

**LA FUNCION DE LA CONTABILIDAD COMO  
INSTRUMENTO DE LA INSPECCION TRIBUTARIA**

por

**JOSE ROVIRA FERRER**  
Subdirector General de Inspección  
de Entidades Jurídicas del  
Ministerio de Hacienda

Al desarrollar un tema tan complejo como el que bajo el anterior título se presenta, resulta necesario dar una rápida ojeada a los antecedentes legislativos que en España consagra la Contabilidad como instrumento básico para la cuantificación de la participación que al Estado se le atribuye sobre los beneficios de las empresas.

No es a título puramente anecdótico recordar que, en las largas discusiones que se mantuvieron para la promulgación de la vieja Contribución sobre las utilidades de la Riqueza Mobiliaria, figura la intervención del Diputado Sr. Planas y Casals («Diario de las Cortes» núm. 115, de 27 de enero de 1900) al replicar al Sr. Ferrer y Vidal a propósito de la desigual situación tributaria en que se colocaban las sociedades anónimas frente a las colectivas y en comandita, decía: «...precisamente en el primer proyecto del Gobierno de S.M. no se excluía a las Sociedades colectivas y en comandita; pero debe recordar, por ser dignísimo representante de una provincia donde este principio que la Ley de Utilidades sentaba, produjo verdadera alarma, el clamoreo que se alzó contra esa parte del proyecto, suponiendo que esta tributación impuesta a las Sociedades colectivas y en comandita era un verdadero atentado, no sólo contra la fortuna de los particulares, sino hasta contra el crédito de las Sociedades mercantiles, y se decía que desde el momento en que estuviese en manos de los investigadores el examen de los libros de los comerciantes, el crédito de éstos podría quedar completamente perdido».

En el ánimo de los legisladores latía la desconfianza, era evidente, tanto es así que el artículo 53 del Reglamento para la Administración y cobranza de la citada Ley limitaba el área de competencia de la función investigadora cerca de las sociedades; este era su texto: «La Administración tendrá derecho, siempre que lo estime necesario, para comprobar con mayores datos la exactitud de la declaración de utilidades, atemperándose a los preceptos del Código de Comercio. En su consecuencia, podrá designar un funcionario de Ha-

cienda de reconocida competencia que examine los libros mercantiles de la Sociedad, el cual limitará ese reconocimiento a tomar nota del título de las cuentas deudoras y acreedoras que deben liquidar en la de «Pérdidas y Ganancias», y del importe de las cifras de sus saldos respectivos, así como a pedir copia de cualquier acuerdo, por el cual alguno de esos saldos no se haya liquidado en la expresada cuenta, y a examinar ésta para su comprobación con los saldos de las cuentas parciales referidas».

Lejos estaban del pensamiento de Flores de Lemus, que en las tantas veces aireada Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, decía «La Administración de la tarifa 3.<sup>a</sup> adolece de la falta de órganos adecuados.» «Este defecto de la Administración produce el efecto de que empresas realmente impersonales se constituyan en forma de Sociedades anónimas, para eludir el pago de la Contribución». «La Administración, ateniéndose a los documentos cuyas formalidades externas son irreprochables, pero que no responden a la verdad de los hechos contables, nada puede por sí en el régimen administrativo vigente contra estos defraudadores», para continuar más adelante: «El régimen legal deja desamparado el interés del Tesoro frente a los casos de doble contabilidad, y, aún sin ésta, las facultades administrativas son de tal manera limitadas, que no permiten establecer la justificación de los saldos».

Este inspirado hacendista ponía el dedo en la llaga, y sin paliativos, proclamaba: «Los reformadores de 1845 implantaron, al mismo tiempo que el sistema francés de las contribuciones directas, una institución peculiarísima de la constitución administrativa francesa, su inspección. Y como antes hemos observado en aquellas reformas cierto optimismo que no dió a la cuestión del personal toda la importancia que en la realidad tenía, también en este punto se nota, y aquí con mayor relieve por la índole del servicio, que al copiar la organización externa, se olvidó proveer a lo necesario para obtener un cuerpo de inspectores análogo al francés».

Poco después se creaba en España el Cuerpo de Profesores Mercantiles al servicio de la Hacienda, hoy Intendentes al servicio de la Hacienda Pública.

En este rápido bosquejo de la evolución de los criterios legislativos, nacidos tanto por las necesidades apremiantes de la Hacienda Pública como por el brillante quehacer en el seno de la Administración de hombres como Flores de Lemus, al que nunca rendiremos suficiente el homenaje al que resulta acreedor, no puede faltar —como pincelada significativa— las frases de Navarro Reverter en la conferencia a los Delegados de Hacienda en 1928: «El funcionamiento administrativo es, hasta cierto punto, limitado. Lo más principal de las actuaciones de la Hacienda, en lo que se refiere a este impuesto (tarifa 3.<sup>a</sup> de Utilidades), está en los servicios de Inspección». A este propósito, en la misma conferencia añade «Es muy grave que un inspector, ante la duda de que una cifra no sea gravable y ante el temor de que se le impute un criterio rigorista en la función que ejerce, omita la consignación de ese caso, cargando él con toda la responsabilidad de no consignarlo. Esto, en caso de error, tiene derivaciones gravísimas, ya que si el inspector no lo cuenta, nadie lo va a saber ni nadie lo podrá descubrir». «Conste, pues, —añadía— que el Inspector puede y debe consignar cuanto encuentre y descubra, y que la Administración hará de ello el uso que a su juicio proceda».

Hasta 1957 el legislador va poniendo especial énfasis en las facultades de la Administración para determinar las bases del Impuesto en función de la Contabilidad, extiende las facultades del personal inspector, sanciona con mayor rigor el incumplimiento de las obligaciones formales, y sin embargo la Administración Tributaria, desbordada, se ve imposibilitada en atajar el cáncer del fraude fiscal que ya denunciara Flores de Lemus.

Los expertos señalan la existencia de empresas que practican no ya la doble contabilidad, sino la triple (la constatada en los Libros oficiales para el Fisco, la confidencial para las entidades bancarias y la real

para el Consejo de Administración). Las causas que dan origen a tal estado de cosas han sido analizadas recientemente en la Revista «Hacienda Pública Española» que dedica un número monográfico a «La veracidad contable en España» (véase especialmente el artículo de Félix Moreno Cerezo, «Dictamen sobre la problemática contable de la Empresa»), frente a esta realidad el legislador de 1957 opta por una solución genuina, pero basándose en argumentos que nos recuerdan los de Planas y Casals en 1900. Efectivamente, en el preámbulo a la Ley de 26 de diciembre de 1957, podemos leer: «Durante los últimos 25 años ha experimentado el régimen fiscal español una modificación sustancial consistente en que se han incrementado de manera importante el rendimiento... Pero es también evidente que, como consecuencia de esta transformación, la Administración fiscal ha tenido, para acomodarse a ella, que incrementar grandemente sus trabajos y, sobre todo, ejercer cerca de los contribuyentes una fiscalización inmediata y atenta que no era precisa anteriormente» ... «plantear la necesidad de fiscalizar aquellas contabilidades o aquellos otros datos de la manera más eficaz posible. Representa esto un evidente aumento de la presión indirecta, posiblemente supervalorada en nuestro caso como consecuencia de la peculiar idiosincrasia del pueblo español».

Y sigue diciendo: «Hay dos modos de planear la acción contra el fraude fiscal. Uno, estableciendo sanciones muy severas que permitan una menor vigilancia, confiando en el respeto que imponen aquéllas. Otro, con penalidades más benévolas, pero que exige de la Administración una mayor atención inmediata sobre el contribuyente y una más detallada observación de sus actividades, en resumen, una menor presión indirecta. Incluía España entre los países que adoptan esta última posición, 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 imponibles por el régimen de convenios globales que se inicia con esta Ley».

De este modo comienza en España un largo proceso de desvalorización de las funciones de la Contabilidad como elemento único para la determinación de las bases impositivas en el Impuesto sobre Sociedades, de cuyo proceso aún no se ha repuesto totalmente la Administración ni las empresas. Ciertamente, el legislador de 1957 no desecha formalmente la llevanza de Libros de Contabilidad, tanto en empresas individuales (para las cuales en 1941 se estableció un sistema simplificado de Contabilidad) como para las Sociedades, sienta el principio de que el régimen deseable para la determinación de rendimientos se realice en el seno de las Juntas mixtas de funcionarios y contribuyentes, y que las cifras que se asignen por las actividades industriales, comerciales o de servicios representen «beneficios medios presuntos», aunque por un complicado procedimiento de índices básicos y de corrección pueda llegarse a una «tributación cuasi subjetiva», sólo la Contabilidad —cuando se lleve con arreglo a las prescripciones del Código de Comercio y refleje todas las operaciones— ampara al contribuyente cuando aquella «tributación cuasi-subjetiva» exceda de la que le correspondería al aplicar estrictamente los preceptos de la Ley en la cuantificación de la base imponible, al permitir que mediante el recurso de agravio absoluto se acepte a la Contabilidad como medio de prueba.

Por la Ley de 26 de diciembre de 1957 y disposiciones que sucesivamente se dictan para su ejecución se mantiene la posibilidad de que las empresas tributen en base de los resultados que reflejen sus Libros de Contabilidad —régimen de estimación directa— pero, como ya dijimos, el régimen deseable era el de carácter objetivo a través de Juntas y Convenios, éstos últimos para la imposición indirecta. El sistema permanece inalterable hasta el Decreto-Ley 8/1966, de 3 de octubre, que faculta al Ministerio de Hacienda a proceder a la reimplantación, con carácter obligatorio, de la determinación de bases en función de los datos reales que se deduzcan de los Libros de Contabilidad.

Los hitos de la descongelación del siste-

ma objetivo ofrecen serias dificultades para las empresas medianas. Por supuesto, las grandes empresas, considerando como grandes las que cotizan en Bolsa, por sus propias exigencias vinieron obligadas durante el período 1957-1968 a mantener sus convencionales sistemas contables, pero la mayoría de las sociedades españolas llegaron a extremos incomprensibles de descuido en la llevanza de sus Libros, e incluso a no formular sus declaraciones en plazo hábil, quedando a la espera de la acción de la Administración para el cumplimiento coactivo de sus deberes fiscales, es decir, adoptaron una actitud totalmente pasiva. Ni siquiera la generosa Ley de Regularización de Balances de 1964 fue capaz de despertar el general deseo de las empresas de aprovechar tan magnífica ocasión para armonizar sus intereses de organización interna con los de la amplia amnistía que significaba la incorporación de activos ocultos. En aquella ocasión, en 1964, se hizo por los Intendentes de Hacienda un extraordinario esfuerzo para orientar a las empresas para que adecuaran sus contabilidades a la realidad económica y patrimonial, este esfuerzo que se realizó en una doble vertiente, por un lado en la organización de charlas, conferencias y coloquios a las que contribuyeron tanto las Cámaras de Comercio como la Organización Sindical, y el segundo aspecto de dicho esfuerzo consistió en la comprobación de las operaciones contables de Regularización. Realmente fue una magnífica muestra de colaboración entre los funcionarios de la Administración y los responsables de la dirección de las empresas, ya que en este momento importaban menos las consecuencias de orden fiscal que la ordenada formulación de los balances y, consecuentemente, la determinación de costes y beneficios más acordes con la realidad económica. Sin embargo la persistencia del régimen de estimación objetiva de bases fué un factor distorsionante de los efectos que debiera haber producido la Ley de Regularización de Balances.

La reimplantación del sistema de estimación directa, plantea, por consiguiente graves problemas al tener que enlazar unos

procedimientos contables, válidos para «ir tirando» mientras estaba vigente para la empresa la «evaluación global», por otros en que el rigor de los asientos contables debe ser exigido escrupulosamente.

Es de destacar la prudencia de que ha hecho gala el Ministerio de Hacienda para la paulatina reincorporación de la Contabilidad al sistema fiscal como medio indiscutible para la determinación de las bases imponibles, iniciado por la Orden de 3 de noviembre de 1966 en el Impuesto General sobre Tráfico de las Empresas, con efectos para el ejercicio de 1967 para determinadas actividades o empresas que alcanzasen ciertos volúmenes de facturación; la Orden de 25 de noviembre de 1967 la extiende a los Impuestos sobre Sociedades y a la Cuota por Beneficios del Impuesto Industrial.

Parecía lógico que las disposiciones reguladoras de la aplicación del régimen de estimación directa fuesen dictadas con unidad de criterios, sin embargo, no es hasta la de 28 de diciembre de 1973 cuando se trata de unificar los criterios de exclusión, con la preocupación de evitar el que una misma empresa pudiera ver sometida a distintos regímenes de bases para los diferentes impuestos que la afectan, y puntualiza el preámbulo de esta última Orden que «la personalización de la carga tributaria, aspiración permanente de nuestro sistema fiscal, ha de verse muy favorecida con la generalización del régimen de estimación directa, lo que hace aconsejable el mayor número posible de contribuyentes».

Salvo para las sociedades cuyo fin consista en explotaciones agropecuarias—que tienen su régimen peculiar— para las demás sociedades, así como para las personas físicas titulares de actividades industriales, comerciales o de servicios, la exclusión obligatoria del régimen de estimación objetiva se cifra, únicamente, en que el volumen de operaciones — a partir de 1974— exceda de la cifra de cincuenta millones de pesetas. Más recientemente, el Real Decreto-Ley 18/1976, de 8 de octubre, restringe el citado régimen, a partir de 1977, excluyendo a las empresas acogidas a determinados incentivos fiscales, con lo

que prácticamente la mayoría de las sociedades quedarán obligadas a la llevanza de sus contabilidades conforme a las normas que establece la Ley 16/1973, de 31 de julio, por la que se modifica el Título III del Código de Comercio, reforma que precisamente impulsó una Ley de carácter fiscal, la de 11 de junio de 1964, que en su artículo 231.3 declaraba que «a efectos de coordinar adecuadamente los aspectos comercial y tributario de la contabilidad de las Empresas, el Gobierno presentará a las Cortes 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 o individuales».

Compárese lo dicho anteriormente sobre la actitud del legislador de 1957 con el de 1973, que en el Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre, manifiesta: «Con el propósito de lograr una mayor sinceridad fiscal en las Empresas, se arbitran fórmulas de estímulo para la adopción del Plan General de Contabilidad» y de otra parte dice: «Asimismo, en la línea de un mejor conocimiento de las bases imponibles reales, se fortalece el régimen de estimación directa... a la vez que se adoptan las medidas necesarias para una mejor actuación de la Inspección de los Tributos».

A la vista de cuanto llevamos dicho —si es que alguien tuvo la paciencia de seguirnos en la somera descripción de los vaivenes que a la función inspectora se la ha venido asignando— podemos distinguir las siguientes etapas:

- 1.<sup>a</sup> Implantación de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria hasta la denuncia de Flores de Lemus sobre inoperancia de la Administración por falta de órganos adecuados (1900-1913).
- 2.<sup>a</sup> Creación del Cuerpo de Profesores Mercantiles de Hacienda (hoy de Intendentes al servicio de la Hacienda Pública) con la misión de utilizar la Contabilidad como fuente básica para la determinación de las bases imponibles, hasta la implantación del

régimen de estimación objetiva de bases (1913-1957).

- 3.<sup>a</sup> Etapa predominante de las estimaciones objetivas (1957-1967). La Contabilidad pierde sustantividad como instrumento básico de la actuación de la Inspección de Hacienda.
- 4.<sup>a</sup> Aplicación del régimen de estimación directa a las grandes empresas Fortalecimiento de los criterios contables como fuente de información (1968-1973).
- 5.<sup>a</sup> A partir de 1974 aplicación de las estimaciones objetivas limitada a la pequeña empresa, tendencia a la generalización de la seriedad contable para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, proyecto de Ley sobre disciplina contable y represión del fraude fiscal. Creación de la Inspección Financiera, cuyo cometido, sin duda, no podrá llevarse a cabo sin la aplicación de las

más depuradas técnicas contables, ya que la Contabilidad se configura como la gran protagonista del sistema impositivo, prueba evidente de ello es la constante atención que el Gobierno viene mostrando hacia los Planes de Contabilidad, culminando con la creación del Instituto de Planificación Contable.

Instrumentalmente España se coloca en situación paralela a la de los países más avanzados. ¿Se podría decir, quizás, que la aspiración de Flores de Lemus, manifestada en la Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, se ha alcanzado? ¿Que la sociedad española ha evolucionado de forma tal que ya no se teme que la actuación de la Inspección de Hacienda atente contra la fortuna de los particulares y el crédito de las Sociedades mercantiles, como decía Planas y Casals ante las Cortes en 1900?.