

La prevalencia de la norma mercantil sobre la fiscal

ALBERTO RODRIGUEZ-VILARIÑO
Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad

Una de las cuestiones menos tratadas de cuantos trabajos se vienen publicando sobre la aprobación del nuevo Plan General de Contabilidad (P.G.C.) es la referente a la prevalencia de la normativa mercantil sobre la fiscal, que es contemplada de una forma precisa y contundente en el propio Decreto que aprueba el P.G.C.

En la exposición de motivos del Decreto que aprueba el P.G.C. se puede leer el siguiente texto literal:

La última de las disposiciones finales pretende aclarar el conflicto entre las normas del Plan General de Contabilidad y las del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS). Ahora, el Plan General de Contabilidad se convierte en auténtico derecho contable de obligatorio cumplimiento, desarrollo de la IV Directiva de la CEE sobre derecho de sociedades, del Código de Comercio y del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que proclama su autonomía respecto a la norma fiscal y que contiene criterios distintos, en ocasiones claramente contradictorios, a las soluciones previstas en el RIS.

En el contexto actual, no parece que pueda darse una derogación pura y simple de todas las normas del RIS, que inciden en materia contable, porque podrían producirse vacíos normativos debido a que en ocasiones el RIS, al ordenar una determinada forma de contabilización, está imponiendo criterios de imputación temporal, de valoración o de calificación de las distintas partidas a efectos fiscales. No obstante, salvando la vigencia de las disposiciones del RIS en el ámbito normativo que le es propio, conviene declarar expresamente la derogación de dichas disposiciones en la medida en que, interfiriendo en el ámbito contable, contradigan las normas mercantiles.

En la disposición final 7.ª del citado decreto se dice literalmente en su punto 1 lo siguiente:

Séptima.-1. Los sujetos pasivos de los diferentes tributos y, en particular, los del Impuesto sobre Sociedades, contabilizarán sus operaciones de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad, en cuanto estuvieran comprendidos en el artículo 2.º. En consecuencia, quedan derogadas las disposiciones sobre registro contable contenidas en las normas fiscales y en particular las del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que resulten incompatibles con lo establecido en el Plan General de Contabilidad sin perjuicio de la obligación de cumplimentar los registros fiscales especiales establecidos en las normas citadas.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores no afectará a la aplicación de las normas fiscales sobre calificación, valoración e imputación temporal, establecidas

para los diferentes tributos y en particular para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Las diferencias entre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, calculada de acuerdo con las normas fiscales sobre valoración, imputación temporal o calificación, y el resultado contable calculado conforme a los criterios establecidos en la legislación mercantil incluido el Plan General de Contabilidad, deberán reflejarse en el apartado correspondiente de la memoria. A estos efectos no se podrán compensar los activos y pasivos fiscales que surjan como consecuencia de tales diferencias, ni aun los derivados de diferencias de signo contrario producidas en el mismo ejercicio.

Del contenido de los dos textos se desprenden las siguientes consideraciones:

1.º La prevalencia de la norma mercantil sobre la fiscal, sin posibilidad de una interpretación alternativa.

2.º Es preciso y obligatorio contabilizar todas las operaciones de acuerdo con las normas del P.G.C., sin cuyo requisito no se podrá considerar la fiscalidad de las mismas.

3.º Para poder dar cumplimiento al punto anterior se establece: «quedan derogadas las disposiciones sobre registro contable contenidas en las normas fiscales y en particular las del Reglamento del Impuesto de Sociedades».

4.º Antes de la Reforma Mercantil, en la mayoría de las empresas medianas y pequeñas, se solía contabilizar con unos criterios marcadamente fiscales; a partir de la implantación del nuevo P.G.C., el criterio predominante ha de ser el económico-financiero; la contingencia fiscal pasa a ser de segundo orden y además supeditada al cumplimiento de las normas contables-mercantiles, tal como hemos visto en los puntos anteriores.

5.º Como consecuencia de todo lo anterior, se llega a la siguiente conclusión:

Para que el Fisco pueda considerar una operación fiscalmente admisible, o sea, en concreto, como gasto deducible fiscalmente, es requisito imprescindible que dichas operaciones estén contabilizadas de acuerdo con los principios y normas del P.G.C.

Una vez aceptada y conforme esta situación, y solamente en este caso, se entrará en consideración en qué medida y proporción cada operación objeto de análisis, es gasto fiscalmente deducible y como consecuencia se aplicará el efecto impositivo correspondiente al calcular el impuesto de sociedades, en sus acepciones de impuesto devengado, anticipado, diferido y a pagar.