

EL RESULTADO CONTABLE DE UNA EMPRESA DEBE REPRESENTAR LA IMAGEN FIEL Y SER UNA MAGNITUD SÓLIDA, AL SER EL PUNTO DE PARTIDA PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

RESULTADO CONTABLE:

Dentro de la estructura básica del Impuesto sobre Sociedades, la ecuación fundamental que delimita el cálculo de la base imponible del impuesto es la siguiente:

$$\text{Base Imponible} = \text{Resultado Contable} \pm \text{Ajustes Fiscales} - \text{BI} < \text{Negativas} >$$

Considerando que la base imponible es una magnitud fundamental en este impuesto y que su control debe ser esencial en cualquier sistema de Tax Compliance referido al mismo, **no debemos menospreciar ni olvidarnos del punto de partida que representa la primera parte de la ecuación, el Resultado Contable.**

Aunque podamos conferir al Resultado Contable una cierta presunción de certeza, el mismo no es inalterable a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Así lo establece la propia Ley del Impuesto, Ley 27/2014 (LIS), en su artículo 131, **al facultar a la Administración Tributaria a modificarlo**, (a los solos efectos de determinar la base imponible del impuesto), cuando la Inspección de los Tributos considere que el mismo es incorrecto, **al no haberse aplicado de manera adecuada algunos de los fundamentos, conceptos, principios, normas de registro y valoración que la normativa mercantil establece** (Código de Comercio, Ley Sociedades de Capital, Plan General de Contabilidad... y sus adaptaciones sectoriales, Consultas y Resoluciones del ICAC...). Únicamente el Resultado Contable que haya sido determinado de acuerdo a las citadas disposiciones legales y reglamentarias, servirá como punto de partida para la determinación de la base imponible.

Si el Resultado Contable no se ajusta a las citadas normas y principios, deberá ser corregido y adaptado a las normas aplicables por el propio contribuyente, ya que, en caso contrario, lo podrá adaptar la Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones de comprobación conforme a lo dispuesto en el artículo 131 LIS.

Esta adaptación del Resultado Contable por parte de la Administración Tributaria, a través de los órganos de Inspección, podría derivar en incrementos de la base imponible del ejercicio, con la correspondiente cuota dejada de ingresar, más intereses y sanciones, determinando una contingencia tributaria que pone de manifiesto la existencia de riesgo fiscal.

Por ello, en nuestra opinión, dentro del programa de cumplimiento relativo al Impuesto sobre Sociedades en particular, debemos incluir como **objetivo** parcial asegurar **que el Resultado Contable es un punto de partida sólido y no presenta riesgo ¿Cómo lograrlo?**

- Objetivo de cumplimiento: el resultado contable representa la imagen fiel de la sociedad, incluye la totalidad de operaciones y está elaborado de acuerdo a las normas de registro contable y valoración establecidas por la normativa mercantil.
- **Procesos y procedimientos internos:**
 - Designación de responsables de contabilidad, con formación adecuada.
 - Fomento de un entorno de cumplimiento en materia contable.
 - Establecimiento de procedimientos de control interno en operaciones de ingresos y gastos.
 - Órgano de auditoría interna.
 - Control por el órgano de Administración de Operaciones de importancia sustantiva y su contabilización.
 - Establecer una guía de actuación y cumplimiento en materia de contabilidad.
 - Verificación de los requisitos formales de la contabilidad con carácter anual.
- **Procesos y procedimientos externos:**
 - Contratación de un auditor externo, que supervise anualmente que las cuentas representan la imagen fiel (aunque su informe no vincule plenamente la interpretación que la Inspección de Tributos pueda tener sobre un hecho contable).
 - Supervisión puntual de operaciones contables complejas por asesores contables externos.
 - Presentación de consultas al ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), para la interpretación contable de hechos económicos o jurídicos complejos.

Lograr este objetivo puede ser complicado en empresas medianas y pequeñas que no valoren adecuadamente la importancia de la contabilidad y su valor probatorio en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

Si el Resultado Contable no es un punto de partida sólido y, la Administración Tributaria dentro de sus facultades para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, lo modifica, nos encontramos ante una fuente de conflictos para el obligado tributario que puede tener serias **consecuencias negativas**: exigencia de cuotas impositivas adicionales, con posibilidad de valorar la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad, lo que puede influir en diversas situaciones no deseables.

1. Dando lugar a la aplicación de la **estimación indirecta** de la base imponible realizada por la Administración Tributaria.
2. Como elemento negativo en la calificación de posibles **infracciones tributarias** (infracción grave), con la utilización de medios fraudulentos por la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad.
3. Puede **condicionar el derecho a disfrutar de exenciones, deducciones** u otros beneficios fiscales, si las mismas conllevan requisitos de carácter contable.
4. Tiene relevancia en la calificación de posibles **situaciones concursales** de la entidad. Una contabilidad incorrecta es un fuerte indicio negativo.
5. La contabilidad irregular puede tener relevancia penal, en la calificación del tipo delictivo (**delito contable**) o en la apreciación de la concurrencia de dolo en posibles delitos fiscales.

Podemos establecer a título orientativo el siguiente procedimiento de comprobación para asegurar el objetivo de cumplimiento:

GUÍA DE ACTUACIÓN/ COMPROBACIÓN. RESULTADO CONTABLE

- Preparar y obtener información** de los 3 últimos ejercicios con Activo, Pasivo, Pérdidas y Ganancias, Cifra de Negocios, Plantilla Media de Trabajadores, ...
- Verificar** qué Plan General de Contabilidad es de aplicación, **el PGC Normal o el PGC Pymes**, y la aplicación efectiva de las Normas de Registro y Valoración.
- Verificar** que se pueden presentar Balance, Pérdidas y Ganancias y Memoria **abreviados**.
- Verificar** si existe **obligación de auditar** las cuentas anuales, obteniendo el informe de auditoría en caso afirmativo.
- Verificar** si son aplicables criterios contables específicos de **Microempresas**.
- Realizar **organigrama del grupo de empresas**, si existiese, y verificar la obligación **de presentar o no cuentas anuales consolidadas contablemente**.
- Comparar** Balance y Pérdidas y Ganancias del ejercicio con las del ejercicio precedente, significando variaciones materiales para incidir en su comprobación.
- De acuerdo con la actividad de la empresa y de la importancia relativa de activos, pasivos, ingresos y gastos, **seleccionar áreas críticas en la contabilidad** de la empresa.
- Revisar y verificar las **áreas críticas, la contabilización de las operaciones más importantes** del ejercicio, estableciendo la correcta aplicación de las Normas de Registro y Valoración de las mismas.
- Seleccionar**, en función de su importancia relativa, un número adecuado de **transacciones** y verificar la totalidad de su recorrido contable (soporte documental, valoración contable, contabilización, ...)
- Verificar**, de acuerdo con la actividad de la empresa, **las últimas entregas de bienes o prestaciones de servicios** realizadas y su oportuna contabilización de acuerdo al principio de devengo.
- Verificar** la correcta **contabilización** de las operaciones **de regularización**:
 - Amortizaciones.
 - Deterioros y provisiones.
 - Variación de existencias.
 - Ajustes valorativos.
 - Periodificación de ingresos y gastos.
- Obtener información de **actuaciones judiciales, administrativas o de cualquier otra índole**, en las que la empresa sea parte, al objeto de poder **valorar posibles riesgos y contingencias**.
- Obtener información y verificar si se han detectado durante el ejercicio **errores contables** referidos a ejercicios anteriores o **cambio de criterios contables (efecto retroactivo)**.
- Verificar** si se han producido **cambios en las estimaciones contables**, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos (**efecto prospectivo**).

En **L.A.Rojí Asesores Tributarios**, damos una importancia esencial al Resultado Contable y quedamos a su disposición para asesorarle y resolver cualquier duda que nos plantee sobre el tema. **Crear valor para nuestros clientes es nuestro objetivo fundamental.**

(Fuente: Tax Compliance en el Impuesto sobre Sociedades (1) /Luis Alfonso Rojí, Carlota Rodríguez y Silvia Rojí).

Con análisis, conocimiento y prudencia, tomaremos juntos las mejores decisiones tributarias.

Cristina Martín
Carlota Rodríguez
Silvia Rojí
Olalla González
Luis A. Rojí

Remitido por: Vanessa Esteve