

AGUIAR, N., *La relación entre la determinación del beneficio imponible y la contabilidad mercantil, Estudio de derecho comparado* (PhD thesis), Universidad de Salamanca, Salamanca, 2006.



UNIVERSIDAD DE SALAMANCA

FACULTAD DE DERECHO

**LA RELACIÓN ENTRE LA DETERMINACIÓN
DEL BENEFICIO IMPONIBLE Y LA
CONTABILIDAD MERCANTIL**

(Estudio de Derecho comparado)

NINA AGUIAR

(Tesis doctoral realizada bajo la dirección de
Doctora M. Ángeles GARCÍA FRÍAS)

Salamanca

2006

Resumo em Português

O presente estudo trata a problemática da definição, por parte do direito fiscal, da base tributável e do procedimento da sua determinação na tributação do lucro empresarial.

Constitui um dado de história do direito positivo que, na generalidade dos ordenamentos jurídicos, e desde os primórdios da tributação sobre o lucro mercantil, o direito tributário utilizou a contabilidade mercantil como um instrumento para o procedimento de determinação do rendimento a gravar. No entanto, apesar de uma aparente progressão na direcção de uma apregoada autonomia do procedimento de determinação do lucro tributável, que prossiga os seus fins de modo independente da contabilidade elaborada para fins mercantis e que ao mesmo tempo não pretenda exercer influência sobre a mesma; apesar do amplo debate travado em torno da possibilidade de uma desconexão entre lucro tributável e resultado contabilístico, até ao momento presente nenhum ordenamento, de entre os que comparamos neste estudo, logrou alcançar esta separação. Parece, pois, existir uma impossibilidade de cindir as duas entidades, como se a entidade rendimento tributável não pudesse ter uma realidade autónoma, ou como se se tratasse de uma realidade que não pode tomar consistência sem se concretizar como uma projecção da contabilidade mercantil.

No entanto, do ponto de vista da técnica legislativa, o direito fiscal sempre estabeleceu uma relação ambígua com a contabilidade mercantil, não definindo nunca com suficiente precisão e em termos verbalmente claros, como se realiza, em que planos e com que limites se produz, a relação com a contabilidade mercantil. A necessidade de uma tal definição afigura-se inquestionável, uma vez que a contabilidade mercantil é uma realidade jurídica totalmente desenvolvida dentro de um ramo do ordenamento jurídico – o direito mercantil – diferente do direito tributário, que além o mais se caracteriza por ser um ramo do direito privado, prosseguindo, por tanto, fins totalmente distintos dos fins da tributação e regendo-se por uns princípios próprios, que fixam as suas raízes não direito civil e que, por conseguinte, não podem coincidir com os princípios do direito tributário.

Poderia pensar-se que a questão se reconduz simplesmente, em última análise, à clássica problemática, situada não plano da interpretação e da aplicação das normas, da

dependência ou independência qualificadora das normas tributárias perante os outros ramos do direito, e em particular o direito civil. Se assim fosse, a questão da relação entre a determinação do rendimento tributável e a contabilidade mercantil resolver-se-ia numa alternativa a dirimir pelo legislador: ou o direito tributário se serviria do conceito de lucro elaborado pelo direito civil com um carácter auxiliar, e então haveria que acudir ao *substratum* económico que constitui o objecto da imposição; ou, para se ligar à forma jurídica que a quantificação do lucro reveste não direito mercantil, aceita o conceito de lucro elaborado pelo direito civil.

Sem prejuízo de que a problemática referida represente uma parte importante da questão sobre a qual se debruça este estudo, parece também, pelo menos a partir duma perspectiva apriorística, que não pode esgotar-se nesta mesma problemática a questão da relação entre a determinação do lucro tributável e a contabilidade mercantil. Pois quando, em relação à problemática da dependência ou independência qualificadora do direito tributário, se refere a ligação que o direito tributário estabelece, ou não estabelece, com uma “determinada forma jurídica” oriunda do direito civil, por “forma jurídica” pretende-se significar ainda um *topos* jurídico, um tipo abstracto do qual se serve a norma civil para classificar uma relação jurídica. Assim, quando a situação de facto à qual se vincula o imposto, reveste a forma de uma relação jurídica, a questão que se colocará, desde a perspectiva da dependência ou independência qualificadora do direito tributário, é a de saber se essa relação jurídica deve valorar-se, isto é, deve “definir-se e classificar-se”, com base na disposição legal de direito privado que enuncia o tipo abstracto, dando-lhe um nome próprio, fixando os seus aspectos essenciais e a sua regulação jurídica.

Transposto para o campo específico do nosso tema de análise, o legislador fiscal estaria perante a seguinte alternativa: ou estabeleceria que o que constitui lucro para o direito mercantil, é também lucro para o direito fiscal; ou optaria por estabelecer uma qualificação própria da situação de facto “lucro”. No entanto, com não pouca frequência, o direito tributário não opta por nenhuma destas hipóteses. Com efeito, mesmo nos casos em que o direito fiscal assume explicitamente a opção de uma qualificação autónoma do conceito de rendimento, que em aspectos pontuais pode divergir substancialmente do conceito mercantil, nunca deixa de estabelecer uma conexão entre a qualificação concreta que se realiza no direito tributário, e a

qualificação concreta que para a mesma situação tenha sido realizada no direito mercantil. Isto para já não referir que, também em frequentes ocasiões, o direito fiscal se avoca a função de substituir-se ao direito mercantil, tanto na formulação do tipo abstracto “lucro”, como na definição de alguns aspectos da sua regulação jurídica para efeitos privados. Afigura-se assim, que a questão da relação entre a determinação do lucro tributável e a contabilidade mercantil, dentro da problemática clássica da relação entre o direito tributário e os restantes ramos do direito, representará pelo menos um caso com bastantes peculiaridades.

Um segundo dado histórico que se recolhe da evolução legislativa da tributação dor entendimento é que, em nenhum caso, esta relação entre o direito tributário e a contabilidade mercantil se mostrou isenta de problemas na interpretação e aplicação do direito, resultando deste facto consequências funestas, que perduram na actualidade tanto n plano da segurança jurídica como no plano mais pragmático dum acatamento pacífico das leis fiscais por parte dos contribuintes.

Ao longo de toda a evolução da história da imposição sobre o rendimento, esta relação estabeleceu-se através de diversas formas e com vários graus e efeitos jurídicos. Nos ordenamentos continentais, de um modo geral – como em Espanha, desde a “Contribuição sobre os rendimentos da riqueza mobiliária” de 1900, o na Alemanha, desde as leis impositivas de Bremem e Saxónia de 1874 – esta relação instrumental foi formalmente estabelecida na legislação fiscal, ainda que por meio de umas fórmulas verbais de escassa precisão. Noutros ordenamentos, como o britânico, a mesma relação estabeleceu-se também, desde o início da imposição, de modo implícito, tendo sido sancionada tanto pela prática administrativa como pela jurisprudência. Noutros ordenamentos, como o francês ou o norte-americano, nos quais podemos constatar, desde cedo, a existência de uma base legislativa formulada com uma extrema imprecisão, coube à jurisprudência o papel decisivo na delimitação da aludida relação. Mas a jurisprudência destes países mostra-se ela mesma demasiado oscilante, para se poder extrair a partir desta fonte do direito uma delimitação precisa das relações entre os dois mencionados sectores do direito. A indefinição é, portanto, o traço que caracteriza a relação entre a determinação da base tributável e a contabilidade mercantil, na generalidade dos ordenamentos jurídicos e ao longo de toda a história da tributação do rendimento, até à actualidade.

Esta relação da determinação da base tributável com a contabilidade mercantil, que não é uma relação simples mas que reveste múltiplos aspectos muito distintos, deve ser vista como um elemento da definição da obrigação tributária. Um elemento, aliás, de uma relevância especial, já que não só forma a pedra angular da definição da base tributável normativa, como influi decisivamente na quantificação da base tributável factual; e como se isto não fosse bastante, produzem-se ainda efeitos secundários da máxima relevância no âmbito de umas relações jurídicas situadas noutra sector do ordenamento jurídico, relações estas que não têm nenhuma conexão com a relação tributária. Referimo-nos às relações de direito mercantil, as quais se estabelecem entre o ente sujeito passivo do imposto, ao mesmo tempo com os titulares do capital social e com todos os terceiros interessados na prestação de contas mercantis.

Do que dissemos anteriormente resulta, por força do princípio de legalidade da tributação, que a relação que se estabelece entre a determinação da base tributável e a contabilidade mercantil é uma questão que não pode ser deixada nas mãos de uma definição regulamentaria arbitraria ou de uma actuação discricionária por parte da administração tributária. A relação da qual nos ocupamos tem, pois, que ser estabelecida por lei, e além disto, em virtude da necessidade de certeza sem a qual o princípio de legalidade não se dá por satisfeito, tem que ser estabelecida mediante uma fórmula verbal dotada da precisão necessária para que possa considerar-se cumprido o requisito de uma definição legal dos elementos essenciais do pressuposto de facto tributário.

No tem sido esta a situação legislativa existente em nenhum dos ordenamentos estudados se consideramos a maior parte da história da imposição sobre o rendimento do capital e, mesmo no momento actual, a situação legislativa vigente, na generalidade de estes ordenamentos, está longe de satisfazer os requisitos mencionados, com o rigor que a importância da questão exigiria.

As leis tributárias nunca estabeleceram de modo claro e preciso, nenhum dos vários aspectos da relação entre a determinação da base tributável e a contabilidade mercantil. Nunca definiram a extensão com que se operava uma recepção das normas de direito mercantil reguladoras da contabilidade, através de uma definição correcta e rigorosa das fontes de direito mercantil abrangidas por esta recepção; não se definiu com rigor, si as normas valorativas especiais que o direito fiscal foi desenvolvendo, por vezes numa posição de antinomia e em outras ocasiões inclusivamente de concurso com

as normas mercantis, tinham o seu âmbito de aplicação estritamente limitado ao cálculo da base tributável, ou se, pelo contrário, uma aplicação dessas normas também na elaboração dos estados financeiros mercantis, era uma condição para que um balanço mercantil pudesse ser considerado “correcto”, de forma a excluir a possibilidade de um procedimento de liquidação sintética ou objectiva da base tributável, com a consequente redução da segurança jurídica para a posição do contribuinte na relação tributária; não se definiu se o contribuinte, tendo em conta os fins específicos da obrigação contabilística mercantil, distintos dos fins específicos da obrigação contabilística no âmbito da relação tributária, tinha o direito de realizar valorações distintas, com a observância das normas aplicáveis, no quadro dessas duas obrigações.

Compreende-se assim, que esta relação entre o direito tributário e a contabilidade mercantil, desde os primórdios da imposição sobre o rendimento, tenha constituído uma fonte de problemas na interpretação e na aplicação do direito, com repercussões gravemente lesivas dos direitos do contribuinte. Podemos dizer, de modo genérico, que estes problemas decorrem da dificuldade que o direito tem em definir o que seja lucro, dificuldade esta que, por sua vez, não é mais do que um reflexo particular da dificuldade que a ciência económica tem para definir rendimento – aplicado o conceito de rendimento, neste caso, ao rendimento do capital – ou para definir um conceito de rendimento suficientemente analítico para que o cálculo da do rendimento, para qualquer dos fins do direito, possa ser regulado mediante umas normas jurídicas suficientemente precisas e seguras. Deste modo, poder-se-á também dizer que, reduzido à sua expressão mais simples, o problema da determinação da base tributável nos impostos sobre o rendimento do capital não nada mais do que o problema da definição de um conceito jurídico de rendimento.

As fundações de um conceito jurídico de rendimento têm que ser procuradas no direito mercantil, já que este foi o ramo do direito que primeiramente se ocupou da obrigação de prestação de contas e de uma quantificação do lucro. Com efeito, como melhor se verá através da descrição que faremos de um conjunto de ordenamentos no I Capítulo, no dobrar da primeira metade do séc. XIX, em praticamente todos os ordenamentos estudados já se encontrava estabelecida a obrigação de prestação de contas e, de modo mais o menos expresso, a de quantificar o lucro, por força da necessidade de medir os dividendos que pudessem ser distribuídos aos titulares do

capital societário. Ao passo que uma tributação do rendimento baseada em métodos de determinação directa do rendimento a gravar, se é certo que foi sendo introduzida gradualmente a partir de finais do séc. XIX, só se generalizou já em pleno séc. XX. Era, portanto, natural e inevitável, que o direito fiscal, desde estes primórdios, fizesse repousar a determinação do lucro tributável sobre os mecanismos do direito mercantil, a respeito tanto dos aspectos materiais da elaboração das contas como dos aspectos da sua aprovação. Assim, o direito fiscal viria a estabelecer uma relação, simultaneamente, com as normas que regulam materialmente o balanço mercantil e com o balanço mercantil concreto aprovado pelos sócios.

Todavia, usualmente e na generalidade dos ordenamentos, o próprio direito mercantil também não adopta uma definição acabada de lucro, se por uma definição acabada entendemos um conceito que ofereça um grau razoável de segurança jurídica, isto é, um conceito que os distintos intérpretes do direito, seja no âmbito de uma relação mercantil ou de uma relação tributária, munidos apenas da metodologia jurídica, possam aplicar de um modo razoavelmente uniforme. De facto, constatamos que a lei mercantil, nos distintos ordenamentos, além de estabelecer alguns princípios muito gerais sobre a quantificação do lucro, incide sobretudo na regulação do processo através do qual se aprovam e se publicitam as contas empresariais, de modo que os interessados mais directos disponham dos meios necessários para exercer um controlo sobre aquelas contas. Desta maneira, a aprovação das contas empresariais torna-se fundamentalmente um acto que se diria, de certa forma, quase contratual, indubitavelmente de carácter privatístico, através do qual se logra uma composição equitativa do conjunto dos interesses emergentes das distintas relações mercantis. Assim, o legislador mercantil como que renuncia a delimitar precisamente o conceito de lucro porque confia em que o jogo dos interesses privados garantirá que o balanço empresarial traduza a imagem “verdadeira e justa” da situação patrimonial da empresa.

Neste contexto, os princípios jurídicos contabilísticos do direito mercantil formam umas balizas bastante largas dentro das quais se pode mover este processo *inter partes* de aprovação do balanço. Assim, por exemplo, a lei mercantil estabelece usualmente o princípio da conservação o integridade do capital social. Mas normalmente não fornece regras suficientemente precisas sobre o que se deverá qualificar como capital o sobre como medir o capital. Cai nesta margem de indefinição,

por exemplo, todo o problema da valoração dos intangíveis; ou o problema da capitalização dos investimentos em investigação e desenvolvimento *versus* dedução dos mesmos investimentos como gastos correntes; ou, mais simplesmente, o problema da valoração das perdas de utilidade económica por parte dos elementos do activo imobilizado.

Este carácter indeterminado dos critérios jurídicos de valoração no âmbito do direito mercantil não significa que o direito se desinteresse e prive de uma tutela jurídica as questões de valoração que se situem dentro deste campo de indeterminação. O legislador mercantil considera, sim, que para a resolução dos distintos casos concretos, deve estabelecer uma margem de livre apreciação que é deixada nas mãos de quem aplica o direito. No entanto, uma vez que esta livre apreciação, em virtude da natureza peculiar da matéria à qual se refere – a valoração financeira – requer a ajuda de conhecimentos científicos específicos da ciência financeira, o direito mercantil estabelece um mecanismo jurídico que possibilita a intervenção, no acto jurídico de prestação das contas societárias, de umas entidades – os contabilistas e os auditores de contas – detentores de um conhecimento técnico especializado no tema da quantificação do património empresarial.

Os contabilistas e auditores desempenham, pois, no processo jurídico que conduz à aprovação do balanço mercantil, o papel de aplicar o direito, tomando decisões valorativas dentro de margens de indeterminação deixadas pela lei, mediante a aplicação de critérios provenientes da ciência financeira. Até um certo ponto, podemos compará-lo ao papel que têm os notários na concepção e formalização dos contratos e outros negócios jurídicos, que o direito vê como demasiado complexos para que as solas partes interessadas possam por si sós, regular adequadamente os seus interesses. Têm, como estes, um conhecimento especializado e encontram-se providos, além disso, de fé pública. Mas enquanto a elaboração de um contrato é uma actividade totalmente normativa, já a elaboração do balanço se, por um lado, é também um acto mediante o qual se realiza uma composição equitativa de um conjunto de interesses privados, por outro lado, está vinculada à finalidade jurídica de traduzir em números, com veracidade, uma realidade económica, o que faz com que a sua actividade seja também, em parte, de natureza especulativa. Ao contabilista ou auditor pede-se, por tanto, que exerça a sua

actividade com uma imparcialidade e uma objectividade que estejam acima dos interesses das partes nas relações jurídicas nas quais que se insere a prestação de contas.

Mas enquanto estas entidades dispõem dos conhecimentos técnicos necessários para realizar a tarefa que lhes é pedida e estão, inclusivamente, dotados de fé pública, tudo isto não é suficiente para garantir a imparcialidade e a correcção das suas declarações. Surge assim o terceiro elemento no qual assenta o esquema do direito mercantil para garantir a verdade na quantificação do património das empresas, e este é uma regulamentação da actividade dos contadores e auditores, o seja a definição de um conjunto de pautas valorativas que uniformizam os critérios nos qual são os contadores e os auditores baseiam as suas apreciações. Estes critérios, podemos dizer, realizam a “fixação de uma dimensão quantitativa para a delimitação” das normas de indeterminadas estabelecidas pelo direito mercantil.

De tudo o que dissemos anteriormente, podemos concluir que o direito contabilístico mercantil tem duas características que são da máxima importância para a relação que se estabelece entre a determinação da base tributável e a contabilidade mercantil. Uma é que esta regulação se caracteriza pela a presença de um largo número de normas com um alto grau de indeterminação; outra é que, para preencher a margem de livre apreciação que resulta da indeterminação da normas mercantis, o direito mercantil necessita de uns conhecimentos técnicos específicos da ciência financeira, e para esse efeito remete para a disciplina específica da actividade profissional dos contabilistas e auditores.

Por seu turno, a regulação profissional contabilística é um fenómeno poliforme, o que o torna de difícil caracterização. Dentro dessa regulação existem normas que possuem a estrutura de princípios gerais, a par de normas extremamente detalhadas. Existem verdadeiras normas jurídicas, a par de meras “recomendações”. Perante esta situação normativa, a fim de salvar o *princípio de imperatividade* no qual assenta todo o sistema de regulação do balanço mercantil, o direito mercantil consagra, como um princípio fundamental director da actuação do confeccionador do balanço, o princípio da imagem verdadeira e justa que é, não obstante, o mais indeterminado de todos os conceitos jurídicos da regulação contabilística.

O direito fiscal, ao fazer repousar a regulação do cálculo do rendimento tributável no direito contabilístico mercantil, realiza uma remissão normativa para todo esse complicado sistema de fontes de normas. Ora, se com a ajuda dos distintos mecanismos mencionados, o direito mercantil consegue realizar uma tutela relativamente eficaz dos interesses conexos com a prestação de contas mercantil, já no campo tributário, a generalidade da doutrina entende que os fins da tributação não podem alcançar uma realização satisfatória, si o legislador fiscal deixa àquele sistema de fontes a regulação da quantificação do rendimento tributável.

São fundamentalmente de duas ordens os motivos avançados pela doutrina, para explicar a razão da inadequação do direito contabilístico mercantil aos fins da tributação.

Segundo uma concepção amplamente difundida, o problema residiria nos diferentes fins que presidem à obrigação contabilística mercantil, e mais concretamente à obrigação de apresentar e demonstrar a quantificação do património e dos resultados, e à obrigação de quantificação do rendimento para efeitos fiscais. Embora resulte evidente que as duas obrigações têm finalidades distintas, também é certo que, nos dois casos, o balanço constitui unicamente um meio para alcançar aqueles fins e faltaria demonstrar que o mesmo balanço, preparado de acordo com as mesmas normas, não poderia satisfazer os fins de ambas as obrigações.

A maior parte da doutrina prefere explicar a inadequação do direito contabilístico mercantil para a quantificação do rendimento tributável, a partir da inadequação das características próprias deste sistema normativo para satisfazer alguns dos princípios materiais de justiça tributária. O acentuado carácter de indeterminação das normas contabilísticas mercantis, violaria os princípios constitucionais de tipicidade, como expressão do princípio mais amplo de segurança jurídica, de igualdade na tributação – na medida em que se permitiria ao contribuinte decidir sobre a medida da sua capacidade económica - e de eficiência na tributação – na medida em que a indeterminação das normas contabilísticas seria altamente propícia à elusão fiscal.

A fim de solucionar estes problemas, o direito fiscal optou, em todos os ordenamentos estudados, por desenvolver uma regulação própria aplicável à quantificação do rendimento tributável. Mas fá-lo no quadro da remissão para o direito

mercantil, o que implica que, para a quantificação do rendimento tributável, se disponha de dois corpos de normas formalmente separados, as normas formalmente inseridas no direito mercantil e as normas formalmente inseridas no direito tributário. Neste contexto, a quantificação da base tributável implica, por parte daquele que aplica o direito, a necessidade de definir a relação que se estabelece entre estes dois corpos de normas. Para uma concepção doutrinal, que tem que ser enquadrada num dado momento histórico, mas que teve uma ampla repercussão inclusivamente no plano legislativo em vários ordenamentos, as normas fiscais teriam uma função integradora da regulação mercantil, na medida em que o seu objectivo seria transformar as normas indeterminadas do direito mercantil em normas precisas que oferecessem segurança jurídica. Esta concepção, atractiva na sua lógica formal, assentava na ideia – em si mesma uma fonte de complexos problemas - de que as normas valorativas do direito tributário se aplicariam, não só para a determinação do rendimento tributável, mas também para o próprio balanço mercantil.

Observamos anteriormente que esta concepção deve ser considerada dentro de um determinado contexto histórico. Com efeito, se consideramos a relação existente entre o direito tributário e o direito mercantil (a propósito da questão específica da determinação do rendimento) numa perspectiva evolutiva, podemos distinguir uma primeira fase histórica, na qual o direito tributário ainda não tinha desenvolvido uma regulação própria para a valoração contabilística. Nesta fase, que podemos situar nos primeiros três a quatro decénios do sec. XX, vigorava em todos os ordenamentos estudados um sistema de balanço único, que devia ser elaborado de acordo com os princípios gerais de contabilidade e com os usos da contabilidade mercantil. Os amplos poderes conferidos à administração fiscal, no âmbito do procedimento de verificação, conduziram a que, na realidade, os critérios fiscais se impusessem para a elaboração do balanço mercantil, que deveria servir de base ao cálculo da base tributável.

A fase seguinte caracterizou-se pelo desenvolvimento de uma regulação fiscal sobre a quantificação do rendimento e, por sua vez, pela concepção de que esta regulação fiscal se aplicaria também, em geral, ao balanço mercantil. Esta concepção das normas fiscais como normas integradoras da regulação mercantil, explica a relação entre os dois sectores normativos, no pressuposto de que as normas fiscais são unicamente um desenvolvimento das normas mercantis. A referida concepção assenta,

portanto, na premissa de que não existe uma antinomia material entre as normas mercantis e as normas fiscais. Não obstante, como resulta patente a partir da jurisprudência de alguns dos sistemas estudados, esta premissa não é verdadeira, já que as normas fiscais estão muitas vezes em contradição com os princípios valorativos do direito mercantil. Em Itália, os tribunais chegaram ao ponto de declarar a invalidade do balanço mercantil aprovado de acordo com as normas mercantis em numerosos casos.

De facto, foi a falta de uma definição clara, por parte do legislador fiscal, das relações normativas entre a determinação do rendimento tributável e o balanço mercantil, desde que se consagrou formalmente uma conexão entre os dois actos jurídicos, o factor que provocou uma evolução dos dois sectores de regulação num sentido divergente. Originariamente, a conexão entre a determinação do rendimento tributável e o balanço mercantil estabeleceu-se num contexto de uma fraca regulação legislativa da contabilidade material. Além disso, a adesão do direito fiscal a um conceito de lucro oriundo do direito mercantil, baseado na teoria do balanço e no critério da competência económica, foi inicialmente recebida como uma conquista por parte dos interesses privados perante o fisco – ou do direito privado perante o direito tributário – já que significava, em aparência, uma submissão do procedimento de determinação da base tributável ao direito civil, “forma ancestral de protecção da liberdade e do património individuais”.

No entanto, uma conexão estabelecida em abstracto, entre a determinação do rendimento tributável e a contabilidade mercantil pode ser alcançada por duas vias, sendo, uma delas, aquela em a que as normas tributárias se adaptam ou deixam influenciar pelo direito mercantil, e outra, aquela em que o direito mercantil se submete às normas tributárias. Na falta de uma definição precisa das relações entre os dois sectores de regulação, as possibilidades de formas em que se pode exercer esta influencia recíproca são praticamente infinitas.

Deste modo, o que sucedeu foi uma reacção defensiva por parte de cada um dos dois sectores do ordenamento perante o outro, reacção esta que originaria uma intensificação da regulação legal por parte dos dois sectores, o mercantil e o tributário, cada um tentando fortificar-se contra o segundo. Este fenómeno produziu efeitos positivos, como um aumento da segurança jurídica em alguns aspectos da valoração. O direito mercantil, pelo seu lado, levou a cabo um esforço de transformação de um

conjunto de princípios não escritos e de usos em normas de carácter legal, o que implicou a construção de todo um sistema coerente de normas valorativas por parte da ciência financeira, e a supressão do sistema anterior, em boa medida assente no puro arbítrio e na ausência de verdadeiros critérios científicos. Um esforço correspondente foi desenvolvido pelo lado do direito fiscal, no sentido de consagrar legalmente um conjunto de critérios valorativos próprios que haviam começado por ser aplicados na prática administrativa. Num plano substantivo, não se pode afirmar que os dois sectores tenham divergido significativamente. Pelo contrário, observou-se uma tendência ao longo dos últimos lustres, na generalidade dos ordenamentos, para uma aproximação do direito tributário aos conceitos e princípios fundamentais que o direito mercantil utiliza para regular o balanço mercantil. Mas o direito mercantil desenvolveu uma regulação assente num princípio fundamental de livre apreciação por parte do redactor do balanço, que pode chegar ao ponto de impor o afastamento das normas valorativas legais nos casos nos que estas não se mostrem adequadas para traduzir a “verdade do balanço”, enquanto o direito tributário desenvolveu uma regulação assente na estandardização dos juízos valorativos.

A partir de um dado momento – que podemos situar, para a generalidade dos países, entre os anos sessenta e setenta – os mercantilistas começam a chamar a atenção para o facto de que, na realidade, as normas fiscais não podem considerar-se sempre como um desenvolvimento das normas mercantis, mas que, pelo contrário, em muitos casos se constata uma antinomia entre as duas classes de normas, gerando-se neste caso uma situação de conflito. Dentro do quadro dos princípios comuns sobre a interpretação e a aplicação das normas jurídicas, a situação solucionar-se-ia outorgando às normas fiscais o carácter de normas, já não integradoras, mas sim especiais, em relação ao direito mercantil. Esta é a concepção defendida na actualidade pela maior parte da doutrina, sobre a relação entre as normas fiscais e as normas mercantis. É igualmente a concepção que vemos impor-se progressivamente nas legislações dos diversos países, mas a evolução legislativa neste sentido tem sido lenta e difícil.

Obviamente, a concepção das normas fiscais como normas especiais pressupõe a existência de um campo *especial* para a aplicação destas normas, ou, simetricamente, supõe a existência de um conjunto de situações às quais se aplicam as normas gerais. No entanto, o direito fiscal – sendo que este é um segundo aspecto da relação normativa

entre a determinação do rendimento tributável e a contabilidade mercantil – estabelece o princípio do balanço único, isto é, o princípio de que o balanço que serve de base ao cálculo da base tributável é o próprio balanço mercantil.

Este princípio pode não se encontrar – e de facto na maior parte dos casos não se encontra ou não se encontrou no passado – expresso na lei. Mas o direito fiscal, ao estabelecer um procedimento de estimação directa do rendimento tributável, prevê que este procedimento tome como base o balanço mercantil, unicamente quando o mesmo balanço se apresente “correctamente elaborado e conforme com as normas legais aplicáveis”. Sempre que esta condição não se verifique, este facto preclui o direito do contribuinte à determinação directa e a administração passa a estar facultada para proceder a uma determinação sintética ou objectiva. Perante esta norma, e na falta de uma definição do carácter especial das normas fiscais, que defina com precisão o âmbito de aplicação das mesmas, a elaboração do balanço mercantil de acordo com o direito tributário aparece como uma condição prática, ainda que não normativa, para a aplicação do procedimento de determinação directa.

Mais recentemente, o direito fiscal começou a dar uma consagração expressa ao princípio do balanço único, que mencionamos anteriormente. Em coerência com este princípio, a norma fiscal estabelece que determinadas valorações, sobretudo as mais favoráveis ao contribuinte, não podem ser admitidas no plano fiscal sem que tenham sido previamente incluídas no balanço mercantil. A consequência deste requisito legal, consistirá em que as normas fiscais se apliquem também, a final, ao balanço mercantil. Esta situação é a que se verifica na actualidade ou se verificou em todos os países estudados. Quando este efeito de “dependência inversa” se produz, o mesmo implica uma interferência do direito fiscal sobre a esfera das relações de direito privado do contribuinte, com a consequente restrição da sua liberdade de actuação.

Vemos assim como a falta de unas normas jurídicas precisas, expressas mediante unas fórmulas verbais perfeitamente claras, que regulem a complexa relação entre a determinação do rendimento proveniente do capital, a efeitos de tributação, e a contabilidade mercantil, pode ser uma causa, e é-o em muitas ocasiones, de uma violação não só dos princípios materiais de justiça tributária, mas também de princípios constitucionais comuns, como o princípio de segurança jurídica ou o princípio de liberdade de actuação nas relações de direito privado.

Sobre os problemas expostos cabe observar que, apesar das importantes diferenças que encontramos no plano das fórmulas concretas utilizadas nos diversos ordenamentos, que tais problemas têm a particularidade de se estender à generalidade dos países nos quais existe tributação do lucro empresarial, e isto tanto no que se refere aos países pertencentes ao sistema de *common law*, como aos que se agregam no subsistema romanístico. Esse facto fica a dever-se a que os distintos ordenamentos, no que respeita à determinação do lucro – talvez com uma maior intensidade que noutros sectores do Direito, por ser este um campo especialmente agreste para a ciência jurídica – evoluíram numa profunda interação, em resultado da qual não só algumas soluções legislativas se foram reproduzindo, mas que também muitos dos erros e deficiências de uns sistemas se foram propagando aos restantes.

Estas circunstâncias determinaram que, na actualidade, nos problemas de interpretação e aplicação do direito que deixamos mencionados, seja possível encontrar um conjunto de aspectos estruturais comuns, e que por este motivo, seja possível e desejável fixar alguns conceitos com uma validade geral, que possam servir para a construção de uma teoria para a interpretação das disposições legais que em cada ordenamento se apresentam ao intérprete do direito.

Por estes motivos, entendemos que seria útil começar a nossa indagação por realizar um estudo do tema no direito comparado. Elegemos para este efeito seis ordenamentos muito diversos, mas que mantêm entre si conexões muito estreitas. Consideramos que muitas das soluções que existem ou existiram em cada um dos referidos ordenamentos só podem ser plenamente compreendidas quando se descobrem as fontes de inspiração do legislador, e quantas vezes esta fonte se situa num debate doutrinal ou numa teoria que se desenvolveu noutro ordenamento. Além disso, a comparação entre os distintos ordenamentos permite situar as várias soluções que foram sendo adoptadas pelo legislador ou pela jurisprudência no seu contexto histórico, e compreender que em muitas ocasiões estas soluções foram ditadas por condicionamentos externos à ciência do direito, como o desenvolvimento verificado no âmbito das teorias financeiras ou até na evolução do contexto das actividades económicas. O nosso estudo de direito comparado começa com uma descrição dos diversos ordenamentos. Para cada ordenamento, procuramos explicitar as normas jurídicas efectivamente vigentes, o que desde logo pressupõe levar a nossa indagação

muito para além das simples disposições da lei. De facto, nesta problemática como em muitos outros campos do direito mas talvez aqui com uma especial notoriedade, as normas jurídicas só podem ser captadas na sua integridade se tivermos em conta todo um conjunto de aspectos conexos com a aplicação do direito. Entre estes aspectos destacam-se a jurisprudência e a própria doutrina, assim como a própria evolução legislativa que é quase sempre um reflexo das duas primeiras.

A partir desta primeira descrição, podemos constatar que, apesar de que os problemas que se deparam, a propósito da interpretação e da aplicação do direito, são muito similares nos vários ordenamentos, as teorias que a ciência do direito propõe para explicar a relação normativa entre a determinação do lucro tributável e a contabilidade mercantil apresentam uma acentuada diversidade quanto aos conceitos que utilizam. Assim, a tarefa de comparar as normas existentes nos distintos ordenamentos resulta dificultada, pelo facto de não se dispor de uma linguagem comum, isto é, de uns conceitos gerais que se refiram àquelas normas e que, traduzindo as suas características essenciais, permitam agrupá-las o diferenciá-las, conforme o caso. Atentas estas razões, procuramos desenvolver, no segundo capítulo, fundamentos para uma teoria geral a propósito da relação que se estabelece entre a determinação da base tributável e a contabilidade mercantil.

Consideramos que esta teoria deve assentar em três grandes problemas. O primeiro refere-se ao modo como se regula materialmente o cálculo do rendimento a gravar. Fundamentalmente, analisamos o problema da recepção, por parte do direito mercantil, das normas contabilísticas mercantis. Fazemo-lo sempre a partir de um enfoque geral, isto é, comum a todos os ordenamentos, razão pela qual deixamos de parte problemas específicos do sistema de fontes de cada ordenamento como, por exemplo, o problema, amplamente tratado na doutrina espanhola, do valor jurídico das resoluções do Instituto de Contabilidade e Auditoria de Contas. Além disto, analisamos a delicada questão do papel das normas contabilísticas de carácter técnico, o mesmo é dizer enunciadas pela doutrina financeira, para a interpretação e a aplicação do direito.

O segundo grande problema por nós considerado estrutural nesta problemática é o que se refere à relevância que tem para o cálculo da base tributável, o balanço mercantil concreto. Como procuramos demonstrar, uma regulação da relação entre a determinação da base tributável e a contabilidade mercantil que satisfaça os princípios

materiais de justiça tributária, e concretamente de segurança jurídica, implica uma rigorosa separação deste aspecto, em relação à questão precedente. Este aspecto deve, por sua vez, ser dividido em duas importantes vertentes, que o legislador até à actualidade não conseguiu distinguir. São eles a vinculação do contribuinte às valorações que tenha realizado no seu balanço mercantil, e a vinculação da administração às mesmas valorações, no procedimento de verificação.

Um terceiro problema é o que se refere à debatida questão da interferência das normas valorativas do direito fiscal na regulação ou na prática da elaboração do balanço mercantil. Este é o problema que tratamos no ponto quinto do segundo capítulo, sob o conceito de “dependência inversa”.

Finalmente, no ponto sexto do segundo capítulo, culminando a investigação levada a cabo ao longo do trabalho, realizamos uma síntese comparativa dos seis ordenamentos descritos no primeiro capítulo. Para esta síntese comparativa, começamos por demonstrar que as classificações tradicionais, baseadas no conceito de dependência, não fornecem um quadro conceptual operativo para uma distinção dos vários sistemas estudados.

Um primeiro motivo da insuficiência da teoria da dependência, formulada nos termos descritos, para descrever e permitir realçar as diferenças entre os vários sistemas, reside no facto de que coloca um ênfase excessivo num aspecto procedimental, consistente em tomar o balanço mercantil como ponto de partida para o cálculo da base tributável, à qual se chega seguidamente mediante um mecanismo de correcção extracontabilística. Este aspecto procedimental, que existe na generalidade dos ordenamentos, resultou de uma prática administrativa, adoptada desde o início da tributação dos lucros empresariais, por razões de simplicidade. Mas nesta época, tanto nos ordenamentos continentais como nos ordenamentos anglo-americanos, não existia uma regulação do cálculo da base tributável formalmente separada da disciplina do balanço mercantil. Mesmo nos casos em que o legislador começou por adoptar o método de “caixa” (EUA) ou o conceito de rendimento-acrécimo do direito mercantil, pudemos observar como esta divergência se manteve apenas por um curto período, pois o sistema, pressupondo a conservação de duas formas de quantificação do rendimento totalmente distintas, tornava-se demasiado oneroso, tanto para a administração como para os contribuintes, o que levou a uma recepção dos métodos e

conceitos mercantis por parte do direito tributário. Neste contexto, o expediente prático de calcular a base tributável a partir do balanço mercantil não apresentava dificuldades maiores.

No entanto, a situação que existe na actualidade é bastante distintas. Em praticamente todos os ordenamentos, o direito fiscal desenvolveu uma regulação específica que alcançou no momento actual uma apreciável densidade. Esta regulação específica não assenta num conceito de rendimento distinto, nos seus fundamentos, do que existe no direito mercantil. Pelo contrário, os conceitos de rendimento do direito mercantil e do direito fiscal são amplamente coincidentes. As normas valorativas especiais do direito fiscal têm como função principal, não a de fixar uns critérios distintos para chegar ao conceito de lucro, mas a de estabelecer uns limites quantitativos fixos e objectivos, dentro dos quais se pode mover o juízo valorativo discricional do redactor do balanço, com o único objectivo de aportar segurança e igualdade na quantificação da obrigação tributária. O que não significa que, em termos quantitativos, não seja possível uma divergência de magnitude apreciável, entre os valores que em abstracto podem resultar das normas fiscais em comparação com os valores que podem resultar das normas mercantis, uma vez que os limites fixados pelas normas fiscais podem implicar diferenças consideráveis em relação aos limites resultantes das normas mercantis.

No contexto legislativo actual, o conceito de dependência, para que possa explicar as diferenças que existem entre os vários ordenamentos, tem que ser reformulado, precisamente para incidir sobre este ponto fundamental, que reside no modo pelo qual as normas valorativas especiais do direito fiscal devem ser aplicadas, em relação ao balanço mercantil concreto. Em termos genéricos, é necessário distinguir em primeiro lugar, se existe um princípio geral de dependência-prejudicialidade do cálculo da base tributável em relação ao balanço mercantil concreto. Mas, em segundo lugar, importa precisar os diferentes graus em que este princípio se encontra estabelecido.

Assim, para manter o conceito de dependência como conceito fundamental para a distinção entre os diversos modos pelos quais se pode estabelecer a relação normativa entre a determinação da base tributável e a contabilidade mercantil, teremos que realizar algumas afinações do conceito. A primeira consistirá em que o conceito de

dependência, com o sentido que interessa ao nosso propósito, e a “dependência-prejudicialidade”, isto é, aquela espécie de conexão que implica que as valorações que se realizaram no balanço mercantil concreto se tornem vinculativas para o cálculo do lucro tributável.

No entanto, ao aplicar este primeiro critério de distinção aos diversos ordenamentos estudados, constatamos que o princípio se encontra consagrado em praticamente todos estes ordenamentos. Com efeito, em nenhum dos sistemas estudados, o contribuinte dispõe de uma liberdade absoluta para realizar valorações diferentes no balanço mercantil e na determinação do lucro tributável. Na maioria das vezes, quando algum autor afirma que nos sistemas anglo-americanos o directo fiscal contempla a possibilidade de aplicar critérios de valoração distintos dos mercantis, a afirmação tem como referência as normas especiais, e dentro destas, em especial, as valorações que podem divergir das mercantis dentro de limites muito estritos. Na nossa opinião, se quiséssemos uma chave sociológica para compreender a razão pela qual, tradicionalmente, se consideram os sistemas anglo-americanos em contraposição com os sistemas continentais, esta ideia comum tem origem no facto de, normalmente, o sistema que se toma como base de comparação, ser o sistema francês. Este caracteriza-se por dois traços que não existem nos sistemas anglo-americanos, os quais são: i) uma ampla heterointegração da regulação do balanço mercantil por parte do direito fiscal; e ii) uma faixa ainda bastante larga de aplicação do mecanismo de dependência inversa, o que implica a aplicação de normas de carácter “favorável” está dependente de que as mesmas normas se apliquem também ao balanço mercantil.

No entanto, ao estender aquela comparação a outros sistemas do conjunto dos ordenamentos, constatamos que aquelas características, na actualidade, encontram-se bastante atenuadas ou foram mesmo eliminadas. Assim, dentro dos denominados sistemas de dependência-prejudicialidade, teremos de distinguir diversos graus e diversas modalidades de dependência-prejudicialidade.

Partindo, assim, da ideia de que em todos os modelos estudados, existe um princípio de dependência-prejudicialidade, devemos começar por enumerar as características que são comuns a todos estes sistemas. São elas:

- A existência de princípios próprios da tributação do rendimento

Uma primeira característica é a existência de unos princípios próprios dos impostos sobre o rendimento e de alguns princípios específicos da tributação do rendimento do capital, divergentes dos princípios que regem o direito mercantil. Exemplos deste tipo de princípios seriam os de igualdade tributária, segurança jurídica ou capacidade contributiva. Na realidade, este aspecto não representa uma característica particular de nenhum modelo normativo de relação entre a determinação do rendimento tributável e a contabilidade. Constitui, sim, um aspecto inevitável de qualquer sistema, já que a existêncai de uns princípios próprios da tributação do rendimento deriva da especificidade dos próprios fins da tributação e, conseqüentemente, do direito tributário.

Assim, estes princípios próprios da tributação, devem ser considerados como uma concretização dos princípios gerais do direito tributário, em especial, dos princípios constitucionais de igualdade e segurança jurídica.

- A existência de normas valorativas específicas

Outra característica comum a todos os sistemas estudados é a existência, em conformidade com os princípios mencionados anteriormente, de umas normas valorativas do direito tributário, igualmente divergentes do direito mercantil. Neste tocante, uma diferença que se observa entre os sistemas anglo-americanos e os sistemas continentais, no que se refere às normas valorativas do direito tributário, é que no primeiro muitas das normas vigentes não são normas legais mas jurisprudenciais. Esta diferença, porém, não é mais do que um reflexo num campo particular de uma característica estrutural dos sistemas anglo-americanos, que é a proeminência que a jurisprudência tem nestes sistemas como fonte de direito. Não se trata, por conseguinte, de uma diferença relevante para a caracterização da relação que se estabelece entre a determinação da base tributável e o balanço mercantil.

As normas valorativas próprias do direito fiscal desempenham, como vimos, várias funções. Em muitos casos, estas normas são divergentes das normas de direito mercantil, unicamente na medida em que fixam limites quantitativos rígidos para o juízo valorativo que o redactor do balanço deve realizar para a aplicação das normas mercantis, como sucede com os regimes de amortização do imobilizado. Noutros casos, a função destas normas é a de limitar o campo das valorações possíveis que podem resultar dos critérios mercantis, podendo por este motivo dizer-se que tais normas

especiais resultam de uma concretização dos princípios de segurança jurídica, de igualdade e de eficiência na tributação.

Outras vezes, trata-se de normas que estão mais directamente relacionadas com uma preocupação por parte do legislador fiscal de realizar uma medição correcta da capacidade contributiva. Estas normas servem para delimitar um determinado conceito de rendimento, que o legislador considera ser o que melhor representa a capacidade contributiva, como, por exemplo, quando a norma exclui do lucro tributável, os aumentos de valor resultantes de uma revalorização dos activos, ou ordena que na imputação temporal de custos e proveitos se observe o critério da competência económica. Podemos incluir dentro de esta categoria de normas, todos os critérios conectados com o princípio de realização do rendimento elaborado pelo direito fiscal. Por exemplo, devem incluir-se nesta categoria as normas desenvolvidas pelos tribunais norte-americanos, como a regra de “todos os eventos” ou do “controlo de fundos”.

Finalmente, existe uma terceira classe de normas valorativas especiais no direito fiscal, que são as que estabelecem valorações consideradas normalmente de tipo subvencional, e cuja relação com os princípios gerais mencionados, é mais difícil de estabelecer.

- Uma recepção formal do direito mercantil

Uma terceira característica de todos os sistemas estudados é a existência de uma recepção, como regra geral, dos princípios e normas próprios da contabilidade mercantil. Mas também neste caso encontramos uma diferença estrutural, entre os sistemas anglo-americanos e os sistemas continentais, quanto à forma pela qual se opera esta recepção, diferença esta que pode ser interpretada erroneamente como uma diferença ao nível do próprio modelo de relação entre a determinação do lucro tributável e a contabilidade mercantil. Nos sistemas continentais, esta recepção do direito mercantil reconduz-se ao conceito de reenvio normativo, sendo portanto um instrumento de técnica legislativa perfeitamente conhecido e caracterizado. Já nos sistemas anglo-americanos, a recepção dos princípios contabilísticos mercantis, que a doutrina fiscalista designa como princípio de “tax conformity”, não assume formalmente o perfil de um verdadeiro reenvio normativo.

Uma vez mais, devemos considerar esta diferença no contexto das características estruturais de cada sistema. Nos países continentais, existe uma tradição de regulação jurídica da contabilidade, enquanto nos ordenamentos anglo-americanos existe uma tradição de regulação da mesma matéria por parte dos organismos representantes da classe profissional dos contabilistas e auditores de contas. Estas normas, comumente designadas como *princípios correctos* ou *geralmente aceites*, emanados em forma de declarações (*statements*) sobre o que constitui, num dado momento, a prática geralmente seguida ou considerada correcta, são normas extremamente detalhadas, razão pela qual constituem critérios de conduta bastante objectivos para a valoração de situações concretas, mas oferecem um grau de segurança menor que as normas contabilísticas do direito mercantil dos sistemas continentais, pois, ao contrário destas, não têm a natureza de normas jurídicas.

A pesar de que esta falta de carácter de normas jurídicas não constituiria um impedimento definitivo para que o direito fiscal pudesse estabelecer um reenvio normativo em sentido técnico para os referidos *princípios correctos* ou *geralmente aceites*, na realidade o direito tributário, nos ordenamentos anglo-americanos, opta por não realizar um verdadeiro reenvio normativo para estes princípios. Estabelece, sim, uma presunção *juris tantum* de que um balanço mercantil elaborado de acordo com os princípios vertidos nos *standards* – isto é, os *princípios correctos* ou *geralmente aceites* – estão conformes com o princípio jurídico (que constitui, no entanto, um critério “falso”, enquanto critério de valoração) da imagem “verdadeira e justa”. Não obstante a diferença entre as duas técnicas legislativas, sem dúvida importante, não se poderá deixar de concluir que tanto nos ordenamentos continentais como nos ordenamentos anglo-americanos, o direito fiscal opera, mediante diferentes técnicas e com uns efeitos distintos, uma recepção das normas que regulam a contabilidade mercantil.

Nos dois casos, no entanto, esta recepção está além do mais submetida a um princípio de prioridade do direito fiscal que não é mais, na realidade, do que uma consequência do carácter de *lex specialis* que as normas de direito fiscal, por força da norma geral remissiva, adquirem em relação às normas mercantis.

- Conexão concreta

Finalmente, em todos os sistemas que analisamos, a relação entre a determinação do lucro tributável e a contabilidade mercantil caracteriza-se pela existência de um princípio de conexão concreta, com o significado de uma relevância decisiva das valorações realizadas no balanço mercantil, para o cálculo da base tributável.

Esta norma pode aparecer expressa ou pode encontrar-se implícita no sistema de normas jurídicas que regulam a determinação do lucro tributável. Uma vez mais, ainda que incorrendo no risco de uma repetição fastidiosa, devemos observar que a inexistência de uma norma expressa que consagre tal princípio num determinado ordenamento, como efectivamente sucede, por exemplo, no ordenamento britânico, não autoriza a conclusão de que o mesmo princípio não faz parte do direito positivo nesse ordenamento.

Realmente, o princípio de conexão concreta aparece consagrado em termos precisos em muito poucos ordenamentos. O princípio está consagrado em termos precisos no ordenamento espanhol através do artigo 19.3 da Lei do Imposto sobre Sociedades, e no ordenamento italiano, no artigo 75 do *testo único*. Está consagrado, em termos que a doutrina alemã tem criticado incansavelmente, no §5 parágrafo 1 da *Einkommensteuergesetz* alemã.

No direito francês, apesar de a doutrina francesa ver uma base legal para o princípio do balanço único no artigo 38 do *Anexe III* do *Code General des Impôts*, os contornos precisos do princípio têm sido objecto de uma elaboração jurisprudencial no contexto da teoria dos erros contabilísticos e das decisões de gestão, bem como da teoria da correlação simétrica dos balanços. No direito norte-americano, pode se considerar igualmente que este princípio tem uma base legal na secção 446 (b) do *Revenue Code*, mas o princípio foi definitivamente consagrado na prática administrativa e sancionado pela jurisprudência. Ainda que o princípio não se encontre expresso nem na legislação nem no direito jurisprudencial, a doutrina norte-americana dá conta de que o princípio de conexão concreta se aplica na prática e de que esta prática corresponde a uma convicção de obrigatoriedade por parte dos contribuintes.

As quatro características que acabamos de mencionar são as características comuns a todos os ordenamentos estudados e nos quais vigora um sistema de conexão concreta. A pesar de que todas as características mencionadas desempenham um papel

no funcionamento do modelo, é o último ponto o que realmente o distingue do modelo alternativo, de desconexão ou duplo balanço. -. As razões para esta uniformidade são de certo modo evidentes, pois decorrem dos fins e dos princípios fundamentais da tributação, como sejam a utilização da contabilidade mercantil como meio de prova da veracidade das valorações submetidas ao fisco e a consideração do lucro mercantil, *grosso modu*, como uma medida adequada da capacidade económica.

No entanto, como observamos, também existem algumas diferenças entre os vários sistemas estudados, e estas diferenças, se não se situam no plano dos princípios fundamentais da tributação e não possuem, portanto, a relevância das características mencionadas anteriormente, têm também o seu valor no âmbito da nossa análise, na medida em que permitem ressaltar aspectos de técnica legislativa relacionados com o princípio de conexão concreta.

Deixamos já mencionadas algumas das divergências de técnica legislativa que podemos encontrar entre os distintos sistemas, a propósito das diferenças estruturais existentes entre os ordenamentos anglo-americanos e os sistemas continentais. Devemos agora focalizar a nossa atenção sobre as divergências que possam existir entre os ordenamentos continentais.

i) La heterointegración del derecho mercantil por parte del derecho fiscal

Para seguir uma sequência correspondente à ordem cronológica da evolução do próprio princípio de conexão concreta, começaremos por referir a questão da heterointegração do direito mercantil por parte do direito fiscal. Este foi um fenómeno que se verificou em todos os ordenamentos continentais estudados, mas em diversos contextos. No ordenamento francês, no qual o direito mercantil se manteve numa postura de agnosticismo, a respeito das questões da valoração contabilística, até bastante mais tarde do que, por exemplo, sucedeu no direito alemão ou no direito italiano, a regulação dos aspectos materiais do balanço mercantil por parte do direito tributário consagrou-se como um aspecto estrutural do sistema das fontes de direito contabilístico. A tributação do rendimento deparou-se, assim, desde o seu alvor, com esta ausência de uma regulação legal da contabilidade material. Neste contexto, e por força da necessidade de certeza nas normas fiscais, o direito tributário desenvolveu uma disciplina legal da valoração contabilística. Assim, as normas do direito tributário, no

ordenamento francês, integram materialmente o direito mercantil, segundo o entendimento unânime da doutrina e de acordo com uma concepção jurisprudencial não contestada.

Noutros ordenamentos, como o alemão ou o italiano, a disciplina material do balanço desenvolveu-se desde cedo dentro do direito mercantil. A regulação fiscal, desenvolvida para responder às necessidades próprias da tributação, formou-se desde o seu início, numa situação de antinomia em relação ao direito mercantil. A aplicação da regulação fiscal ao balanço mercantil, nos casos em que se verificou, manifestou-se como um efeito não directamente desejado pelo legislador fiscal, mas como um reflexo indirecto da existência de um balanço único. Por um lado, as valorações realizadas no balanço mercantil eram prejudiciais para o cálculo da base tributável; por outro lado, a elaboração de um balanço mercantil conforme com as normas legais aplicáveis era uma condição para que a administração fiscal aceitasse o resultado constante do balanço; e finalmente, o direito fiscal fornecia critérios sobre o modo de calcular o resultado para fins fiscais, sem precisar se estes critérios tinham ou não um carácter especial em relação às normas mercantis.

Nestes ordenamentos, pelas razões mencionadas e em virtude da antinomia gerada com as normas mercantis, a heterointegração da regulação mercantil por parte do direito fiscal constituiu uma fonte de problemas constantes na aplicação do direito, de tal forma que as situações de heterointegração têm vindo a ser gradualmente saneadas, mediante um ininterrupto aperfeiçoamento do mecanismo da aplicação extra-contabilística das normas fiscais. Em todos os ordenamentos continentais estudados, com excepção do francês, existe na actualidade uma separação clara entre os campos de aplicação e um princípio de não interferência recíproca entre o direito mercantil e o direito fiscal.

ii) La dependencia inversa

Diferente da mencionada heterointegração da regulação mercantil por parte do direito tributário, é o fenómeno da dependência inversa em sentido estrito, designação que reservamos para os casos nos quais o direito tributário estabelece normas de valoração que representam desvios ao conceito de lucro efectivo – normalmente estabelecidos como direitos de opção, isto é, como normas dispositivas – fazendo

condicionando a sua utilização para efeitos fiscais a uma aplicação das mesmas valorações no balanço mercantil. Em termos mais sintéticos, poderemos também dizer que, neste sentido estrito, a dependência inversa significa a aplicação de um princípio de conexão concreta às normas valorativas do direito tributário que não têm como fim a determinação do lucro efectivo, mas sim subtrair à tributação ou diferir a submissão ao imposto de uma fracção do lucro efectivo, por razões de política fiscal.

Algumas das considerações que elaboramos a respeito da heterointegração da regulação mercantil por parte do direito tributário têm aplicação também a propósito da dependência inversa. Com mais razão, estas normas geram uma antinomia com as normas mercantis, já que resultam contrárias aos princípios da determinação do resultado efectivo. Também a dependência inversa constituiu e continua a constituir uma fonte de problemas sérios na aplicação do direito.

Alguns sistemas, como Espanha e Itália, praticamente suprimiram os casos de dependência inversa, enquanto se mantêm muitas situações de dependência inversa na Alemanha e em França.

ABREVIATURAS

BB – BetriebBerater
BFH - Bundesfinanzhof
BTR – British Tax Revue
C.E. – Conseil d'État
CGI – Code Général des Impôts
CIRC – Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas
D.O.C.E – Diario Oficial de las Comunidades Europeas
DB – Der Betrieb
DStR – Deutsches Steuerrecht
EEUU – Estados Unidos de América
EstG – Einkommensteuergesetz
EStG – Einkommensteuergesetz
FRA – Financial Report Standards
GAAP – Generally Accepted Accounting Principles
H.P.E. – Hacienda Pública Española
HGB – Handelsgesetzbuch
IAS – International Accounting Standards
ICAC – Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas
ICAC – Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IRC – Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas
LIS – Ley del Impuesto sobre Sociedades
NIC – Normas Internacionales de Contabilidad
OECCA – Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés
PGC – Plan General de Contabilidad
RDFHP – Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
RFC – Revue Française de Comptabilité
RU – Reino Unido
SSAP – Statements of standard accounting practice
TJCE – Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TRIS – Texto refundido del Impuesto sobre Sociedades
Tuir – Testo unico delle imposte sui redditi

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	34
1. Planteamiento	34
2. Metodología y orden de la exposición.....	51
II. LA REGULACIÓN DE LA CUANTIFICACIÓN DEL BENEFICIO IMPONIBLE EN EL DERECHO COMPARADO. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA, JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL.....	Erro! Marcador não definido.
1. Consideraciones preliminares.....	Erro! Marcador não definido.
1.1. Los ordenamientos elegidos y el orden seguido en su análisis.....	Erro! Marcador não definido.
1.2. Los aspectos analizados.....	Erro! Marcador não definido.
2. El ordenamiento de Reino Unido	Erro! Marcador não definido.
2.1. Evolución legislativa de la tributación de la renta empresarial	Erro! Marcador não definido.
2.2. La definición de la base imponible – normas aplicables y relación con la contabilidad mercantil	Erro! Marcador não definido.
2.2.1. Los llamados “Ordinary principles of commercial accountancy”.Erro!	Marcador não definido.
2.2.1.1. Evolución.....	Erro! Marcador não definido.
2.2.1.2. La cuantificación de la renta como una cuestión de hecho o como una cuestión de derecho.....	Erro! Marcador não definido.
2.2.1.3. La “noción común” (jurídica) y la “noción técnica” de renta ...	Erro! Marcador não definido.
2.2.1.4. La concepción <i>híbrida</i> de renta	Erro! Marcador não definido.
2.2.1.5. El principio de la <i>supremacía judicial</i>	Erro! Marcador não definido.
2.2.1.6. El concepto de <i>principios ordinarios de contabilidad</i>	Erro! Marcador não definido.
2.2.1.7. Los <i>principios correctos</i> de la contabilidad mercantil	Erro! Marcador não definido.
2.2.1.8. La adhesión a los <i>estándares contables</i>	Erro! Marcador não definido.
2.2.2. Los principios jurídicos sobre la determinación de la renta	Erro! Marcador não definido.
2.2.3. La relevancia de los estados financieros mercantiles para el cálculo del beneficio imponible	Erro! Marcador não definido.
3. El ordenamiento de los Estados Unidos de América.....	Erro! Marcador não definido.
3.1. Evolución legislativa de la imposición sobre la renta empresarial.....	Erro! Marcador não definido.
3.2. La definición de la base imponible. Normas aplicables y relación con la contabilidad mercantil	Erro! Marcador não definido.
3.2.1. La progresiva aproximación material entre la <i>renta fiscal</i> y la <i>renta mercantil</i> Erro!	Marcador não definido.
3.2.2. Requisitos generales para el cálculo de la renta gravable en el derecho vigente	Erro! Marcador não definido.
3.2.2.1. El requisito de un <i>claro reflejo de la renta</i>	Erro! Marcador não definido.

- 3.2.2.2. El requisito del *book conformity*..... **Erro! Marcador não definido.**
- 4. El ordenamiento alemán **Erro! Marcador não definido.**
 - 4.1. La definición de la base imponible..... **Erro! Marcador não definido.**
 - 4.1.1. La introducción del *Massgeblichkeitsprinzip* en el derecho fiscal alemán **Erro! Marcador não definido.**
 - 4.1.2. La formación de un cuerpo de excepciones al derecho mercantil en la legislación tributaria **Erro! Marcador não definido.**
 - 4.1.3. El derecho actual **Erro! Marcador não definido.**
 - 4.1.3.1. La literalidad del § 5.1 de la *Einkommensteuergesetz*.....**Erro! Marcador não definido.**
 - 4.1.3.2. La tesis de la *Massgeblichkeit* formal..... **Erro! Marcador não definido.**
 - 4.1.3.3. La crisis de la concepción tradicional y la consecuente evolución legislativa..... **Erro! Marcador não definido.**
 - 4.1.3.4. El ámbito de la regla de relevancia decisiva formal **Erro! Marcador não definido.**
 - 4.1.4. La conformidad material **Erro! Marcador não definido.**
- 5. El ordenamiento francés **Erro! Marcador não definido.**
 - 5.1. La definición de la base imponible – normas aplicables y relación con la contabilidad mercantil **Erro! Marcador não definido.**
 - 5.1.1. La progresiva separación entre los conceptos de beneficio líquido y de beneficio imponible **Erro! Marcador não definido.**
 - 5.1.2. La relación de la norma tributaria con el derecho contable mercantil en la legislación de 1941 **Erro! Marcador não definido.**
 - 5.1.3. El principio del *balance único*..... **Erro! Marcador não definido.**
 - 5.1.3.1. La consagración de un requisito de *inscripción contable* en casos puntuales **Erro! Marcador não definido.**
 - 5.1.3.2. La *teoría de los errores contables y de las decisiones de administración* **Erro! Marcador não definido.**
 - 5.1.4. El problema del reflejo de las normas fiscales en la contabilidad mercantil **Erro! Marcador não definido.**
- 6. El ordenamiento italiano..... **Erro! Marcador não definido.**
 - 6.1. Evolución legislativa de la tributación de la renta empresarial**Erro! Marcador não definido.**
 - 6.2. La definición de la base imponible – normas aplicables y relación con la contabilidad mercantil **Erro! Marcador não definido.**
 - 6.2.1. El principio de “*legamen*” como un principio tradicional del derecho tributario italiano **Erro! Marcador não definido.**
 - 6.2.2. La reforma legislativa de 1973 **Erro! Marcador não definido.**
 - 6.2.2.1. El acercamiento a los principios contables..... **Erro! Marcador não definido.**
 - 6.2.2.2. Las tesis interpretativas del doble balance y del balance único **Erro! Marcador não definido.**
 - 6.2.2.3. El problema del reflejo de las normas fiscales sobre el balance mercantil **Erro! Marcador não definido.**
 - 6.2.2.4. Las modificaciones legislativas de 1986 **Erro! Marcador não definido.**
 - 6.2.3. La *heterointegración* de la regulación contable mercantil por el derecho tributario..... **Erro! Marcador não definido.**
- 7. El ordenamiento español **Erro! Marcador não definido.**

7.1.	Evolución de la imposición sobre los beneficios empresariales.....	Erro! Marcador não definido.
7.2.	La definición de la base imponible en el derecho tributario y su relación con la contabilidad mercantil.....	Erro! Marcador não definido.
7.2.1.	El Reglamento de 1896 a la Contribución Industrial y de Comercio	Erro! Marcador não definido.
7.2.2.	La Ley de 1920	Erro! Marcador não definido.
7.2.3.	La ley de 1957	Erro! Marcador não definido.
7.2.4.	La Ley de 1967	Erro! Marcador não definido.
7.2.5.	La Ley de 1978	Erro! Marcador não definido.
7.2.6.	La Ley de 1995	Erro! Marcador não definido.
7.3.	Los mecanismos de dependencia inversa	Erro! Marcador não definido.
III.	LA RELACIÓN ENTRE LA NORMA QUE DEFINE LA BASE IMPONIBLE Y LA CONTABILIDAD MERCANTIL....	Erro! Marcador não definido.
1.	Cuestiones terminológicas	Erro! Marcador não definido.
1.1.	La <i>contabilidad</i> en una acepción lata	Erro! Marcador não definido.
1.2.	La <i>contabilidad</i> en sentido fáctico. Contabilidad <i>financiera</i> o contabilidad <i>mercantil</i>	Erro! Marcador não definido.
1.3.	<i>Contabilidad</i> en sentido fáctico: balance, resultado contable y contabilidad de base.	Erro! Marcador não definido.
1.4.	La regulación contable.....	Erro! Marcador não definido.
2.	Los aspectos estructurales en una relación normativa entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil	Erro! Marcador não definido.
2.1.	Planteamiento	Erro! Marcador não definido.
2.2.	Denominación de los conceptos	Erro! Marcador não definido.
3.	Opciones legislativas respecto a la regulación material del cálculo del beneficio imponible.....	Erro! Marcador não definido.
3.1.	La necesidad de una regulación jurídica de la cuantificación de la renta	Erro! Marcador não definido.
3.2.	Las posibilidades legislativas para la regulación de la cuantificación de la renta	Erro! Marcador não definido.
3.2.1.	Regulación autónoma y reenvío normativo.....	Erro! Marcador não definido.
3.2.2.	La interpretación del concepto <i>renta</i> ...	Erro! Marcador não definido.
3.2.3.	La norma remisiva	Erro! Marcador não definido.
3.2.3.1.	Evolución en los sistemas continentales.....	Erro! Marcador não definido.
3.2.3.2.	La norma remisiva tácita	Erro! Marcador não definido.
3.2.4.	La remisión a los <i>principios generalmente aceptados</i> del derecho angloamericano.....	Erro! Marcador não definido.
3.2.4.1.	En Reino Unido	Erro! Marcador não definido.
3.2.5.	El objeto de la remisión	Erro! Marcador não definido.
3.2.5.1.	Delimitación del problema	Erro! Marcador não definido.
3.2.5.2.	El derecho contable mercantil	Erro! Marcador não definido.
3.2.5.3.	Las normas producidas por la doctrina financiera...Erro! Marcador não definido.	Erro! Marcador não definido.
4.	Opciones legislativas sobre la relación del cálculo de la base imponible con el balance mercantil concreto.	Erro! Marcador não definido.
4.1.	Planteamiento	Erro! Marcador não definido.

- 4.2. El balance mercantil como un instrumento documental para la determinación de la base imponible **Erro! Marcador não definido.**
- 4.3. El balance mercantil como “*punto de partida*” para el cálculo de la base imponible..... **Erro! Marcador não definido.**
- 4.3.1. Las expresiones “resultado contable”, “resultado líquido” y “cuenta de pérdidas y ganancias” **Erro! Marcador não definido.**
- 4.3.2. El mecanismo de los ajustes extracontables. Problema de su delimitación **Erro! Marcador não definido.**
- 4.4. La concepción del sistema de balance único en la doctrina italiana **Erro! Marcador não definido.**
- 4.4.1. La concepción de FALSITTÀ sobre el sistema del balance único – el principio de dependencia-prejudicialidad..... **Erro! Marcador não definido.**
- 4.4.2. La concepción de MAZZA sobre el sistema del balance único – una prejudicialidad limitada **Erro! Marcador não definido.**
- 4.4.3. La concepción de NANULA **Erro! Marcador não definido.**
- 4.5. Replanteamiento de la cuestión **Erro! Marcador não definido.**
- 4.5.1. El problema de la definición del perímetro de la conexión concreta **Erro! Marcador não definido.**
- 4.5.2. Los derechos de opción del derecho alemán como concepto delimitador de la conexión formal..... **Erro! Marcador não definido.**
- 4.5.3. La teoría de los errores contables y de las decisiones de gestión .. **Erro! Marcador não definido.**
- 4.5.4. El derecho británico..... **Erro! Marcador não definido.**
- 4.5.5. Primera delimitación del principio de conexión concreta **Erro! Marcador não definido.**
- 4.5.6. El sistema español establecido con la Ley de 1995 - delimitación del principio de inscripción contable..... **Erro! Marcador não definido.**
- 4.6. Resolución de las situaciones de antinomia entre normas fiscales y normas mercantiles..... **Erro! Marcador não definido.**
- 4.6.1. El problema de la articulación entre las normas especiales del derecho fiscal y el principio de conexión concreta **Erro! Marcador não definido.**
- 4.6.2. Los tipos de normas valorativas especiales según su función..... **Erro! Marcador não definido.**
- 4.6.2.1. Normas dirigidas a la determinación del beneficio efectivo y normas valorativas subvencionales **Erro! Marcador não definido.**
- 4.6.2.2. Las normas valorativas de tipo subvencional .. **Erro! Marcador não definido.**
- 4.6.2.3. Las normas valorativas especiales destinadas a la determinación de la renta efectiva..... **Erro! Marcador não definido.**
- 4.7. El fundamento de la conexión concreta..... **Erro! Marcador não definido.**
- 4.7.1. La función probatoria del balance mercantil concreto **Erro! Marcador não definido.**
- 4.7.2. Los beneficios civilmente disponibles como medida de la capacidad contributiva..... **Erro! Marcador não definido.**
- 4.7.3. Las excepciones al principio **Erro! Marcador não definido.**
5. El fenómeno de la *dependencia inversa* **Erro! Marcador não definido.**
- 5.1. El concepto de *dependencia inversa* **Erro! Marcador não definido.**
- 5.2. Las formas en que se realiza la *heterointegración* de la regulación de la contabilidad mercantil por el derecho fiscal..... **Erro! Marcador não definido.**

- 5.3. La superación del conflicto entre la norma fiscal y la norma contable mercantil en la regulación del balance mercantil **Erro! Marcador não definido.**
- 5.4. La IV Directiva CE..... **Erro! Marcador não definido.**
- 6. Modelos normativos de relación entre beneficio gravable y contabilidad mercantil **Erro! Marcador não definido.**
 - 6.1. Los conceptos de “dependencia” e “independencia” .. **Erro! Marcador não definido.**
 - 6.2. El concepto de dependencia-prejudicialiad . **Erro! Marcador não definido.**
 - 6.3. Características del modelo de dependencia-prejudicialidad**Erro! Marcador não definido.**
 - 6.4. Las diferencias entre los varios modelos de dependencia-prejudicialidad **Erro! Marcador não definido.**
- IV. CONCLUSIONES Erro! Marcador não definido.
- V. BIBLIOGRAFÍA Erro! Marcador não definido.

INTRODUCCIÓN

Planteamiento

En el presente estudio se aborda la problemática de la definición, por parte del derecho tributario, de la base imponible y del procedimiento de su determinación a efectos del sometimiento a tributación de los beneficios empresariales en los impuestos sobre la renta.

A través de la historia observamos cómo en la generalidad de los ordenamientos jurídicos, ya desde los comienzos de la existencia de la imposición sobre los beneficios mercantiles, el derecho tributario ha utilizado la contabilidad mercantil como un instrumento para el procedimiento de la determinación de la renta gravable. A pesar de una aparente evolución en pro de la autonomía del procedimiento de determinación de la renta gravable independiente de la contabilidad mercantil y de lo mucho que se ha discutido sobre la posibilidad de una desconexión entre beneficio imponible y resultado contable, hasta el momento también observamos que ningún ordenamiento de los que hemos estudiado ha logrado alcanzar esta separación. Y es que quizás sea imposible separar estos dos regímenes jurídicos.

Desde un punto de vista de técnica legislativa, el derecho fiscal ha tenido siempre una relación ambigua con la contabilidad mercantil pues no ha definido nunca con suficiente precisión y en unos términos claros, cómo se realiza, en qué planos y con qué límites se produce su relación con la contabilidad mercantil. Sin embargo, tal definición por parte del derecho fiscal es evidentemente necesaria, puesto que la contabilidad mercantil es una realidad jurídica totalmente desarrollada dentro de un sector del ordenamiento jurídico – el derecho mercantil – distinto del derecho tributario, que además se caracteriza por ser una rama del derecho privado, que persigue unos fines

totalmente distintos de los fines de la tributación y está regida por unos principios propios, que pueden o no coincidir con los principios del derecho tributario.

Podría pensarse que esta cuestión simplemente es reconducible, en último término, a la clásica problemática de la dependencia o independencia calificadora de las normas tributarias frente a las otras ramas del derecho, y en particular frente al derecho civil. Si así fuese, el tema del enlace entre la determinación de la renta a gravar y la contabilidad mercantil se resolvería como una alternativa a dirimir por el legislador¹: o el derecho tributario se serviría del concepto de renta elaborado por el derecho civil con un carácter auxiliar, y entonces habría que acudir al *substratum* económico que constituye el objeto de la imposición, o bien, para ligarse a la forma jurídica que la cuantificación de la renta reviste en el derecho mercantil, acepta estar al concepto de renta elaborado por el derecho civil.

Sin perjuicio de que la expresada problemática represente una parte importante de la cuestión sobre la que estamos empezando nuestro estudio, tampoco parece, al menos desde una perspectiva apriorística, que pueda agotarse en la misma problemática la cuestión del vínculo entre el beneficio gravable y la contabilidad mercantil. Cuando en la problemática de la dependencia o independencia calificadora del derecho tributario se refiere la ligación que el derecho tributario establece, o en su caso no establece, con una “determinada forma jurídica” oriunda del derecho civil, por “forma jurídica” se quiere significar aún un *topos* jurídico, un tipo abstracto del cual se sirve la norma civil para clasificar una relación jurídica. Así, cuando la situación de hecho a la que se vincula el impuesto, reviste la forma de una relación jurídica, la cuestión que se planteará – desde la perspectiva de la dependencia o independencia calificadora del derecho tributario – es si dicha relación jurídica debe valorarse, es decir, debe “definirse y clasificarse”, con arreglo a la disposición del derecho privado que formula el tipo abstracto, dándole un nombre propio, fijando sus aspectos esenciales y su regulación jurídica².

¹ GONZÁLEZ, E., y LEJEUNE, E., *Derecho Tributario*, Tomo I, (2ª edición), Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, p. 109.

² GIANNINI, A. D., *Instituciones de derecho tributario*, traducción de SAINZ DE BUJANDA, F., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 143.

Trasladándonos al campo específico de nuestro análisis, el legislador fiscal estaría ante la siguiente alternativa: o establece que lo que es *renta* para el derecho mercantil es también *renta* para el derecho fiscal; u opta por establecer una calificación propia de la situación de hecho *renta*. Sin embargo, con no poca frecuencia, el derecho tributario no opta por alguna de estas hipótesis, pues, incluso cuando el derecho fiscal asume explícitamente una calificación autónoma del concepto de renta, que en aspectos puntuales puede discrepar sustantivamente del concepto mercantil, nunca deja de establecer un vínculo entre la calificación tributaria concreta (la declaración de la *renta* a gravar) y la calificación mercantil concreta (el balance mercantil aprobado) para la misma situación. También en frecuentes ocasiones, el derecho fiscal asume la función de sustituir al derecho mercantil, tanto en la formulación del tipo abstracto “renta”, como en la definición de algunos aspectos de su regulación jurídica a efectos privatistas. Parece así que la cuestión de la relación entre la determinación de la renta imponible y la contabilidad mercantil, dentro de la problemática clásica de la relación entre el derecho tributario y las restantes ramas del derecho, representa al menos un objeto de estudio con bastantes peculiaridades.

Un segundo dato histórico que se recoge de la evolución legislativa de la imposición de la renta, es que, en ningún caso, esta relación entre el derecho tributario y la contabilidad mercantil ha sido ajena a los problemas en la interpretación y aplicación del derecho, ocasionándose consecuencias funestas que perduran hasta la actualidad, tanto en el plano de la seguridad jurídica como en el plano más pragmático de un acatamiento pacífico de las leyes fiscales por parte de los contribuyentes.

A lo largo de la evolución histórica de la imposición sobre la renta, esta relación se estableció a través de diversas formas y con variados grados y efectos jurídicos. En los ordenamientos continentales, de un modo general – como en España, desde la vigencia de la “Contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria” de 1900, o en Alemania, desde las leyes impositivas de Bremen y Sajonia de 1874 – esta relación instrumental resultó establecida formalmente en la legislación fiscal, aunque por medio de unas fórmulas de muy escasa precisión. En otros ordenamientos, como el británico, la misma relación se estableció también desde los comienzos de la imposición de un modo implícito, habiendo sido sancionada a la vez por la práctica administrativa y por la jurisprudencia. En otros ordenamientos, como el francés o el estadounidense, a pesar

de existir una base legislativa formulada con una extrema imprecisión, desempeñó la jurisprudencia el papel decisivo en la delimitación de la expresada relación. Pero la propia jurisprudencia de estos países es demasiado oscilante como para poder extraerse de sus pronunciamientos una delimitación precisa de las relaciones entre los dos mencionados sectores del derecho. Por tanto, la indefinición ha sido el rasgo que ha caracterizado el enlace entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil, en la generalidad de los ordenamientos jurídicos y a lo largo de toda la historia de la imposición de la renta y hasta la actualidad.

Esta relación de la determinación de la base imponible con la contabilidad mercantil, que no es una relación simple sino que reviste variados matices, debe ser vista como un elemento de la definición de la obligación tributaria. Se trata de un elemento con una particular trascendencia, pues no sólo forma la piedra angular de la definición de la base imponible normativa³, sino que influye decisivamente en la cuantificación de la base imponible fáctica⁴, y si esto no fuera bastante, produce unos efectos secundarios de la máxima trascendencia en el ámbito de unas relaciones jurídicas que no tienen ninguna conexión con la relación tributaria, que son las relaciones de derecho mercantil, las cuales se establecen por el ente sujeto pasivo del impuesto, con los titulares del capital social y con los terceros interesados en la prestación de cuentas mercantiles.

De lo anterior resulta que en virtud del principio de legalidad tributaria, el vínculo entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil es una cuestión que no puede ser dejada en manos de una definición reglamentaria arbitraria⁵ o

³ Utilizamos las expresiones base imponible normativa y fáctica, con el sentido que ya se encuentra bien firmado en la doctrina española y que se fijó por **SAINZ DE BUJANDA, F.**, *Métodos de determinación de la base imponible y su proyección sobre la estructura del sistema tributario*, en Hacienda y Derecho VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, p. 239.

⁴ Es decir, la cuantificación del “importe de la renta” (**CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.**, *Impuesto sobre Sociedades (I)*, en FERREIRO LAPATZA, J. J., MARTÍN QUERALT, J., CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., PÉREZ ROYO, F., y TEJERIZO LÓPEZ, F., *Curso de derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 16ª ed., Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2000, p. 211.

⁵ Según la concepción del principio de legalidad consagrada por toda la doctrina, consistente en que la reserva de ley implica “la necesidad de que la ley creadora del tributo deba contener todos los elementos necesarios para establecer el contenido de la prestación, excluyendo en consecuencia toda arbitrariedad

de una actuación discrecional por parte de la administración tributaria⁶. Esta relación tiene que ser establecida por una ley y, además, en virtud de la necesidad de certeza sin la cual el principio de legalidad no se satisface plenamente⁷, la relación tiene que estar establecida mediante una fórmula dotada de la precisión necesaria para que pueda considerarse cumplido el requisito de una definición legal de los elementos esenciales del tributo⁸.

Sin embargo, si observamos la mayor parte de la historia de la imposición sobre la renta del capital⁹, no ha sido esa la situación legislativa en ninguno de los ordenamientos estudiados, e incluso la situación legislativa vigente, en la generalidad de esos ordenamientos, está lejos de satisfacer los requisitos expresados, con el rigor que la trascendencia de la cuestión exigiría.

Las leyes tributarias, no han establecido nunca de un modo claro y preciso, ninguno de los aspectos de la relación entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil. Nunca han definido la amplitud de recepción de las normas de derecho mercantil reguladoras de la contabilidad, mediante una definición correcta y rigurosa de las fuentes del derecho mercantil afectadas por esta recepción. Tampoco se ha definido con rigor, si las normas valorativas especiales que el derecho fiscal fue desarrollando, en ocasiones en una situación de antinomia y en otras ocasiones incluso

del ejecutivo competente (por todos, **MICHELI, G. A.**, *Curso de derecho tributario*, traducción de BANACLOCHE, J., Editoriales de derecho Reunidas, Madrid, 1975, p. 90).

⁶ El punto al que nos referimos, como se examinará a lo largo del presente estudio, está relacionado directamente con el principio de legalidad tanto en su “esfera creadora”, que se traduce en el principio de reserva de ley, como en su “esfera aplicativa”, como principio de legalidad administrativa o de preeminencia de ley (**GONZÁLEZ, E.**, y **LEJEUNE, E.**, *op. cit.*, pp. 32-33).

⁷ **GONZÁLEZ, E.**, y **LEJEUNE, E.**, *op. cit.*, pp. 33 y siguientes.

⁸ Recordamos a este propósito, en apoyo de nuestros planteamientos, las palabras de **SAINZ DE BUJANDA, F.**, *Métodos...*, *cit.*, p. 238: “(...) se percibe claramente la enorme trascendencia que para la seguridad y la justicia entraña una adecuada configuración de los hechos imposables muy especialmente en el sector de la imposición – real o personal – sobre la renta (...)”.

⁹ El concepto de renta del capital utilizado para designar lo que se puede denominar, de forma menos rigurosa, como renta empresarial, si bien conocido por la ciencia económica desde hace mucho tiempo, ha entrado en fechas más recientes en la terminología jurídica tributarista (**LANG, J.**, *The influence of tax principles on the taxation of income from capital*, en **ESSERS, P.** y **RIJKERS, Arie** (ed.), *The notion of income from capital*, IBFD, Ámsterdam, 2005).

de concurso con las normas mercantiles, tenían su ámbito de aplicación estrictamente limitado al cálculo de la base imponible, o si, por el contrario, la aplicación de esas normas también en la preparación de los estados financieros mercantiles, era una condición para que un balance mercantil pudiese tener la consideración de “correcto”, como forma de excluir la posibilidad de un procedimiento de estimación sintética u objetiva de la base imponible, con la consecuente reducción de la seguridad jurídica para la posición del contribuyente en la relación tributaria. En última instancia, tampoco se ha definido si el contribuyente, habida cuenta de los fines específicos de la obligación contable mercantil, distintos de los fines específicos de la obligación contable en el ámbito de la relación tributaria, tenía el derecho de realizar valoraciones diversas pero acordes con las normas aplicables a esas dos obligaciones.

Podemos decir, en general¹⁰, que estos problemas se derivan de la dificultad que el derecho tiene para definir el *beneficio*, dificultad ésta que, a su vez, no es más que un aspecto particular de las complicaciones a las que la ciencia económica se enfrenta para definir la *renta* – aplicado el concepto en este caso a las *rentas del capital* – o para dar de la *renta* un concepto lo bastante analítico como para que el cálculo de la renta, para cualquiera de los fines del derecho, pueda ser regulado mediante unas normas jurídicas suficientemente precisas y seguras¹¹. De este modo, se podrá también decir que,

¹⁰ Tomamos la postura de situar el origen de esos problemas fundamentalmente en el campo teórico para mantenernos dentro del campo de la ciencia jurídica, y para no entrar en consideraciones que pertenecerían más bien a la sociología del derecho, tales como las razones que podrían explicar la actitud del legislador fiscal, en no realizar un perfeccionamiento de la ley que no sólo es deseable y justo, sino incluso exigido por el principio constitucional de la seguridad jurídica, como aún estaría facilitado por las numerosas aportaciones científicas que la doctrina de todos los países, laboriosa y pacientemente, no se ha cansado de colocar a la disposición del legislador.

¹¹ De hecho la ciencia económica ha sido impulsada a interesarse por el problema de la definición de la renta fundamentalmente por el llamamiento del derecho tributario. Sin embargo, los economistas se han enfrentado siempre a una dificultad tan grande para definir el concepto de renta que **SOLOMONS, D.**, *Economic and accounting concepts of income*, reimpresso de Accounting Review, (1966), XXXVI, en **PARKER, R. H.**, y **HARCOURT, G. C.** (ed.) *Readings in the concept and measurement of income*, Cambridge University Press, Nueva York, 1969, p. 118, afirmaba que “debemos concluir que la “renta periódica” no es un herramienta eficaz para el planeamiento o para el control financiero”. El hecho de su amplia utilización no debería afectar esta conclusión pues “la medicina en una época también consistió fundamentalmente en realizar sangrías. Posiblemente estaremos testimoniando ya una decadencia en la importancia de la mensuración de la renta”.

reducido a su expresión más simple, el problema de la determinación de la base imponible en los impuestos sobre los beneficios es nada más que el problema de la definición de un concepto jurídico de *renta*¹².

Los fundamentos de un concepto jurídico de renta hay que buscarlos en el derecho mercantil, ya que éste fue el sector del derecho que primero se ocupó de la obligación de prestación de cuentas y de una cuantificación del beneficio. De hecho, como mejor se verá mediante la descripción que haremos de un conjunto de ordenamientos en el Capítulo I, después de la primera mitad del siglo XIX, en prácticamente todos los ordenamientos estudiados ya se hallaba establecida la obligación de prestación de cuentas y, más o menos expresamente, la de cuantificar el beneficio, por fuerza de la necesidad de medir los dividendos que pudiesen ser distribuidos a los titulares del capital societario¹³. La instauración de una tributación de la renta basada en unos métodos de determinación directa, si bien es cierto fue introducida gradualmente a partir de finales del siglo XIX, sólo se vio generalizada ya en pleno siglo XX. Era, por consiguiente, natural e inevitable, que el derecho fiscal, desde estos orígenes, hiciese descansar la determinación de la renta imponible sobre los mecanismos del derecho mercantil, en referencia tanto a los aspectos materiales de la preparación de las cuentas como a los aspectos de su aprobación. Así, el derecho fiscal establecería una relación a la vez, con las normas que regulan materialmente el balance mercantil y con el *balance mercantil concreto* aprobado por los socios.

¹² Tendremos a lo largo del presente estudio, la posibilidad de exponer mejor los fundamentos de lo que consideramos como la necesaria juridificación del concepto de renta. Por ahora, deberemos limitarnos a invocar en nuestro apoyo la expresión de **GIANNINI, A. D.**, *op. cit.*, p. 142, al estimar que “cualquier concepto utilizado para la descripción del presupuesto se convierte en un concepto jurídico, y más especialmente de derecho tributario, el que puede discrepar de la noción que la misma cosa tenga en el uso corriente o en otras ramas del derecho”.

¹³ Así, **VIVANTE, C.**, *Trattato di diritto commerciale*, Vol. I, Turín, Bocca Editori, 1893, p. 502, afirmaba que “el balance sirve también para defender la integridad del capital, exclusiva pero limitada garantía de los acreedores y para distribuir los beneficios al conjunto de los accionistas, según los resultados de cada ejercicio”. Y también **SIMONETTO, E.**, *I bilanci. Appunti dalle lezioni di diritto commerciale tenute nell'anno accademico 1966-67 nella Facoltà di Economia e commercio dell'Università di Padova sede distaccata di Verona*, Cedam, Padua, 1972: “El balance de ejercicio es un acto extremadamente complejo y complicado en virtud de la presencia y de una tutela simultánea de muchos intereses distintos e incluso opuestos entre ellos, a los cuales el acto tiende a dar una satisfacción simultánea y parcial”.

Sin embargo, en la generalidad de los ordenamientos, tampoco el derecho mercantil suele adoptar una definición acabada de *beneficio*, si por una definición acabada entendemos un concepto que ofrezca un grado razonable de seguridad jurídica, es decir, un concepto que los distintos intérpretes del derecho, sea en el ámbito de una relación mercantil o de una relación tributaria, utilizando nada más que la metodología jurídica, puedan aplicar de un modo razonablemente uniforme. De hecho constatamos que en los distintos ordenamientos la normativa mercantil, además de establecer algunos principios muy generales sobre la cuantificación del *beneficio*, incide sobretodo en la regulación del procedimiento para aprobar y hacer públicas las cuentas empresariales, de suerte que los interesados más directos tengan los medios necesarios para ejercer un control sobre dichas cuentas. De esta forma, la aprobación de las cuentas empresariales se convierte fundamentalmente en un acto, en cierto modo, casi contractual¹⁴, indudablemente de carácter privatista, mediante el cual se logra una composición equitativa del conjunto de intereses que afloran de las distintas relaciones mercantiles¹⁵. Así, el legislador mercantil parece renunciar a delimitar precisamente el concepto de *beneficio* porque se fía del juego de los intereses privados para lograr que el balance empresarial traduzca la imagen “verdadera y justa” de la situación patrimonial de la empresa.

En este contexto, los principios jurídicos contables del derecho mercantil forman unos límites bastante amplios en los que se puede mover este sistema *inter partes* de aprobación del balance. Así, por ejemplo, la normativa mercantil suele establecer el *principio de la conservación o integridad del capital* societario, pero no da casi nunca unas reglas lo bastante precisas sobre qué debe calificarse como capital o sobre cómo medir el capital. Cae en este margen de indefinición, por ejemplo, todo el problema de la valoración de los intangibles, o el problema de la capitalización de las inversiones en investigación y desarrollo *versus* su deducción como un gasto corriente

¹⁴ SALDANHA SANCHES, J. L., *A quantificação da obrigação tributária*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, núm. 173, Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1995, p. 233, observa que “al ser el derecho mercantil un campo de regulación de intereses privados, predominan ahí las técnicas de autoevaluación”.

¹⁵ COLOMBO, G. E., *Il bilancio d'esercizio*, en COLOMBO, G. E. y PORTALE, G. B. (dir.), *Trattato delle società per azioni*, Vol. 7, *Bilancio d'esercizio e consolidato*, UTET, Turín, 1994, p. 29.

o, más sencillamente, el problema de la valoración de las pérdidas de utilidad económica por parte de los elementos del activo inmovilizado.

Este carácter indeterminado¹⁶ de las pautas jurídicas de valoración en el ámbito del derecho mercantil, no significa que el derecho se desinterese y prive de una tutela jurídica a las cuestiones de valoración que se sitúen dentro de este campo de indeterminación. El legislador mercantil considera eso sí, que para la resolución de los distintos supuestos concretos, debe establecer un *margen de libre enjuiciamiento*¹⁷ que queda en manos del que aplica el derecho. Asimismo, una vez que este enjuiciamiento, en virtud de la peculiaridad de la materia a la que se refiere – la valoración financiera – necesita la ayuda de conocimientos científicos específicos de la ciencia financiera, el derecho mercantil establece un mecanismo jurídico que posibilita la intervención, en el acto jurídico de prestación de las cuentas societarias, de unas entidades – los contables y los auditores de cuentas – detenedores de un conocimiento técnico especializado en el tema de la cuantificación del patrimonio empresarial¹⁸.

Los contables y auditores juegan, pues, en el procedimiento jurídico que conduce a la aprobación del balance mercantil, el papel de aplicadores del derecho, tomando decisiones valorativas dentro de márgenes de indeterminación dejados por la ley, mediante la aplicación de criterios provenientes de la ciencia financiera. Hasta un cierto punto podemos compararlo al papel que tienen los notarios en la concepción y formalización de los contratos y otros negocios jurídicos, que el derecho ve como demasiado complejos para que las solas partes interesadas puedan arreglar debidamente sus intereses. También, como éstos, tienen un conocimiento especializado y están proveídos, además, de fe pública. Pero mientras la confección de un contrato es una actividad totalmente normativa, ya la elaboración del balance si, de una parte, es

¹⁶ **BERLIRI, A.**, *Il testo unico delle imposte dirette (esposizione istituzionale dei primi otto titoli)*, Giuffrè, Milán, 1960, p.87.

¹⁷ “Cuando la ley ha renunciado a la, en sí posible, fijación de una dimensión cuantitativa para la delimitación (...), se da, en lugar de un límite tajante, en cierto modo un espacio intermedio, dentro del cual la resolución puede ser de este o de aquel modo”: **LARENZ, K.**, *Metodología de la ciencia del derecho*, traducción y revisión de **RODRÍGUEZ MOLINERO, M.**, Ariel, Barcelona, 1994, p. 289.

¹⁸ En este mismo sentido se pronunció **MEINCKE, J. P.**, *Die sog. Umgekehrt Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz aus rechtswissenschaftlicher Sicht*, *Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1990, p. 8.

también un acto mediante el cual se realiza una composición equitativa de unos intereses privados, de otra, está vinculada a la finalidad jurídica de traducir en unos números, con veracidad, a una realidad económica, lo que hace que su actividad sea, también, en parte, de naturaleza especulativa. Al contable o auditor se pide, por tanto, que ejerza su actividad, con una imparcialidad y una objetividad que esté por encima de los intereses de las partes en las relaciones jurídicas en las que se inserte la prestación de cuentas¹⁹.

Pero mientras estas entidades disponen de los conocimientos técnicos necesarios para realizar la tarea que se les pide, y están incluso dotados de fe pública, ello no es todavía suficiente para garantizar la imparcialidad y la corrección de sus declaraciones. Surge así el tercer elemento en el que se asienta el esquema del derecho mercantil para garantizar la verdad en la cuantificación del patrimonio de las empresas: la reglamentación de la actividad de los contadores y auditores, o sea la definición de un conjunto de pautas valorativas que uniformizan los criterios en los cuales los contadores y los auditores basan sus enjuiciamientos. Estos criterios, podemos decir, realizan la “fijación de una dimensión cuantitativa para la delimitación”²⁰ de las normas indeterminadas establecidas por del derecho mercantil.

De todo lo anterior, podemos extraer que el derecho contable mercantil tiene dos características que son de la máxima trascendencia para la relación que se establece entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil. Una es que esa regulación se caracteriza por la presencia de un elevado número de normas con un alto grado de indeterminación²¹; otra es que, para llenar el margen de enjuiciamiento que resulta de la indeterminación de la normas mercantiles, el derecho mercantil necesita

¹⁹ “El aspecto de la relatividad – o de subjetividad – de las valoraciones dependientes de la diversa sensibilidad económica y de la diversa capacidad pronóstica de los redactores encuentra el límite adecuado en el deber de realizar un búsqueda diligente, correcta y neutral del valor más coherente con los fines del balance y con los criterios legalmente impuestos”: **COLOMBO, G. E.**, *Il bilancio d’esercizio*, en **COLOMBO, G. E.** y **PORTALE, G. B.** (dir.), *Trattato delle società per azioni*, Vol. 7, UTET, Turín, 1994, p. 63.

²⁰ **LARENZ, K.**, *op. cit.*, p. 289.

²¹ En este sentido, por ejemplo, **FALCÓN y TELLA, R.**, *La relativa libertad del empresario para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: en torno al artículo 148 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, Quincena Fiscal, núm. 8, 1996, p. 7.

unos conocimientos técnicos específicos de la ciencia financiera, y por ello remite a la regulación específica de la actividad profesional de los contadores y auditores.

A su vez, la regulación profesional contable es un fenómeno poliforme lo que provoca su difícil caracterización. Dentro de esa regulación existen normas que tienen la estructura normativa de principios generales, al lado de normas extremadamente detalladas. Existen verdaderas normas jurídicas, al lado de meras “recomendaciones”²². Frente a esta situación normativa, a fin de salvar el *principio de imperatividad*²³ en el cual se asienta todo el sistema de regulación del balance mercantil, el derecho consagra, como un principio fundamental rector de la actuación del redactor del balance, el *principio de la imagen verdadera y justa*, que, asimismo, es el más indeterminado de todos los conceptos jurídicos de la regulación contable.

El derecho fiscal, al hacer descansar la regulación del cálculo de la renta gravable en el derecho contable mercantil, realiza una remisión a todo ese complicado sistema de fuentes de normas. Ahora bien, si con la ayuda de los distintos mecanismos mencionados, resulta posible para el derecho mercantil realizar una tutela relativamente eficaz de los intereses conectados con la prestación de cuentas mercantil, ya en el campo de la tributación, se ha entendido por la generalidad de la doctrina que los fines de la tributación no pueden ser satisfechos, si el legislador fiscal deja a aquel sistema de fuentes la regulación de la cuantificación de la renta gravable²⁴.

Son fundamentalmente de dos órdenes los motivos avanzados por la doctrina, para explicar la razón de una inadecuación del derecho contable mercantil a los fines de la tributación.

Según una concepción ampliamente aceptada²⁵, el problema residiría en los diferentes fines que presiden la obligación contable mercantil, y más concretamente la

²² VIANDIER, A., *Droit comptable*, Dalloz, Paris, 1984, p. 28.

²³ COLOMBO, G. E., *Il bilancio ...cit.*, 1994, p.70.

²⁴ BERLIRI, A., *Il testo...*, cit., pp. 87-88.

²⁵ Así, en Francia el Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés (OECCA), *Comptabilité et fiscalité*, OECCA, Paris, 1980, p. 40) colocó en 1980 la cuestión en los siguientes términos: “(...) el problema no se plantearía si las reglas fiscales tuviesen el mismo objetivo de los principios contables y tendiesen a la sinceridad de los balances (...). Por una parte, las reglas fiscales obedecen a su propia lógica y son, bien unos instrumentos destinados a asegurar recetas, bien unos

obligación de presentar y demostrar la cuantificación del patrimonio y de los resultados, y la obligación de cuantificación de la renta a efectos fiscales. Aunque resulte evidente que las dos obligaciones tienen finalidades distintas, también es cierto que en los dos casos el balance constituye únicamente un medio para alcanzar dichos fines y quedaría por probar que el mismo balance preparado de acuerdo con las mismas normas no podría satisfacer los fines de ambas obligaciones. Esto supondría demostrar que los distintos fines del derecho mercantil y del derecho tributario requerían distintas valoraciones.

La mayor parte de la doctrina prefiere explicar la inadecuación del derecho contable mercantil para la cuantificación de la renta imponible, a partir de la inadecuación de las características propias de este sistema normativo con relación a algunos de los principios materiales de justicia tributaria. El acentuado carácter de indeterminación de las normas contables mercantiles, vulneraría los principios constitucionales de tipicidad, expresión del principio más amplio de seguridad jurídica²⁶, de igualdad en la tributación – en la medida en que se permitiría al contribuyente decidir sobre la medida de su capacidad económica²⁷ - y de eficiencia en la tributación – en la medida en que la indeterminación de las normas contables sería altamente propicia para la elusión fiscal.

medios de política económica”. De una gran trascendencia a propósito de esta concepción, por la resonancia que tuvo en la doctrina, es la sentencia del Tribunal Supremo de EE.UU en el asunto *Thor Power Tool* (1979) 439 US 522.

²⁶ **SCHEFFLER, W.**, *Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz. Übersicht über die Reichweite des Massgeblichkeitsprinzip und die Ausnahmen von der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*, Betrieb und Rechnungswesen (BBK), Suplemento, núm. 1, 2004, p. 7.

²⁷ **GARCÍA FRÍAS, M. A.**, *Balance de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán sobre el Impuesto sobre la renta*, Revista Española de Derecho Financiero, 122, 2004, p. 248, formula el vínculo existente entre los principios de tipicidad y de igualdad tributaria en los siguientes términos: “Las leyes tributarias afectan a una masa de individuos, por lo que se ven abocadas a seguir criterios genéricos de tipificación, ya que no es posible, por razones de practicabilidad, contemplar la multitud de casos individuales que se pueden presentar en la vida cotidiana. Ello conduce a que la igualdad individual tenga que situarse en un segundo plano, detrás de la igualdad general, supeditada al bien de la colectividad, pero sin olvidar que las ventajas derivadas de una tipificación tienen que estar en una relación de proporcionalidad con las desigualdades fruto de la misma”.

A fin de solucionar estos problemas, el derecho fiscal ha optado, en todos los ordenamientos estudiados, por desarrollar una regulación propia de la cuantificación de la renta imponible. Pero lo hace en el marco de la remisión al derecho mercantil, lo que implica que, para la cuantificación de la renta imponible, se dispone de dos cuerpos de normas formalmente separados: las normas formalmente insertas en el derecho mercantil y las normas formalmente insertas en el derecho tributario.

En este contexto, la cuantificación de la base imponible implica, por parte del que aplica el derecho, definir la relación que se establece entre estos dos cuerpos de normas. Para una concepción doctrinal que tuvo una amplia repercusión incluso en el plano legislativo en distintos ordenamientos en un dado contexto histórico, las normas fiscales tendrían una función *integradora* de la regulación mercantil²⁸, en la medida en que su objetivo era transformar las normas indeterminadas del derecho mercantil en normas precisas que ofreciesen seguridad jurídica. La expresada concepción, atractiva en su lógica formal, se asentaba en la idea – en sí misma una fuente de complejos problemas - de que las normas valorativas del derecho tributario se aplicarían no sólo para la determinación de la renta imponible, sino incluso para el propio balance mercantil.

Hemos dicho que esta concepción debe ser considerada dentro de un determinado contexto histórico. De hecho, si consideramos la relación existente entre el derecho tributario y el derecho mercantil (a propósito de la cuestión específica de la determinación de la renta) en una perspectiva evolutiva, podemos distinguir una primera fase histórica, en la que el derecho tributario todavía no había desarrollado una regulación propia de la valoración financiera. Durante esta fase, que podemos situar en los primeros tres a cuatro lustres del siglo XX, regía en todos los ordenamientos estudiados un sistema de *balance único*, en que este balance se preparaba de acuerdo con los *principios generales de contabilidad* y con los *usos* de la contabilidad mercantil. Los amplios poderes otorgados a la administración fiscal, en el ámbito del procedimiento de comprobación, conducían a que, en realidad, los criterios fiscales se impusiesen para la preparación del balance comercial, que servía de base al cálculo de la base imponible.

²⁸ BERLIRI, A., *Il testo...*, cit., p. 88.

La fase siguiente, se caracterizó por el desarrollo de una regulación fiscal sobre la cuantificación de la renta y a la vez, por la idea de que dicha regulación fiscal se aplicaría también, en general, al balance comercial. La expresada concepción de las normas fiscales como normas *integradoras* de la regulación mercantil, explica la relación entre los dos sectores normativos, en el presupuesto de que las normas fiscales son únicamente un desarrollo de las normas mercantiles. La concepción se asienta, por tanto, en la premisa de que no existe una *antinomia material* entre las normas mercantiles y las normas fiscales. No obstante, como resulta bien patente a partir de la jurisprudencia de algunos de los sistemas estudiados, esta premisa no es verdadera, ya que las normas fiscales están muchas veces en contradicción con los principios valorativos del derecho mercantil. El ordenamiento italiano, donde, en un dado momento histórico, los tribunales en muchas ocasiones han declarado la invalidez del balance mercantil aprobado de acuerdo con las normas tributarias, es un buen ejemplo de ello.

La falta de una definición clara y rigurosa, por parte del legislador fiscal, de las relaciones normativas entre la determinación de la renta imponible y el balance mercantil, desde el momento en que se consagró formalmente una conexión entre los dos actos jurídicos, provocó una evolución no armonizada de los dos sectores de regulación. Originariamente, la conexión entre la determinación de la renta imponible y el balance mercantil se estableció en el contexto de una débil regulación legislativa de la contabilidad material en el derecho comercial. Además, la adhesión del derecho fiscal a un concepto de *renta* procedente del derecho mercantil²⁹, basado en la *teoría del balance* y en el *método del devengo*, fue recibida originariamente como una conquista por parte de los intereses privados frente al fisco – del derecho privado frente al derecho tributario – ya que significaba, en apariencia, una sumisión del procedimiento de determinación de la base imponible al derecho civil, “forma ancestral de protección de la libertad y patrimonio individuales”³⁰.

²⁹ PEZZER, H.-J., *Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Massstäbe der Besteuerung*, en DORALT, W. (dir.), *Probleme des Steuerbilanzrechts*, Dr. Otto Schmidt KG, Colonia, 1991, pp. 12 y siguientes.

³⁰ GONZÁLEZ, E., y LEJEUNE, E., *op. cit.*, p. 109.

Sin embargo, como se ha observado³¹, un vínculo establecido en abstracto, entre la determinación de la renta imponible y la contabilidad mercantil puede alcanzarse por dos vías, una en la que las normas tributarias se adaptan o dejan influir por el derecho mercantil, otra en la que el derecho mercantil se somete a las normas tributarias. Y a la falta de una definición precisa de las relaciones entre los dos sectores de regulación, las posibles formas en que se puede ejercer esta influencia recíproca son prácticamente infinitas.

Así, lo que sucedió, fue una reacción defensiva por parte de cada uno de los dos sectores del ordenamiento frente al otro, la cual provocó una intensificación de la regulación legal por parte de los dos sectores, el mercantil y el tributario, cada uno intentando reafirmarse contra el segundo. Este fenómeno produjo efectos positivos, tales como el incremento de la seguridad jurídica en algunos aspectos de la valoración. El derecho mercantil llevó a cabo un esfuerzo de transformación de un conjunto de principios no escritos y de usos en normas de carácter legal, lo que implicó la construcción de todo un sistema coherente de normas valorativas por parte de la ciencia financiera, y la supresión del sistema anterior, en buena medida basado en el puro arbitrio y en la ausencia de verdaderos criterios científicos. Un esfuerzo paralelo fue desarrollado por parte del derecho fiscal, en el sentido de consagrar legalmente un conjunto de criterios valorativos propios que empezaron por ser aplicados en la práctica administrativa.

En un plano sustantivo, no puede decirse que los dos sectores hayan divergido significativamente. Por el contrario, podemos observar una tendencia a lo largo de los últimos lustros, en la generalidad de los ordenamientos, a un acercamiento del derecho tributario a los conceptos y principios fundamentales que el derecho mercantil utiliza para regular el balance mercantil. No obstante, el derecho mercantil ha desarrollado una regulación basada en un principio fundamental de *libre enjuiciamiento* por parte del redactor del balance, que puede llegar hasta el punto de imponer la desaplicación de las normas valorativas legales en los casos en los que éstas no se muestren adecuadas a reflejar la “verdad del balance”, mientras el derecho tributario desarrolló una regulación basada en la *estandarización del enjuiciamiento valorativo*.

³¹ SCHILDBACH, T., *op. cit.*, p. 1443.

A partir de un determinado momento – que podemos situar, para la generalidad de los países, entre los años sesenta y setenta – los mercantilistas empiezan a llamar la atención sobre el hecho de que, en realidad, las normas fiscales no pueden considerarse siempre como un desarrollo de las normas mercantiles, sino que en muchos casos se constata una antinomia entre las dos clases de normas, generándose entonces una situación de conflicto.

Dentro del marco de los principios comunes sobre la interpretación y aplicación de las normas jurídicas, la situación se superaría otorgando a las normas fiscales el carácter de normas, ya no *integradoras*, sino *especiales*, con relación al derecho mercantil. Ésta es la concepción defendida en la actualidad por la mayor parte de la doctrina, sobre la relación entre las normas fiscales y las normas mercantiles. Es igualmente la concepción que se va imponiendo progresivamente en las legislaciones de los distintos países, aunque la evolución legislativa en este sentido ha sido lenta y difícil.

Obviamente, la concepción de las normas fiscales como normas *especiales*, supone la existencia de un campo *especial* para la aplicación de estas mismas normas. Es decir, por otras palabras, que supone la existencia de un conjunto de supuestos en los que se aplican las normas *generales*. Sin embargo, el derecho fiscal – éste es un segundo aspecto de la relación entre la determinación de la renta imponible y la contabilidad mercantil – establece el principio del *balance único*, es decir el principio de que el balance que sirve de base al cálculo de la base imponible es el propio balance mercantil, con lo que la división entre un campo de aplicación de las normas de derecho comercial con relación y campo de aplicación de las normas tributarias no surge fácil de trazar.

Este principio puede no resultar – y de hecho en la mayor parte de los casos no resulta o no ha resultado en el pasado – expresado en la ley. Pero el derecho fiscal, al establecer un procedimiento de estimación directa de la renta imponible, prevé que este procedimiento tome como base al balance mercantil, únicamente cuando dicho balance se presente “correctamente preparado y de acuerdo con las normas legales”. Cada vez que esta condición no se produce, se excluye el derecho del contribuyente a la estimación directa y la administración queda facultada para proceder a una estimación indirecta. Para que un balance se considere correctamente preparado, tiene que haber

aplicado las normas correctas, lo que, en la presencia de dos clases de normas virtualmente conflictuantes, a su vez supone tener perfectamente separados los campos de aplicación de estas normas. A defecto de una definición del carácter *especial* de las normas fiscales, que defina con precisión el ámbito de aplicación de las mismas, la elaboración del balance mercantil de acuerdo con el derecho tributario aparece como una condición práctica, aunque no normativa, para la aplicación del procedimiento de estimación directa.

En fechas más recientes, el derecho fiscal ha venido a realizar una consagración expresa del principio de *dependencia-prejudicialidad*. En coherencia con este principio, la norma fiscal establece que determinadas valoraciones, sobre todo las más favorables al contribuyente, no pueden aceptarse en el plano fiscal si no se reflejan previamente en el balance mercantil. La consecuencia, es que las normas fiscales se apliquen también, al final, al balance mercantil. Esta situación es la que se produce en la actualidad o se ha producido en todos los países estudiados. Cuando este efecto de *dependencia inversa* se produce, eso implica una interferencia del derecho fiscal sobre la esfera de las relaciones de derecho privado del contribuyente, con la consecuente restricción de su libertad de actuación.

Se ve así cómo la falta de unas normas jurídicas precisas, expresadas mediante unas fórmulas verbales perfectamente claras, que regulen la compleja relación entre la determinación de la renta proveniente del capital, a efectos de tributación, y la contabilidad mercantil, puede ser una causa, y lo es en muchas ocasiones, de una vulneración no sólo de principios materiales de justicia tributaria, sino incluso de principios constitucionales comunes, como el principio de seguridad jurídica o el principio de libertad de actuación en las relaciones de derecho privado³².

³² Además de que, como afirma **FERREIRO LAPATZA, J. J.**, *Esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho tributario*, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 104, 1999, p. 672, la precisión del lenguaje técnico-jurídico es una condición de la eficacia de las normas jurídicas ya que la precisión del lenguaje es lo que determina la “capacidad delimitadora de la realidad social” que la norma pretende regular.

Metodología y orden de la exposición

En torno a los problemas expuestos cabe apreciar que, a pesar de las importantes diferencias que encontramos en el plano de las fórmulas concretas utilizadas en los distintos ordenamientos, éstos se reproducen en la generalidad de los países en los que existe una imposición sobre los beneficios, y esto tanto en lo que se refiere a los países pertenecientes al sistema de *common law*, como a los que se agregan en los sistemas románicos. Ello se debe a que los distintos ordenamientos, con relación a la determinación del beneficio – quizás con una mayor intensidad que en otros sectores del derecho, por ser éste un campo especialmente agreste para la ciencia jurídica – han evolucionado en una profunda interacción, en la que no sólo algunas soluciones legislativas se fueron reproduciendo, sino que también muchos de los errores y deficiencias de unos sistemas se han ido propagando a los otros.

Estas circunstancias hacen que en la actualidad, en la tarea de interpretación y aplicación del derecho que hemos mencionado, sea posible encontrar unos aspectos estructurales comunes, y que así sea posible y deseable fijar algunos conceptos con una validez general, que puedan servir para la construcción de una teoría para la interpretación de las disposiciones legales que se presentan al intérprete del derecho en cada ordenamiento.

Por estos motivos, hemos entendido que sería útil empezar nuestra investigación realizando un estudio del tema en el derecho comparado. Hemos elegido seis ordenamientos muy diversos, pero que mantienen entre sí unas conexiones muy estrechas. Consideramos que muchas de las soluciones que existen, o han existido en cada uno de estos ordenamientos sólo pueden comprenderse plenamente cuando se descubren las fuentes de inspiración del legislador, y con mucha frecuencia constatamos que esta fuente se sitúa en un debate doctrinal o en una teoría que se desarrolló en otro ordenamiento. Además, la comparación entre los distintos ordenamientos permite situar las diferentes soluciones que fueron adoptadas por el legislador o por la jurisprudencia en su contexto histórico, y comprender que en muchas ocasiones estas soluciones fueron dictadas por condicionamientos externos a la ciencia del derecho, como el desarrollo en las teorías financieras o incluso la evolución del contexto de las actividades económicas.

Nuestro estudio de derecho comparado empieza con una descripción de los distintos ordenamientos, que se lleva a cabo en el primer capítulo del trabajo. Para cada ordenamiento, hemos procurado explicitar las normas jurídicas efectivamente vigentes, lo cual ha supuesto llevar la indagación mucho allá de las simples disposiciones de la ley. De hecho en este tema, como en muchos otros campos del derecho pero quizá aquí con una especial notoriedad, las normas jurídicas sólo pueden captarse en su integridad si tenemos en cuenta todo un conjunto de aspectos conectados con la aplicación del derecho. En este análisis destaca la importancia de la jurisprudencia y la propia doctrina, así como la propia evolución legislativa que es casi siempre reflejo de las dos primeras.

A partir de esta primera descripción podemos constatar que, a pesar de que los problemas que se plantean, a propósito de la interpretación y de la aplicación del derecho, son muy similares en los distintos ordenamientos, son las *teorías* de la ciencia del derecho las que presentan una acentuada diversidad en los conceptos que utilizan para explicar dichos problemas. Así, la tarea de comparar las normas existentes en los distintos ordenamientos resulta complicada, porque no se dispone de un lenguaje común, es decir, de unos conceptos generales que se refieran a aquellas normas, y que, al traducir sus características esenciales, permitan agruparlas o separarlas, en cada caso.

En el segundo capítulo, hemos procurado desarrollar algunos conceptos fundamentales para una *teoría general* sobre la relación que se establece entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil. Para ello, tras establecer alguna terminología básica, consideramos tres grandes problemas sobre los cuales consideramos que se debe montar dicha teoría.

El primer de ellos es el modo en que se regula *materialmente*³³ el cálculo de la renta a gravar. Fundamentalmente analizamos el problema de la *recepción*, por el derecho fiscal, de las normas contables mercantiles. Lo hacemos, siempre, desde un

³³ La distinción entre la contabilidad formal y contabilidad material es una distinción clásica en el derecho mercantil. “Mientras la primera se refiere a la representación externa de los acontecimientos del negocio (...) el derecho de contabilidad material o derecho de balances, se refiere al cálculo mercantil del resultado del negocio. En este sentido, el derecho de balance encierra dos cuestiones fundamentales: qué se debe llevar al balance y cómo se ha de valorar lo sentado en el balance” (GARRIGUES, J., *Tratado de derecho mercantil*, s.l., 1947, p. 299).

enfoque general, esto es, común a todos los ordenamientos, y dejamos a un lado, problemas específicos del sistema de fuentes de cada ordenamiento como, por ejemplo, el problema, ampliamente tratado en la doctrina española³⁴, del valor jurídico de las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas. Analizamos en este punto, además, la delicada cuestión del papel de las normas contables de carácter *técnico*, es decir, aquéllas enunciadas por la doctrina financiera, para la interpretación y aplicación del derecho.

El segundo gran problema es el que se refiere a la relevancia que tiene para el cálculo de la base imponible, el *balance mercantil concreto*. Cómo procuramos demostrar en el punto cuarto del segundo capítulo, una regulación del vínculo entre el beneficio imponible y la contabilidad mercantil que satisfaga los principios materiales de justicia tributaria, y concretamente de seguridad jurídica, supone una rigurosa separación de este aspecto respecto al anterior. Este aspecto debe, a su vez, ser escindido en dos importantes vertientes, que el legislador hasta la actualidad no ha logrado distinguir: la vinculación del *contribuyente* a las valoraciones que haya realizado en su balance mercantil; y la vinculación de la *administración* a las mismas valoraciones, en el procedimiento de comprobación.

Un tercer problema, es el que se refiere a la debatida cuestión de la *interferencia* de las normas valorativas del derecho fiscal en la regulación o en la práctica de la preparación del balance mercantil. Éste es el problema que tratamos en el punto quinto del segundo capítulo, bajo el concepto de *dependencia inversa*.

Finalmente, en el punto sexto del segundo capítulo, culminando la investigación llevada a cabo a lo largo del trabajo, realizamos una síntesis comparativa de los seis ordenamientos descritos en el primer capítulo.

Cerramos nuestra investigación con las conclusiones y la relación de bibliografía y jurisprudencia citada.

³⁴ Por ejemplo, **ANDRÉS AUCEJO, E.**, *Sobre la potestad reglamentaria para dictar normas técnicas de desarrollo en materia contable*, Crónica Tributaria, núm. 114, 2005, pp. 9-26; **FALCÓN y TELLA, R.**, *El valor normativo de las resoluciones del ICAC y su alcance en materia tributaria: el tratamiento fiscal del leasing*, Quincena Fiscal, núm. 22 (1997), pp. 5- 9.

