

CURSO BÁSICO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (3): LA BASE IMPONIBLE, DETERMINACIÓN Y AJUSTES.

(Febrero 2014)

- **José Antonio Rodríguez Ondarza**
(Catedrático de Hacienda Pública y Sistema Fiscal)
Universidad Complutense de Madrid
- **Luis Alfonso Rojí Chandro**
(Profesor de Sistema Fiscal Español)
Universidad Autónoma de Madrid
- **Silvia Rojí Pérez**
(Lda. Administración de Empresas)
- **Miriam Sánchez González**
(Lda. Derecho y Administración de Empresas)

RESUMEN

La base imponible es el elemento fundamental en el Impuesto sobre Sociedades, su determinación no es una tarea sencilla al estar interrelacionada con el resultado contable, debiendo ajustar el mismo con una pluralidad de ajustes extracontables que obedecen a diferencias entre norma contable y normal fiscal. Comprender el motivo de estas diferencias, su forma de cuantificación, sus efectos contables y generalizar las diferencias permanentes o temporales más comunes es el objetivo de esta tercera entrega del curso, de forma que cuando tengamos delante el Balance y la cuenta de Resultados de una empresa, de forma intuitiva, podamos identificar áreas o conceptos en los que tengamos que incidir o revisar para la correcta cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio.

27.

LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: CONCEPTO

El Derecho Tributario define la base imponible como la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la valoración o medición del hecho imponible, cuya concreción en el Impuesto sobre Sociedades, es la obtención de renta por el sujeto pasivo. Determinar la base imponible consiste, en consecuencia, en medir y valorar la renta obtenida por las personas jurídicas y las entidades sujetas al impuesto, durante un período temporal concreto, el período impositivo.

Establece el TRLIS en su artículo 10, que **la base imponible es el importe de la renta en el período impositivo, minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores**. No grava la renta al final de la existencia de la sociedad, sino que fracciona la misma en períodos impositivos en los que puede haber resultados positivos y negativos que interconecta permitiendo la compensación de bases imponibles negativas.

$$\text{B. Imponible} = \text{Renta del período impositivo} - \left[\text{Compensación de BI Negativas de ejercicios anteriores} \right]$$

Esta compensación, en el plano teórico, admite dos sistemas fundamentales:

- Compensación de pérdidas hacia adelante, permitiendo minorar la base imponible del ejercicio con las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.
- Compensación de pérdidas hacia atrás, permitiendo minorar la base imponible del ejercicio con las bases imponibles negativas de ejercicios posteriores, devolviendo el impuesto pagado con anterioridad.

La normativa española, en línea con lo establecido en la mayoría de países de nuestro entorno, adopta el sistema de compensación hacia adelante, permitiendo **la compensación de bases imponibles negativas** de un ejercicio con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los **18 años** inmediatos y sucesivos.

La compensación de bases imponibles negativas tiene la consideración de un **crédito fiscal** (el sujeto pasivo pagará menos impuestos en el futuro). La valoración de este crédito de impuesto futuro se realiza en función del importe de la base imponible negativa y el tipo de gravamen al que se espera recuperar la misma.

$$\text{Crédito fiscal} = \text{<B.Imponible negativa>} \times \text{tipo de gravamen}$$

Desde la óptica contable, el crédito fiscal se reconocerá como activo cuando, aplicando el principio de prudencia, resulte probable que **la empresa disponga de bases imponibles positivas futuras** derivadas de resultados positivos en el ejercicio de su actividad. El Plan General de Contabilidad incluye en la cuenta (4745) "Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio xxxx" para este reconocimiento.

Si aplicando la estructura de liquidación del Impuesto sobre Sociedades llegamos a una base imponible negativa de, por ejemplo, 1.000.000€, tributando al tipo impositivo general (30%), y esperamos recuperar racionalmente en un futuro con beneficios, **activaremos un crédito fiscal de:**

	D	H
Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio xxx (4745)	300.000	
a		
Impuesto diferido (6301) (1.000.000 x 30%)		300.000

Cuando **en posteriores ejercicios** se vaya compensando la base imponible negativa del ejercicio anterior, **revertiremos** el asiento realizado en un importe igual a la base imponible compensada multiplicada por el tipo impositivo. Si por ejemplo compensamos 400.000€ en el ejercicio posterior contabilizaremos una reversión de:

	D	H
Impuesto diferido (6301)	120.000	
a		
Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio xxx (4745)		120.000

(300.000 x 30%)

Todo esto hace que la **base imponible** sea el elemento estructural más importante del Impuesto sobre Sociedades, cuya determinación no está exenta de **complejidad**, primeramente en la acotación e **imputación** de renta al intervalo temporal del período impositivo, (¿qué rentas son del período impositivo?), seguida de la dificultad de **valorar y cuantificar** los componentes que conforman la renta del ejercicio. (¿cómo valoro y cuantifico la renta?)

De acuerdo con lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, (art. 10.2 TRLIS), la base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el método de estimación objetiva cuando la norma determine su aplicación y subsidiariamente por el método de estimación indirecta.

- **El régimen general y prioritario** en la determinación de la base imponible es el de **estimación directa** que aplicarán en la cuantificación de la misma, tanto el contribuyente como la Administración Tributaria, partiendo de las declaraciones, documentos, justificantes, datos consignados en los libros de contabilidad y libros registro establecidos por las normas fiscales.
- Solo para **casos previstos expresamente** en la propia normativa del Impuesto sobre Sociedades, la base imponible se determinará por aplicación del **régimen de estimación objetiva**, por aplicación de signos, índices o módulos a sectores de actividad determinados. En la actualidad sólo se desarrolla este régimen especial de determinación de la base imponible para entidades navieras, (art. 124 a 128 TRLIS), utilizando como módulo o índice representativo de la base imponible las toneladas de registro neto.
- De forma **subsidiaria** y supletoria se permite la determinación de la base imponible por el **método de estimación indirecta, sólo aplicable por la Administración Tributaria**, en los casos en los que no se pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible.

El sujeto pasivo empleará generalmente la estimación directa de su base imponible, partiendo del resultado contable determinado de acuerdo a la normativa contable y corrigiendo el mismo, (ajustándolo), por la aplicación de los preceptos establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

29.

¿CUÁNDO APLICA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN INDIRECTA? ¿CÓMO LO APLICA?

La estimación indirecta de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades es un método residual, subsidiario, que **sólo puede aplicarse por la Administración Tributaria**, dentro de los procesos de control e inspección de las bases imponibles en los casos en los que no exista posibilidad de cuantificar la base imponible por el método de estimación directa. (Su regulación se encuentra dentro de la Ley General Tributaria y en el Reglamento de Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección).

Con la aplicación de este procedimiento de determinación de **la base imponible**, la misma **se estima** de forma aproximada por lo que no es exacta, conlleva cierta imprecisión.

Procede su aplicación cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) **Falta de presentación de declaraciones** o presentación de declaraciones incompletas o inexactas, debiendo valorar si existen elementos probatorios que aún a falta de declaraciones, permitan determinar la base imponible por estimación directa.
- b) Que el sujeto pasivo ofrezca **resistencia, obstrucción, excusa** o negativa a la actuación inspectora, impidiendo el examen de documentos, antecedentes, libros de contabilidad, facturas, ficheros, justificantes, no atendiendo requerimientos, no compareciendo ante la administración estando citado al efecto.. si estas conductas impiden el conocimiento de datos para aplicar la estimación directa, se aplicará el método de estimación indirecta.
- c) **El incumplimiento sustancial de las obligaciones contables** o registrales. Se entiende que el sujeto pasivo ha incumplido sustancialmente sus obligaciones contables:
 - Cuando incumpla la obligación de llevanza de contabilidad o de los registros establecidos por las normas tributarias. Se presumirá su omisión cuando no se exhiban a requerimiento de los órganos de inspección. (La no llevanza de los libros contables obligatorios, no conservación de la documentación contable, la no conservación de los libros de contabilidad, la llevanza irregular de los libros con espacios en blanco,

tachaduras... la no concordancia de libros y soportes contables...)

- Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de actividades, bienes o derechos.
- Cuando los libros o registros contengan omisiones, alteraciones, o inexactitudes que oculten o dificulten, gravemente, la constatación de operaciones realizadas. (Falseamiento de libros de contabilidad, falta de anotaciones, operaciones no contabilizadas, anotación de operaciones inexistentes...)
- Cuando de la documentación aportada por el sujeto pasivo no pueda verificarse la declaración o determinarse con exactitud las bases o rendimientos objetos de comprobación.
- Cuando exista incongruencia probada entre la documentación aportada, las operaciones contabilizadas y las rentas o rendimientos que debieran resultar de las mismas.

Es necesario que la existencia de anomalías sustanciales impidan a la Administración Tributaria la cuantificación exacta de la base imponible.

- d) Desaparición o destrucción**, aún por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos (incendio, inundación, robo...)

La aplicación del procedimiento de estimación indirecta se efectuará dentro del procedimiento de inspección fiscal, emitiendo el inspector actuario un informe razonado de las causas y circunstancias que motivan su aplicación. No necesita autorización previa.

La determinación de la base imponible en régimen de estimación indirecta se efectuará por la Administración Tributaria mediante el empleo de diversos **métodos de valoración de carácter objetivo**. (Rendimientos normales en el sector económico donde se desarrolla la actividad, dimensión de la empresa, margen de beneficio sobre ventas, relación del volumen de ventas con otras magnitudes...)

Existen numerosos pronunciamientos en la doctrina y jurisprudencia sobre la aplicación de este método que han asentado un criterio consolidado en el sentido de que sólo cuando exista la imposibilidad de determinar la base imponible por no poder reconstruirse la

documentación ni aportarse medios de prueba alternativos, queda abierta la vía para la aplicación del régimen de estimación indirecta. Deben concurrir circunstancias que impidan la estimación directa del resultado.

30.

LA BASE IMPONIBLE: MÉTODO DE ESTIMACIÓN DIRECTA

En el método de estimación directa, la base imponible se determinará **corrigiendo el resultado contable**, (determinado conforme a las normas y principios contables), **mediante los ajustes oportunos** que provengan de la aplicación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades. La corrección no se lleva a cabo en la contabilidad del sujeto pasivo sino de forma extracontable en la declaración del Impuesto sobre Sociedades. Los ajustes extracontables pueden ser positivos (aumentan la renta fiscal del período), o negativos (disminuyen la renta fiscal del período).

$$\text{Renta fiscal del período} = \text{Resultado contable} \pm \text{Ajustes extracontables}$$

Por lo que la base imponible, en estimación directa, será:

Resultado contable	(normas y principios contables)
± Ajustes extracontables	(norma del Impuesto sobre Sociedades)
-<Bases Imponibles negativas de ejercicios anteriores>	(compensación)

$$= \text{BASE IMPONIBLE DEL EJERCICIO}$$

31.

EL RESULTADO CONTABLE COMO PUNTO DE PARTIDA EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE: LOS PRINCIPIOS Y NORMAS CONTABLES

El resultado contable es el punto de partida para la determinación de la base imponible del ejercicio, debiendo ajustarse el mismo a los preceptos del Código de Comercio y otras normas complementarias de ámbito contable y mercantil. Es la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio la que recoge el resultado contable, separando ordenadamente ingresos y gastos e imputando los

mismos al ejercicio contable de acuerdo con los principios y normas de valoración contable.

Podemos **sintetizar la normativa contable** en el siguiente orden simplificado:

- Código de Comercio
- Ley de Sociedades de Capital/Ley de Auditoría de Cuentas
- Plan General de Contabilidad
- Desarrollos Sectoriales del PGC
- Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)
- Circulares del Banco de España
- Circulares de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV)
- Normas contables de entidades Aseguradoras
- Informes y contestaciones a consultas emitidos por el ICAC
- Normas Internacionales de Contabilidad

El **resultado contable** se configura en el método de estimación directa de la base imponible como el elemento previo y necesario, el mismo **debe obedecer, imperativamente, a la aplicación correcta de los principios y normas de valoración contable**, debiendo ser objeto de correcciones contables previas si no se ajusta a estos principios.

Con la certeza de que el **resultado contable** integra todos los ingresos y gastos del ejercicio, de conformidad con las normas y principios de registro y valoración contable, lo tomaremos como punto de partida en la determinación de la base imponible, aplicando **(filtrando) el mismo con la normativa del Impuesto sobre Sociedades**, conciliando ambos (resultado contable/resultado fiscal), con los ajustes extracontables de carácter fiscal necesarios.

En caso de **conflicto** o diferencia entre principios contables y normativa del Impuesto sobre Sociedades, **la norma fiscal prevalece** para la determinación de la base imponible. La diferencia se resuelve mediante la técnica de ajustes extracontables, no influyendo la normativa del impuesto en la contabilización de los hechos económicos.

Si en una materia concreta **no existe una disposición en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, que incide sobre la misma**, a efectos de la determinación de la base imponible, **el resultado contable** de la operación **es plenamente aceptado** a efectos fiscales, siempre que el mismo se haya configurado y contabilizado respetando los principios y normas contables.

32.

¿PUEDE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMPROBAR Y MODIFICAR EL RESULTADO CONTABLE?

Dentro de su función revisora general la Administración Tributaria tiene facultades para investigar y comprobar todos los actos, hechos y circunstancias que afecten o influyan sobre el hecho imponible, extendiéndose esta facultad a la verificación de la obtención de renta en el Impuesto sobre Sociedades.

La definición de la renta objeto de gravamen toma como punto de partida el resultado contable, definido y determinado por la normativa contable, por lo que **la correcta aplicación de esta normativa contable puede ser revisada por la Administración Tributaria a los exclusivos efectos de determinar la base imponible del ejercicio**, verificando si el resultado contable se ha configurado respetando las normas y principios que le son de aplicación.

Si el sujeto pasivo no ha contabilizado alguna de sus operaciones o las ha contabilizado de forma incorrecta, la Administración Tributaria puede corregir el resultado contable aplicando las normas mercantiles de naturaleza contable, y tomar el resultado contable corregido como punto de partida en la determinación de la base imponible.

Esta facultad está reforzada con el reconocimiento explícito que de la misma establece la propia norma del Impuesto sobre Sociedades en su artículo 143, indicando que "a efectos de determinar la base imponible, la Administración Tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta Ley". (Donde se hace referencia al resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas./Normas y principios contables y mercantiles).

33.

¿QUÉ NORMA PREVALECE, LA NORMATIVA CONTABLE O LA FISCAL?

Ambas normas están **constantemente relacionadas, pero conservan su independencia**, sin que pueda afirmarse la preeminencia de una norma sobre otra.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades realiza numerosas remisiones al resultado contable, tomando el mismo como magnitud previa para determinar la base imponible, pero no acepta el mismo sin más, sino que introduce múltiples e importantes modificaciones antes de que se llegue a determinar la base imponible.

Podemos sistematizar **la relación entre ambas normas**, contables y fiscales, en **los siguientes principios**

- La base imponible del Impuesto sobre Sociedades y el resultado contable no son magnitudes idénticas, ni tienen por qué coincidir. Es posible un resultado contable positivo y una base imponible negativa y viceversa.
- La contabilización de hechos y operaciones se realiza aplicando principios y normas de valoración y registro contables.
- El resultado contable se determina exclusivamente por aplicación de los principios y normas de valoración contables.
- La base imponible del Impuesto sobre Sociedades es el resultado de la interacción de normas contables y fiscales.
- Para la determinación de la base imponible, en caso de conflicto entre ambas normas, prevalece la norma fiscal.
- Cuando la norma fiscal no indique nada sobre una materia u operación concreta, el resultado contable de la misma es plenamente aceptado a efectos fiscales.
- Las diferencias entre norma contable y norma fiscal se resuelven con la aplicación de ajustes extracontables en la determinación de la base imponible del impuesto.

CUADRO: CONTABILIDAD/FISCALIDAD

PRINCIPIOS CONTABLES		LIMITACIONES/DIFERENCIAS
<ul style="list-style-type: none"> • Prudencia valorativa • Empresa en funcionamiento • Registro contable • Precio de adquisición • Devengo • Correlación de ingresos y gastos • No compensación • Uniformidad • Importancia relativa • Valoración de activos y pasivos <p>=====</p>	 NORMATIVA IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 	<ul style="list-style-type: none"> • Amortizaciones • Deterioro de activos • Provisiones • Gastos no deducibles • Valoración de operaciones • Operaciones vinculadas • Limitación gastos financieros • Imputación temporal • Rentas exentas <p>=====</p>
RESULTADO CONTABLE	±Ajustes Extracontables	BASE IMPONIBLE

La determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades toma como punto de partida el resultado contable, (correctamente determinado conforme a la normativa mercantil y los principios contables), corrigiendo el mismo mediante los oportunos ajustes extracontables de naturaleza fiscal que derivan de la aplicación de la normativa del impuesto, por las diferencias entre la norma contable y la norma fiscal.

Estos **ajustes o diferencias pueden ser de signo positivo (+) o negativo (-)** y obedecen a diversos principios de calificación. Una primera calificación es la que agrupa a las mismas en diferencias permanentes (DP) o diferencias temporarias (DT).

- **Diferencias permanentes (DP)**

Son los ajustes que se realizan en la liquidación del impuesto, que se caracterizan por su **no influencia o reversión** en la liquidación de **períodos impositivos siguientes o futuros**. Constituyen ajustes que incrementan o disminuyen la base imponible del ejercicio actual y desde el punto de vista de su registro contable, suponen un aumento o disminución, según su signo, del importe del gasto por impuesto sobre sociedades corriente contabilizado en la cuenta (6300) "Impuesto corriente".

- **Diferencias temporarias (DT)**

Son aquellas derivadas de la diferente valoración contable y fiscal atribuida a los activos y pasivos de la empresa, que se caracterizan **por tener incidencia en la carga impositiva de ejercicios siguientes o futuros**. El origen principal de estas diferencias temporales es:

- La existencia de limitaciones al gasto contable con diferimiento a ejercicios posteriores.
- La existencia de criterios de valoración diferentes entre norma contable y norma fiscal
- La posibilidad de imputación temporal de ingresos y gastos no coincidentes en ambas normativas contable y fiscal.

Los ajustes extracontables calificados de diferencias temporarias, serán inicialmente de signo positivo o negativo, pero ineludiblemente revertirán con signo contrario en ejercicios posteriores hasta su anulación.

A nivel contable influirán en la contabilización del impuesto diferido del ejercicio (6301) "Impuesto diferido", teniendo como contrapartida un activo o un pasivo fiscal.

DIFERENCIAS TEMPORARIAS: CONTABLEMENTE

- (DT) (nacimiento)	→ Menos impuesto a pagar en el ejercicio actual, más en ejercicios futuros	→ Pasivo por diferencias temporarias imponibles (479) (Abono)
+ (DT) (nacimiento)	→ Más impuesto a pagar en el ejercicio actual, menos en ejercicios futuros	→ Activo por diferencias temporarias deducibles (4740) (Cargo)
+ (DT) (por reversión)	→ Más impuesto a pagar en el ejercicio de reversión	→ Pasivo por diferencias temporarias imponibles (479) (Cargo)
- (DT) (por reversión)	→ Menos impuesto a pagar en el ejercicio de reversión	→ Activo por diferencias temporarias deducibles (4740) (Abono)

(Para la contabilización del efecto impositivo de las diferencias temporarias ver CURSO BÁSICO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (I), en Revista Contable, enero 2014)

Otra calificación alternativa es la que agrupa los ajustes o diferencias según el origen de las mismas, de acuerdo a los siguientes tipos:

- **Diferencias de calificación**

Se trata de diferencias derivadas de la calificación de ciertos **ingresos y gastos contables que pueden no ser considerados ingresos y gastos fiscales** o existir sobre los mismos, en el caso de gastos, limitaciones fiscales a su deducibilidad.

Siguiendo el título dedicado a la base imponible, artículos 10 a 25 del TRLIS, podemos encontrar ajustes de estas características en:

- ✓ Artículo 11.- Correcciones de valor: amortizaciones
- ✓ Artículo 12.- Correcciones de valor: pérdidas por deterioro de valor
- ✓ Artículo 13.- Provisiones
- ✓ Artículo 14.- Gastos no deducibles
- ✓ Artículo 20.- Limitación a la deducibilidad de gastos financieros
- ✓ Artículo 21.- Exención sobre dividendos y rentas de fuente extranjera
- ✓ Artículo 22.- Exención de determinación rentas obtenidas en el extranjero mediante establecimiento permanente.
- ✓ Artículo 23.- Reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles
- ✓ D. Adicional 16 TRLIS.- Exención de rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles

- **Diferencias de valoración**

Se trata de diferencias **derivadas de la valoración fiscal y cuantificación monetaria de determinadas operaciones**, que difieren de su valoración contable.

El reflejo de las mismas en la norma fiscal lo podemos encontrar en:

- ✓ Artículo 15.- Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias. Corrección monetaria
- ✓ Artículo 16.- Reglas de valoración: operaciones vinculadas
- ✓ Artículo 17.- Reglas de valoración: cambios de residencia, cese de establecimientos permanentes, operaciones con paraísos fiscales

- **Diferencias de imputación**

Se trata de diferencias **que afectan al período impositivo en el que se imputan fiscalmente los ingresos y gastos** al permitir la norma fiscal criterios de imputación alternativos al devengo contable.

Podemos encontrar reflejo de estas diferencias en:

- ✓ Artículo 18.- Efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado
- ✓ Artículo 19.- Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos

35.

**LA CUANTIFICACIÓN DE LOS AJUSTES EXTRACONTABLES
¿CÓMO LOS CALCULO?**

Los ajustes por **diferencias permanentes** proceden normalmente de gastos no deducibles en este ejercicio, ni nunca, que no van a incidir en ejercicios posteriores. Su operativa es sencilla, determinado el gasto contable, se hace un ajuste extracontable positivo en el mismo importe. Si se tratara de un ingreso contable que no tiene la consideración de ingreso fiscal, el ajuste extracontable sería negativo.

CONCEPTO	INGRESO/GASTO CONTABLE	±AJUSTE (DP)
Gasto contable (ejemplo sanción)	Importe del gasto (ejemplo: 5.000)	+Importe del gasto (+5.000)
Ingreso contable (dividendo extranjero) exención (100.000)	Importe del ingreso (ejemplo: 100.000)	-Importe del ingreso (-100.000)

Los ajustes por **diferencias temporarias** proceden de la aplicación de diferentes criterios de calificación, valoración e imputación temporal contables y fiscales, su importe se determinará comparando el valor contable (valor en libros) con la base fiscal del activo o pasivo considerado, (la base fiscal es el valor del activo o pasivo teniendo en cuenta la normativa fiscal aplicable), lo que aumenta su complejidad. El resultado es idéntico al que resultaría de comparar ingresos y gastos contables e ingresos y gastos fiscales, mucho más sencillo.

SITUACIÓN ACTUAL	ACTIVO	PASIVO
Valor contable < Base Fiscal	(+)Ajuste positivo Activo fiscal diferido Ajustes por: G.Contable>G.Fiscal I.Contable<I.Fiscal	(-)Ajuste negativo Pasivo fiscal diferido Ajustes por: G.Contable<G.Fiscal (*) I.Contable>I.Fiscal
Valor contable > Base Fiscal	(-)Ajuste negativo Pasivo fiscal diferido Ajustes por: G.Fiscal>G.Contable (*) I.Fiscal<I.Contable	(+)Ajuste positivo Activo fiscal diferido Ajustes por: G.Fiscal<G.Contable I.Fiscal>I.Contable

(*) Respecto a la situación en la que el gasto contable es inferior al gasto fiscal admitido, se debe hacer un matización en el sentido de que no implica automáticamente la realización de un ajuste negativo, ya que salvo excepciones permitidas por la norma del Impuesto sobre Sociedades, para que un gasto sea fiscalmente admisible debe cumplir el requisito previo de estar contabilizado.

Este principio de contabilización del gasto admite algunas excepciones, para las mismas si $GF > GC$ se producirá una diferencia temporal negativa.

Entre las excepciones podemos enumerar las siguientes:

- Amortizaciones en empresas de reducida dimensión
- Aplicación de libertad de amortización
- Aplicación del régimen especial de arrendamiento financiero
- Amortización fiscal del fondo de comercio.
- Amortización del inmovilizado intangible con vida útil indefinida.
-

36.

¿CUÁLES SON LOS AJUSTES EXTRACONTABLES MÁS IMPORTANTES Y REPETITIVOS?

Con una simple ojeada a las páginas 12 y 13 del último modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades, vemos que incluye **más de 60 conceptos que influyen como ajuste en la cuantificación de la base imponible**, (existe un principio impositivo que dice que los impuestos deben ser sencillos y de fácil cumplimiento), por lo que enumerar todos los ajustes que afectan a todos los sujetos pasivos del impuesto es una labor compleja. Sí es importante determinar, aquellos conceptos de ajuste que influyen de forma general en un mayor número de obligados tributarios y se repiten de forma más frecuente.

Los sistematizamos en función de su signo +/-, y de la calificación de los mismos como diferencias permanentes (DP), o diferencias temporales (DT), entendiendo que para estas últimas es posible ambos signos, ya que en función de su signo inicial revertirán en el futuro con signo contrario.

- Ajustes negativos

CONCEPTO	DP/DT
✓ Corrección monetaria en la transmisión de inmuebles	- DP
✓ Dividendos recibidos de sociedades en transparencia fiscal	- DP
✓ Amortización de fondos de comercio	- DT
✓ Dividendos y rentas de fuente extranjera derivados de la transmisión de acciones y participaciones de entidades no residentes (Doble Imposición. Exención)	- DP
✓ Rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (Doble imposición. Exención)	- DP
✓ Determinadas subvenciones en explotación de fincas forestales	- DP
✓ Ayudas públicas para la política pesquera y agraria, para reparación daños de siniestros, abandono de transporte	- DP
✓ Ciertas rentas de las entidades parcialmente exentas	- DP
✓ Amortización acelerada en empresas de reducida dimensión (ERD)	- DT
✓ Aplicación de la libertad de amortización	- DT
✓ Operaciones de arrendamiento financiero. Régimen especial	- DT
✓ Ingresos por ventas a plazos, por aplicación del criterio de cobro	- DT
✓ Reversión de excesos de amortizaciones que fueron diferencias temporales positivas en períodos anteriores	- DT
✓ Reversión de deterioros de activos y provisiones que fueron diferencias temporales positivas en períodos anteriores	- DT
✓ Reducción de ingresos por la cesión de determinados activos intangibles (Patent Box)	- DP

+ Ajustes positivos

CONCEPTO	DP/DT
✓ Exceso de amortizaciones sobre bienes del Inmovilizado Material e Inmaterial	+ DT
✓ Excesos de dotación de saldos de clientes de dudoso cobro	+ DT
✓ Provisiones derivadas de operaciones implícitas o tácitas	+ DT
✓ Provisiones internas relativas a retribuciones a largo plazo del personal	+ DT
✓ Provisiones por devoluciones de ventas	+ DT
✓ Gastos de personal que sean pagos basados en instrumentos de patrimonio	+ DT
✓ Exceso de provisiones por garantías y reparaciones	+ DT
✓ Exceso de provisiones por gastos accesorios a devoluciones de ventas	+ DP
✓ Gastos contables no deducibles fiscalmente	+ DP
+ Retribución de fondos propios	
+ Gasto por Impuesto sobre Sociedades	
+ Multas y sanciones penales y administrativas	
+ Recargo de apremio	
+ Recargo por presentación fuera de plazo	
+ Pérdidas en el juego	
+ Donativos y liberalidades	
+ Dotaciones y provisiones a fondos internos para la cobertura de las pensiones	
+ Gastos relacionados con operaciones con paraísos fiscales	
+ Gastos financieros por adquisición de participaciones intragrupo	
+ Gastos por extinción de relación laboral o mercantil de Administradores (Exceso)	
+ Pérdidas por deterioro de participación en entidades	
+ Rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente	
+ Rentas negativas obtenidas por miembros de UTEs que operen en el extranjero	

CONCEPTO	DP/DT
✓ Gastos financieros no deducibles. Limitación exceso del Gasto Financiero Neto	+ DT
✓ Presunciones de retribución, por valor de mercado en la cesión de bienes y derechos	+ DP
✓ Presunción por descubrimiento de bienes o derechos no declarados	+ DP
✓ Presunción por deudas y pasivos ficticios recogidos en contabilidad	+ DP
✓ Operaciones societarias, por aplicación del criterio de valor de mercado	+ DT
✓ Operaciones vinculadas por aplicación del criterio de valor de mercado	+ DT
✓ Operaciones con residentes en paraísos fiscales por aplicación del criterio de valor de mercado	+ DT
✓ Rentas derivadas de diferencias en criterios de imputación temporal (precio aplazado...)	+ DT
✓ Reversión de DT negativas de ejercicios anteriores, que revierten con signo positivo	+ DT
✓ Rentas negativas derivadas de la transmisión de acciones y participaciones, por los dividendos recibidos desde 1-01-2009	+ DP

(En las diferencias temporarias, DT, el signo inicial o durante algunos ejercicios puede ser negativo/positivo, pero siempre en ejercicios y períodos impositivos posteriores revertirán con signo contrario, hasta su anulación).

AUTOEVALUACIÓN TEÓRICA

- Definición de Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades.
- Ecuación básica de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- Regímenes de determinación de la Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades.
- ¿Cuándo se aplica el régimen de estimación indirecta en la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades?
- Los ajustes por diferencias en la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades, obedecen a diferencias...
- Los ajustes fiscales pueden ser de...
- Las diferencias temporarias positivas (+DT) o negativas (-DT), en ejercicios futuros...
- Indique a título enunciativo 4 diferencias permanentes positivas (+DP).
- Indique a título enunciativo 3 diferencias permanentes negativas (-DP).
- Indique a título enunciativo 4 diferencias temporarias positivas (+DT).
- Indique a título enunciativo 4 diferencias temporarias negativas (-DT).
- Si un gasto no está contabilizado ¿será gasto fiscal?
- Si $G_C > G_F$ el ajuste será...
- Si $G_C < G_F$ ocurrirá que...

- Si $I_C < I_F$, el ajuste será...
- Si $I_C > I_F$, ocurrirá que...
- Una (+DT) genera contablemente...
- Una (-DT) genera contablemente...
- Un gasto contable, no deducible genera...
- En el régimen de estimación directa, la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades se determina...

● **PREGUNTAS PROPUESTAS**

- Principios contables asumidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades, y rango normativo de las mismas.
- Competencias en la interpretación de normas contables.
- Bienes o derechos no contabilizados, facultades de la Administración Tributaria.
- Revaloraciones contables, ¿están permitidas?

EJERCICIOS PROPUESTOS

Ejercicio 5: Indicar el motivo de la diferencia, (Calificación, Valoración, Imputación) y calificar como diferencia permanente (DP) o diferencia temporal (DT), las siguientes diferencias entre norma contable y norma fiscal que dan lugar a posibles ajustes extracontables:

DP/DT

- Corrección monetaria derivada de la transmisión de bienes inmuebles, del inmovilizado.
- Rentas obtenidas por entidades totalmente exentas.
- Rentas obtenidas por entidades parcialmente exentas.
- Dividendo obtenido de una filial extranjera, con participación en la misma del 90%.
- Exceso de dotación contable en amortización de inmovilizado material ($G_C > G_F$)
- Libertad de amortización aplicada al inmovilizado.
- Amortización fiscal del fondo de comercio.
- Exceso de dotación contable en el deterioro de saldos de clientes ($G_C > G_F$).
- Pérdidas por deterioro de valor de las participaciones en empresas del grupo.
- Gastos contables sin justificación documental.
- Provisión por responsabilidades dotada por prudencia ante un riesgo eventual.
- Amortización de un vehículo turismo adquirido por la empresa y utilizado por un socio, no trabajador.
- Regalos otorgados por los miembros del Consejo de Administración.

DP/DT

- Gasto del Impuesto sobre Sociedades contabilizado.
- Factura recibida que nos llega de un paraíso fiscal.
- Gasto financiero neto que excede del 30% del beneficio operativo y es superior a 1 millón de euros.
- Multa impuesta a la empresa.
- Sanción por presentar la declaración del IVA de forma incorrecta.
- Contratos de arrendamiento financiero, Leasing.
- Compras de material realizadas a una empresa del grupo (operación vinculada), por un importe superior al precio de mercado.
- Gasto contabilizado en un ejercicio, pero que corresponde a otro.
- Operaciones con precio aplazado.
- Donación de efectivo realizada a una ONG.
- Retribuciones de fondos propios.
- Factura de gasto abonada a una empresa, por operaciones inexistentes.
- Dotación estadística a fin de ejercicio para provisionar devoluciones en ventas.
- Retribución de un socio que trabaja en la empresa, superior a valor de mercado.
- Préstamo recibido de una empresa vinculada a tipo de interés cero.

Ejercicio 6: Una sociedad presenta un resultado contable de -680.000€ de pérdida contable, previo al cierre del ejercicio 2013. Efectuada la revisión fiscal se detectan las siguientes incidencias:

- (1) Excesos de dotación contable a la amortización del inmovilizado material ($G_C > G_F$) ... 192.000€
- (2) Excesos de dotación contable en el deterioro del saldo de clientes ($G_C > G_F$) ... 122.000€
- (3) Sanción contabilizada como gasto ... 23.000€
- (4) Gastos contabilizados sin soporte documental ... 62.500€
- (5) Donación realizada a Cruz Roja ... 21.000€
- (6) Compra de material realizada a una sociedad vinculada por 2.000.000€, siendo su valor de mercado de 1.000.000€.
- (7) Intereses abonados a la AEAT por un fraccionamiento concedido sobre una deuda tributaria ... 32.400€
- (8) Aplicación del régimen de libertad de amortización a un activo fijo nuevo adquirido el 7/01/2013 por 1.260.000€, con una amortización contable dotada de 126.000€, y una amortización fiscal en 2013 del 50%.

La empresa aplica el tipo general del 30% y su volumen de operaciones de 2012 fue de 25.000.000€.

Ha realizado pagos/fraccionados por 162.000€ en 2013. Las deducciones de la cuota íntegra ascienden a 9.000€ en concepto de deducción por doble imposición interna.

- Calificar y cuantificar los ajustes extracontables a realizar.
- Determinar la Base Imponible del ejercicio 2013.
- Liquidar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013.
- Contabilizar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013.