso a cuya obtención va dirigido o si, teniendo en cuenta la modalidad elegida para dicho pago, cabe la opción de imputación concedida por el artículo 22.4 a que nos venimos refiriendo. La solución sólo puede venir dada a nuestro juicio tras la concreción exacta de este principio de inherencia o correlación.

Antes de terminar es preciso, sin embargo, hacer referencia a este concepto de operaciones a plazo. Ya antes de la publicación del Reglamento la doctrina había expresado el deseo de que por esta vía se desarrollase minuciosamente la imputación temporal de esas operaciones cuya aplicación "puede ser seriamente compleja dependiendo del tipo de operaciones a las que se aplique"³⁸², lo que haría deseable reservar este tratamiento para operaciones "en las que el aplazamiento tenga una auténtica importancia y significación financiera"³⁸³, puesto que en algunos casos "la determinación de la parte proporcional del rendimiento puede ser extremadamente complicada e incluso necesitar de

³⁸² R.A. ORTEGA, Comentarios de urgencia a la Ley del nuevo Impuesto sobre Sociedades, Asociación para el Progreso de la Dirección, Madrid 1979, pg.97. En este mismo sentido MORENO CERZO, El Impuesto sobre Sociedades. Régimen general, ob.cit., pg.173.

³⁸³ Idem.

estimaciones"³⁸⁴.

La doctrina considera asimismo que la opción elegida por el Reglamento es la de entender aplicable este criterio de imputación "respecto de las empresas cuyas condiciones habituales y generales de contratación impliquen diferimientos en los cobros que rebasen total o parcialmente la duración máxima del período del devengo, es decir, un año"³⁸⁵. Las operaciones concretas que pueden entenderse comprendidas en el art.89 del Reglamento son, además de las "operaciones de venta a plazos o con precio aplazado de carácter ordinario", las de "arrendamiento, arrendamiento financiero y colocación de capitales con pagos periódicos o único"³⁸⁶. PERAIRE SORIANO, sin embargo, ha criticado, a mi juicio acertadamente, esta equiparación que el Reglamento lleva a cabo entre "operaciones a plazo" y "operaciones con precio aplazado" por entender que "resulta criticable desde el ángulo jurídico-privado, civil y mercantil, en el que compraventas con pago aplazado son todas aquellas en las que se hubiere convenido un aplazamiento en el pago del precio", concluyendo que hubiera sido conveniente reservar para las "operaciones a plazo" en sentido estricto el tratamiento especial de imputación³⁸⁷. Así lo entendemos nosotros que, con anterioridad nos hemos referido a operaciones en las que el pago

³⁸⁴ Ibidem., pg.98.

³⁸⁵ QUINTAS BERMUDEZ, Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.393.

³⁸⁶ Ibidem., pg.391.

³⁸⁷ Cfr."Imputación de ingresos y gastos en el Impuesto de Sociedades", ob.cit., pg.168.

se aplaza, sin considerarlas necesariamente "operaciones a plazos" sometidas a un criterio especial de imputación.

c.2 Otros criterios de imputación contenidos en las normas del Impuesto

Cabe finalmente referirse de forma general a aquellos criterios de imputación temporal de gastos que se encuentran en otros lugares diferentes del texto reglamentario y que, por referirse a casos especiales constituyen una excepción, creemos, al principio general del devengo.

Aparte de los casos de las mercaderías ³⁸⁸ y de los gastos de proyección plurianual, ya comentados y recogidos en los artículos 67 a 70, que se ajustan con bastante rigor a lo dispuesto en el Plan General Contable, son objeto de tratamiento específico los gastos financieros. El principio general, en el caso de los intereses, es que los mismos no se incorporen al valor de adquisición del elemento financiado, según se establece en el art.53.1 del Reglamento, salvo que se trate, según el apartado siguiente, de intereses directamente empleados en la financiación de "inversiones en activo fijo realizadas o construídas en base a un proyecto específico individualizado, y cuyo proceso de construcción dure más de dos años

³⁸⁸ El art.80 del Reglamento se remite en este punto a los ajustes extracontables que realice la Empresa.

ininterrumpidos"; en ese caso, se incorporarán "durante el período de construcción hasta su entrega y puesta a disposición". Son los llamados "intereses intercalarios"³⁸⁹.

Con independencia de esta opción y de la disposición, a nuestro juicio de carácter imperativo, que contempla el artículo 109 del mismo texto para el caso de "ejecuciones de obra para su venta o por encargo de terceros", en el cual "la carga financiera 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"³⁹⁰, se podrá optar, bien por incluir las cargas financieras como gasto del ejercicio o por su periodificación como gasto financiero o de puesta en marcha³⁹¹. Cabe pensar que, como en otros casos, esta forma de imputación sería posible al amparo del art.22.2 de la Ley ya comentado. Como explicación puede argumentarse que en este caso, a diferencia de la opción general, no cabe rechazo por la Administración.

Por último debe plantearse la duda sobre el valor de las expresiones utilizadas en la regulación de las partidas deducibles concretas que aparecen sembradas de contradicciones.

³⁸⁹ Este tema de los intereses intercalarios resulta muy problemático en el caso de las empresas que llevan a cabo importantes obras de inmovilizado, generalmente de bastante duración. Puede verse sobre este tema el artículo de E.FERNANDEZ PEÑA, "Intereses intercalarios", Revista Española de Financiación y Contabilidad nº51, Diciembre 1986, pgs.681 ss.

Vid.la Resolución del T.E.A.C. de 22 de Septiembre de 1988.

³⁹⁰ Es otro caso en que la imputación del gasto sigue a la del ingreso.

³⁹¹ Art.53.3 del Reglamento.

En principio, como en el caso de los gastos financieros comentados, parece que debiera primar la regulación temporal específica prevista para cada partida concreta³⁹². Sin embargo, pensamos que, salvo en el caso de disposiciones concretas y particularizadas al respecto, no se pueden tomar en consideración las expresiones utilizadas que son contradictorias en muchas ocasiones.

Así, por ejemplo en el caso de los gastos de personal, se dice en el artículo 104.1 que "tendrán la consideración de partida deducible por la cuantía devengada durante el ejercicio" y, en el apartado siguiente al intentar dar una definición de los mismos otra vez se insiste en que se trate las "cantidades devengadas". Con ello, parece que, en principio, se recoge para este tipo de gastos el criterio general de imputación conforme al principio del devengo, que, creemos, no impide que se ejerza la opción por otro criterio diferente respecto a dichos gastos. Respecto a los sueldos y salarios el Reglamento reafirma en el artículo siguiente este principio al establecer que los mismos "se deducirán por el importe devengado en el ejercicio, aún cuando no se hayan satisfecho todavía" añadiendo a continuación que "Las remuneraciones periódicas de carácter extraordinario podrán periodificarse en función del tiempo transcurrido desde el último devengo de la remuneración hasta el cierre del ejercicio".

³⁹² Este problema ha sido planteado por E. PIEDRABUENA, "Gastos deducibles en el nuevo Impuesto sobre Sociedades", XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1982.

Estamos ante un ajuste por periodificación en desarrollo , precisamente, del principio del devengo. Sin embargo, en la enumeración de lo que constituyen "sueldos y salarios" se refiere a "primas o incentivos concedidos en función de la cantidad o calidad del trabajo" y de "retribuciones satisfechas por los períodos de vacaciones reglamentarias y de enfermedad de los trabajadores". Entendemos que en estos casos no se trata de una contradicción sino de una concreción del devengo para estas partidas concretas que el Reglamento hace coincidir con el momento de su abono por la Sociedad, puesto que no parece que exista antes de su satisfacción una obligación concreta a cargo de la empresa.

Más problemas surgen, siguiendo con los Gastos de Personal, en el caso, por ejemplo, de las cargas sociales, puesto que también en este caso el Reglamento se refiere a "partidas satisfechas o soportadas". En el abono de cuotas por la Sociedad a la Seguridad Social no tiene porque coincidir el momento de nacimiento de la obligación con el del pago, lo que nos plantea la duda del criterio que se debe seguir.

Debe hacerse en este momento mención del texto recién aprobado de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En su artículo 42, y dentro de las "Normas para la determinación del rendimiento neto en las actividades profesionales y empresariales", dispone que serán de aplicación las normas del impuesto sobre sociedades, con independencia de algunas disposiciones especiales contenidas en el mismo artículo.

Por su parte, el artículo 56 de dicha Ley que contiene las normas de Imputación temporal de ingresos y gastos, de gran semejanza a las actuales, dispone en su apartado Seis que "Lo dispuesto en los apartados anteriores se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42 de esta ley en relación con la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales".

Tal disposición puede interpretarse en el sentido que ya se había comentado más arriba, esto es, como primacía de lo particular sobre las normas generales de imputación temporal. De todas formas, hay que resaltar la vaguedad de este apartado que, a nuestro juicio, debiera concretar más exactamente lo que ha querido decir.

En general, creemos que la solución que se debe dar a estos problemas en el campo tributario es siempre la misma. En principio imputación según el criterio del devengo, acudiendo a las normas del Impuesto sobre el Valor Añadido para la fijación de este momento. Si existen normas específicas para la imputación de una determinada operación, como por ejemplo en el caso de los gastos financieros, se aplicarán éstas voluntaria u obligatoriamente, según se establezca, y cuando la norma tributaria ofrezca dudas sobre el momento de imputación de una determinada partida será el ejercicio de su contabilización el que deba darnos el criterio a seguir a efectos tributarios, por

ejemplo en el caso de las cargas sociales³⁹³, siempre con la reserva que mantenemos sobre el efecto constitutivo de la contabilización en el caso de las partidas deducibles.

Para finalizar ya con este apartado, debemos relacionar el problema de la imputación temporal de los gastos con el de la imputación de los mismos a los ingresos que con los mismos se obtienen, que constituirá el objeto del siguiente apartado de este trabajo.

Algún autor ha puesto de manifiesto la existencia de una cierta contradicción entre el art.13 de la Ley, en cuanto contempla, como sabemos, la posibilidad de deducir los gastos necesarios para la obtención de ingresos y el 22 que regula la imputación temporal prescindiendo de la relación de ingresos y

393 Por ejemplo en el caso del pago de las cuotas de Seguridad Social a cargo de la Empresa, el Plan General Contable en su parte de Definiciones y Relaciones Contables nos dice que se cargará cuando las cuotas sean exigibles, con abono a la cuenta Organismos de la Seguridad Social.

gastos entre sí ³⁹⁴.

El problema radicaría, en nuestra opinión, en ver, si una vez conocidos y aplicados los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos establecidos en el art.22 de la Ley del Impuesto de Sociedades esos gastos deben además, por aplicación del propio art.13 de la Ley, pertenecer al mismo periodo en que se genera el ingreso a cuya obtención se dirige.

c.3 Principio de imputación de ingresos a gastos

³⁹⁴ Así QUINTAS BERMUDEZ señala que "el artículo 22.1 LIS establece un criterio que puede entrañar alguna contradicción con el artículo 13 LIS (recordar que este artículo habla de "gastos necesarios para la obtención de los ingresos"), ya que dispone el cómputo de ingresos y gastos en el período en que se devenguen los primeros o se produzcan los segundos, sin señalar criterio de correlación alguno. Esta contradicción no se produce en relación con los ingresos, ya que, dado que el art.3.1 LIS define el hecho imponible del IS como la obtención de renta, este precepto no hace sino concretar el momento en que la renta derivada de una operación concreta se entiende obtenida, pero sí en relación con los gastos y precisamente también en consideración al mencionado artículo 3.1 LIS", Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.384. Con independencia de que, a nuestro juicio, y como ya hemos fundamentado debidamente, el artículo 3 deba relacionarse de la misma forma con los gastos que con los ingresos, el principio de imputación entre ingresos y gastos o de "inherencia", como ha sido denominado en la doctrina italiana, merece un análisis más detenido.

GONZALEZ POVEDA, por su parte ha relacionado asimismo estos dos artículos, pero para apoyar la limitación reglamentaria a la elección de criterios de imputación alternativos cuando "pretendan conseguir un diferimiento en el pago del impuesto", puesto que para conseguir diferir el beneficio tendría que producirse, bien un aplazamiento de los ingresos o un adelanto en la contabilización a efectos tributarios de los gastos y ello, partiendo de su admisión por la Ley en base a la propuesta de imputación voluntaria del sujeto pasivo, chocaría con el art.13 de la Ley del que se deduce, según este autor, "que todo coste debe imputarse al ingreso que lo ha producido", "La crisis del principio del devengo en el IS", ob.cit., pg.259.

En virtud de este principio ³⁹⁵, los gastos, para ser deducidos han de guardar una relación causal con los ingresos.

El fijar los términos de esa relación constituye, sin duda, uno de los puntos más difíciles a la hora de delimitar el concepto de partida deducible.

Si se considera que la relación entre gasto e ingreso debe ser inmediata y directa se llegaría a la conclusión de la inadmisibilidad de aquel gasto de cuya realización no se obtenga, en forma inmediata y durante el periodo impositivo que se liquida, un ingreso correlativo.

La tesis de la inherencia entre gastos e ingresos ha sido desarrollada de forma principal por la doctrina italiana ³⁹⁶. CICOGNANI distingue tres periodos diferentes en la evolución de este principio, es decir, tres fases diferentes de la relación de inherencia que van desde una concepción de la misma en un sentido físico hasta llegar en la actualidad, tras la reforma del Testo Unico de 1986, a un concepto entendido de la forma más

³⁹⁵ Al que habremos de referirnos nuevamente más adelante al tratar el requisito de la necesidad de los gastos.
³⁹⁶ Puede verse una amplia relación bibliográfica en torno a este principio en el libro de A.CICOGNANI, L'imposizione del reddito d'impresa, ob.cit., pg.147.

amplia posible³⁹⁷, concluyendo que "la relación de inherencia entre gastos (en sentido amplio) y renta producida es en sustancia una relación causal y teleológica entre uno o más actos de la actividad empresarial generadores de un determinado componente negativo de la renta y la producción de la renta" y se precisa que esta afectación dva referida a todos aquellos actos que estén de algún modo teleológicamente orientados a la producción y al cambio de bienes o servicios, es decir a la producción de la renta"³⁹⁸.

En nuestro derecho también se ha sostenido este criterio de imputación de gastos a ingresos que, lógicamente ha sufrido paralela ampliación, como efecto o como causa de la propia ampliación del concepto de partida deducible.

En la actualidad esta relación trae su causa en el art.13 de La Ley donde, como ya sabemos, se permite la deducción de los gastos necesarios para la obtención de los ingresos. Sin embargo, no creemos que la interpretación de este artículo, y aunque más tarde tratemos de acercarnos al significado de lo que es "necesario", se pueda realizar sin tener en cuenta la evolución general sufrida por este principio.

³⁹⁷ Cfr. *ibidem*.pg.150. Ya MAGNANI había puesto de manifiesto esta evolución en sentido ampliatorio del concepto de inherencia, precisando, sin embargo que, al derivar del concepto de inherencia el criterio necesario para distinguir aquello que es deducible de lo que no lo es, tampoco puede ampliarse o extenderse más allá de un límite racional, "si se quiere evitar el peligro de perder todo instrumento lógico de distinción, destruyendo la noción misma de inherencia. "Sul concetto di "spesa inerente alla produzione del reddito"", Diritto e Pratica Tributaria 1967-II, pg.8.

³⁹⁸ *Ibidem*, pg.152.

En primer lugar, puede recordarse una vez más, cómo, aunque se omita en la descripción legal del hecho imponible de este impuesto la referencia al elemento temporal, éste forma parte del mismo, y debe recordarse asimismo que en aquellos impuestos cuyo hecho imponible tiene un carácter periódico hay que tomar un momento concreto a efectos del nacimiento de la obligación tributaria³⁹⁹. En el Impuesto de Sociedades, como es sabido, el período de imposición es, según el artículo 21 "el ejercicio económico de la Entidad" y "El impuesto se devengará el último día del período impositivo". Así pues, cualquier componente positivo o negativo que resulte durante dicho período formara parte, en principio, del hecho imponible del impuesto. El problema de imputación, en principio, será el contable, corregido por los criterios de imputación temporal establecidos en el artículo 22 y ya mencionados porque, como ya hemos dicho, son los ingresos y gastos de carácter contable los que en principio configuran los ingresos y gastos de carácter tributario, salvando las excepciones que las normas tributarias puedan establecer en función de la propia autonomía del derecho

399 SAINZ DE BUJANDA nos dice respecto a ese momento que "El aspecto terminológico del problema queda resuelto en el idioma español con el empleo del vocablo "devengo". Y formula su concepto técnico-jurídico, inexistente hasta entonces. Según esta elaboración "El tributo se devenga cuando el aspecto temporal del hecho imponible se integra con los restantes elementos que lo constituyen, lo que determina que el hecho, así formado, pueda producir el efecto jurídico específico que le asigna la ley, a saber: el nacimiento de la obligación tributaria". En consecuencia, se entiende por devengo, el "momento de nacimiento de la obligación tributaria", "Análisis jurídico del hecho imponible", Hacienda y Derecho, ob.cit., pg.377.

financiero.

Entendemos que no se produce ninguna contradicción entre el art.3 de la Ley del Impuesto de Sociedades, por una parte, donde se contempla el hecho imponible del impuesto como la obtención de la renta, de la que los rendimientos, elemento de la misma al que nos interesa referirnos a lo largo de este trabajo, forman parte, el artículo 13 que permite deducir los gastos necesarios para la obtención de los ingresos y el artículo 22 donde se establece la imputación temporal de los ingresos y gastos, sino que se trata de tres artículos de carácter complementario.

Al tratarse de un impuesto de carácter periódico, será interesante determinar lo que se ha producido en uno y otro periodo y a ese fin va destinado el artículo 22 al establecer los criterios de imputación temporal de los elementos que intervienen para conformar en este caso el concepto de rendimiento. Indudablemente, esta imputación es de gran importancia en cuanto conforma el hecho imponible del ejercicio de una forma o de otra. Pero la inclusión de tales ingresos y gastos habrá de realizarse siempre y cuando les caracterice una finalidad específica, la de la obtención de resultados dentro de la actividad productiva. Coincidimos con CICOGNANI en que es ese carácter teleológico el que hoy puede identificarse con el principio de inherencia, no teniendo sentido esa relación casi física exigida con anterioridad entre gastos e ingresos. Es de notar además que, así como el artículo 13 de la Ley habla, no siendo del todo correcta la expresión, de gastos necesarios para la obtención de

aquellos (los ingresos), la doctrina italiana, con apoyo en el Testamento Único hoy ya derogado, habla de inherencia a la producción, lo que pone aún más el acento en el destino del gasto que es la actividad productiva, que en la relación concreta entre gasto e ingreso.

Quizás la diferencia pueda parecer sutil en cuanto al resultado que se busca siempre es, evidentemente, el positivo y el resultado que la Ley contempla es asimismo el resultado positivo por razones obvias; sin embargo, pensamos que es la búsqueda y no la obtención de ese resultado lo que debe caracterizar la relación de inherencia del gasto ⁴⁰⁰.

En este sentido consideramos que la interpretación del artículo 13 ha de ser una relación amplia y ello porque, siguiendo en este punto a BERLIRI podríamos llegar a decir, tras sentar esta relación de inherencia, que en los impuestos de carácter personal, la misma se establece en cuanto existe una identidad subjetiva en la persona que obtiene el ingreso y

⁴⁰⁰ Esta misma tesis, aunque referida a un problema distinto, ha sido sostenida por A. APARICIO PEREZ y M. FERNANDEZ JUNQUERA, "Los rendimientos del capital inmobiliario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 159, 1982, pg.1045.

realiza el gasto⁴⁰¹, siempre que pertenezcan ambos al mismo periodo impositivo, en razón de los criterios de imputación temporal establecidos por las normas.

A nuestro juicio, el problema que se presentaba en los casos de gastos dirigidos a la obtención de ingresos que se iban a producir a lo largo de varios periodos impositivos, se ha solucionado a través de la periodificación plurianual de dichos gastos; puede decirse, no obstante, que la solución ha sido una solución contable que ha contado con el consiguiente respaldo de las normas tributarias. Estamos refiriéndonos a los gastos de proyección plurianual que constituyen lo que denominábamos activo ficticio porque se activaban de forma ficticia determinadas partidas de gastos precisamente por su especial naturaleza en cuanto a la producción no inmediata o duradera de ingresos.

En nuestro derecho, el concepto de gasto deducible no ha sufrido demasiada evolución, como ya se ha dicho, existiendo el concepto de gasto necesario desde la Contribución de Utilidades.

401 A. BERLIRI afirma en relación con el concepto de inherencia que en el caso de los contribuyentes sujetos en base al balance y dado que los mismos son sujetos al tributo en base al resultado total de su ejercicio, tendrá importancia en orden a demostrar esa inherencia el hecho de la identidad en el sujeto que realiza gastos y percibe ingresos, puesto que a ese resultado, salvo alguna excepción, concurren todas las entradas y todos los gastos soportados por el sujeto. y en la nota a pié de página número 66 insiste en que "La irrelevancia de la simple relación personal entre ingreso y gasto es una consecuencia del carácter real del tributo; ésto explica porqué en comparación con el impuesto complementario -tributo típicamente personal- tal relación sea sin embargo suficiente para legitimar la detracción de un gasto o pasividad. Il Testò Unico delle Imposte Dirette, Giuffrè ed., Milán 1960, pg.237.

Sin embargo, otros ordenamientos como el italiano o el francés adoptan, a nuestro juicio, posturas más realistas en la deducción de los gastos.

Así, el Testo Unico italiano que hasta 1973 exigía de forma expresa en su artículo 91 la inherencia de los gastos a la producción ⁴⁰², a partir de su redacción por el D.P.R. n.597 de 29 de Septiembre puede decirse que ha sido sustituida por el principio de la competencia, entendido en el sentido de que "los costes y los gastos deben corresponderse con los ingresos efectivamente gravados en el ejercicio"⁴⁰³. Según BACCHILEGA, la relación de inherencia a la producción debe ser particularizada también en referencia al ejercicio como consecuencia del principio de la autonomía de la obligación tributaria, por la cual, en todo periodo impositivo son gravados por la imposición los ingresos realizados en el mismo, descontando los gastos y los costes que han sido realizados en el mismo periodo"⁴⁰⁴.

De la afirmación de BACCHILEGA puede deducirse que el principio de competencia reemplaza en cierto modo al de inherencia o, dicho de otra forma, que el principio de

⁴⁰² Aunque habla de producción lo que parece más correcto a nuestro juicio, el significado de este artículo es muy similar a nuestra redacción actual puesto que dice que "La renta neta está constituida por la diferencia entre el montante de los ingresos brutos que componen la renta sujeta al impuesto y el montante de los gastos y pasividades inherentes a la producción de tal renta", lo que indica una identificación entre ingresos y renta.

⁴⁰³ O. BACCHILEGA, Il reddito fiscale nell'impresa, ob.cit., pg. 63.

⁴⁰⁴ Idem.

competencia expresa la inherencia en cuanto imputa ingresos y gastos al periodo en que los mismos se realizan, con independencia de su pago efectivo o principio de caja⁴⁰⁵.

c.4 Conclusiones

Esa es nuestra idea en el sentido de expresar la inherencia a la producción, porque precisamente supone imputar el ingreso o el gasto al periodo en que éstos se producen.

Si bien la inherencia es una nota de las partidas deducibles que puede relacionarse con la "necesidad" del gasto, creemos que pueden distinguirse dentro de esta nota dos aspectos diferentes: uno, la de si el gasto, desde el punto de vista temporal, puede imputarse, mediante una relación causal, al ingreso procedente de la actividad productiva. En este sentido, ya vimos cómo se resolvía, a nuestro juicio, este problema por la vía de las correspondientes normas de imputación temporal, hoy día tendentes a un criterio del devengo flexible. En resumen, este problema no es tanto, según nuestra forma de entenderlo, un problema específicamente jurídico sino contable, pues no se trata más que de ver si es o no imputable al periodo impositivo. Así lo ha considerado la doctrina al entender que el artículo 22 de la

⁴⁰⁵ Vid.S.MORONI, "Reddito d'impresa: il pericoloso criterio di competenza", Riv.Dott.com. XXXVII, 1986, pgs.467 ss.y "La difficile "imputazione" dei componenti del reddito d'impresa", Riv.dott.comm., 1989, 911 y C.NANULA, "Il principio di competenza economica nella tassazione del reddito di impresa", Riv.Dtto.Frio XLV, 1986, pgs.206 ss.

Ley del Impuesto se encuentra en la línea de buscar una aproximación a los criterios económicos⁴⁰⁶. Ahora bien debe tenerse en cuenta en este punto la flexibilidad introducida por nuestras normas del Impuesto, en el sentido de permitir al sujeto pasivo la imputación temporal según sus propios criterios, siempre con los límites ya vistos que no son más que los impuestos por las propias normas contables. Ya veíamos además cómo el problema de los gastos plurianuales había tenido también su propia solución contable con lo que no creemos que desde el punto de vista tributario se deba restringir por la vía de la imputación de los gastos a los ingresos la deducibilidad de los primeros.

Establecido ésto pensamos que el concepto de necesidad debe entenderse desde un punto de vista restringido, sin tratar, como hasta el momento, de localizar en dicho concepto todos los problemas de las partidas deducibles y dejando fuera de él el de la imputación temporal de ingresos y gastos, que tendría su propia regulación independiente.

Además, y por poner un caso extremo, el querer imputar el gasto al ingreso y no a la producción nos conduciría, de forma absurda a la exclusión de aquellos gastos y componentes negativos potencialmente productores de ingresos, pero que por la causa que sea no los han producido durante el ejercicio, por ejemplo el

406 Cfr. BANACLOCHE y otros, El Impuesto sobre Sociedades. Estudio Teórico y Práctico, ob.cit., pg.321. También GONZALEZ POVEDA, "La crisis del principio del devengo en el Impuesto sobre Sociedades", ob.cit., pg.251.

caso de los productos no vendidos. A nuestro juicio no existe ningún inconveniente en reconocer a dichos gastos, inherentes a la producción pero no al ingreso, el carácter de partidas deducibles.

Cabe preguntarse si esta afirmación cuenta con el debido apoyo legal a la vista de lo dispuesto en el art.13 de la Ley donde se permite la deducción de los gastos necesarios para la obtención de ingresos.

La primera y más importante justificación de esta afirmación se encuentra en la propia definición legal del hecho imponible de este impuesto, ampliamente descrito en la introducción de este trabajo, en el que ya se apuntan algunas de estas conclusiones. Tal como allí se dice, y en contra de la opinión de algunos autores, la formación de ese elemento del hecho imponible compuesto por los rendimientos⁴⁰⁷ debe sustentarse no únicamente sobre el concepto de ingreso como núcleo fundamental de esa renta, sino sobre la suma algebraica de ingresos y gastos, concediendo igual importancia a ambos elementos y siendo fundamental el componente teleológico de los mismos que es el que debe caracterizar y enjuiciar su papel en la formación de rendimientos.

Sobre esta premisa, el punto de partida en la determinación de estos rendimientos, y de la renta en general, debe ser la cuenta de resultados de la sociedad sujeto pasivo de

⁴⁰⁷ Es sabido cómo dentro del hecho imponible renta debe diferenciarse entre los rendimientos, por un lado, y los incrementos y disminuciones patrimoniales, por el otro.

este impuesto. Partidas positivas y negativas que integran dicha cuenta deben intervenir, siempre que no se disponga otra cosa por las normas tributarias en virtud de la autonomía inherente a la rama jurídica de la que forman parte, en la formación de ese elemento de la renta.

En consecuencia, esa expresión con la que se definen con carácter general las partidas deducibles tanto en el artículo 13 de la Ley como en el 100 del Reglamento, y con independencia de que sigamos analizando las notas definitorias de estas partidas, debe interpretarse no en el sentido de que con el gasto se produzca una efectiva consecución de ingresos, sino en cuanto finalidad, desde el momento que todo gasto llevado a cabo por la sociedad debe caracterizarse por esa nota finalista de obtención de ingresos.

Así debe entenderse, a nuestro juicio, esa relación entre ingresos y gastos, y esa finalidad, utilizando el argumento de BERLIRI⁴⁰⁸, debe presumirse en el caso de las sociedades, por cuanto, siempre y cuando todas las actividades realizadas por las mismas sean actividades sujetas, no se puede diferenciar dentro de ellas entre interés del empresario y de la empresa como sucede en el caso de las personas físicas. Finalmente, y adelantando conclusiones, puede afirmarse que, partiendo de esta presunción, el límite a las partidas deducibles, siempre que se trate de

⁴⁰⁸ Que, como se decía, ponía en relación la "inherencia" con la identidad subjetiva en cuanto a ingresos y gastos en el caso de aquellos sujetos gravados en base a la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

componentes negativos en la cuenta de resultados y no de partidas que son en sí mismas beneficios y que consideraremos independientemente, vendrá dado por la posible distribución de beneficios que en algunos casos se encubra en una deducible. Este es, desde nuestro punto de vista el concepto con el que se puede delimitar aunque sea negativamente, el concepto de partida deducible.

TITULO IV - EL GASTO NECESARIO

Capítulo 1.-El concepto general y la enumeración normativa

a) Introducción

Una vez sistematizadas las diferentes partidas deducibles, y habiendo dejado claro que la del gasto necesario constituye una sola de ellas, es preciso, sin embargo, analizar con rigor el concepto de "necesidad" como calificador del gasto. Ello a pesar de haber localizado ya muchos de los problemas que esta categoría plantea en el propio concepto de gasto, en contra del método tradicionalmente seguido por la doctrina⁴⁰⁹, consistente en atraer hacia la delimitación de lo que es o no es necesario, casi todos los problemas que surgen en la casuística de las partidas deducibles.

En efecto, no puede negarse que la interpretación adecuada de dicho calificativo, que se ha venido empleando de forma repetida por nuestra legislación tributaria en materia de partidas deducibles, ha planteado y plantea no pocos problemas, para los cuales puede adelantarse ya que resulta difícil dar soluciones dogmáticas y exactas por la propia relatividad que el mismo conlleva. Trataremos, por ello, de buscar la interpretación

⁴⁰⁹ Más atrás se ponía algún ejemplo, concretamente, en la delimitación entre los conceptos de gasto e inversión.

que, a nuestro juicio, se muestra más acorde con lo que hasta el momento llevamos predicado en torno a los elementos de este impuesto, recordando el papel que en la formación de la base imponible⁴¹⁰ ocupan la contabilidad y los conceptos elaborados por esta ciencia, puesto que es evidente que no es tarea del Derecho Tributario crear nuevos ingresos o gastos, sino utilizar conforme a sus principios aquellos que se toman de la realidad empresarial⁴¹¹.

Tras esta introducción, es necesario ir examinando los distintos aspectos que presenta la interpretación de este adjetivo.

b) Relación entre el concepto y la enumeración normativa

Así como desde la Contribución de Utilidades se ha venido utilizando, aunque con distinto contenido, el concepto de gasto necesario, del mismo modo a dicho concepto le ha seguido siempre una enumeración de aquellas partidas que podían considerarse incluidas en él.

⁴¹⁰ Preferimos hablar de base imponible cuando nos estamos refiriendo a ingresos y gastos aunque, como sabemos, los mismos formen parte tanto del hecho como de la base imponible que son magnitudes coincidentes.

⁴¹¹ Esta afirmación nos parece muy importante a la hora de enjuiciar el carácter necesario de un gasto. La necesidad se está planteando siempre sobre un gasto que existe en la realidad y, en este sentido, como ya se afirmaba, la contabilidad constituye un instrumento para el legislador tributario del impuesto de sociedades que no debe elaborar nuevamente todos esos conceptos.

Las normas actuales del Impuesto, esto es la Ley y el Reglamento, han seguido igual criterio en la delimitación del gasto y así, tanto en una como en otro, acompañan al concepto de partida deducible una relación de tales partidas, sin distinción de categorías ⁴¹². De tal modo, la Ley, en el tantas veces citado art.13, y tras la definición de las partidas deducibles, precisa "...entre las que pueden enumerarse las siguientes:....." y el Reglamento, con un sentido muy parecido, en su art.100, añade "En particular, se considerarán gastos deducibles entre otros y además de las partidas señaladas en el art.121, los siguientes:.." ⁴¹³.

La primera conclusión a la que se llega es que no existe en ninguna de estas normas pretensión alguna de agotar las posibles partidas deducibles y, en concreto, por lo que a los gastos necesarios se refiere y aunque el contenido varía bastante de la Ley al Reglamento, no parece que la relación sea exhaustiva como se desprende de las propias palabras con las que comienza la enumeración.

⁴¹² En el caso de la Ley, más claramente que en el Reglamento puesto que, como ya se afirmaba páginas atrás, el Reglamento puede servir de base para la creación de una nueva categoría que incluiría conceptos que se extienden más allá del propio concepto contable de gasto, más amplio que el económico.

⁴¹³ Según DURAN-SINDREU BUXADE, "A pesar de que la dicción literal del art.100.1 del R.I.S.....sea idéntica a la de la normativa hoy derogada relativa al Impuesto sobre Sociedades, no debe olvidarse el carácter marcadamente "cerrado" de la enumeración de gastos contenida en el artículo 17 del antiguo Texto Refundido a diferencia de la recogida en el art.100 del R.I.S.", Manual Práctico del Impuesto sobre Sociedades, Base Imponible y Deducciones de la Cuota, Promociones y Publicaciones Universitarias S.A., 1ª ed., 1988, Tomo I, pg.136.

Esta conclusión se ve reforzada por el sentido que se ha dado en la jurisprudencia a las distintas enumeraciones de partidas deducibles contenidas en los diferentes textos normativos que regulaban el gravamen sobre la renta tanto de personas físicas como jurídicas⁴¹⁴. De la misma forma lo ha

414 Pueden ponerse como ejemplo los siguientes pronunciamientos de los Tribunales: La Resolución del T.E.A.C. de 30 de Septiembre de 1981 que yuxtapone en su razonamiento la enumeración de supuestos fiscales al concepto general del gasto necesario.

Asimismo la Resolución del T.E.A.C. del año 1984 (nº488 del Repertorio T.E.A.C. donde no consta su fecha exacta). Su razonamiento en este caso es el de "Que los gastos objeto de controversia no se encuentran comprendidos dentro del concepto genérico de gastos necesarios para la obtención de ingresos.." Por ello, y en segundo lugar, considera pertinente "acudir a la relación casuística que aparece recogida en el artículo 17 de la Ley Reguladora del Impuesto..". En Resolución del mismo año (Rep. nº1430) se establece también: "...dado que tales atenciones no figuran expresamente calificadas como partida deducible en el artículo 17 del T.R. de la Ley del Impuesto, es preciso acudir a la regla general contenida en el art.14, y, en su caso, a la relación de partidas no deducibles contenidas en el art.18". Nuevamente, la Resolución de 5 de Junio se expresa en términos semejantes.

Por su parte, la Resolución del T.E.A.C. de 20 de Enero de 1988 referida al I.R.P.F. precisa que "no siendo exhaustiva la enumeración de gastos...habría que determinar si los gastos objeto de controversia tienen el carácter indubitado de necesarios" y de igual forma la del mismo Tribunal de 9 de Febrero de ese año que establece como requisito de deducibilidad el de "que se halle genérica o específicamente en los supuestos de hecho que la norma fiscal material contempla". Por su parte, la de 29 de Noviembre de dicho año considera que "la enumeración incluida en el art.17 es forzosamente incompleta lo que exige en numerosas ocasiones,, reconducirse para efectuar la calificación del gasto como deducible a determinar si participa de la condición de necesario para la obtención de los ingresos y si al mismo tiempo queda excluido de la condición de liberalidad de la sociedad" y se ayuda en la interpretación del concepto general de la enumeración comprendida en el Rglto. de 1982 aunque no sea aplicable al supuesto de referencia.

considerado la doctrina de forma prácticamente generalizada⁴¹⁵.

Ello nos lleva a un proceso lógico en el análisis sobre el carácter deducible de una determinada partida que sería el de examinar si un gasto concreto está comprendido en la enumeración normativa para, en caso contrario, acudir a la interpretación del concepto general. Como dice ALBIÑANA, refiriéndose al supuesto concreto de la Contribución de Utilidades, "Cuando el supuesto que ofrezca la liquidación de la Tarifa III de Utilidades no encaje exactamente en una de las normas que con cierto casuismo contiene su disposición quinta, ha de acudirse al primer párrafo de la misma que se refiere a los gastos necesarios, pero sin exponer su concepto"⁴¹⁶.

⁴¹⁵ Por todos J.LASARTE, en relación con el art.19 de la Ley del I.R.P.F. Según este autor, la enumeración de gastos que aparece en dicho artículo "no tiene carácter exhaustivo sino meramente enunciativo.....Cabe, pues, considerar como partidas deducibles conceptos distintos de los citados expresamente por la normativa comentada". Y considerada acertada la postura de la Ley al no pretender una enumeración exhaustiva afirmando que "La vida económica de la empresa es demasiado compleja y mutable para intentar una relación pormenorizada de sus gastos necesarios que se vería desbordada por la realidad de las cosas; basta pensar-continúa- en gastos tales como los de publicidad o creación de imagen no contemplados expresamente por la actual normativa, que han crecido y que adoptan de continuo nuevas formas y manifestaciones", en la obra colectiva Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ed.Civitas, Madrid 1983, pg.184.

En el mismo sentido ALSINA RIUBRUGENT para quien los gastos específicos que la Ley regula constituyen un mínimo de los que "reunen las condiciones exigidas en la transcrita definición" (de partida deducible), "La base imponible", Estudios del Impuesto sobre Sociedades. In memoriam José Antonio García García (1943-1981), ob.cit., pg.137.

⁴¹⁶ Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes, ob.cit., pg.239.

Menos clara aparece la utilización de los repertorios de partidas deducibles en la sentencia de la Audiencia Territorial de Cáceres de 12 de Febrero de 1985 que admitía el carácter deducible de los gastos de desplazamiento para la determinación de los rendimientos netos del trabajo. En la misma se afirma que "si bien no está incluido en dicha enumeración el concepto de que se trata, tampoco aparece excluido (el subrayado es nuestro), por lo que, en principio, será necesaria una labor interpretativa del alcance de la norma que incorpora el concepto jurídico indeterminado de los "gastos necesarios para la obtención del rendimiento".

A nuestro juicio en esta sentencia se pone el acento en lo que puede constituir el gran problema de las enumeraciones de partidas deducibles, esto es, si, reconocido de forma general el carácter no exhaustivo de las mismas, a través de ellas puede verse limitado de alguna forma el concepto de gasto deducible como equivalente a gasto necesario.

Así pues, una cosa es reconocer, como se ha visto, el carácter abierto de tales listas y otra, el tratar de dar aplicación práctica a la regulación concreta de una partida o en otras palabras, y como afirmábamos al comienzo, determinar el exacto valor de la regulación de las partidas concretas.

Resulta de interés conocer las diferentes opiniones doctrinales al respecto. BUIREU GUARRO, por ejemplo, afirma que la primera concepción de las partidas deducibles, es decir el concepto de gasto necesario, "conoce más adelante una enumeración de determinadas partidas que requieren ciertas matizaciones para

su aceptación como gasto", precisando, eso sí, que dicha enumeración no tiene carácter exhaustivo⁴¹⁷. Puede interpretarse que, según este autor, en aquellos casos en que la Ley lo considera necesario, que de ninguna forma agotan el conjunto de partidas deducibles, se imponen ciertos requisitos para la deducción de algunas partidas.

Más abierta parece la opinión de GONZALEZ POVEDA el cual, si bien refiriéndose no al total de las partidas deducibles, sino al conjunto de las que el Reglamento incluye en el concepto de "Sueldos y salarios", estima que se incluyen "los conceptos más usuales en las empresas que no cierran en modo alguno el catálogo de partidas deducibles como coste de personal"⁴¹⁸. Extrayendo esta idea y aplicándola al elenco general de gastos deducibles, la enumeración aquí sí sería meramente ejemplificativa y no limitativa.

Mayor precisión aporta A. ORTEGA, quien distingue un doble sentido en esta enumeración⁴¹⁹. Por un lado dice que se trata de "enumerar los gastos clásicos más usuales, sin que lógicamente tal enumeración tenga carácter exhaustivo". Por otra, considera que se aprovecha para "tratar de definir los distintos conceptos que tienen la consideración de gasto. En este sentido-afirma- y en algunos casos, se vuelca la experiencia vivida durante los

⁴¹⁷ Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.186.

⁴¹⁸ Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg. 62.

⁴¹⁹ Se está refiriendo en concreto a la del Reglamento; más adelante veremos como, a nuestro juicio, hay que diferenciar entre la regulación legal y reglamentaria, en virtud de la diferente jerarquía normativa de ambos textos.

últimos casi cuatro años de vigencia de la Ley, incluyendo en tales conceptos algunos cuya clasificación e incluso deducibilidad no eran claras. Al mismo tiempo, se concretan o matizan las normas de periodificación de algunos de dichos gastos específicos⁴²⁰. A las dos funciones señaladas por este autor aún podríamos añadir la del carácter orientador general que puede tener una enumeración de gastos necesarios puesto que a través de la misma puede inducirse, de alguna forma, el concepto de necesario, que prima en la redacción del texto normativo, lo que es importante si se tiene en cuenta además el carácter relativo que, como poníamos de manifiesto, es inherente a este adjetivo⁴²¹.

Tras estas consideraciones, es posible establecer las siguientes conclusiones al respecto:

- En primer lugar, y como matización, advertir que únicamente nos estamos refiriendo aquí a aquellos conceptos de gasto en sentido estricto, única categoría a la que va unido el epíteto "necesario" como condición de deducibilidad; esta matización es procedente porque dentro de la enumeración se incluyen indistintamente los "gastos" y otras partidas

⁴²⁰ Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ingresos y Gastos, ob.cit., pg.173.

⁴²¹ Este carácter orientador ha sido puesto de manifiesto por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 20 de Septiembre de 1988. En la misma se considera improcedente que "las resoluciones judiciales contengan definiciones como la de "gasto necesario"....., cuando en una extensa enumeración del texto legal se contienen, como ejemplo y orientación, una serie de supuestos.....".

correspondientes a las diferentes categorías que distinguíamos en el conjunto de las mismas, que no son gastos aunque sí partidas deducibles.

- En segundo lugar, que es imposible prescindir, en el intento de averiguar el sentido de esta enumeración de gastos necesarios deducibles, de las afirmaciones hechas en torno al papel de la contabilidad en este impuesto. Por ello, y partiendo de que la regulación de este impuesto descansa sobre el beneficio de las sociedades tal como se desprende de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, lo que las normas del mismo pueden hacer es, a través de las normas particulares y en virtud de la autonomía de esta rama jurídica, modificar, para lograr su deducibilidad, determinadas partidas, o bien, como indicaba A. ORTEGA y recogíamos más arriba, permitir modificaciones para su imputación al periodo impositivo a través, por ejemplo, de las normas especiales de imputación temporal.

- En tercer lugar, que debemos distinguir, respecto de su valor, entre la enumeración legal y reglamentaria puesto que, como ya adelantábamos, esa diferencia viene marcada por la propia jerarquía de las diferentes normas. Si bien los llamados Reglamentos ejecutivos de la Ley ⁴²² entendidos en un sentido amplio responden a la idea esencial de "completar y desarrollar

422 Vid. la clasificación que de los Reglamentos hace L.von STEIN, recogida por E.GARCIA DE ENTERRIA y T.R.FERNANDEZ en su Curso de Derecho Administrativo, Ed.Civitas, Volument I, Tercera edición, Madrid 1980, pg.188.

la Ley en que se apoyan" 423, un principio básico de las relaciones entre la Ley y el Reglamento es que este último "complementa la Ley, pero que no puede ni derogarla ni suplirla, ni menos aún limitarla o excluirla" 424.

b.1 Enumeración legal

423 Ibidem., pg.189.

424 Ibidem., pg.214.

MANTERO SAENZ ha destinado el Prólogo de la obra ya citada Impuesto sobre Sociedades. Comentarios al Reglamento a tratar precisamente el tema de "El valor de los reglamentos tributarios". En concreto, examina el valor del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y de su lectura, y aunque no se trate, indudablemente, de un tema fácil de analizar, podemos obtener conclusiones muy parecidas. Para este autor, habrá que examinar cada caso concreto para ver si el Reglamento desarrolla lo que la Ley le mandó desarrollar de forma concreta o ante una ejecución de la misma para la que no hubo mandato legal aunque sí autorización general. Y siguiendo a la jurisprudencia considera que "cuando el reglamento "amplia o limita supuestos de hecho o situaciones", mejora o agrava la situación del administrado o de la Administración", "integrando la norma", se tratará de reglamento ejecutivo (Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 1983), "siempre que no infrinja el principio de jerarquía normativa, incluso el constitucional" (Sentencia de la misma Sala de 4 del mismo mes y año), pero será interpretativo en relación a los preceptos y "términos" necesitados de aclaración, "manteniendo en su integridad dichos términos, es decir, no integrando el precepto interpretado (Sentencia de la propia Sala de 12 de julio de 1982)", pg.15.

Por ello, pensamos que en casos como el de los gastos necesarios, elemento que, como sabemos, forma parte tanto del hecho como de la base imponible, quedando, por ello, su regulación sometida al principio de reserva de ley, no podrá admitirse una limitación de los términos de la ley a través del Reglamento, si bien, es indudable que habrá que ser sumamente cautelosos en la matización de si se trata de un desarrollo de la misma, llevado a cabo por mandato expreso, o si, efectivamente se está ejecutando la misma extendiéndose más allá de lo que la jerarquía normativa lo permite.

Vid.FERREIRO LAPATZA, "El principio de legalidad y las relaciones Ley-Reglamento en el Ordenamiento Tributario español", Estudios homenaje al Profesor Albiñana, Volumen II, pg.869.

Por lo que respecta a la enumeración contenida en la Ley es evidente que la relación no es exhaustiva puesto que partidas tan importantes como los sueldos y salarios no se encuentran específicamente comprendidas en la misma.

En realidad pueden distinguirse varios grupos diferentes de gastos dentro de los específicamente mencionados en el art.13.

Respecto a determinados gastos, el adjetivo "necesario" es prácticamente imposible de aplicar. Piénsese, por ejemplo, en los gastos de tributos. En ellos se nos presenta como una tarea imposible el precisar cuáles de los tributos pagados pueden ser necesarios para la empresa puesto que en ellos aparece en principio la nota que, como mínimo, califica a un gasto como necesario, la de la obligatoriedad. En estos casos es preciso que la Ley lleve a cabo una delimitación de los que se pueden considerar deducibles y la tarea del que aplica esa norma será la de examinar si se dan los requisitos que se enumeran legalmente para la deducción de los mismos. Así pues, en estos casos dicha enumeración tendrá un carácter inevitable.

Esta observación permite además deducir una conclusión muy importante como es la de que no sólo la necesidad del gasto no equivale a su obligatoriedad, sino que, al contrario, no todo lo obligatorio es necesario.

En otras ocasiones lo único que se hace es recoger notas que no suponen ningún añadido nuevo y que son inherentes al propio concepto de "gasto necesario", por ejemplo, que las adquisiciones de bienes o servicios "se realicen para la

obtención de ingresos" o que ninguno de ellos "forme parte del activo del sujeto pasivo el último día del periodo impositivo". En este caso se precisa, de una parte el propio concepto de gasto, su inherencia a la producción y la exigencia de que sea necesario, pero no se añade ninguna nueva nota al concepto general. Puede citarse también el apartado e) del artículo 13 que permite deducir "Los intereses, alquileres y demás contraprestaciones de la cesión al sujeto pasivo de elementos patrimoniales, cuando no se transmita la propiedad de los mismos y los rendimientos de dichos elementos patrimoniales se computen o sean susceptibles de ser computados en la base imponible de este Impuesto(el subrayado es nuestro)".

En otros casos, sin embargo, sí se establecen limitaciones de alguna forma, por ejemplo, en el caso de las "cantidades satisfechas en virtud de precepto legal para fines sociales" o de las asignaciones del s.p. a las instituciones de previsión del personal, donde se condiciona la deducibilidad a que la administración y disposición de dicho fondo no corresponda al sujeto pasivo". Es en estos casos cuando pensamos que la intención ha sido la de establecer legalmente la necesidad de un gasto. No creo, sin embargo, que se deba, con ello, negar la deducibilidad a cualquier otro gasto. Allí donde no se haya dicho expresamente, se debe examinar la necesidad del gasto, sin que en ningún caso la ausencia de disposición expresa se deba interpretar como negación de su carácter necesario.

Son estos casos los verdaderamente importantes a nuestro juicio y los que pueden suponer de alguna forma una limitación al propio concepto de gasto necesario. Sin embargo, se trata de una limitación que viene establecida por la propia Ley que debe ser entendida como una positivización del concepto genérico de lo deducible ⁴²⁵ referida únicamente al caso concreto que se regula. En este caso concreto la Ley ha dispuesto expresamente lo que considera necesario relevando así al sujeto pasivo de la carga de probar dicha necesidad.

Para finalizar, un último caso con el que podríamos encontrarnos, dentro de la Ley, sería el de aquellas partidas que sin ser propiamente "gastos", su carácter deducible se hace constar en la enumeración y que, aparentemente, forman parte del elenco de todos los gastos deducibles. Sin embargo, en este caso, se trata de partidas que, en principio, no tendrían la consideración estricta de gastos, sino que se trata en la mayor parte de los casos de reparto de beneficios y que, a nuestro juicio, integran esa tercera categoría integrada por los conceptos que exceden del gasto entendido en sentido contable. Es indudable que en este caso concreto debe constar expresamente tanto su condición de deducibles como las condiciones en que

⁴²⁵ La sentencia de la Audiencia Territorial de Valencia de 22 de Septiembre de 1988 utiliza una expresión similar a ésta que nos parece acertada en cuanto el concepto de gasto necesario es, efectivamente, un concepto genérico, necesitado de cierta concreción, bien por la vía interpretativa, bien por la vía de su desarrollo normativo, en la propia ley o en las disposiciones que la desarrollen.

dicha deducibilidad debe llevarse a cabo puesto que no se trata de la particularización de un concepto general, sino de excepciones o casos fuera ya de ese concepto.

b.2 Enumeración reglamentaria

El Reglamento ha sido mucho más prolijo, como le correspondía, en el desarrollo de las partidas deducibles, siguiendo, además, un desarrollo similar al establecido por el Plan General Contable. En este sentido su sistematización nos parece más acertada que la Ley. Sin embargo, y sin afán de repetir aquí lo que ya se expuso páginas atrás, donde recogíamos la opinión de gran parte de la doctrina que consideraba excesivo ese casuismo reglamentario, sí cabe mostrarse nuevamente crítico con la enumeración reglamentaria de partidas deducibles.

Así, a través de este texto normativo y de la enumeración contenida en el mismo, debería haberse acentuado, a nuestro juicio, el papel orientador en la concreción de lo que puede resultar necesario, pero no ir más allá de lo que la Ley permite ni llegar a limitar en ocasiones lo dispuesto en la misma.

Pueden citarse varios ejemplos, algunos de los cuales serán objeto de estudio especial más adelante, en los que las definiciones reglamentarias, sin amparo legal, resultan inapropiadas, algunas veces por limitar precisamente el texto de la misma. Una muestra de éstos sería la definición de sueldos y salarios contenida en el art.105 según la cual, a efectos de este impuesto, se consideran tales "las cantidades devengadas en

virtud de una relación laboral que constituyan rendimientos del trabajo personal conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Los sueldos y salarios tienen, efectivamente, el carácter de rendimientos del trabajo en el impuesto que grava la renta de las personas físicas, pero la definición por remisión a otro texto legal no nos parece en forma alguna una definición adecuada como más adelante expondremos de forma más detallada.

Puede hacerse referencia también, dentro de los sueldos y salarios, a las pagas extraordinarias que, según el Reglamento, deben venir "establecidas en virtud de precepto legal o convenio laboral". En este caso debe interpretarse, en nuestra opinión, que tales pagas extraordinarias establecidas por esta vía tienen, por reconocimiento reglamentario, el carácter de necesarias para la Sociedad que las abona, pero nada impide que se deduzcan otras, si bien la dificultad será, como en muchos casos, de la prueba de su necesidad.

Más claro aparece todavía el caso de los gastos que correspondan a "reparaciones realizadas con motivo de siniestros u otras circunstancias excepcionales" a los cuales el Reglamento, en su artículo 114.2.c), negaba el carácter deducible. La sentencia del Tribunal Supremo de 24 de Octubre de 1985 ha sentado en esta materia un precedente importante anulando dicho apartado por no tener la limitación que establece el necesario amparo legal. Dicha limitación -entiende el Tribunal- "carece de fundamentación lógica, pues es indudable que tales gastos, no regulares, y sí extraordinarios, deben tener repercusión como

gastos deducibles a los efectos de la fijación de los rendimientos netos, pues de lo contrario, se haría gravitar exclusivamente sobre las sociedades afectadas por siniestros o catástrofes, los efectos dañosos de los mismos, sin posibilidad de resarcirse de los gastos ocasionados por su reparación"⁴²⁶.

Entendemos, por tanto, que, según el tipo de norma, la concreción de lo que constituye gasto necesario deducible va a tener un sentido diferente, debiendo cuestionarse el desarrollo que en esta materia ha llevado a cabo el Reglamento del Impuesto respecto de lo dispuesto en el texto legal.

426 En relación con las dotaciones a obras benéfico-sociales, este problema ha sido puesto de manifiesto por M.D.ARIAS ABELLAN, "Tratamiento jurídico-tributario de las dotaciones a obras benéfico-sociales en el Impuesto de Sociedades", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública n.190, 1980.

Recientemente la S.T.S. de 27 de Diciembre de 1990 ha anulado el artículo 125 f) del R.I.S. porque no encuentra en este texto las virtudes que se predicaban en el dictamen del Consejo de 30 de Septiembre de 1982, esto es, "que sea completo, claro y de fácil manejo". Se dice en la sentencia que de no producirse la nulidad se llegaría a una situación equivocada respecto al concepto de "liberalidad".

Capítulo 2.- Acepciones de lo necesario

El concepto de necesario, si bien en cuanto exigencia legal únicamente viene recogido en nuestra legislación, puede considerarse un problema de carácter universal en cuanto el mismo está estrechamente vinculado, como tantas veces hemos dicho ya en este trabajo, al propio concepto de renta y su justificación no debe buscarse más allá de la propia justificación del gravamen de dicho concepto⁴²⁷.

Desde la teoría de la Hacienda se han hecho referencias al concepto genérico de estos gastos necesarios o normales, componente inevitable del concepto de renta, en cuanto supone el "coste" de obtención de la misma. El problema de delimitación aparece latente en la doctrina hacendística de forma parecida a cómo se plantea en nuestro Derecho, es decir tratando de poner un límite a los mismos para impedir que, por la vía del "gasto", se vacíe el propio objeto de gravamen y llegando casi siempre, como conclusión, a demostrar la imposibilidad de formular soluciones

⁴²⁷ Un resumen doctrinal de dicha justificación puede verse en A.GOTA LOSADA, Tratado del Impuesto de Sociedades, ob.cit., pgs.35 ss.

dogmáticas o absolutas para este concepto⁴²⁸.

En nuestro ordenamiento, y como decíamos en el estudio histórico de las partidas deducibles, la referencia al "gasto necesario" procede ya de la Contribución de Utilidades, si bien su contenido ha sido objeto de modificaciones, tanto por la interpretación que se da al propio término como por la acepción que, por vía inductiva, puede extraerse de las diferentes enumeraciones de partidas que acompañan al concepto general.

a) El gasto necesario entendido en sentido restringido.

428 Vid. por todos, B.P. HERBER, Hacienda Pública Moderna, Trad. de M.GONZALEZ DIAZ, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1975, pg.247.

De forma más detallada son estudiados los gastos de explotación deducibles por F.NEUMARK quien considera abandonada ya de forma mayoritaria una postura restrictiva en relación con los mismo, tanto en su desarrollo legislativo como en la interpretación del concepto, Principios de la Imposición, Trad. de J.ZAMIT FERRER, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1974, pg.203. A continuación, sin embargo, recoge los posibles abusos a que puede dar lugar esta concepción amplia de los gastos deducibles que ha llevado, por ejemplo, a la legislación americana a someter a ciertos límites alguno de los gastos más conflictivos. Y concluye con la afirmación de que "la imposibilidad de restringir la deducibilidad de los gastos de explotación (y en parte también la de los gastos generales) a las proporciones justas desde el punto de vista teórico-económico y, en consecuencia, adecuadas al postulado de la capacidad tributaria, por un lado, y el interés de ciertos sectores económicos, directa o indirectamente beneficiarios de la manipulación inevitablemente laxa de las disposiciones legales pertinentes, en que se siga manteniendo la práctica vigente, de otro lado, hacen que sea prácticamente imposible una solución económicamente acertada y al mismo tiempo justa del problema", Ibidem, pg.206.

Sin volver de nuevo a un estudio histórico de este concepto, puede afirmarse que ha sido la jurisprudencia la que ha venido defendiendo de forma casi constante esta interpretación del gasto necesario que se extiende, si bien con menos fuerza que en tiempos pasados, hasta fechas muy recientes, por lo que no puede considerarse como una interpretación ya abandonada, sino que todavía inspira algunos de los pronunciamientos actuales relativos al concepto de gasto necesario.

La doctrina, por el contrario, y salvo lo que pueden considerarse excepciones, se ha inclinado por una interpretación casi opuesta, constituyendo la regla general la de hacer coincidir los gastos necesarios con los gastos sociales, tal como se desprenden de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

a.1 La obligatoriedad del gasto

La discusión en torno a la deducibilidad de los gastos, dentro de la jurisprudencia, parte en una buena parte de los casos de la consideración del gasto necesario como aquel que es obligatorio, indispensable o que se ha de realizar imperiosamente. Por ello, su juicio se centra en buscar una norma que, por su jerarquía, excluya a la partida concreta que es objeto de análisis, de la consideración de donativos tal como éstos se definen en el art.18.8 del Texto Refundido del 67, es decir, aquellos "que no estén exigidos por la explotación del

negocio"⁴²⁹.

En muchas ocasiones es ésta la única cuestión que plantea el pronunciamiento de la Jurisprudencia, sin entrar en discusiones en torno a lo que resulta aconsejable, conveniente o eficaz para la Sociedad que efectúa el gasto.

Esta interpretación del gasto como obligatorio ha llevado a los Tribunales a entender la obligación de qué deriva ese gasto en el sentido con que las mismas se configuran en el Código Civil y en concreto, en su artículo 1089, según el cuál, y como es bien sabido, "Las obligaciones nacen de la Ley, de los contratos y cuasi-contratos y de los actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier género de culpa o negligencia"⁴³⁰. Así, la decisión de si un gasto es necesario o no, dependerá, por tanto, exclusivamente, de cuál sea su origen, de tal modo que si su nacimiento puede reconducirse a alguna de las fuentes de las obligaciones tendrá ese carácter, pero carecerá de él en caso contrario.

Los ejemplos que se pueden citar de este tipo de actuaciones jurisprudenciales son numerosísimos.

⁴²⁹ Debe precisarse que todavía es escasa la jurisprudencia que aplica la Ley del Impuesto de Sociedades surgida de la Reforma de 1978 y que, por el contrario, continúa habiendo pronunciamientos en torno al T.R. de 1967. Por ello, nos vemos obligados a manejar esta jurisprudencia que refleja la interpretación de nuestros Tribunales en torno a este concepto.

⁴³⁰ En concreto, la Resolución del T.E.A.C. de 23 de Septiembre de 1987 contiene una referencia a estas normas del Código Civil y, en concreto, a su art.1090.

Así, la obligatoriedad del gasto se ha fundamentado, en unos casos para admitirlo y en otros para rechazarlo, en normas de muy variada índole y rango, comenzando por la de más alto rango, es decir, la Ley⁴³¹.

Otras sentencias hacen referencia a otro tipo de normas de muy diverso carácter como Reglamentaciones de Trabajo⁴³², Estatutos sociales ⁴³³, Convenios Colectivos ⁴³⁴ o Acuerdos del

⁴³¹ A ella se alude en la Resolución del T.E.A.C. de 18 de Febrero de 1964.

⁴³² Las del T.S. de 11 de Junio de 1956 y 19 de Octubre del mismo año, aunque en este caso se interpreta que si bien las mejoras de las condiciones laborales que ocasionan el gasto discutido pueden hacerse valer al amparo del Reglamento Nacional de la Banca Privada, sin embargo no puede atribuírseles a tales normas "un alcance tal que determine la inaplicación de lo que tan clara y terminantemente preceptúa el citado apartado E) de la regla 3ª, disposición 5ª de la Tarifa 3ª de Utilidades, de ineludible observancia". En dicho apartado se le otorga la consideración de donativo al "pago, con cargo a los beneficios de la contribución de utilidades que la empresa está obligada a retener". En este caso el Tribunal reconoce la obligatoriedad pero se pregunta sobre sus efectos a la vista de lo dispuesto en la Ley tributaria que puede establecer limitaciones pero la concepción del gasto necesario como gasto obligatorio es evidente.

Pueden citarse igualmente la de 11 de Octubre de 1958 y la ya mencionada de 5 de Noviembre del mismo año y la del T.S. de 19 de Noviembre de 1977 que fundamenta también la obligatoriedad del pago cuestionado en la Ordenanza del Trabajo para las Industrias de Energía Eléctrica.

⁴³³ La del T.S. de 28 de Junio de 1961 y, entre las del T.E.A.C, la de 20 de Noviembre de 1959, si bien en este caso cabe precisar que no estamos ante lo que hemos calificado como "gasto necesario" en sentido estricto, sino ante una partida de las que expresamente deben constar como deducibles puesto que del contexto general no se desprende "a priori" su deducibilidad ya que se trata de una distribución de beneficios y no de de un gasto previo a la obtención de los mismos.

⁴³⁴ La del T.E.A.C. de 30 de Noviembre de 1981 y la de 23 de Septiembre de 1987 de este mismo Tribunal constituyen un ejemplo de ellas.

Consejo de Administración ⁴³⁵.

En el caso de la jurisprudencia surgida en torno al Texto Refundido a propósito de los donativos llevados a cabo por las Cajas de Ahorro, la norma a la que se hacía referencia era el Estatuto del Ahorro⁴³⁶. Más tarde comenzó a mencionarse ya la finalidad social de la Entidad⁴³⁷, como criterio complementario, o bien, a propósito de esta misma institución, la "fundamental razón de su existencia" ⁴³⁸, lo que llevaba a los Tribunales a concluir con la obligatoriedad de dichos gastos y, en consecuencia, con su carácter deducible, pero siempre en la línea de equiparación entre lo necesario y lo obligatorio.

En otros pronunciamientos jurisprudenciales simplemente se analizaba el carácter obligatorio o no que tenía

⁴³⁵ Una muestra sería la del T.E.A.C del año 84 (Nº de Rep.488). ⁴³⁶ Pueden mencionarse, por ejemplo, la de 21 de Mayo de 1956, la de 26 de Abril de 1958 y la de 5 de Noviembre del mismo año.

⁴³⁷ Vid.S.T.S. de 16 de Mayo de 1967. Este mismo criterio había sido considerado insuficiente en la Resolución del T.E.A.C. de 23 de Noviembre de 1965 que rechaza el carácter deducible de unos donativos porque "por muy adecuados que sean a la vida social de la entidad, ni responden a ninguna intención lucrativa, ni están limitados más que por su propia liberalidad". Aquí se aprecia la concepción del gasto necesario en un sentido claramente limitativo y casi excepcional.

⁴³⁸ Vid. la Resolución del T.E.A.C. de 27 de Abril de 1961.

la realización del gasto controvertido ⁴³⁹, sin citar la fuente concreta en que podía tener su origen dicha obligación.

a.2 La exigibilidad del gasto

De gran interés nos parece que resulta referirse a la conocida sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Febrero de 1987 que sostiene también un criterio restringido del gasto necesario y resulta muy interesante en cuanto a sus planteamientos, además de ser la primera sentencia de este Tribunal que, en relación con el tema de los gastos necesarios, aplica ya la Ley de 1978. Su importancia radica, además, en que sienta un precedente importante acerca de la forma de juzgar este tipo de gastos⁴⁴⁰. En la misma, y frente a la novedosa, y acertada en opinión

⁴³⁹ Entre las del T.S. pueden citarse como muestra las de 13 de Junio de 1942, la de 27 de Febrero de 1956 y la de 16 de Febrero de 1963. De las Resoluciones del T.E.A.C. serían ejemplo las siguientes: la de 24 de Octubre de 1961, las de 11 de Abril, 7 de Junio y 4 de Octubre de 1983, si bien esta última ya atempera un poco el estricto criterio de la obligatoriedad. También la de 5 de Mayo de 1984, la de 30 de Junio de 1987 por lo que respecta a alguno de los conceptos cuya deducibilidad se analiza y finalmente, la de 27 de Junio de 1989 en la que se rechaza el carácter deducible de ciertos gastos argumentando que "carecen de pacto escrito, no son contractuales, no están exigidos en ningún convenio, ni, en fin, figuran en relación alguna utilizable por los jurados de empresa" y termina estableciendo la distinción entre lo que son gastos comerciales voluntarios y gastos fiscalmente deducibles de los ingresos brutos. Al hacer esta distinción está lógicamente formulando una acepción absolutamente restringida de ese gasto deducible. Esta forma de decidir nos muestra que esta forma de concebir el gasto necesario sigue teniendo aún un fuerte arraigo entre los Tribunales.

⁴⁴⁰ Fue citada, por ejemplo, en las sentencias posteriores del T.S. de 14 de Diciembre de 1989 y del T.E.A.C. de 29 de Noviembre de 1988.

nuestra, forma de pronunciarse de la Audiencia Territorial de Barcelona a propósito del envío de cestas de Navidad por una empresa a sus empleados⁴⁴¹, se considera que el envío de este tipo de obsequios constituye un "uso social" "que ni siquiera llega a tener la consistencia de costumbre en su sentido estricto recogido en el art.1 C.C., como norma jurídica"⁴⁴². Añade además, como un motivo a sumar en contra del carácter deducible de esta partida, que falta la nota de exigibilidad que aparece en todos los otros supuestos del artículo 13.

Es decir, que utiliza una vez más el criterio de la obligatoriedad del gasto, entendida esta obligatoriedad en su sentido más estricto de Derecho privado y, como complemento, el del carácter exigible del gasto frente a la Sociedad que lo abona, consecuencia de su carácter obligatorio, una vez

⁴⁴¹ La sentencia, de 7 de Mayo de 1986, consideraba que si bien la entrega de dichas cestas no constituía salario, ni tampoco existía ningún contrato verbal que vinculase a la Compañía, podía tratarse de una contraprestación indirecta deducible porque podía encuadrarse en el concepto de gastos de personal deducibles de los rendimientos íntegros del sujeto pasivo como necesario para la obtención de aquellos y ello con el argumento de que no toda contraprestación es salario, ni tampoco necesariamente liberalidad.

⁴⁴² También el T.E.A.C., en su Resolución de 1984 (Nº de Repertorio 1430) considera que un determinado gasto no es deducible al faltar la nota de exigibilidad puesto que la costumbre invocada "no ha podido ganar arraigo dada la modernidad de la empresa en todo caso no mayor de 5 años, de forma que si la entidad hubiera de interrumpirla no lesionaría derecho alguno". Debe señalarse, no obstante, que utiliza este criterio subsidiariamente porque antes había señalado que dicha partida no resultaba imprescindible ni necesaria para el desarrollo de la actividad productiva.

establecido el vínculo del que deriva, puesto que es lógico que el nacimiento de ese vínculo tenga lugar, en muchas ocasiones, de forma voluntaria.

a.3 Carácter retributivo del gasto

Otra de las consideraciones de la sentencia comentada es que "las entregas de esas cestas o lotes constituyen obsequios, regalos o presentes, con un carácter no retributivo y un talante graciable". Si la nota de exigibilidad se inscribe, como sabemos, en la más clásica concepción del "gasto necesario", el carácter retributivo como característica del mismo no parece que se pueda mantener a la vista de la redacción del texto legal ya que el propio art.13 incluye en su apartado d) gastos de personal que, sin embargo, no tienen un carácter retributivo.

a.4 Interpretación gramatical

Hemos visto hasta ahora cómo las diversas sentencias y resoluciones comentadas tenían una concepción común del gasto necesario basado en la obligatoriedad del mismo y, en consecuencia, en la posibilidad de su exigencia. La nota de la obligatoriedad que se desprende de la jurisprudencia comentada es entendida además de la forma más estricta, esto es, prescindiendo, si es que ello es posible, de la vinculación del gasto con el ingreso que se desea obtener a través del mismo o con la actividad en la que dicho gasto se enmarca.

Esta concepción ha tratado de justificarse en ocasiones en el propio significado gramatical del término necesario, que, tal como viene definido en el Diccionario de la Real Academia Española puede servir de fundamento a dicha acepción. En el mismo se define este término como aquel "Que precisa, forzosa o inevitablemente ha de ser o suceder", lo que se contrapone a contingente. En su segunda acepción no hace variar mucho el sentido del término puesto que considera tal "lo que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo y por determinación de su naturaleza". Finalmente, en una tercera acepción, considera necesario lo "Que es menester indispensablemente, o hace falta para un fin", contrapuesto en este sentido a supérfluo.

Puede mencionarse como representativa de esta interpretación la Resolución del T.E.A.C. de 20 de Enero de 1988 que, aunque en relación al I.R.P.F., mantiene una acepción de lo "necesario" basada en la interpretación gramatical del término que, trasladando al campo tributario el significado recogido en el Diccionario de la Real Academia Española, de "preciso" o "forzoso", considera que "no basta una relativa necesidad, sino que requiere una relación directa de causa a efecto" por lo que, reconociendo efectivamente la "conveniencia" de llevar a cabo determinados gastos en el caso de que se trata, concluye que, "sin embargo, tales gastos no pueden, en sentido estricto, considerarse necesarios, salvo en el caso de exigencia impuesta por la empresa".

Esta misma remisión a la acepción de "necesario" contenida en el Diccionario de la Academia de la Lengua fue sostenida, entre otras, por la Audiencia Territorial de Oviedo en su sentencia de 7 de Noviembre de 1985 sobre los gastos de desplazamiento en el I.R.P.F. BANACLOCHE, en el comentario a la misma, critica los instrumentos utilizados por el Tribunal para llevar a cabo dicha interpretación, entre otros el citado, sin acudir al propio artículo regulador de este concepto, donde *muchos de los supuestos enumerados no son necesarios, entendido este término como contrapuesto a "contingente"* 443.

También opuesto a esta interpretación del concepto se ha mostrado E.PIEDRABUENA, quien lo ha hecho basándose en otra interpretación también gramatical pero con un sentido diferente, fundamentada en este caso en el Diccionario Sopena de sinónimos donde aparece en relación con el término "necesario", el de suficiente, bastante o es menester por lo que, en opinión de este autor se ratifican aclaran y complementan las acepciones contenidas en el Diccionario de la Lengua y "necesario" "no sólo es lo obligatorio, lo forzoso, lo inevitable, sino también lo preciso, lo suficiente, lo bastante para la consecución de un fin

443 "Jurisprudencia: Gastos de desplazamiento", Crónica Tributaria nº 54, pg.198.

"o hace falta para un fin""⁴⁴⁴. Parece evidente a su juicio, además, que muchos de los gastos del artículo 13 no son obligatorios, como por ejemplo los de los apartados d), f), g), i), m) o) y n) ⁴⁴⁵. Ello ya había sido sostenido por SANTALO SORS quien achacaba al sentido gramatical del término "necesario" la interpretación rígida que se había hecho del mismo., si bien, como él afirma, "es evidente que muchos de los gastos normales de la Empresa no son "precisos", forzosos" ni tan siquiera "inevitables en el sentido estricto de estas palabras para la obtención de ingresos"⁴⁴⁶.

AMOROS RICA formula, a nuestro juicio, una teoría un poco forzada que permite ampliar esta interpretación que equipara lo necesario con lo indispensable. Para ello distingue entre la indispensabilidad obligada y la voluntaria lo que le permite

⁴⁴⁴ "Gastos deducibles en el nuevo Impuesto sobre Sociedades", XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, ob.cit., pg.707. Según PIEDRABUENA "si se enfrentaran los términos "obligatorio" como sinónimo de "necesario" y "útil" como ajeno a "necesario" se podría llegar al absurdo de aprobar, en un extremo, gastos obligatorios inútiles, y, en el otro, rechazar gastos voluntarios útiles. Tal inconsecuencia no se compadece con la recta y sana interpretación de la Ley", idem.

⁴⁴⁵ Ibidem, pg.708.

⁴⁴⁶ "Impuesto de Sociedades: Gasto necesario y ejercicio a que debe imputarse", Crónica Tributaria nº8, 1973, pg.99. En opinión suya, deben admitirse aquellos gastos que tengan relación con la actividad social, "de no ser así -afirma- la Administración fiscal se convertiría en un juez sobre las decisiones que en cuanto a los gastos tiene la gerencia, y llegaría el caso de discutir, por ejemplo, sobre la necesidad de pintar las oficinas, el tener en ciertas épocas del año calefacción o aire acondicionado, o de pagar a un jardinero para que cuide el césped de los alrededores de la fábrica, y claro está que esto no es atribución de la Administración, sino simplemente de determinar unos beneficios de una gestión -buena, mala, acertada o equivocada- de los gestores de la Sociedad, y con arreglo a ellos exigir el tributo que la Ley autoriza".

alejarse de esa identificación entre necesidad y obligatoriedad⁴⁴⁷. Entendemos que, si esta concepción a la que nos estamos refiriendo arranca de la interpretación gramatical, mal podrá sostenerse, utilizando exclusivamente este elemento gramatical el razonamiento de AMOROS puesto que, si bien el propio Diccionario de la Real Academia define como indispensable lo "Que no se puede dispensar ni excusar" y "Que es necesario o muy regular que suceda", ésta última acepción más amplia, entre las acepciones de "dispensar" nos encontramos con la que la define como "Eximir de una obligación o de lo que se quiere considerar como tal" lo que hace muy difícil poder hablar de una "indispensabilidad voluntaria" como hace el autor citado. Por ello, y como más adelante veremos la interpretación no debe ceñirse a este elemento, sino utilizar todos aquellos que la Ley permite. para trata de llegar al significado más preciso de este término.

a.5 Vinculación del gasto a la producción de ingresos

En cierto modo, de esta forma de concebir el gasto en su acepción gramatical, como indispensable, arranca aquella que, aceptando o planteándose ya la relación del gasto con la actividad o con el ingreso, sostiene que esta relación debe ser una relación muy estrecha y en este sentido se predica, como manifestábamos en el Capítulo anterior, una relación

⁴⁴⁷ Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Impuesto de Sociedades, "Artículo 13", ob.cit., pg.354.

gasto-ingreso imprescindible y directa. Constituiría pues, una manifestación de la forma de entender el gasto necesario, si bien no se puede separar de la que lo concibe como gasto obligatorio, puesto que en muchos casos son sostenidas, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, como caracteres complementarios de dicho gasto necesario. Si bien antes insistíamos en cómo se buscaba la nota característica de forma predominante en el origen de la obligación productora del gasto, ahora trataremos de ver cómo se fundamenta la necesidad del gasto en esta estrecha y forzada relación del mismo con la producción del ingreso.

-Análisis doctrinal

La doctrina más tradicional había defendido esta relación. Así, USERA sostiene el carácter necesario de los gastos contraponiéndolo a lo conveniente o voluntario, de donde se deduce el concepto de necesidad que defiende⁴⁴⁸. ROCA SASTRE, por su parte, establece como condición de deducibilidad la de que los gastos "sean necesarios o indispensables para la explotación"⁴⁴⁹, encontrando apoyo para esta afirmación en la ya comentada jurisprudencia que mantiene el criterio de la obligatoriedad del gasto.

448 Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes, ob.cit., pg.237.
449 Contribución de Utilidades, ob.cit., pg.518.

Más recientemente, pero estando aún en vigor el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades del 67, BAZA MARTINEZ parece defender también esta concepción del gasto necesario cuyo análisis efectúa a la luz del más amplio concepto de renta. Según este autor, la falta de concreción de este concepto puede traducirse en la evasión del impuesto por parte del empresario "haciendo pasar por gastos del negocio ciertos gastos que realiza para futuros ingresos, pero que no son inevitablemente necesarios para obtener los ingresos del año objeto de gravamen"⁴⁵⁰. Con ello se traduce el concepto que mantiene en el sentido de que el mismo debe ser, por una parte inevitable y, por otra, imputarse obligatoriamente no a la actividad productiva sino a los ingresos mismos del ejercicio. No obstante, pensamos que su teoría está visiblemente influenciada por las teorías de la renta en el impuesto que grava la renta de las personas físicas, pese a que él mismo ponga de manifiesto la diferencia del concepto en ambos impuestos⁴⁵¹.

⁴⁵⁰ "La renta de las Sociedades en el Impuesto español", ob.cit., pg.174. En las conclusiones de este trabajo considera deseable una concreción sobre el concepto de "gasto necesario" en el sentido de que se considere tal "aquel en que se incurre total, exclusiva e inevitablemente al obtener los resultados del año" y que se regule la deducción de aquellos otros gastos que deban quedar exentos atendiendo exclusiva o fundamentalmente a su interés social", pg.193.

⁴⁵¹ Con las siguientes palabras: "Cuando se estudia la Renta societaria, muchos de los conceptos aplicados o estudiados en el plano de la persona física, han de ser eliminados, como por ejemplo dentro del consumo, la partida de "goce de actividades de descanso y recreo" ", Ibidem, pg.171.

Entre la doctrina moderna, entendiendo como tal la que surge tras la reforma de 1978, el autor representativo de esta posición en torno al gasto necesario es, sin duda, CLAVIJO HERNANDEZ, quien ya la mantuvo en relación con el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas en el año 1980 ⁴⁵². La postura de este autor, expresada en aquel momento, era la de que no puede considerarse como gasto necesario cualquier gasto dirigido a la obtención de ingresos puesto que, en su opinión, esta concepción "va más allá del concepto de necesidad, al incluir como deducible todo gasto con tal que aparezca ligado a la obtención de ingreso, aunque no sea indispensable para su obtención"⁴⁵³. Y pone como ejemplo el de los gastos comerciales por regalos a la clientela.

A su juicio, "para determinar el concepto de gasto deducible, o lo que es lo mismo, la necesidad del gasto, ha de ponerse el acento no en el criterio de si están dirigidos o ligados a la obtención de un rendimiento, sino, por el contrario, en lo inevitable del gasto, esto es, en la imposibilidad de sustraerse del gasto para obtener el ingreso". Y justifica esta postura so pretexto de que "es el único criterio que nos permite conceptualizar al gasto como lo que es: el coste de la renta"⁴⁵⁴.

452 En su libro Los rendimientos del capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ed.Civitas, Madrid 1980.

453 Ibidem, pg.160.

454 Idem.

Aunque pudiera pensarse que este concepto únicamente es utilizado por dicho autor en relación con el impuesto que grava la renta de personas físicas, nuevamente, a propósito del comentario del Impuesto de Sociedades, vuelve a sostener la misma postura enfrentándose ya de forma clara a la corriente doctrinal que opina de forma diferente y casi contraria, y fundándose en las ya mencionadas decisiones jurisprudenciales que le llevan a adoptar idénticos razonamientos a los sostenidos en el I.R.P.F.⁴⁵⁵.

⁴⁵⁵ Se contienen estos razonamientos en la obra colectiva Curso de Derecho Tributario. Parte especial, ob.cit. pg.274.

La preocupación de CLAVIJO por las partidas deducibles se pone de manifiesto en otras ocasiones. Así, en la recensión que este autor hace a la obra de MORENO CEREZO, El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General, ya manejada en este trabajo, analiza con detenimiento el tratamiento que se da en la obra comentada a los Componentes negativos de la base imponible. De la lectura de la recensión puede llegarse a conclusiones diferentes que de la lectura del libro. Porque dice CLAVIJO: "En opinión de Félix Moreno Cerezo, este concepto de g.n. del artículo 13 permite rechazar como partidas deducibles "los que sean convenientes" e incluso solamente "adecuados para la obtención de los ingresos correspondientes"". Ahora bien, lo que no indica CLAVIJO es que, a continuación, MORENO CEREZO se pregunta si el espíritu de la Ley no es otro en realidad y sí valora CLAVIJO el primer razonamiento de dicho autor que trasluce su propia opinión que expresa en la recensión como sigue: "lo que indudablemente permite conceptuar al gasto en sus justos contornos: el costo de los rendimientos, a fin de evitar reducciones indebidas de la renta social gravable, mediante la calificación como gasto de lo que es simplemente una pura liberalidad del sujeto pasivo" (pg.694).

Nuevamente, en su recensión al libro de BUIREU GUARRO, Tratamiento contable y fiscal del Impuesto sobre Sociedades, también citado anteriormente, vuelve a mostrar su preocupación por el tema de las partidas deducibles. Ahora bien, se limita a recoger la opinión de este autor sobre el concepto de gasto necesario si bien sin manifestar su opinión en contra (pg.668).

Podríamos plantearnos, a la vista de la acepción de gasto necesario defendida por este autor, si ello no supone excluir de dicho concepto, constituyendo, por tanto, un añadido sobre el mismo, alguna partida de las enumeradas tanto en el texto legal como en el reglamentario, lo que sería dudoso legalmente puesto que tanto uno como otro texto parten de la base de que se encuentran comprendidos en dicho concepto general.

Quizás haya que buscar justificación a la postura de CLAVIJO en una distinta concepción del propio hecho imponible del Impuesto puesto que, de acuerdo con la tesis de AMOROS RICA⁴⁵⁶, considera que éste viene constituido por la obtención de rendimientos como noción equiparada a la de ingresos, constituyendo la partida deducible una excepción al mismo⁴⁵⁷.

-Análisis jurisprudencial

También entre la jurisprudencia pueden encontrarse numerosos ejemplos de esta corriente interpretativa de la relación tan estrecha entre ingresos y gastos que, si bien ya no se fija en el origen de la obligación, sí considera imprescindible atender a su destino hasta el punto de que si el gasto no tiene como consecuencia la obtención del ingreso no se

⁴⁵⁶ Véase expuesta en las primeras páginas de este trabajo.
⁴⁵⁷ Curso de Derecho Tributario. Parte especial: los tributos en particular, ob.cit., 5ª edición, Madrid 1988, pg.268.

le puede considerar incluido en la categoría a que se refiere el art.13 de la Ley y, en consecuencia, no puede ser considerado deducible.

Esta relación entre gastos e ingresos es formulada de forma diferente, no obstante, en los distintos pronunciamientos jurisprudenciales. Así, la sentencia de la Audiencia Territorial de Madrid de 12 de Junio de 1985 hace una formulación muy interesante del gasto necesario al limitar su consideración "a todos aquellos desembolsos que sean estrictamente imprescindibles para la obtención de rendimientos, por estar casualmente encadenados (el subrayado es nuestro) la producción del gasto y la obtención del rendimiento, de tal modo que una reducción de los gastos implicaría necesariamente una reducción de los ingresos" y aún restringe más, a nuestro juicio este concepto al considerar excluidos aquellos gastos que, si bien están de alguna forma relacionados con la obtención de ingresos no responden a una necesidad ineludible sino únicamente a una opción del sujeto que lo realiza. Es indudable que con esta interpretación se van a dejar fuera muchos de los conceptos que tradicionalmente se han considerado gastos deducibles y, aún, de los que la Ley y el

Reglamento consideran como tales⁴⁵⁸.

458 La conocida Sentencia de la Audiencia Territorial de Cáceres de 12 de Febrero de ese mismo año al pronunciarse en torno a los gastos de desplazamiento dentro del I.R.P.F., consideraba asimismo como uno de los criterios valorables a la hora de tipificar un gasto dentro de los deducibles, por un lado, la ineludibilidad o falta de alternativa en la realización del gasto y además la vinculación directa del mismo con la producción del rendimiento. En aquella ocasión, sin embargo, la utilización de estos criterios le llevó a un pronunciamiento favorable, al contrario que la S.T.S. de 15 de Diciembre de 1986 que versaba sobre el mismo tema y que argumentó que el sujeto pasivo "...los podría evitar", por lo que se pronunció negativamente sobre la deducibilidad de los mismos.

La Sentencia de la Audiencia Territorial de Palma de Mallorca llega, por esta vía interpretativa, a una rebuscada conclusión en relación con los gastos acerca de los cuáles se exige su pronunciamiento. Así, considera demostrado que se trata de "gastos relacionados con la actividad" pero no "la afección concreta de dichos gastos a la actividad", lo que nos hace pensar que no encuentra suficientemente justificada la afección no ya a la actividad sino a un concreto ingreso. Esta relación "causal y directa" es exigida asimismo en la de la Audiencia Territorial de Oviedo de 14 de Noviembre de 1988 donde se planteaba el carácter necesario de los gastos de elaboración de una tesis doctoral en el I.R.P.F., si bien una vez más hay que insistir en que el tratarse de una persona física o jurídica imprime un cierto matiz diferencial al tratamiento de los gastos, y así, en el caso de las sociedades no podría argumentarse, como se hizo en la sentencia mencionada que falta la relación de causalidad porque dichos gastos "lo que hacen es contribuir en toda la vida del contribuyente", pues en dichas entidades no se puede diferenciar ese doble aspecto.

En otras ocasiones la relación causal no ha sido llevada tan lejos, siendo de alguna forma justificable la utilización de este criterio entendido en un sentido más laxo. Puede ponerse como ejemplo la Resolución de 26 de Febrero de 1960 en la que se planteaba el carácter deducible de los gastos de sostenimiento de viveros de pinos para regalar a los agricultores y propietarios de terrenos "con el fin de facilitar la repoblación forestal y la obtención en su día de la materia prima necesaria para la obtención del papel"; se utiliza en este caso por parte del Tribunal el criterio que podríamos llamar de "desproporcionalidad del gasto para el fin que se desea obtener", argumentando la escasa cuantía del mismo. Nuevamente habremos de examinar con más detenimiento la posibilidad de utilizar este criterio que atiende a la medida de la relación causal a través de la proporción en que se encuentra el gasto respecto al ingreso.

Resulta muy interesante hacer referencia a los criterios manejados, en relación con el gasto necesario, por la sentencia de 14 de Diciembre de 1989. En la misma se cuestiona el carácter deducible de diversas partidas como "localidades para los toros", "deportes y excursiones", "obsequios de Navidad", "comidas de hermandad" y "otras prestaciones", todas ellas satisfechas por la sociedad demandante. En relación con algunas de las partidas que tienen como destinatario al personal de la Sociedad, admite el Tribunal que muchas de ellas son "convenientes para mantener una relación empresario-trabajador cordial y amistosa, pero que deberá tener su reflejo en los beneficios de la Empresa, nunca en relación de ésta con el Erario Público (el subrayado es nuestro)" y con mayor motivo en el caso de partidas concretas como los gastos de "entradas para los toros" o "excursiones". Con respecto a los "regalos a clientes" y gastos de "comidas con clientes", el argumento para negar su carácter deducible es la falta de prueba que debe ser acreditada por otro instrumento además de la contabilidad y parece mostrarse

proclive a una interpretación amplia del gasto necesario⁴⁵⁹. Sin embargo, los razonamientos arriba expuestos nos hacen dudar de esta declaración de intenciones.

Esta jurisprudencia tiene su antecedente, de alguna forma, en aquella que arrancaba de las Resoluciones del T.E.A.C de 22 de Mayo y 17 de Junio de 1947 y que, estableciendo diferencias entre los gastos necesarios y los meramente convenientes, excluía éstos últimos de la consideración de deducibles. Esta teoría del gasto conveniente, utilizada con un sentido claramente restrictivo, fue muy criticada por ciertos sectores doctrinales por entender que con ella se dejaba vía libre a la intromisión de la Administración y de los Tribunales

459 Se dice en la misma: "Es cierto que las normas han de ser interpretadas entre otros criterios, en relación con el tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas, y es una realidad que el concepto de gasto necesario no puede quedar limitado a los estrechos cauces de los gastos materiales para obtener los ingresos, como pudiera ser materiales, maquinaria, personal, y otros semejantes, es cierto que muchas veces la relación Empresa-Cliente exige precisamente un trato que evite que éste último prescinda de una para acudir a la otra, estableciéndose así una competencia que quedará reflejada en la marcha económica. Pero esta realidad deberá ir acompañada de una prueba...con la acreditación de esos gastos mediante facturas, y no mediante su simple contabilización...". Este razonamiento podría considerarse, en principio, muestra de una forma de entender el gasto necesario de gran realismo y, por lo mismo, extraña a la ya conocida trayectoria jurisprudencial en esta materia. Sin embargo, su coexistencia con conclusiones como aquella a la que se llega en ciertos gastos de personal, nos hacen dudar de su efectiva aplicación.

en la gestión empresarial⁴⁶⁰. Desde una perspectiva más moderna

460 Quizás haya sido ALBIÑANA el autor más crítico respecto a esta doctrina con el temor de que con esta forma de entender el gasto deducible, "en vez de gestionar un Impuesto, se intervenga el desenvolvimiento de una Empresa. Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes, ob.cit., pg.237.

También SIMON ACOSTA comparte de forma clara las críticas de ALBIÑANA hacia esta teoría. Cfr.Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. "Art.19", ob.cit., pg.217.

examinaremos de forma crítica esta teoría más adelante en relación con un tema muy ligado al de las partidas deducibles como es el de la gestión empresarial.

Finalmente, y para terminar el análisis de aquella jurisprudencia que interpreta restrictivamente el concepto de gasto necesario, podemos mencionar la Resolución del T.E.A.C de 29 de Noviembre de 1988, si bien sólo en parte de su contenido. Así, frente a la aceptación de una serie de gastos como fiestas del personal o gastos de formación del mismo, excluye otros conceptos como cestas de Navidad, juguetes de Reyes y ramos de flores, entendiendo que "no se conceden en calidad de contraprestaciones a los servicios prestados por la Empresa, sino por decisión de la misma como consecuencia de la política de atención a su personal, que la Empresa tiene por conveniente practicar, sin que en absoluto modifique su condición de liberalidades el hecho de que se otorguen con carácter de generalidad, con arreglo a criterios objetivos o en virtud de acuerdos con representantes sindicales (el subrayado es nuestro)". Además de reconducir en la forma clásica el gasto deducible a aquel surgido de un vínculo obligacional, excluye otros posibles criterios de caracterización del mismo, alguno de los cuales podría ser útil en ocasiones para su delimitación, como el de la generalidad.

b) El gasto en sentido extensivo

b.1 El criterio societario

Frente a la concepción del gasto necesario que hemos venido exponiendo, encontramos, principalmente entre la doctrina, opiniones diversas, que conciben el mismo de forma más cercana a la realidad empresarial. Crónologicamente debemos citar en primer lugar al profesor ALBIÑANA que, critica, como sabemos, la corriente jurisprudencial surgida en torno a este concepto y que diferencia del gasto necesario el conveniente para excluirlo de la consideración de deducible. Opina este autor respecto a los gastos que "no es preciso que sean legal o económicamente necesarios; es bastante que sean ventajosos para la obtención de los ingresos o productos brutos, esto es, que se verifiquen para incrementarlos en pequeñas o grandes cantidades (el subrayado es nuestro)" ⁴⁶¹. Sostiene, por ello, un criterio diverso a aquel que, mantenido por la jurisprudencia en ciertas ocasiones⁴⁶², sostenía que era escaso el beneficio obtenido en proporción al

⁴⁶¹ Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes, ob.cit., pg.241.

⁴⁶² Como la citada Resolución del T.E.A.C. de 26 de Febrero de 1960. En cierto modo también aprecia el criterio de la proporción gasto-ingreso la Resolución del T.E.A.C. de 21 de Enero de 1964, al considerar que "...el almacén objeto de las obras hubo de tener una influencia directa en la obtención de la base imponible" y estimar, en consecuencia, el carácter deducible de dicha reparación.

gasto efectuado⁴⁶³. Por su oposición a la llamada doctrina del gasto conveniente, tal como es entendida por la jurisprudencia, debe concluirse asimismo que para este autor es la sociedad la que tiene el poder de decidir sobre los gastos que le reportan ventajas, sin que éste constituya un privilegio de la Administración en su labor inspectora.

Aunque a propósito del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, SIMON ACOSTA elabora un estudio muy completo del concepto de gasto necesario en la línea interpretativa que ya había seguido ALBIÑANA. Parte este autor del hecho de que nos encontramos ante un "concepto jurídico indeterminado" ⁴⁶⁴ y "de borrosas fronteras"⁴⁶⁵. Precisamente por este carácter relativo inherente al concepto de gasto necesario, añade este autor que su interpretación "presupone un juicio subjetivo de valor acerca del nexo existente entre el gasto realizado y el ingreso obtenido, dado que no se produce siempre una relación causal directa entre el gasto y el ingreso, ya que el ingreso deriva a veces de

⁴⁶³ En la misma línea sostenida por ALBIÑANA puede citarse la Resolución del T.E.A.C., que citaremos nuevamente más adelante porque realiza interesantísimas consideraciones acerca de este concepto. En la misma, y después de haberse pronunciado sobre el carácter deducible de ciertos gastos, precisa textualmente: "sin que el hecho de que el beneficio inmediato parezca escaso, en relación con el gasto discutido, pueda modificar las conclusiones precedentes porque, como antes se ha indicado, siempre existirá el beneficio latente de unas actividades comerciales mejoradas o ampliadas"

⁴⁶⁴ Curso de Introducción al Sistema Impositivo Estatal, ob.cit., pg.213. Precisamente por esta característica no se puede dar al mismo una interpretación rígida sino que es necesario permitir un margen de libertad para su apreciación.

⁴⁶⁵ Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, I.R.P.F., "Artículo 19", ob.cit., pg.215.

múltiples concausas sin que sea posible determinar exactamente la influencia de cada una"⁴⁶⁶, precisando que corresponde al empresario emitir ese juicio y no a la Administración a los Tribunales que no deben entrar en el examen de la mayor o menor necesidad del gasto porque asumirían funciones que no les corresponden⁴⁶⁷. Y acaba defendiendo este autor la nota de la normalidad como caracterizadora del gasto necesario⁴⁶⁸, normalidad en el sentido de "los juicios socialmente admitidos y generalizados"⁴⁶⁹ y, precisando, según veíamos antes y nos parece interesante insistir en ello, que la apreciación corresponde al empresario, en nuestro caso la sociedad⁴⁷⁰.

466 Idem.

467 Ibidem, pg.217.

468 Curso de Introducción al Sistema Impositivo Estatal, ob.cit., pg.213.

469 Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, I.R.P.F. "art.19", ob.cit., pg.219.

470 La jurisprudencia se ha hecho eco de la doctrina y los conceptos de este autor en varias ocasiones. Puede citarse, por ejemplo, la tantas veces mencionada sentencia de la Audiencia Territorial de Cáceres de 12 de Febrero de 1985 donde se considera el concepto de gasto necesario como un "concepto jurídico indeterminado" y de la misma forma la S.T.S. de 20 de Septiembre de 1988. Por su parte la de la Audiencia Territorial de Palma de Mallorca de 9 de Noviembre de 1988 lo califica como "concepto relativo que es de borrosas fronteras" y tanto ésta como la de la Audiencia Territorial de Valladolid de 22 de Junio de 1988 recogen la clasificación de los gastos necesarios que había formulado SIMON ACOSTA estableciendo las siguientes categorías: A) gastos de necesidad jurídica, es decir, legalmente obligatorios para poder obtener los rendimientos, b) gastos realizados con motivo del desarrollo de obtención de rentas y c) gastos que realizándose con ocasión de la actividad reductiva satisfacen al tiempo una necesidad personal del contribuyente o se realizan "animo liberalitatis".

Aunque deba ser objeto de matizaciones es indudable que en muchos casos nos es útil acudir a esta interpretación del concepto de "gasto necesario" en el I.R.P.F.⁴⁷¹ y así LASARTE pone de manifiesto también la relatividad de este concepto que hace depender de la política empresarial concreta puesto que a cada planteamiento empresarial corresponderá -dice- un concepto distinto de gasto necesario. Por ello, considera, de forma semejante a SIMON ACOSTA, que para enjuiciar la oportunidad de determinados gastos tiene mucha importancia el conocimiento de las "prácticas habituales"⁴⁷².

b.2 El criterio contable

⁴⁷¹ No en vano el concepto de "gasto necesario" se adopta por la Ley del Impuesto de Sociedades de 1978 por entender que de esta forma había un acercamiento al I.R.P.F. tal como había surgido con la Ley de ese mismo años. Se alejaba, por el contrario, del Proyecto inicial de este impuesto. La inconcreción de este concepto en el propio impuesto de Personas Físicas fue, no obstante puesta de manifiesto también Por el propio Ministro de Hacienda con ocasión del Discurso de Presentación de su Reforma en 1985. En el mismo afirmaba que, ante la dificultad de una definición de los mismos que supondría "caer en la casuística legal más extrema", y al que dar la duda sobre los que era posible deducir o no, se había llegado a una interpretación abusiva de los mismos lo que obligaba a un esfuerzo de msdios por parte de la Administración en su actividad inspectora. Cfr. hacienda Pública Española nº99, pg.207. Como consecuencia, puede decirse que tras la Reforma de 1978 el concepto de Gasto necesario en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ha sufrido, respecto a ciertas actividades, modificaciones que hacen romperse el paralelismo inicial entre ambos impuestos en esta materia.

⁴⁷² También BANACLOCHE el comentario citado a la sentencia de la Audiencia Territorial de Oviedo de 7 de Noviembre de 1985 acude a los gastos "normales en la realidad social" como criterio delimitador (pg.198).

Refiriéndonos de forma concreta al Impuesto de Sociedades, ya adelantábamos páginas atrás que la doctrina actual, de forma prácticamente generalizada, considera que, tras la Reforma de 1978, se ha producido un acercamiento entre el concepto tributario de "gasto necesario" y el concepto de gasto tal como surge de la vida económica de la empresa, esto es, el gasto entendido en sentido contable por lo que se refiere al concepto general.

Pueden citarse, entre esta doctrina, a los principales comentaristas de este Impuesto. Entre ellos, ha sido AMOROS RICA el que ha centrado su estudio en el tratamiento autónomo de los ingresos y gastos dentro del impuesto⁴⁷³, señalando la poca importancia que se ha dado al concepto de las partidas o gastos deducibles a lo largo de la redacción del Impuesto, limitándose a mencionar la noción general⁴⁷⁴. Pese a la noción que del hecho imponible mantiene este autor, que podía justificar, como comentábamos a propósito de la postura de CLAVIJO HERNANDEZ, una acepción restringida de los gastos necesarios, se muestra opuesto

⁴⁷³ Es significativo el que se refiera a un "Intento de construcción de un concepto genérico de partidas o gastos deducibles" como epígrafe independiente en su comentario al art. 13 del Impuesto de Sociedades, Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias. Impuesto de Sociedades, ob.cit., Vol.1^a, pg.323.

⁴⁷⁴ Ibidem., pg.346. PONT MESTRES ha señalado asimismo la escasa atención que se ha prestado por la doctrina jurídica al concepto de gasto necesario que se manifiesta en las escasas aportaciones al mismo. En opinión suya, en ningún otro aspecto, dentro del marco tributario se puede apreciar "tanta desproporción entre la necesidad práctica de esclarecimiento y el interés teórico para facilitarlos, más propiamente desinterés". "Delimitación de los conceptos de gasto necesario y liberalidad en el marco del ordenamiento tributario", ob.cit., pg.3.

a esta concepción manteniendo que "la necesidad del gasto no es equivalente a que éste sea indefectible o reciso para la producción o utilización del rendimiento anual. Es suficiente que, de alguna manera, intervenga en su efectividad". Por ello, considera como nota característica del gasto necesario esta identificación del mismo con la actividad económica o mercantil de la entidad ⁴⁷⁵. Con ello vemos cómo se formula de manera cada vez más amplia esta relación entre el gasto necesario y la actividad en que el mismo se lleva a cabo.

De la misma forma se pronuncia GONZALEZ POVEDA quien se muestra contrario a la interpretación restringida del concepto de gasto necesario ya que, a su juicio, la misma "no puede mantenerse desde el punto de vista de una gestión racional de la empresa" que debe realizarlo si lo considera conveniente y tiene capacidad económica y financiera para ello. A su juicio, "el gasto será deducible siempre que exista una relación causal entre el gasto y la actividad productiva de la empresa"⁴⁷⁶.

⁴⁷⁵ Ibidem, pg.348. Insiste más adelante en que la referencia a los gastos necesarios "no implica que haya de serlo legal o económicamente, sino que basta que tales gastos sean ventajosos", pg.353.

⁴⁷⁶ En la obra colectiva Impuesto sobre Sociedades. Estudio Teórico y Práctico, ob.cit., pg.90.

Esta postura restrictiva es criticada nuevamente en la obra, más reciente, del mismo autor, Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.252. Critica asimismo la posible interpretación gramatical del término "necesario" y afirma que "debe tenderse hacia una interpretación lógica y primordialmente económica del concepto de gasto necesario, admitiendo como tal todo gasto realizado en orden a la obtención de los ingresos y que económicamente sea un coste para la empresa".

BUIREU GUARRO sostiene esta misma tesis considerando que se ha mantenido en la Ley el espíritu imperante en la redacción de su Proyecto, pese a la distinta redacción final de uno y otro y, por ello, considera que el único límite sería el de "que por esta vía se produzcan distribuciones encubiertas de beneficios. Al final, reconduce este problema al de la prueba de la necesidad del gasto, lo que indudablemente no descarga de dificultad a este tema, si bien es evidente que cualquier solución que se adopte sobre el mismo va a tropezar con este inconveniente, sabido que no existe ninguna que se pueda formular

con una exactitud matemática 477.

477 Cfr. Impuesto sobre Sociedades, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid 1981, pg.187.

También en la obra colectiva Curso Elemental del Impuesto sobre Sociedades de la Escuela de Hacienda Pública se trata de fundamentar la eliminación del tradicional criterio restrictivo de interpretación de los gastos necesarios en el espíritu que inspiraba el Proyecto de Ley del Impuesto. Se intenta además en esta obra desmitificar el tema de los gastos deducibles, uno de los de más difícil comprensión, a juicio de los autores, que consideran que tras ese "mundo esotérico y lleno de recovecos" en realidad lo que existen son las partidas sustantivas de una cuenta de explotación, ob.cit., pg.172.

Otros autores no ven de forma tan clara esta interpretación de la Ley conforme a los términos del Proyecto. Por ejemplo, A.ORTEGA piensa que con la utilización del concepto "gasto necesario" se deja en manos de la Administración la interpretación de esa necesidad por lo que hubiese sido deseable haber mantenido el texto original "más liberal y realista", Comentarios de urgencia a la Ley del nuevo Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg. 53. Más adelante suaviza un poco su postura al afirmar que la nueva Ley pretende modernizar la normativa fiscal aproximándola a la realidad económica de la empresa y espera que la Administración no entre a juzgar "la mayor o menor bondad de una gestión empresarial concreta". Considera que "un gasto podrá no considerarse necesario, y ser rechazado a efectos fiscales, únicamente cuando por su naturaleza pueda calificarse de totalmente ajeno a la actividad empresarial, extremo éste que la Administración tendría que probar". Así pues, frente a los que consideraran que se debe probar la necesidad, este autor cree, por el contrario, que corresponde a la Administración la carga de la prueba, suponemos que ante un gasto de los que integran la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, que el mismo no es necesario. Cfr. Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ingresos y Gastos, ob.cit., pg.153.

E.PIEDRABUENA se pregunta si el retorno al concepto de gasto necesario en contra del criterio recogido en el Proyecto de Ley ha acabado con "la amplitud y flexibilidad" queridas por el mismo en esta materia, pero llega a la conclusión de que, pese a la apariencia, "tal restricción no se ha impuesto en el contexto de disposiciones de la Ley", Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ob.cit., pg.188. En preceptos concretos de la Ley se justifica también por H.RODRIGUEZ PEREZ este tipo de interpretación y pone como ejemplo el de los gastos por adquisiciones de bienes y servicios donde al exigir no que sean necesarias para la obtención de los ingresos sino sólo que se realicen para tal fin "parece dar cabida a algo que no sea precisamente necesario, aunque sí conveniente o generalmente admitido como adecuado para ello", "Notas sobre el paralelismo normativo de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas", XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, ob.cit., pg.432.

También MORENO CERESO, pese a la inconcreción que entraña esta expresión, destaca el deseo de la nueva Ley de "una mayor aproximación entre criterios económicos y fiscales en el cálculo de la base imponible, sin perjuicio, por supuesto, de mantener la autonomía de las normas de Derecho Fiscal, que necesita de normas cautelares para evitar reducciones indebidas del beneficio gravable, no asumiendo la Administración aquellas liberalidades que pudiera practicar el sujeto pasivo, y mucho menos hacerse partícipe en las infracciones al ordenamiento jurídico determinantes de sanciones económicas"⁴⁷⁸.

Es significativo en relación con el problema de la necesidad del gasto el que QUINTAS BERMUDEZ, claro inspirador del Reglamento del Impuesto ⁴⁷⁹, no se plantee problemas específicos acerca del gasto necesario y la interpretación de esta expresión, quizás porque parte, y estamos de acuerdo en ello, de que, en principio, los gastos, de forma general, no difieren de los contables, aunque su aceptación a efectos tributarios deba condicionarse de algún modo, más concretamente en la enumeración que sigue al concepto general aplicada tal como veíamos en el

⁴⁷⁸ El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General, ob.cit., pg.57.

⁴⁷⁹Cfr. la génesis del texto reglamentario contada por GOTA LOSADA en su Tratado del Impuesto de Sociedades, ob.cit., pg.500. Aunque no se hace referencia a QUINTAS BERMUDEZ es conocido que se encontraba entre los redactores de los que GOTA LOSADA señala, de una parte, su "dogmatismo" (pg.502) y, de otra, su tenacidad (pg.503). Estas dos características impidieron a juicio de GOTA muchas de las modificaciones sugeridas al Reglamento.

Capítulo anterior, que por el propio concepto general ⁴⁸⁰.

SANZ GADEA puede considerarse asimismo representante de esta corriente interpretativa pues, pese a una primera afirmación en el sentido de que "El principio de necesidad del gasto conserva toda su fuerza", que puede interpretarse como una concepción del mismo al estilo clásico, se inclina hacia posturas más actuales ya que a su juicio lo que se persigue con esa exigencia de la "necesidad" del gasto "es evitar las distribuciones encubiertas de beneficios", inspirándose igualmente para llegar a esta conclusión en la Memoria que acompañaba al Proyecto de Ley de este impuesto ⁴⁸¹.

b.3 El concepto de liberalidad

PONT MESTRES ha realizado un interesante y minucioso estudio a fin de delimitar los conceptos de "gasto necesario" y "liberalidad" en el ordenamiento jurídico-tributario, en el que trata de analizar el primero a la luz de la propia naturaleza de la actividad empresarial⁴⁸² y extrae del mismo un ensachamiento del contenido de este concepto respecto al que se desprende de su significado gramatical. porque, como él afirma, "no es pensable que en las explotaciones económicas se decida realizar gastos

⁴⁸⁰ Cfr. Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.420.
⁴⁸¹ Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos), ob.cit., pg.595.
⁴⁸² "Delimitación de los conceptos de gasto necesario y liberalidad en el marco del ordenamiento tributario", ob.cit.

innecesarios, toda vez que en la finalidad de estas explotaciones ocupa lugar cimero la obtención del mayor rendimiento posible, finalidad que precisamente requiere permanente atención para evitar gastos superfluos"⁴⁸³.

b.4 Análisis jurisprudencial

A esta concepción del gasto necesario defendida por la doctrina parecen responder también algunas de las sentencias de nuestros Tribunales que, si bien constituyen minoría, parecen modificar el tradicional criterio de interpretación de este concepto.

De las más novedosas es, a nuestro juicio, la del T.S. de 2 de Junio de 1987. Se cuestionaba ante el Tribunal el carácter deducible de determinadas cantidades entregadas por el Casino al Ayuntamiento de una localidad para financiar los festejos con el objeto de fomentar el turismo de la misma. Es importante transcribir la justificación del carácter deducible, que se encontraría en el fin de "hacer una propaganda indirecta del mismo, para potenciar una mayor clientela que redunde en beneficio de la sociedad titular del mencionado Casino". Se

⁴⁸³ Ibidem., pg.34. Por ello, más adelante afirma que "la misma expresión gasto necesario en cuanto que ceñida a la actividad empresarial viene a constituir una especie de tautología o pleonismo, a diferencia de los que acontece en otras esferas de la realidad" (pg.36). Puede citarse como seguidor de PONT MESTRES a DURAN-SINDREU BUXADE, Manual Práctico del Impuesto sobre Sociedades: Base imponible y deducciones de la cuota, Promociones y Publicaciones Universitarias S.A., Barcelona 1988, Tomo I, 1ª edición, pg.136.

asimila este caso al de la promoción de productos, lo que excluye su consideración de liberalidad al amparo del art.14 f) del texto legal. Debe recordarse que ya en la Memoria del Proyecto de Ley, cuyo texto resultaba en principio más abierto que el aprobado definitivamente, se manifestaba el deseo de flexibilizar la regulación del impuesto en materia de gastos y se mencionaba como ejemplo de problemas que podían solucionarse por esta vía, el de los relativos a los llamados "gastos de promoción de los productos".

La Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 15 de Junio de 1987 vuelve a cuestionarse el tema de los gastos de desplazamiento en el I.R.P.F. e interesa destacar, no tanto la decisión final que se adoptó por el Tribunal, como su justificación, puesto que, con independencia del caso concreto, entendía que el criterio de la realidad social era válido para cuantificar un determinado gasto. Es decir, como se afirma en el texto de la propia sentencia, cabe, una vez probada la realidad de un gasto, lo que no ocurrió en el caso de autos, establecer una presunción de normalidad en cuanto a su cuantificación, lo que, como criterio nos parece muy interesante y que se puede considerar en una línea semejante a aquella de la doctrina que recomendaba acudir a la "práctica habitual" como criterio delimitador.

Resulta también interesante hacer referencia a un razonamiento particular dentro de lo que hemos denominado concepción amplia del gasto necesario. Razonamiento que es similar al utilizado por aquel sector de la doctrina ya citado y

que, dentro de dicha concepción, aún se inclina por la modalidad más amplia posible, presumiendo que, en principio, la necesidad cabe predicarla de los gastos empresariales salvo que encubran una distribución de beneficios. En este tipo de razonamiento puede encuadrarse la Resolución del T.E.A.C de 4 de Marzo de 1960 al considerar que "dada la finalidad lucrativa de toda empresa mercantil, es de presumir, por regla general que todos sus actos, realizados con más o menos acierto, están encaminados a un fin económico..."⁴⁸⁴. Continúa dicha resolución con la afirmación de que ese fin económico "suele orientar aún a los que aparecen como meras liberalidades", si bien éstas pueden darse por lo que la Administración debe enjuiciar en cada caso concreto las circunstancias que concurren en el mismo para calificar una partida como gasto necesario o como donativo. Y utiliza un criterio que, a nuestro juicio, es importantísimo y, en muchas ocasiones determinante para la calificación de dicho gasto, como es el de la personalidad jurídica del perceptor y la falta de vinculación con el donante. Con ello adelantamos lo que va a ser una conclusión en este trabajo y es la posible utilización del criterio de la vinculación entre sujeto activo y pasivo del gasto

⁴⁸⁴ También la Sentencia de la Audiencia Territorial de Valladolid, en su sentencia de 27 de Febrero de 1989 parece sostener este mismo criterio.

En este caso concreto se rechaza por el Tribunal una interpretación "rigorista y fuera del sistema" de los gastos necesarios justificada por la propia redacción del precepto ("gastos necesarios para la obtención de rendimientos") y se establece en cierto modo una presunción sobre la finalidad del gasto, estableciendo que "no es razonable suponer que fue otro el motivo" por el que se realizó el acto del que deriva dicho gasto.

a efectos de su calificación, entroncando en este sentido con la aplicación de las operaciones vinculadas en cuanto forma de valoración de las partidas, aunque constituyan dos aspectos distintos de un mismo problema.

Finalmente puede citarse asimismo dentro de esta misma concepción la Resolución de 23 de Marzo de 1983, en la que el Tribunal sostiene el carácter no necesario de un gasto frente a las posturas que argumentaban la existencia de muchas empresas que no lo tienen y funcionan lo mismo. Es indudable que, como afirma SIMON ACOSTA, éste es un criterio importante o por lo menos un criterio que puede ser utilizado al enjuiciar la necesidad del gasto ⁴⁸⁵.

A modo de conclusión respecto de la interpretación del concepto de gasto necesario en un sentido extensivo, puede afirmarse que, pese al sentir general entre la doctrina, observamos que continúa siendo excepcional en la jurisprudencia. En nuestra opinión, la resistencia de los Tribunales a admitir un concepto amplio de gasto necesario no es más que un producto de la formación de nuestros juzgadores que no sitúan la mayor parte de las veces el concepto de gasto necesario dentro de su contexto

⁴⁸⁵ Mantiene este autor que en la zona conflictiva y discutible del gasto necesario puede considerarse como tal aquel cuya consideración es generalizada y que "se realiza por casi todos los que se encuentran en las mismas circunstancias". E insiste en que "no basta con que el gasto se realice por todos o casi todos los que se encuentran en el mismo caso, sino que es además preciso que esté extendido y generalizado socialmente el sentimiento de la necesidad del gasto". Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, I.R.P.F., "art.19", ob.cit., pg.222.

adecuado, que es la propia actividad empresarial. La interpretación que se ha hecho en nuestros Tribunales del gasto necesario se ha realizado casi siempre considerando el mismo como fruto de un vínculo jurídico más que como resultado de una decisión de carácter empresarial que es lo que nos sitúa, a nuestro juicio, en la perspectiva adecuada para el estudio de este concepto, pese a que la misma tampoco está carente de problemas como veremos a continuación.

c) El gasto en el marco de la gestión empresarial

c.1 El gasto como reflejo de la política empresarial

A propósito de la doctrina del gasto conveniente, se comentaba en este mismo Capítulo el peligro que, a juicio de cierto sector de la doctrina, entrañaba cualquier decisión sobre la necesidad del gasto. Sin embargo, parece claro que la finalidad del gasto va a ser la de llevar a cabo una determinada política empresarial o, dicho con otras palabras, el mismo va a ser el reflejo de dicha política empresarial por lo que, ante un gasto polémico cuya decisión última en cuanto a su deducibilidad queda en manos de los Tribunales, va a juzgarse de alguna forma sobre la gestión de la sociedad, salvo en los casos en que, por la estricta concepción que se sostenga del gasto necesario, ni siquiera se entre a valorar este aspecto.

De alguna forma hemos visto cómo nuestra doctrina al concebir el gasto necesario como aquél que es normal, habitual o socialmente admitido como deducible está formulando un valor y aún cuando encomienda a la empresa el pronunciarse sobre su valor, en el caso del gasto polémico nos parece casi imposible que el Tribunal no entre en su pronunciamiento a hacer una valoración del mismo.

Incluso pensando en la concepción más amplia del gasto necesario, aquella que, de acuerdo con lo dispuesto en el Proyecto de Ley, lo define por exclusión de aquellas partidas que supongan una distribución de beneficios, es indudable que la propia definición de exclusión, encubierta, constituirá un difícil matiz.

En último término el problema de la gestión empresarial se va a traducir en un problema de prueba, es decir, habrá que decidir a quien, si a la Empresa o a la Administración y, en último término a los Tribunales, corresponderá la prueba de que el gasto es efectivamente un gasto que se inscribe en la esfera de actuación de la empresa definido por su objeto social.

Con ello, y tras la exposición teórica de las diferentes concepciones del gasto necesario, creemos que se desciende al problema concreto que los mismos plantean, asumiendo la posición doctrinal mayoritaria que, prescindiendo del significado gramatical del adjetivo, sitúa la interpretación del mismo en la actividad empresarial concreta en que se realiza el gasto y de su

representación contable⁴⁸⁶.

Es importante en este momento hacer una referencia concreta al sistema francés, en el que los Tribunales gozan de una amplia libertad para la apreciación de la gestión empresarial, llegando a la formulación en el vecino país de lo que se conoce como la "teoría del acto de gestión anormal" en relación con las partidas deducibles.

c.2 La teoría del acto de gestión anormal

Se trata de una teoría elaborada por la jurisprudencia francesa, que ha establecido como principio general que el límite al poder de la Administración de verificar las declaraciones de los particulares, establecido en el art.55 del Código General de Impuestos, vendría dado por el principio de libre gestión empresarial según el cual el empresario puede gestionar libremente sus negocios y no está obligado a extraer el

⁴⁸⁶ Ha sido PONT MESTRES el que de forma más clara ha expresado esta idea. Dice textualmente: "...el intérprete para delimitar correctamente el significado de gasto necesario, ha de entrar previamente en la realidad empresarial, analizarla, conocerla, diríase que familiarizarse con ella. Es así cómo se percatará que la mera literalidad onomástica constituye una primera pero difusa referencia de su significado, por cuanto, por principio y por definición, en la dinámica de las explotaciones económicas los gastos son siempre necesarios en el sentido de convenientes y adecuados, o sea, pensados y decididos para alcanzar los objetivos por los que la explotación ha sido concebida, cuales son, entre otros, la obtención de rendimientos", "Delimitación de los conceptos de gasto necesario y liberalidad en el marco del ordenamiento tributario", ob.cit., pg.35.

mayor beneficio posible de los mismos⁴⁸⁷.

Sin embargo, en relación con las cargas deducibles, se ha construido precisamente por la jurisprudencia la teoría del acto anormal de gestión que descansa en el artículo 39 del Código General de Impuestos. Si el gasto procede de un acto contrario a los intereses de la explotación puede decirse que nos encontramos ante un acto anormal de gestión⁴⁸⁸. Esta noción del interés social constituye, por tanto, el núcleo de la teoría del acto anormal como argumento para rechazar determinadas partidas deducibles⁴⁸⁹. Según COZIAN esta teoría se presenta como una ilustración de los poderes exorbitantes de que dispone la administración fiscal y como una manifestación de la autonomía y el realismo del derecho fiscal ⁴⁹⁰. Una primera nota característica de este acto se encuentra, por tanto, en su carácter relativo en relación con la empresa⁴⁹¹. La segunda estaría en su delimitación respecto al abuso del derecho puesto que, por perseguir el mismo resultado,

⁴⁸⁷ Así lo ha establecido el Consejo de Estado en una de sus decisiones. C.E.8e s.-sect., 7 juil.1958, req.35.977.

⁴⁸⁸ Cfr.J.F.PICARD, "Les actes anormaux de gestion", Revue de Jurisprudence Fiscale n.9-79, pg.276.

⁴⁸⁹ COZIAN ha puesto asimismo de manifiesto el auge de esta noción del interés social no únicamente en relación con el tema de las partidas deducibles sino en el derecho de sociedades en general. Así, destaca cómo el control de la gestión de la empresa en relación con el interés social es controlada por dos vías diferentes, el censor de cuentas para defender los intereses de los asociados y el inspector fiscal para hacer respetar los intereses del Estado. Ambos controles tienen, a su juicio, el límite del principio de no intromisión en la gestión de las empresa. Cfr.Les grandes principes de la fiscalité des entreprises, Litec, París 1983,, pg.38.

⁴⁹⁰ Ibidem, pg.37. En el Capítulo primero de este libro el autor apunta como características del Derecho Fiscal estas dos notas de autonomía y realismo.

⁴⁹¹ Idem.

es decir, la disminución de la base imponible, no es fácil establecer la frontera entre ambos conceptos jurídicos ⁴⁹². A juicio de PICARD existe entre ellos una diferencia de grado. Mientras que los actos que entrañan abuso de derecho responden a una intención fraudulenta y se caracterizan por la falta de sinceridad o bien porque con un ropaje jurídico determinado se ha intentado evadir el impuesto, los actos de gestión anormal se caracterizan porque persiguen un interés ajeno a la explotación si bien su determinación resulta de gran dificultad⁴⁹³. En, ocasiones, nos dice este autor, la jurisprudencia habla de liberalidades en relación con este tipo de actos⁴⁹⁴. Nos parece, sin embargo, que, tratándose de sociedades, resulta más apropiado referirse a actos de gestión anormal porque el concepto de liberalidad encaja mal, a nuestro juicio, con el fin lucrativo que caracteriza en principio a estas entidades, como más adelante veremos.

Debemos ahora examinar si esa categoría es útil desde el punto de vista de nuestro ordenamiento jurídico. Ya hemos visto cómo, en los últimos años, la doctrina, y de forma muy débil algún pronunciamiento jurisprudencial, han examinado el concepto de gasto necesario conforme a criterios de habitualidad o

⁴⁹² Idem. Vid. el artículo de M.COZIAN, "Abus de droit, simulation et planning fiscal", Bulletin Fiscal Francis Lefevre 12/84, pgs.623 ss. Este artículo constituye el Informe presentado por el autor en Bruselas el 18 de Octubre de 1984 con ocasión del cuarto congreso europeo de conseils fiscales. También sobre la teoría del abuso de derecho en "La gestion fiscale de l'entreprise", Revue de jurisprudence fiscale 5-80, pg.203.

⁴⁹³ Ibidem, pg.277.

⁴⁹⁴ Idem.

normalidad empresarial, de adecuación al fin social o, en fin, de otros criterios que sin poder reconducirse exactamente al utilizado por la jurisprudencia francesa, ni llegar a un grado tal de elaboración, pueden considerarse fundamentados en parecidas consideraciones acerca de este concepto. Sin embargo, parece más apropiado realizar este examen dentro de las conclusiones generales acerca del mismo, lo que supone además formular ya una teoría propia sobre tan difícil concepto.

Las conclusiones sobre el mismo no pueden conducir en ningún caso a una formulación rígida del concepto y únicamente deben servirnos como pauta sobre la forma de realizar su interpretación.

A lo largo de la exposición de las diferentes posturas doctrinales y jurisprudenciales hemos ido emitiendo nuestro juicio de valor sobre las mismas, con lo que hemos ido conformando ya nuestra idea acerca de lo que debe suponer dicho concepto.

d) El concepto que se propone

d.1 Relación entre el gasto y la actividad empresarial

A nuestro juicio, la primera consideración que se debe hacer sobre el mismo, hace referencia a la actividad donde se enmarca la realización del gasto, lo que, también en opinión nuestra, marca de forma fundamental el concepto que debemos dar del mismo. Coincidimos plenamente con PONT MESTRES en el necesario ensamblaje que debe hacerse entre el contexto normativo

de este aspecto concreto del Impuesto de Sociedades y la actividad empresarial que configura su marco ⁴⁹⁵, si bien consideramos que la concreción debe ir más allá de la actividad empresarial puesto que la misma es llevada a cabo, en principio, por una persona jurídica, y ello ha de tener su relevancia.

Por una parte, efectivamente, la actividad empresarial es el marco donde se lleva a cabo el gasto en examen y ello supone un primer condicionamiento en el concepto que del mismo se formule. Como ya veíamos, esta realidad empresarial, cuyo movimiento se traduce en unos ingresos y gastos va a verse representada por la contabilidad y la misma, insistimos, con las modificaciones que desde esta rama jurídica puedan imponerse para la consecución de sus fines, va a suponer el punto de partida para el examen de los gastos. Ello supone que el concepto de gasto necesario no debe partir de esquemas iusprivatísticos que descansan sobre el origen obligacional de dicho gasto y de la eficacia del mismo, sino de esta realidad empresarial que le sirve de soporte y ello viene impuesto por el necesario realismo con que debe enfocarse el estudio de los conceptos, aunque se trate de conceptos jurídicos y sin que por ello se vean desprovistos de dicho carácter, puesto que ello sólo supone el soporte sobre el que descansará la regulación y la interpretación jurídica posterior. El desconocimiento, en muchas ocasiones, de esta realidad por los jueces, y en mayor medida de su

⁴⁹⁵ Cfr. "Delimitación de los conceptos de gasto necesario y liberalidad en el marco del ordenamiento tributario", ob.cit., pg.34.

representación contable, justifica la jurisprudencia surgida en este impuesto. Por el contrario, la doctrina peca a nuestro juicio del defecto opuesto porque, si bien se muestra mucho más realista en sus posiciones, se ha alejado en buena medida de la perspectiva jurídica con que se debe afrontar el estudio de cualquier concepto de nuestra disciplina.

Puede citarse como muestra de esta toma en consideración de la relación empresarial que subyace en el concepto de gasto la regulación existente en otros ordenamientos europeos e incluso poner como ejemplo algunas de las partidas que se encuentran en nuestra normativa y que son muestra precisamente de esta forma de concebir el gasto.

Así, por lo que respecta al ordenamiento jurídico francés, ya sabemos la importancia que en, la determinación y concreción de los gastos deducibles, tiene la actividad empresarial, girando el análisis del carácter deducible de los mismos en torno a su inclusión o no en la correcta gestión de la actividad empresarial que se desarrolla y en la que el gasto se

realiza⁴⁹⁶.

También en el ordenamiento italiano, como ya sabemos, el artículo 52 del Testo Unico italiano dispone que la renta de la empresa se determinará, salvo lo que se disponga en ese mismo texto, partiendo del resultado neto de la cuenta de Pérdidas y Ganancias. No existe, por ello, en el ordenamiento italiano un concepto general de partida deducible ni aún menos de gasto necesario, que coincide en principio con aquel que es considerado contablemente como tal y que, en consecuencia, integra la cuenta de Pérdidas y Ganancias. La regla fundamental en este ordenamiento y para esta materia, viene dada por el principio de competencia al que ya nos hemos referido en el Capítulo anterior, entendido en el sentido que allí se predicaba, es decir, como imputación de los componentes negativos a los ingresos procedentes de la actividad, siendo prolijo el texto de los impuestos en el desarrollo de las concretas reglas de imputación

⁴⁹⁶ La regulación de la base imponible sirve de fundamento a esta interpretación puesto que como sabemos el art.38 del Código General de Impuestos dispone que, como regla general, el beneficio imponible es el beneficio neto, determinado según los resultados de conjunto de las operaciones de toda naturaleza efectuadas por las empresas. El art.39 del mismo texto precisa que para la determinación del beneficio neto se deducirán todas las cargas y cita, como hace nuestra legislación, un elenco de las mismas, además de disponer expresamente la aplicación de su apartado 5 que establece ciertas precisiones para la deducción de gastos de las personas mejor remuneradas, mostrando en esta regulación una gran minuciosidad como más adelante tendremos ocasión de examinar. Todo el artículo 39 se dirige, no obstante, a la concreción de las cargas deducibles y así, por ejemplo, su apartado 4 tiene por objeto excluir ciertos gastos de los que se presume su carácter suntuario como los de caza y pesca o residencias de descanso.

de unos a otros. Ahora bien, como ya decíamos, esta relación se predica hoy no tanto entre el gasto y el ingreso como entre el gasto y la actividad de la sociedad que lo lleva a cabo.

No siempre, sin embargo, la regulación de los componentes negativos se ha establecido en estos términos y así en el Testo Unico de 1958 existía un concepto similar al de necesidad que era el de inherencia⁴⁹⁷. Por el contrario, a partir del D.P.R. 597 de 1973 se adopta un criterio más realista y acorde con la actividad empresarial⁴⁹⁸. Esta referencia legal a la inherencia sigue, no obstante, a nuestro juicio, influyendo en el análisis que lleva a cabo la doctrina en torno a las partidas deducibles puesto que como sabemos constituye su máxima preocupación el fijar no tanto la necesidad del gasto como su posible relación con la

⁴⁹⁷ El art.91 de dicho texto establecía que "La renta neta estaba constituida por la diferencia entre el montante de ingresos brutos que componen la renta sujeta al impuesto y el montante de los gastos y deudas inherentes a la producción de tal renta". Por otra parte este requisito de la inherencia era tradicional en la legislación italiana y así el R.D. de 24 de Agosto de 1877 en su art.32 ya exigía el mismo para la deducción de los gastos. Según O.BACCHILEGA la concreción de esta inherencia ha originado importantes controversias entre los contribuyentes y la Administración, lo que hace de su interpretación un proceso muy similar al que representa el del gasto necesario en nuestro ordenamiento. Cfr.Il reddito fiscale nell'impresa, ob.cit., pg.62.

⁴⁹⁸ Según dicho artículo "La renta de la empresa está constituida por los resultados netos conseguidos en el período impositivo determinados en base al resultado de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, con las variaciones derivadas de los criterios establecidos en las sucesivas disposiciones de este título".

actividad⁴⁹⁹.

d.2 El sujeto de la actividad

Sin embargo, esta nota de la inherencia a la producción que es, sin duda, interesante y de la que cabe resaltar su importancia a efectos de delimitar la nota de la necesidad, creemos que tiene un sentido diferente cuando se trata de una sociedad que cuando se trata de una persona física. Así pues, consideramos como segunda nota delimitadora del gasto necesario el sujeto que lleva a cabo la actividad empresarial a que nos hemos referido hasta ahora. Ya en Capítulos anteriores exponíamos que en el caso de las sociedades no es posible diferenciar esa doble esfera que puede distinguirse en el empresario individual y que hace necesario el establecimiento de una serie de cautelas en relación con los gastos que los mismos llevan a cabo pues pueden tener como fin una satisfacción exclusivamente personal o, como dice SIMON ACOSTA, ser de aquellos gastos que "realizándose con

⁴⁹⁹ Vid. en relación con los gastos deducibles en el ordenamiento italiano, TRAINA-PORTANOVA, Spese e Passività deducibili nell'imposta di R.M., Ed.Giuffrè, 1956; A.DUS, "Le "Spese e passività" deducibili ai fini del calcolo del reddito mobiliare nel nuovo testo unico delle imposte dirette", Riv.Dir.finanziario e Scienza delle finanza n.4, 1958, pgs.333 ss.; G.PASSEGIO, "Art.10. La nuova disciplina degli oneri deducibili", Consul 1987, 38, pg.25. y C.MONFREGOLA, "Interessi passivi e spese generali: gli elementi del rapporto di deducibilità fiscali", Inf.Pirola1989, 76.

ocasión de la actividad rediticia, satisfacen al mismo tiempo una necesidad personal del contribuyente", constituyendo, en su opinión, la zona más conflictiva y discutible de los mismos ⁵⁰⁰.

Así, y frente a esa pretendida equiparación que se hace a la hora de legislar⁵⁰¹ entre el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y el de Sociedades, consideramos que la independencia que caracteriza a éstas obliga, pese a la similitud que puede presentar la regulación de los gastos a grandes rasgos, a ciertas matizaciones por lo que respecta al concepto general.

El concepto de gasto personal no es un concepto que pueda justificarse, para su exclusión, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades y, al menos, deberá buscarse una forma de traducción o adaptación al mismo. De igual forma, la utilización del concepto de liberalidad, contrapuesto al de gasto necesario, no nos parece adecuada dentro de este impuesto, con independencia de cuál sea el tratamiento de las llamadas liberalidades dentro del Impuesto de Sociedades o de que veamos a qué se ha querido referir la norma con este término. Si en el impuesto que grava la renta de personas físicas ello tiene justificación, puesto que la

⁵⁰⁰ Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias,
"Artículo 19", ob.cit., pg.221.

⁵⁰¹ Basta recordar el origen del precepto legal que regula los gastos necesarios que tiene como única justificación la de su adaptación a la regulación de este concepto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas..

liberalidad significa que al ánimo de lucro sustituye el "animus donandi" que descalifica al mismo, no ocurre lo mismo, nos parece, en el Impuesto sobre Sociedades.

El concepto de liberalidad, en su sentido gramatical, según la acepción contenida en el Diccionario de la Real Academia Española, que la define como "Virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa", o como "Generosidad, desprendimiento", tampoco nos parece un concepto muy apropiado para aplicar a la actividad empresarial y, menos aún, en el caso de que el sujeto sea una sociedad, que debe desarrollar la actividad que constituye su objeto social con unos fines diferentes. Así, compartimos la opinión de ALBIÑANA en el sentido de que los componentes negativos de la renta no sólo deben minorar la misma, sino que además deben tener como origen y motivo el de la renta a lograr. Precisa este autor que "Esta exigencia que en la persona física tendría influencia a efectos de calificación del impuesto, en la persona jurídica no altera la configuración del gravamen, pues, en verdad, el pasivo en la persona jurídica sólo puede obedecer al desarrollo de sus actividades lucrativas (el subrayado es nuestro), a diferencia de la persona física en la que puede surgir por múltiples y distintas causas"⁵⁰². Critica asimismo la utilización, en cuanto delimitación negativa, del concepto de donativos en el seno de la Contribución de Utilidades por cuanto, "siempre que las

⁵⁰² Cfr. Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes, ob.cit., pg.13.

cantidades satisfechas lo hayan sido por exigencias de la explotación del negocio, habrá desaparecido el animus donandi que

como elemento intencional viene a caracterizar a toda donación en general. Todo donativo para que sea reputado tal -añade- , ha de ser un acto de liberalidad..."⁵⁰³.

También en opinión de PONT MESTRES "el cauce idóneo para la práctica de virtudes de desprendimiento económico no es la actividad empresarial, sino la actividad altruista canalizada bien individualmente, bien a través de entidades ad hoc, cuales las fundaciones filantrópicas y las asociaciones benéficas, entre otras"⁵⁰⁴. De este razonamiento concluye "que la noción de "gasto necesario" aparece ampliada o agrandada en la esfera de la actividad empresarial, en detrimento de la noción de "liberalidad" que se empequeñece o restringe hasta casi desaparecer, virtualmente" y, por ello, el gasto necesario pasa a constituir, a su juicio, la regla general, mientras que la liberalidad constituye la excepción, y "todo dispendio debe considerarse necesario para alcanzar los fines previstos, salvo que se demuestre otra cosa, es decir, salvo prueba en contrario"⁵⁰⁵.

Si bien compartimos esta última conclusión en cuanto regla general, para nosotros tiene una expresión distinta por el matiz que, como venimos afirmando, imprime al concepto el propio sujeto que ejerce la actividad empresarial por cuanto, insistimos, no es la liberalidad en un Impuesto sobre la Renta de

⁵⁰³ Ibidem., pg.340.

⁵⁰⁴ "Delimitación de los conceptos de gasto necesario y liberalidad en el marco del ordenamiento tributario", ob.cit., pg.9.

⁵⁰⁵ Ibidem., pg.10.

Sociedades el concepto antitético al de "gasto necesario" para desarrollar la actividad empresarial. Nuevamente partimos de lo que se desea gravar en el Impuesto de Sociedades como criterio interpretativo del concepto de gasto necesario, cuya hermenéutica no debe realizarse aisladamente. Si en la delimitación de las partidas deducibles en general llegábamos a la conclusión de que el concepto general, con las limitaciones y matizaciones impuestas por las propias normas tributarias, coincidía con el de las cuentas del Grupo 6 del Plan General Contable, lo que suponía ya la exclusión, por una parte, de aquellos desembolsos que, por suponer inversiones quedaban fuera de este concepto y, por otra, aquellos otros que, por ser posteriores a la determinación del beneficio, constituían por tanto distribución del mismo, debemos intentar ahora la delimitación del calificativo con el que nuestras normas han decidido acompañarlo para lograr los fines que las mismas persiguen y que, en consecuencia, deben ser tenidos en cuenta.

d.3 Las partidas no deducibles

A efectos de esta delimitación es importante examinar el contenido de los artículos 14 de la Ley y 125 del Reglamento que se comprende bajo el título las Partidas no deducibles dentro del impuesto. Como ha manifestado AMOROS RICA "Siempre que se inicia un comentario se debe buscar una idea directriz que unifique el

precepto o párrafo acotado en ese momento"⁵⁰⁶ y en el caso concreto de este artículo el mismo debe relacionarse a su juicio con el precedente que permite la deducción de los gastos que sean "necesarios", puesto que si se demostrase que alguno de los conceptos incluidos en el art.14 lo es, sería improcedente su inclusión⁵⁰⁷. Nos parece interesante esta afirmación por cuanto dota de valor el intento de construcción del concepto de gasto necesario, cuya utilidad se extiende hasta su delimitación negativa. Y precisa este autor cómo estas consideraciones "habrá que tenerlas presentes en algunos supuestos dudosos o imprecisos que, como en el de las liberalidades (el subrayado es nuestro), se recogen en el artículo 14 y dentro de su rúbrica de partidas no deducibles"⁵⁰⁸. Precisamente porque la propia delimitación positiva del concepto debe ya permitirnos llegar a la conclusión de que determinadas partidas concretas se encuentran incluidas en el mismo, el art.14 y el correlativo art.125 del texto reglamentario es en gran medida un precepto cautelar con vistas a luchar contra el fraude fiscal⁵⁰⁹.

Así, nos encontramos en el seno de estos artículos, por una parte, con que algunos de sus apartados se refieren a conceptos, como la participación en beneficios "abierta o

⁵⁰⁶ Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Impuesto sobre Sociedades, "Artículo 14", ob.cit., pg.515.

⁵⁰⁷ Idem.

⁵⁰⁸ Ibidem, pg.516. Ya en la delimitación entre gasto e inversión intentábamos matizar el sentido del apartado g) de este artículo que excluye las cantidades destinadas a saneamiento de activo.

⁵⁰⁹ Ibidem., pg.318.

realizada conforme al Derecho de sociedades"⁵¹⁰, que el propio concepto de partida deducible excluye, o el de saneamiento de activo que deja fuera, según vimos más atrás, el propio concepto de gasto, y que, por ello, no constituyen delimitación estricta del concepto de gasto necesario en cuanto mayor concreción de los mismos.

En otros casos, nos encontramos con que a través de las partidas que allí se excluyen, se reduce aún más el concepto de gasto necesario, tal como se concibe de forma general en el artículo 13 de la Ley. Se trata de limitaciones legales al mismo y cuyo valor, evidente, no es, sin embargo el de ayudar a una mejor interpretación del mismo por vía negativa, es decir de un intento de su mejor construcción. Sería el caso, por ejemplo, de

510 V.COMBARROS VILLANUEVA, Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades, Ed.Tecnos, Madrid 1988, pg.35.

las multas y sanciones a que se refiere el apartado e) ⁵¹¹ o, con

511 Se excluyen en el mismo aquellas "establecidas por un ente público y que no tengan origen contractual que le sean impuestas al sujeto pasivo, incluidos los recargos de prórroga y apremio". Como ha dicho SANZ GADEA el motivo de la exclusión de estos gastos puede encontrarse más que en razones estrictamente económicas, en razones de orden público por tener su causa en una violación del ordenamiento jurídico. Impuesto sobre Sociedades. (Comentarios y casos prácticos), ob.cit., pg.670. Mantiene así una postura que ha sido calificada por la doctrina francesa que se ha planteado este problema como "moralista" frente a la "realista". Según COZIAN, y por lo que respecta al ordenamiento francés, este realismo ha sido invocado por el fisco en relación con los ingresos pero no con las cargas que la obtención de los mismos conlleva, ello en el caso de los realizados en el marco de una actividad ilícita. Pone como ejemplo de este tipo de actuación el de la Corte de Casación belga en el caso en que un comerciante de bebidas utiliza un alcohol sin comprobar su procedencia causando la muerte de varios clientes. En ese caso el Tribunal, por decisión de 31 de Mayo de 1960, no admitió la deducción de las cantidades destinadas a pagar las multas penales porque la ley belga se lo prohibía expresamente, pero tampoco las indemnizaciones por daños a las víctimas. Más dudas entre ambas corrientes parecen surgir, según el mismo autor, en el caso de gastos ilícitos realizados en el marco de actividades en sí lícitas aunque en opinión de este autor, que lleva a sus extremos el principio de que es deducible cualquier gasto o pérdida sufrida en el ejercicio de la gestión de una empresa si no se prohíbe expresamente. En el caso de las sanciones penales parece que existe en la jurisprudencia y doctrina francesas una corriente constante que las rechaza. Cfr. Les grandes principes de la fiscalité des entreprises, ob.cit., pg.151. Según PLAGNET la jurisprudencia ha experimentado, no obstante, en relación con la deducción de estos gastos ilícitos una importante evolución que va haciendo prevalecer el "realismo", examinando los mismos desde el punto de vista de la teoría del acto anormal de gestión. Cita este autor las conclusiones expuestas en relación con la decisión del Consejo de Estado de 11 de Julio de 1983, según las cuales una de las razones por las que parece difícil admitir una relación automática entre ilicitud y acto de gestión anormal es que supondría admitir que la administración fiscal tiene el poder para apreciar la legalidad de determinados actos a la vista de legislaciones diferentes a la fiscal, y que el juez fiscal tuviera el poder de controlar esta apreciación ejerciendo así un control que corresponde a otro juez. Para este autor el no permitir la deducción de gastos por causa de operaciones ilícitas supone una "sancuión suplementaria prevista por el legislador. Cfr. "Illicéité et normalité", Bulletin Fiscal Francis Lefebvre 7/84, pg.374.

la reciente aprobación del Plan General Contable, de las cuotas del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere el apartado d) de este artículo ⁵¹². En ambos casos se trata de exclusiones particulares, pero que, a nuestro juicio, no vienen amparadas por el sentido general del precepto.

d.4 Las liberalidades

Respecto al concepto de liberalidad, al que se refieren no sólo el artículo 14 de la Ley y el 125 del Reglamento, sino también distintos preceptos reglamentarios para concretar algunos de los gastos necesarios allí enumerados, sí ha sido considerado por la doctrina como el "paradigma de la no deducción"⁵¹³ o el concepto opuesto al de gasto necesario ⁵¹⁴, pero esta misma doctrina es partidaria de la reducción de este concepto.

La lectura de estos preceptos puede conducirnos también a la misma idea puesto que se ha utilizado el término liberalidad

⁵¹² Con la aprobación del nuevo Plan el Impuesto sobre beneficios pasa a ser un gasto de la cuenta de Explotación, en adaptación a la Cuarta Directiva, de inspiración anglosajona en este punto.

⁵¹³ SANZ GADEA, Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y Casos prácticos), ob.cit., pg.671.

⁵¹⁴ Así lo mantienen entre otros, por ejemplo, GOTA LOSADA, Tratado del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., Tomo II, pg.73, PONT MESTRES, según se exponía en la página de este trabajo y AMOROS RICA que destina una larga y acertada exposición al concepto de liberalidad, Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias. Impuesto de Sociedades, "Artículo 14", ob.cit., pg.531.

como límite a la deducción de diferentes partidas ⁵¹⁵ y en cuanto al significado de este término parece contraerse al de aquellas prestaciones en las que no haya contraprestación, excluyendo de tal consideración aquellas cantidades que se destinen por las Empresas a la promoción de sus productos.

Sin embargo, y como afirma GOTA LOSADA, no es necesaria una contraprestación material, sino que existen formas muy sutiles de contraprestación y cita como ejemplo el de la buena imagen pública que una empresa necesita ofrecer para el mejor ejercicio de sus actividades, o el de la mejora del clima de trabajo dentro de la misma, o, incluso, el de los sistemas de selección de personal a través de un perfeccionamiento en su formación⁵¹⁶. Unido este razonamiento a las consideraciones que hacíamos en relación con el espíritu empresarial que está latente en el propio concepto de gasto necesario, llegamos a la conclusión de que, coincidiendo en el contenido de dicho

⁵¹⁵ El art.108.2 del Reglamento admite la deducción de las indemnizaciones por accidente de trabajo "en tanto no supongan liberalidad".

El art.111.2 excluye la deducción de cantidades en concepto de trabajos, suministros y servicios exteriores que supongan liberalidades y dentro del siguiente artículo, el mismo texto, al referirse a la deducción de las cantidades devengadas por servicios profesionales establece que no serán deducibles "las cantidades satisfechas sin contraprestación y demás liberalidades.

Vid. sobre el tema, A.ESTEBAN MARINA y C.VAZQUEZ CANALES, "Las liberalidades en el Impuesto sobre Sociedades", Comentario a la Resolución del T.E.A.C. de 7 de Noviembre de 1983, Crónica Tributaria n.49, 1984, pg.241. Vid. asimismo la S.T.S.ya citada de 27 de Diciembre de 1990 que anula el artículo 125 f) del R.I.S.

⁵¹⁶ Cfr. Tratado del Impuesto de Sociedades, ob.cit., Tomo II, pg.77.

término, la liberalidad no es, desde el punto de vista de su delimitación negativa, el concepto que puede facilitar su interpretación. Sobre todo, si a través del mismo se trata de encontrar una categoría útil a efectos de la propia delimitación, en último término, del hecho imponible del impuesto. Así, y partiendo de la actividad empresarial desarrollada por la sociedad, que le lleva a la búsqueda del lucro, rechazar cualquier gasto en el que no se pueda encontrar una contraprestación material nos parece una intromisión en la gestión empresarial concreta de la sociedad que lo realiza. Lo que debe buscarse a través de la categoría del gasto necesario es lograr el gravamen del beneficio realmente obtenido por dicha sociedad. Así, el límite al gasto, desde el punto de vista tributario, debe hacerse no a una política empresarial concreta más o menos generosa, sino a una posible ocultación de beneficios en detrimento de lo que se desea gravar por el impuesto. Puesto que no debe importar tanto que se hayan obtenido mayores o menores beneficios, como el hecho de que beneficios realmente obtenidos queden sin gravar. Por ejemplo, y pensando en lo que se ha denominado mecenazgo empresarial ⁵¹⁷, si una empresa obtiene menores beneficios en el ejercicio como consecuencia de sus actuaciones en relación con el patrocinio de conciertos, ciclos de conferencias o restauración de obras de arte, por ejemplo, no va a producirse una distribución de beneficios que, en

⁵¹⁷ Vid. a este propósito GOTA LOSADA, Tratado del Impuesto de Sociedades, ob.cit., Tomo II, pg.78 y la nota a pie de página número 53.

consecuencia vaya a quedar sin gravar, sino que el beneficio de la misma va a quedar efectivamente minorado, en este caso en aras de una política empresarial que tiende a mejorar la imagen de la misma.

d.5 La distribución encubierta de beneficios

Con ello queda establecido lo que constituye la más importante conclusión en relación con el gasto necesario y es que el mismo, en cuanto concepto general, viene delimitado por la distribución encubierta de beneficios, puesto que, como hemos dicho, la distribución abierta de los mismos ya viene excluida por los propios límites del concepto de partida deducible. El sentido de este concepto general es el de servirnos para interpretar el carácter deducible de cualquier partida, hasta el punto de que, en último extremo, si se demostrase que alguna de las partidas puede calificarse de necesaria de acuerdo con la concepción que de este adjetivo mantenemos, debería admitirse su deducibilidad.

La distribución encubierta de beneficios constituiría, así pues, el elemento finalista que permite la calificación de un gasto y en este sentido cualquiera de los criterios a que en el capítulo anterior nos referíamos puede ser útil, siempre y cuando se reconozca su carácter instrumental.

En este sentido consideramos de transcendental importancia, para la tesis que intentamos sostener, la diferencia establecida por COZIAN, en relación con los denominados actos anormales de gestión, en función del fin perseguido por los mismos⁵¹⁸.

Según este autor, al realizar la empresa un acto contrario a la gestión normal de la misma puede perseguir un fin fiscal o un fin extra-fiscal, sin que uno suponga necesariamente la exclusión del otro. Y cita como ejemplo del primer caso una decisión del Consejo de Estado francés ⁵¹⁹ ante el que se discutía la compra por una S.A.R.L. de dos licencias de patentes al esposo de la gerente de la misma por un precio que suponía el doble del que la Administración había fijado. Como consecuencia, la Sociedad, por una parte, podía deducir cada año amortizaciones correspondientes al doble de la amortización normal, mientras que el titular de las concesiones había realizado una sustancial plusvalía que en aquel momento escapaba a toda imposición. A esta doble evasión fiscal, hay que añadir, según COZIAN, la evasión "financiera" de la sociedad hacia un dirigente⁵²⁰.

Sin embargo, en ciertas hipótesis -sostiene el mismo autor- no existe esta preocupación fiscal en el acto anormal de gestión, que puede tener como destinatario un tercero, jurídica y

⁵¹⁸ Cfr. Les grandes principes de la fiscalité des entreprises, ob.cit., pg.41.
⁵¹⁹ Cons.d'État, 7e et 9e s.-sect., 7 enero 1977, req.96999.
⁵²⁰ Cfr., Les grandes prinipes de la fiscalité des entreprises, ob.cit., pg.41.

económicamente, ajeno a la empresa y pone como ejemplo el de la pérdida sufrida por una empresa como consecuencia de un aval prestado por la misma ⁵²¹.

Así pues, no es el simple hecho de realizar un gasto contrario al interés empresarial lo que impide la deducción del mismo sino su fin. Esta precisión es para nosotros de trascendental importancia porque en ella se encuentra la salvaguarda de la libertad empresarial para ejercer la gestión en la forma que quiera. No consideramos, por ello, que de la interpretación del concepto general de gasto necesario, se pueda concluir la imposibilidad de deducir determinados donativos salvo en el caso en que se prohíba expresamente, por ejemplo, en los casos en que dentro del apartado m) del artículo 13 se supere el 10 % de la base imponible, puesto que, como sabemos, y por la propia dificultad que la concreción de lo que es necesario entraña, la Ley se ha encargado de establecer ciertas cautelas con fines prácticos.

El freno al reparto oculto de beneficios ha sido considerado también por COMBARROS VILLANUEVA como la justificación para la regulación del mecanismo de las operaciones vinculadas. Considera esta autora que, así como se predica la independencia entre las esferas empresarial y privada en el caso del sujeto pasivo persona física, "la independencia entre las esferas patrimoniales de la sociedad y de los socios requiere también independencia en la determinación de la renta de aquella

521 Idem.

y de éstos"⁵²². Por ello, considera que "el elemento determinante para la aplicación de los preceptos relativos a las operaciones vinculadas es el carácter societario de las ventajas que el socio recibe de la sociedad" ⁵²³ y como justificación encuentra el "garantizar la imposición del beneficio íntegro de la sociedad y el correspondiente rendimiento del socio"⁵²⁴. Así pues, en ambos casos, la justificación última se encontraría en gravar el verdadero beneficio obtenido por la sociedad⁵²⁵.

Sin embargo, nuestro intento de fundamentar el concepto de gasto necesario en el límite al reparto oculto de beneficios, debe conducirnos, a una interpretación más amplia respecto a sus destinatarios, de esta noción, que en el caso de las operaciones vinculadas se referiría únicamente a los sujetos comprendidos en el art.16.3 de la Ley.

⁵²² Vid. Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el impuesto sobre sociedades, Ed.Tecnos, Madrid 1988, pg.30. Nuevamente esta autora acude a la doctrina alemana como fundamentación de sus teorías y, en este caso concreto, a la teoría del "reparto oculto de beneficios" que, según afirmación de KNOBBE-KEUK que recoge la autora, "es un caso específico del problema general de la diferenciación entre determinación y aplicación de renta". La cita es de "Zur Besteuerung der Gesellschaften", pg.340 y la recoge COMBARROS VILLANUEVA en el libro citado, pg.31.

⁵²³ Ibidem., pg.40.

⁵²⁴ Idem.

⁵²⁵ También ella considera que es fundamental para poder aplicar el mecanismo de las operaciones vinculadas el elemento finalista. Así, considera como requisito para la aplicación del mismo el que exista una desproporción entre las prestaciones en un caso concreto comparando las mismas con las realizadas entre sujetos independientes, pero esa desproporción debe tener como idea motivadora, en opinión suya "la existencia de una minoración del beneficio de la sociedad, aunque no del beneficio contable". Ibidem, pg.67.

La noción de beneficio distribuido ha sido muy estudiada entre la doctrina francesa, siendo utilizada en el sentido que predicamos, es decir como límite para la deducción de gastos en la determinación del beneficio de las actividades industriales y comerciales tanto de personas físicas como de sociedades. Su campo de aplicación ha sido, no obstante, objeto de distintas opiniones.

Así, en razón del ámbito personal pueden considerarse como tales, bien las sumas concedidas únicamente a aquellas personas que gocen de la condición de socios o también las que se distribuyen a terceros ajenos a la empresa⁵²⁶. También entre la doctrina francesa, PLAGNET ha señalado el ensanchamiento sufrido por este concepto, por una parte, por vía legislativa y, en concreto, por la interpretación del artículo 111 del Código General de Impuestos que parece equiparar la noción de rentas distribuidas a cualquier suma reintegrada a los beneficios de la sociedad, principalmente como consecuencia de algún control

⁵²⁶ En este sentido se manifiesta PICARD. Cfr. "La notion de bénéfice distribué", Revue de jurisprudence fiscale 3-80, pg.94. Según PICARD, "la noción de beneficio distribuido constituye uno de los elementos fundamentales del régimen fiscal de las sociedades y personas morales sujetas al impuesto de sociedades" y justifica esta importancia porque este impuesto "está fundado sobre la distinción entre la realización de los beneficios y su apropiación efectiva por los asociados o accionistas" y considera de la máxima importancia el determinar cuando existe un beneficio distribuido poniendo como ejemplo el que una distribución oculta a través de los gastos generales priva al Tesoro del Impuesto sobre Sociedades. Recoge asimismo la evolución experimentada en la interpretación de este concepto y realizada con ocasión de la presunción de distribución establecida en el artículo 109.1.1º del Código General de Impuestos. Idem.

fiscal⁵²⁷ y, por otra, por la doctrina del Consejo de Estado, puesto que este Tribunal ha considerado "que en caso de reintegraciones al beneficio imponible, las sumas en cuestión pueden ser consideradas como rentas distribuídas, tengan o no los beneficiarios la cualidad de asociados" ⁵²⁸.

A efectos de la delimitación del gasto necesario, pensamos que el destinatario de los beneficios no tiene porqué ser únicamente aquella persona que tenga la condición de asociado sino que puede serlo cualquier tercero, si bien a nuestro juicio hay varias categorías que, desde el punto de vista personal, exigirán una especial atención en cuanto sean destinatarias del gasto y que vendrán constituidas por una parte, por el personal de la empresa y, en especial, por aquella parte del mismo que ocupe los más altos cargos en la misma, y, por otra, por los propios asociados. Más adelante veremos cómo las dos condiciones pueden incluso confluir en una misma persona física. La pertenencia a sociedades vinculadas o el que estas mismas sociedades sean las destinatarias del gasto será asimismo

⁵²⁷ Este artículo, cuya enumeración no es además limitativa, como pone de manifiesto este autor, se refiere, por ejemplo, a "las remuneraciones y ventajas ocultas" o a la "fracción de las remuneraciones que no es deducible" por no corresponder a un trabajo efectivo o considerarse proporcionalmente excesivas y también a "los gastos y cargas cuya deducción para el establecimiento del impuesto está prohibida" por considerarse de carácter suntuario. Además, y por no tener un carácter limitativo este autor pone aún ejemplos de otros casos que pueden considerarse como rentas distribuidas, lo que viene a demostrar la amplitud con que se configura legalmente este concepto. Cfr. la obra colectiva Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, ob.cit., pg.365.

⁵²⁸ CE 10 de Marzo de 1972, nº79.927. Ibidem, pg.366.

criterio importante a nuestro juicio a la hora de examinar la deducibilidad del gasto, no tanto en sí mismo como porque fácilmente podrá en último término encubrir una auténtica distribución de beneficios⁵²⁹.

Quizás por esta justificación común que a nuestro juicio tienen la regulación del gasto necesario y de las operaciones vinculadas, QUINTAS BERMUDEZ, considerando la liberalidad como concepto contrapuesto al de gasto necesario, amplia su contenido hasta comprender en el mismo a las operaciones vinculadas con el argumento de que "se trata de situaciones de disposición de fondos (directa o indirectamente) sin atenerse a las condiciones de mercado o usos establecidos" ⁵³⁰. Esta concepción parece tener apoyo en el art.14 f) de la Ley ⁵³¹ y, sin embargo, ha recibido críticas por parte de la doctrina. Así GOTA LOSADA se muestra opuesto a la identificación de la liberalidad con

⁵²⁹ En este sentido, ya habíamos puesto de manifiesto la importancia de considerar el aspecto de la vinculación al comentar el Acuerdo del T.E.A.C. de 4 de Marzo de 1960, cuyas afirmaciones, que reproducimos de nuevo, compartimos plenamente: "...dada la finalidad lucrativa de toda empresa mercantil, es de presumir, por regla general, que todos sus actos realizados con más o menos acierto, están encaminados a un fin económico..", y añade "...en el caso de este expediente, dada la personalidad jurídica del perceptor y su falta de vinculación, aparte la relación contractual conocida, no hay nada que permita lógicamente presumir que el pago de ...fuese un donativo".

⁵³⁰ Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.480.

⁵³¹ Se establece en el mismo que "no se considerarán liberalidades aquellas prestaciones en las que haya contraprestación, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo dieciséis de esta Ley", con lo que podemos entender que ha querido referirse a este tipo de operaciones. También el art.113.2 del Reglamento, quizás por inspiración del propio QUINTAS tiene un sentido similar.

cualquier diferencia entre el precio real de una transacción económica y el precio real de mercado, y su exclusión del concepto de gasto deducible, porque considera que desemboca "en un concepto indirecto del hecho imponible equivalente a la renta normal media en lugar de a la renta realmente obtenida" ⁵³². También SANZ GADEA parece oponerse a esta identificación y así, afirma, por una parte, que las operaciones vinculadas son ajenas a la noción de liberalidad y que, en consecuencia no ha de verse en la liberalidad "una distribución de beneficios encubierta bajo algún concepto con apariencia de coste"⁵³³.

A nuestro juicio, insistimos, lo que no tiene sentido es seguir buscando en la liberalidad, noción tan imprecisa y ajena al sentido de la actuación empresarial de una sociedad, esa noción fundamental para la interpretación del gasto necesario y, en este sentido, nos parece criticable su repetida utilización por la normativa del impuesto. Podría, quizás, de forma forzada, entenderse por tal la distribución de beneficios a terceros que no tienen la condición de socios, pero siendo la nota del reparto de beneficios la que caracteriza negativamente al mismo. Más acertado parece su identificación con el donativo⁵³⁴, justificándose las cautelas legales en la distribución encubierta de beneficios que tiene en la práctica de los mismos una buena

⁵³² Tratado del Impuesto de Sociedades, ob.cit., Tomo II, pg.75.

⁵³³ Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos), ob.cit., pg.672.

⁵³⁴ Así lo hace SANZ GADEA. Cfr.Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos), ob.cit., pg.673.

ocasión de realización. La demostración de que existe una contraprestación, por remota e inmaterial que sea la misma o la causa que anule el "animus donandi" de tal acto, debe lógicamente excluir el gasto concreto de tal consideración⁵³⁵.

En cuanto a las operaciones vinculadas, responden al mismo fin, como ya hemos afirmado, si bien se trata de dos mecanismos diferentes. En el primer caso se trata de prescindir de la valoración real y sustituirla por la valoración de mercado, pudiendo incluso, a juicio de COMBARROS VILLANUEVA partir de una valoración inexistente en el caso de prestaciones gratuitas⁵³⁶. En el caso de la exigencia de que el gasto sea necesario para su deducibilidad estamos, no ante una modificación de su valoración contable, sino ante una negación de sus efectos dentro del Impuesto. Es indudable que en ambos casos la justificación es la misma y en ambos se le niega valor a la contabilidad, lo que los acerca bastante, pero quedando siempre, a nuestro juicio, suficientemente delimitado su campo de actuación.

⁵³⁵ Así lo sostiene AMOROS RICA, quien parte de la novedad que supone la utilización del concepto de liberalidad que era desconocido por la legislación de este impuesto hasta la reforma de 1978. La expresión paralelea, en opinión suya, era la que excluía los donativos a terceros "siempre que no estén exigidos por la explotación del negocio", con lo que, interpretando a sensu contrario esta expresión nos encontrábamos ya con el concepto de gasto necesario o exigible para la explotación del negocio. Cfr. Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.531.

⁵³⁶ Sostiene esta autora que, en caso contrario, podría llegare a la inaplicabilidad de dicho mecanismo por la demostración contable de la existencia de contraprestación. Cfr. Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el impuesto sobre sociedades, ob.cit., pg.17.

e) La distribución de beneficios como límite al gasto necesario.

Según acabamos de exponer en la delimitación de los gastos necesarios, se puede decir que este concepto viene integrado por dos notas diferentes. En primer lugar, debe entenderse por tal cualquier gasto que tenga este carácter en la contabilidad por pertenecer al grupo 6, excluyendo dentro del mismo aquellas partidas que no supongan un desembolso o salida material de fondos sino una minoración de valor del activo como consecuencia de su depreciación, y siempre que dicho gasto no constituya una distribución encubierta de beneficios. La segunda, definida de una forma casuística, vendría dada por las propias limitaciones que tienen su origen en la ley y que se establecen con un sentido cautelar, con vistas precisamente al intento de frenar dicha distribución oculta de beneficios, entendiéndose además que en cuanto la enumeración no es exhaustiva, si se demostrase que dicho gasto no encubre ese reparto de beneficios puede ser deducido al amparo del concepto general, si bien este extremo nos parece difícil por la propia dificultad que entraña, como sabemos, la interpretación del concepto de gasto necesario. Sí debe conducirnos, sin embargo, a una interpretación restringida de tales limitaciones.

En cuanto a las categorías personales más indicadas para recibir los beneficios que pueden encubrirse bajo la apariencia de gasto, ya hemos visto que es posible distinguir a los

trabajadores de la empresa, a los socios de la misma o incluso a terceros que, sin un aparente vínculo con aquella, pueden beneficiarse con sus ganancias.

El deslinde de esas tres categorías no es, sin embargo, una tarea fácil, y el mismo debe constituir un paso previo antes del examen de las cautelas con que nuestra legislación intenta frenar la distribución de beneficios. El esfuerzo que se debe hacer, en esta tarea de interpretación del concepto de gasto necesario dentro de la vida empresarial, debe ser el de averiguar qué criterios pueden tener mayor validez en este sentido, dependiendo de la categoría personal a la que pertenezca además el beneficiario de la prestación cuyo carácter deducible se cuestiona.

Así, en primer lugar, nos referimos a la categoría que viene constituida por el personal de la empresa. En relación con dicha categoría es obvio que la distribución de beneficios, de existir, tendrá por objeto muy probablemente a aquella parte del personal que, por sus funciones o su vinculación con la empresa, ostente los principales cargos dentro de la misma. Consecuentemente, es importante trazar el límite superior de esta categoría personal desde un punto de vista sustancial, analizando a continuación su articulación desde el punto de vista tributario. Dicha delimitación se complica además por cuanto a la condición de personal dentro de la empresa se pueden sumar otras condiciones que plantean no pocos problemas.

f) El personal de la empresa

Interesa, en primer lugar, el concepto que de personal ha sido adoptado por nuestras normas tributarias para examinar a continuación cuál es su tratamiento tributario y las cautelas de que ha sido objeto.

La Ley del Impuesto no ha recogido de forma expresa el concepto de gasto de personal, como tampoco se contenía dicha referencia en la legislación surgida con anterioridad a la

Reforma de 1978 ⁵³⁷. Sin embargo, aún cuando no se refiera a este tipo de gastos específicamente y de forma homogénea, parece claro

537 En efecto, no existía un tratamiento unitario de los gastos de personal en las normas tributarias anteriores, ni se exigía para dicha categoría, en conjunto, unos requisitos especiales de deducibilidad.

La Contribución de Utilidades en diversos apartados de su Disposición Quinta.2 se refiere al carácter deducible de las participaciones en beneficios y remuneraciones extraordinarias de los trabajadores, de las asignaciones de la empresa a las instituciones de previsión y beneficencia de sus empleados en cuanto no excedan del 10% del importe de los sueldos de dicho personal y de las cantidades invertidas en el seguro de accidentes de trabajo de su personal en cuanto fueren obligatorias para la misma.

El Texto Refundido de 1967 amplía, dentro del elenco de gastos contenido en su artículo 17, los destinados al personal, pero sin que aparezcan tampoco en este texto regulados como grupo homogéneo.

De la misma forma la doctrina anterior a esta reforma o bien no se ha referido de forma específica a este tipo de gastos o si lo ha hecho es con un sentido diferente al que tiene en la actualidad. Así, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA se refiere a la categoría de "remuneraciones por servicios personales", concepto acorde con el texto legal que comenta, la Contribución de Utilidades. Cfr. Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes, ob.cit., pg.242. USERA sí menciona los gastos de personal considerando que "son aquellos que se satisfacen en concepto de sueldo o jornal a todos los obreros, personal técnico, empleados, viajantes, comisionistas, representantes, directores o administradores de la empresa, por razón del trabajo que en la misma realizan tendente a la consecución del fin específico que ella persigue", Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes, ob.cit., pg.241. Resulta curioso, sin embargo, que se hable de "sueldo" o "jornal" para referirlo luego a los comisionistas o representantes cuyo vínculo con la empresa puede ser ocasional y demuestra una mayor amplitud de los mismos en cuanto categoría subjetiva en relación con el texto actual. Por su parte, ROCA SASTRE distingue dentro de los "gastos por remuneración de servicios personales" los siguientes tipos de gastos: "a) Salarios, sueldos, comisiones y demás remuneraciones análogas", "b Participaciones en los beneficios de la empresa" y "c Gastos por remuneraciones excepcionales", cfr. Contribución de Utilidades, ob.cit., pg.531, adoptando una clasificación que resulta difícil traspasar al momento actual. El mismo comentario puede hacerse a la clasificación que de los gastos de personal elabora SOTO GUINDA en términos similares a los de ROCA SASTRE, cfr. Tributación de las sociedades en España, ob.cit., pg.199.

que su artículo 13 en el apartado d) ha querido hacerlo, incluyéndolos dentro de las partidas deducibles. Ello se deduce claramente, por un lado, de su contenido, casi idéntico al del artículo 104.2 del Reglamento del Impuesto que sí define los gastos de personal⁵³⁸, y, por otro, de las partidas concretas contenidas en dicho apartado.

Partiendo pues, de que en el artículo 13 d) de la Ley existe una vocación de regular los llamados "gastos de personal", interesa resaltar que el precepto no ha logrado hacer una enumeración de los mismos, ni sistemática, agrupándolos en categorías lógicas, como luego pretenderá hacer el Reglamento, ni completa, puesto que alude sólo a algunos gastos concretos entre los que no se comprenderían, por ejemplo, algunos tan importantes dentro de una empresa como los sueldos y salarios. Nuevamente debe buscarse explicación a esta ilógica sistemática en que la regulación legal parte de las categorías de gastos de la contabilidad, limitándose a sentar el carácter deducible de algunas partidas más cuestionables o a recoger aquellas que lo habían sido tradicionalmente.

Y si, por un lado, el precepto que comentamos resulta insuficiente y, sobre todo, poco sistemático en la enumeración que contiene, por otro, nos parece excesivamente amplio para la regulación de los gastos de personal, al considerar deducibles

⁵³⁸ Más adelante veremos las posibles diferencias entre estas dos definiciones o las mejoras introducidas, en su caso, por el Reglamento.

"las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos o hayan prestado servicios relacionados (el subrayado es nuestro), con la actividad económica productiva correspondiente", ya que, sin entrar de momento en el estudio exhaustivo de lo que se entiende por personal, es obvio que esa adscripción o mera relación empleada por la Ley como criterio determinante de vinculación a la empresa es insuficiente como nota caracterizadora, puesto que, a nuestro juicio, no permite la diferencia con las adquisiciones de servicios a que se refiere el

apartado anterior del mismo artículo⁵³⁹; podemos decir que siendo la de los gastos de personal una determinada adquisición de servicios que, por determinadas causas, merece un tratamiento normativo independiente y específico, no se ha sabido configurar de forma suficiente dicha categoría a efectos de su tratamiento tributario hasta el punto de que la regulación mencionada permite abarcar, por ejemplo, sin ningún problema, el gasto por servicios prestados por un profesional o por cualquiera que mantenga una

539 El artículo 13.c permite deducir "El importe de las adquisiciones corrientes de bienes y servicios, efectuadas a terceros, siempre que reúnan las dos condiciones siguientes:

Uno) Que se realicen para la obtención de ingresos.

Dos) Que el bien o servicio suministrado no forme parte del activo del sujeto pasivo el último día del periodo impositivo".

En realidad, la inclusión de las adquisiciones de servicios en general tal como la realiza la Ley dentro de este apartado resulta un poco forzada. Se entiende mal la exigencia de que "el servicio suministrado no forme parte del activo del sujeto pasivo el último día del periodo impositivo", exigencia que únicamente nos parece posible, referida a los servicios, en aquellos casos en que, por incorporar un valor al bien de que se trate en caso de gastos de conservación y reparación, pase a constituir una auténtica inversión. Ello puede fundamentarse en el art.114.2 del Reglamento que contiene la única referencia al "activo" en el desarrollo reglamentario de este apartado. La doctrina, por otro lado, siempre ha elaborado los comentarios a este apartado c) del artículo 13 del texto legal en torno a las adquisiciones de bienes. Vid. por todos N.AMOROS RICA, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Impuesto de Sociedades, ob.cit., pg.360 y más claramente BUIREU GUARRO, que incluso relaciona este gasto con el de Compras del Plan General Contable lo que excluiría cualquier referencia a gastos por adquisición de servicios, cfr.Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.189.

El Informe de la Ponencia, en torno al Proyecto de Ley del I.R.P.F. y las enmiendas formuladas al mismo, considera acertada la nº 121 en el sentido de eliminar la expresión "servicio adquirido" per, sin embargo, no se llega a eliminar en su propuesta de artículo 19.

relación con la empresa surgida en el ámbito de su actividad ⁵⁴⁰.

El Reglamento, bajo la influencia, como ya sabemos, del Plan General Contable, sí ha diferenciado donde la Ley no lo había hecho y en la enumeración de partidas deducibles del artículo 100 contempla en su apartado a) "las adquisiciones corrientes de bienes efectuadas a terceros", en el b) los "gastos de personal empleado" y en el e) los "trabajos, suministros y servicios exteriores". Así, aparece ya una referencia clara a los "gastos de personal" como categoría independiente e identificada dentro de las partidas deducibles, si bien tampoco se ha logrado una definición acertada de los mismos aunque su desarrollo casuístico permita una interpretación de los mismos.

Dos novedades, a nuestro modo de ver, introduce el

⁵⁴⁰ En este mismo sentido se pronuncia E. PIEDRABUENA al reconocer en relación con la disposición que se comenta que la misma "es suficientemente amplia para comprender los servicios personales dependientes de empleados y obreros, como los independientes de profesionales y otros no ligados por contrato laboral con la empresa", "Gastos deducibles en el nuevo Impuesto sobre Sociedades", Impuesto de Sociedades, XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1982, pg.715. También SIMON ACOSTA se plantea esta diferencia en la Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas pues en su comentario al artículo 19.1. Segundo b), redactado en término similares al 13 d) del Impuesto de Sociedades que venimos comentando, entiende que la Ley en este apartado ha querido referirse exclusivamente a la retribución del trabajo prestado por cuenta ajena, puesto que las adquisiciones de servicios a terceros ya se regulan en el apartado anterior. Cfr. Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, ob.cit., pg....

Reglamento en la definición de los mismos en su artículo 104 ⁵⁴¹.

En primer lugar ya no se habla de "prestar servicios relacionados con la actividad económica productiva", que era un criterio insuficiente, precisamente por su amplitud, para caracterizar los servicios prestados por el personal y lo sustituye por la adscripción a la empresa, lo que nos parece más correcto, ya que éste se caracteriza entre otras cosas por su permanencia en la misma. Es indudable que ello presupone la existencia de una "relación", pero no parece que referirse a la misma en términos tan vagos sea suficiente para poder definir el gasto de personal, por lo que, si bien hay que reconocer la mejora introducida por el texto reglamentario en este punto, no se ha llegado aún a una definición completa que permita excluir otros gastos de carácter similar únicamente a través de tal definición⁵⁴².

La otra novedad que el Reglamento introduce, también acertadamente aunque de menor transcendencia, es la de ampliar el campo de actividades al que refiere la adscripción de dichos

⁵⁴¹ Según el mismo "tendrán la consideración de gastos de personal las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos a las actividades económicas productivas, comerciales o de servicios desarrolladas por la Sociedad".

⁵⁴² Así lo expresa también QUINTAS BERMUDEZ quien se lamenta de que "en su afán de respetar el texto legal, el apartado 2 de este artículo no haya entrado a precisar de alguna forma lo que ha de entenderse por personal (si bien ésto se hace en el artículo siguiente) ya que ésto puede plantear problemas de deslinde con los servicios profesionales", Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.430. A nuestro juicio el artículo siguiente más que precisar lo que se entiende por personal lo que permite es su interpretación.

servicios, puesto que ya no se habla únicamente de actividad económica productiva, lo que carecía de sentido toda vez que la actividad económica puede, y suele, no limitarse únicamente a la producción. Puede pensarse en un olvido de la Ley en este punto.

Hechas estas precisiones, interesa hacer una delimitación más exacta de lo que constituye el personal de la Sociedad para, en consecuencia, delimitar los gastos a los que puede dar lugar, a diferencia de los prestados por otro tipo de sujetos, con las consecuencias tributarias que de ello se derivan. QUINTAS BERMUDEZ identifica lo que para él constituye el concepto clave de "personal" con "el conjunto de personas ligada por una relación laboral (o en el caso de los entes públicos estatutaria) con la empresa" 543.

Aún suponiendo una relación más amplia que la meramente laboral 544, no cabe duda que ésta es la que subyace en el fondo de toda la normativa tributaria en materia de personal⁵⁴⁵, idea que se refuerza a continuación, en los artículos que el Reglamento destina al desarrollo de estos gastos. Así, el artículo 105.1

543 QUINTAS BERMUDEZ, Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.....

544 Y ello en supuestos muy específicos puesto que la mayoría de los entes públicos están exentos de este impuesto.

545 En términos similares se pronuncia ORTEGA al afirmar que "con el fin de distinguir estos servicios de los que puedan prestarse desde el exterior, se supone que las personas implicadas pertenecen laboralmente a la empresa, y que corresponden y están directamente ligadas a la actividad productiva, comercial o de servicios que desarrolle la misma", Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.Ingresos y Gastos, Asociación para el Progreso de la Dirección, Madrid 1983, pg.158.No nos parece afortunado el término "implicadas" que utiliza este autor por su imprecisión y escaso rigor jurídico.

habla de "relación laboral", el 105.1 b) de "convenios laborales" y el 108.1 b) de "relaciones laborales". En otras ocasiones como en los artículos 104.2 y 106 se refiere a "personal asalariado", o a "personal empleado" en el artículo 100 del mismo texto. Finalmente, el artículo 112 define los servicios profesionales, en dos ocasiones, por exclusión precisamente de los laborales; el apartado a) se refiere a "Las remuneraciones a agentes mediadores independientes no vinculados laboralmente a la Empresa" y el apartado c) considera deducibles determinadas retribuciones "cuando el servicio no se preste como consecuencia de un contrato laboral". Ello nos lleva a la conclusión de que ambas categorías forman parte de una más amplia que comprende cualquier gasto por contraprestación de servicios personales y que la correspondiente a los servicios prestados por el exterior se define por exclusión de aquellos prestados por el personal de la misma. Con independencia de esa relación estatutaria que no plantea problemas en cuanto a sus contornos, será interesante efectuar la delimitación del personal laboral, debiendo acudir necesariamente para ello al Derecho del Trabajo como rama jurídica que se encarga de regular dicha relación.

f.1) Concepto laboral

La delimitación del concepto de personal, identificada esta categoría como aquella que viene integrada por las personas que gozan de la condición de trabajadores dentro de una determinada empresa es interesante, desde el punto de vista

tributario, principalmente en lo que corresponde a la fijación del límite superior de dicha categoría. Es obvio que son los trabajadores que ostentan cargos de más alto nivel dentro de la sociedad aquellos que pueden ser más fácilmente destinatarios de una distribución encubierta de los beneficios obtenidos por la misma. Así, y por señalar de antemano el sentido que, a efectos tributarios, puede tener la delimitación de esta categoría, va a constituir un punto importante el estudio concreto de la figura de los administradores y su posible condición laboral. La importancia se acentúa, si tenemos en cuenta que la ley tributaria se ha referido a ella de forma específica en varias ocasiones, por ejemplo en materia de valoración a través de operaciones vinculadas o a efectos de la limitación del carácter deducible de sus remuneraciones cuando vengán fijadas a través de participaciones en beneficios. Creemos que estas afirmaciones justifican sobradamente tanto el intento de delimitar la categoría subjetiva del "personal" de la sociedad como el estudio de la figura de los administradores y su tratamiento, desde el punto de vista mercantil y laboral, dentro de la misma.

El Estatuto de los Trabajadores en su artículo 1 extiende su ámbito de aplicación "a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona denominada

empleador o empresario"⁵⁴⁶. El mismo artículo en su apartado 3 nos ayuda a la delimitación a través de la regulación de determinados supuestos de exclusión. En concreto, en la letra c) excluye a los consejeros o miembros de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo". La interpretación de esta exclusión no es pacífica y podrá tener repercusión en el ámbito tributario como a continuación veremos. La Ley tributaria no parece haber adoptado un criterio unánime ni siquiera en relación con la denominación, ni, en consecuencia, con el contenido de esta figura y así, en el artículo 16 se refiere a los consejeros, lo que presupone que la administración de la empresa corresponde a varios administradores organizados en consejo, mientras que el artículo 13 se refiere a los administradores en general. Por su parte, el art.112 del Reglamento del Impuesto contempla determinados gastos de Consejeros y Administradores legales⁵⁴⁷. Así pues, no parece existir un criterio uniforme, sobre todo si tenemos en cuenta, como haremos a continuación, que la moderna

⁵⁴⁶ En opinión de MONTOYA MELGAR, cualquier relación entre personas cuyo objeto sea la prestación de una actividad o trabajo no va a constituir una relación laboral, que suponga, en consecuencia, la aplicación del Derecho del Trabajo, pues debe tratarse de relaciones laborales "stricto sensu" que serían "las relaciones de trabajo personal, voluntario, dependiente y por cuenta ajena (y en cuanto tal retribuido)", constituyendo estas notas no una creación doctrinal, sino una exigencia, tanto legislativa como de los tribunales laborales, fundamentada en la observación de la realidad socioeconómica. Cfr. Derecho del Trabajo, Ed. Tecnos, Octava edición, Madrid 1987, pg.33.

⁵⁴⁷ La utilización de la letra mayúscula puede interpretarse, a nuestro juicio, de forma menos genérica.

administración de la sociedad, manifiestamente más compleja que la existente cuando se aprobó el Código de Comercio e incluso las Leyes que regulan los distintos tipos de sociedades, permite un diferente concepto de la administración de las mismas.

Asimismo, a lado de esta exclusión de su ámbito de aplicación que se recoge en el apartado 3.c del artículo 1, el Estatuto de los Trabajadores ya contempla la naturaleza laboral, si bien de carácter especial, de los denominados "altos cargos", siendo desarrollada su regulación por el R.D.1382/85 de 1 de Agosto.

La acogida de este tipo de trabajadores dentro de la normativa laboral, aunque sometidos a un tipo de contrato especial, es fruto de la evolución experimentada por el propio Derecho del Trabajo que ha ido aumentando progresivamente su ámbito de aplicación. Así, tradicionalmente, se había contemplado la exclusión de este tipo de trabajadores, en un principio porque las normas laborales se dirigían exclusivamente al obrero industrial, quedando acogidos a las normas mercantiles los auxiliares del comerciante. Más tarde, conforme se "laboraliza" la situación jurídica de éstos, se recoge expresamente la

excepción respecto a los altos cargos⁵⁴⁸ para, finalmente, en el artículo 3.1 de la Ley de Relaciones Laborales de 8 de Abril de 1986 recogerse por vez primera la noción de relación laboral de

548 Por el artículo 1.1 de la R.O. de 15 de Enero de 1920 se excluye a "directores, gerentes y altos funcionarios de las empresas". La exclusión se extiende también a la competencia de los Tribunales Industriales (art.427 del Código de Trabajo de 1926, que excluye a los "directores y gerentes de empresa y, en general, los apoderados generales o factores mercantiles, con arreglo al Código de Comercio"). Según RODRIGUEZ PIÑERO la Ley de Contrato de Trabajo aprobada durante el régimen republicano continúa en esta misma línea al excluir de su ámbito de aplicación a "los directores, gerentes y altos funcionarios de las empresas que, por la representación que pueden ostentar de éstas, su elevada capacidad técnica, importancia de sus emolumentos y por la índole de su labor, puedan ser considerados independientes en su trabajo". La Ley de Contrato de Trabajo de 1944 tiene en cuenta el desarrollo de funciones de alta dirección alto gobierno o alto consejo a efectos de la exclusión de la misma. En opinión del mismo autor esta ley provocó "una lenta pero continuada labor de depuración jurisprudencial de un concepto extremadamente reductivo del alto directivo" y así, frente a una interpretación en un principio extensiva tendente, por tanto, a la exclusión de los altos cargos, surge en años posteriores una tendencia de signo contrario que se apoya sobre la presunción de "laboralidad" de los mismos. Finalmente el R.D.1382/85 expresa, a su juicio, "la solamente parcial inclusión de ese personal en el Derecho del Trabajo". Vid."El contrato de trabajo del personal de alta dirección: constitución, fuentes, contenido", Relaciones Laborales nº2, Febrero 1986, pgs.41 ss.

También BORRAJO DACRUZ pone de manifiesto esta "vis expansiva" del Derecho del Trabajo con las siguientes palabras: "Las reglas legales que nacieron a finales del siglo XIX como privativas del trabajador manual u "obrero" se han ido generalizando a los demás grupos de profesionales. Un Derecho de signo proletario pasó, a la altura de 1931, a ser un Derecho también de clases medias y ahora interesa a las capas superiores de la sociedad", señalando además cómo esta evolución es recogida por la jurisprudencia. Altos cargos laborales, Edersa, Madrid 1984, pg.7. Según dicho autor, no obstante, la peculiaridad de estas relaciones conduce a lo que él denomina "asincronía del desarrollo legal de las mismas", esto es, que, por las distintas instituciones laborales se va asumiendo la protección de esta figura de forma escalonada en el tiempo comenzando por la normativa relativa a la Seguridad Social a la que le sigue en el tiempo el Derecho Colectivo del Trabajo en algunos de sus aspectos como el de la asociación profesional.

carácter especial y, entre las mismas, en el apartado k) "El trabajo de alta dirección o alta gestión de la empresa no excluido por el art.2 apartado c) de la propia Ley".. De ello se

deduce que ya desde un principio se vió la necesidad de establecer una frontera entre esas dos actividades desempeñadas por altos cargos de la sociedad.

En términos similares se pronuncia el Estatuto de los Trabajadores ⁵⁴⁹ y con retraso respecto al mandato legislativo que el Gobierno había recibido en el propio Estatuto, el R.D. ya mencionado desarrolla la regulación laboral de este tipo de personal. Con ello, parece claro hoy el carácter laboral de esta relación pese a su especialidad, y así lo ha puesto de manifiesto la doctrina⁵⁵⁰.

Con ello, podemos decir que llegamos a la delimitación de la categoría del "personal" utilizando, con palabras de BORRAJO

⁵⁴⁹ Art. 1.3.c) "La actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo".

Según GONZALEZ DE LENA "Junto con el nuevo listado de relaciones laborales de carácter especial, la principal novedad del Estatuto de los Trabajadores consistía en añadir un párrafo 2 al artículo 2 en que se establecía la necesidad de que la regulación de dichas relaciones laborales había de respetar los derechos básicos reconocidos por la Constitución", "Las relaciones especiales de trabajo, el Estatuto de los Trabajadores y los Decretos reguladores", Relaciones Laborales nº2, Febrero 1986, pg.⁵⁵⁰

Vid. por todos RODRIGUEZ PIÑERO, "El contrato de trabajo del personal de alta dirección: constitución.., ob.,cit., pg.60 y RUIZ VADILLO, "La responsabilidad civil y penal del trabajador directivo", Relaciones Laborales nº2, Febrero 1986, pg.97 y GONZALEZ DE LENA, "Las relaciones especiales, el Estatuto de los Trabajadores y los Decretos reguladores", ob.cit., pg.16.

DACRUZ, un "planteamiento lógico-abstracto" ⁵⁵¹ y concluyendo que si cabe el contrato de trabajo para el personal de alta dirección es posible predicar para ellos la condición de "personal". Sin embargo, admitido su carácter laboral, queda por resolver el contenido de esta figura y, de forma más concreta, podemos plantearnos si cabe este contrato para los administradores de la empresa, admitiendo en consecuencia el carácter laboral de los mismos en algunos casos⁵⁵².

Para elaborar conclusiones en torno a este punto, es necesario partir de la regulación de estas figuras en el orden mercantil.

f.2) Los administradores

En función del tipo de sociedad puede establecerse una

⁵⁵¹ Según este autor, con este planteamiento se parte de la definición de contrato de trabajo y de ella se deduce su ámbito de aplicación, planteamiento que utilizaríamos a efectos de delimitar la categoría del "personal" desde el punto de vista tributario, Cfr. Altos cargos laborales, ob.cit., pg.19.

⁵⁵² Según RODRIGUEZ PIÑERO "el primer problema que plantea la nueva regulación es el de perfilar la figura del alto directivo, distinguiéndola de la de los "meros" administradores excluidos del concepto de trabajador común". "Jornadas de estudio sobre personal directivo". Relaciones Laborales 1986-I, pg.11. Las notas características de este tipo de personal según la doctrina y jurisprudencia las expone J.MUÑOS CAMPOS en su artículo "El concepto de trabajador directivo en la Jurisprudencia y en el R.D.1382/85", Relaciones Laborales nº2, Febrero 1986, pgs.19 ss.

diferente tipología de administración⁵⁵³.

-Sociedades personalistas

Tratándose de compañías colectivas, el artículo 125 del C.Co. establece que la escritura social deberá expresar tanto el nombre de los socios a quien se encomiende la gestión de la Compañía como las cantidades que, en su caso, se asignen a cada socio gestor anualmente para sus gastos particulares.

No parece que, en principio, exista en estas sociedades la posibilidad de administración por personas que no gocen de la condición de socios, si bien según URÍA ello sería posible por el principio de libertad de pactos que se contiene en el propio art.125 in fine aunque constituya un supuesto poco frecuente⁵⁵⁴. Caso de darse este hipotético supuesto, su remuneración no sería una retribución del capital, sino muy posiblemente una contraprestación a sus servicios personales con lo que no vemos dificultad para considerar esta cantidad como deducible.

En caso normal, la condición de administrador puede deducirse fácilmente de la escritura social, aunque puedan surgir problemas en torno a los diferentes conceptos por los que se les

⁵⁵³ Nos referimos a las formas clásicas de sociedad mercantil recogidas en el artículo 122 del Código de Comercio, esto es, colectiva, comanditaria y anónima, regulada ésta última por la Ley de 17 de Julio de 1951, y a las que se debe añadir, aunque la desconozca el Código de Comercio, la de responsabilidad limitada, cuya regulación se debe a la Ley de 17 de Julio de 1953).

⁵⁵⁴ Cfr. Derecho Mercantil, Ed. Marcial Pons, Decimoséptima edición, Madrid 1990, pg.186.

asignen cantidades para sus gastos ya que, según el art.14 de la Ley del Impuesto de Sociedades, nunca tendrán la consideración de partidas deducibles las cantidades destinadas a retribuir directa o indirectamente el capital propio, cualquiera que sea su denominación, lo que significa que deberá constar con claridad que dichas cantidades son otorgadas como contraprestación de su labor de gestión, en cuyo caso gozarán a efectos tributarios de la condición de deducibles. De todas formas, de la lectura de los artículos 125 a 144 del Código de Comercio se puede concluir que estas sociedades no remuneran a sus socios "administradores", sino que sólomente les compensan de los gastos, de tal modo que las cantidades previstas en la escritura serían cantidades a cuenta de las que el socio deberá responder.

Así pues, en el caso de las sociedades colectivas parece difícil la separación entre la condición de socio y administrador e igualmente predicar del mismo su condición de trabajador, y más difícil aún admitir como partidas deducibles las cantidades que se destinen a retribuir su gestión como más adelante veremos. Cuestión diferente es que las cantidades que se otorgan a los socios gestores tengan como fin la compensación de gastos a terceros, en cuyo caso la acreditación del gasto podrá llevarse a cabo fácilmente y, en principio, no existirá obstáculo para admitir su carácter deducible.

En cuanto a las sociedades comanditarias no presentan especialidad respecto a las colectivas en cuanto a la administración, ya que los socios comanditarios no podrán, según el artículo 148 in fine "hacer acto alguno de administración de

los intereses de la Compañía, ni aún en calidad de apoderados de los socios gestores"⁵⁵⁵, por lo que la misma queda exclusivamente en manos de los socios colectivos planteando por tanto idénticos problemas a los arriba mencionados.

En estas sociedades pequeñas los problemas se plantean la mayor parte de los casos por la coincidencia de cargos en las mismas personas, a veces pequeños grupos familiares o de socios que realizan ellos mismos el trabajo de la sociedad.

-Sociedades de capital.

Otro tipo de problemas son los planteados por las llamadas sociedades de capital⁵⁵⁶, esto es, anónima y de responsabilidad limitada, frente a las anteriores de marcado carácter personalista. Son estas sociedades las que, por su importancia dentro de la actividad mercantil van a constituir objeto preferente de nuestro estudio.

⁵⁵⁵ Según URIA ello es debido a la responsabilidad limitada del socio comanditario. Cfr. Derecho Mercantil, ob.cit., pg.205.

⁵⁵⁶ Nos referimos a la sociedad anónima y a la sociedad de responsabilidad limitada. Entre ellas es la primera la que destaca por su importancia (Cfr. URIA, Derecho Mercantil, ob.cit., pg.217), si bien hoy en día se intenta fomentar la constitución de sociedades de responsabilidad limitada y, con este propósito, la Ley de reforma y adaptación de la legislación mercantil de 25 de Julio de 1989 ha consagrado la exigencia de un capital mínimo de 10.000.000 para la constitución de sociedades anónimas. Ibidem., pg.440.

A partir de la reforma de la legislación mercantil llevada a cabo por la Ley de 25 de Julio de 1989, el artículo 11 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada remite, por lo que se refiere a los administradores de este tipo de sociedades, a las normas correspondientes de la sociedad anónima, salvo lo establecido en dicha ley. Por ello, ambas sociedades serán objeto de un examen conjunto partiendo de la regulación de los mismos en la sociedad anónima para, a continuación, pasar a estudiar sus problemas desde el punto de vista de la legislación tributaria.

La Ley de Sociedades Anónimas dedica su Capítulo IV a la regulación de los órganos de la Sociedad, incluyendo entre los mismos a los administradores, a quienes dedica los artículos 71 y siguientes. Ello supone, como ha sido puesto de manifiesto de forma generalizada por la doctrina mercantil⁵⁵⁷, el abandono de la teoría tradicional que veía en esta figura unos auténticos mandatarios.

⁵⁵⁷ Así, GARRIGUES considera que "A diferencia del C.Co., la nueva ley no califica a los administradores como mandatarios, sino tan sólo como órganos sociales. Esto supone que el nombramiento de administrador no equivale al conferimiento de un mandato ni a la conclusión de ningún otro contrato", Curso de Derecho Mercantil Tomo I, Imprenta Aguirre, séptima edición, Madrid 1.986 pg.485. URIA pone también de manifiesto el abandono de la teoría contractualista por la Ley de Sociedades Anónimas, para sustituirla por la teoría que ve en esta relación del administrador con la sociedad "un acto unilateral de proposición o nombramiento, cuyo efecto consiste esencialmente en la investidura o atribución de poder a un sujeto", Derecho Mercantil, Imprenta Aguirre, Decimotercera edición, Madrid 1985 ob.cit., pg.314. A iguales conclusiones llega VICENT CHULIA quien considera que la teoría de la "representación orgánica" de las sociedades en la persona de los administradores se ha consolidado desde la promulgación de la Ley de Sociedades Anónimas de 1951. Cfr. Compendio Crítico de Derecho Mercantil, Librería Bosch, 2ª edición, Barcelona 1986, Tomo I pg.363.ob.cit.

Junto a este aspecto de la condición jurídica de los administradores, debe señalarse, por la importancia que de forma indirecta va a tener en la aplicación del Impuesto de Sociedades, la evolución sufrida en la forma de administración de este tipo de sociedades. Según GARRIGUES, en el momento de la publicación de la Ley de Sociedades Anónimas podía observarse que los administradores habían adquirido, frente a los accionistas, una posición autónoma y una independencia que se avenían mal con la calificación de mandatarios propios de las legislaciones inspiradas en el modelo francés. Subrayando, además, cómo "la relación jurídica entre la persona titular del órgano administrativo y la sociedad es mucho más compleja que la simple relación de mandato"⁵⁵⁸.

⁵⁵⁸ Cfr. Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas, Imprenta Aguirre, Tercera edición, Madrid 1976, Tomo II, pgs.10 y 12. Señala asimismo GARRIGUES cómo la doctrina tradicional partía de la tesis contractualista para explicar la figura del administrador, demostrándose la insuficiencia en este sentido del contrato del mandato en el que había puesto el acento el Código de Comercio, sobre todo conforme van surgiendo dentro de la gestión de la sociedad otras figuras como la de los directores generales, administradores delegados y directores técnicos, y por ello, se recurría a la noción del contrato de arrendamiento de empleo entre el administrador y la sociedad. Frente a estas tesis surgen, sin embargo, las que como veíamos, consideran el acto de nombramiento de administrador como un acto unilateral, a las que responde la Ley de Sociedades Anónimas de 1951. Ibidem., pgs.26 ss. Un estudio sobre la evolución de la naturaleza jurídica de los administradores puede verse en el capítulo que F.LOPEZ DE MEDRANO dedica a la "Revisión dogmática del administrador de la sociedad anónima como mandatario de la sociedad" en su libro La separación de los administradores de la sociedad anónima, Librería Bosch, Barcelona 1986.

Aún cuando nuestra Ley de Sociedades Anónimas preceptúa en su reformado artículo 73.1 que "Cuando la administración se confíe conjuntamente a más de dos personas, éstas constituirán el Consejo de Administración", la realidad demuestra que "la administración de la sociedad anónima tiende a concentrarse en una sola persona o en un grupo reducido de personas cuando el Consejo de administración es muy numeroso"⁵⁵⁹. En opinión de GARRIGUES la progresiva desvinculación entre el capital y la gestión en la sociedad anónima ha llegado en su último extremo a la concentración de los cargos de administración en una sólo persona o en un pequeño grupo de personas, que son los que están en relación constante, de un lado, con la dirección técnica de la empresa, y, de otro, con el Consejo de administración"⁵⁶⁰.

⁵⁵⁹ GARRRIGUES, Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas ob.cit., pg.81. Se rompe así con la administración unitaria frente al de inspiración germánica que diferenciaba un órgano de administración y otro de vigilancia.

⁵⁶⁰ Idem. Contempla GIRON TENA este fenómeno, consecuencia de la creciente importancia económica de las sociedades que desemboca en Consejos de Administración muy numerosos cuyo papel se reduce a la alta actividad gestora que, a su vez, es muchas veces más teórica que real puesto que se ejerce a través de apoderamientos o de delegaciones en alguno de sus miembros de la gestión ordinaria permanente. Cfr. Derecho de Sociedades Anónimas (Según la Ley de 17 de Julio de 1951), Publicaciones de los Seminarios de la Facultad de Derecho, Valladolid 19..., pg.362. Se llega así a la situación apuntada por GARRIGUES de que, "como resultado de todas estas delegaciones superpuestas es difícil saber quien administra realmente una sociedad", Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas, ob.cit., pg.82.

La propia normativa mercantil ha contemplado este fenómeno de "especialización de funciones"⁵⁶¹ y así se permite al Consejo "designar de su seno una comisión ejecutiva o uno o más consejeros delegados, sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona"⁵⁶².

Esta evolución experimentada por la administración de las sociedades capitalistas constituye, a nuestro juicio, el soporte para explicar cómo en el ámbito tributario va a resultar difícil fijar con exactitud el concepto de "administrador", debiendo optarse entre aquel que lo es desde un punto de vista formal porque goza de la condición de miembro del Consejo de Administración y el que, por llevar a cabo la efectiva administración de la misma, debe ser considerado sustancialmente

⁵⁶¹ RODRIGUEZ ARTIGAS, "Notas sobre el régimen jurídico del Director General de la S.A", Estudios Jurídicos en homenaje a Joaquín Garrigues, Editorial Tecnos, 1971, Tomo III, pg.119.

⁵⁶² Artículo 141 de la Ley de Sociedades Anónimas. Según RODRIGUEZ ARTIGAS el primer caso "es típico del Derecho de sociedades anónimas y sólo utilizable, por sus especiales características, cuando existe un Consejo de Administración", mientras que considera los apoderamientos una manifestación de la facultad de los empresarios para servirse de auxiliares en el ejercicio de su actividad. Cfr. "Notas sobre el régimen jurídico del Director General de la S.A.", ob.cit., pg.119.

como tal ⁵⁶³, por ejercer de hecho la administración de la sociedad⁵⁶⁴.

A esta dificultad se suma la de deslindar, como ya veíamos, esta figura de la del personal de alta dirección para ver si, en último extremo, el administrador puede ser incluido entre el personal de la sociedad y, más concretamente sus contraprestaciones pueden ser consideradas como partidas deducibles por incluirse entre los gastos de personal. Creemos que es en este punto donde radica la importancia de la delimitación de estas figuras y de la concreción del contenido de cada uno de los gastos a que las mismas pueden dar lugar desde el punto de vista de su tratamiento tributario.

⁵⁶³ Contempla GIRON TENA este fenómeno, consecuencia de la creciente importancia económica de las sociedades que desemboca en Consejos de Administración muy numerosos cuyo papel se reduce a la alta actividad gestora que, a su vez, es muchas veces más teórica que real puesto que se ejerce a través de apoderamientos o de delegaciones en alguno de sus miembros de la gestión ordinaria permanente. Cfr. Derecho de Sociedades Anónimas (Según la Ley de 17 de Julio de 1951), Publicaciones de los Seminarios de la Facultad de Derecho de Valladolid, pg.362. Se llega así a la situación apuntada por GTARRIGUES de que, "como resultado de todas estas delegaciones superpuestas es difícil saber quien administra realmente una sociedad", Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas ob.cit., pg.82.

También BROSETA PONT pone en relación la complejidad de la gestión de la empresa en la actualidad con ese fortalecimiento del poder de los administradores en detrimento de la Junta General y, de forma más concreta el ejercicio del mismo a través de consejeros-delegados, comités ejecutivos, apoderados, directores generales o gerentes, de tal forma que "son estos cargos y no el órgano deliberante de la sociedad, quienes de hecho detentan el poder en el seno de la sociedad", Manual de Derecho Mercantil, Ed.Tecnos, sexta edición Madrid 1985.

⁵⁶⁴ No hay que confundir esta administración de hecho con la ejercida por aquellos administradores cuyo nombramiento está afecto de nulidad

La confusión entre ambas figuras o incluso la superposición de ambas no es sino una consecuencia más de cuanto ya se ha dicho sobre la estructura actual de la administración societaria, que se ha ido separando de la idea primitiva, tanto del Código de Comercio como de la Ley de Sociedades Anónimas. Lógicamente, a esa asunción de poder por parte de los administradores, o más concretamente de algunos en los que se delega la gestión, bien por tratarse de Consejeros-Delegados o por formar parte de la Comisión ejecutiva, debe corresponder no sólo una remuneración más elevada sino incluso una mayor protección a través de un contrato laboral, superponiéndose en consecuencia los dos fenómenos que hemos señalado, esto es, la ampliación del contrato de trabajo a las capas superiores de los empleados de la sociedad, por un lado y, por otro, la concentración de la administración de la sociedad en unas pocas personas, bien a través de delegaciones en el seno del Consejo, bien mediante apoderamientos en personas ajenas al mismo, por ejemplo Directores Generales.

En el caso de los administradores nos encontramos con que, por una parte, ha sido abandonada la teoría contractualista para explicar la relación de éstos con la sociedad y con que, por otra parte, el desarrollo por los mismos de tareas de administración más complejas debido a la propia complejidad de la gestión societaria en la actualidad, exige algún nexo contractual que explique algunos de estos aspectos, por ejemplo, y por lo que a nuestra materia interesa, la remuneración de los mismos. LOPEZ DE MEDRANO, a la vista de la Ley de Sociedades Anónimas de 1951,

llega a la conclusión de que, si bien la Ley en su conjunto responde a una concepción institucional de la sociedad anónima, la regulación de la separación del administrador a través del artículo 75, responde a una concepción contractual de la sociedad anónima y constituye, en consecuencia, una fisura en dicha concepción⁵⁶⁵. Quizás, y a efectos tributarios, pudiéramos pensar que, en cuanto los administradores perciben, o pueden percibir, una remuneración, el artículo dedicado a la regulación de la misma es, forzosamente, otra fisura contractualista. Este mismo autor nos dice, sin embargo, que "las retribuciones a que hace referencia el artículo 74 son las derivadas del ejercicio del cargo de administrador y, en consecuencia, no deben ser entendidas en el marco de un posible contrato laboral, porque la Ley desconoce esta hipótesis . Por ello, no se deduce de la Ley que las prestaciones salariales a satisfacer, en virtud de un contrato laboral, deban figurar en los estatutos sociales" ⁵⁶⁶. Sin entrar ahora a estudiar la posibilidad de que el administrador celebre un contrato laboral con la empresa, que examinaremos más adelante, sí querríamos matizar que, efectivamente, la Ley de Sociedades Anónimas desconoce las retribuciones que el administrador pudiera percibir como consecuencia de un contrato laboral, pero no porque ellas no retribuyan funciones de administración, pues entendemos que precisamente el contrato laboral, y las retribuciones que éste incorpora, tienen como

⁵⁶⁵ La separación de los administradores de la sociedad anónima, pg. 52.
⁵⁶⁶ Ibidem, pg. 44.

destinatario a las personas que ejercen funciones de administración con carácter de permanencia. Si, por un lado, no admitimos el carácter laboral de las retribuciones de los administradores y, por otro, tampoco se admite el carácter contractualista de las relaciones entre éstos y la sociedad, será difícil encuadrar dichas retribuciones a efectos de su adecuada configuración.

GARRIGUES, por su parte, nos dice que "el hecho de que el cargo sea retribuido y de que la ley exija que se determine en los estatutos la forma de retribución de los administradores nada argumenta en favor de la tesis contractualista", argumento que se ve reforzado por el hecho de que existen otros cargos retribuidos que nadie ha configurado como contrato de mandato ni de servicios, como por ejemplo el tutor o los síndicos de la quiebra y de que, a pesar de no imponer la ley la remuneración de los administradores, cuando existe, se debe sólo al hecho de ser administrador aunque no se desempeñe ninguna actividad profesional específica ⁵⁶⁷.

Sin embargo, GIRON TENA, respecto a la retribución de los administradores, se plantea la posibilidad de aceptar un contrato de arrendamiento de servicios, semejante al contrato de empleo de algún sector de la doctrina alemana⁵⁶⁸, para que, a lado

⁵⁶⁷ Cfr. Comentarios, ob.cit., pg.94.
⁵⁶⁸ La doctrina alemana ha querido diferenciar dos aspectos en la figura de los administradores, distinguiendo, con palabras de VICENT CHULIA "entre el nombramiento para el cargo y el contrato de empleo o relación jurídica que nace entre la Sociedad y cada administrador", Cfr. Compendio crítico de Derecho Mercantil, ob.cit, pg.364.

de la representación orgánica de los mismos, se pudieran explicar a través de este contrato otros aspectos, como el retributivo. Llega, no obstante, a una respuesta negativa, justificada porque "ni la retribución llevaría automáticamente al concepto de arrendamientos, ya que el mandato mercantil es normalmente retribuido, ni se precisa añadir nada al concepto unitario de nombramiento en otro lugar expuesto para fundar una retribución que está en la ley misma" 569.

Quizás podamos matizar algo más en el sentido de que, normalmente, las figuras que detentan la administración real dentro de la sociedad son aquellas a las que se les ha otorgado algún tipo de delegación o apoderamiento, posibilidad que está amparada, como veíamos, por la propia Ley de Sociedades Anónimas.

En el caso de la delegación aparece una relación entre los administradores y la sociedad que es difícil de encuadrar, si tenemos en cuenta además que se ha rechazado de forma mayoritaria el acudir a las figuras contractuales en el caso del administrador en general. GARRIGUES, sin embargo, refiriéndose a la figura del Consejero-delegado en concreto, considera que "Se trata de una relación sui generis llamada delegación que viene a injertar un vínculo contractual en la relación orgánica entre el administrador y la sociedad. Dentro de esta calificación cabe admitir sin dificultad la existencia de acuerdos o pactos entre el Consejo de administración y el consejero delegado, cuyos efectos, claro está, quedarán siempre subordinados a la libre

⁵⁶⁹ Derecho de Sociedades Anónimas, ob.cit., pg.371.

facultad de revocación que amenaza a todo administrador de la sociedad anónima. Para defenderse de esta posibilidad ilimitada de revocación ad nutum, el consejero delegado habrá de pactar especialmente un contrato de arrendamiento de servicios.., independientemente de la relación orgánica entre la sociedad y la persona que incorpora al consejero-delegado"⁵⁷⁰.

Por ello, puede plantearse si, rechazada la tesis contractualista de forma general para explicar la figura del administrador, sería, sin embargo posible, a efectos de esa protección a la que alude GARRIGUES, llevar a cabo con esos administradores que desempeñan papeles destacados de administración, a través de la delegación, un contrato de trabajo de los denominados de "alta dirección", contemplados en el tantas veces mencionado Decreto 1382/ 85.

f.3) Los contratos de alta dirección

El artículo 1.3 c) del Estatuto de los Trabajadores excluye de su ámbito de aplicación a los consejeros o miembros del consejo de administración fundamentando su exclusión en el tipo de actividad desarrollada, es decir, el mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración y siempre que la actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo. Esta idea es

⁵⁷⁰ Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas, ob.cit., pg.135.

importante puesto que al excluirse en función de las actividades desarrolladas y no de las personas que las realizan podemos pensar en que una misma persona reciba un tratamiento tributario diferente en función de cada una de dichas actividades.

VICENT CHULIA parece admitir que "tan solo quedan excluidos de su aplicación los consejeros o miembros del consejo de administración de las Sociedades que no presten actividad permanente"⁵⁷¹. LOPEZ DE MEDRANO profundiza más en esta idea de considerar inaplicable la legislación laboral al consejero que se limite estrictamente a ejercer su condición de miembro del Consejo de Administración de una sociedad anónima. Sin embargo pone de manifiesto cómo la ley laboral ha diferenciado donde la ley mercantil no lo había hecho, y subraya el equívoco a que puede dar lugar esa expresión de "mero desempeño del cargo de consejero", y la dificultad de fijar de forma concreta los "cometidos inherentes" al cargo, puesto que la Ley no dice nada acerca de las condiciones de dedicación en que deba desempeñarse

⁵⁷¹ Compendio crítico de Derecho Mercantil, ob.cit., pg.396.

tal cometido 572.

Finalmente, y admitida la posibilidad de inclusión en la legislación laboral del consejero, Consejero Delegado, miembro de la comisión ejecutiva o administrador único de sociedad anónima que dedique toda su vida a la sociedad, llega a la conclusión de que quizás el problema no esté tanto en determinar la realización de ese "plus", como en que el servicio prestado, que, a su juicio, puede coincidir con los "cometidos inherentes" al cargo, "esté adornado de los requisitos sustanciales configuradores del contrato de trabajo, es decir la ajenidad y la dependencia".

Entre la doctrina laboral, BORRAJO DACRUZ distingue, a la vista del entonces Proyecto de Estatuto de los Trabajadores, y dentro del personal directivo, tres categorías diferentes: primera la de consejeros o simples miembros de los órganos societarios; segunda, la del personal de "alta dirección", que, a su juicio puede ser a la vez, aunque ello no sea necesario, consejero o administrador de una sociedad; tercera, la del personal directivo superior y medio incluido en el contrato

572 Reproducimos las palabras textuales de este autor por parecernos muy expresivas. Dice "difícil tarea en la que ineludiblemente habrán de esclarecer cómo se han de seccionar los "cometidos" en sentido jurídico-laboral para saber si se da ese "plus" que conllevará la sujeción al régimen jurídico de la relación laboral especial del artículo 2 del Estatuto". Finalmente, y admitida la posibilidad de inclusión en la legislación laboral del consejero, Consejero Delegado, miembro de la comisión ejecutiva o administrador único de sociedad anónima que dedique toda su vida a la sociedad, llega a la conclusión de que quizás el problema no esté tanto en determinar la realización de ese "plus", como en que el servicio prestado, que, a su juicio, puede coincidir con los "cometidos inherentes" al cargo, "esté adornado de los requisitos sustanciales configuradores del contrato de trabajo, es decir la ajenidad y la dependencia".

común de trabajo⁵⁷³. Por su parte, DURAN LOPEZ, refiriéndose a la situación del alto personal directivo a partir del Estatuto de los Trabajadores considera que "la exclusión de la normativa laboral sólo opera en relación con la actividad que se limite pura y simplemente al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración de las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad, y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo. Mientras que, por el contrario, el personal de alta dirección queda ahora incluido en el ámbito de aplicación del Derecho del Trabajo si bien sometido a una regulación especial. Y ello, aún en el caso de que simultáneamente revista la condición de consejero o miembro de los órganos de administración de la empresa, pues esta condición, si no es exclusiva y se suma a la actividad de alta dirección, "cede" digámoslo así, ante ésta y no impide por tanto su sometimiento a la disciplina laboral"⁵⁷⁴.

Así pues, tal como lo entiende este autor, se produciría una atracción de la condición laboral, en este caso nacida de una relación de carácter especial, sobre el resto de las posiciones del trabajador. Sin embargo, tal postura es difícil de mantener desde el punto de vista tributario, puesto que ello tendría como

⁵⁷³ Cfr. BORRAJO DACRUZ, "Conservación de la relación de trabajo cuando el trabajador también ocupa un puesto de alta dirección en la Empresa", Civitas, Revista Española de Derecho del Trabajo nº1, Abril-Junio 1980, pg.12

⁵⁷⁴ "Informe acerca de la relación laboral especial de alta dirección: director general de la Caja de Ahorros", Relaciones Laborales nº2, Febrero de 1986, pg.....

consecuencia última que, asumida su condición de personal dentro de la empresa, derivada de su relación laboral especial, cualquier remuneración percibida por estas personas tendría la condición de deducible, sin verse sometida a ningún tipo de limitación.

La jurisprudencia laboral se ha mostrado, no obstante, tradicionalmente, reacia a la inclusión del personal de alta dirección en el mundo laboral, tendiendo a una interpretación restrictiva de las normas que regulan este tipo de contratos⁵⁷⁵. No obstante, y como ya se ha afirmado, tras la publicación del R.D.1382/85, puede decirse, respecto a la naturaleza jurídica de estos contratos, que estamos ante verdaderos contratos de trabajo, aunque de características especiales, y que las personas que ejercen esa alta dirección "tienen la condición de trabajadores y están inmersos en el ámbito de organización y de influencia del empresario, aunque sea en la cúspide de la empresa"⁵⁷⁶. En cuanto a la interpretación de las exclusiones del contrato de trabajo, y en concreto, respecto a la exclusión que hace referencia a la actividad que se limite al mero desempeño del cargo de Consejero, los problemas de interpretación surgen cuando se trata no de meros Consejeros, sino cuando hace referencia a "aquellas personas que siendo miembros del Consejo de Administración ejercitan alguna otra actividad en la sociedad

⁵⁷⁵ Utilizamos la jurisprudencia recogida por ELVIRA MARTINEZ en su obra La empresa y sus directivos. Problemática Jurídica, Ed.Colex, 1990.
⁵⁷⁶ Ibidem., pg.39.

o en la empresa". La sentencia del Tribunal Supremo de 29 de Septiembre de 1988 en relación con los cometidos inherentes al cargo de consejero, llega a la conclusión de que "inherentes al cargo de consejero son todos los cometidos que se refieren a la administración de la sociedad" y, por ello, considera excluida del ámbito de la legislación laboral toda la actividad de los Consejeros⁵⁷⁷. La sentencia de este mismo Tribunal de 18 de Marzo de 1989 se ratifica en esta misma idea referida al Consejero Delegado precisando que no desvirtúa ese carácter el hecho de que perciba una determinada retribución por ese cargo, "ya que, dedicado a las actividades sociales, con una mayor intensidad que sus compañeros de Consejo, es natural que percibiese por ello determinada compensación, pero ello no le convierte en asalariado". Por el contrario, la sentencia de 25 de Julio de 1989 sí acepta la relación laboral de carácter especial en aquellos casos en que al consejero delegado se le confieren apoderamientos en virtud del artículo 77 de la LSA antes de su reforma, en virtud de los cuales realiza funciones de gestión o dirección subordinadas directamente al Consejo. Por su parte las sentencias de 19 de Abril de 1988, de 19 de Octubre de 1986 y de 8 de Junio de 1989 respectivamente, rechazan la condición

577 Como afirma ELVIRA MARTINEZ esta sentencia "introduce un elemento que debe ser objeto de especial análisis ya que sanciona que para que exista relación laboral de carácter especial mencionada es necesario que dichas funciones sean realizadas por personas que no sean consejeros" o, lo que es lo mismo, "que aquellos consejeros que además realicen funciones ejecutivas, no tendrán la condición de personal de alta dirección". Ibidem., pg.48.

laboral de un Administrador único, alegando, en el primer caso, que "el hecho de estar afiliado a la Seguridad Social y percibir un sueldo no supone la condición de trabajador" y en los otros rechazando que se realizasen otros cometidos que los propios de su cargo. También se excluye dicha condición para el accionista que además desempeña la gerencia de la sociedad, en la sentencia de 10 de Noviembre de 1988, entendiendo que dicha circunstancia, es decir la de la coincidencia de condiciones en una misma persona ""está poniendo palmariamente de manifiesto la exclusión del ámbito laboral de la relación jurídica existente entre las partes por el juego de los artículos 1.1 y 3.c) del Estatuto de los Trabajadores". En sentido parecido se pronuncia asimismo la de 27 de Junio de 1989. Con ello puede verse una representativa muestra de la interpretación restrictiva de la aplicación de esta exclusión por parte de la jurisprudencia, interpretación que no es, sin embargo, según hemos visto, compartida por la doctrina, ni parece que sea respaldada por la práctica empresarial más común, donde los Consejeros-Delegados se ven ligados a la Sociedad, en muchas ocasiones, por este tipo de contratos.

TITULO V - TRIBUTACION DE LAS PRESTACIONES PERSONALES

Capítulo 1.-Los gastos de personal

Examinada la regulación sustancial de las distintas categorías de personal, procede a continuación examinar cuál es el régimen tributario específico de cada una de ellas.

Para ello consideramos conveniente estudiar separadamente los diferentes conceptos retributivos que puede percibir dicho personal, teniendo en cuenta cuantas consideraciones subjetivas hemos hecho.

La ley del Impuesto no permite, sin embargo, una clasificación de dichos conceptos retributivos por la falta de sistemática a la que ya hemos aludido. Así el artículo 13, d), del que reconocíamos su vocación de regular los gastos de personal, dice que serán deducibles, en particular, los siguientes gastos:

- "1. Las cantidades satisfechas en virtud de precepto legal para fines sociales.
2. Las cantidades destinadas por el sujeto pasivo al seguro de accidentes del personal.
3. Las asignaciones del sujeto pasivo a las instituciones de previsión del personal, siempre que su administración y disposición no corresponda a aquel".

El intento de buscar una justificación a esta parte del precepto legal, a través de sus antecedentes parlamentarios, no arroja tampoco mucha luz sobre el criterio que haya podido inspirar esta enumeración.

El Proyecto de Ley presentado por el Gobierno al Congreso de los Diputados el 20 de Julio de 1978 consideraba especialmente deducibles dentro del apartado de los gastos de personal:

"a) Las cantidades satisfechas a la Seguridad Social.

b) Las cantidades destinadas por la Sociedad al seguro de accidentes de su personal.

c) Las asignaciones de la Seguridad a las Instituciones de previsión de su personal, siempre que su administración y distribución no corresponda a la misma⁵⁷⁸.

d) Las participaciones de los Administradores en los beneficios de la Entidad siempre que sean obligatorias por precepto estatutario y no excedan del 5 por 100 de los mismos".

Frente a los anteriores textos legales presenta la novedad de la agrupación, bajo un mismo título y concepto, de todas estas partidas cuyos destinatarios son los trabajadores de la empresa. Las partidas no resultan, sin embargo, novedosas en sus enunciados.

⁵⁷⁸ Existe un error en la transcripción de este párrafo puesto que se trata de asignaciones de la Sociedad, como es lógico y como se pone de manifiesto en la enmienda número 161 a este Proyecto.

De contenido restrictivo es el apartado a) por cuanto reduce las cantidades satisfechas para fines sociales, a la Seguridad Social⁵⁷⁹. Esta misma observación se pone de manifiesto por el Grupo Mixto del Congreso, que trata en su enmienda de modificar el texto del Proyecto referente a estos gastos con el argumento de que dicho Proyecto "hace una enumeración de partidas más restringida" olvidando mencionar, entre otras, las cantidades satisfechas para fines sociales, distintas de la Seguridad Social. Es este grupo el único que, junto con el socialista, propondrá un texto alternativo completo para este

579 Es curioso además que, hasta el momento, nunca la asignación a la Seguridad Social había figurado como partida independiente en textos reguladores de impuestos sobre beneficios de sociedades, deduciéndose sin embargo como el resto de las cantidades destinadas a fines sociales. La Contribución General sobre la Renta de 1932 permite en su art.6, apartado tercero la deducción del coste efectivo para el titular del aseguramiento de los obreros empleados por el mismo en la obtención de los productos, aunque el seguro se extienda, sea en concepto, sea en cuantía, a más de lo preceptuado por las Leyes como obligatorio, hasta el límite del 10 por 100 de los respectivos sueldos o salarios". De forma más precisa se refiere ya a la Seguridad Social el texto del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal de 2 de Marzo de 1967 en aquellos trabajos en que se cuente con personal asegurado. Así, los "representantes y expendedores de productos monopolizados por el Estado sujetos al Impuesto y que no perciban haber o sueldo fijo" según el art.26.3; los "profesionales" según el art. 50; los "artistas" según el art.72 y los "Agentes de seguros", dentro de las remuneraciones especiales, según el art.83.

conjunto de gastos⁵⁸⁰, las otras enmiendas tienen un sentido parcial que no viene ahora al caso analizar.

Por su sentido de consideración general sobre el punto que analizamos, cabe reproducir el final de la justificación de la enmienda de este Grupo, al decir que "En realidad sobra⁵⁸¹ toda la enumeración de partidas que se contienen en el número 2 del apartado 2 del proyecto, excepto la relativa a participación de los administradores en los beneficios, ya que las demás constituyen contraprestación directa o indirecta de servicios personales, y como tales ya están incluidas en la definición de gastos de personal que se hace en el párrafo primero". Nos parece de gran interés esta consideración, que compartimos plenamente.

La enmienda del Grupo Socialista configura los gastos de personal de forma semejante a como quedarán en el texto definitivo y sigue básicamente la regulación del Impuesto sobre

⁵⁸⁰ El texto que se propone para el art.13,2,2 es el siguiente: "Gastos de personal. Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales. En especial se entenderán comprendidas en este apartado: a) Las cantidades satisfechas en virtud de precepto legal, contrato de trabajo, pacto colectivo, reglamento de régimen interior, u otros análogos para fines sociales. b) Las cantidades destinadas por la sociedad al seguro de accidentes, invalidez, enfermedad o vida de su personal. c) Las asignaciones de la sociedad a las instituciones de previsión de su personal. d) Los complementos voluntarios para pensiones de jubilación, invalidez o viudedad del personal de la empresa. e) Las participaciones de los administradores de la sociedad en los beneficios de la misma, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, contrato o pacto y no excedan del 10 por 100 de los mismos."

⁵⁸¹ Dice "sobre" pero debe entenderse "sobra".

la Renta de las Personas Físicas. Como criterio general de las enmiendas que se hicieron al art.13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades parece que prevaleció, según consta en el Informe de la Ponencia, el de la acomodación, en terminología y conceptos, de uno y otro texto por lo que se concluye que no existió un criterio propio de este impuesto.

Esta conclusión nos lleva lógicamente a buscar el criterio de regulación en el propio Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con resultados igualmente infructuosos⁵⁸², lo que conduce a atribuir a la inercia del legislador de 1978 la regulación legal de este tipo de gastos; esta inercia hace que se incorporen a los textos actuales las partidas tradicionalmente incluidas en los textos que les precedieron, sin preocuparse demasiado de su adaptación o su correcta inserción en el texto

⁵⁸² En el Proyecto de Ley no existía referencia alguna a este tipo de gastos, cuya deducibilidad venía amparada por el propio carácter deducible de que gozaban las adquisiciones de servicios en general. La Ponencia en su Informe, y siguiendo las sugerencias formuladas en este sentido por alguna de las enmiendas al Proyecto, incorpora ya estos gastos redactados de forma prácticamente igual a la definitiva. Faltando Diario de Sesiones del debate dentro de la Comisión de Hacienda no sabemos si existió o no discusión sobre ello pero pensamos que no, al salir de la misma el texto sin ninguna modificación sobre la enmienda.

actual⁵⁸³.

583 La Contribución de Utilidades, en su Texto Refundido de 1922, y dentro de la Tarifa III, Disposición Quinta, contemplaba todas estas partidas, redactadas prácticamente en los mismos términos, pero con la diferencia de un contexto distinto que imprimía a esa redacción casi idéntica un sentido algo diferente. Así, falta esa referencia general a las partidas deducibles en contraprestación de servicios personales para sustituirla por una enumeración de las mismas. Hace referencia en el apartado d) a las asignaciones de la Empresa a las Instituciones de previsión y beneficencia de sus empleados para poner un límite del 10 por 100 a la deducción de las mismas. En ese mismo apartado, y como consecuencia de las modificaciones introducidas por la Ley de Reforma Tributaria de 16 de Diciembre de 1940, recoge, con carácter casi residual, la consideración que de gastos tienen "las cuotas satisfechas por las Empresas en virtud de precepto legal y para fines sociales". Por último en el apartado e) contempla la deducción de "las cantidades invertidas en el seguro de los valores de la empresa y en el de los accidentes de trabajo de su personal" agrupando así las cantidades destinadas a seguros. Estamos ante las mismas partidas de nuestras leyes de 1978 pero respondiendo a un criterio lógico que se pierde con su mera transcripción.

La Orden de 13 de Mayo de 1958, que contiene la Instrucción para la exacción del Impuesto sobre la Renta de Sociedades tras la transformación llevada a cabo en la Tarifa III de la Contribución de Utilidades por la Ley de 26 de Diciembre de 1957, mantiene estas partidas con la misma redacción que tenían en la Contribución de Utilidades, salvo el cambio, de carácter técnico, del término "empresa" por el de "entidad", que, curiosamente, el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades de 1967 abandona nuevamente. Por lo demás continúan las partidas que estudiamos prácticamente sin modificación.

Incorpora este Texto de 1967 una nueva partida deducible que podríamos también conceptualizar como gasto de personal, constituida por "Las cantidades que se dediquen a actividades deportivas de los grupos y sociedades integrados por el personal que preste sus servicios en la empresa, siempre que dichas actividades no traspasen el ejercicio del deporte con carácter de aficionado" (art.17-17). La inclusión de la misma tiene su causa en el carácter de texto refundido de esta disposición que incorpora con esta partida una de las llamadas exenciones fiscales al deporte aficionado prevista en el Decreto 1559/1963 de 4 de Julio y la Orden de 30 de Junio de 1964. Su clara inclusión entre los fines sociales a partir de 1978 creemos que hizo innecesaria su precisión, como ocurrió con las remuneraciones extraordinarias y las participaciones en beneficios de empleados, que en este momento ya no necesitaban de esa mención expresa con un fin evidentemente restrictivo o limitativo.

El texto reglamentario, más cercano en su regulación, como sabemos, a la realidad empresarial actual, va a desarrollar los gastos de personal de forma diferente distinguiendo, en función del origen de las partidas, entre la prestación salarial debida por la sociedad al trabajador, de contenido cada vez más amplio, y las cargas sociales que el personal va a originar a la misma ⁵⁸⁴. A estas dos categorías, a las que expresamente se refiere el Reglamento, hemos de unir una tercera que se integra, por exclusión, con aquellas partidas que no suponen una ventaja asistencial o social para el trabajador y que, participando del carácter de prestación debida de que goza el salario, se diferencian de éste⁵⁸⁵.

Sin embargo, como tantas veces se ha comentado a propósito del Reglamento del Impuesto, la integración de cada una de las categorías de gastos de personal no responde siempre a un mismo criterio, lo que hace difícil la interpretación de partidas dudosas. Llama asimismo la atención el que se vuelva a insistir

⁵⁸⁴ El artículo 104.2 nos dice que se integrarán en estos gastos:

"-Los sueldos, salarios y remuneraciones de toda índole del personal asalariado.

-Las cargas sociales de todo tipo correspondientes a dicho personal".

⁵⁸⁵ QUINTAS BERMUDEZ reduce la clasificación de los gastos de personal a la masa salarial, constituida por salarios y cargas sociales, y al resto de los gastos de personal. Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.430. El concepto de masa salarial, de origen en el Derecho del Trabajo, aparece, sin embargo, contrapuesto por la doctrina laboral a las ventajas asistenciales, por lo que nos parece de difícil aceptación esa clasificación.

sobre la exigencia, a efectos de la deducción de ciertas partidas, de determinados requisitos inherentes al propio concepto de gasto deducible.

Capítulo 2. Sueldos y salarios

a. Introducción

Nos interesa, con carácter previo, examinar la transcendencia tributaria de la distinción, de carácter laboral, entre la masa salarial y lo que constituyen ventajas sociales o asistenciales.

El concepto de salario es un concepto estrictamente laboral⁵⁸⁶ y aún dentro del Derecho del Trabajo ha experimentado históricamente importantes modificaciones para irse impregnando progresivamente de un carácter social que ha hecho variar de modo

586 El concepto de salario debe analizarse dentro del objeto del contrato de trabajo, constituyendo esta obligación salarial una de las dos que integran o se derivan del mismo. Vid. ALMANSA PASTOR, "La obligación salarial", Estudios sobre la ordenación del salario. Departamento de Derecho del Trabajo de la Universidad de Valencia. Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Valencia. Valencia 1976, pgs.77 ss.

fundamental su contenido⁵⁸⁷, borrándose de alguna forma las diferencias entre lo que constituye propiamente salario y lo que son ventajas sociales o asistenciales⁵⁸⁸.

587 El salario, tal como ahora se concibe, sobrepasa el contenido propiamente jurídico, basado en principios individualistas, para dar cabida a percepciones que, según ALMANSA PASTOR, "sobrepasan la estricta correspondencia con el trabajo realizado", Ibidem, pg.79.

El autor francés BARRE ha distinguido por ello, entre el "salario de rendimiento", o salario directo, de carácter principalmente individual, y el "salario social" o salario indirecto, independiente de la actividad del trabajador y que atiende a las circunstancias de éste, humanas, familiares y sociales. Economie Politique. Coll.Thémis, Presses Universitaires de France. Tome Second. Cinquième édition. París 1965, pg.80.

También a esta idea responde la diferencia entre salario-base y complementos salariales.

Esta tendencia ha tenido también reflejo en los ordenamientos positivos, incluido nuestro Estatuto de los Trabajadores que en su artículo 26.1 nos dice que "Se considerará salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración o los periodos de descanso computables como de trabajo". Los antecedentes de esta definición, algunos de los cuales conservan todavía su vigencia pueden verse en MARTINEZ EMPERADOR, "Régimen jurídico del salario", Comentarios a las Leyes Laborales. El Estatuto de los Trabajadores, Edersa, Madrid 1982, pgs.52 ss.

⁵⁸⁸ A esta evolución responde la presunción del carácter salarial de las prestaciones que tienen su origen en la relación entre empresario y trabajador porque la "presunción es contraria a que lo dado no sea debido", ALONSO OLEA, "Consideración general sobre las clasificaciones del salario". Dieciséis Lecciones sobre Salarios y sus clases. Departamento del Derecho del Trabajo. Universidad de Madrid, Madrid 1971. Asimismo MARTINEZ EMPERADOR afirma en relación con el salario que "posiblemente hubiera sido preferible omitir el concepto y sentar la presunción favorable al carácter salarial de toda percepción económica que perciba el trabajador". "Régimen jurídico del salario", ob.cit., pg.60.

Estas afirmaciones sentadas en el marco del Derecho del Trabajo refuerzan cuánto ya afirmamos en Capítulos anteriores respecto a la presunción del carácter deducible de los gastos societarios.

En el Impuesto de Sociedades, pese a la diferencia normativa que se establece entre ambos conceptos, no tiene porqué existir tal distinción en cuanto al tratamiento tributario de los mismos, puesto que, si el gasto obedece a la práctica empresarial normal debe ser en todo caso deducible⁵⁸⁹ y no debe importar tanto la diferencia entre salario y carga social como el tratar de averiguar cuáles de esas partidas pueden encubrir auténticos beneficios⁵⁹⁰.

Ahora bien, ésto que es relativamente sencillo desde un punto de vista teórico, en la práctica puede ofrecer dificultades, puesto que entre todos los gastos de personal, los salarios y, en concreto, los salarios en metálico, ofrecen una mayor posibilidad de prueba y control desde el punto de vista tributario y esta cautela de carácter práctico respecto a las otras partidas es la que inspira la regulación de los gastos de personal.

⁵⁸⁹ También, y como es sabido, la legislación tributaria, ha venido influida en su evolución por este carácter social, más notoria aún en el caso de los gastos de personal. En este caso la mayor amplitud del carácter deducible de los gastos de personal no viene directamente vinculada ala ampliación del concepto de salario, sino al propio cambio del concepto de partida deducible que se ha acercado a la realidad empresarial y, en consecuencia ha recogido indirectamente ese carácter social de dicha práctica.

⁵⁹⁰ Según QUINTAS BERMUDEZ la distinción que hace el Reglamento dentro de los gastos de personal entre la masa salarial y otros conceptos, se debe a que el conocimiento del primer importe "resulta de gran importancia a muy diversos efectos (datos macroeconómicos, negociación colectiva, incentivos administrativos, política salarial pública y privada, etc.)", Comentarios al Reglamento del Impuesto de Sociedades, ob.cit., pg.430. Así pues, tampoco atribuye efectos tributarios a la mencionada distinción, y menos aún relacionados con su carácter deducible.

b) Concepto. Reciprocidad respecto al I.R.P.F

Así sucede, en primer lugar, con la definición que se da, en el artículo 105 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, de los sueldos y salarios. Según el mismo se considerarán como tales "las cantidades devengadas en virtud de una relación laboral que constituyan rendimientos del trabajo personal conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

Es indudable que esta definición se separa del concepto estrictamente laboral de salario, siendo consciente el propio legislador de las limitaciones de la misma en cuanto a su ámbito de aplicación.

Por un lado se dota de cierta relatividad al concepto al decir no que "son", sino que se "considerarán", y, por otro, se reduce la operatividad de dicha definición "a los efectos de este Impuesto".

Tras esta definición se oculta nuevamente el carácter cautelar de la legislación tributaria. En último término, constituye un mecanismo del sistema tributario en su conjunto, contra la evasión de los impuestos que gravan en este caso la renta en general, puesto que si una partida se deduce, pero se asegura la posterior tributación de la misma en el impuesto sobre la renta personal del destinatario del gasto, al menos se habrá asegurado que, de haber una distribución de un beneficio

encubierto, el mismo no va a quedar absolutamente libre de imposición, con independencia de los desajustes que puedan surgir de la aplicación de uno u otro tipo impositivo.

Ahora bien, ello no es más que una garantía pero, en modo alguno, debe conducir a la afirmación general de que puede deducirse cualquier gasto sólo por el hecho de su tributación posterior en el impuesto que grava a las personas físicas, puesto que, en ese caso, la propia retribución al capital podría ser deducida en el impuesto de sociedades ya que luego será considerado un rendimiento de capital.

Así pues, esta simetría puede ser un instrumento de ayuda en un caso dudoso, pero nunca una regla general, que iría en contra del propio concepto de partida deducible que se deriva del hecho imponible del impuesto.

La idea que late en esta definición es la de que el salario va a ser objeto de tributación en el I.R.P.F., mientras que no lo va a ser la ventaja asistencial. A esta idea responde también, sin duda, la tendencia jurisprudencial más reciente que partiendo asimismo de la equiparación entre salario y rendimiento en el I.R.P.F. ha tendido a excluir diversos conceptos

retributivos de tributación en el seno de este impuesto⁵⁹¹.

A nuestro juicio, y aún admitiendo que la correlativa tributación de la partida deducible en el I.R.P.F. no es un elemento definitorio de la misma, pero sí una garantía de que una determinada cantidad no queda sin tributar, la misma no tiene porqué limitarse únicamente al concepto de salario, puesto que es perfectamente aplicable al concepto de ventaja social o asistencial que deben incluirse posteriormente en el concepto de rendimientos del trabajo en cuanto suponen una ventaja económica representativa en consecuencia de una mayor capacidad

591 Hace tiempo nos pronunciábamos ya en contra de esta tendencia jurisprudencial que, por la vía de la reducción del concepto de rendimientos del trabajo, mediante su identificación con el concepto de salario, deja sin gravar auténticas manifestaciones de capacidad contributiva. Vid. nuestro trabajo "En torno al concepto de rendimientos del trabajo", Ciss Comunicación n.66, 1989, pg.45. Ejemplos de esta línea jurisprudencial serían la sentencia del T.S. de 24 de Junio de 1986 y las Resoluciones del T.E.A.C. de 7 de Julio de 1987, de 17 de Diciembre del mismo año y otras dos de 29 de Enero de 1988. Por el contrario la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de Noviembre de 1987 al considerar sujetas las remuneraciones en especie constituídas por "las diferencias entre lo que los trabajadores pagan por las comidas y lo que éstas cuestan a la empresa" admite que las mismas no tienen la consideración de salario porque "el artículo 3 del Texto Refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal de 2 de Marzo de 1967 no disponía que el hecho imponible se originara por la obtención de salarios, sino por la de rendimientos". Consideramos totalmente aplicable este razonamiento con la legislación actual.

contributiva⁵⁹². Es decir que, de acuerdo con la finalidad probatoria que inspira esta definición, la reciprocidad podría extenderse a los gastos de personal en general, puesto que demuestra que los mismos tienen su causa en el trabajo y no en otras diferentes.

c) Contenido y límites

Es interesante examinar si, en el caso de los sueldos y salarios, se puede derivar de la aplicación de las normas del Impuesto de Sociedades algún límite aplicable a las remuneraciones deducibles.

Como principio general, y por la propia naturaleza del concepto de gasto necesario, hay que responder negativamente ante tal posibilidad. Ello está claro por lo que hace referencia a lo que constituye el salario base, contemplado en el artículo 4 del Decreto sobre Ordenación del Salario de 1973, y que, de

⁵⁹² Precisamente porque no se trata de un concepto definitorio no creemos que la posterior tributación en el I.R.P.F. pueda erigirse en condición absoluta para la deducción de una determinada partida y en este sentido nos ofrece muchas dudas el precepto que, en ese sentido se contiene entre las disposiciones tributarias de la normativa de Planes y Fondos de Pensiones, subordinando el carácter deducible de las cantidades con que las empresas promotoras contribuyen a los Planes de Pensiones de sus empleados, a la efectiva tributación de estas cantidades en el impuesto personal de éstos. A nuestro juicio, con este precepto, posterior, y contenido en una norma de rango legal, puede llegar incluso a cuestionarse la vigencia, en ese aspecto concreto, del artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o, si únicamente constituye un desarrollo de lo dispuesto en el artículo 107,1, b) del Reglamento del Impuesto.

acuerdo con el mismo, viene constituido por aquella parte de la retribución fijada por unidad de tiempo, sin atender a otro tipo de circunstancias.

La doctrina identifica este salario básico con el salario mínimo referido a cada trabajador concreto, para el que representa "el máximo que resulte del juego ordenado de toda la mecánica de ordenación salarial"⁵⁹³. Desde el punto de vista tributario este salario básico representa el mínimo probado y su consideración como gasto deducible no plantea ningún problema.

c.1 Las pagas extraordinarias

En cuanto a las pagas extraordinarias, el artículo 105.2 del Reglamento del Impuesto limita su deducción a "las establecidas en virtud de precepto legal o convenio laboral". Es interesante ver el sentido de este artículo y examinar su trascendencia tributaria.

593 ALONSO OLEA, "Consideración general sobre las clasificaciones del salario", Dieciseis Lecciones sobre Salarios y sus clases, ob.cit, pg.41. Para BAYON CHACON es "el que percibe el trabajador con arreglo a Reglamentación, Ordenanza, convenio colectivo o contrato individual, como remuneración directa del trabajo que presta en jornada normal", "Terminología salarial", Dieciséis Lecciones sobre Salarios y sus clases, ob.cit, pg.368.

El primer matiz que debemos hacer, siguiendo a ALBIÑANA⁵⁹⁴, es el de diferenciar entre paga extraordinaria y remuneración extraordinaria.

Sea cual sea la forma de remuneración estipulada, se fije ésta por unidad de obra, en especie o en dinero, será extraordinario aquello que supere lo estipulado y así, en un sentido amplio, serán salarios extraordinarios "los que se perciben además de los ordinarios, como complementos de ellos, obligatorios o no, o por razón de horas extraordinarias o de trabajos complementarios"⁵⁹⁵. Se trata, por ello de remuneraciones complementarias.

El que el Reglamento hable de pagas extraordinarias hace pensar en el concepto más estricto de "pagas extraordinarias" puesto que las normas tributarias anteriores, o bien se referían a las "remuneraciones extraordinarias" incluyendo en ellas las pagas extraordinarias o bien se referían a ambas de forma yuxtapuesta.

⁵⁹⁴ Culpaba este autor a la Ley de 1941, que introdujo la posibilidad de deducir "Las cantidades satisfechas por las Empresas a sus productores(empleados y obreros), en concepto de remuneraciones excepcionales, con la denominación de pagas extraordinarias, subsidios y otras análogas" con determinados requisitos, de denominar remuneraciones extraordinarias a lo que en realidad son retribuciones complementarias "que por las razones que sean, no se refunden en el sueldo, haberes o jornales del personal que presta su servicio a la empresa".

⁵⁹⁵ BAYON CHACON, "Terminología salarial", ob.cit., pg.370.

Otro argumento en favor de esa interpretación la encontramos en el propio artículo 105 del Reglamento que se refiere a la periodificación de las "remuneraciones periódicas de carácter extraordinario", concepto que es equiparable al de paga extraordinaria.

Esta interpretación estricta, limitada a aquellas estipuladas con carácter periódico, puede justificar la referencia del Reglamento a las pagas extraordinarias establecidas en virtud de precepto legal o convenio laboral, puesto que esas pagas vienen de hecho contempladas de antemano en uno de esos instrumentos.

Ahora bien, respecto a la fuente en que tienen su origen dichas pagas, tampoco parece que se imponga, mediante la exigencia de que se establezcan en precepto legal o convenio laboral, ninguna limitación, puesto que, como justifica SANZ GADEA, realizando una interpretación amplia de esa referencia, el Estatuto de los Trabajadores, en su artículo tercero recoge otras fuentes de la relación laboral de las que puede dimanar la obligatoriedad de dicha paga⁵⁹⁶.

De todas formas, es posible interpretar que, en caso de tratarse de pagas extraordinarias en sentido estricto, que tengan su origen en las fuentes mencionados, su carácter "necesario"

⁵⁹⁶ Así, el contrato de trabajo y los usos y costumbres locales y profesionales. Cfr.

está probado. Respecto a aquellas que tengan su origen en una fuente diferente, son válidas las consideraciones que hacemos a continuación respecto a las remuneraciones extraordinarias.

c.2 Las remuneraciones extraordinarias

Por lo que respecta al más amplio concepto de remuneración extraordinaria, no estrictamente periódico, mantenemos nuevamente su carácter deducible en principio⁵⁹⁷, si bien pueden presentar más problemas en cuanto a su prueba, o mejor, en algunos casos, en cuanto a la prueba negativa de que no nos encontramos ante un auténtico beneficio percibido.

Es aquí donde nos encontramos con el auténtico problema en el límite del carácter deducible de los gastos de personal. El concepto de remuneración extraordinaria es lo suficientemente amplio como para comprender cualquier cantidad con fines retributivos.

Decíamos más atrás que la transcendencia tributaria de la distinción entre los sueldos y salarios y las cargas sociales que no tienen la consideración de tales, no se encuentra en el

⁵⁹⁷ La doctrina en general es unánime al reconocer la novedad que en este sentido ha supuesto la actual legislación. Vid. entre otros, MANTERO SAENZ, Comentarios al Reglamento, ob.cit., pg.138. BANACLOCHE PEREZ, El Impuesto sobre Sociedades. Estudio Teórico y Práctico, ob.cit., pg.106. BUIREU GUARRO, Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.190.

Es significativa también la Consulta número 28 contenida en la Orden de 17 de Junio de 1981 que consideraba deducibles determinadas gratificaciones concedidas al personal con carácter general en función de su productividad y desarrollo de funciones.

Impuesto sobre Sociedades sino en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el primero tanto uno como otro son, en principio, igualmente deducibles y, por ello, los que nos interesan, por su dificultad, son aquellos gastos que presentan problemas en cuanto a su prueba.

Remuneraciones excepcionales y cargas sociales de carácter voluntario constituyen, en este sentido, el conjunto de gastos cuyo carácter deducible puede presentar dificultades y que, por su difícil e intrascendente distinción en este impuesto, merecen un tratamiento conjunto.

d) Remuneraciones excepcionales y cargas sociales voluntarias

Tanto las remuneraciones excepcionales como las ventajas sociales voluntarias presentan, en opinión nuestra, una misma característica y es que no está probada su causa exclusivamente laboral. Por ello, y a efectos de determinar su carácter deducible, lo importante será en ambos casos, no ya el establecer la distinción entre ambos conceptos, que, teniendo su origen en el trabajo no deben presentar, de acuerdo con nuestra teoría del gasto necesario, obstáculos para dicha deducción, sino el demostrar que la causa de la remuneración se encuentra fuera del trabajo o servicios prestados.

Esta conclusión puede parecer novedosa y, lo que ocurre es que en muchas ocasiones, y como ya adelantábamos al estudiar el concepto de salario, el concepto de partida deducible se ha utilizado como instrumento de lucha contra la evasión impositiva, perdiendo su auténtico sentido y ello fundamentalmente en el caso de los conceptos que estamos analizando, es decir, remuneraciones excepcionales y ventajas excepcionales de carácter voluntario. Muchas de éstas, remuneraciones indirectas y en especie⁵⁹⁸, escapan, a través de su consideración de ventaja social, de la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando como sabemos, en dicho Impuesto no se grava la percepción de un salario, sino de un rendimiento que puede tener una causa no estrictamente salarial.

⁵⁹⁸ En realidad, no se trata de concepto retributivos diferentes, como parece interpretarse de la lectura del texto reglamentario, sino de formas diferentes que pueden adoptar los mismos.

El artículo 105.3 del Reglamento del Impuesto afirma que "Las retribuciones en especie, en general, sólo serán deducibles por el importe satisfecho a terceros, si se trata de prestaciones corrientes, o por la cuota de amortización calculada, si se trata de elementos de activo fijo propiedad de la Empresa". En ambos casos se está contemplando la prestación directa, en especie, de la sociedad al trabajador, que tiene su causa en una relación laboral. Sería el caso, por ejemplo de la cesión al trabajador, para su uso personal, de un vehículo propiedad de la empresa o, en el caso de prestaciones corrientes, el destinar parte de los elementos que son objeto de fabricación o venta por la empresa, a sus trabajadores, bien sin mediar contraprestación, bien mediante una contraprestación inferior al precio de mercado.

A éstas se suman las contraprestaciones indirectas que consisten, según SIMON ACOSTA, "en pagos que tienen su causa en la relación de trabajo, pero se realizan a persona o entidad distinta del trabajador, aunque en provecho y beneficio de éste", Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, ob.cit., pg.235. Se puede poner como ejemplo el pago de alquileres por parte de una sociedad con destino a sus trabajadores.

Por ello, en relación con las partidas deducibles y más en concreto, con aquellas a las que nos estamos refiriendo, lo que nos interesa, a efectos de su prueba, no es la demostración de su inclusión en el concepto de salario, sino la demostración de que nos encontramos ante un rendimiento que tiene su causa en el trabajo. Esta es para nosotros una conclusión fundamental desde el punto de vista de la teoría del gasto necesario, puesto que si mediante ese gasto se retribuye el trabajo prestado o se concede una ventaja para la mejor prestación del mismo, no existen inconvenientes para su deducción. No obstante, la práctica está sembrada de dificultades y es difícil llegar a establecer criterios estrictos. Por ello, y partiendo de esta conclusión teórica general, vamos a tratar de analizar algunos de estos gastos para, a través de su análisis casuístico sentar alguna conclusión más concreta.

d.1 Retribuciones en especie

Entre las remuneraciones examinadas, son sin duda las retribuciones en especie aquellas que presentan un mayor problema de delimitación respecto a las ventajas sociales.

Esta equiparación entre ambas categorías constituye, en nuestra opinión, uno de los motivos que han hecho más atractiva esta forma de remuneración, puesto que, si, a efectos del impuesto de sociedades, no existe motivo para que ambas reciban un tratamiento diferente, la sujeción o no al Impuesto de la

Renta de Personas Físicas radica en tal distinción 599.

En efecto, la extensión de la remuneración en especie es un hecho socialmente probado en la realidad actual. Con mayor frecuencia las capas altas de los trabajadores de la empresa, excluidos generalmente de los convenios colectivos de éstas, exigen en sus contratos individuales mejoras en especie, por temor a un gravamen muy elevado como consecuencia de la

599 En opinión de GAGO RODRIGUEZ y FERNANDEZ GALLEGO la "búsqueda de caminos legales e ilegales para eludir y/o evadir el impuesto se traduce de manera especial en la multiplicación de casos "favorables" de rentas en especie en el mercado de trabajo, en parte como reminiscencia de unas relaciones laborales de carácter marcadamente paternalista y en parte como respuesta lógica a un marco de sujeción con una casuística poco desarrollada, que deja en el aire algunas lagunas "aprovechables". Pone como ejemplo del primer caso los transportes, economatos y otros consumos gratuitos de bienes y servicios, mientras que serían ejemplos del segundo tipo "todas las situaciones de trueque de bienes y servicios entre contribuyentes, más otras modalidades de pagos en especie, como el alquiler de la vivienda". Estos ejemplos, afectan seriamente según estos autores, al principio de equidad del impuesto. "Los rendimientos en especie: el caso especial de la vivienda", Crónica Tributaria n.54, 1985, pg.55.

Precisamente el sistema de trueque en su concepción más antigua, el "truck system", de origen anglosajón, que suponía una pervivencia en las condiciones de trabajo del sistema de servidumbre, puesto que el empresario abonaba al trabajador su salario mediante vales que debía canjear en determinados establecimientos, estuvo sometido a restricciones a partir ya de la "Truck Act" aprobada en Inglaterra en 1831 que prohibía este tipo de prácticas. Nuestro ordenamiento fue recogiendo asimismo este tipo de limitaciones y aún la Ley de Contrato de Trabajo de 1944 dispone que "Se tendrá por nula toda condición del contrato que directa o indirectamente obligue a los trabajadores a adquirir los objetos de su consumo en tiendas o lugares determinados". Vid. SANCHEZ CERVERA SENRA, "Los salrios en especie", Dieciseis Lecciones sobre salarios y sus clases. Departamento de Derecho del Trabajo de la Universidad de Madrid. Madrid 1971, pg.220 y ALEGRE LOPEZ, "Salarios en dinero y en especie, porcentajes y comisiones", Estudios sobre la ordenación del salario, Departamento de Derecho del Trabajo de la Universidad de Valencia, Valencia 1976, pg.163.

aplicación de una tarifa progresiva en el Impuesto sobre la Renta. Así, la utilización gratuita de vivienda o de automóvil, los seguros médicos privados o seguros destinados a cubrir riesgos específicos, entre otras, son frecuentes en este tipo de contratos y también entre las capas medias de las sociedades comienzan a exigirse este tipo de retribuciones a través de los contratos colectivos, teniendo, por ello, un carácter más generalizado. El tema de la previsión social complementaria, por ejemplo, constituye en la actualidad un tema central en la negociación de los convenios colectivos de muchos sectores empresariales.

Si bien desde un punto de vista teórico no tiene excesivo interés en el impuesto que grava la renta societaria, la diferencia entre la retribución en especie y las ventajas de carácter asistencial, no cabe duda que, desde el punto de vista probatorio, es de gran interés el determinar la existencia de una retribución en especie, y, en consecuencia, someterlo a gravamen dentro de la renta de las personas físicas, puesto que, "a sensu contrario", se demuestra que no nos encontramos ante una distribución de beneficios y, en consecuencia, que se trata de una partida deducible⁶⁰⁰.

600 De forma semejante se ha defendido esta idea en la doctrina italiana al afirmarse que todo cuanto se enumera como rendimiento de trabajo es, consecuentemente, gasto deducible en la determinación de la renta de empresa conforme al texto de Impuestos Directos. Cfr. G. GIUNTA y CARNEVALE MIINO, Il Nuovo Testo Unico delle Imposte Dirette, Pirola Editore, Cuarta edición, Milán 1989, pg.197.

La distinción, no obstante, es de gran dificultad puesto que ambos conceptos pueden encuadrarse dentro de una misma categoría ⁶⁰¹. En realidad, desde el punto de vista que aquí nos interesa, lo importante no es tanto demostrar que se trata de un salario, como el demostrar que estamos ante un rendimiento del trabajo, concepto que puede resultar, como sabemos, más amplio. No obstante, la propia ampliación del concepto de salario como consecuencia de la impregnación del carácter social sufrida por este concepto, hace casi imperceptible esta diferencia.

La doctrina laboral, partiendo del carácter salarial del que gozan en la actualidad las retribuciones en especie, propugna la diferencia entre éstas y "aquellas otras prestaciones económicas que al no ser contraprestación del trabajo no se las pueda calificar como salarios sino asistenciales, y que nacen como consecuencia de esa tutela social que se ejerce sobre los trabajadores, tanto por iniciativa empresarial como por exigencia del ordenamiento estatal"⁶⁰² y proporciona las siguientes notas configuradoras de este tipo de prestaciones⁶⁰³:

⁶⁰¹ En la doctrina anglosajona formarían parte de los llamados "fringe benefits". La doctrina italiana también se ha referido a esta categoría de ventajas sociales. Así, C.SACCHETTO, "Le restrizioni alla disciplina dei "fringe benefits" ", Diritto e Pratica Tributaria, 1989, pg.673.

⁶⁰² ALEGRE LOPEZ, "Salarios en dinero y en especie, porcentajes y comisiones", ob.cit., pg.154.

⁶⁰³ Ibidem., pg.158.

a) En primer lugar, que se trate de una contraprestación al trabajo y no de "meros beneficios ligados a circunstancias accidentales a la relación de trabajo". El tratarse de una contraprestación al trabajo ha sido exigido igualmente como nota caracterizadora del rendimiento del trabajo y así se recoge también en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas en su artículo 24.

Ahora bien, será difícil el establecer una diferencia entre lo que retribuye el trabajo estricto del empleado y lo que son ventajas derivadas de su condición de tal puesto que, por una parte ya sabemos la amplitud de contenido del salario en la actualidad y, además, y como ha sido puesto de manifiesto en el comentario a la sentencia del T.S. de 24 de Junio de 1986 es difícil diferenciar entre lo que retribuye al trabajo y lo que se deriva de la condición de empleado "por el mero hecho de serlo y con independencia del trabajo que preste" como pretendía la mencionada sentencia⁶⁰⁴.

b) La segunda nota configuradora sería la de tener un valor patrimonial, esto es, "que sea un bien con valor económico y que produzca un enriquecimiento al trabajador"⁶⁰⁵. Esta nota,

⁶⁰⁴ Afirma HERNANDEZ MARTIN que "Los beneficios de ese status dependerán o no dependerán del trabajo que preste el empleado (eso habrán de decidirlo las empresas con base en criterios de fomento de la productividad u otros), pero desde luego dependerán siempre de que el beneficiario sea trabajador, es decir, que la condición sine qua non para obtener los beneficios, la razón de todo ese status, es el trabajo", "Tratamiento fiscal de las retribuciones en especie. Comentario a la sentencia TS 3a S 24 jun.1986", Impuestos II, 1986, pg.621.

⁶⁰⁵ ALEGRE LOPEZ, "Salarios en dinero y en especie, porcentajes y comisiones", ibidem, pg.159.

unida a la tercera, consistente en su atribución individual al trabajador y no al colectivo de la empresa⁶⁰⁶, son a nuestro juicio las que de forma más clara pueden contribuir a la identificación de la retribución en especie y su tratamiento como rendimiento⁶⁰⁷, pese a admitir, no obstante la dificultad de la apreciación clara de las mismas ante una determinada prestación por lo que, pese a no ser aconsejable esta técnica legislativa de forma generalizada, será preciso que la casuística ayude en la definición de estas retribuciones.

d) Finalmente la doctrina laboral ha considerado que el salario en especie debía tener un carácter obligatorio para el empleador, nota que no nos es de utilidad para configurar el rendimiento en especie puesto que en el mismo es indiferente la causa de la prestación, ya que el Impuesto que grava a las personas físicas únicamente atiende a su recepción por parte de la persona que es objeto de gravamen.

La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas da muestras ya de preocupación por este tipo de retribuciones, constituyendo la misma la mayor novedad dentro de

⁶⁰⁶ Resulta ya difícil la individualización dentro de la contabilidad empresarial y, si bien ello es diferente a la sociedad, como puso de manifiesto la contestación de la D.G.T. de 18 de Diciembre de 1987 a una consulta formulada sobre el tema, sí dificulta la individualización en la persona del trabajador.

⁶⁰⁷ FERREIRO LAPATZA ha señalado como notas características de las retribuciones en especie el que sean "ciertas, individualizables y cuantificables en términos monetarios", Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ob.cit., pg.128.

los rendimientos del trabajo⁶⁰⁸. Su artículo 26 nos dice que "Constituyen retribuciones en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aún cuando no supongan un gasto real para quien las conceda" y a continuación propone una serie de retribuciones que tienen la consideración de tales, poniendo así punto final a las controversias que muchas de ellas habían originado. Estas retribuciones a las que se refiere el texto legal son las siguientes:

"a) La utilización de vivienda por razón de cargo o por la condición de empleado público o privado.

b) La utilización o entrega de vehículos automóviles.

c) Los préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero.

d) Las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes de turismo y similares.

e) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro u otro similar, salvo las de seguro de accidente o de responsabilidad civil.

⁶⁰⁸ Su propia Exposición de Motivos subraya la regulación de este tipo de retribuciones considerando que se trata de "una fórmula retributiva que está tomando un gran auge y que carecía de un marco normativo adecuado".

f) Las contribuciones satisfechas por los promotores de Planes de Pensiones, así como las cantidades satisfechas por empresarios para sistemas de previsión social alternativos a Planes de Pensiones cuando las mismas sean imputadas a aquellas personas a quienes se vinculen las prestaciones.

g) Las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención del sujeto pasivo o de otras personas ligadas al mismo por vínculos de parentesco".

En todos los casos deberá existir la posibilidad de individualizar la ventaja económica en que la misma consista y, por ello, en el artículo siguiente se establecen las normas para la valoración de estas retribuciones.

Es indudable el avance que la nueva Ley de Renta ha supuesto en este sentido, puesto que la D.G.T. se había visto obligada a pronunciarse sobre distintas retribuciones en especie en contestaciones diversas a consultas que le habían sido formuladas, sosteniendo generalmente un criterio distinto a la jurisprudencia en el sentido de ampliar el concepto de retribución en especie, por ejemplo a las primas de seguros abonadas por una sociedad a una entidad aseguradora en favor de sus empleados, los pagos de viajes de turismo a empleados y esposas y las bonificaciones de comedor ⁶⁰⁹; también por lo que se refiere a los gastos de formación y entrenamiento del personal de

⁶⁰⁹ O.M. de 17 de Abril de 1980.

la empresa⁶¹⁰ o "la diferencia en menos de interés que el Instituto o Servicio exija del prestatario, sobre el interés básico del Banco de España" ⁶¹¹. Este último concepto había sido

⁶¹⁰ La Orden ya derogada de 17 de Junio de 1981 por la se aprueba la doctrina expuesta en las contestaciones a consultas de carácter vinculante en relación con el Impuesto de Sociedades, admite como gastos de personal deducible los de este tipo "debiéndose computar como ingreso por los empleados a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

⁶¹¹ Res. de 15 de Febrero de 1980.

objeto de diversas interpretaciones y así en varias sentencias se había sostenido su no consideración como retribución en especie⁶¹².

En el Derecho Comparado también existen referencias a estos rendimientos. Así, el nuevo texto italiano de Impuestos Directos de 1986 había incluido en su artículo 48 como rendimientos del trabajo aquellas compensaciones abonadas en especie ⁶¹³.

Creemos que en todos los casos en que pueda probarse, a través de su inclusión como rendimiento del trabajo, que mediante esas prestaciones en especie se remunera este factor, no existirá inconveniente para su inclusión como gasto de personal, aunque deba matizarse nuevamente que esa correlación entre ambos impuestos no es de ninguna forma esencial en la delimitación del concepto de partida deducible. Por ello, es interesante en este sentido hacer referencia al caso especial de la previsión social y de forma más concreta a los aspectos fiscales de los Planes y Fondos de Pensiones y a su consideración como retribución en especie.

⁶¹² Pueden mencionarse las ya citadas de la Audiencia Territorial de Valladolid de 8 de Noviembre de 1983 y de la Audiencia Territorial de La Coruña de 18 de Febrero de 1985, así como la conocida sentencia del Tribunal Supremo de 24 de Junio de 1986.

⁶¹³ No obstante la novedad es únicamente de carácter formal puesto que, conforme al anterior texto de 1973 se admitía ya implícitamente su carácter de rendimientos. Cfr. el comentario a este texto realizado por G.GIUNTA y CARNEVALE MIINO, ob.cit., pg.196.

d.2 Aportaciones a Planes de Pensiones

La Ley del Impuesto sobre Sociedades en su artículo 13, d), Tres) establece la deducción de "Las asignaciones del sujeto pasivo a las instituciones de previsión del personal, siempre que su administración y disposición no corresponda a aquel", siendo desarrollado dicho artículo en el 107 del Reglamento del Impuesto⁶¹⁴.

⁶¹⁴ En los siguientes términos:

"1. Se considerarán dotaciones a Instituciones de previsión del personal las asignaciones que realice la Empresa a Entidades e Instituciones de este carácter. En particular tendrán esta consideración:

a) Los Montepíos y Mutualidades de previsión social, en lo relativo a las prestaciones de carácter social, pero no en su actuación en el campo del seguro privado.

b) Otras Instituciones de previsión del personal y los Fondos de pensiones regulados por legislación especial.

2. Las dotaciones a Montepíos, Mutualidades y Fondos de Pensiones creados al amparo de su legislación tendrán el carácter de gasto deducible, integrándose dentro de las cargas sociales.

3. No tendrán carácter de gasto deducible las dotaciones a que se refiere el presente artículo cuando se pruebe que la administración y disposición corresponde a la propia Empresa, así como las realizadas mediante autoseguro.

Se entenderá que la administración y disposición no corresponde a la propia Empresa cuando ésta no utilice para sí misma ni tenga poder de disposición sobre los fondos asignados a las mencionadas Instituciones"

Se da así un tratamiento tributario especial a las cantidades que se destinen a cubrir responsabilidades contraídas con el personal, al remitir el artículo 84, regulador de las Provisiones para responsabilidades, al art.107.

Vid. en relación con este artículo, ORTIZ CALZADILLA, "Las asignaciones a las Instituciones de previsión del personal en la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades", Crónica Tributaria n.28 y E.PEÑA HERNANDO, "Las asignaciones de las empresas a las instituciones de previsión y beneficencia de los empleados y sus consecuencias", Crónica Tributaria.12, 1975, pgs.103 ss. Por lo que se refiere al sector bancario en particular A.ESTEBAN MARINA, "Impuesto sobre Sociedades: Dotaciones a Fondos de atenciones sociales", Crónica Tributaria n.58, 1989, pg.193.

La importancia creciente de las cantidades asignadas por las empresas para estos fines⁶¹⁵, hizo necesario que ya por Resolución de 17 de enero de 1984 la Dirección General de Tributos se desarrollase el artículo citado del texto reglamentario, estableciendo determinados requisitos para que dichas asignaciones tuvieran el carácter de "dotaciones a instituciones de previsión social del personal". Dichos requisitos eran los de generalidad, obligatoriedad y por último, el que, tanto las dotaciones como las aplicaciones del fondo se realizasen "de acuerdo con un reglamento o estatuto, aprobado de común acuerdo por la Empresa y los empleados beneficiarios del fondo".

La aprobación por la Ley 8/1987 de 8 de Junio, del texto regulador de los Planes y Fondos de Pensiones , con un extenso capítulo, el VIII, destinado a regular el Régimen Fiscal de los mismos⁶¹⁶, ha completado el esquema tributario de la previsión social complementaria, del que sólo vamos a resaltar, no obstante, aquellos aspectos que, en relación con este trabajo,

⁶¹⁵ Esta importancia tiene como causa el auge de los sistemas de previsión social complementarios de los públicos, por la insuficiencia de estos últimos como consecuencia de los cambios demográficos de los últimos años que hacen inoperante un esquema de pensiones basado en un sistema de reparto. Por ello se acude cada vez más en todos los países a sistemas de capitalización de las propias rentas individuales para asegurar la cobertura de las pensiones en un futuro.

⁶¹⁶ Según MARTINEZ LAFUENTE hay que señalar, como observación formal, que una vez más aparecen las normas tributarias en leyes que disciplinan el marco jurídico de una determinada institución. Cfr. "Régimen fiscal de los Planes y Fondos de Pensiones", Ciss Comunicación n....., pg.36.

nos interesan⁶¹⁷.

Según el artículo 27, a) de la Ley "Las contribuciones de los promotores de planes de pensiones serán deducibles en el impuesto personal que grava su renta, si bien es imprescindible que se impute a cada partícipe del plan de pensiones la parte que

⁶¹⁷En relación con los Fondos de Pensiones puede citarse, entre otra, la siguiente bibliografía:
ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA.-C., "La fiscalidad en la Ley reguladora de los Planes y Fondos de Pensiones", Documentación Laboral n.21, 1987, pgs. 111 s.s.; BARCELO RICO-AVELLO.-G., "Régimen fiscal de las aportaciones y prestaciones de sistemas de previsión social", Carta Tributaria n.91, 1989; CERVERA TORREJON, "Régimen fiscal de fondos y planes de pensiones: un primer comentario", Ciss Comunicación; DICTAMEN SOBRE EL PLAN DE PREVISION SOCIAL Y FONDO DE PENSIONES, R.D.F.H.P. n.170, 1984; DURAN HERAS.-A., "Pensiones en España: presente y perspectivas de futuro", Papeles de Economía Española n.12-13, 1982; HERRERA MOLINA.-P.M., "El nuevo régimen fiscal de los fondos de pensiones", Impuestos n.9, 1982; IBAÑEZ CASADO, "Aspectos fiscales de los planes y fondos de pensiones", Crónica Tributaria n.59, 1989; LOPEZ LOPEZ.-A. y VEGANZONES CALVO.-J., "Fondos de Pensiones", Papeles de economía Española n.12-13, 1982; MARTINEZ LAFUENTE.-A., "Régimen fiscal de los planes y fondos de pensiones", Ciss.Comunicacion, 1987; MARTINEZ SIMANCAS y SANCHEZ JULIAN, "Los fondos de pensiones: Especial consideración de su tratamiento tributario", Estudios sobre Tributación bancaria.Civitas, Madrid 1985; MATEU-ROS CEREZO.-R., "Fondos de pensiones: Efectos sustanciales y fiscales", Crónica Tributaria n.47, 1983; MORENO ROYES.-F. y OTROS, Los planes y fondos de pensiones: Comentarios al Reglamento, 1988; RAMIREZ MEDINA.-E., "Problemática fiscal derivada del régimen transitorio de la normativa sobre planes y fondos de pensiones", Gaceta Fiscal n.54, 1988; RODRIGUEZ PIÑERO, "Los fondos de pensiones desde la óptica de las entidades de previsión social", I Congreso Internacional de Fondos de Pensiones, Abril 1984; SANCHEZ CALERO.-F. y OTROS, Régimen jurídico de los planes y fondos de pensiones, Ed. Española de Seguros, Madrid 1988; TOME CIDONCHA.-F., "Problemática tributaria de la introducción en España de los fondos de pensiones", Estudios sobre la Tributación del Seguro Privado, Ed. Civitas, Madrid 1.986

le corresponda sobre las citadas contribuciones quien, a su vez, la integrará en su base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas" 618.

La contribución del promotor con unas cantidades que se imputan a cada partícipe sólo tiene explicación, a nuestro juicio nuestro, dentro de una relación de trabajo, lo que lleva a reducir la aplicación de esa disposición del artículo 27 a los Planes de Pensiones del sistema de empleo. Ello permite asimismo entender el régimen fiscal de los partícipes de los Planes, puesto que según se dispone en dicha Ley: "Las contribuciones deducibles por los promotores de Planes de Pensiones en su

618 Quizás convenga hacer una referencia a los elementos personales de los Planes de Pensiones, tal como son definidos en la Ley. Así, como sujetos constituyentes estarían el promotor del Plan y los partícipes en el mismo. Tiene la consideración de promotor "cualquier entidad, corporación, sociedad, empresa, asociación, sindicato o colectivo de cualquier clase que insten a su creación o participación en su desenvolvimiento", mientras que son partícipes "las personas físicas en cuyo interés se crea el Plan, con independencia de que realicen o no aportaciones". Estos adquirirán la titularidad de las contribuciones o aportaciones realizadas por el promotor.

También son elementos personales los beneficiarios o "personas físicas con derecho a la percepción de prestaciones, hayan sido o no partícipes".

Por lo que respecta a las modalidades de los Planes, éstas varían dependiendo de los sujetos constituyentes, dando lugar a las siguientes:

a) Sistema de empleo, "cuyo promotor es cualquier entidad, corporación, sociedad o empresas y cuyos partícipes son sus empleados"

b) Sistema asociado, "cuyo promotor es cualquier asociación, sindicato, gremio o colectivo, siendo los partícipes sus asociados, miembros o afiliados".

c) Sistema individual, "cuyo promotor son una o varias Entidades de carácter financiero y cuyos partícipes son cualesquiera personas físicas, a excepción de las que estén vinculadas a aquéllas por relación laboral, y sus parientes hasta de tercer grado inclusive".

imposición personal se imputarán, en la parte que corresponda, a los partícipes en los mismos, que las integrarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concepto de rendimientos netos del trabajo dependiente". Si tal contribución no tuviese como causa la relación de trabajo, y también de acuerdo con lo establecido respecto al régimen fiscal de estas figuras, cabría calificar tal contribución como liberalidad a efectos del Impuesto sobre Sociedades⁶¹⁹ y de forma correlativa como incremento de patrimonio en manos del partícipe.

Esta imputación al partícipe que la Ley de Fondos de Pensiones exige como condición para la deducción de la asignación por parte de la sociedad, se considera por parte de la doctrina como novedad fundamental de esta regulación normativa, llegándose a la afirmación de que "es una decisión del legislador de tal envergadura que supone un nuevo replanteamiento de la hasta ahora previsión social complementaria que para las Empresas que así la tenían reconocida a los trabajadores, sólo comportaba la deducción en la base, sin otra consecuencia para los empleados" ⁶²⁰.

⁶¹⁹ Nuevamente vuelve a utilizarse este término de forma impropia, con el mismo contenido que se le ha dado en el Impuesto de Sociedades.

⁶²⁰ MARTINEZ LAFUENTE, "Régimen fiscal de los Planes y Fondos de Pensiones", ob.cit., pg.36.

Se ha puesto en entredicho el acierto de esta disposición de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, que no se corresponde con lo establecido por la mayoría de los otros ordenamientos donde éstos existen⁶²¹.

Creemos que la novedad en cuanto al tratamiento tributario se refiere, no viene constituida, sin embargo, por la deducción por parte del promotor de las cantidades aportadas al plan del partícipe, en este caso trabajador, ni siquiera por la tributación posterior en manos del mismo, puesto que, salvando la configuración especial de este sistema de previsión social complementaria, creemos que se podría, e incluso se debería exigir ese mismo tratamiento conforme a lo dispuesto en las respectivas Leyes de Renta de Sociedades y de Personas Físicas del año 1978. En cuanto a la primera, ya vimos cómo se contemplaba la deducción de los gastos destinados a previsión social de los trabajadores que, en su desarrollo reglamentario, deja ya una puerta abierta a la futura regulación de los Fondos de Pensiones⁶²². Por lo que se refiere a la anterior Ley de Renta de Personas Físicas, su artículo 14 ya mencionaba, si bien con menos detalle, las retribuciones en especie por lo que, aceptada su consideración de tal, su gravamen gozaría de amparo legal sin

⁶²¹ Así lo ha puesto de manifiesto IBAÑEZ CASADO, "Aspectos fiscales de los Planes y Fondos de Pensiones", Crónica Tributaria n.59, 1989, pg.69.

⁶²² Artículo 107.1.b) y 2.

dificultades⁶²³. La nueva Ley del impuesto recientemente aprobada lo único que ha hecho ha sido recogerla expresamente⁶²⁴,

⁶²³ Por ejemplo, y para que se vea claramente esta idea, sí consideramos novedosa la posibilidad que la Ley de Planes y Pensiones concede al partícipe, en su artículo 27, b), de deducir las cantidades aportadas al Plan, incluso las cantidades que le han sido imputadas. Esta novedad viene justificada por la necesidad de incentivar, en este caso fiscalmente, la constitución de este tipo de Planes y la ausencia en la Ley mencionada de disposición expresa en este sentido, hubiera significado la desaparición de dicho incentivo, mientras que no habría inconveniente, al menos sustancial, para deducir la aportación empresarial.

⁶²⁴ Artículo 26 f).

reconociendo así su carácter de tal, pero no porque se haya modificado de forma sustancial el concepto de retribución en especie⁶²⁵.

La única novedad en cuanto a la articulación tributaria de la deducción de la contribución del promotor y la tributación posterior en manos del partícipe, se encuentra para nosotros en que la segunda se erige en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones en requisito inexcusable de la primera⁶²⁶. Así, y pese a coincidir

⁶²⁵ Cabe quizás hacer unas precisiones sobre este tema. Así, en primer lugar, debe matizarse que, a nuestro juicio, no estamos, como afirma IBÁÑEZ CASADO, en el comentario ya citado, ante un "salario diferido" (pg.69); lo que aquí se grava no es la renta potencial como consecuencia de la titularidad de unos bienes en virtud de la condición de partícipes, sino, como en otros casos de retribuciones en especie, la ventaja económica que supone para el trabajador-partícipe la realización de las aportaciones por parte de la empresa. Prueba de esto es que, en su momento, el beneficiario, aún cuando coincida con el partícipe, va a ser nuevamente gravado. Es significativa en este sentido la afirmación contenida en el Preámbulo del Real Decreto depor el que se aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de pensiones en relación con los sistemas alternativos a éstos. Transcribimos la misma literalmente: "La exigencia de imputación al sujeto al que se vinculen las contribuciones o dotaciones, no hace más que re incidir en la consideración de retribución en especie, que ya disponía de desarrollos abundantes en la normativa sobre la imposición personal".

En opinión de ALBIÑANA no estamos ante una remuneración en especie, sino ante "una retribución adicional e indirecta". "La fiscalidad en la Ley Reguladora de los Planes y Fondos de Pensiones", Documentación Laboral n.21, Enero-Abril 1987, pg.28. Tal afirmación es consecuencia de una acepción estricta, y posiblemente más correcta, de la retribución en especie ceñida a su primitivo origen de entrega de bienes al trabajador. En la actualidad, no obstante, y por la confusión que entraña en ocasiones la diferencia entre una y otra, se define la retribución en especie por exclusión de la monetaria y más concretamente llegando a comprender cualquier ventaja económica no monetaria.

⁶²⁶ Según ALBIÑANA "La descrita condición es "sine qua non", pues el artículo 27.a) de la Ley de 1987 emplea el adjetivo "imprescindible". Idem.

con el tratamiento tributario que llevamos predicando, la configuración del carácter deducible de la aportación empresarial al Plan choca para nosotros con el sentido general del concepto de "gasto necesario". A nuestro juicio, esa posterior tributación en manos de la persona física prueba que la causa final de la contraprestación está en el trabajo, pero no puede llegar a elevarse en requisito para la admisión de una partida que, al amparo del artículo 13 de la Ley del Impuesto es, en principio, deducible.

d.3 Ventajas sociales

Cuanto llevamos afirmado parece conducir, por una parte, a la conclusión de que un concepto amplio de retribución en especie ha vaciado de contenido el de ventaja social, ha desaparecido y, en último término, desemboca en la idea de que todo es deducible.

En efecto, creemos que con la ampliación del concepto de salario, la diferencia primitiva entre el mismo y la ventaja social ha ido difuminándose, careciendo prácticamente hoy en día de un significado conceptual diferenciado.

Así, la ventaja social vendría definida de alguna forma por exclusión.

En primer lugar constituyen tales, a nuestro juicio, aquellas cuyo coste ha de ser asumido obligatoriamente por la Empresa, siendo el ejemplo por antonomasia el del coste empresarial de la Seguridad Social. Sustancialmente, no

encontramos diferencias entre esta forma de previsión social y el de la forma privada con que se complementa, bien mediante Planes y Fondos de Pensiones, bien mediante fórmulas alternativas. La diferencia se encuentra en que el gasto no puede ser en ningún caso trasladable al trabajador y, en consecuencia, nunca podrá existir una diferencia de coste para éste que le haga titular de una ventaja económica. Precisamente por la obligatoriedad de esos gastos para la Empresa no existirá inconveniente en cuanto a su consideración de gasto deducible necesario pues, si bien necesario no es igual a deducible, es indudable que lo obligatorio, salvo que la Ley disponga expresamente lo contrario, es necesario.

En segundo lugar, serán ventajas sociales y no retribuciones en especie, aquellos gastos que, sostenidos por la Empresa en favor de los trabajadores no permitan su individualización y no pueda determinarse la ventaja económica de cada uno de ellos. Incluiríamos aquí los gastos de enseñanza, transporte, máquinas de café, comedor, etc....En este tipo de gastos la calificación como retribuciones en especie y no como ventajas sociales dependerá de la posibilidad de determinar un valor individual. Por ejemplo, en el caso de los vales de comedor ello será posible, mientras que podrá no serlo el caso del gasto de mantenimiento de unos comedores opcionales, cuya utilización por los trabajadores sea muy variable.

Este matiz diferencial es el que inspira, pensamos, la delimitación negativa de las retribuciones en especie del artículo 26 de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de

Personas Físicas. Así, los dos últimos párrafo excluyen, por un lado, "los estudios organizados directamente por Instituciones, empresas o empleados y financiados directamente por ellos" y "las entregas de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas y comedores de empresa o economatos de carácter social, ni la utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal".

En este sentido, sin embargo, y por la dificultad de establecer los límites exactos, creemos que sería aconsejable en este tipo de gastos el ayudarse de criterios casuísticos puesto que en otro caso, desde el punto de vista práctico los problemas seguirán siendo los mismos. Nuestro Reglamento del Impuesto, tan prolijo en enumeraciones no nos parece que ofrezca más solución que la interpretación sistemática que de gasto necesario hemos predicado y a la que debe ayudar en la práctica una acentuación de la exigencia de gravamen en las personas físicas, más que una cicatera actuación respecto a las partidas deducibles de las sociedades. La realidad nos demuestra además cómo la justificación última del auge de las retribuciones en especie no es más que un intento de paliar la progresividad del impuesto personal.

En cuanto a los gastos de representación (cenas, viajes, comidas, incluso de familiares de personal, generalmente de alta dirección), de obsequios al personal (obsequios navideños, juguetes a hijos del personal empleado, localidades para espectáculos taurinos o deportivos, excursiones), o suntuarios (coches, embarcaciones, práctica de caza o pesca), muchos de los

cuales han sido objeto en los últimos años de pronunciamientos muy variados⁶²⁷, creemos conveniente el acudir a criterios como la cuantía, la generalidad o la costumbre dentro del sector en que se encuadra la actividad y, sobre todo, la vinculación de la persona con la sociedad, que puede ser determinante para saber qué es lo que se pretende retribuir mediante el gasto.

Muchas veces dichos criterios son complementarios puesto que parece absurdo que la entrega de unas localidades a empleados de cualquier categoría para asistir a una corrida de toros pueda significar otra cosa que la búsqueda de un clima agradable de trabajo que se encuadra en la gestión empresarial más normal.

A estos criterios generales que se pueden deducir de la propia interpretación del concepto legal de gasto necesario, sería quizás aconsejable añadir algunos criterios casuísticos como se ha hecho en otros ordenamientos en que se parte de un principio general de deducibilidad de los gastos contables.

⁶²⁷ Pueden citarse entre otras, las del T.S. de 2 de Junio de 1961, de 14 de Junio de 1966, de 16 de Mayo de 1967, de 17 de Febrero de 1987, de 4 de Junio de 1988, de 18 de Junio de 1988, de 16 de julio de 1988, de 20 de Septiembre de 1988, de 23 de Septiembre de 1988, de 20 de Enero de 1989, de 27 de Febrero de 1989 y de 14 de Diciembre de 1989 y las del T.E.A.C. de 23 de Noviembre de 1965, de 30 de Septiembre de 1981, de 30 de Noviembre de 1982, de 7 de Noviembre de 1983, varias del mismo Tribunal de 1984 (Repertorio T.E.A.C.1984 números 488, 503 y 1430), de 5 de Junio de 1984, de 30 de Junio de 1987, de 21 de Octubre de 1987, de 9 de Febrero de 1988, de 29 de Noviembre de 1988 y de 27 de Junio de 1989.

Así, en el ordenamiento italiano, por ejemplo, la doctrina ha puesto de manifiesto cómo, dentro de los gastos por trabajo dependiente, la mayor novedad corresponde precisamente al tema de las ventajas sociales⁶²⁸.

En principio, y según el artículo 62.1 del Texto que regula los impuestos directos "Los gastos por prestaciones de trabajo dependiente deducibles en la determinación de la renta comprenden también los sostenidos en dinero o en especie a título de liberalidad a favor de los trabajadores, salvo lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 65". Según el mismo "Los gastos relativos a trabajos o servicios utilizables por la generalidad de los trabajadores o por categorías de los mismos voluntariamente sostenidos para finalidades específicas de educación, instrucción, recreo, asistencia social y sanitaria o culto, son deducibles por un montante conjunto no superior al 5 por mil del montante de gastos por prestación de trabajo dependiente resultante de la declaración de la renta".

Así pues, la nota de la generalidad configura una categoría especial de gastos que ha llevado al establecimiento de las siguientes, dentro de los prestaciones que la empresa concede

⁶²⁸ Cfr.F.BOSELLO, "I componenti negativi", Il Reddito di Impresa nel nuovo Testo Unico, Ed.Cedam, Padua 1988, pg.502. Según GIUNTA y CARNEVALE MIINO, en el comentario al mismo ya citado, pese a la creencia de que la nueva legislación había introducido restricciones, la nueva legislación es indudablemente más liberal, afirmación que sustenta en la exclusión de una serie de conceptos como renta de trabajo dependiente, poniendo así de manifiesto esa correlación entre ambos conceptos, que nosotros mantenemos (vid.pg.195).

voluntariamente a sus empleados⁶²⁹:

a) Las concedidas a favor de la generalidad de los trabajadores, que se incluyen dentro de los admitidos con el límite visto del 5 por mil.

b) Las concedidas individualmente a algunos trabajadores y que constituyen renta para los perceptores.

c) Por último las concedidas con carácter excepcional, de módico valor con ocasión de una festividad o subsidios ocasionales (por matrimonio, por ejemplo) que constituyen normalmente gastos deducibles para la empresa y no son renta para el perceptor.

Debe tenerse asimismo en cuenta, y con ello se pone de relieve otro elemento distintivo, que el artículo 65 hace referencia a "trabajos o servicios" que se prestan a los trabajadores. Si se entregasen bienes de cualquier tipo a los trabajadores, éstos deberían tributar como renta del trabajador⁶³⁰.

Por lo que respecta al ordenamiento francés, el Código General de Impuestos establece, en primer lugar una limitación de carácter genérico en su artículo 39.1.1 según la cual cualquier tipo de remuneración, incluyendo las que se conceden en especie, es deducible en la medida que corresponde a un trabajo efectivo y no es excesiva teniendo en cuenta la importancia del servicio

⁶²⁹ Cfr. G.GIUNTA y CARNEVALE MIINO, en el comentario citado, pg.198.

⁶³⁰ Cfr. ibidem., pg.199. Se pone como ejemplo concreto la diferencia entre la puesta a disposición de los trabajadores de una pista de tenis, servicio prestado por la empresa a los mismos, y la entrega a los mismos de una raqueta para la práctica de ese deporte.

prestado⁶³¹. La parte que no es posible deducir en aplicación de este artículo, tiene, según el artículo 111, b) del mismo texto, la consideración de renta distribuida.

La interpretación de esta disposición ha dado lugar a abundante doctrina y, sobre todo, a una numerosísima jurisprudencia que se encuadra en el amplio margen de libertad de que gozan los Tribunales franceses para apreciar este tipo de cuestiones⁶³².

⁶³¹ La distinción entre estos dos requisitos es importante, según PLAGNET, desde el punto de vista de la determinación de la carga de la prueba. En el caso del carácter efectivo del trabajo prestado, el Consejo de Estado ha sentado repetidamente que corresponde al ordenamiento que pretende llevar a cabo la deducción, y cualquiera que haya sido el procedimiento seguido frente al mismo, el justificar que sus remuneraciones corresponden a un trabajo efectivo (C.E. 7 de Noviembre de 1986, n.47.158)

⁶³² Pueden citarse como más relevantes las siguientes: C.E. 28 de Noviembre de 1980, n.11.767, Semaine Juridique, Edition Commerce et Industrie 1981, I, 13.570; C.E.14 de Enero de 1983, n.25.233, Revue de Droit Fiscal 26/83, n.1414; C.E. 28 de Enero de 1983, n.28.098, Revue de jurisprudence fiscale 3/83, n.385; C.E.1 de Junio de 1983, n.36.264, Revue de jurisprudence fiscale 8-9/83, n.949; C.E.19 de Octubre de 1983, n.34.024, Revue de jurisprudence fiscale n.12/83, n.1488; C.E.1 de Febrero de 1984, n.36.509, Revue de jurisprudence fiscale 4/84, n.422; C.E.27 de Febrero de 1984, n.37.807 y 36.388, Revue de Droit fiscal 31/84, n.1465; C.E. 20 de Junio de 1984, n.24.402, 24.404, 24.403, Revue de droit fiscal 43/84, n.1845; C.E.26 de Noviembre de 1984 n.43.366, Revue de jurisprudence fiscale 1/85 n.40; C.E.3 de Junio de 1985, n.37.749 y 37.750, Revue de droit fiscal 43/85 n.1825; C.E.26 de Julio de 1985, n.49.920 y 44.741, Revue de droit fiscal 6/86 n.182; C.E. 21 de Octubre de 1985, n.58.249, Revue de droit fiscal 6/86 n.189; C.E.9 de Abril de 1986, n.49.992, 54.466, 66.869 y 68.863, Revue de droit fiscal 25/86 n.1213; C.E.7 de Octubre de 1987, n.49.773 y 49.774, Revue de droit fiscal 5/88, n.158.

Frente a tan abundante jurisprudencia, la Administración ha establecido unos criterios de interpretación a través de la Instrucción de la Dirección General de Impuestos de 19 de Agosto de 1985 (Revue de droit fiscal 49/85, pg.7012) y la ya mencionada Circular C.N.P.F. de 14 de Febrero de 1986 (Droit Fiscal 29/86, pg.920).

Algunos de los criterios pueden ser de utilidad en su aplicación a nuestro ordenamiento al examinar si, en determinados casos nos encontramos o no ante una distribución encubierta de beneficios; sin embargo, en principio, no será posible, a nuestro juicio, y según se concluye de lo dispuesto en la Ley del Impuesto y en su Reglamento, llegar al extremo del ordenamiento francés.

Así, si el derecho francés, mediante la disposición del artículo 39.1 permite un control de las remuneraciones excesivas y pone un límite, aunque incierto y susceptible de interpretación, para la deducción de las mismas, no creemos que esta posibilidad exista en nuestro ordenamiento.

Si bien el concepto de gasto necesario puede definirse por exclusión de la distribución, aunque sea encubierta, de beneficios, la Ley, y sobre todo el Reglamento, han establecido un mínimo de lo que es necesario respecto a determinados gastos con lo que queda probada la necesidad de los mismos. Entre ellos están los sueldos y salarios tal como se definen en el artículo 105 del texto reglamentario y, pese a disentir de esta definición en su sentido estricto, creemos que la misma permite llegar a la conclusión de que no puede excluirse como gasto de personal aquello que es declarado como rendimiento de trabajo en el

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁶³³.

Sí podrá ser de utilidad, sin embargo, el criterio que de forma genérica establece el artículo 39.1.1 del Código General de Impuestos en aquellos casos en que se pretende caracterizar una prestación del empresario como ventaja social general, no sujeta, en consecuencia, como rendimiento del trabajo, puesto que en este caso se podrá rechazar al amparo del concepto de gasto necesario esa ventaja como excesiva y considerar que la misma encubre, en realidad, una distribución de beneficios.

En cuanto a los límites específicos para la deducción de algunos gastos, están contemplados en el artículo 39.4 que excluye "los gastos y cargas de todo tipo relacionados que tengan relación con el ejercicio de la caza, así como con el ejercicio

⁶³³ Esta relación entre ambos impuestos a efectos de calificar la partida deducible, ha sido utilizada en ocasiones por la jurisprudencia francesa para ver si una determinada remuneración podía ser calificada de excesiva. Resulta interesante en este sentido la decisión del Consejo de Estado de 11 de Mayo de 1984, n.47.658 y las Conclusiones a la misma de M.FOUQUET, publicadas en la Revue de Droit Fiscal n.39, 1984, n.1576. Se trataba en este caso de la puesta a disposición de un dirigente, de un automóvil que destinaba parcialmente a un uso privado. La Administración lo había calificado como una renta distribuida que no tenía la consideración de carga deducible para la sociedad. Por el contrario, el Consejo de Estado rechazó esta calificación entendiéndolo que se trataba de una retribución en especie, de un complemento salarial aún cuando en la contabilidad de la sociedad no figurase como tal. El argumento utilizado es que, aún cuando no figurase inscrito en contabilidad la mayor parte de las veces, la Administración hacía tributar la utilización de los vehículos para fines privados, entre los sueldos y salarios y ello porque es una práctica frecuente entre los cuadros superiores y comerciales y se vincula tan estrechamente al contrato de trabajo que es imposible no asociarlo al mismo. Es decir, que apoya en el tratamiento como rendimiento del trabajo para el particular la consideración de gasto deducible para la sociedad.

no profesional de la pesca", "las cargas, a excepción de aquellas que tengan un carácter social, resultantes de la compra, alquiler o de toda otra operación hecha con vistas a obtener la disposición de residencias de placer o de recreo". Sin embargo esta disposición de carácter excepcional es completada nuevamente con otra excepción, que abre nuevamente una vía de interpretación a la jurisprudencia, al permitir la deducción cuando las cargas mencionadas sean realizadas "para las necesidades de la explotación". Así, el ordenamiento francés contiene asimismo la referencia a la necesidad en relación con unos gastos concretos, pero en el mismo, a diferencia de nuestra Ley del Impuesto sobre Sociedades, constituye la excepción y de ellos deben derivarse al menos diferencias en cuanto a la prueba.

A modo de conclusión podemos pues afirmar que, en materia de gastos de personal, muchos de los problemas que se plantean en el Impuesto de Sociedades deben de trasladarse al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas puesto que lo que late en el fondo del problema es asegurar una efectiva tributación o, a la inversa, en muchas ocasiones de lo que se trata en este tipo de gastos y, especialmente, en aquellos que tienen por destinatario a determinadas categorías personales, es de conseguir un tipo de remuneraciones que no queden gravadas, y de aminorar la progresividad a que se ven sometidos los más altos niveles de renta.

Capítulo 3.- Las participaciones en beneficios

a) Introducción

Las participaciones en beneficios constituyen, en el caso de los administradores, la forma tradicional de remuneración, que, si bien ha sido abandonada en cuanto exclusiva, subsiste, sin embargo como complementaria de otros conceptos. También con carácter complementario, se contempla este tipo de remuneraciones para otras categorías de personas en el seno de la empresa. Por ello, es importante analizar de forma específica su tratamiento tributario.

En principio, la participación en beneficios no puede deducirse, sencillamente porque no participa del carácter de gasto, entendido como veíamos, en un sentido contable, anterior a

la determinación del beneficio⁶³⁴. Por ello, y como venimos afirmando repetidamente, el concepto de distribución de beneficios representa el antitético al de gasto y más concretamente, con la exigencia genérica, contenida en el artículo 13, de que el mismo sea necesario, lo único que se añade, es una cautela para frenar la distribución encubierta de los mismos.

b) Los trabajadores de la empresa

634 En consecuencia, ha sido necesario, ya desde la Contribución de Utilidades, precisar el carácter deducible de esta participación. La regla segunda c) de la Disposición Quinta admitía como gastos "Las participaciones de los gestores, administradores, consejeros y empleados en los beneficios de la empresa, siempre que sean obligatorias por contrato o por precepto de estatuto u ordenanza".

Según USERA la norma general en la Contribución de Utilidades era la de no considerar nunca como gastos deducibles las participaciones en beneficios "ya que la esencia básica de estas participaciones consiste en que son la retribución al capital aportado, es decir, el verdadero beneficio comercial y fiscal de la propia empresa", Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes, ob.cit., pg.268. También ALBINANA coincide al señalar que "la norma general es el gravamen de toda participación en beneficios" y, por ello, la previsión normativa sobre la consideración de partida deducible en la Contribución de Utilidades sería la excepción y no se les puede negar el carácter de beneficio obtenido por la Empresa. Cfr. Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes, ob.cit., pg.369.

En apoyo de esta idea ROCA SASTRE señala que antes de la reforma de 1920 la remuneraciones a través de la participación en las ganancias de la empresa no eran consideradas deducibles por la jurisprudencia por tres motivos diferentes: en primer lugar, porque no son gastos necesarios desde el momento en que si no hay beneficios no procede la remuneración; en segundo lugar, por tratarse de un gasto no fijo, de carácter eventual; y, por último, porque se trata de una aplicación de las utilidades realizadas. Cfr. Tratado de la Contribución de Utilidades, ob.cit., pg.533.

La Ley, en su artículo 13 ñ), contempla con un sentido excepcional, la deducción de "Las participaciones de los administradores en los beneficios de la Entidad, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente, y no excedan del diez por ciento de los mismos"⁶³⁵.

El artículo 14,b) nos confirma lo excepcional de esta posibilidad al excluir "Las participaciones en beneficios por cualquier concepto distinto de la contraprestación de servicios personales a que se refiere el artículo anterior de esta Ley, incluso el de los partícipes en cuentas".

El estudio sistemático de estos preceptos en relación con la regulación general del gasto necesario, nos lleva a hacer una serie de reflexiones.

En primer lugar, este concepto inicial de participación en beneficios debe ser matizado teniendo en cuenta que la mayor parte de las veces la referencia al mismo no se hace desde un punto de vista estrictamente contable, sino que constituye un elemento más integrante del salario. En unos casos, porque ni siquiera se trata de una participación en beneficios en sentido estricto y éstos sólo sirven como referencia para la fijación del salario. Esta diferente naturaleza de que puede participar dicho concepto ha sido reconocido por la doctrina laboralista, que ha diferenciado según la participación en beneficios se fije en

⁶³⁵ Ello supone una ventaja existente en el seno de las sociedades en contraposición a las sociedades individuales en que el "salario fiscal" no es reconocido.

función de los beneficios del empresario, en cuyo caso éstos constituyen una referencia de fijación del salario y no estamos estrictamente ante una participación en beneficios, o se extraiga de los beneficios, en cuyo caso no podría participar de la naturaleza contable de gasto⁶³⁶. Esas participaciones en beneficios fijadas en función de los mismos o simplemente llamadas así, pero cuantificadas atendiendo a elementos diferentes, son las que se conceden a los trabajadores normales de las empresas en la mayor parte de los casos, según se desprende de la lectura de un buen número de convenios colectivos, y desde el punto de vista tributario no plantean ningún problema.

Más problemas pueden presentarse en los casos en que se trata de una auténtica participación en beneficios, por ejemplo del personal directivo de la sociedad. Aquí existe cierta contradicción puesto que, por una parte, el carácter salarial de este tipo de participaciones ha sido reconocido en el Derecho del

⁶³⁶ Reproducimos textualmente las indicativas palabras de ALONSO OLEA en este sentido. Según él "En cuanto el salario meramente se fije según los beneficios del empresario, éstos no son sino un módulo de fijación, la participación en beneficios no es tal participación y nos hallamos, en consecuencia, ante un salario puro y simple". Sin embargo, añade, "En cuanto la retribución se extraiga de los beneficios de forma que éstos queden minorados en la parte que se atribuye a los trabajadores, hay una verdadera participación en los mismos que plantea una serie de problemas de gran importancia teórica". Derecho del Trabajo, ob.cit., pg.275.

Trabajo⁶³⁷ y, en cuanto salario, es gasto contable y, en

637 El carácter salarial de la participación en beneficios ha sido reconocida ya en el artículo 44 de la Ley de Contrato de Trabajo de 26 de Enero de 1944 y en el Decreto sobre Ordenación del Salario de 17 de Agosto de 1973. Ello le ha llevado a MONTOYA MELGAR a afirmar que "La participación en beneficios es, pues salario, tanto si constituye una parte o la totalidad de la retribución del trabajador". , pg.372.

consecuencia, deducible, en principio⁶³⁸. Por otra parte, por su

638 También la práctica empresarial normal parece seguir esta interpretación. Reproducimos como ejemplo las normas de auditoría interna de una empresa.

"PARTICIPACIONES DEL CONSEJO DE ADMINISTRACION Y PERSONAL DE DIRECCION EN BENEFICIOS"

1. Contabilización de acuerdo con el nuevo PGC

En el momento de reparto del beneficio:

-----	-----
Beneficio	a % part. C. Admon.
	% part. empleados (Personal de Dirección)
	Dividendo
	Remanente
-----	-----

En el momento del pago:

% part. C. Admon.	
% part. empleados (Personal de Dirección)	a Bancos y Caja
-----	-----

2. Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades

a) Deducibilidad de la participación del Consejo de Administración.

Es deducible según el artículo 13.º de la Ley 61/78 de 27 de Diciembre del Impuesto sobre Sociedades que dice: "serán deducibles las participaciones de los administradores en los beneficios de la Entidad, cuando sean obligatorios por precepto estatutario o estén acordados por órgano competente, siempre que no excedan del 10% de los mismos"

b) Deducibilidad de la participación de la Dirección en beneficios:

Es deducible, ya que el Reglamento del Impuesto lo considera como sueldos y salarios siempre que sea una contraprestación de servicios personales. Así, el art. 105-1-b del Reglamento del Impuesto de Sociedades (Real Decreto 2361/82 de 13 de Octubre) considera sueldos y salarios las pagas extraordinarias establecidas en virtud de precepto legal o Convenio laboral, la participación en beneficios, ventas o ingresos y las remuneraciones concedidas por razones de eventos de importancia.

modalidad, contraria al concepto de gasto no serían potencialmente deducibles.

c) El personal directivo

El artículo 105,1,b) del Reglamento del Impuesto de Sociedades incluye entre los "sueldos y salarios" deducibles "las participaciones en beneficios, ventas o ingresos", de acuerdo con la primera posibilidad a que nos referíamos, mientras que La Ley contempla, sin embargo, como única posibilidad de remuneración mediante participación en las ganancias, la de los administradores con la limitación ya conocida.

La interpretación que puede hacerse es la de que, por el hecho de remunerarse unos servicios, mediante este sistema de participación en beneficios, propio en principio de la remuneración del capital, se produce una atracción de dicha remuneración hacia el concepto de partida deducible.

Así, con carácter excepcional, en cuanto participen del carácter de salario, y siempre que no se trate de administradores, para los que consta de forma expresa la limitación del 10%, creemos que debe admitirse sin problemas esa remuneración⁶³⁹, generalmente del personal directivo, a través de la participación en beneficios. Precisamente por el carácter

⁶³⁹ Así lo ha entendido la Resolución del T.E.A.C de 20 de Junio de 1990 que acepta sin problemas la participación en beneficios que la Junta General acuerda conceder a determinados empleados.

salarial de la misma, no existirá normalmente problema de prueba y podrá, incluso, acreditarse el carácter obligatorio de dicha remuneración a través del contrato correspondiente⁶⁴⁰.

Por otra parte, y en cuanto no se trata de administradores formales, tal remuneración no se verá sometida a ningún límite.

Ello nos lleva, en consecuencia, a despejar la duda de la interpretación del artículo 13 ñ) y a reservar la aplicación del mismo a los miembros del Consejo de Administración, en el caso de que este exista, y, en otro caso, a aquellos administradores que lo sean en un sentido formal⁶⁴¹. La moderna

640 Semejante argumento fue utilizado por SOTO GUINDA aunque referido, evidentemente, al Texto Refundido del 67. Diferencia este autor dos clases de partidas a efectos de considerar su carácter deducible. De una parte, las que él llama obligatorias para la empresa por contrato, precepto de los estatutos u ordenanza, que serán deducibles, con el límite ya visto en el caso de consejeros, gestores y administradores; de otra, las voluntarias, deducibles si se cumplen los requisitos exigidos para deducir las pagas extraordinarias. Entre las segundas podrían incluirse también las remuneraciones mediante participación en los beneficios cuando cumplieren dichos requisitos. Cfr. Tributación de las sociedades en España, ob.cit., pg.200. En este caso se sostiene la atracción de las participaciones en beneficios hacia el salario por la vía de las remuneraciones extraordinarias.

641 El supuesto de los consejeros como receptores de beneficios encubiertos de las sociedades es contemplado en la regulación del Impuesto de Sociedades no sólo en este caso, sino también en el caso de las operaciones vinculadas al incluirlos el artículo 16 entre aquellos sujetos a los que puede ser aplicado este mecanismo. En este sentido R.CALVO ORTEGA ha señalado que este supuesto excede de los habituales casos de vinculación empresarial, pero se asimila en razón de perseguir una misma finalidad, pese a no tratarse de "una operación vinculada en sentido técnico". "Aspectos tributarios de las operaciones vinculadas y de los grupos de sociedades", Grupos de sociedades. Su adaptación a las normas de las Comunidades Europeas, CEOE y Universidad de Alcalá de Henares, Madrid 1987.

administración societaria a que hacíamos referencia podía hacernos pensar si dicho límite era aplicable a aquellos que no gozan de la condición formal de administradores, pero que llevan a cabo la gestión efectiva de la misma a través, por ejemplo, de un apoderamiento⁶⁴².

Esta interpretación se refuerza además por el hecho de que antes de la Ley de 1978 la limitación se extendía expresamente a las percibidas por gerentes, administradores o consejeros por lo que la reducción parece haberse hecho

⁶⁴² La utilización del término genérico administradores resulta confusa. Ya ROCA SASTRE, en su Tratado de la Contribución de Utilidades consideraba las diferentes acepciones posibles del término administradores a propósito de la tributación de los administradores en la Tarifa I, diferenciando, entre otros, los "miembros de los Consejos de Administración", concepto restringido, de los "Administradores generales de empresas" que se correspondería en la actualidad con todos aquellos que de alguna forma lleven a cabo la administración dentro de la sociedad, es decir, miembros del Consejo de Administración, o los que ejerzan la administración bien mediante delegación o apoderamiento, "bien se trate de empleados mismos de la empresa, bien de personas extrañas a la misma", según ROCA SASTRE, ob.cit., pg.83.

conscientemente⁶⁴³.

643 Si en 1920 se admite excepcionalmente la remuneración a través de la participación en los beneficios de la empresa sin ningún tipo de limitación, a partir de 1941, la Ley de 31 de Diciembre de dicho año se encarga de poner un límite a las mismas cuando son percibidas por consejeros, gestores y administradores de las empresas. En esos casos el importe total de las mismas no podrá superar en ningún caso el 10% del beneficio al que se imputan ni el total de las participaciones o remuneraciones extraordinarias satisfechas en el mismo ejercicio a los empleados y obreros de la empresa, que a su vez estaban sometidas a limitaciones en cuanto a su cuantía.

Estas limitaciones a las remuneraciones, especialmente las concedidas a directivos o administradores de las sociedades, demuestra la cautela que la Contribución de Utilidades, sobre todo a partir de su reforma de 1941, tuvo a la hora de retribuir los servicios prestados, cautela que se intensifica, curiosamente, a la vez que se va admitiendo, a efectos tributarios una mayor amplitud en materia retributiva. USERA analiza la significación social de dicho límite, afirmando que "así se evita que a los órganos directivos se les entregue una mayor cantidad de beneficios que al resto del personal, y al propio tiempo se agrega una regla de lógica justicia al impedir que aquella participación de dichos órganos directivos pueda superar nunca a las remuneraciones extraordinarias concedidas generalmente en concepto de carestía de vida a los empleados y obreros", Régimen fiscal de los beneficios de Empresas y partícipes, ob.cit., pg.272.

En cuanto al ámbito subjetivo de la limitación, según ALBIÑANA, "no restringe nada más que las participaciones de los altos empleados de las Empresas, manteniendo en toda su amplitud las normas anteriores en cuanto a los productores, es decir, empleados y obreros", Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes, ob.cit., pg.369. También ROCA SASTRE participa de esta misma opinión considerando que dicho límite "no afecta a las participaciones asignadas a los empleados y obreros de la empresa", admitiendo así el carácter deducible de las participaciones en beneficios de los obreros que no estaba contemplado expresamente. Tratado de la Contribución de Utilidades, ob.cit., pg.536. Es raro, sin embargo, que la Contribución de Utilidades que siempre se había preocupado de matizar, mucho más que cualquier norma posterior, entre las diferentes categorías de empleados, se refiriese a empleados en un sentido tan amplio, y no a productores. Quizás se debe a que ni siquiera se planteaba la remuneración de los obreros mediante participación en las ganancias que, evidentemente, no era la forma normal de retribuirles. La Orden de 13 de Mayo de 1958 no introduce ninguna modificación en este sentido pero el Texto Refundido de 1967 incluye también como deducibles las participaciones de los obreros en los beneficios de la entidad con idénticos requisitos.

AMOROS RICA ha realizado también una interpretación sistemática del artículo 13 ñ) y llega a las mismas conclusiones que nosotros respecto al ámbito de aplicación subjetiva de dicho precepto, si bien mediante argumentos diferentes. Así, considera que la limitación contenida en dicho precepto debe referirse a los miembros del consejo "ya que sólo éstos son los que pueden realizar una actividad no encajada dentro de la prestación de servicios personales", puesto que, en su opinión la extensión de la limitación a otra clase de personas como, por ejemplo, Directores, Apoderados generales o Gerentes, chocaría con la posibilidad que existe de deducir cualquier contraprestación por servicios personales⁶⁴⁴.

A nuestro juicio, sin embargo, la excepción que se otorga de deducir las participaciones en beneficios tendrá su causa precisamente en que se trate de remunerar servicios personales, del tipo que sean, bien de altos directivos sin limitaciones, porque gozan de la condición salarial, bien de administradores con el límite del 10%. Si se demostrase que no se retribuye la prestación de un servicio sino el capital, aunque dicha demostración es en la práctica imposible, no habría

⁶⁴⁴ "Artículo 13", Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, ob.cit.pg.

posibilidad de deducción⁶⁴⁵.

d) Límite de la deducción

Ello lleva a cuestionarse otro aspecto importante en relación con esa limitación establecida en el artículo 13,ñ) que es la de si dicho límite afecta a cualquier remuneración que tenga como destinatarios a estas personas, es decir, a los

645 Este aspecto fue puesto ya de manifiesto por USERA quien considera como razón de deducir ciertas participaciones en beneficios "el hecho de que los motivos determinantes de esta participación son ajenos a la aportación de capital", Régimen fiscal de los beneficios de Empresas y partícipes, ob.cit., pg.268. Por su parte ROCA SASTRE pone de manifiesto cómo en el caso de las participaciones en beneficios el requisito de que se trate de una remuneración efectiva de servicios o trabajos personales tiene aún más relevancia para diferenciarlo de las remuneraciones al capital aportado. Cfr. Tratado de la Contribución de Utilidades, ob.cit., pg.534.

Vid.en el mismo sentido MORENO CERREZO, "Comentario a las Consultas 18 a 44 del Impuesto sobre Sociedades", Estudios del Impuesto sobre Sociedades. In memoriam José Antonio García García (1943-1981), ob.cit., pg.176.

administradores⁶⁴⁶.

A nuestro juicio, la limitación está vinculada a la forma de dicha retribución, excepcionalmente deducible, esto es, la de participación en beneficios. En otro caso, no existe inconveniente, en la deducción de su importe total.

Así, si el administrador tiene, además, un contrato laboral con la empresa, podrá percibir una remuneración salarial, que será deducible en su totalidad. Así lo ha entendido también QUINTAS BERMUDEZ al afirmar que "los consejeros y administradores pueden, además de desempeñar tales cargos, mantener una relación laboral con la sociedad, debiéndose tratar separadamente estas funciones"⁶⁴⁷. Con ello, estamos admitiendo que, en cuanto tienen

⁶⁴⁶ El ordenamiento italiano, en el nuevo texto regulador de los impuestos directos de 1986 ha establecido modificaciones importantes en cuanto al tratamiento tributario de las remuneraciones de los administradores de las sociedades personales, con un criterio más abierto que el sostenido por el de 1973 que no permitía la deducción de aquellas cuando tenían la modalidad de participaciones en beneficios y limitaba las que suponían una cantidad fija.

El artículo 62 permite ahora la deducción completa de las segundas, subordinando este carácter deducible a su efectivo pago, e introduciendo, por ello, el criterio de caja en relación con las mismas.

Respecto a las participaciones en beneficios ha permitido también su "deducción extra-contable" en el ejercicio de competencia.

Vid. sobre esta modificación los siguientes artículos: G.ABBATE, "La deducibilità dei compensi agli amministratori di società nel T.U.I.R.", Società bilancio e contabilità 1/89, pg.54.; A.GHINI, "Problemi pratici per i compensi in misura fissa agli amministratori", Informazioni aziendali e professionali 28/88, pg.1971; G.PEDONE, "Compenso agli amministratori come percentuale degli utili", Il giornale dei Dottori Commercialisti Mayo 1989, pg.10.; R.RABAGLIATI, "Compensi corrisposti ad amministratori e sindaci di società di capitale", Il fisco 24/89, pg.3736.

⁶⁴⁷ Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ob.cit., pg.430.

un contrato de trabajo, especial de alta dirección, con la empresa, y con las retenciones jurisprudenciales conocidas, las remuneraciones que tienen su causa en el mismo, constituyen gastos de personal a efectos tributarios, y son deducibles al amparo del artículo 13, d) de la Ley del Impuesto. Si no existe tal contrato de trabajo y la remuneración se establece a través, por ejemplo, de los Estatutos de la sociedad estaremos ante una remuneración de servicios no reconducible al contrato de trabajo, pero deducible igualmente en virtud del art.13, c que se define, como sabemos por exclusión de los servicios"laborales"⁶⁴⁸.

Ello no se ve claro, tal vez, porque el Reglamento, en su artículo 112.1.d) ha incluido únicamente entre los servicios profesionales deducibles, las "Cantidades en concepto de dietas y gastos de viajes satisfechas a Consejeros y Administradores legales, devengadas por su asistencia a reuniones para las que hubieran sido debidamente convocados". Sin embargo ello no autoriza a excluir otro tipo de remuneraciones, siempre que remuneren servicios efectivos puesto que dicha enumeración no

648 La Memoria del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades apoya claramente esta conclusión. En la misma, y en relación con los Gastos de Personal, se afirma: "Tradicionalmente el Impuesto sobre Sociedades ha mantenido un criterio muy restrictivo e impregnado de un profundo paternalismo fiscal en este tema. Consecuente con ello es la serie de trabas y cautelas que exigía a diversas remuneraciones del factor trabajo para que ostentasen el calificativo fiscal de deducibles. Por el contrario, el proyecto de ley mantiene un criterio de gran amplitud al admitir como gasto deducible cualquier retribución del factor trabajo, manteniendo, por razones obvias, la limitación de las participaciones de los Administradores en los beneficios de la Sociedad (el subrayado es nuestro).

tiene un carácter exhaustivo⁶⁴⁹. Puede considerarse como límite el contemplado genéricamente en el artículo 112.2 en el sentido de que no será deducible "la parte que exceda de los límites legales, reglamentarios o estatutarios aplicables", y así, en este caso sería la cantidad pactada, obrando el contrato como prueba, porque, si bien, como decíamos en la primera parte de este trabajo, el gasto deducible no debe venir de ningún modo equiparado a aquel que es obligatorio porque dimana dicha obligatoriedad de alguna de estas fuentes, en este caso puede considerarse que las mismas actúan como prueba del límite de tal gasto. Como prueba puede también acudir nuevamente a la tributación posterior en el I.R.P.F. por parte de estos sujetos.

⁶⁴⁹ Esta idea ya había sido expresada de la misma forma por ALBIÑANA respecto la Contribución de Utilidades y respecto a la concepción por él mantenida respecto al gasto necesario. Ahora bien lo que interesa resaltar es su idea de que por la propia concepción del gasto necesario, en su caso la de tratarse de un gasto obligatorio, cualquier retribución de trabajo será deducible aunque no se disponga expresamente, una vez probada la prestación de servicios personales a la Empresa, "Y ello -según este autor- sin tener en consideración quien es el perceptor, lo mismo si se trata de un consejero que de un socio en general". Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes, ob.cit., pg

Compartimos el razonamiento en este sentido de T.GUTIERREZ PEREZ que, de acuerdo con la Sentencia de 29 de Enero de 1974, considera que por esta vía no "se empobrece el haber repartible de la sociedad, pues el argumento sería aplicable a toda retribución que se fije, ya sea por exigencia laboral, por imperativo de la Ley o de los Estatutos, o por decisión, dentro del marco de sus atribuciones, de los administradores". Cfr. "La retribución de los administradores ante el Impuesto sobre Sociedades", Impuestos n.8, Abril 1989, pg.5.

En ocasiones, esta conclusión no ha sido admitida por la jurisprudencia, aplicando dicho límite con carácter general. Así, la sentencia de la Audiencia Territorial de Valencia de 10 de Junio de 1987 constituye un ejemplo de ello.

En el caso que se examina en la misma, los Estatutos de una sociedad establecen que "los componentes del Consejo de Administración percibirán en conjunto, como retribución anual, el equivalente al costo del salario medio del puesto de trabajo"; según el citado estatuto no hace referencia "el citado estatuto a que se trate de participaciones en los beneficios de la empresa, sino un pago obligatorio independientemente de la coyuntura favorable o negativa en la que se desenvuelva la Sociedad". Pese a ello, la sentencia argumenta que, al no poder deducirse en concepto de remuneración o paga extraordinaria, en aplicación del art.17.13 del Texto Refundido del 67, que sólo contempla las abonadas a los empleados y obreros, el supuestose incardina entre las participaciones en beneficios, siendo de aplicación la correspondiente limitación, pues "tampoco cabe entender que se trate de un gasto necesario para la obtención de ingresos". No podemos compartir este razonamiento que reconduce una remuneración percibida por un Consejero, por el mero hecho de la condición del destinatario, al concepto de participación en beneficios.

En cuanto a la exigencia del artículo ñ) de que las participaciones en beneficios de los administradores deban ser obligatorias por precepto estatutario o acordadas por el órgano competente, en el caso de las Sociedades Anónimas, el Texto

Refundido de 1989, aplicable en este punto concreto a las Sociedades de Responsabilidad Limitada exige, en su artículo 130, que la misma sea fijada en los estatutos. En este caso, la regulación sustancial de este tipo de sociedades impide, pues que, fuera de los Estatutos, sea fijada cualquier tipo de remuneración para los administradores e interpretamos que, si a la condición de administrador se suma la de trabajador porque el mismo tenga un contrato de trabajo con la sociedad, dicho contrato no podrá acordar una participación en beneficios superior a la estipulada.

En el caso de otras entidades⁶⁵⁰, creemos que, la ratio legis del propio precepto aconseja la remisión a lo dispuesto en la regulación sustancial de cada una de ellas respecto a la retribución de los administradores, de forma que la posibilidad de deducir, con el límite del 10%, debe partir de una remuneración legalmente pactada, bien en los Estatutos, en unos casos, bien por quien proceda en el resto.

En la actualidad, la información sobre la remuneración de los administradores se ha visto reforzada por las nuevas normas contables ya que en la Memoria, elemento integrante de las Cuentas Anuales, y que debe presentarse por todas las Entidades a

⁶⁵⁰ Para las que se reserva, en opinión de la mayoría de la doctrina, la posibilidad, a que se refiere el artículo 13,ñ) de que sus retribuciones se hayan acordado por el órgano competente. Vid. por todos T.GUTIERREZ PEREZ, "La retribución de los administradores ante el Impuesto sobre Sociedades", ob.cit., pg.8 y los autores que allí se citan.

las que es aplicable el Plan General Contable⁶⁵¹, deberá constar el "importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa. Esta información se dará de forma global por conceptos retributivos"⁶⁵².

⁶⁵¹ Según el artículo 2 del R.D.1643/1990 de 20 de Diciembre éste es aplicable obligatoriamente a "todas las Empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria".

⁶⁵² Según GIBAJA NUÑEZ, esta información debe extenderse igualmente a seguros de vida, obligaciones por pensiones, anticipos y créditos a los miembros del Organo de Administración. Cfr."La Memoria: esa desconocida", Como aplicar el Plan General de Contabilidad n.6, Expansión y Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, pg.71.

BIBLIOGRAFIA

ABBATE.-G., "La deducibilità dei compensi agli amministratori di società nel T.U.I.R.", Società bilancio e contabilità n.1, 1989

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA.-C., "La fiscalidad en la Ley reguladora de los Planes y Fondos de Pensiones", Documentación Laboral n.21, 1987.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA.-C., "Relaciones entre el Derecho privado y el Derecho tributario", Prologo al libro de J.A. Antón El ordenamiento tributario de los frutos, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1977.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA.-C., "Jurisp.Comentario al Acuerdo del T.E.A.C. de 24 de Octubre de 1952", R.D.F.H.P. n.9, 1953.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA.-C., "Régimen tributario de las participaciones en ingresos empresariales", R.D.F.H.P. n.30, 1958.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA.-C., Sistema Tributario Español y Comparado, Ed.Tecnos, Madrid 1986.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA.-C., Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes, Revista de Derecho Mercantil, Madrid 1949.

ALEGRE LOPEZ, "Salarios en dinero y en especie, porcentajes y comisiones", Estudios sobre la ordenación del salario. Departamento de Derecho del Trabajo de la Universidad de Valencia, 1976

ALMANSA PASTOR, "La obligación salarial". Estudios sobre la reordenación del salario. Departamento de Derecho del trabajo de la Universidad de Valencia. Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Valencia, 1976

ALONSO OLEA y TORTUERO PLAZA, Instituciones de Seguridad Social, Ed.Civitas, Madrid 1.990.

ALONSO OLEA.-M., "Consideración general sobre las clasificaciones del salario", 16 Lecciones sobre salarios y sus clases. Departamento de Derecho del Trabajo. Universidad de Madrid, Madrid 1971

ALSINA RIUBRUGENT.-E., "La base imponible", Estudios del Impuesto sobre Sociedades. In memoriam José Antonio García García (1943-1981), Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios, Barcelona 1983.

ALVAREZ MELCON.-S., "El principio contable de la imagen fiel: una introducción", Fiscalidad y Contabilidad empresarial. Homenaje a Carlos Cubillo Valverde, I.E.F., 1983.

AMATI.-N.D., Nuovi profili delle imposte sui redditi. Appendice alla Progettazione giuridica del reddito, Ed. Cedam, Padua 1980.

AMOROS RICA.-N., "El hecho imponible en el Impuesto sobre sociedades" XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1982.

AMOROS RICA.-N., "El hecho imponible en el Reglamento del Impuesto", R.D.F.H.P. n.166-167, 1983.

AMOROS RICA.-N., "Artículo 13", Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Impuesto de Sociedades, Edersa, Madrid 1986.

AMOROS RICA.-N., "Ingresos computables y partidas deducibles", R.D.F.H.P. n.147, Madrid 1980.

AMOROS RICA.-N., Curso de Derecho tributario. Parte Especial: Los Tributos en particular, Madrid 1988

AMOROS RICA.-N., "Artículo 14", Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Impuesto de Sociedades, Edersa, Madrid 1986.

APARICIO PEREZ y FERNANDEZ JUNQUERA, "Los rendimientos del capital inmobiliario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", R.D.F.H.P. n.159, 1982

ARAUJO FALCAO.-A., El hecho generador de la obligación tributaria, Ed. Depalma, Buenos Aires 1964.

ARIAS ABELLAN.-M.D., "Tratamiento jurídico tributario de las dotaciones a obras benéficas sociales en el Impuesto de Sociedades", R.D.F.H.P. n.190, 1987

ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS, Borrador de Principios Contables para el Impuesto sobre Beneficios, 1987.

BACCHILEGA, Il reddito fiscale nell'impresa, Ed. Giuffrè, Milano 1976.

BALAGUER LARA.-F., "Comentarios en torno al Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas", R.D.F.H.P. n.77, 1968.

BANACLOCHE PEREZ.-J., "Jurisprudencia: Gastos de desplazamiento", Crónica Tributaria n.54

BANACLOCHE PEREZ.-J., El Impuesto sobre Sociedades. Estudio teórico y práctico, Ed. Hesperia, Madrid 1981.

BARCELO RICO-AVELLO.-G., "Régimen fiscal de las aportaciones y prestaciones de sistemas de previsión social", Carta Tributaria n.91, 1989

BARCELO RICO-AVELLO.-G., "Régimen transitorio en la constitución de planes y fondos de pensiones", Carta Tributaria n.108, 1990

BARRE.-R., Economie Politique, Coll. Thèmes presses universitaires de France tome second, París 1.965

BAUTISTA PEREZ.-F., "La imputación de ingresos y gastos en el Impuesto de Sociedades", Civitas Revista Española de Derecho Financiero n.32, 1981.

BAYON CHACON, "Terminología salarial", 16 Lecciones sobre salarios y sus clases. Departamento de Derecho del Trabajo .Universidad de Madrid, 1971

BAZA MARTINEZ.-F., "La renta de las Sociedades en el Impuesto español", H.P.E. n.24-25, 1973.

BERLIRI.-A., Principi di Diritto Tributario, Ed. Giuffrè, Milano 1957.

BERLIRI.-A., Il Testo Unico delle Imposte Dirette, Giuffrè, Milán 1960

BERLIRI.-L.V., "Appunti sul concetto di reddito nel sistema dell'imposta mobiliare", Rivista Italiana di Diritto Finanziario, 1939.

BESTEIRO VARELA.-M.A., Análisis de la relación actual Contabilidad-Derecho Tributario. Propuesta modificadora para España, Instituto de Planificación Contable, Madrid 1985.

BORRAJO DACRUZ.-E., "Conservación de la relación de trabajo cuando el trabajador también ocupa un puesto de alta dirección en la empresa", Revista Española del derecho del Trabajo Ed. Civitas, Abril/Junio 1980

BORRAJO DACRUZ.-E., "El contenido de la relación jurídica del seguro social", Rev. Derecho Mercantil n.76, 1960.

BORRAJO DACRUZ.-E., Altos cargos laborales, Edersa, Madrid 1984

BOSELLO.-F., "I componenti negativi", Il reddito di impresa nel nuovo Testo Unico, Ed. Cedam, Padua 1988

BROSETA PONT, Manual de Derecho Mercantil, Ed. Tecnos, Madrid 1985

BUIREU GUARRO.-J., "El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y el Plan General de Contabilidad", R.D.F.H.P. n.166-167, 1983.

BUIREU GUARRO.-J., Impuesto sobre Sociedades, Ministerio de Hacienda, Madrid 1981.

BUIREU GUARRO.-J., Manual de Contabilidad, Escuela de Hacienda Pública, Quinta edición, Madrid 1986.

BUIREU GUARRO.-J., Tratamiento contable y fiscal del Impuesto sobre Sociedades, Instituto de Empresa, Madrid 1981.

BUIREU GUARRO.-J., Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades, Ed. Pirámide, Madrid 1.990

CALVO ORTEGA.-R., "Aspectos tributarios de las operaciones vinculadas y de los grupos de sociedades", Grupos de Sociedades. Su adaptación a las normas de las Comunidades Europeas, Ed. CEOE y Universidad de Alcalá de Henares, Madrid 1987

CALVO ORTEGA.-R., "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero", H.P.E. n.1, 1970.

CALLE SAIZ.-R., "Análisis de la estructura y de los efectos económicos de un impuesto negativo sobre la renta", H.P.E. n.1, 1970.

CALLE SAIZ.-R., "Bibliografía sobre el impuesto negativo sobre la renta", H.P.E. n.1, 1970.

CAÑIBANO CALVO, "La información contable-financiera en España: análisis comparado de sus principios inspiradores", Fiscalidad y Contabilidad empresarial, Homenaje a Carlos Cubillo Valverde, I.E.F., Madrid 1983.

CAÑIBANO CALVO, "Artículo 13 de la Ley del Impuesto de Sociedades", Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Edersa, Madrid 1986.

CARBAJO VASCO.-D., "Las presunciones sobre contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades", R.D.F.H.P. n.166-167, 1983.

CASTAN TOBEÑAS.-J., Derecho Civil Easoñol, Común y Foral, Ed. Reus S.A., Tomo Tercero, Madrid 1988.

CERVERA TORREJON, "Régimen fiscal de fondos y planes de pensiones: un primer comentario", Ciss Comunicación

CICOGNANI.-A., "Ancora sulla nozione fiscale di reddito di impresa", Rivista di Diritto Finanziario XXXIX, 1980.

CICOGNANI.-A., L'imposizione sul reddito d'impresa, ed. Cedam, Padua 1980.

CLAVIJO HERNANDEZ.-F., "Recensión" El Impuesto sobre Sociedades. Régimen general de Moreno Cerezo, Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, 1981

CLAVIJO HERNANDEZ.-F., "Recensión" Tratamiento Contable y Fiscal del Impuesto sobre Sociedades de Buireu Guarro, Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, 1982

CLAVIJO HERNANDEZ.-F., Los rendimientos del capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ed. Civitas, Madrid 1980

COMBARROS VILLANUEVA, La empresa y su valoración en el Impuesto sobre el Patrimonio: análisis contable y jurídico-tributario

COMBARROS VILLANUEVA, Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades, Ed. Tecnos, Madrid 1988

CORTES DOMINGUEZ.-M., Ordenamiento Tributario Español, Ed. Civitas, Madrid 1985.

COZIAN.-M., "Abus de droit, simulation et planning fiscal", Bulletin Fiscal Francis Lefevre 12/84

COZIAN.-M., "La gestion fiscale de l'entreprise", Revue de jurisprudence fiscale 5-80

COZIAN.-M., Les grandes principes de la fiscalité des entreprises, Litec, París 1983.

CHAMBERS, Accounting evaluation and economic behavior, Nueva York 1966.

DAMMACCO.-S., "Le spese di manutenzione e riparazione dell'hardware e del software", Informazioni aziendali e professionali n.33, 1988

DAMMACCO.-S., "Le spese di manutenzione e riparazione dell'hardware e del software", Informazioni aziendali e professionali n.33, 1988.

DELGADO GOMEZ.-A., "Los conceptos de valor y precio en el reglamento del Impuesto sobre Sociedades", R.D.F.H.P. XXXIII, 1983.

DEZZANI, F., "Il reddito d'impresa è il nuovo Testo Unico", Riv. Guardia. Fin. 1988.

DEZZANI, F., Contabilità e Bilancio Fiscale, Ed. Giuffrè, Milano 1978.

DIAZ BUSTAMANTE Y TERMINEL.-L., "El hecho imponible", R.D.F.H.P. n.147, 1980.

DICTAMEN SOBRE EL PLAN DE PREVISION SOCIAL Y FONDO DE PENSIONES, R.D.F.H.P. n.170, 1984

DRAKE DRAKE.-R., "Concepto y composición de la renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", C.T. n.26, 1978.

DURAN HERAS.-A., "Pensiones en España: presente y perspectivas de futuro", Papeles de Economía Española n.12-13, 1982

DURAN LOPEZ.-F., "Informe acerca de la relación laboral especial de alta dirección: Director General de la Caja de Ahorros", Relaciones Laborales n.2, 1986

DURAN-SINDREU BUXADE.-A., Fiscalidad de las operaciones de leasing: reflexión en torno a su conveniencia y análisis de posibles controversias, Librería Bosch, Barcelona 1988.

DURAN-SINDREU BUXADE.-A., Manual Práctico del Impuesto sobre Sociedades, Base Imponible y Deducciones de la Cuota, Promociones y Publicaciones Universitarias S.A, 1988.

DUS.-A., "Le "Spese e passività" deducibili del calcolo del reddito mobiliare nel nuovo cesto unico delle imposte dirette", Riv.Diritto Finanziario e Scieza delle finanza n.4, 1958

EINAUDI.-L., Principios de la Hacienda Pública, Traducción al español de la edición italiana de 1940, Ed.Aguilar, Madrid 1946.

ELVIRA MARTINEZ, La empresa y sus directivos. Problemática jurídica, Ed. Colex, 1990

ESTAPE RODRIGUEZ.-F., La reforma tributaria de 1845, I.E.F., Madrid 1971.

ESTEBAN MARINA.-A., El Impuesto sobre Sociedades en la reciente jurisprudencia, Instituto de Estudios Fiscales 1990.

ESTEBAN MARINA.-A., VAZQUEZ CANALES.-C., "Las liberalidades en el Impuesto de Sociedades", Comentario a la Res. TEAC de 7.11.83 Crónica Tributaria n.49, 1948

FACCHINETTI.-I., "Deducibilità dei costi non annotati sul libro giornale", Inf.Parole, 1989.

FALSITTA.-G., "Il problema delle interrelazione trá normativa di diritto commerciale e il diritto tributario nella disciplina del "conto profitti e perdite" delle società per azioni", Impresa, ambiente e pubblica amministrazione 1977.

FERNANDEZ JUNQUERA.-M., "La reposición de materiales y las amortizaciones globales como gasto deducible en el Impuesto de Sociedades", C.T. n.27, 1978.

FERNANDEZ PEÑA.-E., "Intereses Intercalarios", Revista Española de Financiación y Contabilidad n.51, 1986

FERNANDEZ PIRLA.-J.M., Teoría económica de la Contabilidad, Imp.López, Madrid 1963.

FERNANDEZ PIRLA.-J.M., Una aportación a la construcción del Derecho Contable, Instituto de Planificación Contable, Madrid 1986.

FERNANDEZ PIRLA.-J.M., "El Derecho Contable a la luz de los documentos contables", Ciss, Noticias C.E.E., n.9, 1985.

FERNANDEZ-DAZA ALVEAR.-J.M., "El leasing (su desarrollo en España de la mano de la normativa fiscal)", H.P.E. n.94, 1985.

FERREIRO LAPATZA.-J.J., "El principio de legalidad y las relaciones Ley-Reglamento en el Ordenamiento Tributario Español", Libro Homenaje al Profesor Albiñana vol II

FERREIRO LAPATZA.-J.J., CLAVIJO HERNANDEZ.-F., MARTIN QUERALT.-J. y PEREZ ROYO.-F., Curso de Derecho Tributario. Parte especial, Ed.Marcial Pons, Madrid 1988.

FLOREN MENDIETA.-V., "El arrendamiento financiero de bienes inmuebles", G.F. n.66, 1989.

FUENTES QUINTANA.-E., "La ideología de la reforma tributaria silenciosa", H.P.E. n.42-43, 1976.

GAGO RODRIGUEZ.-A. y FERNANDEZ GALLEGO.-F., "Los rendimientos en especie: el caso especial de la vivienda", Crónica Tributaria n.54, 1985

GALAN.-E., "La verificación de las cuentas anuales", La Reforma de la Ley de Sociedades Anónimas, Ed.Civitas, Madrid 1987.

GARCIA AÑOVEROS.-J., "Algunos problemas de la compensación de pérdidas en el Impuesto de Sociedades", CIVITAS R.E.D.F. n.1, 1974.

GARCIA AÑOVEROS.-J., El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, Ed.Civitas, Madrid 1977.

GARCIA DE ENTERRIA y FERNANDEZ, Curso de Derecho Administrativo, Ed.Civitas vol.I, Madrid 1980

GARCIA LUIS.-T., Impuesto sobre Sociedades: Desgravaciones por inversión y creación de empleo, Lex Nova, Valladolid 1990.

GARRIGUES.-J., Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas, Imprenta Aguirre, Madrid 1976

GARRIGUES.-J., Curso de Derecho Mercantil Tomo I, Imprenta Aguirre, 1986

GHINI.-A., "Problemi pratici per i compensi in misura fissa agli amministratori", Informazioni aziendali e professionali n.28, 1988

GIANNINI., "Il concetto di reddito mobiliare nel diritto tributario italiano", Riv.di pol.ec. 1935.

GIBAJA, "La memoria, esa desconocida", Como aplicar el Plan General de Contabilidad. Expansión de Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 1991

GIMENEZ REYNA, Comebtarios a las Leyes Tributarias y financieras. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, "Art. 26", Edersa, madrid 1986.

GIRON TENA, Derecho de Sociedades Anónimas (según la Ley de 17 de Julio de 1991), Publicaciones de los seminarios de la Facultad de Derecho de Valladolid

GIUNTA.-G. y CARNEVALE MIINO.-G., Il nuovo Testo Unico delle Imposte Dirette, Pirola, Milano 1989.

GONZALEZ CAYUELA.-M.C., "Algunas notas sobre los aspectos fiscales de la reforma mercantil", Gaceta Fiscal Te n.76, 1.990

GONZALEZ DE ELENA, "Las relaciones especiales de trabajo, el Estatuto de los Trabajadores y los Decretos Reguladores", Relaciones Laborales n.2, 1986

GONZALEZ GARCIA.-A.L., "La nueva normativa contable y el Impuesto sobre Sociedades", Impuestos n.12, 1990.

GONZALEZ GARCIA.-A.L., El Impuesto sobre Sociedades y el Plan General de Contabilidad, Instituto de Planificación Contable, Madrid 1980.

GONZALEZ GARCIA.-A.L., "El Impuesto sobre Sociedades y la contabilidad empresarial", Revista Española de Financiación y Contabilidad n.25, 1978.

GONZALEZ POVEDA.-V., "La crisis del principio del devengo en el Impuesto sobre Sociedades", Impuestos n.1, 1986.

GONZALEZ POVEDA.-V., Impuesto sobre Sociedades, Ed. Pirámide, Madrid 1988.

GOTA LOSADA.-A., "Especialidades en los ingresos computables en el Impuesto sobre Sociedades", Estudios sobre Tributación del Seguro Privado, Ed. Civitas, Madrid 1986.

GOTA LOSADA.-A., "La compensación de pérdidas en el Impuesto de Sociedades", H.P.E. n.5, 1970.

GOTA LOSADA.-A., Tratado del Impuesto de Sociedades, Ed.Banco Exterior de España, Madrid 1988.

GRIZZIOTTI.- B., "L'autonomia del Diritto Finanziario nella determinazione della capacità contributiva e del reddito imponibile", Riv. Dir. finanz. e scienze delle finanze n.2,1938

GUTIERREZ PEREZ.-T., "La retribución de los administradores ante el Impuesto sobre Sociedades", Impuestos n.8,1989

HERNANDEZ MARTIN.-V., "Tratamiento fiscal de las retribuciones en especie.Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo Sala 3 Sentencia del 24 de junio de 1986", Impuestos II,1986

HERNANDEZ DE LA TORRE Y GALAN.-C., "La prefiguración normativa del Impuesto sobre Sociedades y la obra de Flores de Lemus", H.P.E. n.42-43, 1976.

HERRERA MOLINA.-P.M., "El nuevo régimen fiscal de los fondos de pensiones", Impuestos n.9,1982

HERRERA MOLINA.-P.M., La exención tributaria, Ed.Colex, Madrid 1990.

IBAÑEZ CASADO, "Aspectos fiscales de los planes y fondos de pensiones", Crónica Tributaria n.59,1989

IBARRA IRAGÜEN.-J., "El carácter deducible del gasto.Hecho imponible.Reglas de valoración y anomalías contables después de la publicación de la Ley y Reglamento del IVA, RD 2402/1985 y reforma del artículo 319 del Código Penal", Gaceta Fiscal n.34,1986.

JARACH.-D., Curso Superior de Derecho Tributario, Ed.Cima, Buenos Aires 1969.

LAGARES CALVO, M.J., "Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1926", H.P.E. n.42-43, 1976.

LEFEBVRE.-F., Documentación Práctica de los Impuestos Directos.

LOPEZ DE MEDRANO.-F., La separación de los administradores de la sociedad anónima, Librería Bosch, Barcelona 1986

LOPEZ DOMINGUEZ.-F., "La reforma tributaria de la Ley de 16 de diciembre de 1954", Impuestos de la Hacienda Pública n.142, 1955.

LOPEZ LOPEZ.-A. y VEGANZONES CALVO.-J., "Fondos de Pensiones", Papeles de economía Española n.12-13,1982

LOZANO SERRANO.-C., Exenciones tributarias y derechos adquiridos, Ed.Tecnos, Madrid 1988.

LUENGO AYALA.-J.A., "La compensación de pérdidas y el Impuesto sobre Sociedades", Estudios del Impuesto sobre Sociedades. In memoriam José Antonio García García (1943-1981), Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios, Barcelona 1983.

MAGNANI,"Sul concetto di spesa inherente alla produzione del reddito",Diritto e Pratica Tributaria,1967-II

MANTERO SAENZ.-A., Impuesto sobre Sociedades:Comentarios al Reglamento, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 1984.

MARTIN NIÑO.-J., La Hacienda Española y la Revolución de 1868, I.E.F., Madrid 1972.

MARTIN OVIEDO.-J.M., El "leasing" ante el derecho español", Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1972.

MARTINEZ EMPERADOR,"Régimen jurídico del salario",Comentarios a las Leyes Laborales.El Estatuto de los Trabajadores,EDERSA,Madrid 1982

MARTINEZ LAFUENTE.-A.,"Régimen fiscal de los planes y fondos de pensiones",Ciss.Comunicacion,1987

MARTINEZ MARTINEZ.-D., "El impuesto negativo sobre la renta", H.P.E. n.1, 1970.

MARTINEZ SIMANCAS y SANCHEZ JULIAN,"Los fondos de pensiones: Especial consideración de su tratamiento tributario",Estudios sobre Tributación bancaria.Civitas,Madrid 1985

MARTINEZ PEREZ.-A.,Comentarios a las leyes tributarias y financieras.Impuesto sobre Sociedades, "Artículo 22",Edersa,Madrid 1986

MATEU-ROS CERESO.-R.,"Fondos de pensiones:Efectos sustanciales y fiscales",Crónica Tributaria n.47,1983

MEMORIA DE LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DE 1913, Revista de Economía Política n.3, 1957.

MILLAN FERNANDEZ.-W., "La información empresarial", Estudios monográficos de contabilidad y economía en homenaje al profesor doctor José María Fernández Pirla, Ed.ICE, Madrid 1980.

MITA.-E.DE, Appunti di Diritto Tributario, Le imposte sui redditi:la struttura, Ed.Giuffrè, Milano 1988.

MOLERO MANGLANO.-G.,"Las llamadas gratificaciones voluntarias",Rev. de Política Social n.130

- MONFREGOLA.-C., "Interessi passivi e spesa generali: gli elementi del rapporto di deducibilità fiscale", Inf. Pirola, 1989
- MONTESINOS JULVE.-V., "La reforma del Derecho Contable en España", Ciss Noticias C.E.E. n.42, 1988.
- MONTOYA MELGAR, Derecho del Trabajo, Ed. Tecnos, Madrid 1987
- MORAL MEDINA.-F.J., "Historia del Impuesto sobre Sociedades. Desde 1900 hasta 1922", H.P.E. n.24-25, 1973.
- MORENO CERREZO.-F., "Comentario a las consultas 18 a 44 del Impuesto sobre Sociedades", Estudios del Impuesto sobre Sociedades. In memoriam José Antonio García (1943-1981), Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios, Barcelona 1983.
- MORENO CERREZO.-F., El Impuesto sobre Sociedades. Régimen general, Ed. Pirámide, Madrid 1.981.
- MORENO ROYES.-F. y OTROS, Los planes y fondos de pensiones: Comentarios al Reglamento, 1988
- MORONI.-S., "La difficile imputazione dei componenti del reddito d'impresa", Riv. Dott. Comm., 1989
- MORONI.-S., "Reddito d'impresa: il pericoloso criterio di competeza", Riv. Dott. Com. XXVII, 1986
- MUÑOZ CAMPOS, "El concepto de trabajador directivo en la jurisprudencia y en el R.D. 1382/85", Relaciones Laborales n.2, 1986
- MUÑOZ COLOMINA.-C.I., Aportaciones contables a los nuevos objetivos y enfoques socioeconómicos de la empresa, Instituto de Planificación Contable, Madrid 1984.
- NANULA.-C., "Il principio di competenza economica nella tassazione del reddito di impresa", Riv. Diritto Fno. XLV, 1986
- NEUMARK, Principios de la Imposición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1974
- ORTEGA.-R.A., Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ingresos y Gastos, Asociación para el Progreso de la Dirección, Madrid 1983.
- ORTEGA.-R.A., Comentarios de urgencia a la Ley del nuevo Impuesto sobre Sociedades, Asociación para el Progreso de la Dirección, Madrid 1979.
- ORTIZ CALZADILLA.-R.S., "Las asignaciones a las instituciones de Previsión del Personal en la Ley 16/1978 del Impuesto sobre Sociedades", Crónica Tributaria n.28

PALAO TABOADA.-C., "La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad", Gaceta Fiscal n.32, 1986.

PASSEGGIO.-G., "Art.10 la nuova disciplina degli oneri deducibili", Dtto.Ptca.Trib.n.99, 1987

PEDONE.-G., "Compenso agli amministratori come percentuale degli utili", Diritto Tributario

PEÑA HERNANDO.-E., "Las asignaciones de las empresas a las instutuciones de previsión y beneficencia de los empleados y sus consecuencias", Crónica Tributaria n.12, 1975

PEÑA HERNANDO.-E., "La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: Antecedentes históricos", C.T. n.52, 1985.

PERAIRE SORIANO.-J.M., "Imputación de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades", H.P.E. n.82, Madrid 1.983.

PEREZ DE AYALA.-J.L., "Dictamen en relación con el establecimiento de un régimen de mejoras o complementos a la seguridad social y constitución de un fondo para su administración", R.D.F.H.P. n.85, 1970

PEREZ DE AYALA.-J.L., "Art.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades", Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, Edersa, Madrid 1986.

PICARD.-J.F., "La notion de bñéfice distribué", Revue de jurisprudence fiscale n.3-80

PICARD.-J.F., "Les actes anormaux de gestión", Revue de jurisprudence fiscale n.79

PIEDRABUENA.-E., "Gastos deducibles en el nuevo Impuesto sobre sociedades", XXVIII Seminario de estudios de derecho Financiero I.E.F., Madrid 1982

PLAGNET.-B., Droit Fiscal de l'entreprise, Presse Universitaires de France, París 1984.

PLAGNET.-B., "Les rapports entre le droit fiscal et la comptabilité commerciale", Revue de Science Financière, 1974.

PLAGNET.-B., "Illicéité et normalité", Bulletin fiscal Francis Lefebvre 7/84

PONT MESTRES.-M., "Criterios de imputación temporal de ingresos y gastos en el marco del Impuesto sobre Sociedades", Estudios sobre temas tributarios actuales, Gráficas Campás, Barcelona 1985

PONT MESTRES.-M., "La presunción de retribución en el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades", Estudios sobre Temas Tributarios Actuales, Gráficas Campás, Barcelona.....

PONT MESTRES.-M., "Presunción en el préstamo a sociedades", G.F. 12, Madrid 1984.

PONT MESTRES.-M., "Algunas consideraciones en torno a la estructura del nuevo Impuesto sobre Sociedades", XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, I.E.F., Madrid 1982.

PONT MESTRES.-M., "Delimitación de los conceptos de gasto necesario y liberalidad en el marco del ordenamiento tributario", Asociación Española de Asesores Fiscales. II Jornadas de Estudio Catalano-Balear, Viella (Lérida), Septiembre 1986.

PONT MESTRES.-M., "En torno a la compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades: Deslinde entre saneamiento financiero y compensación de pérdidas", Estudios sobre temas tributarios actuales, Gráficas Campás, Barcelona 1.985.

POTITO.-E., "I rapporti tra bilancio civile e dichiarazione nella normativa del Testo Unico delle Imposte sui redditi", Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, Marzo 1989.

POVEDA BLANCO.-F., "La ausencia de rigor en la valoración de bases imponibles en nuestra imposición sobre la renta", Crónica Tributaria n.48, 1984.

QUINTAS BERMUDEZ.-J., "Ajustes extracontables en el Impuesto sobre Sociedades", G.F.n.11, 1984.

QUINTAS BERMUDEZ.-J., "Artículo", Comentario a las Leyes Tributarias y Financieras. Impuesto sobre Sociedades, Edersa, Madrid 1986.

QUINTAS BERMUDEZ.-J., Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, Ed.Civitas, Madrid 1984.

RABAGLIATI.-R., "Compensi corrisposti ad amministratori e sindaci di società di capitali", Il Fisco n.24, pg.3736 s.s., 1989

RAMALLO MASSANET.-J., "El hecho imponible y la cuantificación de la prestación tributaria", CIVITAS.R.E.D.F. n.20, 1978.

RAMIREZ MEDINA.-E., "Problemática fiscal derivada del régimen transitorio de la normativa sobre planes y fondos de pensiones", Gaceta Fiscal n.54, 1988

RAMOS DIAZ.-F., "La imposición sobre Sociedades en el periodo 1922-1957", H.P.E. n.24-25, 1973.

RIVERO ROMERO.-J., Contabilidad financiera, Ed.I.C.E., Quinta edición, Madrid 1980.

ROCA SASTRE, Tratado de la Contribución de Utilidades, Ed.Boch, Barcelona 1956.

RODRIGUEZ ARTIGAS, "Notas sobre el régimen jurídico del director general de la sociedad anónima", Estudios jurídicos en homenaje a Joaquín Garrigues, Ed. Tecnos, 1971

RODRIGUEZ PEREZ.-H., "Notas sobre el paralelismo normativo de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas", XXXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero. I.E.F., Madrid 1982

RODRIGUEZ PIÑERO, "Jornadas de estudio sobre personal directivo", Relaciones Laborales, 1986-I

RODRIGUEZ PIÑERO, "Los fondos de pensiones desde la óptica de las entidades de previsión social", I Congreso Internacional de Fondos de Pensiones, Abril 1984

RODRIGUEZ PIÑERO, "El contrato de trabajo del personal de alta dirección: constitución, fuentes y contenido", Relaciones Laborales n.2, 1986

RODRIGUEZ ROBLES.-A., "La Contabilidad en el Derecho Mercantil y Fiscal Español", R.D.F.H.P. n.31, 1958

RODRIGUEZ-VILARIÑO y GUILLO, "La periodificación de ingresos y gastos en la normativa contable y fiscal". C.T. N.51, 1984.

ROJO AJURIA, Leasing mobiliario, Ed.Tecnos, Madrid 1987.

RUIZ VADILLO, "La responsabilidad civil y penal del trabajador directivo", Relaciones laborales n.2, 1986

SACCHETTO.-C., "Le restrizioni alla disciplina dei fringe benefits", Diritto e Pratica Tributaria, 1989

SAINZ DE BUJANDA.-F., "Análisis jurídico del hecho imponible", Hacienda y Derecho, Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1966.

SAINZ DE BUJANDA.-F., "Teoría jurídica de la exención tributaria", Hacienda y Derecho III, Madrid 1963.

SANCHEZ CALERO.-F. y OTROS, Régimen jurídico de los planes y fondos de pensiones, Ed.Española de Seguros, madrid 1988

SANCHEZ CALERO.-F., "Concepto de beneficio neto según la Ley de Sociedades Anónimas", R.D.F.H.P. n.94, 1971.

SANCHEZ DE LERIN.-R., "Importancia en el campo de la auditoría de la entrada de España en la Comunidad Económica Europea", Ciss, Noticias C.E.E., n.9, 1985.

SANCHEZ PINILLA.-F., Notas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Instituto de la Empresa, Madrid 1989

SANCHEZ SERRANO.-L., La declaración tributaria, I.E.F., Madrid 1977.

SANCHEZ-CERVERA SENRA, "Los salarios en especie", 16 Lecciones sobre salarios y sus clases. Departamento del Derecho del Trabajo de la Universidad de Madrid, 1971

SANTALO SORS.-F.X., "Impuesto de Sociedades: Gasto necesario y ejercicio a que debe imputarse", C.T. n.8., 1973.

SANZ GADEA.-E., Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos), Centro de Estudios Financieros, Madrid 1988.

SIMON ACOSTA.-E., "Artículo 19 de la Ley del I.R.P.F", Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, Edersa, Madrid 1983.

SIMON ACOSTA.-E., "Importaciones", El I.V.A. en España, Ed. Lex Nova, Valladolid 1987.

SIMON ACOSTA.-E., Curso de Introducción al Sistema Impositivo Estatal, Ed. Ceura, Madrid 1981.

SIMONS, "El Impuesto Personal sobre la Renta" H.P.E. n.3, 1970.

SIRTOLI.-M., "Manutenzioni e riparazioni. I conteggi per la deducibilità", Informatore Pirola, 11-1989.

SOLE VILLALONGA.-G., La Reforma Fiscal de Villaverde, 1899-1900, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1967.

SOTO GUINDA.-J., "La renta gravable y la determinación de la base en el impuesto personal sobre la renta", H.P.E. n.30, 1974.

SOTO GUINDA.-J., Tributación de las Sociedades en España, Guadiana de Publicaciones, Madrid 1973.

SUREDA.-J.L., "El régimen de imposición de las sociedades en España", R.D.F.H.P. n.29, 1958.

TEJERIZO LOPEZ.-J.M., La Reforma Tributaria Italiana, I.E.F., Madrid 1974.

TOME CIDONCHA.-F., "Problemática tributaria de la introducción en España de los fondos de pensiones", Estudios sobre la Tributación del Seguro Privado, Ed. Civitas, Madrid 1986

TORRES.-M.DE, Prólogo al libro de G.USERA, Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes, Ed. Aguilar, Madrid 1950.

TRAINA-PORTANOVA, Spese è passività deducibile nel'importe di r.m., Ed.Giuffrè, 1956

URIA.-R., Derecho Mercantil, Marcial Pons, Madrid 1.990

USERA.-G.DE, Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes, Ed.Aguilar, Madrid 1950.

VICENT CHULIA.-F., "Introducción general a las relaciones entre el Derecho Mercantil y el Derecho Fiscal", H.P.E. Reforma de la Ley de Sociedades Anónimas n.94, 1985.

VICENT CHULIA.-F., "Las cuentas anuales", La Reforma de la Ley de Sociedades Anónimas, Ed.Civitas, Madrid 1987.

VICENT CHULIA.-F., Compendio Crítico de Derecho Mercantil, Ed.Bosch, 2a edición, Madrid 1986.

VICENTE MARTIN.-J.A.DE, "Tratamiento tributario de los programs de ordenador", R.D.F.H.P.n.198, 1988.

VICENTE-ARCHE DOMINGO.-F., "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", R.D.F.H.P. n.60.

VIDAL BLANCO.-C., El leasing, Instituto de Estudios Fiscales/Instituto de Planificación Contable, Madrid 1977.

VON SCHANZ, "El concepto de renta y las leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta", H.P.E.n.3, 1970.

VV.AA., Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades. Tomás Millán in memoriam, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid 1990.

VV.AA., Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, Ed.Hesperia, Madrid 1983.

VV.AA., Diccionario Económico de la Empresa, Ed.Pirámide, Madrid 1981.

VV.AA., Impuesto sobre Sociedades: Comentarios al Reglamento, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 1984.

VV.AA., Impuesto sobre Sociedades, Escuela de Hacienda Pública, Madrid 1987.

VV.AA., Les grandes arrêts de la jurisprudence fiscale, Ed.Sirey, Paris 1988

WINFREY.-J.C., Hacienda Pública, I.E.F., Madrid 1980.

JURISPRUDENCIA

Sentencias Tribunal Supremo

S.T.S. 5-12-1904
S.T.S. 10-11-1905
S.T.S. 14-11-1905
S.T.S. 10-3-1906
S.T.S. 24-3-1906
S.T.S. 24-4-1906
S.T.S. 26-12-1906
S.T.S. 25-5-1907
S.T.S. 12-6-1907
S.T.S. 25-10-1907
S.T.S. 14-11-1908
S.T.S. 20-2-1911
S.T.S. 28-2-1911
S.T.S. 11-12-1911
S.T.S. 9-10-1912
S.T.S. 30-12-1912
S.T.S. 31-12-1915
S.T.S. 9-5-1921
S.T.S. 24-6-1921
S.T.S. 19-11-1921
S.T.S. 28-2-1929
S.T.S. 8-1-1930
S.T.S. 17-1-1930
S.T.S. 10-4-1933
S.T.S. 29-2-1936
S.T.S. 29-4-1942
S.T.S. 13-6-1942
S.T.S. 1-12-1951
S.T.S. 27-2-1956
S.T.S. 21-5-1956
S.T.S. 11-6-1956
S.T.S. 19-10-1956
S.T.S. 17-12-1956
S.T.S. 26-04-1958
S.T.S. 11-10-1958
S.T.S. 5-11-1958
S.T.S. 2-6-1961
S.T.S. 28-6-1961
S.T.S. 16-2-1963
S.T.S. 14-6-1966
S.T.S. 16-5-1967
S.T.S. 1-6-1973
S.T.S. 19-11-1977
S.T.S. 6-6-1979
S.T.S. 18-6-1979
S.T.S. 19-6-1979
S.T.S. 30-1-1980
S.T.S. 1-3-1980

S.T.S. 12-7-1982
S.T.S. 4-11-1983
S.T.S. 15-11-1983
S.T.S. 18-1-1984
S.T.S. 20-3-1985
S.T.S. 24-10-1985
S.T.S. 24-6-1986
S.T.S. 29-9-1986
S.T.S. 19-10-1986
S.T.S. 15-12-1986
S.T.S. 17-2-1987
S.T.S. 2-6-1987
S.T.S. 19-4-1988
S.T.S. 4-6-1988
S.T.S. 18-6-1988
S.T.S. 16-7-1988
S.T.S. 20-9-1988
S.T.S. 23-9-1988
S.T.S. 29-9-1988
S.T.S. 10-11-1988
S.T.S. 20-1-1989
S.T.S. 18-3-1989
S.T.S. 8-6-1989
S.T.S. 27-6-1989
S.T.S. 25-7-1989
S.T.S. 14-12-1989

Sentencias Audiencias Territoriales

S.A.T.Valladolid 8-11-1983
S.A.T.Cáceres 12-2-1985
S.A.T.La Coruña 18-2-1985
S.A.T.Granada 20-3-1985
S.A.T.Madrid 12-6-1985
S.A.T.Oviedo 7-11-1985
S.A.T.Barcelona 15-6-1987
S.A.T.Valladolid 22-6-1988
S.A.T.Valencia 22-9-1988
S.A.T.Mallorca 9-11-1988
S.A.T.Oviedo 14-11-1988
S.A.T.Madrid 7-2-1989
S.A.T.Valladolid 27-2-1989

Resoluciones T.E.A.C

Res. T.E.A.C. de 5-12-1922
Res. T.E.A.C. 29-5-1928
Res. T.E.A.C. 21-2-1933
Res. T.E.A.C. 16-5-1933
Res. T.E.A.C. 18-7-1933
Res. T.E.A.C. 2-1-1934
Res. T.E.A.C. 24-4-1934

Res. T.E.A.C. 22-5-1934
Res. T.E.A.C. de 12-6-1934
Res. T.E.A.C. 30-12-1940
Res. T.E.A.C. 18-11-1941
Res. T.E.A.C. 17-3-1942
Res. T.E.A.C. de 25-1-1944
Res. T.E.A.C. de 22-5-1947
Res. T.E.A.C. de 17-6-1947
Res. T.E.A.C. de 2-3-1951
Res. T.E.A.C. de 24-10-1952
Res. T.E.A.C. de 5-12-1952
Res. T.E.A.C. de 18-2-1955
Res. T.E.A.C. de 20-11-1959
Res. T.E.A.C. de 26-2-1960
Res. T.E.A.C. de 4-3-1960
Res. T.E.A.C. de 27-4-1961
Res. T.E.A.C. de 24-10-1961
Res. T.E.A.C. de 4-12-1962
Res. T.E.A.C. de 4-6-1963
Res. T.E.A.C. de 4-12-1963
Res. T.E.A.C. de 21-1-1964
Res. T.E.A.C. de 18-2-1964
Res. T.E.A.C. de 23-11-1965
Res. T.E.A.C. de 10-01-1978
Res. T.E.A.C. de 15-2-1980
Res. T.E.A.C. de 30-9-1981
Res. T.E.A.C. de 30-11-1981
Res. T.E.A.C. de 30-11-1982
Res. T.E.A.C. de 23-3-1983
Res. T.E.A.C. de 11-4-1983
Res. T.E.A.C. de 7-6-1983
Res. T.E.A.C. de 4-10-1983
Res. T.E.A.C. de 7-11-1983
Res. T.E.A.C. de 5-5-1984
Res. T.E.A.C. de 5-6-1984
Res. T.E.A.C. de 7-5-1986
Res. T.E.A.C. de 30-6-1987
Res. T.E.A.C. de 7-7-1987
Res. T.E.A.C. de 23-9-1987
Res. T.E.A.C. de 21-10-87
Res. T.E.A.C. de 17-12-1987
Res. T.E.A.C. de 20-01-1988
Res. T.E.A.C. de 29-1-1988
Res. T.E.A.C. de 9-2-1988
Res. T.E.A.C. de 14-6-1988
Res. T.E.A.C. de 22-9-1988
Res. T.E.A.C. de 29-11-1988
Res. T.E.A.C. de 27-6-1989
Res. T.E.A.C. de 11-7-1989
Res. T.E.A.C. de 20-6 1990

Audiencia Nacional

S.A.N. 21-11-1987