

2.1 Un recorrido histórico por la relación entre el resultado contable y el fiscal

Eduardo AMÉRIGO CRUZ
amercrue.cf@gmail.com

Florentina ROS AMORÓS
frosam97@gmail.com
Inspectores de Hacienda del Estado



Resumen

Nuestra aportación consiste en hacer un recorrido histórico por la evolución de la normativa contable en España y de las reglas sobre contabilidad recogidas en la legislación tributaria que regula los impuestos sobre el beneficio empresarial. Ese recorrido abarca desde finales de los años 50 del pasado siglo hasta el presente. Para describir la vinculación existente entre el resultado que registra la contabilidad y el resultado fiscal que gravan los impuestos, hemos dividido este periodo temporal en seis etapas, que comienzan con algún cambio significativo en la normativa fiscal o contable. Por último, hacemos referencia a una directiva tributaria europea y a una proposición de directiva, basadas ambas en acuerdos globales relativos a la tributación que se apoyan en normativa contable²⁵. Como no puede ser de otro modo, se constata que para determinar el resultado fiscal gravado se ha partido siempre del resultado contable, excepto en aquel periodo en que el sistema tributario, por falta de confianza en los registros contables y de medios de control, renunció a establecer el gravamen del beneficio empresarial sobre datos subjetivos propios de cada contribuyente y pasó a fijar los impuestos sobre datos globales consensuados con representantes de colectivos de contribuyentes.

Palabras clave: normalización contable, planificación contable, impuesto sobre sociedades.

Abstract

Our contribution consists of a historical review of the evolution of the accounting regulations in Spain and of the accounting rules contained in the tax legislation governing taxes on business profits. This study covers the period from the end of the 1950s to the present day. In order to describe the link between the result recorded in the accounts and the tax result used to levy taxes, we have divided this period of time into six stages, which begin with some significant changes in the tax or accounting regulations. Finally, we refer to a European tax directive and a proposal for a directive, both of which are based on global taxation arrange-

ments that assume the accounting regulations. As could not be otherwise, we note that the taxable profit has always been determined on the basis of the accounting profit, except in the period in which the tax system, due to a lack of confidence in the accounting records and control mechanisms, abandoned the establishment of business profits on subjective data specific to each taxpayer and began to set taxes on global data agreed with representatives of taxpayer collectives.

Keywords: accounting standardisation, accounting planning, corporate tax.

Realizaremos a continuación un repaso de la evolución de las relaciones existentes entre la normativa contable y las normas tributarias españolas desde finales de los años 50 del Siglo XX hasta el presente. Es un periodo un poco más largo que los cincuenta años transcurridos desde la aprobación del primer Plan General de Contabilidad, pero nos parece interesante comprender también el contexto de partida en el que comenzó la normalización contable en España. Nos referiremos a aspectos generales de esa relación y fundamentalmente a los efectos fiscales de las anotaciones contables, en particular, en relación con las normas del Impuesto sobre Sociedades, como referente del tratamiento tributario otorgado al resultado de las actividades empresariales. No entraremos en el repaso de los regímenes especiales del impuesto y, en particular, en el régimen de consolidación fiscal.

1 El contexto histórico de partida: la reforma tributaria de 1957

Los problemas económicos de finales de los años 50 (pobreza, alta inflación, fuerte crecimiento de la deuda pública y elevado déficit comercial de la balanza de pagos) provocaron la aprobación del Plan Nacional de Estabilización Económica de 1959, con el que pretendía superarse la etapa de autarquía económica que se inició al final de la Guerra Civil, etapa caracterizada por la escasez (el racionamiento de alimentos duró hasta 1952), una importante intervención de los poderes públicos en los mercados y el aislamiento de la economía española con respecto al exterior. El Plan de Estabilización contenía medidas liberalizadoras tendentes a reducir el intervencionismo, a obtener un tipo de cambio único y estable de la peseta, a aumentar las reservas de divisas y a abrir la economía española al exterior, favoreciendo la inversión extranjera, fomentando las exportaciones y liberalizando las importaciones, todo ello siguiendo directrices del Fondo Monetario Internacional.

En el ámbito de la Hacienda Pública, el estancamiento de los ingresos había provocado un creciente déficit presupuestario y resultaba necesario contener el gasto público y aumentar la recaudación. En ese contexto se aprobó una reforma fiscal mediante la Ley de 26 de diciembre de 1957, que contenía los Presupuestos Generales del Estado para el bienio 1958-1959 y las reformas tributarias.

La reforma tributaria de 1957 tenía un declarado objetivo recaudatorio y partía de reconocer la existencia de un elevado fraude fiscal. La exposición de motivos señalaba que “Nuestra actual situación económica aconseja una disminución -o al menos una reducción del ritmo de su crecimiento- de los gastos públicos y una elevación de los ingresos procedentes de impuestos”. Marcando como uno de los objetivos “Incrementar sustancialmente la cifra global de recaudación”. Al explicar las reformas introducidas en la gestión de los tributos recordaba que “De nada sirve que se ponga el mayor cuidado al proyectar esta política (la económica y social) y llevarla a las Leyes fiscales si posteriormente al pasar a los hechos, como consecuencia de la existencia de una defraudación importante, sus líneas quedan desdibujadas e incumplidos los fines que se pretendieron conseguir”. Continuaba con una disquisición acerca de las posibles medidas para reducir el fraude en un país que se encontraba en el grupo de los que habían establecido unas penalidades benévolas para los defraudadores, lo cual implicaba una

²⁵ Los autores agradecen a Silvia López Ribas sus observaciones en la realización del presente trabajo.

mayor intensidad en la fiscalización de la actividad de los contribuyentes, y llegaba a la conclusión de que *“no se ve posibilidad alguna de reducir la fiscalización, pues sus consecuencias en orden a la recaudación y a la propia justicia impositiva serían funestas, a no ser que se practique la determinación de bases impositivas por el régimen de Convenios globales que se inicia con esta Ley, y una de cuyas ventajas es sin duda alguna la reducción de las molestias que sufre el contribuyente”*. Es decir, se optaba por fomentar un régimen de negociación previa en el que la Hacienda Pública y agrupaciones de contribuyentes acordaban las bases impositivas o cuotas impositivas de un sector económico y los criterios de reparto entre los contribuyentes incluidos en el convenio frente a la fiscalización a posteriori de las declaraciones de los contribuyentes. El convenio debía ser establecido por el ministro de Hacienda, a petición de agrupaciones de contribuyentes reconocidas (básicamente agrupadas en la Organización Sindical vertical, en las cámaras de comercio o en los colegios profesionales).

Dentro de la imposición directa se integraban los denominados *“impuestos de producto”*, que eran impuestos independientes para gravar rentas, reales o presuntas, derivadas de diversas fuentes: los inmuebles rústicos o urbanos, el capital mobiliario, el trabajo y el desarrollo de una actividad empresarial. Además de esos impuestos había figuras impositivas que gravaban conjuntamente la renta de diversas fuentes. Las personas físicas estaban sujetas, para un ámbito más reducido de contribuyentes que el de los impuestos de producto, a la Contribución sobre la Renta. Para las personas jurídicas, la reforma creó el Impuesto sobre la Renta de Sociedades y Entidades Jurídicas (abreviadamente Impuesto sobre Sociedades). Este impuesto, al que se daba sustantividad propia con la reforma, era continuación de la Tarifa Tercera de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria y la fijación de bases liquidables se regía, con modificaciones, por la norma aplicable a esta última: el Texto Refundido de 22 de septiembre de 1922.

En lo que aquí interesa, la imposición sobre las actividades y beneficios empresariales quedaba estructurada de la siguiente manera: las empresas estaban sujetas a la cuota fija o licencia fiscal del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales (abreviadamente Impuesto Industrial), exigible por el mero ejercicio de la actividad a personas físicas y jurídicas. Las personas físicas tributaban por sus beneficios empresariales con sujeción a la cuota variable o de beneficios del propio Impuesto Industrial. La determinación de la base imponible en la cuota por beneficios se realizaba con carácter general por el método de evaluación global, salvo renuncia expresa al mismo por parte del contribuyente. Además, el gobierno podía disponer la aplicación obligatoria del régimen de evaluación global a las actividades que específicamente determinase.

En caso de renuncia por parte del contribuyente se aplicaba la *“Evaluación individual, deducida única y exclusivamente de contabilidad llevada según el Código de Comercio, y en su defecto, por estimación efectuada por Jurados fiscales”*. En este caso eran aplicables las normas de la Tarifa Tercera de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria (entonces ya denominada Impuesto sobre la Renta de Sociedades y Entidades Jurídicas). Especificaba la Ley de 1957 que si el contribuyente optaba por el régimen de evaluación individual vendría obligado *“a registrar todas y cada una de sus operaciones en los libros establecidos por la Ley de veintinueve de marzo de mil novecientos cuarenta y uno y la omisión o falseamiento en cuenta de una operación dará lugar a que la base impositiva se señale por el Jurado fiscal correspondiente, sin que pueda ser menor a la que resultase según las normas aprobadas por el grupo para distribución individual en régimen de evaluación global”*. Esa Ley de 1941 había sujetado a determinados empresarios individuales a la citada Tarifa Tercera de la Contribución de Utilidades y exigía a las empresas afectadas *“llevar cuenta y razón de sus negocios en forma clara y metódica que permita el conocimiento exacto de los beneficios o pérdidas reales producidos durante el ejercicio y la formación de un balance al fin del año económico”*.

Las personas jurídicas estaban sujetas al Impuesto sobre Sociedades y su base imponible era (según el Texto Refundido de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria de 1922, al que la Ley de 1957 se remitía) *“el importe del beneficio neto en el periodo de la imposición”*, para cuya determinación *“se deducirá de la suma de los ingresos brutos obtenidos por la Empresa en el periodo de la imposición (...) el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos, 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”*. El Texto Refundido de 1922 exigía a las sociedades llevar *“cuenta y razón de los negocios que motiven la obligación de contribuir, ajustada a los preceptos del Código de Comercio”*. Pero la reforma tributaria de 1957 también establecía en el caso de las sociedades los dos métodos de determinación de la base imponible antes indicados para las personas físicas, señalando que las sociedades también entraban en el conjunto de contribuyentes a los que los convenios podían afectar.

Tanto en el caso de personas físicas como jurídicas, los contribuyentes que hubieran fijado rentas en régimen de evaluación global no podían ser objeto de comprobación por parte de la Inspección de Hacienda.

Al justificar la aplicación de los convenios, la exposición de motivos de la Ley de 1957 también se refería a que en los últimos 25 años el régimen fiscal español había experimentado una modificación sustantiva consistente en un importante crecimiento del ámbito de aplicación y del rendimiento de *“los impuestos en régimen de cuota variable”*, lo que había comportado un importante esfuerzo para la Hacienda Pública, que se había visto obligada a aumentar sus trabajos de fiscalización de tales impuestos, dado que la mayor parte de ellos basaban su liquidación en *“datos obtenidos en la contabilidad del contribuyente o de otras manifestaciones de su actividad”*. Y concluía señalando que *“Representa esto un evidente aumento de la presión indirecta, posiblemente supervalorada en nuestro caso como consecuencia de la peculiar idiosincrasia del pueblo español”*.

Lo cierto es que el amplio fraude fiscal en el ámbito de la imposición sobre beneficios derivaba de causas conocidas e incluso socialmente aceptadas. La importante intervención pública en los mercados, el racionamiento en particular, había propiciado una gran expansión del mercado negro, que fijaba normalmente precios más altos que el mercado oficial. Para participar en el primero, los empresarios se veían empujados a la llevanza de doble contabilidad, lo cual a su vez redundaba en el aumento del fraude fiscal.

El Código de Comercio contenía unas normas contables muy arcaicas. El título III del libro primero se dedicaba fundamentalmente a la definición de los libros contables obligatorios, a fijar las reglas formales de su llevanza y a establecer su fuerza probatoria en litigios. Poco indicaba el texto sobre normas sustantivas de contabilidad, más allá de exigir contabilidad por partida doble y la elaboración anual de un *“balance general”*.

Frente a estas reglas contables tan parcas, el legislador optó a principio de los años 50 del Siglo XX por regular la información contable de las empresas con una visión más moderna en las dos leyes especiales²⁶ aplicables a las sociedades que limitaban la responsabilidad de todos sus socios: anónimas y de responsabilidad limitada. El legislador dice reconocer el interés del Estado y del público en general en la marcha de este tipo de sociedades, por el impacto que tiene en la economía del país, pero ambas leyes conciben la información contable como medio de defensa del patrimonio, para garantizar los intereses de los socios y de los acreedores, que no pueden ir, en el caso de estas sociedades, contra el patrimonio

26 Ley de 17 de julio de 1951, sobre Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas y Ley de 17 de julio de 1953 sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Responsabilidad Limitada.

personal de los socios. No obstante, ambas leyes suponen un importante avance en lo que a la regulación mercantil en materia contable se refiere. El desarrollo de la norma y las exigencias informativas de las sociedades anónimas son más extensas que para las sociedades limitadas, pero los principios son similares.

Los administradores debían elaborar anualmente una información de síntesis que consistía en el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la propuesta de reparto del beneficio, documentos a los que para la sociedad anónima se añadía la memoria explicativa. El principio que había de guiar la elaboración de estos documentos era que *“con su lectura pueda obtenerse una representación exacta de la situación económica de la Compañía y del curso de sus negocios”*.

Las leyes establecen como regla más general para la valoración de activos el precio de adquisición, aunque se permite aumentar la de los títulos cotizados en Bolsa hasta valores medios de cotización. También exige registrar las amortizaciones de activos fijos, así como la disminución que sufran por uso o disfrute. Igualmente es requerido computar la reducción de valor en el mercado de mercaderías y materias primas, así como las probables pérdidas por insolvencia de los créditos. Para la sociedad anónima, se definen los grandes epígrafes del activo y del pasivo, que incluye el patrimonio neto, y también las principales partidas de ingresos y gastos.

Por otro lado, las empresas de personas físicas o con forma jurídica de otro tipo de sociedad no tenían en su normativa otra exigencia que elaborar el “balance general”, a pesar de lo cual parece que, en ausencia de normas, lo más lógico es que su información contable se viera orientada por las reglas más modernas exigidas a las sociedades anónimas y limitadas.

En resumen, para las empresas que aplicasen el régimen general de evaluación global, que incluso podía imponerse de forma obligatoria por el Gobierno para determinadas actividades, la base imponible del impuesto sobre los beneficios de la empresa era totalmente independiente del resultado contable.

Por el contrario, las empresas que aplicaban el régimen de estimación individual determinaban la base imponible de los impuestos sobre beneficios partiendo del resultado contable adaptado a las normas del Código de Comercio y, para las sociedades anónimas y limitadas, esta remisión debía extenderse a sus normas particulares, desgajadas del antiguo Código de Comercio. No obstante, este último texto no contenía reglas contables sustantivas, por lo que era lógico que las empresas con otra forma jurídica determinaran la base imponible de los impuestos sobre beneficios, en evaluación individual, tomando como referente las disposiciones legales de las sociedades de capital.

Por su parte, el Texto Refundido de la Contribución de Utilidades de 1922 también contenía algunas reglas particulares para la inclusión en la base imponible de ciertos ingresos y gastos, inclusión que en ocasiones quedaba supeditada al registro contable. Por tanto, la norma fiscal incorporaba el germen de lo que luego hemos conocido como “principio de inscripción contable”. Así, por ejemplo, los *“beneficios provenientes del incremento de valor de los efectos u otros elementos del activo”* pasaban a ser considerados ingresos fiscales, entre otros casos, cuando *“luzcan en cuentas”*. Como ejemplo en el caso de gastos, puede mencionarse que para considerar como gasto fiscal las *“cantidades destinadas a la amortización de los valores del activo, por depreciación o pérdida de los mismos”* era requisito, además de que la depreciación fuera efectiva, que *“se hagan constar por la Empresa en los documentos de su contabilidad, mediante la reducción en el activo de los valores correspondientes, o mediante la creación y dotación, comprobada e inequívoca, de fondos especiales*

de depreciación en el pasivo”. Y otro ejemplo es que era gasto deducible el *“importe de los saldos favorables que, por hallarse sujetos a suspensiones de pagos, moratorias oficialmente declaradas u otras situaciones análogas, sean considerados incobrables por la Empresa”*. En este caso, la norma fiscal daba las reglas contables a seguir: *“será baja en el activo y se hará constar en una cuenta especial de carácter suspensivo que aparecerá compensada con otra reguladora, saldándose por Ganancias y pérdidas, ...”*.

2 El inicio de la normalización contable: la reforma tributaria de 1964

Las transformaciones introducidas con la aplicación del Plan de Estabilización de 1959 propiciaron la modernización y liberalización de la economía, provocaron una importante corriente migratoria de la población rural hacia las ciudades y al extranjero, así como una mayor apertura de la economía española al exterior y pusieron las bases para acelerar el crecimiento económico del país.

Ese impulso transformador tuvo continuidad en la apertura de un periodo de planificación económica, vinculante para el Sector Público, pero indicativa para el Sector Privado: el Plan de Desarrollo Económico y Social. El primer Plan de Desarrollo abarcó los años 1964 a 1967.

Este contexto es en el que se aprobó la reforma tributaria de 1964, introducida por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, que mantuvo el régimen de evaluación global, por lo que las relaciones entre resultado contable y fiscal permanecían como se han descrito en el apartado anterior.

Por otro lado, ciertas disposiciones de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964 se referían a la contabilidad. El artículo 231 de la ley preveía la modernización de las normas mercantiles generales sobre contabilidad y una mejor coordinación con las fiscales:

“A efectos de coordinar adecuadamente los aspectos comercial y tributario de la contabilidad de las empresas, el Gobierno presentará a las Cortes, a propuesta de los Ministerios de Justicia y Hacienda, un proyecto de ley de Modificación de los artículos del Código de Comercio y Leyes especiales en los que se contenga la normativa fundamental sobre obligación de contabilidad de los comerciantes e industriales, sociales e individuales”.

Sin embargo, esta previsión no tuvo reflejo legislativo hasta 1973, como luego veremos.

Además, el artículo 235 de la misma ley establecía una regularización de balances voluntaria, con aplicación de un pequeño gravamen específico, pero sin tributar como renta por la plusvalía contabilizada como consecuencia del aumento de valor de los activos. Esta ley modificó la Ley 76/1961 sobre Regularización de Balances y en un corto plazo fue aprobado el Texto Refundido de la Ley sobre Regularización de Balances, mediante el Decreto 1985/1964, de 2 de julio. Esta norma contenía por primera vez la intención de fomentar la normalización de la información contable, aunque fuera para un ámbito conceptual y subjetivo reducido. La Disposición final cuarta establecía:

“El Ministro de Hacienda podrá disponer la adopción, con carácter obligatorio, de balances-tipo para quienes se acojan a los beneficios de la presente Ley, según los modelos oficiales que se establezcan. El proyecto de disposición correspondiente se someterá a informes sucesivos de la Organización Sindical, del Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación y del Consejo de Economía Nacional”.

La noción de balance-tipo sugiere una estandarización de la información contable muy limitada. De hecho, el balance-tipo aprobado por el Ministerio de Hacienda, de acuerdo con el de Industria, para el sector eléctrico por la Orden de 30 de septiembre de 1969 consistía en un mero cuadro de cuentas en el que grandes conceptos del balance y de la cuenta de resultados eran desarrollados en cuentas con un desglose de hasta cinco dígitos, sin incluir definiciones, ni criterios de valoración. En todo caso, este modelo contable no fue aprobado en virtud de la autorización concedida en la Ley sobre Regularización de Balances, sino en cumplimiento del mandato del Decreto 1968/1969, de 16 de agosto, sobre nueva tarifa eléctrica y con el fin de servir de base homogénea para los estudios sobre cálculo de alguno de los componentes de dicha tarifa eléctrica. La orden ministerial de aprobación advertía expresamente que el modelo aprobado estaba supeditado al “*plan general de normalización contable que en su día se acuerde*”.

Volviendo a las consecuencias de la Ley sobre Regularización de Balances, hay que señalar que el ministro de Hacienda, impulsado por la amplia aceptación de la regularización, tanto por el número de empresas acogidas a ella, como por su importancia, decidió crear una estructura organizativa que pudiera acometer los trabajos precisos para llegar a una planificación contable. La Orden del Ministerio de Hacienda de 24 de febrero de 1965 creó la Comisión Central de Planificación Contable, la cual fue posteriormente reestructurada por las Órdenes de 8 de agosto de 1969 y 25 de septiembre de 1971.

La Comisión Central de Planificación Contable se hacía depender de la Dirección General de Impuestos Directos, que también debía constituir comisiones de Trabajo por sectores económicos, cuyas ponencias serían coordinadas, revisadas y refundidas por la Comisión Central, que tenía como presidente al subdirector general del Impuesto sobre Sociedades. La Comisión Central decidió no publicar las ponencias elaboradas en una primera etapa por las comisiones de trabajo sectoriales y abordar de forma más general la planificación contable. En 1969, a la luz de la importancia y complejidad técnica de los trabajos, la Comisión Central pasó a estar presidida por el subsecretario de Hacienda y a tener nuevos recursos, con el establecimiento de tres secciones (Contabilidad financiera, Contabilidad analítica y Definición de conceptos) encargadas de elaborar las propuestas que habían de ser sometidas a la Comisión Central, aunque las comisiones de trabajo sectoriales también seguían funcionando. Es significativo que tras la reforma de 1969 ya no se hablaba de balances-tipo, sino de planificación contable, siguiendo claramente el modelo francés. En 1971 las tres secciones de la Comisión Central pasaron a denominarse Comisión Permanente, con el fin ya declarado de elaborar un “*Plan General Contable*” y “*Planes Sectoriales*”, cuyos proyectos habrían de ser sometidos al Pleno de la Comisión Central. Además, podían constituirse grupos de trabajo para el estudio de cuestiones concretas del Plan General y de los Planes Sectoriales, los cuales se disolvían una vez concluidos los trabajos encomendados.

En cuanto a la forma de trabajo, se optó desde el primer momento por recabar la colaboración de los representantes de las empresas y de los profesionales y académicos de la Economía y la Contabilidad, tanto en lo que respecta a la composición de las comisiones y grupos de trabajo, como a la de la Comisión Central. La colaboración que se inició entonces ha seguido produciéndose hasta el presente.

En definitiva, es importante resaltar que el primer impulso a la normalización contable en España no provino de los órganos encargados de participar en el desarrollo de proyectos normativos sobre legislación mercantil, aunque esta llevaba décadas sin ser modernizada en materia contable, sino del ámbito tributario.

3 El Plan General de Contabilidad y la reforma del Código de Comercio de 1973

Al primer Plan de Desarrollo le sucedieron dos más, para los periodos 1968-1971 y 1972-1975, aunque este último se vio interrumpido antes del fin de su plazo previsto como consecuencia de la crisis económica mundial que comenzó en octubre de 1973. Durante la vigencia de los Planes de Desarrollo la economía española creció en su conjunto a fuerte ritmo y especialmente el sector industrial.

El sistema fiscal se mantenía con la estructura ya comentada, aunque la tendencia era a restringir el régimen de evaluación global. El Decreto-Ley 8/1966, de 3 de octubre, autorizó al ministro de Hacienda para disponer “*La exclusión del régimen de Evaluación Global de las Sociedades y demás Entidades jurídicas y de las Personas Físicas que ejerzan determinadas actividades, superen cierta cifra de capital fiscal o de volumen de operaciones*”.

El 22 de febrero de 1973 fue aprobado el Plan General de Contabilidad mediante el Decreto 530/1973. El Plan era una norma contable bien estructurada, con un contenido didáctico importante. Incorporaba un cuadro de cuentas completo, con el contenido de las cuentas definido y con expresión de los principales motivos de cargo y abono de estas, por lo que describía, en su práctica totalidad, los asientos a registrar en el día a día de la actividad de las empresas. Contenía también los modelos de balance (con sus anexos) y de cuenta de pérdidas y ganancias (desglosada en cuentas de explotación, resultados extraordinarios y resultados de la cartera de valores). Por último, contenía criterios de valoración. Estaba previsto que tras la aprobación del Plan se fueran elaborando y aprobando adaptaciones de este a sectores concretos de actividad, como efectivamente se fue produciendo desde 1974 en adelante.

Alguna de las características significativas del Plan eran:

- El Plan se declara como “*no fiscal*”, sino con objetivos “*predominantemente económicos*”. Es esta una declaración significativa si tenemos en cuenta que el origen de su gestación se sitúa en una norma tributaria con trascendencia contable, como era el Texto Refundido de la Ley sobre Regularización de Balances, aunque es cierto que las previsiones de normalización contable iniciales se fueron ampliando muy considerablemente durante su largo periodo de elaboración. La colaboración entre los funcionarios de Hacienda, los representantes de las empresas y los profesionales de la contabilidad fue, sin duda, un elemento decisivo para la adopción de este enfoque.

En este punto, la introducción también explicaba que “*el Plan establece reglas técnicas para contabilizar las operaciones conforme a su auténtica significación económica y financiera*”. Y a continuación añadía: “*Por principio, pues, el Plan no es discordante con la legislación fiscal; es más, ofrece soluciones suficientes para evitar cualesquiera fricciones en este campo*”.

Por último, esbozaba su visión sobre la regla general de las relaciones entre las magnitudes contables y fiscales: “*Ahora bien, el hecho de que el Plan no sea fiscal implica que algunas de las magnitudes contables no siempre estén ajustadas a las normas de los tributos. En estos casos, los datos que se consignen en los documentos fiscales tendrán que ser objeto de ciertas correcciones*”.

- El Plan admite que ha tomado como modelo “*las líneas generales de la planificación francesa*”, pero también señala que ha tomado en consideración el “*desarrollo de los trabajos del Grupo de Estudios de Expertos Contables de la C. E. E., sobre estructura y contenido de las cuentas anuales y del informe de gestión, así*

como sobre los métodos de evaluación y la publicidad de todos estos documentos cuando se trata de Sociedades anónimas y de responsabilidad limitada”. Es decir, los redactores del Plan tomaron en consideración los trabajos de preparación de la IV Directiva del derecho de sociedades, que se aprobó en 1978. También expresaron con claridad su intención de “armonizar la contabilidad española con la europea” y anticipaban que los criterios contable europeos “ejercerán en el futuro una influencia decisiva sobre el pensamiento y las prácticas contables españolas”. Hay que considerar que esta afirmación se hacía cuando la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea no era probable a medio plazo. El tiempo ha demostrado lo acertado de esta previsión. De hecho, la norma europea de referencia, la IV Directiva, entonces en gestación, fue una de las normas a las que hubo que adaptar nuestra legislación mercantil en la reforma de 1989 y fue inspiradora del segundo Plan General de Contabilidad.

- El Plan era de aplicación voluntaria para las empresas, hasta que el Gobierno no dispusiera otra cosa. No obstante su carácter voluntario, ciertas normas tributarias condicionaron la aplicación de beneficios fiscales a su aplicación; en particular, la adaptación al Plan fue requisito necesario para acogerse a dos regularizaciones de balances autorizadas durante su periodo de vigencia.
- Además de la influencia que la aplicación de beneficios fiscales pudiera tener en su expansión, el Plan constituía una guía útil para las empresas y una base homogénea para la enseñanza de la contabilidad, lo que contribuyó a su buena aceptación y a la generalización de su uso.
- El Plan, como es lógico, se adaptaba a las reglas de valoración y otras disposiciones contables de las leyes de sociedades anónimas y limitadas, por lo que, de hecho, la aplicación del Plan suponía generalizar sus criterios a empresas con otra forma jurídica.
- El Plan establecía los principios contables a los que debían atenerse las reglas de valoración. El primero era el “Principio de precio de adquisición”, por el que, “como norma general, todos los bienes del activo figurarán por su precio de adquisición”. No obstante, permitía una valoración superior sólo “con carácter excepcional, en casos de indubitable efectividad, y siempre que no constituya infracción de normas de obligado cumplimiento”. Los redactores del Plan explicaban que habían sido desechadas otras alternativas, como admitir el “precio de reposición” (similar al valor de mercado), en primer lugar, debido a que chocaba frontalmente con las normas legales (para sociedades anónimas y limitadas), pero además porque ese criterio carecía de “realidad objetiva”, mientras que “Los valores históricos se cifran por la transacción y cuando ésta se produce, o sea, en el mismo momento en que constituyen una realidad objetiva”. Estos razonamientos están en línea con el criterio valorativo que iba a ser introducido poco después en el Código de Comercio.

Las disposiciones contables del Código de Comercio fueron modificadas mediante la Ley 16/1973, de 21 de julio. La exposición de motivos daba cuenta de lo arcaico de las normas que eran modificadas, señalando que seguían las huellas del Código de 1829. También recordaba la previsión de modificación de la materia contable contenida en la Ley de Reforma Tributaria de 1964 que antes mencionamos. Sin embargo, la reforma fue de poco calado, limitándose en ocasiones a reproducir los aspectos más genéricos de las leyes especiales para las sociedades de capital.

La reforma indicaba los libros obligatorios y flexibilizaba su forma de llevanza, para permitir su elaboración por medios mecánicos o informáticos. También eran eliminadas las disposiciones sobre la fuerza probatoria de los libros contables, remitiéndose “a las reglas generales del Derecho”.

Sin embargo, el nuevo texto contenía muy pocas reglas sustantivas sobre la elaboración de la documentación contable y nada sobre su publicidad. En cuanto a los documentos que sintetizan anualmente la información contable, eran mencionados el balance y la cuenta de resultados, la cual debía expresar “el volumen bruto de las operaciones realizadas y distinguirá los resultados propios de la explotación, de los originados en operaciones no habituales o en circunstancias de carácter extraordinario”.

En lo referente a las reglas valorativas, contenía sólo una muy genérica: “Sin perjuicio de lo establecido por Leyes especiales, las partidas del balance se valorarán con arreglo a criterios objetivos que garanticen los intereses de terceros y siguiendo los principios que exige una ordenada y prudente gestión económica de la empresa”. Como hemos visto, la existencia de una “realidad objetiva” era lo que justificaba la preferencia por el precio de adquisición contenida en el Plan General de Contabilidad. Señalaba además el Código de Comercio que los criterios adoptados debían mantenerse de forma continuada, a no ser que existiera una causa razonada y explicada en libros. Con ello se recogía lo que el Plan enunciaba como “principio de continuidad” y que ya había sido apuntado por el legislador mercantil en la exposición de motivos de la Ley sobre el Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas.

Por último, es de destacar que, para casos determinados, se introducía en el Código de Comercio la obligación de someter el balance y la cuenta de resultados a verificación por experto titulado superior, en línea con lo que ya se había aprobado para las sociedades anónimas en circunstancias concretas.

En lo que respecta a la organización dedicada a la planificación contable, mediante el Real Decreto 1982/1976, de 24 de agosto, se creó el Instituto de Planificación Contable, con la finalidad de la realización de los estudios, investigaciones e informes relativos al perfeccionamiento y actualización de la planificación contable y para continuar con la adaptación del Plan General de Contabilidad a los distintos sectores de actividad económica. Este organismo sustituyó a la Comisión Central de Planificación Contable.

En resumidas cuentas, la aprobación del Plan General de Contabilidad y la reforma del Código de Comercio no supuso un cambio sustancial en lo que se refiere a la relación entre el beneficio contable y el fiscal, pero eran hechos representativos de la tendencia que se estaba produciendo. Los contribuyentes en evaluación global seguían determinando su base imponible con independencia de sus registros contables, pero a la vez que se fomentaba y extendía la aplicación de esta norma contable voluntaria, el ámbito de aplicación de la evaluación global se reducía paulatinamente en virtud de órdenes del Ministerio de Hacienda.

En cuanto a los contribuyentes que determinaban su base imponible en evaluación individual, seguían aplicado las mismas normas fiscales que, salvo correcciones concretas, remitían a la contabilidad llevada siguiendo normas mercantiles. Pero a partir de la aprobación del Plan General de Contabilidad, existía una norma contable mucho más detallada, que se adaptaba a la legislación mercantil y que, aunque de aplicación voluntaria, constituía un referente muy autorizado de criterios profesionales.

Este estado de las relaciones entre el resultado contable y el fiscal se mantuvo hasta la reforma tributaria de 1978, pero lo que cambió significativamente fue la tendencia del ciclo económico y la situación política del país. En octubre de 1973, la Cuarta Guerra Árabe-Is-

raelí fue el detonante para que los países productores de petróleo redujeran rápidamente el suministro y elevaran drásticamente los precios de una materia prima fundamental, lo cual provocó una crisis económica mundial. En España, el aumento del precio del petróleo, que inicialmente fue compensado con ayudas públicas, provocó a partir de mediados de 1974 una fuerte inflación, déficit de la balanza de pagos, déficit presupuestario, estancamiento de la economía y aumento de desempleo, generando una crisis más prolongada que la de otros países europeos.

4 La transición a la democracia: la reforma tributaria de 1978

En plena crisis económica, España inició un proceso de transición de la dictadura franquista a un sistema democrático. Tras las primeras elecciones democráticas de junio de 1977, una de las tareas que se abordaron fue la de trasladar a la opinión pública la idea de que los ciudadanos, en el nuevo sistema de representación política, debían contribuir al sostenimiento del gasto público. Como punto de partida, la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal concedió una amnistía fiscal, permitiendo a “*las Empresas sujetas a los Impuestos sobre Sociedades e Industrial-Cuota de Beneficios*” hacer lucir en contabilidad activos y pasivos ocultos, así como eliminar los activos sin contenido real o los pasivos ficticios y todo ello “*con exención de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración, y en el plazo que medie entre la publicación de la presente Ley y el treinta de junio de mil novecientos setenta y ocho*”. Simultáneamente introdujo en el Código Penal el delito fiscal.

Poco antes, la Orden del Ministerio de Hacienda de 25 de agosto de 1977 había excluido del régimen de evaluación global a todas las entidades que fueran sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, incluidas las de menor importancia económica. Este sistema de determinación de la base imponible había cosechado abundantes críticas técnicas y desde el punto de vista de la justicia social, por lo que en la etapa que entonces comenzaba los nuevos impuestos sobre la renta, tanto para personas físicas como para sociedades, establecieron en sus leyes reguladoras que “*Nunca serán de aplicación regímenes de estimación objetiva global ni de estimación por Jurados*”.

A pesar de los avances en materia de planificación contable, nuestra legislación mercantil seguía careciendo de un auténtico derecho contable, dirigido a las empresas en general, que definiera conceptos y estableciera reglas de valoración y de presentación de la información. Además, el Plan General de Contabilidad era solamente, con carácter general, de aplicación voluntaria. Esta situación propició que el legislador fiscal de 1978 definiera la base imponible de los impuestos sobre la renta de una forma completa, con indicación, más o menos genérica, de los ingresos y gastos que la componían y sin referencia directa al resultado contable. Por otro lado, se estableció un gran paralelismo entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, y el Impuesto sobre Sociedades, regulado por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre. Ambas leyes definían la composición de la renta objeto de tributación como la agregación de diversos componentes, entre los que se encontraban “*los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole*” y “*los incrementos de patrimonio*”. También en ambas leyes la determinación de los rendimientos se realizaba por diferencia entre los ingresos íntegros (con matizaciones sobre la consideración como tales de ciertas partidas) y los gastos necesarios para la obtención de aquellos, enumerados de forma genérica en la ley (también con matizaciones sobre la consideración como tales, o no, de ciertos conceptos).

La Ley del Impuesto sobre la Renta, no hacía casi referencias a la contabilidad de los empresarios personas físicas, mientras que la Ley del Impuesto sobre Sociedades, contenía algunas reglas trascendentes con respecto a la contabilidad empresarial.

En primer lugar, el artículo 16, al referirse a la valoración de ingresos y gastos, establecía 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*”. Además, el artículo 15 señalaba que, con excepciones, se computarían “*como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable*”, mientras que “*en ningún caso se computarán como disminuciones de patrimonio las que se pongan de manifiesto por simples anotaciones contables*”. Por tanto, la separación con las normas contables parece más formal que de fondo.

En segundo lugar, al establecer la obligación de los sujetos pasivos de presentar declaración por el impuesto, se disponía que esta debía ajustarse “*a la contabilidad que deberán llevar de conformidad con los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales que sean de aplicación*”.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que fue aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, contenía en su artículo 36.1 una regla de relación entre la contabilidad y la fiscalidad en lo que a la determinación de la base imponible se refiere: “*la base imponible se determinará por 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*”. Es decir, se situaba en la perspectiva tradicional de partir de datos contables y realizar en la liquidación los ajustes pertinentes.

No obstante, la norma fiscal de rango reglamentario no descansaba en la norma contable del mismo rango, por lo que dedicaba mucha atención a la contabilidad, como la propia explicación de motivos señalaba. Por ello, el reglamento contenía gran parte de sus artículos referidos a “*los aspectos e implicaciones contables del Impuesto, definiendo conceptos y operaciones con una terminología familiar a la mayoría de las Empresas y asumiendo en su propio texto buena parte de los postulados contenidos en nuestro Plan General de Contabilidad y en la Cuarta Directriz de la Comunidad Económica Europea*”. En muchos casos se trataba de repetir en la norma fiscal reglas recogidas en la norma contable. Lo que el redactor del reglamento tenía en mente, como también expresa la exposición de motivos, era que una posterior evolución de la técnica contable no produjera “*inseguridades o alteraciones innecesarias y peligrosas sobre la estructura básica del Impuesto*”.

Aunque el reglamento declaraba que la proliferación de reglas contables no debía entenderse como una intromisión en la norma contable, lo cierto es que esa injerencia existía en ocasiones. Por ejemplo, el artículo 41.3 establecía que, en los casos en que por aplicación de las normas del impuesto la valoración fiscal difiriera de la contable, el sujeto pasivo podía optar por reajustar la valoración al valor fiscal que haya sido fijado, recogiendo la diferencia en una cuenta de reservas, o realizar asientos de orden o introducir notas en el anexo a las cuentas anuales que fueran suficientemente explicativos de la diferencia y mantenerlos en tanto se mantuvieran las circunstancias que los originaron. Por tanto, la norma fiscal introducía reglas contables sustantivas.

Por último, el artículo 88.9 del reglamento establecía el principio de inscripción contable, que otorgaba consecuencias fiscales a la anotación contable de ingresos y gastos. Las principales reglas que incorporaba esta norma, aplicables en caso de discrepancia entre los criterios de imputación temporal a efectos contables y los criterios aceptados fiscalmente,

eran: “los gastos no resultarán deducibles fiscalmente en ejercicio anterior a aquel en que se imputen contablemente en la cuenta de resultados” y “los ingresos no podrán computarse fiscalmente en ejercicio posterior a aquel en que se reflejen contablemente, bien a través de la cuenta de resultados, bien a través de un aumento de las cuentas de capitales propios”.

En definitiva, durante el periodo de 1978 a 1995 las leyes reguladoras de los impuestos sobre el beneficio empresarial desligaban formalmente la base imponible determinada en régimen de estimación directa del resultado contable. Tras esta aparente desvinculación estaba la reticencia del legislador fiscal ante la posibilidad de que una modificación de la norma contable o el cambio en la técnica contable generalmente aceptada pudieran suponer inseguridades en la interpretación de las normas fiscales o alteraciones no deseadas en estas. Pero en realidad, la adecuada medición del resultado obtenido por una empresa durante un ejercicio económico no puede desligarse de la contabilidad, que registra, a lo largo de todo el ejercicio, los múltiples hechos y circunstancias determinantes del resultado; sin perjuicio de que la ley fiscal realice sobre este las rectificaciones que estime convenientes. Los propios modelos de declaración aprobados durante este periodo lo demuestran, ya que el proceso de liquidación propuesto parte de resultado contable para llegar a la base imponible mediante los oportunos ajustes extracontables por diferencias de criterio.

La necesidad de transponer la VIII Directiva del Consejo (84/253/CEE) relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables fue el origen de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, que en su disposición adicional segunda creaba el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, como organismo autónomo de carácter administrativo, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, en el que se integraba el suprimido Instituto de Planificación Contable y que asumía, además, las funciones que le encomendaba la Ley de Auditoría de Cuentas.

Desde el inicio de su actividad, ha sido práctica constante la participación de representantes de la Dirección General de Tributos en los grupos de trabajo y órganos colegiados del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para facilitar una adecuada coordinación entre las normas contables y fiscales.

5 La incorporación a la Comunidad Económica Europea: la reforma contable de 1989 y el Plan General de Contabilidad de 1990

Tras la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea en 1986, la transposición del derecho contable europeo se hizo ineludible. La reforma de la legislación mercantil de 1989 provocó un importante cambio en la situación de la regulación contable al incorporar a nuestro derecho las normas de la Comunidad Económica Europea y autorizar al Gobierno a aprobar un nuevo Plan General de Contabilidad. Esas normas contables europeas habían sido aprobadas mediante directivas del derecho de sociedades (en particular, en materia contable, la IV y VII Directivas), que son normas tendentes a la armonización del derecho mercantil de los Estados miembros.

Con la aprobación del Plan General de Contabilidad mediante el Real Decreto 1643/1990, se produce un punto de inflexión en la independencia de la información contable. Este Plan General de Contabilidad se declaraba “desarrollo en materia contable de la legislación mercantil” y proclamaba “su autonomía respecto a la norma fiscal”. El Plan es de obligado cumplimiento para las empresas (salvo en los aspectos relativos a la numeración y denominación de cuentas y movimientos contables, como sigue siendo en la actualidad) y presenta como corolario, el objetivo de imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, al que han de conducir la aplicación de los principios contables.

En lo que respecta a la relación del Plan con las normas tributarias, la disposición final séptima del propio Real Decreto 1643/1990 derogaba “las disposiciones sobre registro contable contenidas en las normas fiscales y en particular las del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (...) que resulten incompatibles con lo establecido en el Plan General de Contabilidad” y sin que ello, obviamente, afectara a la aplicación de las normas fiscales sobre calificación, valoración e imputación temporal establecidas en las normas tributarias y en particular para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Esta disposición final, además, reformulaba el principio de inscripción contable, adecuándolo a los nuevos términos empleados en la normativa contable de 1990. Partiendo de que la norma contable de imputación temporal prevalecía en todo caso a la hora de elaborar la información contable, la deducibilidad fiscal de los gastos no podía producirse antes de su registro contable, salvo que el anticipo del gasto fuera permitido expresamente por la norma fiscal. En cuanto a los ingresos, su registro contable determinaba la inclusión en la base imponible, salvo que una disposición fiscal permitiera el diferimiento del ingreso. En particular, la disposición final mencionaba tres supuestos de diferencia de criterio en la imputación temporal que eran considerados como de mayor relevancia: La deducibilidad anticipada de la parte de recuperación de coste del bien en las cuotas de arrendamiento financiero (deducibles cuando se pagan y no cuando se amortiza el bien objeto del arrendamiento financiero), la deducibilidad anticipada de las cuotas correspondientes a sistemas de amortización aprobados por disposiciones fiscales que exceptúan el requisito de efectividad (amortizaciones aceleradas) y la tributación diferida de los rendimientos en el caso de cobro aplazado de los ingresos.

A partir de ese momento, se va configurando un auténtico derecho contable en España, incardinado en el derecho mercantil, basado en principios generales reconocidos en las normas legales -el Código de Comercio y el entonces vigente Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas- y con sustantividad propia. A la aprobación del Plan General de Contabilidad siguió en 1991 la aprobación de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, de sucesivas adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad, así como de resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Esta nueva situación requería una reacción de la normativa tributaria, que tuvo lugar mediante la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuya exposición de motivos señala que vino motivada, como primera causa, por “la reforma parcial de la legislación mercantil, llevada a cabo por la Ley 19/1989”, proclamando que “determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, constituye uno de los objetivos primordiales de la reforma del Impuesto sobre Sociedades, cuya consecución redundará en beneficio de la seguridad jurídica del contribuyente”.

La ley abandonó también las categorías de rentas (rendimientos de explotaciones económicas, rendimientos del capital e incrementos y disminuciones de patrimonio), facilitando el engarce del impuesto con las normas mercantiles de naturaleza contable.

Esta reforma supuso la consagración de un modelo de coordinación entre normativa contable y tributaria que se basa en que los conceptos contables, en particular los ingresos y gastos, son definidos en la norma contable, en atención a promover la calidad de la información financiera ofrecida por las empresas y la norma fiscal indica cuáles son los casos en los que ésta se aparta de la contable para conseguir los fines recaudatorios o de incentivo económico que le son propios. Este modelo se plasma en el consabido artículo 10.3 de la Ley, que vertebra el impuesto desde entonces hasta la actualidad:

“En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

En lo que respecta al principio de inscripción contable, la Ley establecía la regla general de que los ingresos y los gastos se imputaban al período impositivo en que se hubieran devengado, al igual que en el ámbito contable, sin perjuicio de los casos particulares de divergencia expresamente tipificados en la norma fiscal. Cuando los gastos o ingresos hubieran sido contabilizados en un período distinto al de devengo, ello no tendría incidencia fiscal en el caso de que hubieran producido el diferimiento de la carga tributaria, pero sí supondrían el anticipo del pago del impuesto cuando los ingresos hubieran sido contabilizados antes de su devengo o los gastos después, con la excepción de aquellos supuestos en los que el anticipo del impuesto comportara una tributación inferior a la que se hubiera debido soportar de aplicarse el criterio general de devengo. Estas reglas operaban fundamentalmente en caso de errores contables.

Tras una década de experiencia en la aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se produjo en 1991 una reforma legal con dos modificaciones trascendentes: Por un lado, la estimación directa de la base imponible de las actividades empresariales desarrolladas por personas físicas se realizaba aplicando, con modificaciones, la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dada la remisión general a esta que realizaba la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por tanto, para los contribuyentes en estimación directa, a la que cualquier contribuyente podía acogerse, es válido lo antes indicado para las sociedades. Por otro lado, esta misma ley abría la posibilidad de aplicar una estimación objetiva para determinadas pequeñas y medianas empresas, basada en la aplicación de signos, índices, módulos o coeficientes característicos de determinados sectores económicos. En ese caso, de nuevo existe una desvinculación entre el resultado contable y la base imponible atribuida al beneficio empresarial.

6 La estrategia europea y la reforma contable de 2007

El siguiente hito que ha de ser mencionado es la reforma contable motivada por la adopción en la Unión Europea, para determinados fines, de las Normas Internacionales de Contabilidad/Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIC/NIIF o NIIF). Después de un largo proceso, que comenzó en 1995, con la Comunicación de la Comisión Europea: *“Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional”* y que culminó con la emitida en el año 2000: *“La estrategia de la UE en materia de información financiera: el camino a seguir”*, la Unión apostó decididamente por un cuerpo de normas contables único, en concreto, las NIC/NIIF, emitidas por el International Accounting Standards Committee (antecesor del actual International Accounting Standards Board -IASB-), así como sus Interpretaciones.

Con alcance ya imperativo, el Reglamento (CE) N° 1606/2002, del Parlamento y del Consejo, de 19 de julio de 2002, aprobó la adopción y la aplicación de las NIC/NIIF, en la elaboración de las cuentas anuales consolidadas de las sociedades cotizadas, a partir de los ejercicios iniciados en 2005. Se dejó a opción de los Estados miembros la posibilidad o la exigencia de que las restantes cuentas anuales (las individuales de todas las sociedades y las consolidadas de las sociedades no cotizadas) se elaboraran con el mismo cuerpo normativo.

Por lo que se refiere al proceso de incorporación al derecho comunitario de estas normas, se estableció un procedimiento de comitología en el que finalmente la Comisión decide la adopción mediante la aprobación de reglamentos de directa aplicación. Desde entonces y

hasta la actualidad se han emitido unos 80 reglamentos de la Comisión adoptando las diferentes normas.

Dada esta situación y el margen de opción que se brindaba a los Estados miembros, en España se constituyó en 2001 una Comisión de Expertos mediante Orden comunicada del Ministerio de Economía²⁷, que emitió en junio de 2002, de forma inmediatamente anterior a la aprobación del Reglamento (CE) N° 1606/2002, el Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España). Siguiendo el prólogo que lo precede, esta comisión se creó ante: *“la necesidad de conocer la opinión de los usuarios y preparadores de la información económico financiera, profesionales, académicos y restantes interesados en el proceso de emisión de normas contables, acerca de las consecuencias y el alcance que debe tener en nuestro país el contenido del indicado Reglamento comunitario y, por tanto, la reforma que se considera adecuada”*.

Entre la comisión, subcomisiones y grupos de trabajo que se constituyeron, participaron en los trabajos más de cien expertos. Interesa resaltar la creación de una Subcomisión de Estudio de las Relaciones Contabilidad-Fiscalidad, al objeto de evaluar los posibles efectos sobre la fiscalidad de la incorporación de las normas del IASB en el derecho contable español. El informe que emitió esta Subcomisión figura como apéndice III del Libro Blanco de la Contabilidad y, de acuerdo con lo indicado en el correspondiente capítulo del Libro Blanco (Capítulo 11.- Contabilidad y Fiscalidad), fue asumido íntegramente por el Pleno de la Comisión.

Después de un interesante análisis jurídico del alcance del principio de reserva de ley en el ámbito tributario, derivado de los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución y la doctrina del Tribunal Constitucional, en virtud del cual los elementos esenciales de los tributos, entre los que se encuentra la base imponible, han de establecerse por ley, y la posibilidad prevista en el artículo 93 de la Constitución de ceder a instituciones internacionales el ejercicio de competencias constitucionales, la conclusión alcanzada fue la siguiente:

“Si nuestro país admitiera la aplicación de las NIC/NIIF más allá de lo establecido obligatoriamente en el Reglamento comunitario, es decir a todas las cuentas anuales consolidadas y/o a las cuentas individuales, no podrán aplicarse en relación con la materia tributaria, en particular respecto de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, porque no se adecuan al principio de reserva de ley y dicha inadecuación no está subsanada por la autorup-tura constitucional del artículo 93 de la Constitución”.

Ahora bien, también considera que los criterios contemplados en las normas internacionales de contabilidad se podían incorporar en nuestro ordenamiento jurídico de forma compatible con el reglamento comunitario y respetando el principio de reserva de ley, a través de la inclusión de sus principios básicos en el Código de Comercio, y con un mayor nivel de detalle en normas de carácter reglamentario oportunamente habilitadas.

En ese sentido, el Libro Blanco recomendó iniciar un proceso gradual y continuo de reforma del derecho contable español, tomando en consideración los principios generales del IASB y preferentemente reduciendo el número de opciones de criterio contable contempladas en dichas normas. Y en relación con las alternativas de aplicación otorgadas a los Estados miembros por el reglamento comunitario, recomendó que en la elaboración de las cuentas anuales consolidadas de los grupos no cotizados se aplicaran los criterios de valoración de las normas internacionales de contabilidad aprobadas por la Comisión Europea, si bien también se consideró que se podría conseguir el cumplimiento de estos criterios a través de la norma española modificada en convergencia con los criterios internacionales. Por lo que

²⁷ Mencionada en la introducción del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007.

se refiere a las cuentas anuales individuales, la recomendación de la Comisión fue la de que todas las empresas españolas, cotizadas o no y con independencia de su tamaño, aplicaran exclusivamente la normativa contable española, que debería contener criterios de valoración y presentación compatibles con las NIC/NIIF y su Marco Conceptual.

La Directiva 2003/65/CE modificó, entre otras, la IV y VII Directivas. España traspuso esa directiva a través de la Ley 62/2003, que modificó el Código de Comercio y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y, además, incorporó en su disposición final undécima la decisión española sobre el ámbito de aplicación del Reglamento (CE) N° 1606/2002. A partir del ejercicio 2005 (2007 en el caso de las sociedades emisoras de títulos cotizados en mercados regulados exclusivamente de renta fija), las cuentas anuales consolidadas debían elaborarse aplicando las NIC/NIIF aprobadas por los reglamentos de la Comisión Europea, si a la fecha de cierre del ejercicio alguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea. En la elaboración de las restantes cuentas anuales consolidadas, el sujeto contable tiene la opción de aplicar el Código de Comercio y las normas que lo desarrollan, o las NIC/NIIF adoptadas por los reglamentos de la Comisión Europea. En caso de optar por estas últimas, las cuentas anuales consolidadas deben elaborarse de manera continuada de acuerdo con las citadas normas.

Por lo que se refiere al proceso de reforma de la normativa contable española para converger con los criterios de las normas internacionales, la Circular 4/2004 del Banco de España fue la primera norma emitida, cuyos destinatarios eran las entidades de crédito. Con alcance general no fue hasta 2007 cuando, a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, se incorporaron las modificaciones legales necesarias en el Código de Comercio y en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, sobre las cuales se podía edificar un cuerpo normativo contable completo y convergente con los criterios internacionales.

La estructura básica del modelo contable se contiene en el título III del libro primero del Código de Comercio, en el que se recoge el objetivo que deben alcanzar las cuentas anuales, los documentos que las integran y su composición, las definiciones de los elementos de las cuentas anuales y los principios contables. Entre estos últimos, cabe destacar la incorporación (artículo 38 bis) del criterio de valor razonable para determinados elementos patrimoniales que quedaban relacionados, si bien también se habilitaba a incorporar otros por vía reglamentaria, dentro de los límites de las NIIF adoptadas por los reglamentos de la Unión Europea, exigiéndose en el caso de los elementos patrimoniales distintos de los instrumentos financieros que esta valoración se contemplara con carácter único en los reglamentos comunitarios. Esta limitación legal ha sido suprimida en la Ley 22/2015 que ha modificado el artículo 38 bis del Código de Comercio, habilitando la posibilidad de valorar por su valor razonable activos y pasivos, en los términos que reglamentariamente se determinen, exigiéndose meramente que dicho criterio se encuentre dentro de los límites de la normativa europea. La Ley 16/2007 también modificó toda la sección tercera del título III del Código de Comercio relativa a la presentación de cuentas de los grupos de sociedades. El nuevo artículo 43 bis recoge desde entonces la opción contemplada para las cuentas anuales consolidadas de los grupos en los que ninguna sociedad hubiera emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de la Unión Europea, en la misma línea ya comentada establecida en la disposición final undécima de la Ley 62/2003.

El calado de la reforma exigía un posicionamiento fiscal claro sobre la incidencia en el Impuesto sobre Sociedades de los cambios arbitrados en la norma contable. La propia Ley 16/2007 contiene, en su disposición adicional octava, una reforma del Impuesto sobre So-

iedades imprescindible para continuar con el mismo sistema de coordinación entre normas contables y fiscales. De acuerdo con lo indicado en el preámbulo de la Ley:

“Las modificaciones en dicho Impuesto se han realizado persiguiendo que afecten lo menos posible a la cuantía de la base imponible que se deriva de las mismas, en comparación con la regulación anterior, es decir, se pretende que el Impuesto sobre Sociedades tenga una posición neutral en la reforma contable. Una muestra de lo anterior es el nuevo tratamiento fiscal del fondo de comercio, el cual se seguirá depreciando a efectos fiscales aún cuando a efectos contables no se amortice²⁸ y, por tanto, no se registre ningún gasto por este concepto.”

Sin perjuicio del citado objetivo general, las modificaciones en el resultado contable derivadas de los nuevos criterios han impactado, en ocasiones, en las bases imponibles. Uno de los asuntos más relevantes era el tratamiento fiscal de las variaciones de valor derivadas de la aplicación del valor razonable, recogiendo la ley su ausencia de efecto fiscal, mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El principio de inscripción contable se mantenía en términos similares, aunque contemplando la posibilidad de que los ingresos y gastos imputados contablemente en un ejercicio distinto al de devengo fueran contabilizados en una cuenta de reservas, ya que la nueva normativa contable contemplaba la posibilidad de esa forma de contabilización.

La reforma contable se plasmó unos meses después en la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad, realizada por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y una versión simplificada de este aplicable a las pequeñas y medianas empresas, aprobada por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. Desde entonces, y como era previsible dado el objetivo marcado de convergencia con los criterios de unas normas en continua evolución, estos textos reglamentarios han experimentado modificaciones significativas.

La primera en 2010, mediante el Real Decreto 1159/2010, que también aprobó las nuevas Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, que adaptó el tratamiento contable de las combinaciones de negocios a la NIIF 3 revisada adoptada en la Unión Europea en 2009 y que también modificó la norma de operaciones entre empresas del grupo.

En 2016, mediante el Real Decreto 602/2016, que ha incorporado al ámbito reglamentario las modificaciones legales introducidas por la Ley 22/2015 en el proceso de transposición de la Directiva 2013/34/UE, que derogó la IV y VII Directivas de derecho de sociedades, y que tiene como objetivo simplificar las obligaciones contables de las pequeñas empresas.

La tercera y, hasta el momento, última modificación de los Planes Generales de Contabilidad de 2007 ha tenido lugar mediante el Real Decreto 1/2021, que ha modificado fundamentalmente las normas relativas a instrumentos financieros y a ingresos por ventas y prestaciones de servicios, para adaptar los criterios a los contenidos en las NIIF 9 y 15, respectivamente, adoptadas en la Unión Europea.

Por lo demás, después de la reforma contable de 2007, se ha continuado también con la tradición española de aprobación de normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a ciertos sectores y con la emisión de criterios técnicos sobre determinadas materias a través de resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

28 Situación que cambia por Ley 22/2015, que modificó, para los ejercicios que comenzaron a partir de 1 de enero de 2016, el artículo 39 del Código de Comercio. A partir de dicho momento, la legislación española establece la presunción de que, salvo prueba en contrario, la vida útil del fondo de comercio es de diez años. Se separa así en este punto del criterio contenido en la norma internacional de contabilidad que no contempla la amortización sistemática del fondo de comercio sino la comprobación anual del deterioro de valor de acuerdo con la NIC 36.

Desde el ámbito tributario, en 2014 se aprobó la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, actualmente vigente. Es esta una ley que mantiene la estructura del impuesto establecida por la Ley 43/1995. En lo que aquí interesa, señala su exposición de motivos que *“la presente Ley mantiene la misma estructura del Impuesto sobre Sociedades que ya existe desde el año 1996, de manera que el resultado contable sigue siendo el elemento nuclear de la base imponible y constituye un punto de partida clave en su determinación”*.

Ciertamente, una tributación que haga gravar los beneficios empresariales y, por tanto, necesite cuantificarlos, difícilmente va a encontrar una mejor medida de partida que la que facilita la información financiera que precisamente tiene como objeto último reflejar la imagen fiel de la actividad empresarial. La complejidad del mundo empresarial y el desarrollo que ha tenido la contabilidad en las últimas décadas, hacen más que improbable que puedan volver a repetirse situaciones de incorporación de contenidos contables en la norma fiscal, con la consiguiente injerencia y confusión, como la que existió en el periodo que media entre 1978 y 1995. Casi tres décadas después de la Ley 43/1995, este modelo de relación contabilidad-fiscalidad, claro y respetuoso, nos parece óptimo y desde luego no tiene ningún viso de ser abandonado. Más bien, como veremos a continuación, se está implantando desde una perspectiva internacional.

7 Últimas novedades en materia tributaria

No podemos terminar este recorrido sin apuntar las últimas y relevantes novedades adoptadas en materia de imposición directa en el ámbito de la Unión Europea, en las que la fiscalidad ha decidido apostar de forma clara por tomar, como punto de arranque de la medida de la capacidad económica de las empresas, el resultado que refleja la contabilidad financiera. Se trata, por una parte, de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición. Por otra parte, y si bien en este caso de forma incipiente, con fecha 12 de septiembre de 2023, la Comisión Europea ha hecho pública una propuesta de Directiva del Consejo, relativa a los Negocios en Europa: Marco para la Fiscalidad de la Renta (BEFIT -Business in Europe: Framework for Income Taxation-).

7.1 Nivel mínimo global de imposición

La Directiva (UE) 2022/2523 tiene como ámbito de aplicación las entidades ubicadas en un Estado miembro que formen parte de un grupo de empresas multinacionales o de un grupo nacional de gran magnitud, con unos ingresos anuales iguales o superiores a 750 millones de euros en los estados financieros consolidados de la entidad matriz última en, al menos, dos de los cuatro ejercicios fiscales inmediatamente anteriores al ejercicio fiscal examinado.

Con el objetivo de poner límite a la competencia fiscal entre jurisdicciones con respecto a los tipos del impuesto sobre sociedades, se ha incorporado al derecho comunitario a través de la citada directiva un nivel mínimo de imposición, siguiendo las reglas sobre tributación mínima global acordadas en el seno del Marco Inclusivo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), que figuran en el documento *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*-, también conocido como Reglas GloBE o Reglas Modelo del Pilar 2. De forma sintética, el objetivo ha sido que la tributación de tales grupos en cada una de las jurisdicciones en las que operen no sea inferior al 15%. La directiva debe estar transpuesta a la normativa interna con anterioridad al 31 de diciembre de 2023, resultando de aplicación las disposiciones, con carácter general, respecto a los ejercicios impositivos que comiencen a partir de dicha fecha.

Sin entrar en grandes detalles sobre la norma, que excedería la pretensión de estas páginas, sí que procede resaltar que el resultado contable conforma la base sobre la que operan las reglas establecidas, de forma que la determinación del tipo impositivo efectivo, que en caso de ser inferior al 15% provoca el denominado “impuesto complementario”, resulta, para cada ejercicio fiscal y para cada jurisdicción, de dividir los denominados “impuestos cubiertos ajustados” (cuyo cálculo se recoge en el capítulo IV de la directiva) entre “las ganancias admisibles netas” de las entidades ubicadas en la jurisdicción, entendiendo por estas las ganancias o pérdidas netas contables de una entidad, sobre los que a continuación se practican los ajustes dispuestos en la directiva (en los capítulos III, VI y VII).

La idea fundamental de lo que a continuación explicaremos sobre la determinación del tipo de gravamen es que, teniendo en cuenta que se trata de una disposición que puede ser aplicada a empresas que operan por todo el mundo, con normas contables muy diversas en cada jurisdicción, y que se trata de establecer tributaciones mínimas en jurisdicciones tributarias diferentes, la directiva se orienta a aplicar las normas contables utilizadas por la sociedad matriz mundial en la determinación del beneficio consolidado, pero sobre el beneficio “individual” obtenido en cada jurisdicción. Es decir, algo así como los resultados contables que las filiales suelen reportar a la matriz, una vez adaptados a las normas de esta última.

En esencia, los “impuestos cubiertos ajustados” comprenden tanto el gasto por impuesto corriente como diferido del ejercicio, si bien en la medida en que el gasto por impuesto diferido registrado como consecuencia de las diferencias temporarias, se hubiera contabilizado a un tipo impositivo superior al 15%, el gasto por impuesto diferido se ajustaría considerando este último tipo de gravamen. Por su parte, las “ganancias admisibles netas”, como hemos señalado, parten de las ganancias o pérdidas netas contables de la entidad (resultado contable que deberá ser positivo para que resulte de aplicación la tributación mínima global), antes de cualquier ajuste de consolidación por eliminación de operaciones intragrupo, de conformidad con la norma de contabilidad utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última. Sobre este resultado contable, se incorporan los ajustes específicamente establecidos.

El carácter supranacional de la norma y el hecho de que las normas contables de referencia sean las utilizadas en los estados financieros consolidados de la matriz última, conllevan, obviamente, que las normas de contabilidad que pueden haberse utilizado son en realidad un abanico amplio de cuerpos normativos, que, sin perjuicio del proceso de armonización y convergencia que impera en esta materia desde hace años, particularmente en el seno de la Unión Europea y bajo el paraguas de la directiva contable, pueden presentar diferencias entre ellas.

La directiva, siguiendo los criterios OCDE, delimita el conjunto de normas de contabilidad financiera que, habiendo sido utilizadas en la elaboración de los estados financieros consolidados de la matriz última, considera aceptables. A estos efectos, son “normas de contabilidad financiera aceptables” las siguientes: las normas internacionales de información financiera (NIIF o NIIF adoptadas por la Unión Europea) y los principios contables generalmente aceptados de Australia, Brasil, Canadá, los Estados miembros de la Unión Europea, los Estados miembros del Espacio Económico Europeo, Hong Kong (China), Japón, México, Nueva Zelanda, la República Popular China, la República de la India, la República de Corea, Rusia, Singapur, Suiza, el Reino Unido y los Estados Unidos de América.

La directiva también posibilita la aceptación de los resultados contables que resulten de la aplicación de normas de contabilidad autorizadas que hayan sido empleadas en los estados financieros consolidados de la matriz última. Entiende por “norma de contabilidad financiera autorizada”, el conjunto de principios contables generalmente aceptados emitidos por un

organismo contable con autoridad legal en la jurisdicción correspondiente para establecer o aceptar normas de contabilidad a efectos de información financiera.

En definitiva, el resultado contable a considerar es el derivado de la aplicación de la norma de contabilidad financiera, aceptable o autorizada, utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la matriz última. En caso de que no concurra esta situación, el resultado contable a tener en cuenta podrá determinarse, bajo el cumplimiento de determinados requisitos, utilizando otra norma contable, aceptable o autorizada.

Por último, debe resaltarse que también se contempla la situación en la que la aplicación de un principio o procedimiento específico de una norma contable autorizada dé lugar a una distorsión significativa de la competencia, en cuyo caso, será necesario realizar un ajuste del citado principio o procedimiento para armonizarse con el tratamiento requerido en las NIIF adoptadas por la Unión Europea. Se entiende que hay una distorsión significativa de la competencia cuando la aplicación del principio o procedimiento conlleve una variación en los ingresos o gastos que exceda los 75 millones de euros, sobre los que resultan de la aplicación de las NIIF o NIIF adoptadas por la Unión Europea.

Una vez ya determinado el resultado contable positivo de acuerdo con lo indicado, se han de practicar los ajustes contemplados en la directiva, que tienen por objeto recoger las diferencias más generalizadas entre las normas contables y las fiscales, tales como el propio gasto impositivo neto, los dividendos exentos, ganancias o pérdidas conforme al método de revaluación, errores de ejercicios anteriores o modificaciones de los principios contables, entre otros.

Una vez que, de acuerdo con lo expuesto, queda determinado el tipo impositivo efectivo, si éste es inferior al 15% mínimo (por ejemplo, si resultara un 12%), deberá calcularse el impuesto complementario a pagar. El tipo impositivo del impuesto complementario es la diferencia entre el 15% y el tipo impositivo efectivo (siguiendo el ejemplo, un 3%), que se aplicará sobre el denominado “beneficio excedentario de la jurisdicción”, el cual vuelve a partir del resultado contable positivo ajustado (las denominadas “ganancias admisibles netas”) minorado por los rendimientos vinculados a la sustancia económica calculados aplicando un 5% a ciertos costes de personal y al valor contable de determinados activos materiales.

En definitiva, tanto el cómputo del tipo impositivo efectivo como la cuantificación, en su caso, del impuesto complementario, se determinan a partir del resultado contable, con los ajustes y complementos contemplados en la norma fiscal. De esta forma, también a nivel internacional queda depositada la base de medición de la capacidad económica de los grupos multinacionales sujetos a tributación mínima global, en la determinación que de ella hacen las normas de contabilidad.

7.2 Marco europeo de imposición sobre la renta (BEFIT)

La propuesta de directiva presentada en esta materia reemplaza las anteriores propuestas de la Comisión sobre Base Imponible Corporativa Común y Base Imponible Corporativa Consolidada Común (conocidas como BICCIS y BICCCIS). Pretende introducir un nuevo conjunto único de normas para determinar la base imponible de los grupos de empresas, con el objetivo de reducir los costes de cumplimiento tributario de las grandes empresas que operan en más de un Estado miembro, así como facilitar la labor de las autoridades fiscales nacionales.

El proyecto es consistente con el acuerdo fiscal internacional OCDE/G20 y la directiva adoptada sobre el nivel mínimo global de tributación. En concreto, para determinar las normas de una base imponible común de los grupos de sociedades paneuropeas, a diferencia de

la anterior propuesta sobre la Base Imponible Común Consolidada y ante la alternativa de calcular una base imponible mediante un sistema detallado de reglas fiscales, finalmente se ha decantado por un enfoque similar al contenido en el Pilar 2. En este caso, la base fiscal toma como punto de partida los resultados contables que derivan de aplicar las normas de contabilidad financiera existentes y aceptadas en el derecho comunitario, es decir, los principios contables generalmente aceptados de los Estados miembros o las NIIF adoptadas por la Unión Europea. Sobre este resultado contable se contempla la realización de unos pocos ajustes, permitiendo que se realicen más ajustes de acuerdo con la normativa interna de los correspondientes Estados miembros.

Por lo que se refiere al ámbito de aplicación, la propuesta prevé que los destinatarios de la norma sean los grupos que operen en la Unión Europea que elaboren estados financieros consolidados, cuyos ingresos sean igual o superiores a 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro ejercicios fiscales previos. En definitiva, presenta el mismo alcance que la directiva aprobada de tributación mínima global.

Si bien este proyecto parece necesitar un largo trayecto hasta su aprobación, dada la fecha prevista para su entrada en vigor, fijada en julio de 2028, el futuro se muestra ante nosotros desafiante y esperanzador.

8 Legislación

A continuación, se relacionan los textos legales y otros documentos consultados, con el correspondiente vínculo al sitio de Internet donde pueden ser descargados.

Los textos legales anteriores a 1960 pueden descargarse del sitio de Internet del Boletín Oficial del Estado (BOE), acudiendo al buscador <https://www.boe.es/buscar/gazeta.php>

Ley de 26 de diciembre de 1957 por la que se aprueban los Presupuestos generales del Estado para el bienio económico 1958-1959, y reformas tributarias. BOE núm. 323, de 27 de diciembre de 1957, páginas 1356 a 1432.

Ley reguladora de la Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria, texto refundido aprobado por el Real Decreto de 22 de septiembre de 1922. Gaceta de Madrid núm. 292 de 19 de octubre de 1922, páginas 224 a 235.

Ley de 29 de marzo de 1941 sobre aplicación de la tarifa III de la Contribución sobre Utilidades a Comerciantes e Industriales individuales. BOE núm. 106 de 16 de abril de 1941, páginas 2581 a 2585.

Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. Gaceta de Madrid núm. 289, de 16 de octubre de 1885, páginas 169 a 170. La publicación del texto completo continuó del 17 al 31 de octubre y del 2 al 6, 11, 12, 14, 15, 17, 21 y 24 de noviembre.
<https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE/1885/289/R00169-00648.pdf> (acceso al texto completo)

Ley de 17 de julio de 1951 sobre régimen jurídico de las sociedades anónimas. BOE núm. 199, de 18 de julio de 1951, páginas 3355 a 3374.

Ley de 17 de julio 1953 sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Responsabilidad Limitada. BOE núm. 199 de 18 de julio de 1953, páginas 4319 a 4324.

Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario. BOE núm. 142, de 13 de junio de 1964, páginas 7701 a 7753.
<https://www.boe.es/boe/dias/1964/06/13/pdfs/A07701-07753.pdf>

Ley 76/1961, de 23 de diciembre, sobre regularización de balances. BOE núm. 309, de 27 de diciembre de 1961, páginas 18120 a 18125.
<https://www.boe.es/boe/dias/1961/12/27/pdfs/A18120-18125.pdf>

Decreto 1985/1964, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre regularización de balances. BOE núm. 168, de 14 de julio de 1964, páginas 9069 a 9074.
<https://www.boe.es/boe/dias/1964/07/14/pdfs/A09069-09074.pdf>

Orden del Ministerio de Hacienda, de 30 de septiembre de 1969, por la que se aprueba el modelo de contabilidad para las Empresas eléctricas, dispuesto por el artículo tercero del Decreto 1968/1969, de 16 de agosto. BOE núm. 252, de 21 de octubre de 1969, páginas 16446 a 16455
<https://www.boe.es/boe/dias/1969/10/21/pdfs/A16446-16455.pdf>

- Decreto 1698/1969, de 16 de agosto, sobre nuevas tarifas eléctricas. BOE núm. 197, de 18 de Agosto de 1969, páginas 13059 a 13061
<https://www.boe.es/boe/dias/1969/08/18/pdfs/A13059-13061.pdf>
- Orden del Ministerio de Hacienda, de 24 de febrero de 1965, por la que se crean Comisiones de trabajo y una Comisión central en la Dirección General de Impuestos Directos para estudio de balances-tipo en las empresas. BOE núm. 56, de 6 de marzo de 1965, páginas 3480 a 3481.
<https://www.boe.es/boe/dias/1965/03/06/pdfs/A03480-03481.pdf>
- Orden del Ministerio de Hacienda, de 9 de agosto de 1969, por la que se reestructura la Comisión Central de Planificación Contable, creada por Orden de 24 de febrero de 1965. BOE núm. 237, de 03 de octubre de 1969, páginas 15503 a 15504.
<https://www.boe.es/boe/dias/1969/10/03/pdfs/A15503-15504.pdf>
- Orden del Ministerio de Hacienda, de 1 de octubre de 1971 por la que se adapta la Comisión Central de Planificación Contable a la reorganización del Ministerio, establecida por el Decreto 407/1971, de 11 de marzo. BOE núm. 235, de 1 de octubre de 1971, páginas 15858 a 15858.
<https://www.boe.es/boe/dias/1971/10/01/pdfs/A15858-15858.pdf>
- Decreto-ley 8/1966, de 3 de octubre, sobre medidas en orden al gasto público, represión del fraude fiscal a los precios y estímulos al ahorro y la exportación. BOE núm. 237, de 4 de octubre de 1966, páginas 12518 a 12521.
<https://www.boe.es/boe/dias/1966/10/04/pdfs/A12518-12521.pdf>
- Decreto 530/1973, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE núm. 79, de 2 de abril de 1973, páginas 6459 a 6480.
<https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE/1973/079/R06459-06571.pdf>
- IV Directiva del Consejo, de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (78/660). DOCE núm. 222, de 14 de agosto de 1978, páginas 11 a 29.
<https://www.boe.es/doue/1978/222/L00011-00029.pdf>
- Ley 16/1973, de 21 de julio, sobre reforma de los Títulos II y III del Libro primero del Código de Comercio. BOE núm. 176, de 24 de julio de 1973, páginas 15047 a 15049.
<https://www.boe.es/boe/dias/1973/07/24/pdfs/A15047-15049.pdf>
- Real Decreto 1982/1976, de 24 de agosto, sobre creación del Instituto de Planificación Contable. BOE núm. 204, de 25 de agosto de 1976, páginas 16585 a 16586.
<https://www.boe.es/boe/dias/1976/08/25/pdfs/A16585-16586.pdf>
- Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. BOE núm. 274, de 16 de noviembre de 1977, páginas 24945 a 24951.
<https://www.boe.es/boe/dias/1977/11/16/pdfs/A24945-24951.pdf>
- Orden del Ministerio de Hacienda, de 25 de agosto de 1977, por la que se excluye del régimen de estimación objetiva global a las entidades que sean sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 205, de 27 de agosto de 1977, páginas 19195 a 19196.
<https://www.boe.es/boe/dias/1977/08/27/pdfs/A19195-19196.pdf>
- Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOE núm. 217, de 11 de septiembre de 1978, páginas 21191 a 21199.
<https://www.boe.es/boe/dias/1978/09/11/pdfs/A21191-21199.pdf>
- Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 312, de 30 de diciembre de 1978, páginas 29429 a 29437.
<https://www.boe.es/eli/es/1/1978/12/27/61>
- Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 252, de 21 de octubre de 1982, páginas 29017 a 29019. La publicación continuó los días 22 a 27 de octubre.
<https://www.boe.es/eli/es/rd/1982/10/15/2631>
- VIII Directiva del Consejo, de 10 de abril de 1984, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables. DOCE núm. 126, de 12 de mayo de 1984, páginas 20 a 26.
<https://www.boe.es/doue/1984/126/L00020-00026.pdf>
- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE, núm. 310, de 27 de diciembre de 1990, páginas 38531 a 38616. <https://www.boe.es/boe/dias/1990/12/27/pdfs/A38531-38616.pdf>
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE, núm. 310, de 28 de diciembre de 1995, páginas 37072 a 37128.
<https://www.boe.es/boe/dias/1995/12/28/pdfs/A37072-37128.pdf>
- Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOE núm. 136, de 7 de junio de 1991, páginas 18665 a 18691
<https://www.boe.es/eli/es/1/1991/06/06/18>
- Comisión de las Comunidades Europeas. Comunicación de la Comisión: Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional. 14.11.1995 COM(95) 508 final
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:51995DC0508>
- Comisión de las Comunidades Europeas. Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo: La Estrategia de la EU en materia de información financiera: El camino a seguir. 13.6.2000 COM(2000) 359 final
<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2000:0359:FIN:ES:PDF>
- Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y de Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad. DOCE núm. 243, de 11 de septiembre de 2002, páginas 1 a 4.
<https://www.boe.es/doue/2002/243/L00001-00004.pdf>
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC (2002). Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)
<https://www.icac.gob.es/node/689>
- Directiva 2003/51/CE de Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio de 2003, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE y 91/674/CEE del Consejo sobre las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedades, bancos y otras entidades financieras y empresas de seguros. DOCE núm. 178, de 17 de julio de 2003, páginas 16 a 22.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0051>
- Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. BOE, núm. 313, de 31 de diciembre de 2003, páginas 46874 a 46992.
<https://www.boe.es/boe/dias/2003/12/31/pdfs/A46874-46992.pdf>
- Circular 4/2004, de 22 de diciembre, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros. BOE núm. 314, de 30 de diciembre de 2004, páginas 42410 a 42508.
<https://www.boe.es/eli/es/cir/2004/12/22/4>
- Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. BOE, núm. 160, de 5 de julio de 2007, páginas 29016 a 29047.
<https://www.boe.es/boe/dias/2007/07/05/pdfs/A29016-29047.pdf>
- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. BOE núm. 173, de 21 de julio de 2015, páginas 60273 a 60366.
<https://www.boe.es/eli/es/1/2015/07/20/22>
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE núm. 278, de 20 de noviembre de 2007, páginas 47402 a 47407.
<https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/11/16/1514>
- Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. BOE núm. 279, de 21 de noviembre de 2007, páginas 47560 a 47566
<https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/11/16/1515>
- Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión. DOCE núm. 328, de 22 de diciembre de 2022, páginas 1 a 58.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2523>
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, páginas 96939 a 97097.
<https://www.boe.es/boe/dias/2014/11/28/pdfs/BOE-A-2014-12328.pdf>
- OCDE/G20. Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)
<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/782bac33-en.pdf?expires=1695149394&id=id&accname=guest&checksum=5D9406F1FE5AF0AF942BC6BB37CEC164>
- Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) 12.9.2023 COM(2023) 532 final 2023/0321 (CNS)
https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM_2023_532_1_EN_ACT_part1_v6.pdf