

50 Aniversario Plan General de Contabilidad

El desarrollo de la información
financiera en España (1973-2023)

Director: José Antonio Gonzalo Angulo
Coordinadores: Javier Pérez García
Anne Marie Garvey

Madrid, ICAC, 2023

ilclalcl Instituto de Contabilidad y
Auditoría de cuentas

1.2 El 50 aniversario del Plan General contable visto de la perspectiva del sistema tributario

Jesús GASCÓN CATALÁN

Secretario de Estado de Hacienda

La aprobación del Plan General Contable mediante el Decreto 530/1973 se produjo cuando todavía estaba en vigor en España la reforma fiscal de 1957, luego confirmada en gran medida por la reforma de 1964, que diseñaron un sistema tributario en el que la tributación corporativa se sustentaba en el entonces llamado Impuesto sobre las rentas de sociedades y demás entidades jurídicas, tributo que permitía que las bases imponibles se calculasen mediante el sistema de evaluación global, es decir, mediante rendimientos medios o presuntos establecidos a partir de índices objetivos, por tanto, sin conexión directa con el resultado contable.

Con la llegada de la democracia, la reforma fiscal iniciada en 1977 se culmina en el ámbito de la tributación corporativa con la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, que supera el mencionado sistema de evaluación global, ya que la base imponible del nuevo impuesto se pasa a determinar a partir de los rendimientos y los incrementos y disminuciones de patrimonio obtenidos durante el ejercicio y la diferencia entre el valor del capital fiscal al principio y al final del período impositivo. Aunque la base imponible no parte del resultado contable, la contabilidad se convierte en un instrumento básico necesario para su cálculo, siendo fundamental para ello el Plan General Contable aprobado pocos años antes.

Es a partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, cuando la base imponible pasa a determinarse mediante la corrección, en los términos que establece la normativa fiscal, del resultado contable, lo que vincula de forma expresa y directa a la contabilidad con este impuesto. La vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014), sigue esta misma filosofía y, por tanto, consolida el vínculo entre la contabilidad y el impuesto.

Por tanto, el Plan General Contable de 1973, su desarrollo en 1974 para PYMES y sus diferentes adaptaciones sectoriales, así como la posterior adaptación del Plan en 1990 a la normativa de la Unión Europea, han ido teniendo una importancia creciente en la aplicación del sistema tributario y, muy especialmente, en el Impuesto sobre Sociedades, en particular desde 1995. Este papel determinante se ve confirmado por la segunda adaptación del Plan a las normas europeas y a las normas internacionales de contabilidad, adaptación realizada en 2007, y con la publicación de los Reales Decretos 1514 y 1515/2007 que, respectivamente, aprueban el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de PYMES.

Buen ejemplo de la interrelación entre las normas contables y fiscales son las disposiciones transitorias que se incluyen en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades con motivo de la aprobación de los Planes Generales de Contabilidad. Así, la aprobación de los Reales Decretos 1514 y 1515/2007 motivó la incorporación a la Ley del Impuesto sobre Sociedades de su Disposición transitoria duodécima regulando el *régimen fiscal de los ajustes contables* a realizar por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad.

Cabe destacar que la decisión de tomar el resultado contable como punto de partida para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades probablemente sea también la solución adoptada en la Unión Europea para definir una base imponible común para los grupos y empresas paneuropeas, puesto que el novedoso proyecto *Business in Europe: Framework for Income Taxation* (BEFIT) va en esta dirección. Es importante resaltar que el antecedente más inmediato de dicho proyecto, la nunca aprobada propuesta de Directiva para establecer una base imponible común consolidada en el impuesto (CCCTB), no partía del resultado contable, por lo que BEFIT responde mejor a la filosofía en la que se fundamenta el Impuesto sobre Sociedades español, puesto que en su diseño la contabilidad representa un papel especialmente protagonista.

Desde el punto de vista de las obligaciones formales, el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades español establece que los contribuyentes de este Impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen. La importancia de la contabilidad en el impuesto es tal que los bienes y derechos no contabilizados se presumen adquiridos con cargo a renta no declarada.

Desde el punto de vista estadístico, tomando como base el ejercicio fiscal 2020, último respecto del que la Agencia Tributaria ha publicado información en el momento de redactar estas líneas, las cuentas anuales consolidadas del Impuesto sobre Sociedades muestran un resultado contable agregado de 80.705 millones de euros y unas bases imponibles totales de 91.499 millones, cifras muy próximas, que podrían llevar a pensar que no es demasiado relevante el impacto de los ajustes extracontables que se aplican sobre el resultado contable para calcular la base imponible.

Sin embargo, la conclusión es distinta cuando se analiza la información de desglose. Así, si centramos el análisis exclusivamente en los declarantes con resultado contable inferior a cero, el resultado contable total se sitúa en - 80.760 millones mientras que las bases imponibles ascienden a 5.952 millones, cifra notoriamente superior. Sin embargo, en el caso de los declarantes con resultado positivo el resultado contable total es de 161.465 millones mientras que las bases imponibles se sitúan en una cifra muy inferior: 85.547 millones. Por tanto, los ajustes extracontables en su conjunto tienen un cierto efecto nivelador frente al elevado volumen tanto de los resultados contables positivos como de los negativos.

Si realizamos el mismo análisis distinguiendo entre los grupos de sociedades y las entidades que no forman parte de grupos, se observa que, en el caso de los grupos, el resultado contable es inferior a la base imponible, 30.420 millones frente a 61.847 millones, mientras que en el caso de las sociedades no integradas en grupos sucede lo contrario, 50.285 millones frente a 29.651 millones.

No obstante, si el mismo análisis se realiza con los grupos y sociedades que no forman parte de grupos que obtienen resultado contable positivo, se constata que en ambos casos la base imponible es inferior al resultado contable, muy especialmente en el caso de los grupos, 79.427 millones de resultado contable y 25.186 millones de base imponible, mientras que en el caso de las entidades que no forman parte de grupos la diferencia no es tan acusada: 82.037 millones y 60.361 millones, respectivamente.

Es interesante ver, siguiendo con las entidades que no forman parte de grupos que tienen resultado contable positivo, que, en el caso de las medianas y grandes empresas, el resultado contable y la base imponible presentan cifras muy similares, 6.104 millones y 6.139 millones, en el caso de las medianas, y 10.649 millones y 11.347 millones, en el caso de las grandes. Es decir, un impuesto que gravase directamente el resultado contable proporcionaría unos ingresos muy similares a los actuales cuando se trata de sociedades medianas o grandes no integradas en grupos. Ambos tipos de sociedades representan el 0,2% y el 0,5% del número total de sociedades con resultado contable positivo.

Para las pequeñas empresas, el 12,2% del total, la base imponible es algo inferior al resultado contable, 21.216 millones frente a 24.172 millones. En el caso de las microempresas y entidades sin trabajadores, el 87% del número total, la base imponible es poco más de la mitad del resultado contable, 21.658 millones frente a 41.112 millones. Esto quiere decir que, el menos a nivel teórico, sería posible un Impuesto sobre Sociedades para las empresas de menor tamaño que gravase directamente el resultado contable a un tipo significativamente más bajo que el actualmente vigente en el impuesto con parecidos efectos recaudatorios y probablemente menos costes formales de cumplimiento. Obviamente, las consecuencias prácticas y jurídicas y los problemas técnicos que se suscitarían serían importantes y una iniciativa de esta naturaleza solo cabría en el contexto de una reforma tributaria global, cuyo análisis que excede con creces el objetivo de estos párrafos.

En cualquier caso, puesto que la contabilidad es el punto de partida del Impuesto sobre Sociedades, de cara al futuro no es descabellado que se pueda avanzar en una mayor convergencia entre las obligaciones formales contables y las fiscales. Así, si las cuentas han de depositarse en el Registro y de ellas sale buena parte de la información necesaria para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, en un mundo cada vez más digitalizado podrá ser factible para la Administración pueda extraer de la información contable directamente la información fiscal básica y ofrecer a los obligados a declarar el impuesto borradores de declaración a confirmar, modificar o completar por estos en línea con lo que ya sucede con otros tributos.

Por tanto, en el futuro, el papel del Plan General Contable, heredero del aprobado en 1973, cuyo 50 aniversario ahora conmemoramos, alcanzará todavía mayor plenitud como expresión del vínculo entre la contabilidad y el Impuesto,

No obstante, veíamos antes que los ajustes extracontables siguen siendo importantes en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Enunciamos a continuación cuáles son los principales.

El importe de los ajustes positivos es de 229.415 millones y el de los ajustes negativos de 297.989 millones.

El desglose de los ajustes positivos es el siguiente: 117.496 millones por provisiones y deterioros, 39.388 millones por regímenes especiales, 32.644 millones por el propio Impuesto sobre Sociedades, 10.299 por gastos fiscalmente no deducibles, 8.926 millones por exenciones para mitigar la doble imposición, 7.723 millones por amortizaciones y 45.753 por otros ajustes de muy diversa tipología.

Entre los ajustes por deterioros destacan los relativos a valores representativos de participaciones en el capital o fondos propios, a insolvencias y a otros gastos por provisiones no deducibles.

Entre los ajustes por regímenes especiales, los más relevantes son los relativos a las entidades sin fines lucrativos y entidades parcialmente exentas.

El desglose de los ajustes negativos es el siguiente: 184.514 millones por las exenciones para mitigar la doble imposición, 35.581 millones por regímenes especiales, 33.247 millones por provisiones y deterioros, 13.375 millones por el propio Impuesto sobre Sociedades, 5.094 millones por amortizaciones, 1.745 millones por gastos fiscalmente no deducibles y 24.432 millones por otros ajustes de muy diversa tipología.

Entre los ajustes por exenciones para mitigar la doble imposición destacan los relativos a dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes con 85.814 millones, a rentas obtenidas en la transmisión de valores de entidades residentes con 47.036 millones, a dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes con 28.373.814 millones y a rentas obtenidas en la transmisión de valores de entidades no residentes con 16.337 millones.

Entre los ajustes por regímenes especiales, como igualmente sucede con los ajustes positivos, los más relevantes son los relativos a las entidades sin fines lucrativos y entidades parcialmente exentas.

Si nos fijamos en el saldo neto de los ajustes positivos y negativos, observamos que los que tienen un mayor saldo negativo son indudablemente los correspondientes a las exenciones para mitigar la doble imposición con 175.588 millones. Por el contrario, los que presentan un mayor saldo positivo son los relativos a provisiones o deterioros con 84.229 millones.

Es muy significativo que, de los 175.588 millones netos por exenciones, 136.572 millones correspondan a grupos económicos, un 78% del total. Algo parecido sucede con los ajustes por provisiones y deterioros puesto que de su saldo neto total un 85% corresponde a grupos.

Todo ello confirma que la mayor disparidad entre los resultados contables y las bases imponibles fiscales se produce en los grupos de sociedades, mientras que en el caso de las sociedades que no forman parte de grupos, en especial las más pequeñas, hay una mayor correlación entre ambos tipos de magnitudes.

Para terminar, una pequeña referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Ley 35/2006, reguladora del Impuesto, establece en su artículo 104, apartado 2 que los contribuyentes que desarrollan actividades empresariales cuyo rendimiento se determine por el método de estimación directa están obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

En consecuencia, la normativa fiscal establece que la contabilidad y los distintos Planes Generales Contables también resultan de aplicación, como regla general, al desarrollo de actividades económicas desarrolladas por personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas.

Todo ello nos permite concluir que la aprobación del Plan General Contable de 1973, pionero en tantos ámbitos, también supuso un cambio que permitió afrontar poco después la modernización del sistema tributario español, cuya configuración actual solo puede entenderse a partir del estrecho vínculo que existe entre la contabilidad y la tributación de las actividades económicas tanto si se realiza por personas físicas como por sociedades.