



---

# Universidad de Valladolid

## Facultad de Derecho

### Grado en Derecho y Administración y Dirección de Empresa

### Los ajustes fiscales para el cálculo de la Base Imponible del Impuesto Sobre Sociedades

Presentado por:

***Paula Andrea Torralbo Arroyo***

Tutelado por:

***Alejandro Menéndez Moreno***

*Valladolid, 08 de julio de 2019*

## RESUMEN

El cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades es un tema que va a hacer referencia, principalmente, a las diferencias en cuanto al beneficio societario entre la normativa fiscal y la regulación contable, puesto que, para determinar dicha base, se parte del resultado contable reflejado en la cuenta de pérdidas y ganancias, que debe ser configurado siguiendo las normas contables; sin embargo, no va a darse una identificación total, sino que este resultado va a sufrir una serie de correcciones, determinadas por la normativa fiscal, con el objetivo de obtener una base imponible sobre la que aplicar el tipo de gravamen y obtener el total del impuesto a pagar por cada contribuyente. A estas correcciones se las conoce como ajustes fiscales, y tendrán carácter extracontable, dejándose constancia de los mismos en la Memoria.

**Palabras clave:** base imponible, Impuesto sobre Sociedades, ajustes extracontables, diferencias entre fiscalidad y contabilidad.

## ABSTRACT

The calculation of the tax base of corporate tax is a theme which is going to refer to, basically, the differences between the corporate income in tax regulations and in accounting standards, because, for determining this tax base, it is necessary to start with the accounting result reflected in the profit and loss account, which has to be configured following accounting rules; moreover, it is not going to be a total identification, but this result will experience some corrections, established by tax norms, with the aim of achieving a tax base on which to apply the tax rate and obtain the total tax to be paid by each taxpayer. This corrections are denominated as fiscal adjustment, have extra-accounting character, and they will state constancy in the Memory.

**Key words:** tax base, Corporate Tax, extra-accounting adjustments, differences among taxation and accounting.

## ÍNDICE

<b>I) INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>5</b>
<b>II) ASPECTOS GENERALES DE LA CONFIGURACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....</b>	<b>7</b>
2.1) ANTECEDENTES Y REGULACIÓN ACTUAL.....	7
2.2) LOS ASPECTOS GENERALES DETERMINANTES DE LA SUJECCIÓN AL IMPUESTO .....	9
2.2.1) El hecho imponible .....	9
2.2.2) Periodo impositivo, devengo e imputación temporal de los ingresos y gastos .....	11
2.2.3) Los contribuyentes.....	18
2.3) LOS ASPECTOS GENERALES DETERMINANTES DE LA CUANTIFICACIÓN DEL IMPUESTO .....	21
2.3.1) La base imponible: especial mención de las diferencias entre la medición contable y fiscal de los beneficios societarios. Remisión .....	21
2.3.2) Tipos de gravamen y cuotas íntegras.....	34
<b>III) LOS AJUSTES POR AMORTIZACIONES .....</b>	<b>35</b>
3.1) ASPECTOS GENERALES DE LA AMORTIZACIÓN .....	36
3.1.1) Concepto, finalidades y principios de la amortización .....	36
3.1.2) Bienes amortizables y determinación de la base a amortizar .....	38
3.2) SISTEMAS DE AMORTIZACIÓN .....	44
3.2.1) Sistema de amortización según tablas .....	45
3.2.2) Particularidades de la normativa fiscal .....	47
3.2.3) Planes de amortización y libertad de amortización.....	48
<b>IV) LOS AJUSTES POR PÉRDIDAS POR DETERIORO Y LAS PROVISIONES.....</b>	<b>51</b>
4.1) PÉRDIDAS POR DETERIORO. MENCIÓN ESPECIAL DE LAS PÉRDIDAS POR INSOLVENCIAS DE DEUDORES .....	51
4.2) PROVISIONES .....	54
<b>V) LOS AJUSTES DE INGRESOS Y GASTOS. ANÁLISIS DE LOS GASTOS NO DEDUCIBLES.....</b>	<b>56</b>
5.1) LA RETRIBUCIÓN POR FONDOS PROPIOS, LOS GASTOS DERIVADOS DE LA CONTABILIZACIÓN DEL IS Y LAS MULTAS, SANCIONES Y RECARGOS .....	59
5.2) LAS PÉRDIDAS DEL JUEGO, LOS DONATIVOS Y LIBERALIDADES Y LOS GASTOS DERIVADOS DE ACTUACIONES CONTRARIAS AL OJ.....	62

5.3) LOS SERVICIOS PRESTADOS POR ENTIDADES Y/O PERSONAS RESIDENTES EN PARAÍOS FISCALES, LOS GASTOS DERIVADOS DE DEUDAS CON ENTIDADES DE GRUPO Y LAS INDEMNIZACIONES DERIVADAS DEL CESE DE LA RELACIÓN LABORAL O MERCANTIL .....	64
5.4) LOS GASTOS ENTRE PARTES VINCULADAS QUE DETERMINAN UN INGRESO EXENTO O SOMETIDAS A UNA BAJA TRIBUTACIÓN Y LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE PARTICIPACIONES .....	68
5.5) LAS DISMINUCIONES DE VALOR ORIGINADAS POR LA APLICACIÓN DEL VALOR RAZONABLE Y LA DEUDA TRIBUTARIA DERIVADA DEL ITPAJD.....	69
<b>VI) CONCLUSIONES.....</b>	<b>70</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA.....</b>	<b>80</b>

## **I) INTRODUCCIÓN**

La elección del tema del presente trabajo, los ajustes para el cálculo de la base imponible del Impuesto de Sociedades, se basó en una preferencia a nivel personal por un tema de Derecho Tributario, primero, y a nivel general, por ser un área de conocimiento que se imparte tanto en el Grado de Derecho como en el Grado de Administración y Dirección de Empresas, aunque orientándose hacia objetivos algo distintos (el Derecho tiende a conocimientos generales o estructurales, mientras que las asignaturas de ADE tienen un contenido más específico). Desde estas perspectivas, la determinación de la base imponible del IS es un tema en las que convergen ambas asignaturas.

En segundo lugar, más acusadamente que en otras propuestas de Trabajos de Fin de Grado, mi elección estuvo basada en la importancia que creo que en el mundo laboral tiene, tanto desde una perspectiva económica o jurídica, el conocimiento sobre el Impuesto de Sociedades. Es un impuesto distinto estructuralmente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puesto que, mientras que en este último tiene especial importancia la calificación de los orígenes o fuentes de renta, en el IS lo más relevante es el cálculo del beneficio fiscal de las entidades, en definitiva, la base imponible. Para ello, el IS contempla la realización de determinados ajustes, tanto positivos como negativos, a partir del denominado resultado contable que la empresa haya recogido en sus cuentas, de forma que, aunque la cuantificación del impuesto parta del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, el beneficio contable que aporte la empresa no va a ser el mismo que el beneficio fiscal, debido a estas correcciones que aparecen recogidas y concretadas en la normativa fiscal.

La elaboración de este trabajo se ha apoyado, además de en los conocimientos adquiridos en las aulas, en la legislación vigente sobre el Impuesto de Sociedades, así como en la normativa contable, que me ha permitido tener una visión comparativa de ambas y comprender mejor las diferencias entre contabilidad y fiscalidad. Además, materialmente, la regulación de la Ley

General Tributaria me ha ayudado a recordar los conceptos básicos relacionados con la tributación.

Por otro lado, se han seguido fundamentalmente los trabajos sobre la materia de Luis Malvárez Pascual y Tomás García Luis en sus obras “Régimen Fiscal de la Empresa” y “Derecho Tributario parte especial”, respectivamente, permitiéndome completar lo explicado en la normativa. Es evidente la necesidad de aclarar y desarrollar lo regulado por el legislador, al ser redacciones muy específicas; y ambos autores, desde mi punto de vista, llevan a cabo un trabajo magnífico en cuanto a la explicación y esclarecimiento de las diferencias entre fiscalidad y contabilidad a la hora de calcular la base imponible del impuesto. También Ignacio Pérez Royo, en el marco del “Curso de Derecho Tributario parte especial” ha sido especialmente útil en los casos en los que se ha necesitado de una clarificación más específica.

El esquema que he llevado a cabo para ordenar el trabajo se ha basado en el intento de un mejor seguimiento metodológico, que permita al lector una comprensión del tema de forma ordenada. Primero, he optado por exponer los aspectos generales del IS, antes de comenzar con el análisis de la base imponible, objeto principal de estudio del presente trabajo.

Es precisamente en el cálculo de la base imponible del IS cuando van a verse las diferencias entre fiscalidad y contabilidad, referidas concretamente a la imputación temporal, las diferencias de calificación de gastos e ingresos, la distinta valoración de elementos del balance, y la compensación de bases imponibles negativas. Estas diferencias son las que van a determinar la necesidad de realizar ajustes sobre el resultado contable, y el núcleo fundamental del presente TFG.

En el punto 2 del trabajo se analizan los aspectos generales determinantes de la sujeción al impuesto, donde vendrá desarrollado lo relativo a la imputación temporal, con el objetivo de mantener una unidad temática, por la relación que mantiene este aspecto con el periodo impositivo y el devengo. A continuación, se exponen los aspectos generales determinantes de la cuantificación del impuesto, donde se explica estas diferencias entre normativas, y la necesidad de llevar a cabo ajustes o correcciones. Sin embargo, esta explicación,

centrada sobre todo en las diferencias, va a remitir a los apartados III, IV y V lo relativo a los ajustes fiscales, concretamente a los derivados de las amortizaciones, los deterioros y provisiones, y los de ingresos y gastos, por considerarlos como los aspectos más relevantes que, en una entidad, puedan dar lugar a correcciones.

## **II) ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

### **2.1 ANTECEDENTES Y REGULACIÓN ACTUAL**

El origen del Impuesto de Sociedades resulta algo difícil de concretar, debido a la gran cantidad de reformas y proyectos de ley acaecidos a lo largo de los años sobre sus antecedentes, que en algunos casos, no suponían siquiera una pieza exclusiva reguladora del tributo sobre las rentas empresariales, sino más bien una composición dentro de varios proyectos o reformas.<sup>1</sup>

Como uno de los antecedentes más antiguos y significativos, podríamos nombrar la creación de la Contribución sobre Utilidades de Riqueza Mobiliaria, compuesto por tres tarifas: sobre las rentas del trabajo (Tarifa I), sobre el capital mobiliario (Tarifa II) y sobre el beneficio empresarial (Tarifa III). Esta Tarifa III podría considerarse como el origen del Impuesto de Sociedades.

Esta reforma fue llevada a cabo por Raimundo Fernández Villaverde, nombrado Ministro de Hacienda el 4 de marzo de 1899 (año después del fatídico 1898, en el que España sufrió un declive en varios aspectos, fundamentalmente debido a la derrota en la guerra con Estados Unidos en Cuba)<sup>2</sup>

La Ley de 1900 que regula la Tarifa III se limita principalmente a copiar lo expuesto en el Reglamento de la Contribución Industrial de 28 de mayo de 1896, de J.Navarro Reverter, según el cual, se cambia el sistema de cuotas fijas (más propio de sociedades gremiales) por un sistema de cuotas proporcionales, gravando con este tributo a las rentas provenientes de

---

<sup>1</sup> GOTA LOSADA, A., *“Tratado del Impuesto de Sociedades. Tomo I. Nociones fundamentales del impuesto sobre sociedades e historia del tributo en España”*, Extacom, Madrid, 1988

<sup>2</sup> GOTA LOSADA, *“Tratado del Impuesto de Sociedades”*, p. 264

sociedades anónimas (excluidas las mineras), sociedades de ferrocarriles, sociedades de navegación y sociedades cooperativas de producción o de consumo.<sup>3</sup>

A partir del año 1910 comienzan las distintas reformas sobre la Tarifa III de la Contribución de Utilidades.

No será hasta 1957, mediante la creación del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas, cuando se sustituya la Tarifa III de la Contribución de Utilidades. Este Impuesto creado en 1957, difería de la Tarifa III del año 1900, principalmente, en que va a gravar la renta de las entidades jurídicas, mientras que las empresas individuales van tributar en otro impuesto (impuesto sobre actividades y beneficios industriales y comerciales), corrigiendo lo establecido hasta ese momento, según lo cual las rentas de las empresas individuales se incluyeron primero en la Tarifa II de Utilidades (rentas de capital), y más tarde en la Tarifa III (rentas de sociedades).<sup>4</sup>

Ya en los años de la democracia, se aprueba la Ley 61/1978 del IS, y posteriormente, el Reglamento de desarrollo (Real Decreto 2631/1982). Estas normas se mantuvieron en el tiempo hasta que fueron sustituidas por la Ley 43/1995, aprobándose más tarde el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) que, en aras de mejorar la seguridad jurídica y esclarecer lo dispuesto en las normas, junta toda la regulación del IS en un solo texto. Sin embargo, el Texto Refundido fue objeto de numerosas reformas, consecuencia, en su mayor parte, de la crisis económica, años en los que se vio necesario cambiar la regulación del impuesto, en tanto que la recaudación por esta vía quedó muy mermada. La revisión a la que se vio sometido el Texto Refundido quedó materializada en la actual Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, la cual se inspira en el principio de neutralidad y en el principio de competitividad. El primero de ellos exige que la ley influya lo menos posible en el comportamiento económico de los contribuyentes, salvo cuando sea necesario para superar desequilibrios del mercado, mientras que el segundo, pretende que la regulación fiscal del IS sea congruente con el resto de disposiciones tendentes a conseguir un crecimiento

---

<sup>3</sup> GOTA LOSADA, *“Tratado del Impuesto de Sociedades”*, p. 265

<sup>4</sup> GOTA LOSADA, *“Tratado del Impuesto de Sociedades”*, p. 317

económico y el fomento de la competitividad. Además, la ley pretende, con las últimas modificaciones, adaptarse a las disposiciones comunitarias, simplificar la regulación del impuesto y evitar el fraude fiscal.<sup>5</sup>

En cuanto a la regulación actual del IS, cabe mencionar, fundamentalmente, además de la ya citada Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE, 11-julio-2015), y la Orden HFP/441/2018, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español.

## **2.2 LOS ASPECTOS GENERALES DETERMINANTES DE LA SUJECCIÓN AL IMPUESTO**

Antes de comenzar con el análisis de la base imponible y los ajustes fiscales realizados sobre la base contable, parece adecuado el desarrollo de los elementos que conforman la estructura del Impuesto sobre Sociedades, esto es: hecho imponible, devengo, sujetos pasivos, tipo de gravamen y cuota íntegra, dejando el desarrollo de la base imponible para el siguiente apartado, en cuanto que es el objeto específico de este trabajo.

### **2.2.1 Hecho Imponible**

El hecho imponible es *“el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”*.<sup>6</sup>

El impuesto de sociedades es un tributo directo, ya que grava la renta. Como efectivamente indica su propia denominación, la renta sujeta a este impuesto va a ser la generada por todas las entidades que aparezcan como sujetos

---

<sup>5</sup> DE LA PEÑA VELASCO, G. y otros, *“Sistema Fiscal Español (Impuestos Estatales, Autonómicos y Locales)”*, Iustel, Madrid, 2016

<sup>6</sup> Art. 20 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

pasivos en las regulaciones propias del tributo, tal y como lo establece la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

El IS, además de ser un impuesto directo, también es personal, ya que en la descripción del hecho imponible se hace referencia a la “obtención de renta por el contribuyente”, y no a la tenencia de un objeto real (lo cual sería propio de un impuesto real).<sup>7</sup> Así se expone en la LIS, artículo 4, apartado primero: “constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen.” Esto es así porque el Impuesto de Sociedades pretende tener una visión de la situación económica de la sociedad que permita gravar la totalidad de la rentas conforme a la capacidad de la misma.

Llama la atención la indiferencia de la ley sobre la “fuente u origen” de la renta obtenida por el sujeto pasivo. En el IRPF, por ejemplo, nos encontramos con una clasificación de la renta según su origen (rendimientos de trabajo, de capital mobiliario o inmobiliario, por actividades económicas o pérdidas o ganancias patrimoniales). Este no va a ser el caso del IS que, no solo es indiferente a la actividad legal que genere la renta, sino que también gravará aquellas que tengan su origen en actividades no declaradas o no contabilizadas. Así aparece recogido en el artículo 121 de la LIS, que pormenoriza los casos en los que la sociedad posea bienes o derechos que no hayan sido reflejados en contabilidad, pudiendo tratarse de elementos patrimoniales sobre los que el contribuyente ostente la propiedad (apartado primero del artículo 121 LIS), o sobre los que ostente la posesión, independientemente de que sean de su propiedad o no (apartado segundo del artículo 121 LIS).

Por otra parte, el apartado tercero del mismo artículo 2 de la Ley 27/2014, expresa lo siguiente en cuanto a la forma de obtener los importes de las rentas no contabilizadas o declaradas: “se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En

---

<sup>7</sup> MENÉNDEZ MORENO, A., “Derecho Tributario parte general”, Thomson Reuters, Madrid, 2016

*ningún caso el importe neto podrá resultar negativo. La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de ésta o, si no fuera posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”*

Además, las deudas que no existan en realidad, pero que la empresa tenga contabilizadas, se entenderán como rentas no declaradas (apartado cuarto del artículo 121 LIS).

Todas estas presunciones serán imputadas al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos (apartado quinto del artículo 121 LIS), a menos que el contribuyente pudiera probar que corresponde a otro; se presumirá que estos elementos patrimoniales o deudas inexistentes se han adquirido con cargo a renta no declarada, a no ser que el contribuyente pueda probar lo contrario (apartado sexto del artículo 121 LIS), y finalmente reconoce la Ley el valor de éstos elementos patrimoniales a nivel fiscal una vez hayan sido regularizados, incorporándose a la base imponible (apartado séptimo del artículo 121 LIS).

### **2.2.2 Periodo impositivo, devengo e imputación temporal de los ingresos y gastos de los ingresos y gastos**

Siguiendo con el análisis de los aspectos generales que configuran el tributo, hay que resaltar otra de las características del impuesto: su periodicidad, puesto que la obtención de renta por parte de una entidad jurídica o sociedad tiende a repetirse a lo largo de los años. Cuando un impuesto es periódico, debe determinarse el ámbito temporal del mismo, es decir, su periodo impositivo, y una vez delimitado éste, se concreta el momento en que se entiende realizado el hecho imponible, esto es, el devengo.<sup>8</sup> El devengo es *“el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal”*<sup>9</sup>.

Siguiendo lo establecido por la LIS, el principal periodo impositivo será el ejercicio económico de la entidad, tal y como se expresa en el artículo 27 de la misma. En cuanto al devengo del impuesto, es decir, el momento a partir del

---

<sup>8</sup> MENÉNDEZ MORENO, *“Derecho Tributario parte general”*, p.180

<sup>9</sup> Art. 21 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

cual el tributo va a poder ser exigido, será el último día del periodo impositivo, según el artículo 28 LIS, siendo por lo general, el último día del año, aunque pudieran existir periodos impositivos más cortos y devengos que no coincidan con el día 31 de diciembre<sup>10</sup>.

La determinación del periodo impositivo es, en principio, una decisión que el empresario puede tomar en libertad. Siguiendo los ejemplos de T.GARCÍA LUIS,<sup>11</sup> un periodo impositivo menor al año natural sería habitual en sectores como el hotelero (de tres meses), mientras que los devengos distintos al último día de diciembre serían típicos de colegios y universidades privadas (el devengo se establecería el último día de junio, siendo el periodo impositivo de junio a junio de cada año), y por tanto, concluye GARCÍA LUIS, los periodos impositivos pueden adaptarse, sin ningún impedimento, a la actividad económica que desempeñe la sociedad, siempre y cuando no se constituya en un periodo superior a los doce meses.

Sin embargo, va a haber una serie de excepciones, por las cuales el periodo impositivo determinado por la sociedad no va a coincidir con el periodo impositivo fiscal.

Estas excepciones están recogidas en el artículo 27.2 LIS, que hace referencia a supuestos en los que sociedades originariamente calificadas como sujetos pasivos, dejan de serlo, porque ya no operan como sociedades en suelo español, o directamente ya no existen, o bien porque han sufrido una transformación en su forma jurídica o societaria, que haga que cambie su sujeción al pago del impuesto de sociedades. Concretamente los casos serían los siguientes: *“En todo caso concluirá el período impositivo:*

*a) Cuando la entidad se extinga. b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero. c) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este Impuesto de la entidad resultante. Al objeto de determinar la base imponible correspondiente a este período impositivo se entenderá que la entidad se ha disuelto con los efectos establecidos en el*

---

<sup>10</sup> GARCÍA LUIS, T., *“Derecho tributario parte especial”*, Technos, Madrid, 2018

<sup>11</sup> *“Derecho tributario parte especial”*, cita p.68

*artículo 17.5 de esta Ley. d) Cuando se produzca la transformación de la forma societaria de la entidad, o la modificación de su estatuto o de su régimen jurídico, y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario distinto. La renta derivada de la transmisión posterior de los elementos patrimoniales existentes en el momento de la transformación o modificación, se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido. La parte de dicha renta generada hasta el momento de la transformación o modificación se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad de haber conservado su forma, estatuto o régimen originario.”*

Por otra parte, aunque el impuesto se devengue, y por lo tanto, resulte exigible el último día del periodo impositivo, según el apartado tercero del artículo 27 LIS: *“El período impositivo no excederá de 12 meses”*. En cuanto a la exigibilidad del tributo se producirá durante el plazo de autoliquidación voluntaria<sup>12</sup>, y específicamente, según lo establecido en el artículo 124.1 LIS: *“La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.”*

En cuanto a la imputación temporal, entendida como tal el criterio por el que se establece el periodo impositivo al que se imputan los gastos e ingresos, es una de las diferencias más importantes entre fiscalidad y contabilidad, habiendo otros aspectos a analizar, como se explicará más adelante. La imputación temporal va a ser analizada en este apartado en vista a mantener una mejor unidad metodológica, puesto que resulta más coherente examinar este ámbito junto al periodo impositivo y devengo, por la relación que mantienen estos tres aspectos. El resto de diferencias van a ser analizadas en el siguiente punto del trabajo.

La imputación temporal va a estar regulada tanto en el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades como en el Plan General de Contabilidad, concretamente en el principio del devengo incluido en el Marco Conceptual de la Contabilidad, en su precepto tercero (donde aparecen definidos los principios

---

<sup>12</sup> GARCÍA LUIS, *“Derecho tributario parte especial”*, p.69

contables), apartado segundo, de la siguiente manera: *“los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.”* El apartado primero del artículo 11 LIS, por su parte, se remite a la normativa contable, expresando prácticamente lo mismo que en la ya mencionada definición de principio de devengo, así pues, no hace una distinción, en términos generales, de la norma contable con la norma fiscal, rigiéndose ambas por el principio del devengo.

Este principio va a tener una gran importancia, puesto que la contabilidad no va a reflejar en las cuentas de pérdidas y ganancias los gastos e ingresos derivados de su registro en caja; es decir, un gasto no se va a contabilizar cuando sale el dinero de la tesorería, ni un ingreso, por contrario, cuando entre efectivo en caja, sino que la contabilización de ambos conceptos se llevará a cabo en el periodo impositivo en el que ocurra la transacción o la operación que se lleve a cabo, independientemente de cuando se paguen o cobren los bienes o servicios derivados de las mismas.<sup>13</sup>

Por ejemplo, si una empresa compra a otra mercaderías por valor de cien mil euros el 1 de diciembre del año 2018, (el mismo día en el que se suministran las mercaderías por parte del proveedor), estableciéndose la fecha de pago el 1 de febrero de 2019, en la contabilidad de esta empresa se deberá reflejar que ha tenido lugar un gasto por valor de esos cien mil euros en el periodo impositivo correspondiente al año 2018 (año en el que se devenga el gasto), y no en el año 2019 (año en el que efectivamente, se hace una transferencia a la empresa proveedora y hay una disminución de dinero en la caja).

Sin embargo, es posible que una entidad decidida establecer otro criterio distinto al del devengo, escogiendo otros distintos, con el objetivo de dar una imagen fiel del patrimonio empresarial, siendo solamente necesario informar del cambio en la Memoria, aunque es requisito indispensable que la Administración dé su aprobación a la utilización de criterios distintos para que pueda ser admisible fiscalmente. Esta posibilidad viene claramente expresada

---

<sup>13</sup> MALVÁREZ PASCUAL, L., *“Régimen Fiscal de la Empresa”*, Technos, Madrid, 2016

en el artículo 11.2 LIS: “*La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.*” Esta condición que aparece expresada en el artículo 11 LIS tiene como objetivo evitar que una flexibilidad excesiva permita a las empresas falsear sus cuentas.<sup>14</sup>

Deberá el contribuyente seguir, en todo caso, el procedimiento establecido a lo largo del artículo 1 RIS, según el cual, la solicitud deberá constar de una descripción de los ingresos y gastos afectados por el criterio propuesto, una descripción del propio criterio a utilizar, y la justificación de que dicho criterio es el adecuado para conseguir una imagen fiel de la empresa (artículo 1 apartado segundo RIS). Además, la solicitud deberá realizarse al menos seis meses antes de que termine el primer periodo impositivo sobre el que se pretende que el criterio de imputación temporal tenga efecto (apartado tercero del artículo 1 RIS). En los apartados cuarto, quinto y sexto del mismo artículo se regula la continuación del procedimiento, desde la petición y aportación de documentación, pasando por el periodo de alegaciones y resolución. En el apartado séptimo del artículo 1 se establece la regla del silencio positivo, una de las pocas excepciones dentro de los procedimientos tributarios<sup>15</sup>, según la cual, en caso de que la Administración no responda, se entenderá estimada la petición del criterio de imputación temporal.

Siguiendo con el artículo 11 LIS, sobre la imputación temporal, el apartado tercero, punto primero, segundo párrafo, del mencionado artículo, establece que “*los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados*”. Es decir, el

---

<sup>14</sup> MALVÁREZ PASCUAL, “*Régimen Fiscal de la Empresa*”, p.88

<sup>15</sup> PÉREZ ROYO, I., “*Curso de Derecho tributario parte especial*”, Technos, Madrid, 2018

que un criterio de imputación temporal esté realizado contablemente de manera incorrecta, va a tener como consecuencia el que, fiscalmente, dichos gastos e ingresos vayan a ser imputados en el periodo impositivo que les corresponda. Además, este artículo establece una diferenciación de las soluciones a nivel fiscal: *“no obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores”*. De esta manera, cuando haya un adelanto de tributación (porque haya gastos computados posteriormente o ingresos imputados anteriormente a su devengo), va a respetarse el criterio contable, siempre que dicho criterio no conlleve una tributación inferior a la debida en caso de que gastos e ingresos se hubieran imputado en su periodo correspondiente.<sup>16</sup>

Por otra parte, el artículo 11 LIS, en su apartado tres, número segundo, regula los cambios de criterio de imputación temporal y sus efectos en la determinación de la base imponible: *“los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen.”* Esta referencia a los cargos o abonos a partidas de reservas se debe a que el PGC, concretamente en la Norma de Registro y Valoración número 22, establece que un cambio de criterio contable *“se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información”*; manteniéndose en su párrafo segundo que *“el ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del*

---

<sup>16</sup> MALVÁREZ PASCUAL, *“Régimen Fiscal de la Empresa”*, p.88

*patrimonio neto*". Ello quiere decir, en síntesis, que en el ejercicio en el que se den los cambios se registrará un cargo o abono en la cuenta de reservas, de forma que, volviendo al artículo 11.3.2, habría que hacer, siguiendo el precepto, un ajuste extracontable positivo o negativo, puesto que la contabilidad no va a permitir que los cambios, en el periodo impositivo en el que se desarrollan, tengan su reflejo en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino que se llevan a reservas, de forma que va a constar como una diferencia entre la norma contable y la fiscal. Además, a continuación, el citado precepto aclara que, si son gastos o ingresos que ya han sido incluidos en la base imponible de otros años, no podrán, en ningún caso, incluirse en las bases imponibles ni del año en el que lleva a cambio el cambio de criterio, ni en años posteriores.<sup>17</sup>

En el apartado cuarto del artículo 11 LIS se hace referencia a las operaciones a plazos o con precio aplazado. En este caso, la ley fiscal permite que las rentas sean imputadas en el momento en el que sean exigibles los cobros, y de forma proporcional; pero además, la normativa permite que, de forma sustitutiva, si la entidad lo prefiere, puede utilizar el criterio del devengo. El precepto define a estas operaciones como *"aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año."*

El siguiente apartado del artículo 11 LIS, número quinto, afirma que *"no se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles"*, es decir, en términos generales, no se deducirán fiscalmente aquellos gastos que conlleven un posterior ingreso, que tampoco se deducirá fiscalmente.

Pasando al siguiente apartado, último al que se va a hacer referencia, que interesa al estudio de la imputación temporal de ingresos y gastos, encontramos que en el artículo 11 apartado decimotercero LIS se regulan las situaciones en las que se lleva a cabo un convenio entre el acreedor y el deudor concursado, en el que se prevean quitas y esperas: *"el ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la*

---

<sup>17</sup> MALVÁREZ PASCUAL, *"Régimen Fiscal de la Empresa"*, p.89

*aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso. No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada período impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda.”*

En normativas anteriores, en cuanto a los periodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2014, cuando se dictaba sentencia judicial de aprobación del convenio de acreedor el ingreso fiscal era computable como tal, en base al ingreso contable producido en las quitas y esperas. Sin embargo, en la actualidad, ese criterio de imputación fiscal, que no daba lugar a diferencias entre la fiscalidad y la contabilidad, es modificado a partir de los periodos impositivos posteriores al 1 de enero de 2014 (aunque esta modificación parte del TRLIS anterior a la LIS actual). De esta manera, en la actualidad, el ingreso contable de quitas y esperas podrá imputarse en la base imponible del deudor siempre que se registren posteriormente gastos financieros derivados de la misma deuda, manteniendo como límite el ingreso obtenido, aunque la ley introduce reglas especiales en caso de que los ingresos sean superiores al importe total de los gastos financieros pendientes, derivados de la deuda.<sup>18</sup>

### **2.2.3 Los contribuyentes**

La regulación relativa a los contribuyentes del impuesto vendrá determinada por los artículos 7 y 9 de la LIS, especificándose también aquellas entidades exentas de tributación.

Como regla general, se consideran contribuyentes a las entidades con personalidad jurídica, residentes en territorio español, excluyéndose aquellas sociedades civiles que no tengan objeto mercantil (artículo 7.1 LIS). Según la Agencia Tributaria, “a efectos del Impuesto sobre Sociedades, se entenderá

---

<sup>18</sup> RODRÍGUEZ ARANA, M., “Guía práctica de novedades. Impuesto sobre Sociedades”, Thomson Reuters, Valladolid, 2015

*por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Las actividades ajenas al ámbito mercantil son las actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras, pesqueras y las de carácter profesional a las que resulte de aplicación la Ley 2/2007, de sociedades profesionales.”*<sup>19</sup> En resumidas cuentas, son contribuyentes todas aquellas entidades con personalidad jurídica propia que no sean sociedades civiles pertenecieran al sector primario o que llevaran a cabo actividades artísticas o profesionales.<sup>20</sup>

La excepción a la excepción, valga la redundancia, serían las sociedades agrarias de transformación, expresadas en el artículo 7.1 b), pertenecientes al sector primario, y por tanto, a priori, sin objeto mercantil, pero consideradas como contribuyentes por la Ley.

Los siguientes supuestos, de la c) a la l) del artículo 7, se refieren a las otras excepciones de la Ley, ya que pese a no tener personalidad jurídica, se les considera contribuyentes. Sintéticamente, estas son (siguiendo el orden del artículo) los fondos de inversión, las uniones temporales de empresas (UTES), los fondos de capital-riesgo, los fondos de pensiones, los fondos de regulación del mercado hipotecario, los fondos de titulización, los fondos de garantía de inversiones, las comunidades titulares de montes vecinales en mano común, y los Fondos de Garantía Bancarios. En palabras de T.GARCÍA LUIS<sup>21</sup>, todos ellos “tienen como denominador común constituir patrimonios separados no dotados de personalidad jurídica y a cuya lista habría que añadir los grupos de sociedades, que son sujetos pasivos del impuesto (tienen la consideración de contribuyentes más exactamente), aunque no tienen tampoco personalidad jurídica (art. 56.1 LIS)”.

El resto de entidades sin personalidad jurídica no serán contribuyentes de este impuesto, sino que se regirán por el régimen de atribución de rentas,

---

<sup>19</sup> Página web oficial Agencia Tributaria

<https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Empresas y profesionales/Empresas/Impuesto sobre Sociedades/Periodos impositivos a partir de 1 1 2017/Sujetos pasivos/ Que se entiende por objeto mercantil .shtml>

<sup>20</sup> GARCÍA LUIS, “Derecho tributario parte especial”, p.63

<sup>21</sup> “Derecho tributario parte especial”, cita p.64

expresado en el artículo 6 LIS. Este artículo señala que las entidades que no son consideradas contribuyentes por el impuesto de sociedades (estos son, las sociedades civiles excluidas por la LIS y *“las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”*<sup>22</sup>), no estarán sujetas a un impuesto personal sobre la renta, sino que se atribuirá la obtención de dicha renta a los socios, herederos, comuneros o partícipes, regulado en los artículo 86 a 90 de la LIRPF.

Las exenciones del artículo 9 son el resultado particular para este tributo de lo recogido en el artículo 22 de la Ley General Tributaria, *“son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”*. Es decir, serían entidades con personalidad jurídica que tienen un objeto mercantil, y que obtienen renta a través de su actividad, pero dicha renta no tributará por el Impuesto sobre Sociedades; destacar que todas las excepciones nombradas en el artículo 9 llevan a cabo una labor de interés general o proveen de un servicio público.<sup>23</sup> Estas exenciones podrán ser totales o parciales, tal y como establece el artículo 9 LIS.

De forma resumida, entre las entidades exentas totalmente están el Estado, las Comunidades Autónomas, y entidades locales, los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales, el Banco de España y los Fondos de Garantía (depósitos e inversiones), el Instituto de España y las Reales Academias (incluidas las de lenguas autonómicas), Agencias Estatales y el Consejo Internacional de Supervisión Pública.<sup>24</sup>

Por otro lado, las entidades parcialmente exentas serán las entidades sin ánimo de lucro, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas, colegios profesionales y asociaciones empresariales y sindicales, fondos de promoción de empleo, Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social,

---

<sup>22</sup> Art. 35.4 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>23</sup> GARCÍA LUIS, *“Derecho tributario parte especial”*, p.65

<sup>24</sup> Art. 9.1 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

entidades de derecho público Puertos del Estado y Comunidades Autónomas, además de las Autoridades portuarias, así como los partidos políticos.<sup>25</sup>

## **2.3 LOS ASPECTOS GENERALES DETERMINANTES DE LA CUANTIFICACIÓN DEL IMPUESTO.**

### **2.3.1 La Base Imponible: especial mención de las diferencias entre la medición contable y fiscal de los beneficios societarios. Remisión.**

En este apartado del trabajo se va a desarrollar el estudio del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, punto clave y objetivo principal del mismo.

Lo relativo a la base imponible va a estar regulado en el artículo 10 LIS, en el cual se establece el concepto y los métodos para su determinación. Así, el apartado primero del mencionado artículo afirma que la base imponible está *“constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.”*

En el apartado segundo del artículo 10 LIS se informa que el régimen de estimación vinculado a la base imponible de este impuesto es el de estimación directa. La definición de esta estimación la encontramos en el artículo 51 de la Ley General Tributaria: *“El método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.”*

La estimación indirecta está reservada, subsidiariamente, para los casos en los que no se pudiera utilizar la estimación directa, y como particularidad, también se aplicaría el régimen de estimación objetiva en caso de las entidades

---

<sup>25</sup> Arts. 9.2, 9.3 y 9.4 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

navieras en función de su tonelaje, recogido y regulado en el capítulo XVI del LIS.

En el apartado tercero del artículo 10 LIS se establecerá, por otra parte, que en el método de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable, el cual ha debido obtenerse siguiendo la regulación contable, mediante lo establecido en los preceptos de la propia LIS. Es decir, para calcular la base imponible, hay que tener en cuenta que va a haber diferencias entre la normativa fiscal y la normativa contable, teniendo como consecuencia la aplicación de una serie de ajustes fiscales al resultado contable.

Es por ello que en este apartado, para analizar los aspectos relativos al cálculo de la base imponible del IS, van a desarrollarse las principales diferencias entre la norma fiscal y la norma contable, considerando como especialmente relevante lo relativo a la imputación temporal de gastos e ingresos, que ya ha sido analizada anteriormente (junto al devengo y el periodo impositivo). Los ajustes extracontables, por su parte, van a ser objeto de un examen más detallado en epígrafes aparte. En concreto, se desarrollarán los ajustes por amortizaciones, los ajustes por provisiones y deterioros, y los ajustes de gastos e ingresos, por considerarse los más esenciales.

Existen diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad debido a que persiguen distintos objetivos y destinatarios. Una contabilidad correctamente realizada es clave para toda toma de decisiones relacionadas con la entidad, tanto para terceros como para accionistas de la propia empresa, ya que de los estados contables va a desprenderse la información relativa a la situación económica y financiera de la empresa, y de ahí que el principio de imagen fiel, máxima a seguir por toda entidad a la hora de llevar sus cuentas, sea tan importante en la normativa contable.

Por otro lado, la normativa fiscal va a buscar regular la sujeción de la renta obtenida por ciertas entidades a un impuesto concreto (el IS), introduciendo diferencias entre ambas normativas, pues los criterios mercantiles no van a ser siempre válidos fiscalmente. Las diferencias van a recaer, principalmente, en la calificación de gastos e ingresos, en la valoración de elementos, en la

imputación temporal, y en la compensación de pérdidas o bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. De esta manera, el procedimiento a seguir para calcular la base imponible será sumarle los ajustes positivos y restarle los negativos al resultado contable, minorándolo con la compensación de las bases negativas de periodos anteriores.<sup>26</sup>

Analizando más detenidamente estas diferencias principales, primeramente, hay que hacer referencia a las discrepancias entre las calificaciones de ingresos y gastos. A este respecto, acudimos al Código de Comercio, y en particular al artículo 36 apartado segundo a) y b), donde encontramos la siguiente definición de ingresos y gastos:” *los elementos de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio son: a) Ingresos: incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios. b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios. Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado que muestre los cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la presente sección o en una norma reglamentaria que la desarrolle.*”

Aunque en términos generales los conceptos en cuestión están descritos de forma bastante clara como “incrementos” o “decrementos” en el patrimonio neto, siendo una definición poco discutible, y aunque la normativa fiscal lo respete en la mayoría de los casos, como ya se ha mencionado, hay determinados gastos o ingresos que la ley fiscal no va a reconocer como tal.

---

<sup>26</sup> MALVÁREZ PASCUAL, “Régimen fiscal de la empresa”, p.85

Con respecto a los gastos que no van a tener carácter de deducibles a nivel fiscal, estos vienen recogidos en la normativa fiscal en el artículo 15 LIS, que será objeto de un posterior análisis pormenorizado.

En cuanto a los ingresos, el legislador no niega en la ley ningún concepto en particular, pero atendiendo a las palabras de I. PÉREZ ROYO<sup>27</sup>, “(las) diferencias de calificación en relación con los ingresos son más difíciles de encontrar, sobre todo una vez desaparecida la corrección monetaria de las plusvalías de origen inmobiliario. Podríamos pensar en los ingresos que eventualmente resulten de la contabilización del propio IS que, aunque tienen la consideración de tales desde el punto de vista contable, no se computarían como ingresos a efectos del IS. También encontramos ejemplos de ingresos contables que, sin que el legislador fiscal les niega la calificación de tales, son excluidos de tributar por distintas razones, normalmente de orden técnico. Es el caso de los dividendos o participaciones en beneficios, así como la renta obtenida en la transmisión de determinados instrumentos de patrimonio, exentos de tributar por el art. 21 LIS, como medida de corrección de la doble imposición económica (...). De la misma forma, también podemos encontrar ejemplos de ingresos que tienen que figurar en la base imponible del IS sin que, desde el punto de vista contable, esté previsto su reconocimiento presente ni futuro. Es el caso, por ejemplo, de las plusvalías latentes que incorpore los activos que una entidad pudiese repartir a sus socios como dividendo en especie.”

En segundo lugar, se contempla la discrepancia relativa a la valoración de determinados elementos del balance. El artículo 17 LIS en su apartado primero establece, a este respecto, que “*Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley*”, es decir, va a aceptar, con carácter general, lo establecido en la normativa contable sobre las reglas de valoración. Dichas valoraciones serán, generalmente, llevadas a cabo según el precio de adquisición o el coste de producción (coste histórico).<sup>28</sup>

Sin embargo, siguiendo el artículo, van a introducirse algunas salvedades, que tienen como objetivo, principalmente, dos situaciones. La primera, sería la de

---

<sup>27</sup> “Curso de Derecho tributario”, cita p.379

<sup>28</sup> MALVÁREZ PASCUAL, “Régimen fiscal de la empresa”, p.126

gravar rentas que contablemente no existen o que existirán en periodos posteriores, es decir, se trata de gravar la renta derivada de ciertas operaciones en el periodo impositivo en el que estas ocurren, puesto que contablemente se verán reflejadas más adelante, valorándose por su valor de mercado. Este es el caso de las donaciones, las permutas y algunas operaciones societarias. La segunda haría referencia normas especiales de valoración que buscan evitar el fraude, como sería el caso de las operaciones vinculadas, las operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales o las reglas en caso de cambios de residencia o cese de establecimientos permanentes.<sup>29</sup>

Se podría mencionar como ejemplos más relevantes las permutas no comerciales que incorporan un activo al balance, para las cuales el valor del bien que entra en el activo contablemente es el valor del activo dado a cambio, mientras que desde el punto de vista fiscal, el valor de dicho activo sería el correspondiente a su valor de mercado.

Otro ejemplo importante es el relativo a *“los instrumentos financieros valorados contablemente a su valor razonable con imputación de los cambios de valor directamente al patrimonio neto”* (atendiendo al artículo 38 bis de la Ley 16/2007), de forma que dicho valor razonable no sería el valor que la normativa fiscal reconoce.

En tercer lugar, nos encontramos con la imputación temporal de ingresos y gastos (analizado en el punto 2.2.2). Las diferencias en este caso radican en cuándo entrarían, gastos e ingresos, a imputar como base imponible, es decir, el periodo impositivo al que están sujetos. Como ejemplo se puede nombrar lo relativo a las amortizaciones aceleradas, supuesto por el cual la norma fiscal permite que se amorticen de forma anticipada ciertas inversiones, de modo que pasen a computar como base imponible del IS amortizaciones que contablemente serán registradas en años posteriores.

Por último, debe resaltarse la compensación de pérdidas o bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (BINs), supuesto solamente contemplado a nivel fiscal, en ningún caso contable (recordamos el artículo 10.1 LIS, sobre la

---

<sup>29</sup> MALVÁREZ PASCUAL, *“Régimen fiscal de la empresa”*, p.126

definición de base imponible del IS). Esta compensación se ha venido entendiendo como un derecho que posee el sujeto pasivo, determinado por la obtención de resultados negativos, una vez aplicadas las normas fiscales para la obtención de la base imponible del impuesto de sociedades. De esta forma, además de ser un “resultado”, las bases imponibles negativas también van a servir para calcular la base imponible en periodos posteriores, generando una expectativa de menor gravamen para el contribuyente, aunque la doctrina no considera que merezca la consideración de beneficio fiscal en cuanto a incentivo empresarial, sino que se basaría en el principio de capacidad económica.<sup>30</sup>

Hay una novedad en relación con la legislación anterior, puesto que se va a eliminar el límite del plazo máximo para llevar a cabo la compensación, aunque sí establece un límite cuantitativo de un 70% de la base imponible previa, límite que será de un 60% a partir de los periodos impositivos que se inicien en el año 2016.<sup>31</sup> En cualquier caso, este límite no operará en los supuestos en los que la base imponible negativa no llegue al millón de euros (si el periodo impositivo es menor, la parte proporcional); en el caso de los importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas derivadas de un acuerdo con los acreedores del contribuyente; tampoco en el mismo periodo impositivo en el que una empresa se extinga, y cuando se trate de entidades de nueva creación contempladas en el artículo 29.1 LIS, en los tres primeros periodos impositivos en que se genera una base imponible positiva previa a su compensación.<sup>32</sup>

Las diferencias entre las normas fiscales y contables van a clasificarse en dos grupos distintos: las diferencias permanentes y las diferencias temporarias. Las primeras son aquellas derivadas de una diferencia conceptual entre la normativa fiscal y la normativa contable de forma irreconciliable en el tiempo, es decir, fiscalmente un concepto va a venir determinado de una manera, mientras que contablemente, se va a entender de forma distinta, no siendo reversible en un futuro. Por ejemplo, una multa administrativa no va a ser deducible fiscalmente en ningún caso (así lo establece el artículo 15.1. c)

---

<sup>30</sup> CORDERO GONZÁLEZ, E., *“Las Bases Imponibles Negativas en el Impuesto sobre Sociedades”*, Thomson Reuters, Pamplona, 2017

<sup>31</sup> Disposición Transitoria 36ª LIS, en la redacción dada por la Ley 36/2014

<sup>32</sup> MALVÁREZ PASCUAL, *“Régimen fiscal de la empresa”*, p.145

LIS), ni lo será en periodos impositivos posteriores. Las diferencias temporarias, por su parte, son aquellas que sí son reversibles en periodos impositivos futuros, es decir, se dan con un signo en un periodo impositivo, y se revierten en otro posterior con signo contrario, siendo consecuencia de distintos criterios de valoración de elementos del balance o imputación temporal. Serán diferencias temporarias “imponibles” (figurarán en el activo del balance) cuando den lugar a mayores cantidades a pagar o menores a devolver en periodos impositivos futuros; y serán “deducibles” (formarán parte del pasivo del balance), cuando den lugar a menores cantidades a pagar o mayores a devolver en ejercicios futuros.<sup>33</sup>

En definitiva, para hallar la base imponible del IS, es necesario hacer un examen de la contabilización de las operaciones realizadas por la entidad, y que componen el resultado de la misma, comprobando si estos aspectos contienen una regulación específica en la normativa fiscal. En caso de que la respuesta sea negativa, las normas que se van a seguir van a ser las contables o mercantiles, solo variando el resultado del beneficio contable cuando la fiscalidad dé un tratamiento distinto. La propia ley fiscal va a remitirse a los criterios contables cuando los considere válidos.<sup>34</sup> La LIS regula lo relativo a las correcciones al resultado contable en los artículos 11-21 del texto.

Como punto de partida fundamental a la hora de establecer cuál va a ser la base imponible, que determine finalmente el importe del impuesto a pagar, hay que tener en cuenta el saldo arrojado en la cuenta de resultados, incorporado a la cuenta de Pérdidas y Ganancias de la contabilidad societaria. Por tanto, se parte de un concepto contable, definido en el artículo 35 apartado segundo del Código de Comercio, que determina la composición de esta cuenta de la siguiente manera: *“la cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean. Figurarán de forma separada, al menos, el importe de la cifra de negocios, los consumos de existencias, los gastos de personal, las dotaciones a la*

---

<sup>33</sup> PÉREZ ROYO, “Curso de Derecho Tributario”, p.381

<sup>34</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., “Manual de Derecho Tributario parte especial”, Thomson Reuters, Pamplona, 2014

*amortización, las correcciones valorativas, las variaciones de valor derivadas de la aplicación del criterio del valor razonable, los ingresos y gastos financieros, las pérdidas y ganancias originadas en la enajenación de activos fijos y el gasto por impuesto sobre beneficios. La cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas así como el Impuesto sobre el Valor Añadido, y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión.”*

Debido a que el Código de Comercio no parece exhaustivo a la hora de determinar lo que constituye el resultado del ejercicio, sino que meramente habla de diferencia entre gastos e ingresos y algunas categorías de los mismos que tienen que formularse de forma separada, hay que acudir a ciertos reglamentos que desarrollen la ley, como es el caso del Real Decreto 1514/2017, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el régimen simplificado de la contabilidad para las pequeñas y medianas empresas, más otros reglamentos que aprueban los planes sectoriales de contabilidad para empresas de determinados sectores económicos. También tienen importancia práctica las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) que aun no siendo reglamentos, tienen carácter vinculante para la Administración Pública, realizando un papel relevante a la hora de interpretar las normas contables.<sup>35</sup>

Aun cuando, como se acaba de indicar, el resultado contable no se identifica con el resultado fiscal, resulta oportuno reparar en los aspectos más destacados de su regulación y de su configuración, puesto que, como ya se ha mencionado anteriormente, el cálculo de la base imponible se va a realizar partir del saldo arrojado en la C PyG arrojado el último día del ejercicio, de forma que, aunque haya que realizar correcciones sobre dicho resultado para obtener el beneficio fiscal, en numerosas ocasiones la normativa fiscal y la normativa contable van a coincidir en cuanto a sus criterios.

---

<sup>35</sup>GARCÍA LUIS, “Derecho tributario parte especial”, p.74

En el año 2017 se lanza una nueva normativa relativa al régimen contable, la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

Esta Ley introduce dos nuevos estados financieros a los ya existentes (balance de situación, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria): el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN) y el Estado de Flujos de Efectivo, el cual va a tener condicionada su existencia a que la empresa pueda aprobar cuentas abreviadas, y ambos podrán no ser obligatorios en caso de que haya alguna disposición legal que así lo establezca, tal y como establece el artículo 34 del Código de Comercio.

El ECPN va a tener cierta importancia por el hecho de que, como bien dice su propia denominación, va a recoger todos los cambios en el Patrimonio Neto de la empresa; pero no lo hará indiscriminadamente, sino que se va a analizar su origen. Hay que distinguir entre aquellos que se imputan a la cuenta de pérdidas y ganancias, y los que van directamente a patrimonio, consecuencia de la nueva regulación, que establece que los elementos patrimoniales se valorarán a su valor razonable.

Este concepto viene desarrollado en el artículo 38 bis de la Ley 16/2007, referente a la reforma contable, que ha de expresar lo siguiente: *“1. Se valorarán por su valor razonable los siguientes elementos patrimoniales: a) Los activos financieros que formen parte de una cartera de negociación, se califiquen como disponibles para la venta, o sean instrumentos financieros derivados. b) Los pasivos financieros que formen parte de una cartera de negociación, o sean instrumentos financieros derivados. 2. Con carácter general, el valor razonable se calculará con referencia a un valor de mercado fiable. En aquellos elementos para los que no pueda determinarse un valor de mercado fiable, el valor razonable se obtendrá mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración con los requisitos que reglamentariamente se determine. Los elementos que no puedan valorarse de manera fiable de acuerdo con lo establecido en el párrafo precedente, se valorarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado f) del artículo 38. 3. Al cierre del ejercicio, y no obstante lo dispuesto en el artículo 38 apartado c), las variaciones de valor*

*originadas por la aplicación del criterio del valor razonable se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias. Sin embargo, dicha variación se incluirá directamente en el patrimonio neto, en una partida de ajuste por valor razonable, cuando: a) Sea un activo financiero disponible para la venta. b) El elemento implicado sea un instrumento de cobertura con arreglo a un sistema de contabilidad de coberturas que permita no registrar en la cuenta de pérdidas y ganancias, en los términos que reglamentariamente se determinen, la totalidad o parte de tales variaciones de valor. 4. Las variaciones acumuladas por valor razonable, salvo las imputadas al resultado del ejercicio, deberán lucir en la partida de ajuste por valor razonable hasta el momento en que se produzca la baja, deterioro, enajenación, o cancelación de dichos elementos, en cuyo caso la diferencia acumulada se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias. 5. Los instrumentos financieros no mencionados en el apartado 1 podrán valorarse por su valor razonable en los términos que reglamentariamente se determinen, dentro de los límites que establezcan las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea. Asimismo, reglamentariamente podrá establecerse la obligación de valorar por su valor razonable otros elementos patrimoniales distintos de los instrumentos financieros, siempre que dichos elementos se valoren con carácter único de acuerdo con este criterio en los citados Reglamentos de la Unión Europea. En ambos casos, deberá indicarse si la variación de valor originada en el elemento patrimonial como consecuencia de la aplicación de este criterio, debe imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, o debe incluirse directamente en el patrimonio neto.”*

En resumidas cuentas, la regla del valor razonable consiste en valorar a precios de mercado, cuando sea posible, las acciones mantenidas para especular con ellas, a la espera de fluctuaciones en su valor para operar en el mercado de valores y ganar dinero mediante las mismas, los derivados financieros (pendientes de un activo subyacente, como puede ser una acción), además de los activos financieros mantenidos para la venta, que la Norma de Registro y Valoración Contable número 9 del PGC describe como “*los valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio de otras empresas que no se hayan clasificado en ninguna de las categorías anteriores.*” El mismo

caso se daría para los pasivos mantenidos en cartera para negociar, y los derivados financieros.

Se hace una diferenciación clara en el citado artículo 38 bis apartado tercero de la Ley 16/2007 entre las variaciones resultantes de la aplicación de esta regla de valor razonable en los activos y pasivos financieros mantenidos en cartera y derivados, y las originadas en aplicación de la regla en los activos disponibles para la venta e instrumentos de cobertura, pues estos últimos irán a parar directamente a patrimonio neto, mientras que los primeros pasarán a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Ambas categorías, tanto los ingresos y gastos que pasan por la C PyG, como aquellos que se imputen directamente al patrimonio neto, añadiendo las transferencias realizadas a la cuenta de pérdidas y ganancias cuando así lo requiera el PGC, están recogidas en la primera parte del ECPN, denominada “estado de ingresos y gastos reconocidos”, tal y como expresa la NRV nº8 del PCG.

En una segunda parte de este nuevo estado financiero, y siguiendo esta misma NRV nº8 se incluirán los cambios en el patrimonio neto ocasionados por las operaciones que realicen los propios socios con la empresa (siempre que dichas operaciones se haga a título de socio), las operaciones con acciones propias y también los originados por correcciones contables y errores de criterio del mismo, consecuencia de la nueva regulación, que no permite que estos cambios pasen por la cuenta de pérdidas y ganancias. Además, también incluirán los cambios mencionados en el estado de ingresos y gastos reconocidos. Esta segunda parte tendrá la denominación de “Estado total de cambios en el patrimonio neto”.

Desde el punto de vista fiscal, esta diferenciación entre los gastos e ingresos que van a parar directamente a la C PyG, y los que se dirigen a patrimonio neto directamente, va a tener su repercusión en cuanto que algunos de estos ingresos y gastos que no pasan a la C PyG van a ser computables o deducibles fiscalmente, teniendo que hacerse un ajuste extracontable en los

mismos, de forma que, en conclusión, también habría que acudir a este estado financiero para calcular la base imponible.<sup>36</sup>

Como ya se ha mencionado, el resultado de la sociedad obtenido de acuerdo con las normas contables va a ser corregido fiscalmente. Es importante destacar, en cualquier caso, que este punto de partida (importe de la cuenta de pérdidas y ganancias al cierre del ejercicio) no se altera, en la medida en que la normativa fiscal no entra a corregir los errores en la contabilidad realizada por la empresa, si no que va a realizar los ajustes *sobre* el resultado, y no *del* resultado. Son ajustes, en definitiva, de carácter extracontable, con la finalidad de amoldarlo a la realidad fiscal, que busca, por una parte, evitar fraudes, y por otro respetar una serie de precisiones técnicas o bien servir como incentivo fiscal.<sup>37</sup>

Dichos ajustes pueden ser positivos, que serían los casos en los que los ingresos a nivel fiscal son mayores que los contables, o bien que los gastos son menores fiscalmente que contablemente, de forma que el impuesto a pagar por la sociedad sería mayor si solamente se atendiera al punto de vista contable. De otra manera, los ajustes serán negativos cuando se den los supuestos contrarios, y la sociedad tenga una base imponible de menor importe, de modo que su cuota a pagar en concepto de IS resulte también menor que si solamente se hubiera atendido a las reglas contables.

En cualquier caso, es importante recalcar que, aunque los ajustes mencionados sobre resultado contable para obtener el beneficio fiscal sean de carácter extracontable, esto no significa que no vaya a tener su reflejo en las cuentas anuales de la entidad. Efectivamente, tendrá su reflejo en la memoria, donde tendrán que venir explicadas dichas diferencias, y también en el balance, en forma de activos y pasivos, consecuencia de las diferencias temporarias.<sup>38</sup>

T.GARCÍA LUIS<sup>39</sup> lleva a cabo un esquema muy ilustrativo, a través del cual podemos establecer una guía para determinar las situaciones en las que la ley

---

<sup>36</sup> PÉREZ ROYO, "*Curso de Derecho Tributario*", p.376

<sup>37</sup> GARCÍA LUIS, "*Derecho tributario parte especial*", p.76

<sup>38</sup> PÉREZ ROYO, "*Curso de Derecho Tributario*", p.380

<sup>39</sup> "*Derecho tributario parte especial*", cita p.78

fiscal va a intervenir sobre el resultado contable, desde un punto de vista tanto positivo como negativo:

AUMENTOS (Ajustes fiscales extracontables positivos sobre el resultado contable):

xPor sustitución del valor convenido entre las partes por el valor de mercado: pueden citarse las normas imperativas de valoración de las operaciones vinculadas, las operaciones entre empresas españolas y empresas o personas residentes en paraísos fiscales (aunque no exista vinculación entre ellas) o las reglas de valoración de determinadas operaciones societarias que entrañan riesgos de ser medios de transferir beneficios de la sociedad a los socios o viceversa a través de los precios o valoraciones de las mismas.

xPor consignación de rentas imputadas derivadas del régimen de atribución de rentas.

xPor la disminución de las amortizaciones que exceden de los límites legales o que son indebidas.

xPor la disminución del importe dotado en provisiones por riesgos y gastos al exceder de los límites o condiciones legales.

xPor la prohibición de deducir las dotaciones contables por deterioros, con carácter general.

xPor la prohibición de computar como deducibles determinados gastos.

xPor aplicación de los límites de deducción establecidos para los gastos financieros.

xPor la no admisión de las revaloraciones contables del valor de los activos, salvo que una norma, a título excepciones, lo autorice.

DISMINUCIONES (Ajustes fiscales extracontables negativos sobre el resultado contable)

×Por el cómputo de mayores gastos por amortizaciones al amparo de la libertad de amortización o de la amortización acelerada.

×Por exenciones de determinados ingresos como los dividendos de fuente interna o extranjera.

×Por las reducciones a realizar sobre la base imponible: por rentas obtenidas en la cesión de determinados intangibles, por la reserva de capitalización o de nivelación o por la compensación de bases imponibles negativas.

Hay otro tipo de supuestos que, a simple vista, podrían tener relevancia, como por ejemplo el tratamiento de las subvenciones recibidas, las diferencias de cambio o los métodos de valoración de existencias y las provisiones llevadas a cabo por la pérdida de su valor, pero sobre las cuales la LIS no se pronuncia, y por tanto, no habría que realizar ningún ajuste extracontable sobre estos gastos o ingresos.<sup>40</sup>

### **2.3.2 Tipos de gravamen y cuotas íntegras**

El Impuesto sobre Sociedades es un impuesto proporcional. A diferencia de otros impuestos directos que gravan la renta, como el IRPF, las cuotas a pagar a la Hacienda Públicas por las entidades jurídicas y sociedades sujetas a este tributo no aumentan a causa de una mayor renta, siendo como regla general para todos los sujetos pasivos el 25% dicho gravamen, según lo establecido en el artículo 29 apartado primero del LIS, exceptuando aquellas entidades jurídicas de nueva creación que lleven a cabo una actividad económica, las cuales tributarán al 15% los dos primeros ejercicios económicos en los que tengan una base imponible positiva (a salvo de que la ley establezca otra cosa).

Sin embargo, este mismo artículo también contempla la posibilidad de un tipo de gravamen distinto al general para cierto tipo de sociedades: el apartado segundo del artículo 29 LIS establece un 20% para las sociedades

---

<sup>40</sup> GARCÍA LUIS, “Derecho tributario parte especial”, p.79

cooperativas fiscalmente protegidas (menos los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo general); el apartado tercero del artículo 29 LIS, un 10% en el caso de las entidades sujetas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; según el artículo 29 LIS, apartado cuarto, al 1%, las sociedades de inversión de capital variable, los fondos de inversión de carácter financiero, y las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria, siempre y cuando cumplan con los requisitos relativos al número de partícipes contemplados en las respectivas leyes que las regulan; también al 1% tributarán, siguiendo este mismo apartado del artículo 29, las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria, las cuales también deberán reunir una serie de condiciones recogidas en su ley reguladora, así como el fondo de regulación del mercado hipotecario; el apartado quinto del artículo 29 LIS de esta ley señala que tributarán al 0% los fondos de pensiones, mientras que el apartado sexto del artículo 21 LIS indica que será al 30% la tributación de entidades de crédito, así como las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos, y finalmente, tributarán al tipo de gravamen especial (artículo 29, séptimo apartado, LIS) que resulte de lo establecido en el artículo 43 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, las entidades de la Zona Especial Canaria, las operaciones realizadas en suelo canario.

La cuota resultante vendrá regulada en el artículo 30 LIS: *“Se entenderá por cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen. En el supuesto de entidades que apliquen lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley, la cuota íntegra vendrá determinada por el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible minorada o incrementada, según corresponda, por las cantidades derivadas del citado artículo 105.”*

Este artículo 105 de la LIS hace referencia a la reserva de nivelación de bases imponibles, que a su vez se remite al artículo 101 de la misma ley, sobre el ámbito de aplicación de los incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión.

### **III) LOS AJUSTES POR AMORTIZACIONES**

Las amortizaciones, tal y como se ha expuesto anteriormente, son uno de los aspectos más significativos de la cuantificación fiscal de la base imponible, y donde, en consecuencia, se pone de manifiesto más claramente la diferencia con el criterio contable.

Las amortizaciones aparecen reguladas en el artículo 12 de la LIS. Este artículo establece los requisitos necesarios para que un gasto derivado de una amortización pueda ser deducible fiscalmente. Por lo general, las amortizaciones contables y las fiscales van a coincidir; sin embargo, se dan discrepancias entre un texto legal y otro en ciertos casos, como por ejemplo, en lo relativo a la libertad de amortización o en la amortización acelerada.

Para el examen de este artículo, cuyo contenido tiene, sin duda, especial relevancia en el marco general de los ajustes fiscales, puede realizarse un análisis pormenorizado de sus preceptos.

#### **3.1 ASPECTOS GENERALES DE LA AMORTIZACIÓN**

##### **3.1.1 Concepto, finalidades y principios de la amortización**

El artículo 12.1 LIS establece que: *“serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.”*

Primeramente, resulta necesario una presentación inequívoca del concepto de amortización, para lo cual resulta apropiado diferenciar entre éste y el deterioro (analizada posteriormente).

La amortización es la pérdida de valor que experimenta un activo (inmovilizado) como consecuencia de su utilización normal, es decir, no viene dada por factores externos, como puede ser una disminución de valor por la caída de precios del mercado debido a una crisis, o una catástrofe natural, sino que es

un deterioro que, ineludiblemente, va a afectar a éstos elementos, por el paso del tiempo.<sup>41</sup>

En cuanto a las finalidades de la amortización, siguiendo lo argumentado por I. PÉREZ ROYO<sup>42</sup> las amortizaciones tienen dos finalidades principales desde el punto de vista contable.

La primera consiste dar una imagen fiel de la empresa, puesto que si en el activo del balance de la sociedad aparece un elemento del inmovilizado valorado por el mismo importe que en el momento de su incorporación, que pudo ser hace diez años, no estaría siendo reflejado de manera veraz las capacidades de la empresa, en cuanto que no es lo mismo una máquina nueva a efectos de valor, que una máquina que está a punto de dejar de ser productiva, y que por tanto, podría causar una baja en cualquier momento.

Por otra parte, cumple una segunda función relacionada con el principio de correlación de gastos e ingresos. Las amortizaciones sirven para periodificar los gastos derivados de la inversión del inmovilizado. Si consideramos que, tras invertir en alguno de estos elementos, la inversión se va a relacionar con los ingresos en la medida en los que éstos últimos se vayan obteniendo a lo largo de la vida productiva del activo, los gastos también tendrían que irse imputando a lo largo de esta vida productiva (por ejemplo, una máquina con un valor de inversión de 100.000 euros, cuya vida útil es de diez años, el gasto derivado de la inversión, y por tanto, la amortización, sería de 100.000 euros entre la vida útil, es decir,  $100.000/10=10.000$  euros al año).

Las amortizaciones, tal y como expresa el artículo 38 del Código de Comercio, deben tenerse en cuenta a la hora de calcular el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias, junto con los deterioros de valor.

Además, las amortizaciones se van a guiar por una serie de principios. Los principios a los que las amortizaciones van a estar sujetas son, de forma más notoria, el principio de efectividad y el principio de contabilización.

El primero va a suponer que los gastos por amortización corresponden a una depreciación real del bien. Como este aspecto resulta complicado de medir,

---

<sup>41</sup> GARCÍA LUIS, "*Derecho tributario parte especial*", p.80

<sup>42</sup> "*Curso de Derecho tributario*", p.386

tanto la ley contable como la ley fiscal han establecido en sus preceptos unas tablas que incorporan un coeficiente máximo (sobre el valor neto contable), y que una vez aplicado da como resultado la máxima cantidad que puede amortizarse en un año. Incluye también un periodo máximo, de forma que dividiendo este número de años entre el valor neto contable, se obtiene la cantidad amortizable, si se quiere alargar la amortización todo lo que sea posible. Además, es posible la obtención del periodo mínimo de amortización, según el cual, se puede calcular el máximo a amortizar por año en el menor tiempo posible.<sup>43</sup>

El segundo principio por el que se rige la amortización es el principio de contabilización, según el cual solamente tendrán carácter fiscal los gastos que hayan sido previamente contabilizados, exceptuando casos concretos reconocidos por la legislación, como la amortización acumulada o la libertad de amortización, que suponen un ajuste extracontable negativo, debido a que se permite una deducción en su totalidad (o de mayor cuantía que la que correspondería contablemente en el periodo impositivo), de forma que la base imponible del IS de ese periodo va a verse reducida, y correlativamente, aumentada en los años siguientes, porque ya no se va a deducir ese gasto por amortización, mientras que contablemente, ese gasto va a continuar reflejado en la cuenta de pérdidas y ganancias.<sup>44</sup>

### **3.1.2 Bienes amortizables y determinación de la base a amortizar**

En cuanto a los elementos susceptibles de amortización, primeramente hacer referencia a que, como se ha venido comentando, solamente afectará a aquellos pertenecientes al activo fijo (inmovilizado), puesto que tienen como finalidad permanecer en la empresa y contribuir en su proceso productivo a lo largo de los años, y es precisamente por este carácter de permanencia que se da un proceso de pérdida de valor natural a lo largo de los años.<sup>45</sup>

Encontramos en primer lugar el inmovilizado material o tangible, excluyendo los terrenos, entendiéndose que éstos no se deprecian a lo largo del tiempo por uso, disfrute u obsolescencia. Estos elementos del activo fijo están pensados

---

<sup>43</sup> GARCÍA LUIS, "*Derecho tributario parte especial*", p.80

<sup>44</sup> GARCÍA LUIS, "*Derecho tributario parte especial*", p.81

<sup>45</sup> PÉREZ ROYO, "*Curso de Derecho tributario*", p.388

para su contribución a la actividad de la empresa, y no para el lucro de la sociedad a través de su venta a terceros, siendo su vida útil mayor a la de un ejercicio económico completo.

En segundo lugar, las inversiones inmobiliarias, que también son elementos del inmovilizado material, diferenciándose en que no van a ser usadas por la empresa con la finalidad de contribuir en el ciclo productivo, sino que van a ser alquiladas o vendidas a terceros.<sup>46</sup> Además, haciendo referencia a I.PÉREZ ROYO<sup>47</sup>, con vistas a dejar claras las diferencias entre estos inmovilizados, “los inmuebles de inversión se tienen para obtener rentas o plusvalías, o ambas, y generan flujos de efectivo independientemente de otros activos poseídos por la empresa. Este dato permite diferenciar a estos inmuebles de los que la empresa registra dentro del inmovilizado material. Estos últimos colaboran, junto con otros factores productivos, en la generación de flujos de efectivo, mientras que en los inmuebles de inversión la renta la genera el inmueble en sí, de forma autónoma o independiente, bien a través de su alquiler, bien a través de su venta. También conviene diferenciar estos inmuebles de inversión de los que se tienen para vender en el curso normal de las actividades del negocio, o bien se encuentran en proceso de construcción o desarrollo con vistas a dicha venta, ya que estos últimos se registrarán como existencias”.

Además, este autor también recalca que aquellas empresas que inviertan en inmuebles con la intención de especular con ellos a largo plazo, es decir, de esperar el momento oportuno, cuando se hubieren revalorizado, para venderlos, a partir de la regulación del año 2008 dejarán de tener consideración de existencias para pasar a ser, a todos los efectos, inmovilizado tangible, y por tanto, susceptibles de amortización.

Siguiendo con el artículo 12.1 LIS, donde se establecen las pautas sobre la amortización del inmovilizado material: “*se considerará que la depreciación es efectiva cuando: a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla:*

---

<sup>46</sup> GARCÍA LUIS, “Derecho tributario parte especial”, p.81

<sup>47</sup> “Curso de Derecho tributario parte especial”, cita p.388

<b>Tipo de elemento</b>	<b>Coefficiente lineal máximo</b>	<b>Periodo de años máximo</b>
Obra civil		
Obra civil general	2%	100
Pavimentos	6%	34
Infraestructuras y obras mineras	7%	30
Centrales		
Centrales hidráulicas	2%	100
Centrales nucleares	3%	60
Centrales de carbón	4%	50
Centrales renovables	7%	30
Otras centrales	5%	40
Edificios		
Edificios industriales	3%	68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombros	4%	50
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos)	7%	30
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2%	100
Instalaciones		
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía	5%	40
Cables	7%	30
Resto instalaciones	10%	20
Maquinaria	12%	18
Equipos médicos y asimilados	15%	14
Elementos de transporte		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8%	25

Buques, aeronaves	10%	20
Elementos de transporte interno	10%	20
Elementos de transporte externo	16%	14
Autocamiones	20%	10
Mobiliario y enseres		
Mobiliario	10%	20
Lencería	25%	8
Cristalería	50%	4
Útiles y herramientas	25%	8
Moldes, matrices y modelos	33%	6
Otros enseres	15%	14
Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas		
Equipos electrónicos	20%	10
Equipos para procesos de información	25%	8
Sistemas y programas informáticos.	33%	6
Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales	33%	6
Otros elementos	10%	20

*Reglamentariamente se podrán modificar los coeficientes y períodos previstos en esta letra o establecer coeficientes y períodos adicionales.*

Por otra parte, este mismo artículo 12 LIS, apartado primero, establece en las letras b), c), d) y e), lo siguiente, que será objeto de análisis en el apartado 3.2 del trabajo, sobre los sistemas de amortización: *b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización. El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes: 1.º 1,5, si el elemento tiene un período de amortización inferior a 5 años.*

2.º 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 5 años e inferior a 8 años.

3.º 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

*El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 por ciento. Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante. c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos. La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante números dígitos. d) Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria. e) El contribuyente justifique su importe.”*

En tercer lugar, el inmovilizado inmaterial o intangible, compuesto por aquellos elementos “no corporales”, también con una vocación de contribución a la actividad productiva de la empresa, y que en principio, no están pensados para el lucro a través de su venta. Para ser amortizables, deberán no tener una vida ilimitada en el tiempo, sino una fecha de caducidad, y además, haber pagado un precio por ellas a otras personas o entidades, con las cuales no se tenga una vinculación. Dentro del inmovilizado intangible encontraríamos elementos como los derechos de autor o el fondo de comercio.<sup>48</sup>

Por otro lado, el apartado segundo del mismo artículo 12 LIS va a hacer una distinción en cuanto a la amortización del inmovilizado intangible, estableciendo lo siguiente: *“El inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe. La amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.”*

La base a amortizar va a venir determinada por el precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado,<sup>49</sup> es decir, el coste histórico del mismo. Este concepto viene desarrollado en el Marco Conceptual de la Contabilidad, en el

---

<sup>48</sup> GARCÍA LUIS, “Derecho tributario parte especial”, p.81

<sup>49</sup> GARCÍA LUIS, “Derecho tributario parte especial”, p.82

PGC, en su precepto número 6, de forma que (y teniendo en cuenta que en su primer párrafo se define el coste histórico como el precio de adquisición o coste de producción de un bien) la definición de precio de adquisición es la siguiente: *“El importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas o pendientes de pago más, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con ésta y ser necesarias para la puesta del activo en condiciones operativas.”*

De otro lado, la definición de coste de producción incluiría, según lo establecido en el siguiente párrafo del citado precepto número 6 del Marco Conceptual de la Contabilidad, *“El precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo”* (estas últimas, siempre que concurren unas condiciones relacionadas con su producción).<sup>50</sup>

A estas bases habría que restar el valor residual del activo, definida en el mismo precepto número 6, apartado 10, del Marco Conceptual de Contabilidad, como *“el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta”*, y que más adelante, en la Norma de Registro y Valoración número 2, apartado 2.1, se menciona al establecer que *“las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual”*. Sin embargo, en la normativa fiscal no aparece ninguna imposición en relación a la disminución del coste histórico por el valor residual, de lo cual habría que entender que fiscalmente podría no ser tenido en cuenta a la hora de determinar la base amortizable.<sup>51</sup>

En cualquier caso, fiscalmente no va a ser amortizable el valor del suelo (coincidiendo con la normativa contable). A este respecto, el artículo 3.2 RIS expone las soluciones a aplicar en caso de que no se conozca el valor del

---

<sup>50</sup> *“(…) en la medida en que se refieran al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.”*

<sup>51</sup> GARCÍA LUIS, *“Derecho tributario parte especial”*, p.83

suelo: prorrateo del “*precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición*”, aunque podrá utilizar la entidad otro criterio si prueba que está fundado en el valor de mercado del suelo en el año en que adquiere el bien.

En caso de que se superen los gastos contabilizados por amortización, estos darán lugar a un ajuste extracontable positivo (habría una base imponible mayor, puesto que no son deducibles las cantidades que sobrepasen lo permitido).

Siguiendo con lo dispuesto en el RIS, su artículo 3.3 establece que el momento para empezar a amortizar los bienes del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias será el momento en el que se ponen en funcionamiento, independientemente de cuándo se instalen o reciban dichos bienes. Si la puesta en funcionamiento no coincide con el primer día del periodo impositivo, la amortización se calculará proporcionalmente al tiempo que lleve en funcionamiento en dicho periodo (por ejemplo, si una máquina empieza a funcionar el 1 de julio, y el periodo impositivo coincide con el año natural, la amortización va a calcularse multiplicando la cantidad por 6/12). En caso del inmovilizado intangible, podrá empezar a amortizarse desde que el mismo comience a dar ingresos.

Cuando las renovaciones, ampliaciones o mejoras de los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias se incorporen al inmovilizado en sí, también serán amortizables, desde el momento en que se producen hasta el restante de la vida útil o años a amortizar. En cualquier caso, estos elementos patrimoniales objeto de renovaciones, ampliaciones o mejoras, van a amortizarse siguiendo el mismo método que se aplicaba antes de los cambios. Cuando estas operaciones constituyan un alargamiento de la vida útil del elemento patrimonial, deberá tenerse en cuenta a la hora de determinar la amortización del bien y del importe de la renovación, ampliación o mejora.<sup>52</sup>

---

<sup>52</sup> SÁNCHEZ SÁNCHEZ A. y otros, “*Sistema fiscal español*”, Universitat d’Alacant, Alicante, 2017

## **3.2. SISTEMAS DE AMORTIZACIÓN**

El Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (RIS) va a reconocer distintos sistemas de amortización en sus artículos 4-7, que se van a referir a continuación.

### **3.2.1 Sistema de amortización por tablas**

Resulta novedosa la actualización llevada a cabo en la LIS, que recogería más tarde el RIS, de forma más simplificada y clara en la versión vigente. Se actualizan las tablas de amortización, de manera que los elementos del inmovilizado pasan a estar clasificados en once categorías, que se aplicarán independientemente del sector económico al que pertenezcan las entidades, persiguiendo una simplificación del impuesto y una mayor concreción a la hora de cumplir con la normativa fiscal.<sup>53</sup>

En el artículo 4 se regula la amortización por aplicación de tablas oficiales. Este término hace referencia a lo dispuesto en la normativa (en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, encontramos dicha tabla en su artículo 12.1). En la misma, aparece un coeficiente máximo y un periodo de años máximo, anteriormente mencionados. Con el primero, viene dado un coeficiente máximo a aplicar a la base amortizable (artículo 4.1 a), y con el segundo, se halla un coeficiente lineal a partir del periodo máximo que aparece en las tablas, dividiendo entre 100 dicho periodo, obteniendo así un coeficiente de amortización mínima para el mayor número de años de vida útil del bien (artículo 4.1 b).

Pero, además, en el artículo 4.1 c) del RIS, se hace referencia a la posibilidad de aplicar un coeficiente que se halle entre los dos anteriormente mencionados. Es decir, la amortización a aplicar por el sujeto pasivo no se regula de forma rígida, sino que se permiten ciertas oscilaciones del coeficiente utilizado para hallar la cantidad anual. Incluso se podría no amortizar nada en los primeros años de vida útil, y amortizar los últimos ejercicios, aplicando el coeficiente de

---

<sup>53</sup> GARCÍA VALERA, A., *“Impuesto sobre sociedades, ¿quo vadis?, Una perspectiva europea”*, Universitat de Barcelona, Barcelona, 2018

amortización lineal máximo.<sup>54</sup> Por ejemplo, si una empresa pone en funcionamiento una máquina el 1 de enero del año 2018, cuyo coeficiente máximo y periodo de años máximo según las tablas del artículo 12.1 LIS es de 12% y 18 años respectivamente, siendo la base amortizable de 120.000 euros, la empresa podría aplicar el coeficiente máximo, de forma que podría amortizar, como mucho, 12.000 euros al año, de forma que si empezara el 1 de enero de 2018 a amortizar la máquina, acabaría de amortizar el año 10, siendo fiscalmente deducible dichos gastos. Sin embargo, debido a la flexibilidad que ofrece la ley, podría la entidad empezar a amortizar el año 8 (por ejemplo), y terminar de amortizar el año 18, siendo también admisible fiscalmente, pero teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 4.1 RIS: *“A los efectos de aplicar lo previsto en el apartado 3.1.º del artículo 11 de la Ley del Impuesto, cuando un elemento patrimonial se hubiere amortizado contablemente en algún período impositivo por un importe inferior al resultante de aplicar el coeficiente previsto en la letra b) anterior, se entenderá que el exceso de las amortizaciones contabilizadas en posteriores períodos impositivos respecto de la cantidad resultante de la aplicación de lo previsto en la letra a) anterior, corresponde al período impositivo citado en primer lugar, hasta el importe de la amortización que hubiera correspondido por aplicación de lo dispuesto en la referida letra b) anterior.”*

Es decir, se entiende que en los casos en los que contablemente se hubiera amortizado de forma que en los primeros años la cantidad fuera cero, y en los últimos se hubiera aplicado la cantidad resultante de la utilización del coeficiente lineal máximo (como en el ejemplo), habría que calcular el coeficiente derivado del periodo máximo ( $100/18=5,56\%$  aproximadamente) y aplicarlo a la base amortizable ( $5,56\% \times 120.000=6.720$ ). De esta manera, el exceso resultante de aplicar el coeficiente máximo, con un límite de hasta el coeficiente mínimo, habría que llevarlo a los primeros años. En el caso del ejemplo, al utilizar todos los años de vida útil (18), se iría quitando el exceso de amortización de los últimos años (12.000) de forma que se distribuyeran acorde al coeficiente mínimo (todos los años, desde el 1 hasta el 18, la amortización

---

<sup>54</sup> GARCÍA LUIS, “Derecho tributario parte especial”, p.84

tendría que ser de 6.720, que multiplicada por 18, nos daría aproximadamente 120.000).

No obstante, lo más frecuente es que la empresa estime la vida útil del activo, y a partir de dicha estimación, divida la base amortizable entre la vida útil, obteniendo un coeficiente a partir del cual va a calcular su amortización anual repartida entre los años de vida útil.<sup>55</sup>

### **3.2.2. Particularidades de la normativa fiscal**

Siguiendo los artículos del RIS sobre métodos de amortización, en el artículo 4, apartado segundo, se establecen las reglas de la amortización en los casos en los que un elemento patrimonial sea utilizado en varios turnos de trabajo, de forma que la amortización se llevará a cabo a partir de la siguiente fórmula:

Coeficiente mínimo-  $[(\text{Coeficiente máximo}-\text{Coeficiente mínimo})\times(\text{horas habitualmente trabajadas}/8 \text{ horas})]$

A continuación, en el artículo 4 RIS, apartado tercero, se va a regular el caso de la amortización de los bienes usados, dando dos opciones al contribuyente. La primera es la utilización del coeficiente máximo de las tablas oficiales multiplicado por dos (se entiende que quien adquiere un activo usado pretende amortizarlo más rápidamente), o bien, amortizar sobre el valor originario, aplicando a partir del mismo los coeficientes lineales de las tablas. En cualquier caso, es necesario saber dicho coste original; si no se conociera, se tendría que aportar una prueba pericial.

Al final del artículo, en el mismo apartado tercero, se establecen dos precisiones. La primera, que en caso de las empresas vinculadas no se va a permitir la elección entre estas dos opciones, sino que directamente se aplicará el coeficiente lineal de las tablas al coste originario, excepto si el precio de adquisición supera al coste originario (se aplicaría, entonces, el coeficiente de amortización máximo sobre el precio de adquisición). La segunda

---

<sup>55</sup> GARCÍA LUIS, "Derecho tributario parte especial", p.84

consideración a tener en cuenta es que la legislación fiscal entenderá como “usado” un inmueble que supere los diez años de vida.

Los dos siguientes artículos, el 5 y el 6 del Reglamento del IS, van a determinar los métodos de amortización acelerada. Este tipo de amortización se caracteriza porque permite al sujeto pasivo amortizar los primeros años de vida útil por encima de la cantidad resultante de aplicar el coeficiente máximo de las tablas, y disminuyendo la amortización de forma degresiva en los años siguientes, hasta terminar de amortizar el bien.<sup>56</sup>

El artículo 5 se refiere a la amortización según porcentaje constante sobre bienes del inmovilizado material (excepto inmuebles, mobiliario y enseres, según el apartado 2 del artículo). Consiste en multiplicar el coeficiente máximo dado por las tablas del artículo 12.1 LIS por alguno de los coeficientes que el artículo 5 RIS expone, según las condiciones de amortización del bien. Estos coeficientes son: “a) 1,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización inferior a 5 años. b) 2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 5 e inferior a 8 años. c) 2,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.”

El artículo 6 RIS, por su parte, va a regular la amortización mediante números dígitos que, de forma resumida, consiste en sumar los dígitos que componen el número de años que la entidad haya asignado para amortizar el bien, siempre que dichos años se encuentren entre el periodo máximo que aparece en las tablas y el periodo mínimo (por ejemplo, si son 10 años los que la sociedad ha estimado para amortizar, la suma de dígitos será  $1+2+3+4+5+6+7+8+9+10=55$ ). Después, se divide el coste de producción o precio de adquisición entre la suma de dígitos, dando lugar a la cuota a amortizar por dígito, y a continuación, se multiplica la cuota por el número de dígito (por ejemplo, si la cuota resultante de dividir el precio de adquisición entre la suma de dígitos es 5.000, el total a amortizar resultará de la multiplicación de 5.000 por cada dígito correspondiente al periodo impositivo, es decir, el año 1 la cantidad a amortizar será de 5.000, el año 2, de 10.000,

---

<sup>56</sup> GARCÍA LUIS, “Derecho tributario parte especial”, p.84

etc.). Al igual que en el método anterior, ni los inmuebles, ni el mobiliario ni los enseres podrán utilizar el método de números dígitos.

### **3.2.3 Planes de amortización y libertad de amortización**

Los planes de amortización no son concretamente un sistema de amortización, sino que son el resultado de la aprobación, por parte de la Administración, de una propuesta formulada por el contribuyente sobre la forma de amortizar un bien, apartándose de lo establecido en el artículo 12.1 (tablas oficiales), o incluso de los sistemas particulares (como la amortización acelerada).<sup>57</sup>

El artículo 7 RIS regula el procedimiento que debe regir a la hora de proponer un plan de amortización. Hay que llevar a cabo una solicitud donde se contengan diversos datos clave, como el sistema propuesto, la justificación de la elección, los bienes afectos, el precio de adquisición o el coste de producción de los mismos y fecha de inicio de las amortizaciones (artículo 7 apartado segundo). Debe presentarse la solicitud dentro del plazo de amortización de bien (artículo 7 RIS apartado tercero), dándose lugar a una fase en la que la Administración podrá pedir datos al contribuyente y éste presentar alegaciones ante las propuestas de la Administración, después de lo cual, se dictará una resolución (apartados cuarto, quinto y sexto del 7 RIS). La regla general en estos supuestos es la del silencio positivo (apartado séptimo del artículo 7 RIS). Además, va a ser posible su modificación, dentro del periodo impositivo que se quiera cambiar (apartado noveno del artículo 7 RIS). El plan aprobado por la Administración se extenderá, en cualquier caso, durante tres años a los bienes que tengan unas características físicas y jurídicas similares al bien objeto del plan (apartado décimo artículo 7 RIS).

Por último, y teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 12 LIS, hay que recalcar que, a nivel fiscal, van a existir ciertos elementos del inmovilizado que tendrán libertad de amortización. Esta libertad a la hora de amortizar va a consistir en permitir al empresario que, dentro de los límites de amortización contable establecidos por las tablas oficiales, pueda en los años que quiera y

---

<sup>57</sup> Esto está permitido en base al ya citado artículo 12.1 d), el cual flexibiliza los sistemas de amortización con la condición de que la Administración dé su aprobación.

por el porcentaje que quiera, deducir de su base imponible esa cantidad, teniendo que tributar más, lógicamente, los años siguientes.

Poniendo un ejemplo que ilustre más este concepto, si un empresario invierte 100.000 euros en una máquina con la finalidad de que la misma contribuya en su proceso de producción, la amortización máxima a la que puede acudir es del 12 por 100 en un periodo máximo de 18 años. Haciendo el cálculo,  $12\% \cdot 100.000 = 12.000$  euros al año, durante 18 años (máximo). El empresario, siguiendo la libertad de amortización, podría elegir amortizar 20.000 euros cada año durante 5 años, de forma que cada año pasaría a deducirse en concepto de gasto (amortización), 8.000 euros más ( $20.000 - 12.000 = 8.000$ ), reduciéndose su base imponible en esta cantidad.<sup>58</sup>

Si cada año el empresario decidiera amortizar lo máximo dispuesto por las tablas, que son 12.000 euros, terminaría de amortizar el año décimo de la vida útil de la máquina. De esta manera, si escogiera amortizar libremente 20.000 euros al año, siguiendo el ejemplo, al quinto año habría recuperado su inversión, y habría reducido, efectivamente, estos 5 años su base imponible por un importe de 8.000 euros; sin embargo, durante los años siguientes, no podrá deducirse los 12.000 euros que aparecen en contabilidad por este concepto, puesto que ya habría cubierto su base de amortización, de forma que los años siguientes su base imponible se vería incrementada.

Puede verse con mayor claridad a través de una tabla:<sup>59</sup>

Ejercicios	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Am.contable	12.000	12.000	12.000	12.000	12.000	12.000	12.000	12.000	12.000	12.000
Am. Fiscal	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	-	-	-	-	-
Ajuste extracontable	-8.000	-8.000	-8.000	-8.000	-8.000	12.000	12.000	12.000	12.000	12.000

En cuanto a elementos susceptibles de esta libertad de amortización, el artículo 12.3 LIS dice lo siguiente:

*“No obstante, podrán amortizarse libremente: a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus*

<sup>58</sup> GARCÍA LUIS, “Derecho Tributario parte especial”, p.92

<sup>59</sup> GARCÍA LUIS, “Derecho Tributario parte especial”, p.92

*actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales. b) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo. Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo. c) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización. d) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria. e) Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año. Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.”*

#### **IV) LOS AJUSTES POR PÉRDIDAS POR DETERIORO Y LAS PROVISIONES**

Las provisiones y deterioros van a ser otro de los aspectos, ya mencionados en anteriores puntos del trabajo, con una especial relevancia en el estudio de las diferencias de la regulación contable y fiscal de los beneficios de las sociedades, de ahí que merezcan su estudio en un epígrafe completo.

##### **4.1 PÉRDIDAS POR DETERIORO. MENCIÓN ESPECIAL DE LAS PÉRDIDAS POR INSOLVENCIA DE DEUDORES.**

Las pérdidas por deterioro a analizar van a ser tanto las que siguen la regla general, como las pérdidas derivadas de la insolvencia por parte de deudores.

Generalmente, las pérdidas por deterioro son las disminuciones de valor que se registran en el activo con motivo de hechos que no derivan del uso normal de dichos elementos, si no de hechos extraordinarios que tienen carácter reversible (a diferencia de las amortizaciones, cuya disminución de valor es irreversible, y derivada del uso u obsolescencia).

Contablemente, la sociedad tiene que llevar a cabo un “test de deterioro”, con la finalidad de determinar la disminución de valor experimentada, que tendrá su reflejo en las cuentas de la empresa tanto reduciendo el valor del activo en sí (se resta al valor contable del bien la cantidad deteriorada), como creando una partida de gasto coincidente con esa cantidad.<sup>60</sup>

Sin embargo, normalmente las pérdidas por deterioro no van a ser deducibles fiscalmente por la sociedad. No estarán permitidas las deducciones por deterioro experimentadas en el inmovilizado material, intangible (incluido el fondo de comercio), e inversiones inmobiliarias. También se excluye de forma expresa los deterioros de los valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de entidades (con excepción de participaciones en filiales de la empresa de más de 20 millones de euros o más del 5% del capital), así como los valores representativos de deuda.<sup>61</sup>

En los casos anteriormente citados, sería necesario hacer un ajuste extracontable positivo (la base imponible del IS aumentaría, con respecto al resultado contable). Sin embargo, los hechos o situaciones que no están expresamente incluidas en el artículo 13.2 LIS se presume que podrán deducirse, como es el caso de las dotaciones por pérdidas en el valor de las existencias y las dotaciones destinadas a reflejar las pérdidas de valor definitivas por circunstancias extraordinarias, como una inundación o un incendio, así como las relativas a las pérdidas en los créditos a cobrar (con ciertas condiciones).

En cuanto a las pérdidas derivadas de los derechos de créditos de dudoso cobro, estas no van a poder deducirse en todos los casos, sino que habrá que contemplar una serie de supuestos. Las “*pérdidas por deterioro de los créditos*”

---

<sup>60</sup> GARCÍA LUIS, “*Derecho Tributario parte especial*”, p.93

<sup>61</sup> Art. 13.2 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

*derivadas de las posibles insolvencias de los deudores”, reguladas en los artículos 11.12 y 13.1 de la LIS, son consecuencia, contablemente, de la aplicación del principio de prudencia valorativa, por el que se aconseja que, cuando exista un riesgo de impago de un derecho de crédito (obtenido a partir de la prestación de un servicio o entrega de un bien sin que se haya pagado en el momento, habiéndose acordado una fecha o plazo para dicho pago, creándose el mencionado derecho a cobrar), quede reflejada dicha pérdida en los libros de contabilidad.<sup>62</sup> Fiscalmente, podrán deducirse estos deterioros cuando exista un riesgo real de impago. A este respecto, y para delimitar de forma concreta los casos contemplados en la Ley como susceptibles de deducción por cobro dudoso, en el artículo 13.1 LIS nos encontramos lo siguiente: “Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.”*

En este aspecto hay que hacer mención al periodo impositivo, de forma que si el mismo es de un año natural, no podrán deducirse los derechos de crédito vencidos después del 1 de julio (aunque sí podrán dar lugar a reducción al cierre del siguiente periodo impositivo).<sup>63</sup>

Otros aspectos de la regulación del artículo 13.1 LIS establecen como deducibles: “b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso. c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes. d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.”

Estos tres últimos casos son susceptibles de deducción, aunque no hayan pasado los seis meses desde su vencimiento previstos en el apartado a).

Por otro lado, con respecto a la exclusión de la deducción de ciertos deterioros, el artículo 13.1 LIS prosigue de la siguiente manera: “No serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos: 1.º Las correspondientes a

---

<sup>62</sup> GARCÍA LUIS, “Derecho Tributario parte especial”, p.94

<sup>63</sup> GARCÍA LUIS, “Derecho Tributario parte especial”, p.95

*créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía. 2.º Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. 3.º Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.”*

Se refiere este precepto a casos en los que el legislador considera que los créditos se van a cobrar, aunque sea tarde (apartado primero); o en los que se trata de evitar fraudes en relación con pagos y cobros de empresas vinculadas (apartado segundo), o bien de evitar que se deduzcan cantidades globales estimadas, permitiéndose solamente las deducciones de dotaciones individuales.<sup>64</sup>

Añadir que, en los casos en que la pérdida de valor contabilizada como deterioro hubiera sido recuperada, y deducida fiscalmente, en el periodo impositivo que corresponda deberá hacerse un ajuste, registrándose un ingreso fiscal por la misma cuantía del gasto anteriormente deducido.

## **4.2 PROVISIONES**

Las provisiones son dotaciones llevadas a cabo por la sociedad con motivo de la existencia de obligaciones de carácter incierto en un futuro, de manera que tanto su cuantía como su exigibilidad van a ser indeterminadas. En la norma de registro y valoración número 15 del Plan General de Contabilidad se establece lo siguiente acerca de las provisiones: *“La empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.”*

---

<sup>64</sup> GARCÍA LUIS, “Derecho Tributario parte especial”, p.95

Responden, pues, las provisiones, al principio de prudencia valorativa, de forma que se van a dotar ciertas cantidades cuando se prevea un posible desembolso, aunque no se sepa a ciencia cierta que tal hecho vaya a llegar a ocurrir<sup>65</sup> (por ejemplo, si la empresa es demandada por uno de sus trabajadores por cometer alguna infracción laboral, no se sabe si finalmente será condenada, o el importe de la indemnización en caso de que así sea, de modo que se hace una dotación en forma de provisión. Son muy frecuentes en el negocio bancario.)

En el artículo 14 LIS se regula la deducibilidad de las provisiones. Como regla general, se admite la deducción fiscal de estas dotaciones (siempre que hayan sido contabilizadas); sin embargo, en el mencionado artículo van a establecerse una serie de supuestos excluyentes, que se pasan a referir.

En su apartado primero, el artículo 14 establece que no se deducirán *“los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones”*, y que dichos gastos podrán deducirse en el periodo impositivo en el que se abonen las prestaciones.

En el apartado segundo del mismo artículo 14, se excluyen *“los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida”*, aunque sí se admite la deducibilidad de algunas contribuciones, como las de los promotores de planes de pensiones; las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a planes de pensiones, siempre que cumplan una serie de requisitos relativos a la imputación personal, la irrevocabilidad y la transmisibilidad de su titularidad; así como las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, debiendo cumplir también los requisitos anteriormente citados.

En el siguiente apartado, se menciona explícitamente la no deducibilidad en los casos que se exponen a continuación: *“No serán deducibles los siguientes*

---

<sup>65</sup> GARCÍA LUIS, *“Derecho Tributario parte especial”*, p.96

*gastos asociados a provisiones: a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.”*

Se refiere a las obligaciones adquiridas por la sociedad de forma voluntaria. Por ejemplo, sería deducible una provisión derivada de un posible daño al medioambiente como motivo de la actividad empresarial, y por el que se esté obligado de forma legal o contractual; por el contrario, no sería deducible la provisión realizada por daños medioambientales si derivan de un compromiso público (y no vinculante jurídicamente) por parte de la empresa.<sup>66</sup>

Además, el apartado tercero del artículo 14 LIS continuará de la siguiente manera: *“b) Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.”*

Se trata de contratos onerosos, que van a causar más costes que ingresos a la sociedad, pudiendo deducirse solamente cuando se produzca de manera real la pérdida.<sup>67</sup>

Y prosigue con las siguientes letras: *“c) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas. d) Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas. e) Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan en efectivo.”*

En relación a estas últimas, solamente se considerarían deducibles, en cuanto a las provisiones que cubran la opción de adquirir acciones de la empresa por parte del personal, cuando se paguen en efectivo o se entreguen efectivamente a los trabajadores.<sup>68</sup>

Por otra parte, en el apartado quinto del artículo 14 LIS contempla la deducibilidad de las provisiones cuando *“se correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria”*, desarrollándose de forma más minuciosa a través del artículo 10 RIS.

---

<sup>66</sup> GARCÍA LUIS, *“Derecho Tributario parte especial”*, p.97

<sup>67</sup> GARCÍA LUIS, *“Derecho Tributario parte especial”*, p.97

<sup>68</sup> GARCÍA LUIS, *“Derecho Tributario parte especial”*, p.97

## V) LOS AJUSTES DE INGRESOS Y GASTOS. ANÁLISIS DE LOS GASTOS NO DEDUCIBLES

Como se ha visto anteriormente, aunque la normativa fiscal suele respetar los conceptos definidos por la legislación contable como “ingresos” y “gastos”, va a haber algunas situaciones en las que la Administración Tributaria no va a aceptar como tal ciertos ingresos y gastos a la hora de calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, teniendo que realizar el correspondiente ajuste, ya sea positivo o negativo, sobre el importe registrado en contabilidad.

Los ajustes por ingresos, tema ya explicado en el apartado 2.3.1 del trabajo, van a encontrarse en la normativa fiscal de forma menos concreta que los ajustes por gastos. Vienen a darse de manera más dispersa, encontrándose ejemplos de los mismos en el artículo 21 LIS: “*exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español*”, que tendría como objetivo evitar la doble imposición. También pueden mencionarse los ingresos derivados de la contabilización del propio IS, aunque a nivel contable sí que tengan el carácter de ingresos, no son computables fiscalmente. Asimismo, habría otro tipo de ingresos, que a nivel fiscal se incluyan en la base imponible, pero que contablemente no se califiquen como tal.

Acudiendo a la LIS, concretamente al artículo 11.3, punto primero, se establece como regla primordial para que un gasto pueda ser considerado como deducible fiscalmente el que esté contabilizado por la sociedad. No solo hace referencia a los gastos que van a parar a la cuenta de pérdidas y ganancias, sino que también añade como fiscalmente deducible aquellos gastos que se dirigen directamente contra la cuenta de reservas de patrimonio neto, como pueden ser los gastos por ampliación de capital, siempre que sea lícito, según la regulación vigente, llevarse esos gastos a patrimonio directamente, sin pasar por la cuenta de pérdidas y ganancias.

Además, este artículo admite como deducibles un tipo de gastos que contablemente, pueden no estar registrados como tal en el momento en el que se van a deducir. Es el caso de los gastos derivados de la libertad de amortización, previstos en los artículos 12.3 y 102 de la LIS, así como aquellos consecuencia de la amortización de forma acelerada.

En resumidas cuentas, este artículo 11.3 de la LIS establece un principio que determina la deducibilidad: el principio fiscal de inscripción contable<sup>69</sup>, por el cual ningún gasto podrá ser considerado a nivel fiscal para su deducción mientras no esté contabilizado, de forma que además de ser determinante para la deducción fiscal el que esté registrado en los libros de contabilidad, también lo va a ser para determinar su cuantía, puesto que no se va a poder reducir la base imponible en función de un importe que no esté contabilizado, independientemente de que sea en ese mismo ejercicio o en años anteriores, sin olvidar las dos excepciones anteriormente mencionadas.

Esta contabilización va a tener que ser efectuada por el contribuyente, mediante el registro de los libros contables y demás documentos de esta naturaleza, que luego han de ser comprobados por la Administración Tributaria, tal y como expone el artículo 120.2 LIS en su primer párrafo: *“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 contribuyente, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos.”*

Asimismo, el artículo 106.3 de la Ley General Tributaria hace referencia a la justificación de los gastos deducibles a través de *“la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria”*, de forma que aunque se haga una referencia expresa a la factura, también van a ser admisibles otros medios de prueba que justifiquen el gasto, contemplados como “documentos sustitutivos” de la factura.

---

<sup>69</sup> MALVÁREZ PASCUAL, “Régimen Fiscal de la Empresa”, p.114

A pesar de esta regulación, que deja abierta una posibilidad más amplia de justificación, la Administración ha sido bastante reacia a admitir otros medios de prueba que no sean la factura, por la facilidad que comporta ésta a la hora de la comprobación de que los gastos se encuentran correctamente contabilizados.<sup>70</sup>

Una vez hecha esta referencia a los requisitos formales de la deducibilidad fiscal de los gastos, se pasa a analizar lo establecido en el artículo 15 de la LIS, desarrollando cada uno de los gastos considerados como no deducibles por la normativa fiscal, que se exponen a continuación.

## **6.1 LA RETRIBUCIÓN DE FONDOS PROPIOS, LOS GASTOS DERIVADOS DE LA CONTABILIZACIÓN DEL IS, LAS Y MULTAS, SANCIONES Y RECARGAS**

El artículo 15 LIS comienza haciendo referencia a la no deducibilidad de los fondos propios como aquella retribución conformada por valores representativos de deuda o fondos propios.

*“a) Los que representen una retribución de los fondos propios. A los efectos de lo previsto en esta Ley, tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable. Asimismo, tendrán la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.”*

La Norma de Registro y Valoración segunda del Plan General Contable, disposición novena, los identifica con instrumentos financieros de patrimonio propio, como pueden ser las acciones ordinarias emitidas. También hace referencia, dentro de esta clasificación, a la cesión o transferencia de activos

---

<sup>70</sup> MALVÁREZ PASCUAL, “Régimen Fiscal de la Empresa”, p.116

financieros, como pueden ser los descuentos comerciales o el “factoring” que consiste en el adelanto por parte de entidades financieras de las deudas que el cliente del contribuyente ha adquirido con motivo de la adquisición de un bien o servicio, de forma que se cede a dicha entidad financiera los derechos de cobro de la deuda con el cliente.

Esto coincide en su mayoría con el criterio contable, que no confiere a este tipo de gasto la calificación de fiscal. Sin embargo, va a existir una diferencia expresada en la Norma de Registro y Valoración 9, disposición tercera, que en su primer apartado especificará que se considerarán como pasivos financieros, “*instrumentos financieros emitidos, incurridos o asumidos*” que supongan una “*obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables*”, haciendo especial referencia a las acciones sin voto o las acciones rescatables, de forma que contablemente, este tipo de instrumentos financieros no van a ser tenidos en cuenta como dividendos, sino como gastos financieros.<sup>71</sup>

Además, el artículo 15 a) LIS considera a los préstamos participativos como parte de las retribuciones por fondos propios, lo cual supone una novedad a nivel fiscal. Según la disposición transitoria decimoséptima de la LIS se permite, en cualquier caso, que lo establecido en el artículo 15 a), no sea de aplicación para los préstamos participativos otorgados antes del 20 de junio de 2014, permaneciendo la calificación de gasto de estos préstamos.

Si bien aquellos conceptos considerados como “fondos propios” para la ley fiscal no van a ser deducibles en la determinación de la base imponible, hay que aclarar que, en cualquier caso, van a estar exentos de tributación en concepto de impuesto sobre sociedades; de acuerdo con lo establecido el artículo 21.2 LIS.

En la letra b) del artículo 15 LIS se hace referencia a los gastos e ingresos derivados de la contabilización del IS, no teniendo ninguno de los dos carácter deducible o computable.

---

<sup>71</sup> MALVÁREZ PASCUAL, “*Régimen Fiscal de la Empresa*”, p.117

*“b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.”*

Cuando, como contribuyente, se paga un impuesto, éste va a suponer un gasto (o un ingreso, en ciertos casos). Sin embargo, fiscalmente no tendrán la consideración de gastos deducibles los derivados del propio IS; tampoco será ingreso computable el impuesto sobre sociedades cuando sea contablemente negativo, ni tampoco, como regla general, los impuestos extranjeros de naturaleza análoga al IS, aun cuando éste sea deducible en la cuota del impuesto español.<sup>72</sup> Los gastos comportarán un ajuste extracontable de signo positivo, puesto que el importe de la base imponible va a aumentar como consecuencia de una menor deducción. Pasará a la inversa con los ingresos derivados de la contabilización del IS.

El apartado c) establece lo relativo a las multas, sanciones y recargos.

*“c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.”*

No serán deducibles fiscalmente aquellos gastos generados por comportamientos que previsiblemente se pudieran haber evitado respetando lo establecido en las normas; se intenta de esta manera que la Administración no cargue de forma compartida con la responsabilidad del contribuyente, lo que acontecería en caso de que se considerara como gastos deducibles.

En este apartado se incluyen también los recargos de apremio, que tienen como finalidad compensar a la Administración por acudir a la vía ejecutiva para que el contribuyente pague sus deudas. También se incluirían los recargos por presentación fuera de plazo de declaraciones y autoliquidaciones (sin que haya habido un requerimiento previo). Sin embargo, en lo relativo a los intereses de demora pueden encontrarse algunas posturas encontradas, puesto que la ley fiscal no las menciona como tal en cuanto a su exclusión de la deducibilidad. La posición doctrinal mayoritaria aboga por su deducción fiscal, en cuanto que estos intereses de demora tienen un carácter resarcitorio y no sancionador. Asimismo, la propia DGT los considera como deducibles, al ser gastos

---

<sup>72</sup> RODRÍGUEZ RELEA, F., *“Fiscalidad práctica 2016. Impuesto sobre Sociedades”*, Thomson Reuters, Valladolid, 2016

financieros y no estar incluidos de forma expresa en el artículo 15 LIS que regula los recargos. De igual manera, tampoco se considera que quepan dentro de lo dispuesto por la letra f) del artículo 15 LIS, relativo a las actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.<sup>73</sup>

En cualquier caso, se producirá un ajuste positivo extracontable, puesto que la base imponible aumenta como consecuencia de la no deducibilidad.

## **5.2 LAS PÉRDIDAS DEL JUEGO, LOS DONATIVOS Y LIBERALIDADES Y LOS GASTOS DERIVADOS DE ACTUACIONES CONTRARIAS AL OJ**

Las pérdidas derivadas del juego no serán deducibles por la entidad, según el artículo 15 d) LIS.

*“d) Las pérdidas del juego”*

En palabras de L.MALVÁREZ PASCUAL,<sup>74</sup> “no se considerarán deducibles las pérdidas originadas en juegos de suerte, envite o azar, aunque sí se deberán computar los rendimientos positivos que se hayan podido generar con los mismos”. Se plantea la duda de los billetes de lotería, si estarían enmarcados en la categoría de juego de azar, o pueden considerarse como productos derivados de una campaña de promoción o publicidad. En caso de que se adquieran por este tipo de campañas, se pueden considerar como gasto de promoción o publicidad.

La normativa fiscal, en el 15 e) LIS, no incluye las donaciones en el concepto de gasto fiscal.

*“e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.*

---

<sup>73</sup> RODRÍGUEZ RELEA, “Fiscalidad práctica 2016”, p.291

<sup>74</sup> “Régimen Fiscal de la Empresa”, cita p.119

*No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo. Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.”*

Sin embargo, no nos encontramos ante una rigidez legal de este concepto, en cuanto que se permiten las “liberalidades” por las que, según las costumbres empresariales, se realicen en vista a una contraprestación por el otro agente económico, de forma que tienen cierto carácter de obligatoriedad. Además, también hace referencia a los donativos realizados a trabajadores de la empresa como gastos deducibles, entendiéndose que dichos donativos responden a incentivos futuros o como recompensa del trabajo presente o ya realizado, y también por tener un componente de uso social. Este uso social, acarrea el problema de tener que establecer una delimitación de lo que es y lo que no dicho uso social, puesto que va a adquirir importancia a la hora de distinguir un gasto fiscalmente deducible de otro que no lo es, aunque podría considerarse que, en general, todo gasto derivado de retribuciones a trabajadores puede ser deducible fiscalmente, porque además, esa retribución va a estar sujeta al impuesto correspondiente por concepto de retribución salarial.<sup>75</sup>

Se incluyen entre los deducibles, asimismo, los gastos derivados de las relaciones públicas con los agentes empresariales (clientes y proveedores), que incluyen pequeñas liberalidades, como pueden ser comidas en restaurantes. Sin embargo, la ley incluye un límite a la hora de deducir estos gastos: el 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Los gastos por publicidad serán deducibles, es decir, los gastos por promoción, ya sea directa o indirectamente, como por ejemplo, eventos de ocio o deportivos, o concierto, etc. La ley no establece una cantidad máxima a partir

---

<sup>75</sup> MALVÁREZ PASCUAL, “Régimen Fiscal de la Empresa”, cita p.120

de la cual no se pueda deducir; sin embargo, si el gasto no tiene una correlación de ingresos, habría que realizar un ajuste positivo extracontable.<sup>76</sup>

La última excepción será la relativa a las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, que se consideran también gastos deducibles.

La letra f) del artículo 15 excluye de la deducibilidad los gastos consecuencia de acciones no legítimas según las normas del ordenamiento jurídico español.

*“f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.”*

En este apartado, la LIS no solo incluiría como gastos no deducibles los sobornos (tal y como establece en el artículo 14.1 e) de la Propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades de 2011, sino también todos aquellos pagos a trabajadores que contradigan las imposiciones del Estatuto de Trabajadores (por ejemplo, un pacto entre empresarios y empleados por el que el primero negociara el pago de dinero extra en detrimento del disfrute de vacaciones por parte de los trabajadores, ya que en este caso se estaría violando lo establecido en el artículo 38.1 del Estatuto: *“El periodo de vacaciones anuales retribuidas, no sustituible por compensación económica, será el pactado en convenio colectivo o contrato individual. En ningún caso la duración será inferior a treinta días naturales.”*

### **5.3 LOS SERVICIOS PRESTADOS POR PERSONAS RESIDENTES EN PARAÍDOS FISCALES, LOS GASTOS DERIVADOS DE DEUDAS CON ENTIDADES DE GRUPO Y LAS INDEMNIZACIONES DERIVADAS DEL CESE DE LA RELACIÓN LABORAL O MERCANTIL**

Los gastos derivados de servicios prestados por personas residentes en paraísos fiscales no serán deducibles, siguiendo el artículo 15 letra g).

*“g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios*

---

<sup>76</sup> MALVÁREZ PASCUAL, *“Régimen Fiscal de la Empresa”*, p.121

*calificados como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada. Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles.”*

Este precepto introduce una presunción “iuris tantum”, según la cual, se presume que las operaciones y pagos realizados a personas y entidades residentes en paraísos fiscales no responden a un contrato por el que una parte paga y la otra entrega un bien o servicio, sino que se trataría de una transacción simulada, de forma que si el contribuyente es capaz de demostrar, con todos los medios que el derecho ofrece, que dicha operación es real, entonces el ordenamiento jurídico permitiría su deducción, independientemente de que se lleve a cabo en un paraíso fiscal.<sup>77</sup>

Pero, a pesar de que el contribuyente finalmente pudiera demostrar la efectividad de la transacción (facturas, documentos de pago, y otros medios, pues solamente los dos primeros no serían suficientes), el artículo 19.2 LIS establece que *“las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales se valorarán por su valor de mercado”*, con lo cual, se admite que la Administración presente un criterio distinto al de la contabilidad a la hora de deducir dicho gasto.<sup>78</sup>

Tampoco serán deducibles fiscalmente, según el artículo 15 h), los gastos que deriven de deudas con entidades que pertenezcan al mismo grupo empresarial.

*h) Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de*

---

<sup>77</sup> GARCÍA LUIS, “Derecho tributario parte especial”, p.104

<sup>78</sup> MALVÁREZ PASCUAL, “Régimen Fiscal de la Empresa”, p.122

*aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.*

Se hace referencia a los gastos financieros generados dentro de un grupo mercantil, entre empresas vinculadas. La excepción prevista en el último párrafo hace referencia operaciones realizadas por “motivos económicos” que la justifiquen que, según T.GARCÍA LUIS<sup>79</sup>, podrían tratarse de casos como una “reestructuración de grupo” o una “efectiva gestión de las entidades adquiridas con este endeudamiento”. Por otra parte, L. MÁLVAREZ PASCUAL<sup>80</sup> señala este precepto como una de las consecuencias de la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros establecida en la Ley del Impuesto sobre Sociedades; indica asimismo que esta limitación respondería a un doble objetivo introducido por la ley: de un lado, “fomentar las aportaciones a los fondos propios como medio para capitalizar las empresas y evitar su endeudamiento excesivo” (siendo esta una de las causas de la crisis económica); y por otro, conseguir una mayor recaudación a través del IS “al limitar un gasto que ha dado lugar a una importante erosión de las bases de tributación, sobretodo en relación a con los grandes grupos de sociedades”.

Por otra parte, este régimen se podría completar con lo dispuesto en el apartado quinto del artículo 16.5 LIS: *“A los efectos de lo previsto en este artículo, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.”*. Significa ello que, cuando una sociedad adquiere participaciones de otra entidad, mediante un préstamo que generará gastos financieros, y dicha entidad comprada pasa a formar parte del grupo de la compradora, o se

---

<sup>79</sup> “Derecho tributario parte especial”, cita p.105

<sup>80</sup> “Régimen Fiscal de la Empresa”, cita p.124

fusióna con la misma, en un plazo de cuatro años, será deducible el gasto hasta un límite del 30% del beneficio operativo de la sociedad compradora.<sup>81</sup>

El artículo 15 i) deja fuera de la deducibilidad fiscal las indemnizaciones por cese de relación laboral o mercantil que excedan unas determinadas cantidades.

*“i) Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, o de ambas, aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos, que excedan, para cada perceptor, del mayor de los siguientes importes: 1.º 1 millón de euros. 2.º El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. No obstante, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, será el importe establecido con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.”*

*A estos efectos, se computarán las cantidades satisfechas por otras entidades que formen parte de un mismo grupo de sociedades en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.*

No son deducibles, atendiendo a lo dispuesto en este apartado, las cantidades derivadas de la extinción de contratos laborales que excedieran de un millón de euros, o bien de las cantidades establecidas en el Estatuto de los Trabajadores

---

<sup>81</sup> GARCÍA LUIS, T., “Derecho tributario parte especial”, p.104

(ET). Así pues, si a un trabajador se le indemniza con una cantidad mayor que la establecida de forma estricta en el ET, pero menor a un millón de euros, la empresa podría deducirse el total de la indemnización pagada, superior a la legal (siempre que, como se ha dicho, sea menor a ese millón). Sin embargo, en caso de que el ET prevea una cantidad superior al millón, la deducibilidad se va a determinar según esta cantidad establecida en la ley, independientemente de que la indemnización dada al trabajador por la empresa sea mayor.<sup>82</sup>

#### **5.4 LOS GASTOS ENTRE PARTES VINCULADAS QUE DETERMINEN UN INGRESO EXENTO O SOMETIDO A UNA BAJA TRIBUTACIÓN NOMINAL, Y LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE PARTICIPACIONES**

No serán deducibles, siguiendo el artículo 15 j), los gastos derivados de operaciones realizadas con entidades vinculadas que no generen ingreso, sea este exento o sometido a una baja tributación nominal.

*“j) Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento.”*

Se trata de evitar la deducibilidad de los gastos en las denominadas “operaciones híbridas”<sup>83</sup>, en las cuales las calificaciones fiscales van a diferir entre sociedad y otra (siendo ambas vinculadas), de forma que haya una serie de ingresos relacionados con los gastos financieros que no tributan o lo hacen a un tipo de gravamen muy reducido (inferior al 10%).<sup>84</sup>

El artículo 15 k) LIS determina que no serán deducibles los deterioros de los valores representativos de participación en el capital o fondos propios de entidades cuando se den una serie de supuestos.

---

<sup>82</sup> GARCÍA LUIS, T., “Derecho tributario parte especial”, p.106

<sup>83</sup> GARCÍA LUIS, T., “Derecho tributario parte especial”, p.106

<sup>84</sup> MALVÁREZ PASCUAL, “Régimen Fiscal de la Empresa”, p.124

*“k) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias: 1.º que, en el período impositivo en que se registre el deterioro, se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta Ley, o 2.º que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley.”*

Se limita la deducibilidad en los casos en los que el titular de las participaciones pueda acogerse a la exención de dividendos del artículo 21 LIS así como cuando no se den las condiciones establecidas en el artículo 21.1 b), según el cual: *“la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.”*

## **5.5 LAS DISMINUCIONES DE VALOR ORIGINADAS POR LA APLICACIÓN DEL VALOR RAZONABLE Y LA DEUDA TRIBUTARIA DERIVADA DEL ITPJD**

Las disminuciones de valor por la aplicación del criterio del valor razonable correspondiente a valores representativos de participaciones no tendrán carácter deducible, como regla general, según el artículo 15 l).

*“l) Las disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable correspondientes a valores representativos de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades a que se refiere la letra anterior, que se imputen en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que, con carácter previo, se haya integrado en la base imponible, en su caso, un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe.”*

Podrán deducirse, en base a este artículo, las disminuciones de valor de las participaciones que hayan sido recogidas contablemente siempre y cuando se registre un incremento de valor del mismo importe en la base imponible, y de forma previa, cuando se recupere el valor de las participaciones.<sup>85</sup>

No van a ser deducibles, en virtud del artículo 15 m) LIS, los gastos derivados de la deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

*m) La deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, en los supuestos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 29 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.”*

---

<sup>85</sup> GARCÍA LUIS, T., “Derecho tributario parte especial”, p.106

## **VI) CONCLUSIONES**

El objetivo de este trabajo se encuentra en analizar, de la forma más concreta posible, los ajustes y correcciones que hay que llevar a cabo sobre el resultado o beneficio contable, para poder así calcular la base imponible del Impuesto de Sociedades. Este Impuesto resulta de una importancia nuclear, junto con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al gravar la renta de uno de los agentes económicos más importantes de nuestro Estado (y por ende, de la gran mayoría de los Estados a nivel global): las empresas. El Impuesto Sobre Sociedades va a permitir tener un control sobre los resultados de las entidades jurídicas, consiguiendo una aportación dineraria para las Administraciones Públicas decisiva a la hora de levantar y mantener el Estado de bienestar.

El Impuesto de Sociedades nace en el siglo XX con la finalidad de crear un tributo específico en el ordenamiento jurídico español que gravara la renta de las sociedades, modificándose en distintas ocasiones a lo largo de los años, hasta que, aproximadamente a mitad del siglo anterior, comienza a configurarse de manera que el hecho imponible sea la renta obtenida por los contribuyentes, según se configura por la normativa fiscal.

A día de hoy, los contribuyentes del impuesto son las entidades con personalidad jurídica, exceptuando a las sociedades civiles sin objeto mercantil, independientemente de que sea públicas o privadas. No obstante, hay una serie de entidades que se encuentran exentas, total o parcialmente. Las exenciones tienen fundamentalmente carácter subjetivo, en atención, por ejemplo, a la naturaleza pública de la entidad, independientemente de que obtengan renta a través de su actividad, de forma que realizan el hecho imponible, pero no están obligadas a declarar sus rentas. Atendiendo a la importancia que tienen las empresas públicas, puesto que proveen de productos y servicios a los ciudadanos en condiciones especiales de competencia, lo cual está previsto tanto en nuestra Constitución como en la normativa comunitaria europea, la exención realizada por la ley en base a la utilidad pública de estas empresas responde a una visión global de mantener el bienestar social, tanto en nuestro país, como a nivel comunitario.

Esta sujeción de las entidades jurídicas a un impuesto concreto, y distinto al de las personas físicas, parece razonable, puesto que no debe darse el mismo tratamiento a situaciones distintas. El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto que grava la renta del contribuyente atendiendo a su origen, pero además, es progresivo. El Impuesto sobre Sociedades no va a hacer esta distinción, siendo un impuesto proporcional, de forma que va a gravar al mismo tipo todas las rentas, independientemente de que sean altas o bajas, salvando las particularidades que establece la ley. Como resulta bastante evidente, a nivel patrimonial no es lo mismo una persona física que una persona jurídica, de forma que parece bastante justificado que la forma de gravar su renta no sea la misma. Si bien no se aplican tipos de gravamen de forma escalonada, lógicamente, cuanto mayor sea el beneficio adquirido por el empresario, reflejado en su cuenta de pérdidas y ganancias, mayor será la tributación que tenga que abonar a la Administración.

Por otra parte, tanto el devengo del tributo como el periodo impositivo en el Impuesto de Sociedades van a gozar de una relativa flexibilidad. Las leyes fiscales permiten que el periodo impositivo se adapte a las necesidades productivas o económicas de las entidades contribuyentes, así como el devengo, lo cual resulta bastante acertado, teniendo en cuenta que no todas

las empresas van a tener ciclos económicos iguales. Que las normas que regulan la fiscalidad no se caractericen por una excesiva rigidez puede resultar beneficioso para la economía, en tanto no se caiga en una transigencia demasiado amplia, pues una tolerancia en exceso puede conllevar un mayor número de fraudes y “escapes” a la fiscalidad, repercutiendo en todos los ciudadanos.

Es muy importante subrayar la envergadura que sobre este tema tiene la imputación temporal. Tanto en la normativa fiscal como en la normativa contable la imputación de gastos e ingresos en los periodos impositivos que les corresponden es de suma importancia, tanto como para llevar una contabilidad ordenada y veraz, como para poder calcular la base imponible de forma efectiva. Unido a este concepto, y con un interés similar, encontraríamos al principio del devengo y la imagen fiel de la empresa, pues en ambas normativas se hace referencia a estos aspectos, de forma que tanto contable como fiscalmente el principio del devengo va a ser la tónica general a seguir.

El principio del devengo vendría a determinar uno de los criterios más seguidos por las empresas: gastos e ingresos son contabilizados en el periodo impositivo en el que ocurren las operaciones o transacciones que los originan, es decir, en el momento en el que se *devengan*. De esta manera, no habría que atender a cuándo se paga o recibe el pago de un bien o servicio. Una forma de comprobar que este principio se ha llevado a cabo correctamente, sería hacer una verificación mediante la comparación de la fecha del albarán (o de la fecha del devengo en la factura) y ver si coincide con la fecha en la que se ha contabilizado el gasto o ingreso (si coinciden en el mismo periodo impositivo, está bien realizado).

Este principio busca conseguir la imagen fiel de la empresa, es decir, que la información que se desprenda de sus estados financieros sea válida para que, tanto los terceros que deseen llevar a cabo alguna operación con la entidad, como los socios de la propia empresa o trabajadores que busquen tomar alguna decisión relacionada con la misma, puedan hacerlo con seguridad. Con objetivo de conseguir este principio de imagen fiel, el contribuyente puede elegir otro criterio que no sea el del devengo, de modo que estos otros criterios de imputación temporal serán admitidos cuando sean consecuencia de la

persecución del objetivo de proveer de una imagen fiel a la empresa, y siempre que la Administración lo apruebe. Aquí podemos ver otro ejemplo de una cierta “transigencia” del legislador tributario, en aras a permitir que la empresa lleve a cabo sus cuentas de la forma en que más convenga a la entidad y a los terceros que se relacionen con ella.

En cualquier caso, y según lo establecido por la ley, cuando se hayan contabilizado gastos e ingresos de forma incorrecta, dichos ingresos y gastos van imputarse al periodo impositivo que legalmente le corresponda.

Expuesto lo anterior, y aunque la normativa fiscal comprenda la importancia de que las empresas pretendan conseguir una imagen fiel de sus cuentas, los objetivos de la fiscalidad van a ser distintos: se quiere recaudar a través de un impuesto la renta obtenida por las sociedades, y por ello, en determinados y relevantes aspectos, las normas fiscales no van a coincidir con las contables.

Hay que tener en cuenta que se va a partir del resultado contable que arrojen las cuentas anuales de la empresa. Este resultado contable, derivado de la cuenta de pérdidas y ganancias, va a reflejar el beneficio de la entidad, es decir, el resultado de restar a los ingresos obtenidos los gastos soportados. La normativa fiscal va a partir de las reglas de la contabilidad para llegar a este resultado, pero va a diferir en algunas de ellas, llegándose a él a través de los ajustes extracontables sobre el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Hay una serie de diferencias entre normativas que pueden enumerarse sintéticamente. Las calificaciones de ingresos y gastos van a venir diferenciadas en ocasiones, como es el caso, por ejemplo, de los gastos que provienen de pérdidas por el juego, o donaciones y liberalidades, o multas y sanciones. Todo ello son disminuciones de dinero para la empresa, que ésta puede contabilizar, pero que la Administración Tributaria no va a consentir, impidiendo que supongan una reducción a la base imponible en concepto de gasto, para lo cual considero que las normas son apropiadamente disciplinadas. La Agencia Tributaria debe procurarse los medios necesarios para actuar de forma efectiva, impidiendo que por la falta de prudencia de las empresas, estas consigan desgravarse a través de esos comportamientos, consecuencia de la existencia gastos que podían haberse evitado. Se daría un

ejemplo muy poco eficiente si no hay un control de los gastos deducibles, puesto que, en el caso de que hubiera tolerancia a este respecto.

La imputación temporal es otro de los aspectos más relevantes en cuanto a diferencias entre contabilidad y fiscalidad, pudiendo observarse su incidencia en distintos ámbitos, como es el caso de las amortizaciones aceleradas, que van a permitir que el contribuyente tribute por un gasto que aún no se ha devengado, de forma que va a haber un desfase entre la contabilidad y la fiscalidad. Este tipo de distinciones, que buscan favorecer las inversiones de los empresarios, son una buena manera de incentivarlas, puesto que las inversiones suponen un desembolso mayor en sus comienzos, mientras que en años posteriores puede verse compensado con los ingresos derivados de dichas mejoras o incorporaciones.

Las diferencias en las reglas de valoración tienen como objetivo gravar la renta de operaciones en el momento en el que ocurren y evitar fraudes relativos a transacciones con entidades vinculadas o entidades y personas que residen en paraísos fiscales, de forma que las primeras se valorarán a su precio de mercado, y las segundas, seguirán reglas concretas para evitar la elusión del pago del impuesto.

Además, es importante introducir un aspecto que no tiene cabida en la regulación contable: la compensación de las bases imponibles negativas, de forma que la Agencia Tributaria va a permitir a los contribuyentes que minoren sus bases imponibles positivas con las bases negativas obtenidas en años anteriores (es decir, cuando sus beneficios fiscales sean “pérdidas”). Es una buena medida para aliviar a los empresarios que no hayan tenido buenos resultados en años anteriores, de forma que una vez que se vean recuperados, superar sus malos resultados precedentes.

Una vez determinadas las diferencias entre normativas, es necesario materializarlas a través de los ajustes extracontables, ya sean positivos o negativos. Un ajuste positivo supone una mayor tributación, puesto que se reduce la cuantía de los gastos a deducir o se incrementa el cómputo de ingresos a declarar; mientras que un ajuste negativo significa lo contrario.

Uno de los ajustes extracontables con mayor interés es el relativo al ajuste por amortizaciones, como pérdidas de valor de los elementos del activo de una entidad por razones naturales. Para que sean fiscalmente deducibles, las amortizaciones tienen que ser efectivas, es decir, que se correspondan con una depreciación real. Como una depreciación de un elemento no es fácil de medir, el legislador ha configurado unas tablas oficiales donde se recogen los coeficientes máximos a aplicar a la base amortizable (de forma que el resultado de multiplicar ese coeficiente por la base da la cantidad máxima que puede imputarse a la amortización en cada periodo impositivo). Se incorpora, además, un periodo máximo (número máximo de años en los que se puede amortizar un bien); siempre y cuando estén correctamente contabilizadas, si bien no se da esta premisa en el caso de algunas salvedades recogidas en la ley, como es el supuesto de las amortizaciones aceleradas.

Los bienes amortizables serán, en cualquier caso, aquellos pertenecientes al inmovilizado, tanto material como intangible, puesto que son estos los que van a contribuir a la producción de la entidad, además de tener una vocación de permanencia en el tiempo, de forma que serán los que se deprecien con uso (las existencias, por ejemplo, son fáciles de descartar como elementos susceptibles de amortización, en cuanto que la utilización de las mismas no va a ver mermado su valor de forma gradual en el tiempo, puesto que no tienen ese carácter de permanencia). La base a amortizar se determinará, en cualquier caso, por el coste histórico del elemento. Hay que tener en cuenta también que el valor del suelo no entra a formar parte de la amortización, ya que no se entiende depreciado con el paso de los años.

Comenzarán a amortizarse los bienes en el momento en el que se ponga en funcionamiento, y no cuando se adquieran, determinación que desde un punto de vista objetivo parece bastante oportuno, en cuanto que, de no ser así, se podría adquirir un activo y ponerlo en funcionamiento posteriormente con el objetivo de amortizar y deducir gastos en concepto de un deterioro que realmente no se ha producido, ni a efectos fiscales ni a efectos contables.

Los sistemas de amortización vienen determinados por un sistema generalizado, siendo el más usado por las empresas el consistente en la aplicación de coeficientes establecidos en unas tablas, según el tipo de

elemento a amortizar, e independientemente del sector económico en el que opere la entidad. La normativa fiscal observa, en cualquier caso, una serie de particularidades a la hora de amortizar bienes, además de contemplar una cierta transigencia respecto a planes de amortización diseñados por el propio contribuyente, atendiendo a ciertas condiciones.

Estas particularidades hacen referencia a la posibilidad de amortizar de forma distinta una serie de elementos. Entre ellos se encuentran los activos utilizados en turnos rotativos de trabajo, los bienes usados, y la amortización acelerada, lo que permite amortizar una mayor cantidad los primeros años e ir decreciendo la misma los últimos periodos, de forma que, mientras en los periodos del principio se llevan a cabo ajustes extracontables negativos (puesto que los gastos son mayores a nivel fiscal que contable, y por tanto, decrece la base imponible), en los últimos periodos el ajuste sería de signo contrario (los gastos contables de amortización, que han seguido un sistema no degresivo, son mayores que los gastos fiscales). También es posible un método basado en coeficientes constantes y de números dígitos.

Los planes de amortización, por su parte, son el resultado de una propuesta hecha por el contribuyente, para llevar a cabo una amortización utilizando un sistema propio. Se condicionan a la aprobación por parte de la Administración, aunque se contempla como particularidad la regla del silencio positivo, de forma que, si la Administración no responde en plazo reglamentario, se entiende estimada dicha propuesta. De ello se puede deducir que el legislador pretende ser transigente en cuanto a las amortizaciones, para permitir que los contribuyentes se deduzcan los gastos según estimen oportuno (dentro de unos límites), puesto que los ajustes realizados con un signo se verán, tarde o temprano, compensados con otros ajustes de signo contrario. Así pues, la cantidad a deducir no varía, sino que solamente lo hará el periodo impositivo al que se imputen.

Los ajustes por pérdidas por deterioro y las provisiones es otro de los aspectos nucleares analizados en los que se plasman las diferencias entre fiscalidad y contabilidad.

Las pérdidas por deterioro son deducibles fiscalmente en la mayor parte de las ocasiones. Esto se debe a que dichas pérdidas son consecuencia de acontecimientos extraordinarios, diferenciándose así de las amortizaciones. Tendrán carácter reversible, entendiéndose que la ley fiscal no permite su deducibilidad, en cuanto que es posible revertir el deterioro en periodos posteriores.

A este respecto, teniendo en cuenta la tolerancia que la ley mantiene con respecto a otros ámbitos, quizá no sería un sinsentido el que los deterioros pudieran deducirse con carácter general. Igual que las amortizaciones pueden, en algunos casos, dar lugar a ajustes positivos y negativos a lo largo de los periodos impositivos respecto a un bien amortizable, se podría permitir con más flexibilidad (aunque no sea total, sino dándose supuestos menos rigurosos) que un deterioro pudiera ser deducible, y que, en caso de que los años dieran lugar a su reversión, se ajustara con signo contrario. En cualquier caso, debido a su silencio legislativo, se ha venido entendiendo que hay ciertos deterioros que sí podrían deducirse, como es el caso de las dotaciones por pérdidas del valor de las existencias o aquellas derivadas de ciertas circunstancias excepcionales o catastróficas, como en los incendios.

Las pérdidas derivadas de créditos de dudoso cobro, con motivo del principio de prudencia valorativa contable que permite contabilizar dichas pérdidas en el momento en que exista riesgo de impago, hace que fiscalmente puedan deducirse dichas pérdidas en los casos en que exista un riesgo cierto de que el pago no vaya a realizarse. Para ello la ley hace referencia a una serie de supuestos, encaminados a certificar que, efectivamente, el deudor no va a pagar sus deudas. Al igual que en el anterior caso, estas condiciones podrían verse suavizadas para aliviar en cierta manera las consecuencias negativas que acarrear los impagos. Una de las exclusiones que hace la ley fiscal, en cuanto a la deducibilidad de un deterioro por impago de créditos, son las correspondientes a las deudas mantenidas con una entidad pública, puesto que se presume que van a pagar. Esta presunción puede no resultar muy realista, pues la Administración puede que no sea cumplidora de sus deudas en todas las ocasiones, y si lo es, pero en plazos muy tardíos, puede conllevar un perjuicio grave a la empresa (si la Administración cuenta, por ejemplo, con una

cuota elevada del porcentaje total de los clientes de una empresa, y la misma no paga, o paga tarde, los perjuicios pueden ser graves).

Las provisiones, por su parte, consideradas como dotaciones que se llevan a cabo para responder por obligaciones de futuro, sin concreción del momento exacto o de la cuantía del mismo, sí van a ser deducibles con carácter general. La ley fiscal establece algunas salvedades, pero acepta su deducción en el resto de los casos. No se aceptan cuando provengan de un compromiso adquirido de forma voluntaria (entre otras), lo cual debería poder modularse de alguna manera. Desde luego no sería muy acertado que se provisionara cualquier tipo de gastos derivados de un compromiso. Sin embargo, podría estudiarse la posibilidad de deducirse ciertos gastos que reviertan en un pacto beneficioso para la sociedad como, por ejemplo, el que una empresa se comprometiera públicamente a reducir el vertido de residuos, aunque cumpla con lo legalmente establecido.

Por último, hacer referencia de nuevo, como objeto de estudio ampliado, a los ajustes por ingresos y gastos, derivados de una concepción distinta entre la normativa fiscal y la normativa contable. Los ajustes por ingresos van a ser algo más difíciles de encontrar en la ley fiscal, pero los gastos no deducibles fiscalmente, por el contrario, van a tener un precepto que los regula de forma bastante clara. Como ya se ha mencionado, estos gastos derivan de situaciones que el legislador fiscal no entiende que deban incluirse a la hora de determinar la base imponible, ofreciendo distintas justificaciones. En general, corresponden a gastos que podrían haberse evitado, que han sido generados por un comportamiento imprudente o innecesario, o generados con ánimo de defraudar.

Como conclusión final, quisiera culminar este trabajo ofreciendo una breve valoración global del cálculo de la base imponible del tributo, así como del proceso de realización del trabajo. He comenzado el mismo apreciando la complejidad de este tema, la variedad de reglas y criterios a tener en cuenta, y las salvedades introducidas por la ley y el reglamento. Una vez concluido el mismo, mi percepción sobre las dificultades que entraña en el Impuesto sobre Sociedades no ha hecho más que aumentar, debido a la amplitud de los temas que abarca, según he constatado mientras lo elaboraba. En cualquier caso, eso

no es óbice para reconocer que el aprendizaje haya sido real y apropiado a un final de grado, habiendo adquirido los elementos más importantes de este tema, cimentando así las bases para permitirme adquirir (espero) una comprensión más profunda a lo largo de los años de mi trayectoria profesional.

## REFERENCIAS DE BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA

---

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín, *“Impuesto sobre Sociedades”*, en *“Manual de Derecho Tributario parte especial”*

Pamplona: Thomson Reuters, 2014

CORDERO GONZÁLEZ, Eva María, *“Las Bases Imponibles Negativas en el Impuesto sobre Sociedades”*

Pamplona: Thomson Reuters, 2017

GARCÍA LUIS, Tomás, *“Impuesto sobre Sociedades”* en *“Derecho tributario parte especial”*, VV. AA

Madrid: Technos, 201

GARCÍA VALERA, Alberto, *“El Impuesto sobre sociedades en España”*, en *“Impuesto sobre sociedades, ¿quo vadis?, Una perspectiva europea”*, VV.AA.

Barcelona: Universitat de Barcelona, 2018

GOTA LOSADA, Alfonso, *“Tratado del Impuesto de Sociedades. Tomo I. Nociones fundamentales del impuesto sobre sociedades e historia del tributo en España”*

Madrid: EXTECOM, 1988

MALVÁREZ PASCUAL, Luis, *“Régimen Fiscal de la Empresa”*

Madrid: Technos 2016.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, *“Derecho Tributario parte general”*

Pamplona: Thomson Reuters, 2016

DE LA PEÑA VELASCO, G., FALCÓ Y TELLA, R., MARTÍNEZ LAGO, M.A. y otros, *“Impuesto sobre Sociedades”* en *“Sistema Fiscal Español (Impuestos Estatales, Autonómicos y Locales)”*

Madrid: lustel, 2016

PÉREZ ROYO, Ignacio, *“Impuesto sobre Sociedades”* en *“Curso de Derecho tributario parte especial”*, VV.AA.

Madrid: Technos, 2018

RODRÍGUEZ ARANA, Miguel Ángel, *“Guía práctica de novedades. Impuesto sobre Sociedades”*

Valladolid: Thomson Reuters, 2015

RODRÍGUEZ RELEA, Francisco Javier, *“Fiscalidad práctica 2016. Impuesto sobre Sociedades”*

Valladolid: Thomson Reuters, 2016

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Á., LORENZO GIL, M., LÓPEZ LLOPIS, E., *“Impuesto sobre Sociedades”*, en *“Sistema fiscal español”*

Alicante: Universitat d’Alacant, 2017

Página web oficial Agencia Tributaria

<https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Empresas y profesionales/Empresas/Impuesto sobre Sociedades/Periodos impositivos a partir de 1 1 2017/Sujetos pasivos/ Que se entiende por objeto mercantil .shtml>