

InDret

Impuesto sobre sociedades e indemnización de daños y perjuicios

Carlos Carbonell Gisbert

Cuatrecasas abogados
Oficina de Valencia

Carlos Ignacio Gómez Ligüerre

Universitat Internacional de Catalunya
Facultad de derecho

Barcelona, abril 2002

www.indret.com

Sumario

1. Introducción

2. El resultado contable como hecho imponible

a) El principio contable de prudencia valorativa

b) El principio contable del devengo

c) Los principios contables de imagen fiel y de correlación de ingresos y gastos

d) Los principios contables de empresa en funcionamiento y coste de adquisición

e) Provisiones por responsabilidades y pasivos inciertos

3. Daños causados por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades

4. Daños sufridos por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades

5. Corresponsabilidad y derecho de repetición

1. Introducción

Una sociedad mercantil participa en el tráfico jurídico y económico y, en el ejercicio de las actividades que son propias de su objeto social, puede causar daños a terceros o sufrirlos. Por los primeros deberá pagar una indemnización y por los segundos tendrá derecho a cobrarla. En ambos casos, se producirá un flujo económico que deberá tener un reflejo contable y, como se verá, consecuencias tributarias.

Los daños causados o sufridos por la sociedad pueden ser contractuales, si son consecuencia del incumplimiento de una relación contractual previa que unía al causante con la víctima, o extracontractuales, en ausencia de una relación jurídica previa o causados más allá del ámbito de eficacia de un contrato civil, mercantil, administrativo o laboral.

En este trabajo se analizan algunas implicaciones derivadas del tratamiento que la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades (en adelante, LIS), dedica a las sociedades que sufren o causan daños. El intento tiene interés porque las técnicas para el reflejo contable del daño susceptible de indemnización –que son las empleadas por la Ley para el cálculo de la base imponible- no coinciden, en la mayor parte de los casos, con la probable determinación de la indemnización que la sociedad deberá cobrar o pagar, según, respectivamente, haya causado o sufrido un perjuicio.

Tal y como lo define el artículo 1 LIS, el Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas.

Son sujetos pasivos del impuesto los listados en el artículo 7 LIS: a) las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles; b) los fondos de inversión; c) las uniones temporales de empresas; d) los fondos de capital-riesgo; e) los fondos de pensiones; f) los fondos de regulación del mercado hipotecario; g) los fondos de titulización hipotecaria y h) los de titulización de activos de crédito.

Al inicio de estas líneas se distinguía entre los daños contractuales y extracontractuales según la relación que unía a causante y víctima y la peculiar distribución de riesgos previa a la causación del perjuicio que distingue ambas situaciones. El contenido del trabajo se refiere a ambos tipos de daños pero es preciso notar desde ahora que los daños contractuales, los más probables en la actividad propia de las sociedades, plantean cuestiones específicas en cuanto a su reflejo contable y sus implicaciones tributarias. El contrato es un acuerdo de cooperación racional para la ventaja mutua (Cándido Paz-Ares, *Principio de eficiencia y derecho privado*, en Estudios de Derecho Mercantil en homenaje al profesor Manuel Broseta Pont, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995, tomo III, pág. 2849), y como tal permite a las partes distribuir *ex ante* los riesgos asociados a las prestaciones objeto del contrato y, por tanto, prever –también contablemente- sus consecuencias para los flujos económicos de la sociedad.

Por su parte, los daños extracontractuales y, sobre todo, la variabilidad a la que está sometida el cálculo de la indemnización que los reparará, plantean otra índole de cuestiones en orden a su tratamiento contable. Por mor de claridad y extensión en la exposición, a ellos se referirán buena parte de las afirmaciones del trabajo.

Así, y como describe Jesús Pintos Ager, *Baremos, Seguros y Derecho de Daños*, Civitas, Madrid, 2000, (págs. 104 y 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 variabilidad de las indemnizaciones tiene los siguientes efectos negativos:

“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 resultado contable como hecho imponible

Desde la reforma de la tributación de las sociedades llevada a cabo por la LIS, el reflejo contable de las operaciones determina de manera esencial la base imponible del impuesto. Así lo establece el artículo 4.1 LIS:

Constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo.

Para el cálculo de la base imponible, el artículo 10.1 LIS prevé que:

La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

La base imponible del impuesto puede determinarse por el régimen de estimación directa o por el de estimación indirecta. La Ley define el primero como el régimen general común para la mayoría de los sujetos pasivos del impuesto, quedando reservado el otro para

determinados supuestos en el ámbito de la comprobación e investigación de los tributos. Pues bien, el apartado 3 del mismo artículo 10, dispone que en los casos en que la base imponible se determine por el régimen de estimación directa:

[...] la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos de la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Estas normas son, además de la propia LIS, la Ley de Sociedades Anónimas, el Plan General Contable, los Planes contables sectoriales y las Circulares del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. El artículo 139 LIS añade que los sujetos pasivos del impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen:

1. Los sujetos pasivos de este Impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

2. La Administración tributaria podrá realizar la comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos. La Administración tributaria podrá analizar directamente la documentación y los demás elementos a que se refiere el párrafo anterior, pudiendo tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables que se estimen precisos y obtener copia a su cargo, incluso en soportes magnéticos, de cualquiera de los datos o documentos a que se refiere este apartado.

El artículo 19 de la LIS impone además que:

Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representen, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

Las normas que permiten modificar el resultado contable y, por tanto, reducir la base imponible del impuesto son, entre otras, las previstas en los artículos 11 y 12 de la LIS para las amortizaciones y para la pérdida de valor de los elementos patrimoniales, respectivamente. Más allá de la LIS, las normas que determinan el resultado contable de los sujetos pasivos del impuesto son, señaladamente, el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad.

El Código de Comercio enuncia en su artículo 2 las normas que regulan la actividad contable: la Ley (Código de Comercio con las disposiciones legales y reglamentarias que lo desarrollan) y usos del comercio en materia contable como, por ejemplo, el uso de la partida doble y, sobre todo, los usos consolidados en la práctica de las asociaciones profesionales de expertos contables privadas, como la Asociación Profesional de Expertos Contables, o públicas, como el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

El Plan General de Contabilidad es el contenido en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, que consta de dos artículos; el primero aprueba el Plan y el segundo declara su carácter obligatorio para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria. Su aplicación, indispensable para la actividad contable, determina el reflejo contable de las operaciones y, por tanto, su tratamiento tributario a efectos de la imposición directa de las personas jurídicas. El Plan General de Contabilidad se estructura sobre la observancia de determinados principios contables cuya aplicación asegura la corrección de los documentos contables.

a) *El principio contable de prudencia valorativa*

El principio de prudencia valorativa es de aplicación preferente al resto de principios contables. Según este principio:

Únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas (...) En consecuencia, al realizar dicho cierre se tendrán presentes todos los riesgos y pérdidas previsibles, cualquiera que sea su origen.

Por aplicación de este principio cabrá el reflejo contable como pérdida de aquellos daños sufridos tan pronto como se conozcan, con independencia de que tales pérdidas vayan a ser objeto de reclamación por responsabilidad de un tercero. Así, el obligado a indemnizar deberá reconocer contablemente la pérdida derivada de su responsabilidad tan pronto como la conozca. Este reflejo contable resulta obligado aunque existan discrepancias respecto a la obligación de indemnizar o la determinación de su importe. Así, ante cualquier posible reclamación por daños, la sociedad potencialmente demandada deberá reflejar con cargo a pérdidas del ejercicio corriente una provisión contable por el importe que, presuntamente, deberá satisfacer en concepto de indemnización.

Sin embargo, y por aplicación del mismo principio de prudencia valorativa, no se puede hacer lo mismo cuando la sociedad ha sufrido daños: si bien el coste de tales daños sufridos deben tener reflejo contable inmediato, la prudencia exige que la indemnización no se contabilice mientras no se conozca su cuantía exacta.

b) *El principio contable del devengo*

En virtud del principio contable del devengo, la imputación de ingresos y gastos se efectúa en función de la corriente económica real, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

Conforme a este principio, la sociedad obligada a indemnizar debe reflejar contablemente esa obligación en el momento en el que nazca la obligación de reparar, aunque la obligación no sea exigible.

c) Los principios contables de imagen fiel y de correlación de ingresos y gastos

Sin duda, el más importante –y, en buena parte, emanador del resto de principios contables– de los principios contables es el de imagen fiel. Conforme a él los estados financieros tienen como fin el adecuado reflejo de la situación financiera y patrimonial de la sociedad a la fecha a la que se refieren los estados contables. Así, tanto el daño sufrido o causado, como las relaciones económicas indemnizatorias deberán tener adecuado reflejo contable en los estados financieros.

Uno de los principales corolarios del principio de imagen fiel es la necesaria correlación de los ingresos y gastos que se deriven de la operativa de la sociedad. En efecto, cabe señalar que la cuenta de explotación se refiere siempre al ejercicio económico. Con la aplicación de este principio, el tercero lector de los estados financieros podrá determinar de manera inequívoca el resultado neto de las operaciones efectuadas en el ejercicio.

Podría pensarse entonces que el inmediato reflejo del daño sufrido determina la también inmediata contabilización del derecho al resarcimiento del daño vía indemnización. Pues bien, la especial protección de los intereses de terceros determina la primacía de la aplicación del principio de prudencia valorativa sobre el de correlación. Y de ahí, precisamente, surgirán nuestros dolores de cabeza tributarios, por cuanto el tributo se determina para cada periodo impositivo y la quiebra del principio de correlación determinará, casi seguramente, un desajuste entre la cuota tributaria exigible en cada periodo y el resultado neto del daño que se hubiera causado si tuviera que primar el principio de correlación.

d) Los principios contables de empresa en funcionamiento y coste de adquisición

La información contable se elabora asumiendo que la empresa sigue el curso ordinario de sus negocios en un ambiente empresarial razonablemente estable y con una inflación controlada. Por ese motivo, se impone que los activos de una sociedad se deben reflejar por el coste de adquisición para la sociedad.

Por aplicación de este principio, la situación más general es que el importe por el que se valoraron los activos no refleje las posibles plusvalías que pudieran materializarse en el caso de que tales activos se enajenasen.

e) Provisiones por responsabilidades y pasivos inciertos

El Plan General de Contabilidad define las provisiones por responsabilidades como el *importe estimado para hacer frente a responsabilidades probables o ciertas, procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones pendientes de cuantía indeterminada.*

De esta manera, las responsabilidades reflejadas como provisiones son aquéllas que, por su incertidumbre en el momento de cierre del ejercicio contable todavía no han originado civilmente el nacimiento de una obligación de indemnizar, bien sea porque se discute la

existencia de tal obligación, bien sea porque, asumida tal obligación, no se conoce todavía su cuantía.

El saldo de esta provisión dotada deberá ser reclasificada como un pasivo ordinario frente al acreedor de la indemnización. Los excesos o defectos de provisión respecto del pasivo definitivo, una vez despejada la incertidumbre sobre la existencia y la cuantía de la indemnización, se deberán regularizar con abono o con cargo a la cuenta de resultados del ejercicio.

3. Daños causados por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades

La aplicación del principio contable de prudencia valorativa exige que, tan pronto como una sociedad haya causado un daño del que puede ser responsabilizada, deba reflejar con cargo a los resultados del ejercicio una provisión contable de un importe igual a la estimación de la indemnización que prevé afrontar. El efecto será una minoración del resultado contable del ejercicio y, por tanto, una reducción de la base imponible del impuesto. No debe, pues, extrañar que la normativa aplicable en la materia haya restringido tradicionalmente la deducibilidad de tales dotaciones mientras la responsabilidad no se materializara en un pasivo cierto para el sujeto pasivo del Impuesto. Por este motivo, el artículo 13.1 LIS prevé que:

No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables.

Aunque a continuación, dispone que:

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, serán deducibles: a) Las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida.

La norma tributaria se refiere a las indemnizaciones en general, es decir, tanto a las contractuales como a las extracontractuales. De todos modos, y por las razones ya expuestas, la dotación será mucho más sencilla en aquellos casos en que la responsabilidad sea contractual.

La deducibilidad tributaria se obtiene, por tanto, no sólo en la medida en que el daño y su determinación económica estén cuantificados, sino, por mandato legal, en la medida en que estén debidamente justificados. Este requisito adicional puede producir un diferimiento temporal en la deducibilidad de las dotaciones que nos ocupan. En estos casos, habrá que acudir a los mecanismos habituales de ajuste temporal de la base imponible y el reflejo contable de los impuestos anticipados que correspondan mientras se cumplen los requisitos legales de deducibilidad de la dotación. Una vez determinada la responsabilidad, y justificada adecuadamente, la indemnización con cargo a la sociedad pasará de ser una mera provisión contable a un pasivo firme.

El mecanismo descrito no resuelve el problema con el que se encuentra el operador jurídico y económico cuando ha de proveer la posible indemnización que, tras el correspondiente proceso judicial, deberá pagar la sociedad: ¿con qué criterios calculará la cuantía de la provisión?

La legislación tributaria responde la pregunta formulada para tres grandes grupos de casos en los que es posible calcular la provisión contable con base en criterios estadísticos:

- a) Las responsabilidades derivadas del incumplimiento de contratos en los que se han pactado garantías, personales o reales.

El artículo 13.2.g) LIS permite la deducibilidad de las dotaciones contables a una provisión cuyo saldo se determina en función del promedio de costes por garantía devengados en los tres últimos ejercicios respecto de las garantías vigentes al cierre del ejercicio. La provisión así calculada no es acumulativa, sino que la dotación o reversión se efectúa según el saldo necesario calculado con base en la estimación estadística de los tres ejercicios anteriores. Por otra parte, los costes de la garantía prestada deberán restarse de la provisión. Es importante señalar que la deducibilidad explicada se refiere sólo a las garantías contractuales y sólo en este tipo de relaciones se pueden calcular las bases de los ejercicios anteriores.

- b) Las indemnizaciones que se satisfarán mediante pensiones o rentas periódicas.

Se trata de rentas diferidas, temporales o vitalicias, en favor de personas físicas y no de los compromisos de los sistemas de previsión social en favor de los empleados, que no son indemnizaciones. Las indemnizaciones pagadas mediante renta se extinguen por el fallecimiento de los beneficiarios y, por lo tanto, suponen una incertidumbre sobre su duración que dificulta su cálculo y que justifica la posibilidad de acudir a cálculos estadísticos.

- c) Las provisiones de las compañías de seguros y sociedades de garantía recíproca como consecuencia del cumplimiento de sus obligaciones.

El artículo 13.2.e) LIS convalida su deducibilidad. No obstante, en este tipo de entidades resulta habitual que los órganos supervisores determinen provisiones discrecionales por importe superior al establecido con carácter mínimo por las normas. Estos excesos en la dotación no pueden tener carácter deducible en la imposición personal directa de la entidad.

Fuera de los casos descritos y con carácter general, la norma tributaria impide la determinación de la indemnización sobre la base de cálculos estadísticos. Para las indemnizaciones por responsabilidad extracontractual, la limitación es casi insalvable, pues resulta muy difícil prever la cuantía de los daños que puede haber sufrido la víctima y el desenlace del proceso judicial o transaccional que el accidente pueda provocar. La determinación económica en estos supuestos deberá efectuarse con los criterios técnicos y de racionalidad que resulten adecuados a cada caso. El problema es, de nuevo, la justificación documental de la provisión contable que exige el artículo 13 LIS. Si bien resultaría temerario generalizar en este punto, la experiencia lleva a pensar que, en la mayoría de los casos, la responsabilidad extracontractual suele carecer del requisito formal

necesario para su deducibilidad mientras no finalice el proceso en el que se discute sobre su existencia y cuantía.

Así lo ha declarado la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la pregunta 145 de 8 de julio de 1996 en la que, resolviendo una cuestión sobre qué dotaciones para la provisión de responsabilidades son deducibles, respondió: “La LIS permite la deducibilidad de las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté debidamente establecida. Es preciso tener en cuenta, por tanto, que la norma fiscal exige certeza en la existencia de la responsabilidad, no admitiendo la dotación para responsabilidades probables.”

4. Daños sufridos por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades

Nos dedicamos ahora al análisis de los supuestos en que la víctima del daño es una sociedad sujeto pasivo del Impuesto que cobrará una indemnización con cargo al causante, persona física o jurídica. Es preciso recordar la relevancia del resultado contable y de las normas contables de cuantificación y valoración en el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Por aplicación de los criterios de imagen fiel y de no compensación de ingresos y gastos, la sociedad deberá reflejar por separado los costes derivados de los perjuicios que son objeto de indemnización y el ingreso que supondrá la percepción de esa indemnización.

Por otra parte, la aplicación conjunta de los principios contables de correlación de ingresos y gastos y de prudencia valorativa supone que debe existir una relación entre la pérdida provocada por el daño que sufre la sociedad y la indemnización que finalmente cobrará.

El derecho a ser indemnizado surge esencialmente como consecuencia de la responsabilidad por daños. De esta manera, sólo y exclusivamente aquél que haya sufrido el perjuicio tiene derecho a percibir la indemnización.

Esta afirmación tan evidente resulta, en el caso de responsabilidad contractual y diversidad de agentes, de compleja aplicación práctica. En el caso de operaciones de adquisición de sociedades es frecuente reflejar la obligación de indemnizar por parte de los socios vendedores respecto de los posibles perjuicios futuros ocasionados a los nuevos socios, así como por los pasivos ocultos o activos ficticios que pudieran materializarse en la sociedad adquirida. Además, es frecuente que una parte del precio a satisfacer por parte de los nuevos socios permanezca aplazada como garantía.

Si en el supuesto anterior surge alguna responsabilidad contractual por parte de los socios vendedores, la primera tentación es aplicar el importe de la indemnización como menor precio de adquisición de la participación por parte de los nuevos socios.

No obstante, primero habrá de determinarse quién ha sufrido el perjuicio concreto. Si el perjuicio se origina en la puesta de manifiesto de activos ficticios o pasivos ocultos, el

sujeto a indemnizar es la propia sociedad adquirida –que es quien ha sufrido el perjuicio -, quien deberá reflejarla contablemente como ingreso. Si la indemnización a la que tiene derecho la sociedad es aplicada contra el importe aplazado, surgirá una cuenta a cobrar por el mismo importe de la indemnización desde la sociedad a los nuevos socios que la han percibido –por confusión- de los antiguos.

Respecto a la determinación del devengo de la percepción de la indemnización, cabe tomar en consideración que, por aplicación prioritaria del principio contable de prudencia valorativa, el ingreso sólo se podrá reflejar en los libros de contabilidad de la sociedad en el momento en que la percepción de la indemnización resulte exigible –por laudo, sentencia o en virtud de los acuerdos contractuales- por parte del indemnizado.

Como sucedió a la empresa que formuló la pregunta número 698 de 7 de noviembre de 1997. La sociedad había sufrido daños en sus bienes por una riada en el año 1982. En el año 1997 la Administración del Estado le indemnizó los daños causados. A la pregunta de en qué momento debía devengarse la indemnización la Agencia Estatal de Administración Tributaria respondió: “La LIS no determina el régimen fiscal de las indemnizaciones percibidas por siniestros, por lo que debemos remitirnos a la normativa mercantil. La imputación de los ingresos y gastos en la base imponible atiende al principio de devengo, con independencia de la fecha de su cobro o de su pago. El devengo de la indemnización percibida se produce en 1997, cuando la Administración del Estado ha sido declarada responsable de su pago. En ningún caso se produce cuando tiene lugar el siniestro.”

Los daños que puede sufrir un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades pueden tener reflejo contable en la valoración de sus activos fijos, en la de sus activos circulantes, en la acreción de pasivos y en el lucro cesante por la pérdida de expectativas de ganancias.

Los activos fijos –materiales e inmateriales- se reflejan en el balance según el principio, ya explicado, del coste de adquisición. Conforme los activos perduran en el patrimonio de la sociedad, la contabilización de su valor debe reflejar su pérdida de valor. El mecanismo previsto en la normativa contable es el de la depreciación. Si la depreciación es reversible se reflejará mediante una dotación con cargo a las pérdidas y ganancias de una provisión del activo. Si, por el contrario, es irreversible, se deberá reducir el coste histórico de adquisición del activo.

En todos los casos el resultado final es que la sociedad deberá reflejar contra pérdidas la diferencia entre el coste histórico de adquisición y el valor de realización (depreciado) del activo perjudicado. Sin embargo, puede suceder que el perjuicio económico sufrido por la sociedad sea muy superior a la pérdida contable derivada del valor con el que los activos afectados aparecen en el balance de la sociedad. En estos casos, la única solución es determinar la indemnización por la diferencia entre el valor venal del elemento siniestrado y su coste de adquisición.

El problema es similar en el caso de que el daño afecte a activos circulantes de la sociedad. Tampoco será posible una correlación exacta entre el reflejo contable y el valor del perjuicio efectivamente sufrido. En este caso, el activo se contabiliza siguiendo también el criterio del

coste de adquisición, pero matizado conforme a determinados criterios contables (FIFO, LIFO, coste medio ponderado) y se imputa generalmente a la cuenta de explotación por el denominado método especulativo: diferencia entre saldos al inicio y al final del ejercicio. De tal forma que difícilmente podrá coincidir el valor contable del bien afectado con el importe del daño finalmente causado.

El perjuicio también puede producir la aparición de pasivos ocultos o minusvalorados por el tipo de operaciones que realiza la sociedad. En este caso, no obstante, la aplicación del principio de prudencia valorativa impondrá que su valor contable coincida con la indemnización a reclamar.

El daño por lucro cesante no tiene un claro reflejo contable, más allá de las pérdidas que sufra la sociedad como consecuencia de la reducción de su volumen de operaciones o del margen operativo sobre tales operaciones. En los supuestos de responsabilidad extracontractual, a diferencia de los de incumplimiento contractual, el cálculo del lucro cesante puede resultar imposible.

En todos los casos, el importe íntegro de la indemnización que deberá cobrar la sociedad tendrá la consideración de ingreso contable computable en la base imponible de su imposición personal directa. En pura teoría, el ingreso debería compensar unas pérdidas reflejadas en el balance de la sociedad con anterioridad y, por tanto, el efecto fiscal del cobro de la indemnización debería ser nulo. En los casos en que ello no sea así, cabe el reintegro del exceso de indemnización y la distribución alicuota de la carga derivada.

Sin embargo, bien sea como consecuencia de diferencias entre los criterios aplicados al reflejo contable de los perjuicios y la determinación del importe de la indemnización, bien sea por la diversidad de los momentos de devengo entre los perjuicios y el ingreso contable derivado de la indemnización, es muy frecuente que se genere un resultado neto contable positivo que es objeto de tributación en el impuesto sobre sociedades. No deja de ser un contrasentido que, precisamente aquél que acaba de sufrir un perjuicio, deba tributar por ello.

En el caso particular de perjuicios ocasionados sobre elementos de activo material, inmaterial o sobre determinados valores mobiliarios, el impacto tributario puede resultar minorado por aplicación de lo previsto en el artículo 21 LIS, titulado reinversión de beneficios extraordinarios. Así lo ha declarado la Dirección General de Tributos en varias ocasiones¹.

La sociedad que percibió una indemnización como consecuencia de un incendio en sus instalaciones preguntó si podía acogerse a la exención por reinversión. La Agencia Estatal de Administración Tributaria, en respuesta a la pregunta número 775 de 7 de mayo de 1999 afirmó: "Las rentas obtenidas como consecuencia de indemnizaciones percibidas por siniestros de

¹ Cabe mencionar aquí, entre otras, las contestaciones de la Dirección General de Tributos a consultas no vinculantes de fechas 21 de julio y 14 de marzo de 1998 o las de 10 de octubre y 24 de marzo de 1997.

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.”

No obstante, el actual diferimiento de la tributación por reinversión no representa una desimposición del hecho imponible, sino una mera tributación diferida. Por otra parte, los supuestos objetivos que puede determinar la aplicación del artículo 21 LIS no encajan, en ningún caso, respecto de los supuestos de indemnización sobre elementos de circulante, pasivos ocultos o lucro cesante, sobre los que no cabe más que la mera tributación.

Ante este hecho, cabe recomendar que, en el momento de la determinación del perjuicio objeto de indemnización, deben tomarse también en consideración los efectos impositivos derivados de la percepción de la misma –que es la solución más correcta técnicamente, pero también la más infrecuente-.

5. Corresponsabilidad y derecho de repetición

En los supuestos en que la persona jurídica es corresponsable con otras personas, físicas o jurídicas, de la causación de un daño o lo ha sufrido junto a otras con las que acude al proceso judicial de demanda de la correspondiente indemnización, son de aplicación las reglas civiles sobre la solidaridad de deudores y de acreedores.

En los casos en que la sociedad, junto con otros, sea la causante del daño será frecuente que la víctima le reclame exclusivamente a ella el cobro de la indemnización. Entonces, la sociedad sólo deberá reflejar como gasto la cuota de responsabilidad que le corresponda según la distribución llevada a cabo en la relación interna. En los casos en que haya satisfecho una cuota mayor deberá reflejar contablemente los derechos de crédito contra el resto de corresponsables hasta el ejercicio de la acción de repetición. En caso de incobro de las cantidades adelantadas en nombre del resto de codeudores son de aplicación las normas genéricas sobre la insolvencia de deudores previstas en el artículo 12 LIS.