

InDret

Impost sobre societats i indemnització de danys i perjudicis

Carlos Carbonell Gisbert

Cuatrecasas abogados

Oficina de València

Carlos Ignacio Gómez Ligüerre

Universitat Internacional de Catalunya

Facultat de Dret

Barcelona, abril 2002

www.indret.com

Sumari

1. Introducció

2. El resultat comptable com a fet imposable

- a) El principi comptable de prudència valorativa*
- b) El principi comptable de la meritació*
- c) Els principis comptables d'imatge fidel i de correlació d'ingressos i despeses*
- d) Els principis comptables d'empresa en funcionament i cost d'adquisició*
- e) Provisions per responsabilitats i passius incerts*

3. Danys causats per subjectes passius de l'Impost sobre Societats

4. Danys patits per subjectes passius de l'Impost sobre Societats

5. Corresponsabilitat i dret de repetició

1. Introducció

Una societat mercantil participa en el tràfic jurídic i econòmic i, en l'exercici de les activitats que són pròpies del seu objecte social, pot causar danys a tercers o patir-los. Pels primers haurà de pagar una indemnització i pels segons tindrà dret a cobrar-la. En ambdós casos, es produirà un flux econòmic que haurà de tenir un reflex comptable i, com es veurà, conseqüències tributàries.

Els danys causats o patits per la societat poden ser contractuals, si són conseqüència de l'incompliment d'una relació contractual prèvia que unia al causant amb la víctima, o extracontractuals, en absència d'una relació jurídica prèvia o causats enllà de l'àmbit d'eficàcia d'un contracte civil, mercantil, administratiu o laboral.

En aquest treball s'analitzen algunes implicacions derivades del tractament que la Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'Impost de Societats (en endavant, LIS), dedica a les societats que pateixen o causen danys. L'intent té interès perquè les tècniques per al reflex comptable del dany susceptible d'indemnització –que són les emprades per la Llei per al càlcul de la base imposable– no coincideixen, en la major part dels casos, amb la probable determinació de la indemnització que la societat haurà de cobrar o pagar, segons hagi causat o patit un perjudici, respectivament.

Tal i com el defineix l'article 1 LIS, l'Impost sobre Societats és un tribut de caràcter directe i de naturalesa personal que grava la renda de les societats i la resta d'entitats jurídiques.

Són subjectes passius de l'impost els llistats a l'article 7 LIS: a) les persones jurídiques, excepte les societats civils; b) els fons d'inversió; c) les unions temporals d'empreses; d) els fons de capital-risc; e) els fons de pensions; f) els fons de regulació del mercat hipotecari; g) els fons de titulització hipotecària i h) els de titulització d'actius de crèdit.

A l'inici d'aquestes línies es distingeix entre els danys contractuals i extracontractuals segons la relació que unia a causant i víctima i la peculiar distribució de riscos prèvia a la causació del perjudici que distingeix ambdues situacions. El contingut del treball es refereix a ambdós tipus de danys però cal fer notar des d'ara que els danys contractuals, els més probables en l'activitat pròpia de les societats, plantegen qüestions específiques quant al seu reflex comptable i les seves implicacions tributàries. El contracte és un acord de cooperació racional per a l'avantatge mutu (Cándido Paz-Ares, *Principio de eficiencia y derecho privado*, en Estudios de Derecho Mercantil en homenaje al profesor Manuel Broseta Pont, Tirant lo Blanch, València, 1995, tom III, p. 2849), i com a tal permet a les parts distribuir *ex ante* els riscos associats a les prestacions objecte del contracte i, per tant, preveure –també comptablement– les seves conseqüències per als fluxes econòmics de la societat.

Per la seva banda, els danys extracontractuals i, sobretot, la variabilitat a què està sotmesa el càlcul de la indemnització que els repararà, plantegen una altra mena de qüestions amb vista al seu tractament comptable. Per mor de la claredat i l'extensió en l'exposició, s'hi referiran bona part de les afirmacions del treball.

Així, i com descriu Jesús Pintos Ager, *Baremos, Seguros y Derecho de Daños*, Civitas, Madrid, 2000, (ps. 104 i ss.), “La variabilidad de las indemnizaciones trae causa de las dificultades en la evaluación del daño indemnizable (...). El problema proviene del hecho de que el principio de restitución íntegra mediante un equivalente monetario calculado *ex post* –característicamente incorporado por los sistemas tradicionales de responsabilidad civil para determinar las cuantías indemnizatorias- resulta inaplicable a los daños personales graves”.

La variabilitat de les indemnitzacions té els següents efectes negatius:

“1) Hace que se otorguen cantidades sustancialmente dispares para supuestos análogos en esencia, y ello genera injusticia y ausencia de seguridad jurídica, las cuales también son en sí mismas uno de los objetivos del Derecho de Daños.

2) Dispara los costes de administración del sistema. La ausencia de criterios objetivos en las normas que aplican los encargados de realizar la evaluación del daño, junto a la inobservancia de las soluciones dadas a conflictos análogos, hacen que cada caso sea más largo y costoso para las partes y para la Administración de Justicia.

3) La excesiva imprevisibilidad del riesgo encarece y puede acabar poniendo en peligro la viabilidad del seguro porque puede generar problemas de suficiencia de las dotaciones a las provisiones técnicas para prestaciones pendientes, dado que éstas comprometen la suficiencia de las primas y, en definitiva, la solvencia de las aseguradoras.

4) El mismo problema de incertidumbre en cuanto a las indemnizaciones afectaría negativamente a la función preventiva o disuasoria de la responsabilidad civil, al impedir que los potenciales causantes de daños reciban señales adecuadas sobre el coste de su actividad y adopten así niveles adecuados de precaución.

5) Al mismo tiempo, la función compensadora también acusa el efecto de la variabilidad, porque quien sufrió un daño y es indemnizado en menos o en más que su importe está sufriendo un agravio o disfrutando de un beneficio injustificados”.

2. El resultat comptable com a fet imposable

Des de la reforma de la tributació de les societats duta a terme per la LIS, el reflex comptable de les operacions determina de manera essencial la base imposable de l'impost. Així ho estableix l'article 4.1 LIS:

Constituirà el fet imposable l'obtenció de renda, qualsevol que fos la seva font o origen, pel subjecte passiu.

Per al càlcul de la base imposable, l'article 10.1 LIS preveu que:

La base imposable estarà constituïda per l'import de la renda en el període impositiu minorada per la compensació de bases imposables negatives d'exercicis anteriors.

La base imposable de l'impost pot determinar-se pel règim d'estimació directa o pel d'estimació indirecta. La Llei defineix el primer com el règim general comú per a la majoria dels subjectes passius de l'impost, quedant reservat l'altre per a determinats supòsits en l'àmbit de la comprovació i investigació dels tributs. Doncs bé, l'apartat 3 del mateix article 10, disposa que en els casos en què la base imposable es determini pel règim d'estimació directa:

[...] la base imposable es calcularà corregint, mitjançant l'aplicació dels preceptes de la present Llei, el resultat comptable determinat d'acord amb les normes previstes en el Codi de Comerç, en les altres lleis relatives a la esmentada determinació i en les disposicions que es dictin en desplegament de les citades normes.

Aquestes normes són, a més de la pròpia LIS, la Llei de Societats Anònimes, el Pla General Comptable, els Plans comptables sectorials i les Circulars del Banc d'Espanya i de la Comissió Nacional del Mercat de Valors. L'article 139 LIS afegeix que els subjectes passius de l'impost hauran de portar la seva comptabilitat d'acord amb el que preveu el Codi de Comerç o amb el que estableix les normes per què es regeixen:

1. Els subjectes passius d'aquest Impost hauran de portar la seva comptabilitat d'acord amb el que preveu el Codi de Comerç o amb el que estableix les normes per què es regeixen.

2. L'Administració tributària podrà realitzar la comprovació i investigació mitjançant l'examen de la comptabilitat, llibres, correspondència, documentació i justificants concernents als negocis del subjecte passiu, inclosos els programes de comptabilitat i els arxius i suports magnètics. L'Administració tributària podrà analitzar directament la documentació i els altres elements a què es refereix el paràgraf anterior, podent prendre nota per mitjà dels seus agents dels apunts comptables que es creguin necessaris i obtenir còpia a càrrec seu, fins i tot en suports magnètics, de qualsevol de les dades o documents a què es refereix aquest apartat.

L'article 19 de la LIS imposa a més a més que:

Els ingressos i les despeses s'imputaran en el període impositiu en què es meritin, atenent al corrent real de béns i serveis que els mateixos representin, amb independència del moment en què es produeixi el corrent monetari o financer, respectant la deguda correlació entre els uns i els altres.

Les normes que permeten modificar el resultat comptable i, per tant, reduir la base imposable de l'impost són, entre d'altres, les previstes en els articles 11 i 12 de la LIS per a les amortitzacions i per a la pèrdua de valor dels elements patrimonials, respectivament. Més enllà de la LIS, les normes que determinen el resultat comptable dels subjectes passius de l'impost són, assenyaladament, el Codi de Comerç i el Pla General de Comptabilitat.

El Codi de Comerç enuncia en l'article 2 les normes que regulen l'activitat comptable: la Llei (Codi de Comerç amb les disposicions legals i reglamentàries que el desenvolupen) i usos del comerç en matèria comptable com, per exemple, l'ús de la partida doble i, sobretot, els usos consolidats en la pràctica de les associacions professionals d'experts comptables privades, com l'Associació Professional d'Experts Comptables, o públiques, com l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

El Pla General de Comptabilitat és el contingut en el Reial Decret 1643/1990, de 20 de desembre, que consta de dos articles; el primer aprova el Pla i el segon declara el seu caràcter obligatori per a totes les empreses, sigui quina sigui la seva forma jurídica, individual o societària. La seva aplicació, indispensable per a l'activitat comptable, determina el reflex comptable de les operacions i, per tant, el seu tractament tributari als efectes de la imposició directa de les persones jurídiques. El Pla General de Comptabilitat s'estructura sobre l'observança de determinats principis comptables l'aplicació dels quals assegura la correcció dels documents comptables.

a) *El principi comptable de prudència valorativa*

El principi de prudència valorativa és aplicable preferentment a la resta de principis comptables. Segons aquest principi:

Únicament es comptabilitzaran els beneficis realitzats a la data de tancament de l'exercici. Al contrari, els riscos previsibles i les pèrdues eventuais amb origen en l'exercici o en un altre anterior hauran de comptabilitzar-se tan aviat siguin conegudes (...) En conseqüència, en realitzar l'esmentat tancament es tindran presents tots els riscos i pèrdues previsibles, sigui quin sigui el seu origen.

Per aplicació d'aquest principi serà possible el reflex comptable com a pèrdua dels danys patits tan aviat com es coneguin, amb independència que aquestes pèrdues siguin objecte de reclamació per responsabilitat d'un tercer. Així, l'obligat a indemnitzar haurà de reconèixer comptablement la pèrdua derivada de la seva responsabilitat tan aviat com la conegui. Aquest reflex comptable és obligat encara que existeixin discrepàncies respecte de l'obligació d'indemnitzar o la determinació del seu import. Així, davant qualsevol possible reclamació per danys, la societat potencialment demandada haurà de reflectir a càrrec de pèrdues de l'exercici corrent una provisió comptable per l'import que, presumptament, haurà de satisfer en concepte d'indemnització.

No obstant això, i per aplicació del mateix principi de prudència valorativa, no es pot fer el mateix quan la societat ha patit danys: si bé el cost d'aquests danys patits han de tenir reflex comptable immediat, la prudència exigeix que la indemnització no es comptabilitzi mentre no es conegui la seva quantia exacta.

b) *El principi comptable de la meritació*

En virtut del principi comptable de la meritació, la imputació d'ingressos i despeses s'efectua en funció del corrent econòmic real, amb independència del moment en què es produeixi el corrent monetari o financer que en deriva.

Conforme a aquest principi, la societat obligada a indemnitzar ha de reflectir comptablement aquesta obligació en el moment en què neixi l'obligació de reparar, encara que l'obligació no sigui exigible.

c) *Els principis comptables d'imatge fidel i de correlació d'ingressos i despeses*

Sens dubte, el més important dels principis comptables-i, en bona part, font de la resta de principis- és el d'imatge fidel. Conforme a aquest principi els estats financers tenen com a fi l'adequat reflex de la situació financera i patrimonial de la societat a la data a què es refereixen els estats comptables. Així, tant el dany patit o causat, com les relacions econòmiques indemnitzatòries hauran de tenir un reflex comptable en els estats financers.

Un dels principals corollaris del principi d'imatge fidel és la necessària correlació dels ingressos i despeses que es derivin de l'operativa de la societat. En efecte, cal assenyalar que el compte

d'explotació es refereix sempre a l'exercici econòmic. Amb l'aplicació d'aquest principi, el tercer lector dels estats financers podrà determinar de manera inequívoca el resultat net de les operacions efectuades en l'exercici.

Podria pensar-se llavors que l'immediat reflex del dany patit determina la també immediata comptabilització del dret al rescabament del dany via indemnització. Doncs bé, l'especial protecció dels interessos de tercers determina la primacia de l'aplicació del principi de prudència valorativa sobre el de correlació. I d'aquí, precisament, sorgiran els nostres mals de cap tributaris, atès que el tribut es determina per a cada període impositiu i la fallida del principi de correlació determinarà, gairebé segurament, un desajust entre la quota tributària exigible en cada període i el resultat net del dany que s'hagués causat si hagués de primar el principi de correlació.

d) Els principis comptables d'empresa en funcionament i cost d'adquisició

La informació comptable s'elabora assumint que l'empresa segueix el curs ordinari dels seus negocis en un ambient empresarial raonablement estable i amb una inflació controlada. Per aquest motiu, s'imposa que els actius d'una societat s'han de reflectir pel cost d'adquisició per a la societat.

Per aplicació d'aquest principi, la situació més general és que l'import pel qual es van valorar els actius no reflecteixi les possibles plusvàlues que poguessin materialitzar-se en el cas que els actius s'alienessin.

e) Provisions per responsabilitats i passius incerts

El Pla General de Comptabilitat defineix les provisions per responsabilitats com *l'import volgut per fer front a responsabilitats probables o certes, procedents de litigis en curs, indemnitzacions o obligacions pendents de quantia indeterminada*.

D'aquesta manera, les responsabilitats reflectides com a provisions són aquelles que, per la seva incertesa en el moment de tancament de l'exercici comptable encara no han originat civilment el naixement d'una obligació d'indemnitzar, bé perquè es discuteix l'existència d'aquesta obligació, o bé perquè, assumida l'obligació, no se'n coneix encara la quantia.

El saldo d'aquesta provisió dotada haurà de ser reclassificada com un passiu ordinari enfront del creditor de la indemnització. Els excessos o defectes de provisió respecte del passiu definitiu, un cop aclarida la incertesa sobre l'existència i la quantia de la indemnització, s'hauran de regularitzar amb abonament o a càrrec del compte de resultats de l'exercici.

3. Danys causats per subjectes passius de l'Impost sobre Societats

L'aplicació del principi comptable de prudència valorativa exigeix que, tan aviat com una societat hagi causat un dany de qual en pot ser responsabilitzada, hagi de reflectir a càrrec dels

resultats de l'exercici una provisió comptable d'un import igual a l'estimació de la indemnització que preveu afrontar. L'efecte serà una minoració del resultat comptable de l'exercici i, per tant, una reducció de la base imposable de l'impost. No ha d'estranyar, doncs, que la normativa aplicable en la matèria hagi restringit tradicionalment la deduïbilitat d'aquestes dotacions mentre la responsabilitat no es materialitzi en un passiu cert per al subjecte passiu de l'Impost. Per aquest motiu, l'article 13.1 LIS preveu que:

No seran deduïbles les dotacions a provisions per a la cobertura de riscos previsibles, pèrdues eventuais, despeses o deutes probables.

Encara que tot seguit, disposa que:

2. No obstant el que estableix l'apartat anterior, seran deduïbles: a) Les dotacions relatives a responsabilitats procedents de litigis en curs o derivades d'indemnitzacions o pagaments pendents degudament justificats, la quantia dels quals no estigui definitivament establerta.

La norma tributària es refereix a les indemnitzacions en general, és a dir, tant a les contractuals com a les extracontractuals. De tota manera, i per les raons ja exposades, la dotació serà molt més senzilla en els casos en què la responsabilitat sigui contractual.

La deduïbilitat tributària s'obté, per tant, no només en la mesura que el dany i la seva determinació econòmica estiguin quantificats, sinó, per mandat legal, en la mesura que estiguin degudament justificats. Aquest requisit addicional pot produir un diferiment temporal en la deduïbilitat de les dotacions que ens ocupen. En aquests casos, caldrà acudir als mecanismes habituals d'ajust temporal de la base imposable i el reflex comptable dels impostos anticipats que corresponguin mentre es compleixen els requisits legals de deduïbilitat de la dotació. Un cop determinada la responsabilitat, i justificada adequadament, la indemnització a càrrec de la societat passarà de ser una mera provisió comptable a un passiu ferm.

El mecanisme descrit no resol el problema amb què es troba l'operador jurídic i econòmic quan ha de proveir la possible indemnització que, després del corresponent procés judicial, haurà de pagar la societat: amb quins criteris calcularà la quantia de la provisió?

La legislació tributària respon la pregunta formulada per a tres grans grups de casos en què és possible calcular la provisió comptable amb base a criteris estadístics:

- a) Les responsabilitats derivades de l'incompliment de contractes en què s'han pactat garanties, personals o reals.

L'article 13.2.g) LIS permet la deduïbilitat de les dotacions comptables a una provisió el saldo de la qual es determina en funció de la mitjana de costos per garantia meritats en els tres últims exercicis respecte de les garanties vigents al tancament de l'exercici. La provisió així calculada no és acumulativa, sinó que la dotació o reversió s'efectua segons el saldo necessari calculat amb base a l'estimació estadística dels tres exercicis anteriors. D'altra banda, els costos de la garantia prestada hauran de restar-se de la provisió. És important assenyalar que la deduïbilitat explicada es refereix només a les garanties contractuals i només en aquest tipus de relacions es poden calcular les bases dels exercicis anteriors.

- b) Les indemnitzacions que se satisfaran mitjançant pensions o rendes periòdiques.

Es tracta de rendes diferides, temporals o vitalícies, en favor de persones físiques i no dels compromisos dels sistemes de previsió social en favor dels treballadors, que no són indemnitzacions. Les indemnitzacions pagades mitjançant renda s'extingeixen per la mort dels beneficiaris i, per tant, suposen una incertesa sobre la seva durada que dificulta el seu càlcul i que justifica la possibilitat d'acudir a càlculs estadístics.

- c) Les provisions de les companyies d'assegurances i societats de garantia recíproca com a conseqüència del compliment de les seves obligacions.

L'article 13.2.e) LIS convalida la seva deduïbilitat. No obstant això, en aquest tipus d'entitats resulta habitual que els òrgans supervisors determinin provisions discrecionals per un import superior a l'establert amb caràcter mínim per les normes. Aquests excessos en la dotació no poden tenir caràcter deduïble en l'imposició personal directa de l'entitat.

Fora dels casos descrits i amb caràcter general, la norma tributària impedeix la determinació de la indemnització sobre la base de càlculs estadístics. Per a les indemnitzacions per responsabilitat extracontractual, la limitació és gairebé insalvable, perquè resulta molt difícil preveure la quantia dels danys que pot haver patit la víctima i el desenllaç del procés judicial o transaccional que l'accident pugui provocar. La determinació econòmica en aquests supòsits haurà d'efectuar-se amb els criteris tècnics i de racionalitat que resultin adequats a cada cas. El problema és, novament, la justificació documental de la provisió comptable que exigeix l'article 13 LIS. Si bé resultaria temerari generalitzar en aquest punt, l'experiència porta a pensar que, en la majoria dels casos, la responsabilitat extracontractual sol manca del requisit formal necessari per a la seva deduïbilitat mentre no finalitzi el procés en què es discuteix sobre la seva existència i quantia.

Així ho ha declarat l'Agència Estatal d'Administració Tributària en la pregunta 145 de 8 de juliol de 1996 en la que, resolent una qüestió sobre quines dotacions per a la provisió de responsabilitats són deduïbles, va respondre: "La LIS permet la deduïbilitat de les dotacions relatives a responsabilitats procedents de litigis en curs o derivades d'indemnitzacions o pagaments pendents degudament justificats la quantia de les quals no estigui degudament establerta. És precís tenir en compte, per tant, que la norma fiscal exigeix certesa en l'existència de la responsabilitat, no admetent la dotació per a responsabilitats probables."

4. Danys patits per subjectes passius de l'Impost sobre Societats

Ens dediquem ara a l'anàlisi dels supòsits en què la víctima del dany és una societat subjecte passiu de l'Impost que cobrarà una indemnització a càrrec del causant, persona física o jurídica. Cal recordar la rellevància del resultat comptable i de les normes comptables de quantificació i valoració en el càlcul de la base imposable de l'Impost sobre Societats. Per aplicació dels criteris d'imatge fidel i de no compensació d'ingressos i despeses, la societat haurà de reflectir per separat els costos derivats dels perjudicis que són objecte d'indemnització i l'ingrés que suposarà la percepció d'aquesta indemnització.

D'altra banda, l'aplicació conjunta dels principis comptables de correlació d'ingressos i despeses i de prudència valorativa suposa que ha d'existir una relació entre la pèrdua provocada pel dany que pateix la societat i la indemnització que finalment cobrarà.

El dret a ser indemnitzat sorgeix essencialment com a conseqüència de la responsabilitat per danys. D'aquesta manera, només i exclusivament aquell que hagi patit el perjudici té dret a percebre la indemnització.

Aquesta afirmació tan evident resulta, en el cas de responsabilitat contractual i diversitat d'agents, de complexa aplicació pràctica. En el cas d'operacions d'adquisició de societats és freqüent reflectir l'obligació d'indemnitzar per part dels socis venedors respecte dels possibles perjudicis futurs ocasionats als nous socis, així com pels passius ocults o actius ficticis que poguessin materialitzar-se en la societat adquirida. A més a més, és freqüent que una part del preu a satisfer per part dels nous socis romangui ajornada com a garantia.

Si en el supòsit anterior sorgeix alguna responsabilitat contractual per part dels socis venedors, la primera temptació és aplicar l'import de la indemnització com a menor preu d'adquisició de la participació per part dels nous socis.

No obstant això, primer haurà de determinar-se qui ha patit el perjudici concret. Si el perjudici s'origina en la posada de manifest d'actius ficticis o passius ocults, el subjecte a indemnitzar és la pròpia societat adquirida –que és qui ha patit el perjudici –, qui haurà de reflectir-la comptablement com a ingrés. Si la indemnització a què té dret la societat és aplicada contra l'import ajornat, sorgirà un compte a cobrar pel mateix import de la indemnització des de la societat als nous socis que l'han percebut –per confusió- dels antics.

Respecte a la determinació de la meritació de la percepció de la indemnització, cal prendre en consideració que, per aplicació prioritària del principi comptable de prudència valorativa, l'ingrés només es podrà reflectir en els llibres de comptabilitat de la societat en el moment en què la percepció de la indemnització resulti exigible –per laude, sentència o en virtut dels acords contractuals- per part de l'indemnitzat.

Com va succeir a l'empresa que va formular la pregunta número 698 de 7 de novembre de 1997. La societat havia patits danys en els seus béns per una riuada l'any 1982. L'any 1997 l'Administració de l'Estat li va indemnitzar els danys causats. A la pregunta de en quin moment havia de meritarse la indemnització l'Agència Estatal d'Administració Tributària va respondre: “La LIS no determina el règim fiscal de les indemnitzacions percebudes per sinistres, per la qual cosa hem de remetre'ns a la normativa mercantil. La imputació dels ingressos i despeses en la base imposable respon al principi de meritació, amb independència de la data del seu cobrament o del seu pagament. La meritació de la indemnització percebuda es produeix el 1997, quan l'Administració de l'Estat ha estat declarada responsable del seu pagament. En cap cas es produeix quan té lloc el sinistre.”

Els danys que pot patir un subjecte passiu de l'Impost sobre Societats poden tenir reflex comptable en la valoració dels seus actius fixos, en la dels seus actius circulants, en l'acreció de passius i en el lucre cessant per la pèrdua d'expectatives de guanys.

Els actius fixos –materials i immaterials- es reflecteixen en el balanç segons el principi, ja explicat, del cost d'adquisició. Conforme els actius perduren en el patrimoni de la societat, la comptabilització del seu valor ha de reflectir la seva pèrdua de valor. El mecanisme previst en la normativa comptable és el de la depreciació. Si la depreciació és reversible es reflectirà mitjançant una dotació a càrrec de les pèrdues i guanys d'una provisió de l'actiu. Si, al contrari, és irreversible, s'haurà de reduir el cost històric d'adquisició de l'actiu.

En tots els casos el resultat final és que la societat haurà de reflectir contra pèrdues la diferència entre el cost històric d'adquisició i el valor de realització (depreciat) de l'actiu perjudicat. No obstant això, pot succeir que el perjudici econòmic patit per la societat sigui molt superior a la pèrdua comptable derivada del valor amb què els actius afectats apareixen en el balanç de la societat. En aquests casos, l'única solució és determinar la indemnització per la diferència entre el valor venal de l'element sinistrat i el seu cost d'adquisició.

El problema és semblant en el cas que el dany afecti actius circulants de la societat. Tampoc serà possible una correlació exacta entre el reflex comptable i el valor del perjudici efectivament patit. En aquest cas, l'actiu es comptabilitza seguint també el criteri del cost d'adquisició, però matisat conforme a determinats criteris comptables (FIFO, LIFO, cost mitjà ponderat) i s'imputa generalment al compte d'explotació pel denominat mètode especulatiu: diferència entre saldos a l'inici i al final de l'exercici. De tal forma que difícilment podrà coincidir el valor comptable del bé afectat amb l'import del dany finalment causat.

El perjudici també pot produir l'aparició de passius ocults o menysvalorats pel tipus d'operacions que realitza la societat. En aquest cas, no obstant això, l'aplicació del principi de prudència valorativa imposarà que el seu valor comptable coincideixi amb la indemnització a reclamar.

El dany per lucre cessant no té un clar reflex comptable, més enllà de les pèrdues que sofreix la societat com a conseqüència de la reducció del seu volum d'operacions o del marge operatiu sobre aquestes operacions. En els supòsits de responsabilitat extracontractual, a diferència dels d'incompliment contractual, el càlcul del lucre cessant pot resultar impossible.

En tots els casos, l'import íntegre de la indemnització que haurà de cobrar la societat tindrà la consideració d'ingrés comptable computable en la base imposable de la seva imposició personal directa. En pura teoria, l'ingrés hauria de compensar unes pèrdues reflectides en el balanç de la societat amb anterioritat i, per tant, l'efecte fiscal del cobrament de la indemnització hauria de ser nul. En els casos en què això no sigui així, és possible el reintegrament de l'excés d'indemnització i la distribució alíquota de la càrrega derivada.

Tot i això, bé sigui com a conseqüència de diferències entre els criteris aplicats al reflex comptable dels perjudicis i la determinació de l'import de la indemnització, bé sigui per la diversitat dels moments de meritació entre els perjudicis i l'ingrés comptable derivat de la indemnització, és molt freqüent que es generi un resultat net comptable positiu que és objecte de

tributació en l'impost sobre societats. No deixa de ser un contrasentit que, precisament qui acaba de patir un perjudici, hagi de tributar per això.

En el cas particular de perjudicis ocasionats sobre elements d'actiu material, immaterial o sobre determinats valors mobiliaris, l'impacte tributari pot resultar minorat per aplicació del que s'ha previst a l'article 21 LIS, titulat reinversió de beneficis extraordinaris. Així ho ha declarat la Direcció General de Tributs en diverses vegades¹.

La societat que percebé una indemnització com a conseqüència d'un incendi a les seves instal·lacions preguntà si podia acollir-se a l'exempció per reinversió. L'Agència Estatal d'Administració Tributària, en resposta a la pregunta número 775 de 7 de maig de 1999, va afirmar: "Las rentas obtenidas como consecuencia de indemnizaciones percibidas por siniestros de elementos de inmovilizado material se entienden dentro del ámbito objetivo de la aplicación de la exención por reinversión. Considerándose que la renta exenta por reinversión es la diferencia entre la indemnización percibida y el valor contable del elemento siniestrado y que el importe a reinvertir es la totalidad de la indemnización. De igual forma, la renta objeto de la exención por reinversión deberá ser corregida en el importe de la depreciación monetaria."

Amb tot, l'actual diferiment de la tributació per reinversió no representa una desimposició del fet imposable, sinó una mera tributació diferida. D'altra banda, els supòsits objectius que pot determinar l'aplicació de l'article 21 LIS no encaixen, en cap cas, respecte dels supòsits d'indemnització sobre elements de circulat, passius ocults o lucre cessant, sobre els quals no és possible més que la mera tributació.

Davant aquest fet, cal recomanar que, en el moment de la determinació del perjudici objecte d'indemnització, han de prendre's també en consideració els efectes impositius derivats de la seva percepció –que és la solució més correcta tècnicament, però també la més infreqüent–.

5. Corresponsabilitat i dret de repetició

En els supòsits en què la persona jurídica és corresponsable amb altres persones, físiques o jurídiques, de la producció d'un dany o l'ha patit junt amb d'altres amb què acudeix al procés judicial de demanda de la corresponent indemnització, s'apliquen les regles civils sobre la solidaritat de deutors i de creditors.

En els casos en què la societat, junt amb d'altres, sigui la causant del dany serà freqüent que la víctima li reclami exclusivament el cobrament de la indemnització. Llavors, la societat només haurà de reflectir com a despesa la quota de responsabilitat que li correspongui segons la distribució duta a terme en la relació interna. En els casos en què hagi satisfet una quota major haurà de reflectir comptablement els drets de crèdit contra la resta de corresponsables fins a l'exercici de l'acció de repetició. En cas de no cobrament de les quantitats avançades en nom de la

¹ Cal tenir en compte en aquest punt, entre d'altres, les contestacions de la Direcció General de Tributs a consultes no vinculants de dates de 21 de juliol i de 14 de març de 1998 o les de 10 d'octubre o 24 de març de 1997.

resta de codeutors s'apliquen les normes genèriques sobre la insolvència de deutors previstes en l'article 12 LIS.