

EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y LA CONTABILIDAD EMPRESARIAL

por
ANGEL-LUIS GÓZALEZ GARCIA
Profesor de Economía de la Empresa en la U.N.E.D.

SUMARIO:

**I. INTRODUCCIÓN.-II. EVOLUCION DE LA NORMALIZACION CONTABLE EN ESPAÑA.-III. LA
POSIBLE EVOLUCION CONTABLE.-V. A MODO DE CONCLUSION.**

I. INTRODUCCION

Una de las críticas que siempre se han hecho y se harán al impuesto sobre sociedades es que en su definición de "base imponible", no se contiene ninguna norma que hable de la aplicación de los principios contables generalmente admitidos.

Desde un punto de vista general, dos son las posturas radiales que existen al respecto.

Primera.—La sostenida por los que entienden que las normas contables están por encima de otras disposiciones en todo lo concerniente a la determinación del beneficio empresarial. Consecuentemente, si la base imponible del impuesto sobre sociedades trata de determinar la renta de la sociedad obtenida en un determinado período de tiempo, bastaría con definirla como aquella que surge de la aplicación a la empresa de las normas contables generalmente aceptadas. Cada empresa aplicaría dichas normas, y la base imponible en el impuesto sobre sociedades coincidiría con el saldo contable de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Segunda.—La sostenida por los que entienden que las normas fiscales están por encima de otras disposiciones en todo lo concerniente a la determinación de la base imponible en el impuesto sobre sociedades.

Consecuentemente, la empresa deberá adecuar su contabilidad a dichas normas para poder determinar fácilmente la base imponible en el impuesto.

A favor de una u otra postura (como se observa muy maximalistas) podríamos dar infinidad de argumentos. Pero no es éste nuestro propósito en estas notas.

Tratamos de centrar el tema y aportar alguna solución viable que en buena medida acerque dichas posiciones en todo lo que tienen —en sí mismas— de razonables.

La empresa, en última instancia, ha de cumplir un fin social; para lo cual ha de satisfacer entre otros el de dar una informa-

ción clara y veraz de sus operaciones por medio de la contabilidad.

Ocurre, sin embargo, que la técnica de la contabilidad —otros dirán arte— no nos conduce necesariamente a resultados exactos. Es más, se sirve de instrumentos convencionales para dar también resultados convencionales. De forma tal, que según sean dichas convenciones los resultados contables serán distintos y todos serán válidos si la técnica aplicada es correcta. Por esta razón, todos los profesionales de la contabilidad se han esforzado en definir de forma clara unas convenciones ó criterios contables que pueden ser aplicados con generalidad en todo momento y circunstancia, formando lo que se entiende como "principios contables generalmente admitidos".

Dichos principios, por otra parte, que se han ido estableciendo a lo largo del tiempo no están contenidos en una norma concreta. Han ido surgiendo, en cada país, de la acción conjunta de múltiples fuentes doctrinales: al derecho, la economía, la tecnología, la economía de la empresa, etc., y en consecuencia, por su propia naturaleza, son variables. Su importancia, no obstante, es mucha, ya que en general sirven de punto de referencia y reflexión a los profesionales de la contabilidad, constituyendo lo que algunos denominan las normas para poder ejercer la profesión de forma saludable ó sana (*practique saine*).

Parece pues lógico pensar que las empresas deben llevar la contabilidad de acuerdo con los "principios generalmente admitidos" ó al menos no en desacuerdo con los mismos. Por esta razón todos los países tienden a conquistarlos en normas básicas de contabilización e imponerlos, aunque en muchos casos de forma no coactiva, para que así las reglas del "juego contable" estén claras y sean suficientes para cumplir los objetivos de información que las empresas deben dar, para ordenar en última instancia la convivencia.

II. EVOLUCION DE LA NORMALIZACION CONTABLE EN ESPAÑA

Como indicaría M.H. MONTET, en una conferencia leída en el I.N.I. en 1974, en España más que en ninguna otra parte, la contabilidad por partida doble tuvo un origen verdaderamente glorioso, puesto que apareció entre 1490 y 1492 en los libros de los hermanos Pinzón, armadores comanditarios y compañeros de Cristobal Colón. La reputación que tenía la contabilidad en España era tan famosa por aquellos años, que en Inglaterra se consideraba que la mejor manera de llevar las cuentas consistía precisamente en aplicar el "estilo español".

No obstante, y a pesar de estos antecedentes seculares, muy poco se ha hecho en nuestro país hasta hace poco más de 10 años, ya que como dice Carlos Cubillo, la Ley de Sociedades Anónimas de 1951, no supuso ninguna aportación digna de mención en el campo del derecho contable, en lo referente a la información que las empresas deben suministrar ya la veracidad de la misma.

En los artículos 102 a 110 de dicha Ley se contienen distintas normas relativas a la ordenación del activo y del pasivo del balance, a la valoración de los elementos del activo, a la forma de expresar la cuenta de pérdidas y ganancias, con normas relativas a los ingresos, a los gastos y a determinadas reservas, así como también normas relativas a la censura de cuentas de los accionistas ó a las investigaciones extraordinarias que en algún caso puedan realizarse en la sociedad.

Tampoco, en este campo de la claridad y de la veracidad en la información se ha avanzado mucho con la reciente modificación del Código de Comercio. No obstante después de la Ley 16/73 de reforma, se ha dado un gran avance para que las empresas puedan registrar, aunque de manera sintética, con comodidad sus operaciones.

En este orden de cosas, nos interesa destacar de dicha Ley los siguientes puntos:

a) En cuanto a los libros obligatorios, se han suprimido los libros Mayor y Copiador de cartas y telegramas.

b) En el artículo 36, referente a la legalización de los libros, se introduce una modificación importantísima, mediante la cual, las empresas pueden utilizar cualquier procedimiento idóneo para realizar los asientos y las anotaciones. Se establece así una facilidad grande para la mecanización de la contabilidad.

c) En el Artículo 43, se establece que en el Libro diario podrán efectuarse anotaciones conjuntas de los totales de las operaciones por periodos no muy superiores al mes.

d) El Artículo 38, establece la necesidad de que el balance y la cuenta de resultados refleje con claridad y exactitud la situación patrimonial y los beneficios obtenidos durante el ejercicio.

e) En el Artículo 41 se establece la posibilidad de verificar la contabilidad por experto titulado superior.

Que posteriormente en el Real Decreto, de 28 de abril de 1977, por el que se aprueba el "estatuto profesional de los economistas, profesores y peritos mercantiles", se atribuye la competencia de la verificación a dichos profesionales.

En definitiva, podemos decir que hasta el comienzo de la normalización contable y su culminación en el año 1973 con la aprobación del Plan General de Contabilidad, en España no sólo existían normas más bien de tipo formal ó material contenidas en el citado Código de Comercio y algunas de tipo contable contenidas en los artículos citados de la Ley de Sociedades Anónimas. Hasta ésta fecha no se ha contado en España con un cuadro de cuentas y de definiciones contables que pudieran ser aplicados con generalidad dentro de la empresa, ni tampoco con un conjunto de cuentas anuales cuya publicación fuera clara y homogénea, ni tampoco con una serie de criterios de valoración de las distintas partidas del balance.

Nos interesa destacar en este momento

que los criterios de valoración establecidos en el Plan, no solo recogen los principios fundamentales de valoración, como son:

- principio del precio de adquisición
- principio de continuidad
- principio del devengo
- principio de gestión continuada

Sino que además, ateniéndose a dichos principios se dan criterios valorativos que pueden ser aplicables a las diversas clases de bienes que normalmente integren el patrimonio de la empresa.

La normalización contable en España, ha alcanzado ya un alto grado de madurez, pues las empresas cuentan con el valioso instrumento que para su gestión e información a terceros les proporcionan el Plan General de Contabilidad.

Parece pues conveniente que repasemos brevemente la pequeña —pero densa historia de la normalización contable en España, hasta la creación del Instituto de Planificación Contable, Organismo del que comentaremos su organización, indicando los variados miembros que componen el Consejo Nacional de Contabilidad, ya que en su seno se canalizarán en el futuro “los principios contables generalmente admitidos” en nuestro país. Dicha historia, puede sintetizarse así:

Hasta el año 1964, en la Ley de regularización de balances —texto refundido—, no se establece la posibilidad de adoptar, con carácter obligatorio, balances-tipo para los sectores económicos que interesase al Ministerio de Hacienda.

El 24 de febrero de 1965 se firmó la Orden Ministerial en la que se establecía la posibilidad de nombrar comisiones de trabajo por ramas ó sectores de actividad económica para realizar los estudios previos a la determinación de los balances tipo de las diferentes actividades según la rama ó sector respectivo.

El resultado de la labor realizada en cada una de dichas comisiones debía concretarse en el plazo señalado, en las correspondien-

tes ponencias, para ser sometidas posteriormente a la Comisión Central de Planificación Contable.

Dicha Comisión tendría como fin último el refundir las propuestas, coordinarlas e informar los anteproyectos parciales de balances—tipo al Centro Directivo correspondiente (entonces Dirección General de Impuestos Directos), para que a la vista de lo actuado el Centro Directivo elevase la oportuna propuesta al Ministro de Hacienda.

De acuerdo con lo establecido en la Orden que comentamos se constituyeron en el seno del Ministerio de Hacienda 20 comisiones de trabajo encargadas de redactar las ponencias correspondientes con destino a otros tantos sectores de actividad económica.

Dichas ponencias recogieron en su momento los balances-tipo de cada uno de los sectores. Como más importantes citamos los trabajos que se realizaron para las empresas eléctricas, papel y artes gráficas, automóviles, harinas, cementos, fabricación de artículos de caucho, industrias lácteas, etc.

Terminadas las veinte ponencias y pasadas a estudio de la Comisión Central de Planificación Contable, con independencia del mérito que estos trabajos tenían, se llegó a la conclusión de que no convenía su publicación, pues en definitiva faltaban los principios comunes, la terminología y metodología común para todos los sectores.

A la vista pues de las experiencias adquiridas se reestructuró en el año 1969 la Comisión Central de Planificación Contable (Orden de 9 de agosto de 1969). En dicha Orden se ponía de manifiesto que la formulación adecuada de balances-tipo en modelos oficiales, presuponía la existencia previa de una normalización que debía incluir no solo el racional establecimiento de las cuentas y las reglas de su funcionamiento, sino el de la terminología de los conceptos utilizados más frecuentemente.

En el seno de la Comisión Central de la Planificación Contable se crearon tres sec-

ciones para elaborar las propuestas para su aprobación en el pleno de dicha Comisión. Dichas secciones eran las de contabilidad financiera, contabilidad analítica y definición de conceptos.

A la vista de los distintos trabajos, se pensó que era fundamental contar con la experiencia que de modo directo pudieran aportar los profesionales del campo contable al servicio de las empresas y por esta razón en el año 1971 (Orden de 25 de septiembre) se fijó de nuevo la composición y competencias de la citada Comisión Central de Planificación Contable. el objetivo propuesto era elaborar un Plan General de Contabilidad.

De esta forma, la Comisión Central de Planificación Contable elaboró en el año 1973 el P.G.C., que fue aprobado por Decreto de 22 de febrero.

En relación con los objetivos, finalidades y metodología seguida para la redacción del P.G.C., indicamos simplemente que el lector puede encontrar todo ello en la lectura de la introducción de dicho Plan General de Contabilidad.

En el apartado 11 de la introducción al Plan General de Contabilidad se preveía ya la elaboración de una serie de trabajos que completarían en una primera fase el proceso de normalización contable inicial de nuestro país. Por este motivo en el año 1974 (Orden de 30 de octubre) la Comisión Central de Planificación Contable acomete el desarrollo de una serie de programas sobre las siguientes materias:

- Estudio de los grupos de sociedades y formación de los documentos consolidados.
- Desarrollo del grupo 9 relativo a la contabilidad interna.

- Adaptación del Plan a las especiales características de las empresas incluidas en el sector financiero y en otros sectores de actividad económica que lo precisen.

En dicha Orden se establecía un nuevo sistema de trabajo para elaborar los distintos programas que habrían de ser sometidos posteriormente a su aprobación por la Comisión Central. Al frente de cada programa existiría un director del mismo, para coordinar los distintos trabajos que iban a realizarse por los expertos y profesionales al servicio de las empresas.

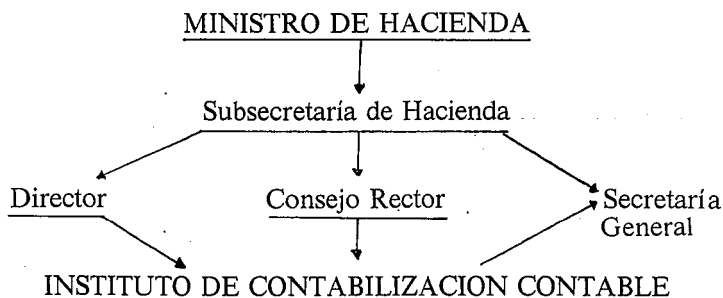
Después de más de diez años de trabajo se había conseguido al menos, publicar el Plan General de Contabilidad.

A partir de este momento, comienza una nueva, difícil y dura etapa. Conseguir completar los trabajos previstos en la introducción del mismo y lograr su generalización, tanto a nivel docente como su aplicación por las empresas.

Hay que decir, que en general la acogida al Plan ha sido óptima en el campo de los profesionales de la economía de la empresa y en el campo de la enseñanza, de donde han venido los mejores apoyos a los funcionarios encargados de trabajar en el Ministerio de Hacienda sobre estos temas propios de su especialidad.

La urgencia de los trabajos y la propia realidad impusieron una nueva realización y así, por Real Decreto, de 24 de agosto de 1976, se creó el Instituto de Planificación Contable; culminando así el proceso seguido desde 1965, a nivel de organización administrativa.

En esquema, la organización del Instituto es en la actualidad la siguiente:



Al Director, le corresponden todas las funciones de dirección del Instituto y las propias de Presidente del Consejo Rector.

El Consejo Rector, que se denominará Consejo Nacional de Contabilidad, estará formado además de por su presidente, por los siguientes vocales:

- Siete representantes de los Centros Directivos siguientes, con categoría de Subdirector General: Intervención General, Direcciones Generales de lo Contencioso, de tributos, de Inspección, de Presupuestos, de Política Financiera y Secretaría General Técnica.
- Dos representantes de la Organización Sindical
- Un representante de:
 - Consejo de Economía Nacional.
 - Ministerio de Comercio.
 - Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, Instituto Nacional de Estadística, Real

Academia de Ciencias Económicas y Financieras, Instituto de Censores Jurados de Cuentas, Consejos Superiores de los Colegios de Economistas y Titulares Mercantiles.

- Dos catedráticos de Contabilidad.
- Dos Intendentes de Hacienda.
- Tres personas de libre designación por el Ministerio de Hacienda.

El Consejo Rector funcionará en Pleno y en Comisión Permanente, correspondiendo al Pleno la aprobación del Plan General de Trabajo y la Memoria de sus actividades, y a la Comisión Permanente el estudio, informe y propuesta de las materias incluidas en el ámbito de las funciones del Instituto.

La Secretaría General del Instituto, está integrada por el Servicio del Plan General de Contabilidad y el de Adaptaciones Sectoriales, divididas en las siguientes Secciones:



En general y para el estudio concreto de las cuestiones anteriores se constituirán en el seno del Instituto, Grupos de Trabajo, formadas por expertos en las materias objeto de estudio y por profesionales al servicio de las empresas, que serán designadas a propuesta de los organismos profesionales representativos de las empresas integradas en los diversos sectores de actividad económica.

Si contamos ya con un conjunto coherente de principios de contabilización, de presentación de "documentos de síntesis" (balance, cuentas de Resultados y de pérdidas y ganancias) y de reglas de valoración, podemos volver a preguntarnos, ¿hasta qué punto en nuestro país sería posible asimilar la base imponible del impuesto sobre sociedades al saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias, definida en el Plan General de Contabilidad?

Parece Conveniente antes de sacar algunas conclusiones ó recomendaciones, comentar la carta remitida al "Instituto Canadiense de Censores de Cuentas" por su comité de investigación en Contabilidad y verificación, publicada en el Apéndice A) del Informe Carter que ha sido publicado en

Castellano por el Instituto de Estudios Fiscales.

Dicha carta, responde con claridad a la pregunta siguiente:

¿Podría mejorarse la Ley del impuesto sobre la renta, previendo que la renta obtenida por una empresa fuera establecida con las normas contables generalmente aceptadas?

La respuesta, bien razonada por sus redactores, es además muy clara, y puede sintetizarse así:

a) El Comité está seguro de que cualquier ventaja procedente con la modificación propuesta en la Ley del impuesto, quedaría anulada, por las dificultades de su aplicación y por los peligros que amenazarían la evolución del arte contable.

b) No obstante, la Ley del impuesto debe ser mejorada mediante una nueva redacción atenta y detallada. Debiendo tener presente, los responsables del nuevo texto de la Ley, los objetivos primordiales de una determinación justa y práctica de la base imponible, debiendo dejarse guiar por los mejores métodos contables.

De dicha carta, no podemos dejar de tomar textualmente el siguientes párrafo:

“A pesar de las diferencias e incertidumbres precipitadas, resulta evidente que las normas que rigiesen la determinación de la renta a efectos fiscales y contables no deberían ser arbitrariamente divergentes. El objeto de las normas contables es la justa determinación de la renta; si el impuesto sobre la renta debe gravar la renta y no la fortuna, los ingresos u otros elementos imponderables, es preciso que la Ley del impuesto, y lo que es más importante, su interpretación por el fisco y los tribunales, sigan muy de cerca las normas contables adecuadas”.

En el momento en que escribimos éstas notas, con gran premura de tiempo por otra parte, se termina de anunciar la aprobación por el Consejo de Ministros de una Propuesta para reformar la Ley del impuesto sobre sociedades. Dicho proyecto de reforma no ha sido hecho público (25 de abril) en el Boletín de las Cortes, por lo que no es posible realizar comentarios concretos al mismo sobre el tema que nos ocupa. No obstante, parece conveniente, que comentemos la línea que la futura Ley debería tener, después de los comentarios efectuados hasta el momento.

Pensamos que el camino para la aprobación de la nueva Ley es largo todavía y en el mismo se pueden producir variaciones notables. Baste recordar las sufridas con la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal y con la modificación de la tarifa en el impuesto sobre la renta de personas físicas.

La futura ley, deberá pues pronunciarse necesariamente sobre la cuestión puesta a debate en éstas notas. Anticipamos ya que nosotros mismos estamos de acuerdo con las líneas generales de la respuesta que hemos comentado en relación con la que incluye el informe Carter. Además queremos precisar algo que es muy importante, en nuestra opinión. Se trata del hecho real de que el Plan General de Contabilidad puede decirse que va a ser la pieza contable básica de la

contabilidad de la empresa en España, ya que dos disposiciones recientes así lo establecen:

1ª. La Orden de 22 de octubre de 1975, estableció los criterios para que las empresas acogidas a la Regularización de Balances reestablecida en 1973, cumplan el Plan. Son los siguientes:

- a) Empresas que ejerzan actividades exclusivamente comerciales. A partir de 1 de enero de 1978.
- b) Empresas no comprendidas en el Apartado anterior. Cuando lo determine la autoridad económica, después de la aprobación de la adaptación sectorial correspondiente (si no se trata de los sectores que se indiquen como no necesarios de adaptación específica).

2ª. La Orden de 14 de enero de 1978, por la que se desarrolla la “regularización voluntaria de la situación fiscal”, establece en el apartado octavo que las empresas que se acojan a la presente regularización vendrán obligadas a la aplicación del Plan General de Contabilidad, cuando así lo disponga el Ministerio de Hacienda.

En consecuencia, por una u otra vía, casi todas las empresas españolas estarán obligadas a llevar su contabilidad de acuerdo con dicho Plan.

Es éste un hecho que no puede olvidarse en los momentos en que se procede a una nueva reforma del impuesto sobre sociedades.

Volviendo a nuestra pregunta inicial, concretada en nuestro caso particular, ¿tendrá la nueva ley en cuenta las normas del Plan General de Contabilidad? ¿Les seguirá fielmente? ¿en que se desviará?

Todas estas preguntas tendrán evidentemente su contestación cuando la Ley se apruebe. El contestarlas no será labor de días ni de semanas, requerirá sin duda meses pues ambas legislaciones fiscal y

contable son pormenorizadas, alargándose posteriormente en disposiciones reglamentarias; pensemos además que el propio Plan está sufriendo modificaciones notables y lógicas al adaptarse a los sectores concretos para hacerlo operativo. Pero teniendo en cuenta las recomendaciones de la carta comentada anteriormente, en relación con la nueva Ley del impuesto sobre sociedades pensamos, a modo de conclusión lo siguiente:

Primero. Que la nueva Ley de ningún modo podrá definir la base imponible del impuesto sobre sociedades tal como el Plan General de Contabilidad define la cuenta de pérdidas y ganancias, sin normas específicamente tributarias.

Segunda. Que sería muy conveniente que en la definición de Base imponible se tengan en cuenta los principios contables que están contenidos en el Plan General de Contabilidad, y en particular que éste pueda definirse de forma clara por convergencia de las distintas fuentes de resultados y por la asignación a reservas ó previsiones ó por su distribución entre los partícipes de la empresa.

Tercero. Que es muy importante el que se considere todo lo referente a la valoración de las distintas partidas del balance.

Cuarto. Que en cualquier caso la redacción de la norma, tal como recomienda la Carta del Comité Carter, sea detallada y se haga atenta y precisa. Sólo así su aplicación podrá hacerse de forma correcta.

En este sentido no parece que el legislador deba tomar como ejemplo la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, ya que si bien, en su momento, pudo justificarse la imprecisión y los fallos técnicos que tiene por las circunstancias en las que se elaboró, en la actualidad, pensando en la vocación de permanencia de la nueva Ley, las recomendaciones anteriores de la citada Carta adquiriera especial importancia.

Quinto. Que en general, la nueva Ley no deba ser sólo un conjunto de normas de determinación de la base imponible cerradas y de aplicación general. Pensamos que la nueva Ley debe ser una "Ley Marco", abierta y flexible, por dos razones:

- a) Porque es imposible en una Ley normal pretender recoger todos los aspectos particulares de todos los sectores de la economía, que van a condicionar la determinación de la base imponible en cada empresa. En este sentido parece también oportuno el hacer con las normas fiscales lo mismo que con las contables, a partir de las normas generales establecer normas particulares a los sectores que requieran una adaptación específica.
- b) Porque solo así la Ley estará abierta para introducir en ella las modificaciones que resulten del progreso tecnológico, del desarrollo de la industria, de la evolución de las fórmulas financieras y de participación, de las exigencias de la información típicamente de carácter fiscal para su interrelación con otros impuestos (como el valor añadido), ó de la innovación del derecho nacional y de las tendencias que dominen a nivel suprenacional. En este sentido no puede olvidarse, por ejemplo, que la nueva Ley debe estar en consonancia ó al menos responder de alguna manera a las principales necesidades que sientan hoy las empresas, relativas a paliar contablemente los problemas de la inflación, a resolver los problemas relativos a la reposición de sus activos, tanto por lo que se refiere al problema de la nueva reposición como por lo que se refiere al tratamiento correcto de la obsolescencia (en su más amplio sentido), y también, porqué no, deberá dejar abierta la posibilidad de contemplar en su día todo lo referente a la contabilidad interna de la empresa, ya que la

correcta determinación de los precios de coste de los productos no solo es importante para la gestión interna de la empresa, también lo es para la correcta determinación de la participación del Estado en los distintos beneficios generados en la misma.

predominará en la mayor parte de los países Europeos, contemplando un esquema simplificado de los principales documentos de síntesis que han sido aprobados el 6 de diciembre de 1977 por la Asamblea plenaria del Consejo Nacional de la Contabilidad en Francia, y que pensamos servirán de base fundamentalmente para los trabajos de revisión del P.G.C.; ya que, como es sabido, la planificación contable francesa marca en buena medida la pauta de todas las normas contables que pueden aprobarse en la Comunidad Económica Europea. Dichos esquemas son los siguientes:

IV. LA POSIBLE EVOLUCION CONTABLE

Hasta ahora, hemos puesto de manifiesto que la Ley del Impuesto de Sociedades debe, en España, concebirse como una "Ley básica", estableciendo los principios generales y las normas específicamente tributarias para poder determinar con claridad la base imponible del impuesto. Pero también se ha indicado, que no se puede olvidar ni los principios generales de contabilización de las empresas ni su evolución, ni tampoco las adaptaciones de estos principios a los sectores concretos que lo requieran.

En este sentido, parece obligado que conozcamos cual vá a ser la previsible evolución de nuestra *normalización contable*, si queremos que se acerque a la que

- esquema simplificado del balance
- esquema simplificado de la cuenta de resultados del ejercicio
- esquema simplificado del cuadro de financiamiento del ejercicio
- esquema de coherencia entre los tres documentos de síntesis.

Los mismos, fueron ya anticipados por M. Jean Dupont, actual presidente del Consejo Nacional de Contabilidad francés, el 12 de noviembre de 1976, con motivo de la inauguración del Instituto de Planificación Contable, y son los que se acompañan

ESQUEMA SIMPLIFICADO DEL BALANCE

Inmovilizaciones	Fondos propios
Participaciones financieras	- Capitales propios
Inversiones financieras	- Remanente
Activos de explotación	- Resultado del ejercicio
- Stocks y productos en proceso	- Capitales propios en espera de afectación
- Créditos de explotación	Provisiones para riesgos y cargas
Otros créditos	Empréstitos
Liquidez	Deudas de explotación
	Otras deudas
	Aportaciones bancarias corrientes
<hr/>	<hr/>
Total	Total

en estas notas. Se observará que se refieren fundamentalmente a los documentos a presentar por las empresas relativos a su Información externa y que son los que más interesan desde el plano de la fiscalidad.

Hay que decir por otra parte, que en dicha Asamblea se han aprobado una serie de orientaciones que afectan a las pequeñas empresas y a las medias y grandes, estableciendo además un sistema complementario de documentos a presentar para mejorar y aclarar la gestión.

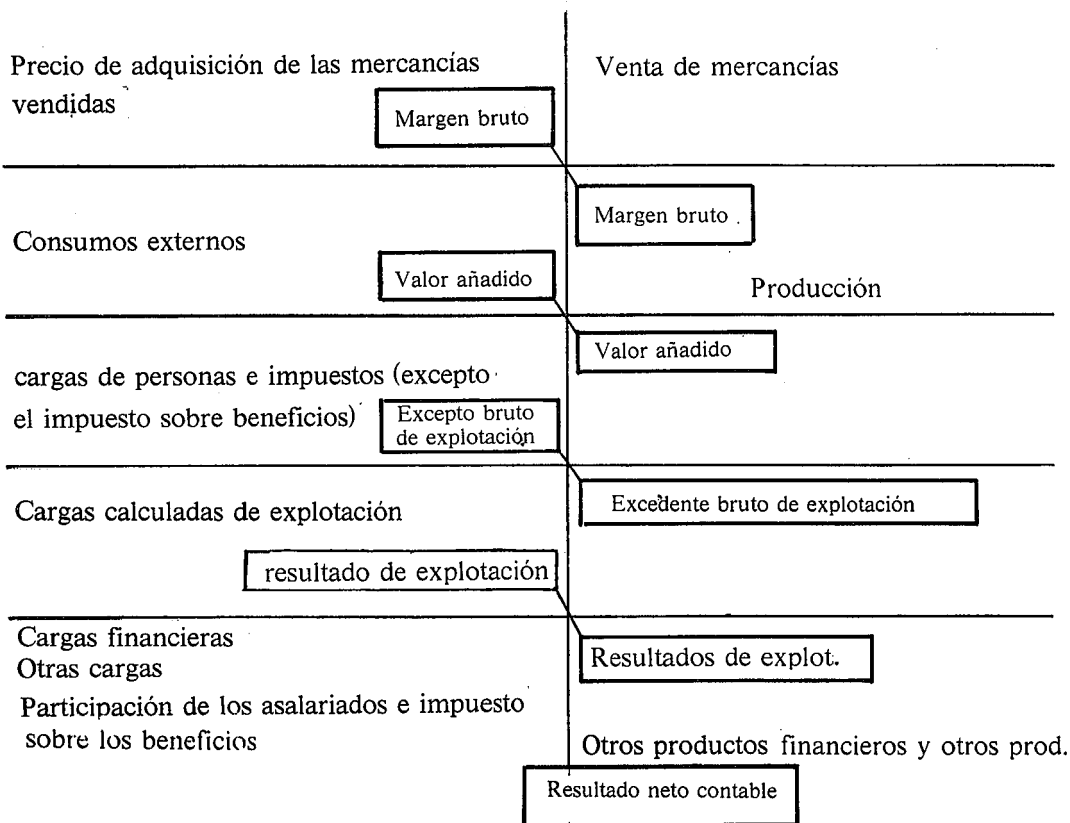
La presentación del sistema complementario, tiene los siguientes objetivos:

- a) Seguir con claridad la evolución de la actividad de la empresa

- b) asegurar que la información sea completa
- c) favorecer la agregación de la información por grandes categorías de agentes económicos
- d) dar una coherencia interna y externa a la información facilitada
- e) permitir y esto nos interesa recalcarlo en éstas notas, conocer en cada empresa las magnitudes básicas y fundamentales para la determinación de la base imponible, como son:

- margen bruto comercial
- producción del ejercicio

Esquema simplificado del resultado del ejercicio



ESQUEMA SIMPLIFICADO DEL CUADRO DE FINANCIAMIENTO DEL EJERCICIO



- valor añadido producido
- excedente bruto de la explotación.
- resultado de la explotación
- resultados extraordinarios
- plusvalías de la cesión ó enajenación de los elementos del activo
- Resultado neto contable.

asignado al impuesto sobre sociedades ha sido tradicionalmente ése.

Segunda.—La Ley Fiscal ha tratado de recoger todos los casos particulares, lo que ha llevado a l necesidad de múltiples retoques para ir adaptándola a la más avanzada realidad empresarial. Pensemos en este sentido la gran cantidad de normas fiscales dispersas, de forma poco coherente, que afectan a sectores ó empresas concretas para la determinación del Impuesto sobre Sociedades.

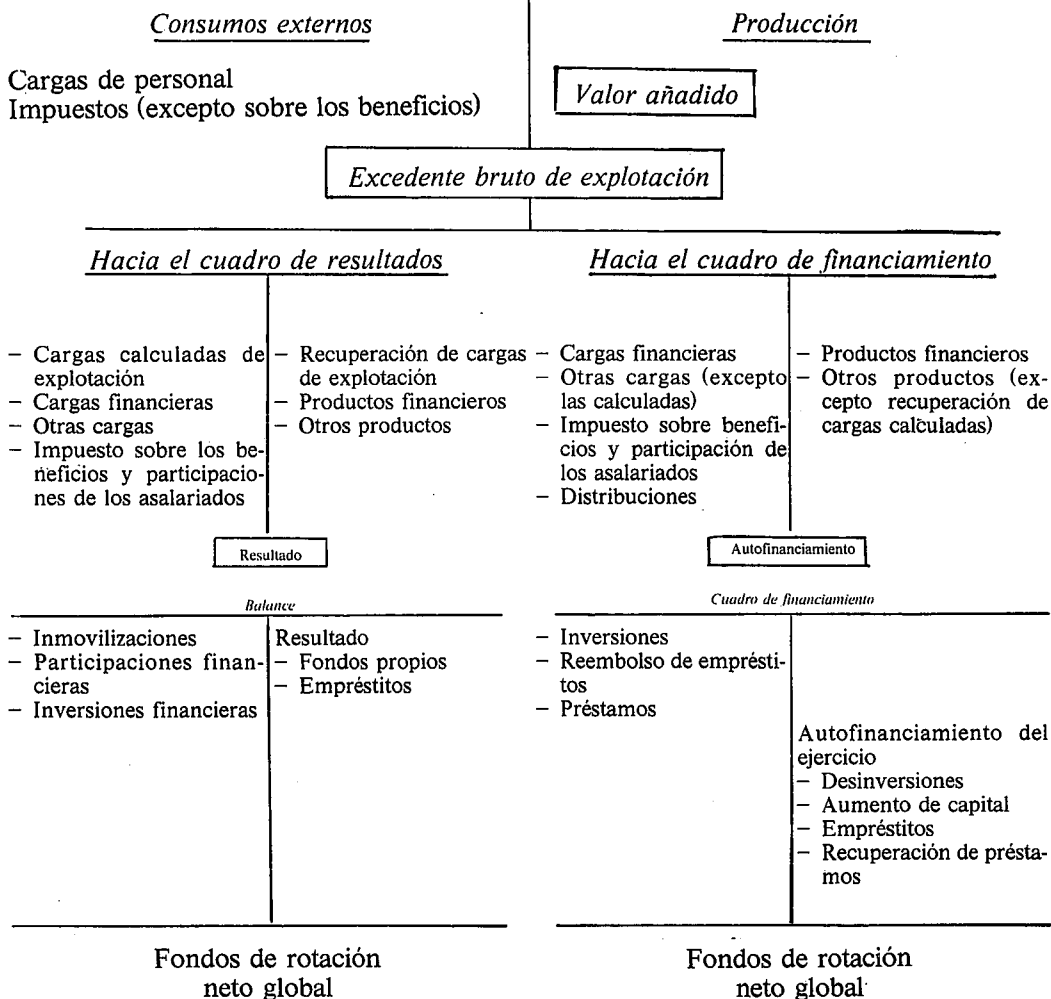
V. A MODO DE CONCLUSION

Vemos pues, que la contabilidad de las empresas puede ir en el futuro por delante de la fiscalidad, ya que históricamente la legislación fiscal (nos referimos al impuesto sobre Sociedades) no ha tenido en cuenta las prácticas contables que eran corrientes en las empresas organizadas, por las siguientes razones:

Primera.—La Ley Fiscal se ha preocupado más por recaudar que por servir de instrumento básico de la política económica de la empresa. Sin duda porque el papel

No parece pues que éste deb ser el camino que debe seguir la nueva Ley, mucho más si observamos con atención nuestra legislación fiscal reciente ó la interpretación que el Centro Directivo competente realiza a través de las consultas que se formulan por las empresas; veremos, que en general el problema recaudatorio no es ya el más importante, tratando en cambio de dar soluciones concretas y positivas a los nuevos problemas planteados por las em-

**ESQUEMA DE COHERENCIA
ENTRE LOS TRES DOCUMENTOS DE SINTESIS**



presas, siempre que lógicamente las posibilidades de la Ley actual lo permita. Como ejemplos en éste sentido, recordamos las recientes disposiciones de los años 76 y 77 sobre Previsión para Inversiones, Reserva para inversiones de exportación, tratamiento de las inversiones financieras intersocietarias, amortizaciones de las empresas de arrendamiento financiero, de la previsión para insolvencias ó de la tributación sobre el beneficio consolidado de los grupos de Sociedades, entre otras, también de gran interés.

La evolución púes de nuestra legislación fiscal creemos ha sido positiva, estando en línea con las conclusiones ya comentadas que se incluyen en el Informe Carter. Esperamos por tanto, que lejos de todo paternalismo fiscal ó de privilegios no justificados la nueva Ley consolide esta tendencia, ya que creemos el papel que el

impuesto sobre Sociedades debe tener en el nuevo marco tributario anunciado, y en las nuevas relaciones contribuyente-Administración que tratan de conseguirse, es precisamente el de ser uno de los principales instrumentos de la política económica, dejando para otros impuestos los papeles fundamentalmente redistributivos ó recaudatorios.

Y para terminar, recordar de nuevo las cinco conclusiones que ya sacamos en el apartado tercero anterior, teniendo en cuenta las acertadas recomendaciones que en torno al proyecto de modificación de la Ley del impuesto sobre sociedades se contienen en el Informe Carter. Creemos además que de esta forma, no sólo se conseguirá tener una ley fiscal progresiva y actualizada, también se logrará sin duda, mejorar la contabilidad de las empresas y las propias expectativas empresariales.