

**GRADO UNIVERSITARIO EN RELACIONES LABORALES
Y RECURSOS HUMANOS**

**FACULTAD DE CIENCIAS DEL TRABAJO
UNIVERSIDAD DE LEÓN
CURSO 2015/2016**

**RELACION DE LA CONTABILIDAD CON EL IMPUESTO
SOBRE SOCIEDADES**

RELATIONSHIP WITH ACCOUNTING INCOME TAX

Autor/a: Raquel del Pozo López de Vergara

Dirección: José Antonio Murias Martínez

León, 19 de Junio de 2016

INDICE

1. Resumen del trabajo y Abstract	1
2. Objeto del trabajo	2
3. Metodología.....	3
4. Impuesto de sociedades	4
4.1 Aproximación al IS:.....	4
4.1.1. Definición.	4
4.1.2. Ámbito de aplicación.....	5
4.1.3 Hecho imponible	5
4.1.4 Sujeto pasivo	5
4.2 Regulación.....	6
4.2.1 Normativa fiscal con referencia al IS	6
4.2.2 Normativa contable y mercantil en general	7
4.2.3 Normativa Comunitaria	8
4.3 Esquema de liquidación.....	9
5. Determinación del resultado contable	11
5.1. Principios contables:	12
5.1.1 Principio de empresa en funcionamiento	14
5.1.2 Principio de devengo	14
5.1.3 Principio de uniformidad	14
5.1.4 Principio de prudencia relativa	14
5.1.5 Principio de no compensación	14
5.1.6 Principio de importancia relativa	15
6. La Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades.....	15
6.1 Definición de Base Imponible	15
6.2 Determinación Base Imponible	17
6.3 Determinación de Ingresos.....	19
6.4 Determinación de Gastos.....	20

7. Ajustes entre resultado contable y fiscal. Ajustes extracontables.	23
7.1 Aproximación a ajustes positivos y negativos	25
7.2 Ajustes Temporales y permanentes	27
8. La amortización acelerada como ejemplo de interacción.....	30
8.1 Concepto de amortización	30
8.2 Supuestos de libertad de amortización	31
8.3 Supuestos de amortización acelerada	32
9. Influencia normativa de la UE y regulaciones :	33
9.1 Evolución normativa	33
9.2 Normativa Comunitaria	33
10. Conclusiones	37
11. Bibliografía	40

ABREVIATURAS MÁS UTILIZADAS

AECA: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

CC: Código de Comercio

IS: Impuesto sobre Sociedades

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

IAE: Impuesto de Actividades Económicas

LGT: Ley General de Tributos

LIS: Ley del Impuesto Sobre Sociedades

LSA: Ley de Sociedades Anónimas

NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera

PCGA Principios Contables Generalmente Aceptados.

PGC: Plan General de Contabilidad

RD: Real Decreto

RIS: Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

1. RESUMEN DEL TRABAJO Y ABSTRACT

El presente estudio pretende hacer un análisis de la pretensión del legislador de unificar la disciplina contable y la fiscal materializándose dicho intento en la regulación de Impuesto sobre Sociedades y siendo su manifestación más concreta la de los ajustes extracontables propuestos por la normativa reguladora. A través de esta figura el legislador pretende adaptar una base imponible obtenida a partir del resultado contable del ejercicio, y basándose en unos ajustes positivos o negativos según su naturaleza, adaptar dicho resultado a la normativa fiscal.

A pesar de que en algunos casos, los mencionados ajuste consiguen aunar las posibles diferencias surgidas de dos normas con fines completamente divergentes, en algunos casos, como ya analizaremos, estos ajustes no hacen sino crear mayores puntos de controversia, al no haber tenido en cuenta el legislador el espíritu de imagen fiel del resultado contable frente al espíritu recaudador de la norma fiscal.

Por último, destacar que esta necesidad de unificar dos disciplinas normativas divergentes en su base ha sido objeto de regulación para un posible acercamiento no solo en la normativa estatal sino también a nivel internacional, siendo su influencia más homóloga la actuación europea intentando unificar los criterios de los países integrantes.

ABSTRACT

This study aims to analyze the claim of the legislature to unify the accounting discipline and fiscal materializing such an attempt in regulating corporate tax and its most concrete manifestation being the off-balance adjustments proposed by the regulations.

Through this figure, the legislature seeks to implement a tax base obtained from the accounting profit, and based on a positive or negative adjustments according to their nature, adapt the result to the tax legislation.

Although in some cases, the aforementioned adjustment accomplishes joining any differences arising from two standards with completely divergent purposes, in some

cases, as we will discuss, these adjustments do nothing but create more points of controversy, not having taken into account the legislator the spirit of true and fair view of the accounting result against the collector spirit of the tax law.

Finally, note that this need to unify two divergent regulatory disciplines at its base has been subject to regulation for a possible approach not only in the state regulations but also at international level, and its influence more homologous European action trying to unify criteria member countries

2. OBJETO DEL TRABAJO

Constituye el objeto del presente trabajo el estudio en profundidad de la interacción que opera entre la normativa contable y la normativa fiscal en el Impuesto sobre Sociedades. Para ello se ha incidido especialmente en lo que hemos considerado la máxima manifestación de dicha interacción como es la figura de los ajustes extracontables de dicho impuesto.

Varias son las razones que avalan la elección del tema, siendo principalmente los siguientes motivos los que me han inclinado, a dedicar el presente trabajo a esta cuestión:

La primera de ellas es la importancia creciente que el legislador ha otorgado a la necesidad de interrelacionar estas dos disciplinas. De esta manera, hemos podido observar el problema de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad existentes ya en la Tarifa III de la Contribución de Utilidades. Este intento de conexión interdisciplinar ha merecido una atención no solo de la doctrina científica, sino también del legislador, como se muestra ya en la exposición de motivos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982. La necesidad de una aproximación entre ambas normas queda patente especialmente patente en la Ley 43/1995, siendo uno de sus objetivos principales, extendiéndose este intento de convivencia interdisciplinar a nuestros días con el preámbulo de la LIS 27/2014 que más adelante analizaremos. Esta tendencia no resulta indiferente tampoco en el seno de la UE, de esta manera el Comité Ruding, en sus recomendaciones a la Comisión de las Comunidades Europeas, fomenta la

reducción de las diferencias entre resultado contable y base imponible. Hecho, por tanto que pone de manifiesto la disyuntiva existente igualmente en la tributación de este impuesto en nuestros países vecinos.

La segunda de las motivaciones ha sido tratar de arrojar luz sobre unos de los aspectos más litigiosos de la disciplina fiscal, puesto que su interpretación ha hecho que la jurisprudencia sienta su argumentación analizando el caso concreto de la Empresa por las diferentes interpretaciones que pueden dar lugar los ajustes específicos y su justificación concreta y casual.

El objeto del presente Trabajo se enmarca, por tanto, en el estudio de las relaciones entre las normas contables y fiscales que se manifiestan en el Impuesto sobre Sociedades, así como al estudio de esas diferencias y la naturaleza de las mismas, con especial atención en los ajustes extracontables al considerar estos como el intento de unificación de ambas doctrinas aunque desde un punto de vista fiscal.

3. METODOLOGIA

En lo referente a la metodología empleada, se ha optado por un estudio valorativo y sistemático de las normas jurídicas, complementado con los artículos doctrinales sobre la materia, y valorando la influencia de la normativa europea en los últimos giros normativos referidos al Impuesto sobre Sociedades en los artículos relativos a los ajustes de las diferencias extracontables que analizaremos a lo largo de todo el estudio.

Una vez justificada la existencia de la relación entre contabilidad y fiscalidad, en el presente estudio hemos comenzado en un primer apartado, de manera sucinta, por una aproximación a lo que consideramos el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) en sí mismo, con un breve repaso a sus conceptos más básicos : definición, ámbito de aplicación, hecho imponible o sujeto pasivo para entender mejor el Impuesto que ya en su Preámbulo fija la base de la interrelación entre la disciplina fiscal y contable al afirmar “La presente Ley mantiene la misma estructura del Impuesto sobre Sociedades que ya existe desde el año 1996, de manera que el resultado contable sigue siendo el elemento nuclear de la base imponible y constituye un punto de partida clave en su

determinación”¹. Con este repaso hemos pretendido realizar la primera aproximación al impuesto que pone de manifiesto la interrelación de las dos disciplinas objeto del presente estudio.

A continuación, en un segundo capítulo, y dado que como hemos dicho, el punto de partida de la propia norma se fija en el resultado contable, hemos considerado imprescindible señalar aquellos principios contables que han servido de base para obtener el resultado contable, por ser éste el espíritu de la norma que se va a tratar de adaptar al espíritu fiscal a través de diversos ajustes propuestos por la norma.

A continuación, y como no puede ser de otra manera, se hace fundamental analizar la base imponible que se ha obtenido del resultado contable pero a la que aplicaremos criterios fiscales, por ser sobre ésta base sobre la que se aplicarán los denominados ajustes extracontables, que pueden considerarse la máxima expresión de esa necesidad de ajustar la norma contable a la realidad fiscal.

El propio esquema de liquidación del IS nos va a conducir al análisis de los ajustes extracontables, que realizaremos en un cuarto capítulo, tanto en su vertiente temporal como en la definitiva, siendo el objetivo de este estudio no su contenido en sí, sino más bien el significado de estos ajustes al tratarse de medidas que pretenden aunar dos criterios dispares por definición, la más flexible de la norma contable frente a la rigidez de la norma fiscal. Como ejemplo de este intento de fusión de dos disciplinas dispares en esencia, analizaremos brevemente los ajustes extracontables aplicados en el concepto de amortización para ver como refiere diferentes tratamientos en su vertiente fiscal y contable.

Por último, realizaremos una breve referencia al tratamiento del impuesto por la normativa europea dada la influencia que ha tenido en la promulgación de las leyes que actualmente rigen el IS.

Finalizamos el estudio con unas conclusiones y propuestas fruto del estudio realizado.

¹ Preámbulo de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

4.- IMPUESTO DE SOCIEDADES

4.1 APROXIMACION AL IMPUESTO DE SOCIEDADES:

Previamente a analizar aquellos aspectos del IS que van a poner de manifiesto la interacción entre la normativa contable y fiscales, vamos a citar brevemente la naturaleza y estructura del impuesto para entender el Impuesto en si y el porque de la necesidad de realizar los ajustes objeto de estudio.

4.1.1 Definición.

Cabe definir el IS como un tributo de carácter directo porque grava la renta como manifestación directa de la capacidad económica del sujeto pasivo y de naturaleza personal, debido a que tienen en cuenta determinadas circunstancias particulares de cada contribuyente a la hora de concretar la cuantía de la prestación tributaria que está obligado a satisfacer.

Las características, por tanto, que definen la naturaleza jurídica del IS son las siguientes:

- Es un impuesto directo, personal y objetivo.
- Es un impuesto periódico. Su período impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad y el devengo se produce el último día de dicho ejercicio.
- Es un impuesto proporcional, cuyo tipo de gravamen no aumenta porque lo haga la base imponible.
- Es un impuesto estatal, sin que esté prevista la posibilidad de ceder porcentaje alguno a las CC.AA.
- Es un impuesto que tradicionalmente se ha utilizado para incentivar, mediante una disminución significativa de la carga tributaria, determinadas inversiones o gastos empresariales (I+D+I), nuevas tecnologías de la

comunicación, actividad exportadora, inversiones culturales, protección del medio ambiente.

4.1.2 Ámbito de aplicación.

A diferencia de lo que sucede con otras figuras tributarias, el IS se aplica en todo el territorio español, incluyendo dentro del mismo a las zonas adyacentes a las aguas territoriales en las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan de acuerdo con la legislación española y el derecho internacional

4.1.3 Hecho imponible.

El art. 4 LIS define el hecho imponible del impuesto como *“la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente de origen”*, y durante el periodo impositivo, deberíamos añadir para completar esta concisa definición.

4.1.4 Sujeto pasivo.

La Ley 27/2014 establece que la sujeción al IS la determinará la residencia en territorio español. Específicamente están sujetas al IS toda clase de entidades, cualquiera que sea su forma o denominación, siempre que tengan personalidad jurídica propia. Se incluyen entre otras:

-
- Las sociedades mercantiles: anónimas, de responsabilidad limitada, colectivas, laborales etc.
- Las sociedades estatales, autonómicas, provinciales y locales
- Las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación.
- Las sociedades unipersonales.
- Las agrupaciones de interés económico.
- Las asociaciones, fundaciones e instituciones de todo tipo, tanto públicas como privadas.

A partir de 2016 serán sujetos pasivos de este impuesto las sociedades civiles que tengan objeto mercantil.

4.2 REGULACION:

En la regulación del Impuesto de Sociedades inciden las siguientes normas, que como quedan de manifiesto son de índole fiscal , pero también de índole contable , al establecer la actual Ley de Impuesto de Sociedades en el texto del Preámbulo que el resultado contable será el punto de partida , por tanto, sujeto a las normas contables que han regulado dicho resultado:

4.2.1 Normativa fiscal con referencia al IS.

- Ley 27/2014 de 27 de noviembre reguladora del Impuesto de Sociedades
- RD 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IS
- Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de la Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- Ley 28/1990 de Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en redacción dada por la Ley 25/2003).
- Ley 12/2002 por la que se aprueba el Convenio Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco.
- Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacionales, con base en la normativa de la Unión Europea (en adelante UE) que ha modificado en su disposición adicional octava el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades.
- Igualmente, se puede incluir en este apartado las distintas normas de regularización y actualización de balances, siendo la última aprobada , el Real Decreto 2607/1996 sobre Normas de Actualización de Balances

4.2.2 Normativa contable y mercantil en general:

- Código de Comercio (en adelante también C.C.), en concreto , el Título III según la redacción dada por el artículo primero de 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”, la cual modificó la redacción dada por el artículo 2 de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de “reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a la Directiva de la CEE en materia de Sociedades”. El mencionado Título, regula la contabilidad de los empresarios: la sección 1ª los libros de los empresarios, la sección 2ª las cuentas anuales, y la sección 3ª la presentación de las cuentas de los grupos de sociedades. Las secciones segunda y tercera han sido objeto de modificación por la Ley 16/2007.
- El Plan General de Contabilidad (en adelante también PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre que ha derogado al PGC aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y constituye el desarrollo en materia contable de la legislación mercantil. El artículo 2º del PGC establece la obligación del mismo, sin perjuicio de aquellas empresas que puedan aplicar el PGC PYMES aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre.
- Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante también ICAC).
- Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante también LSA), modificada por el artículo segundo de la Ley 16/2007.
- La Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, modificada por el artículo tercero de la Ley 16/2007.

4.2.3 Normativa Comunitaria:

Destacaremos, entre otras por su influencia en la normativa del IS en el sistema tributario español las siguientes normas, Directivas y/o reglamentaciones que de manera directa o indirecta han incidido sobre la actual legislación:

- Reglamento N° 1606/2002 del Parlamento Europeo del Consejo de 19 de julio d

- La IV Directiva, 78/660/CEE de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas de determinadas formas de sociedades.
- La VII Directiva 83/349/CEE de 13 de julio de 1983, correspondientes a las cuentas consolidadas.
- Las anteriores Directivas han sido modificadas por las Directivas 2001/65/CE de 27 de septiembre, -directiva 2003/51/CE de 18 de junio, Directiva 2006/43/CE de 17 de mayo y Directiva 2006/46/CE de 14 junio.

Una vez analizado de forma breve la composición del IS , su naturaleza jurídica, ámbito de aplicación y regulación específica, analizaremos el tratamiento que impone para la obtención de la base liquidable del impuesto sobre la que ya podremos analizar los ajustes extracontables objeto de estudio .

Para poder entender los diferentes ajustes de los que es objeto la base liquidable del IS, vamos a reflejar el esquema de liquidación del impuesto en su totalidad, para ver los diferentes estadios en los que se realizan los ajustes positivos o negativos, según proceda, y que van a ser el objeto del presente estudio.

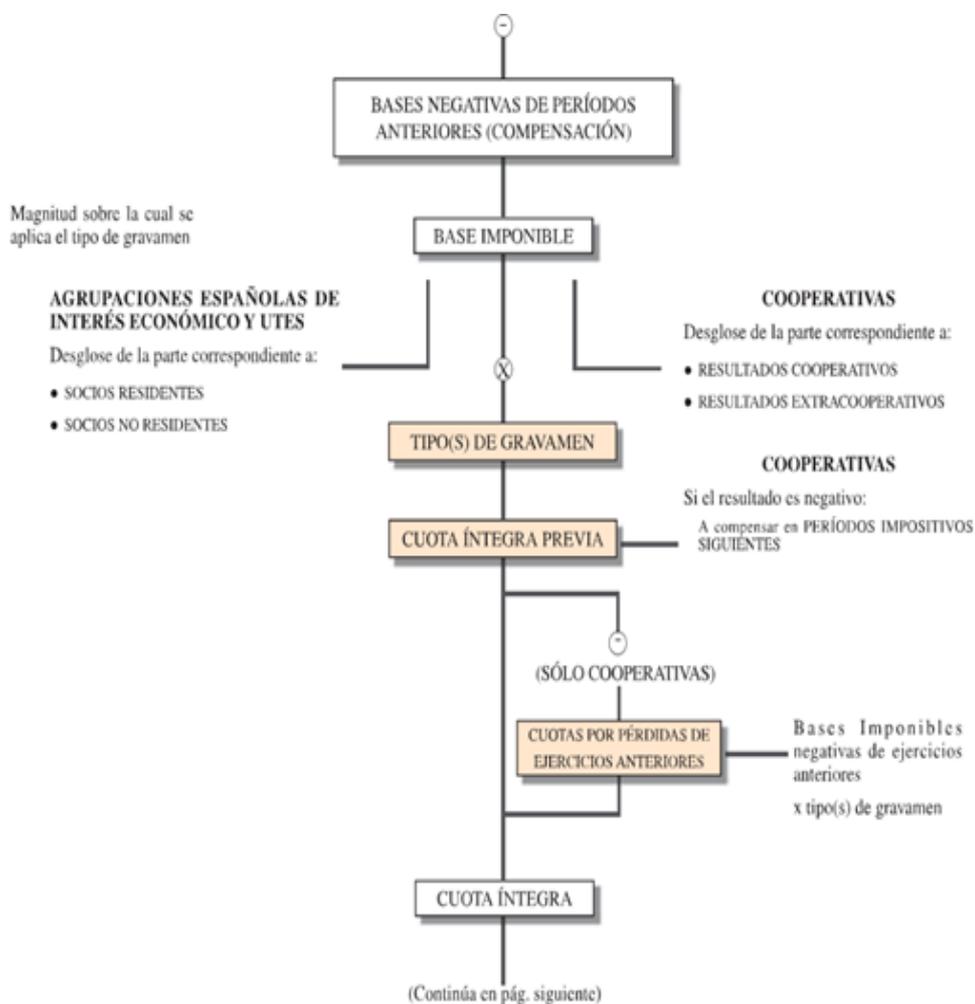
Pues bien , el proceso determinado por la norma fiscal, y tal y como hemos mencionado comienza con el resultado contable de la entidad, al que aplicaremos una serie de correcciones positivas o negativas según corresponda para obtener la Base Imponible. Esta base todavía será objeto de posibles compensaciones de bases negativas de periodos anteriores hasta obtener la base sobre la que aplicaremos el tipo de gravamen que corresponda. Una vez aplicado el correspondiente gravamen obtendremos la cuota íntegra sobre la que todavía deberemos aplicar las diferentes bonificaciones y deducciones por doble imposición en cuota o las establecidas en la norma para incentivar inversiones o determinadas actividades y así obtener la cuota líquida que tras ajustarse con los ingresos a cuenta efectuados dará como resultado la cuota diferencial.

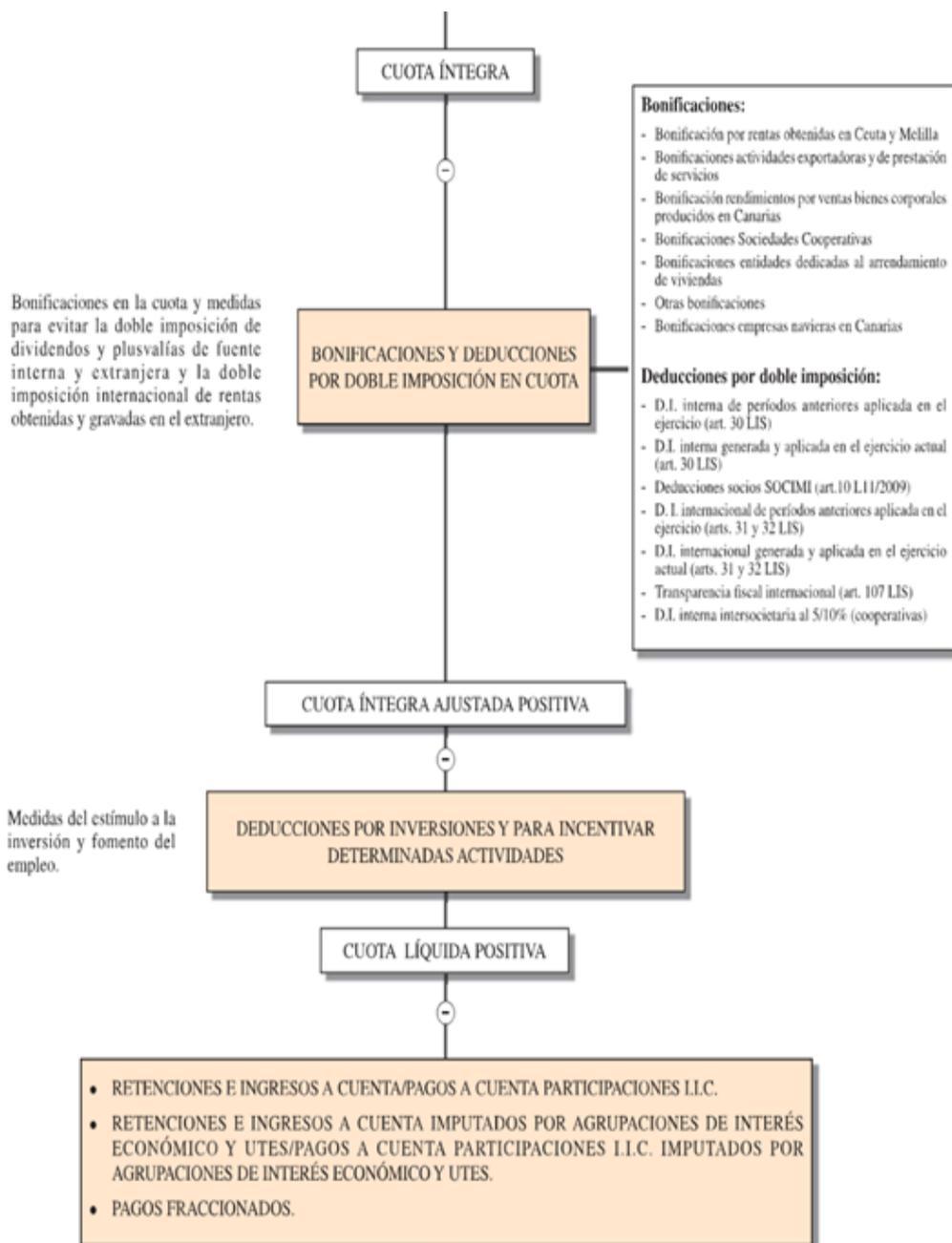
De este esquema de liquidación podemos desgranar los diferentes ajustes extracontables que puede sufrir ese resultado contable hasta llegar a la cuota liquidable y sus diferentes estadios dentro del proceso liquidatorio, si bien nos queda analizar lo más importante

que es el significado de estas correcciones y su consecuencia futura al ser objeto de numerosos litigios fruto de su interpretación.

Antes de acotar el estudio, tendremos en consideración el esquema completo del proceso liquidador del IS para ubicar correctamente el estadio de aplicación de los diferentes ajustes extracontables objeto de estudio:

4.3 Esquema de liquidación:





Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

5.- DETERMINACION DEL RESULTADO CONTABLE.

La LIS ya en el propio preámbulo establece que *“el resultado contable sigue siendo el elemento nuclear de la base imponible y constituye un punto de partida clave en su determinación”* por lo tanto, se hace imprescindible hacer una sucinta mención al cierre del ejercicio y a los principios contables que han servido de base para obtener dicho resultado del que obtendremos la base imponible del IS, y por ser éste uno de los puntos que van a generar esa necesidad de reajustes extracontables.

Previamente, definiremos el resultado contable a través de la cuenta de pérdidas y ganancias que nos ofrece la información acerca de la gestión de la entidad y, sobre todo, de los resultados obtenidos con la misma, es decir que es el documento que va a recoger la renta obtenida por la entidad durante el ejercicio desde el punto de vista contable.

En relación con este resultado contable, debemos mencionar que la Ley 16/2007 aprobó la reforma contable, incorporando a nuestro derecho interno los criterios previstos en la IC (NIIF). Posteriormente, los RD 1514/2007 y 1515/2007 aprobaron el desarrollo reglamentario, esto es, el nuevo PGC y el de las PYMES. Esta reforma incluye entre otras la incorporación a las cuentas anuales, junto al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria, dos nuevos estados financieros: el llamado estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN), que tendrá carácter obligatorio, y el estado de flujo de efectivos (EFE), del que estarán dispensadas aquellas sociedades que puedan aprobar cuentas abreviadas. En esta nueva reforma se incorporan, además, las definiciones de los elementos integrantes de las cuentas anuales: activo, pasivo, patrimonio neto, ingresos y gastos así como unos cambios significativos en los principios contables entre los que destacaremos:

- La nueva definición del principio de prudencia con la pérdida del carácter preferente del mismo, lo que va a permitir reconocer , en determinados casos, como ingresos, plusvalías latentes, cosa impensable con la anterior regulación y dejarán de provisionarse lo que son gastos o quebrantos meramente probables, no presentes..

- Se rompe el monopolio del coste histórico o de adquisición como regla de valoración, de forma que en el nuevo marco conceptual de la contabilidad se recogen hasta diez criterios valorativos diferenciados.
- Se establece un nuevo tratamiento contable para el fondo de comercio, eliminando su amortización, si bien obligando a reflejar con carácter irreversible aquellas pérdidas de valor que se constaten en las revisiones anuales de su valoración.

En general, la reforma introduce una serie de novedades que por su influencia en el resultado final van a influir directamente sobre la base imponible del IS, si bien estimamos, por motivos de síntesis, centrarnos únicamente en los principios contables que reflejan el espíritu del resultado contable de la entidad como imagen fiel de la realidad económica de la entidad.

5.1. Principios contables:

A la Contabilidad se le ha asignado el objetivo básico de proporcionar la imagen fiel del patrimonio de la empresa, lo cual se consigue mediante la aplicación correcta de los principios contables. El Plan General de Contabilidad (en adelante PGC), de conformidad con lo establecido en el Código de Comercio (en adelante CC) y en la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante LSA), se refiere a los principios contables en la forma siguiente²:

“La aplicación de los principios contables, incluidos en los apartados siguientes, deberá conducir a que las cuentas anuales formuladas con claridad expresen la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Cuando la aplicación de los principios contables establecido en esta norma no sean suficientes para que las cuentas anuales expresen la imagen fiel mencionada, deberá suministrarse una memoria de las explicaciones necesarias sobre los principios contables aplicados.

² Destacada como un avance del Nuevo Plan General Contable de 1990, la mención expresa de un listado de principios generales aceptados, dado que el anterior PGC de 1973 no contenía un listado expreso y preciso, tan sólo algunos de estos principios de forma dispersa.

En aquellos casos excepcionales en los que la aplicación de un principio contables o cualquier otra norma contable sea incompatible con la imagen fiel que deben dar las cuentas anuales se considerará improcedente dicha aplicación, todo lo cual se mencionará en la memoria, explicando su motivación e indicando su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa”.

Martinez Churriague (1994) señala que hay que destacar dos brillantes aportaciones del PGC respecto a estos principios:

“1. De naturaleza pedagógica. El Plan presenta formalmente separados los principios contables y por tanto conceptualmente diferentes. Los principios regulan todo el proceso de elaboración y presentación de las cuentas anuales y, las normas son desarrollos de los principios aplicables solo a una de las fases de aquel: medición y asignación de valor.

La supresión de debates estériles. La imagen fiel no puede interpretarse como una figura ajena a los Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA). La imagen fiel es la consecuencia de un método de obtención de información financiera basada en la aplicación correcta de los principios contables generalmente aceptados”.

En nuestra legislación, el vigente Plan General Contable, a diferencia de su antecesor de 1973, recoge un listado de obligado cumplimiento, de acuerdo con los principios generalmente aceptado, estableciendo:

La contabilidad de la empresa, y en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación:

A.- Principio de empresa en funcionamiento. Se considerará que la empresa tiene prácticamente una duración ilimitada. En consecuencia, la aplicación de los principios contables no debe ir encaminada a determinar el valor resultante del patrimonio en caso de liquidación.

B.- Principio de devengo. La imputación de ingresos y gastos debe hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos. Este principio va a generar la necesidad de realizar diversos ajustes extracontables que analizaremos más adelante.

C.- Principio de uniformidad. Adoptados un criterio en la aplicación de los principios contables dentro de, en su caso las alternativas que los mismos permitan, el mismo deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características, en tanto que no se alteren los presupuestos que motivaron la elección de dicho criterio.

De producirse una alteración de las circunstancias podrá, modificarse el criterio adoptado en su día, pero en tal caso la variación de las circunstancias se hará constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

D.- Principio de prudencia. Se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. La prudencia no justifica que las valoraciones de los elementos patrimoniales no respondan a la imagen fiel que debe reflejar las cuentas anuales.

Asimismo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 38 bis del Código de Comercio, únicamente se contabilizarán los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en el anterior, tan pronto sean conocidos, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen.

E.- Principio de no compensación. En ningún caso podrán compensarse las partidas del activo ni del pasivo del Balance ni los gastos e ingresos que integran

la Cuenta de pérdidas y ganancias. Es decir, se valorarán separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas de activo y pasivo.

F.- Principio de importancia relativa. Podrá admitirse la no aplicación estricta de alguno de los principios contables siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel.

Una vez analizados los criterios en los que se asienta el resultado contable del que partirá el IS, vamos a proceder a analizar la base imponible que se regirá por criterios fiscales surgiendo los desajustes que analizaremos a través de los ajustes normativos.

6.- LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES.

6.1. Definición de Base Imponible.

En la Exposición de motivos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, antecesora de la actual Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades y que fue la auténtica precursora de la reforma de la base del impuesto establecía que *“en lo que se refiere a la base imponible, el aspecto a destacar es que la misma se determinará en el régimen de estimación directa, mediante la corrección del resultado contable, fijado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que la desarrollan mediante los ajustes específicamente previstos”*³.

El art. 10.1 LIS establece que *“la base imponible estará constituida por le importe de la renta en el principio impositivo minorado por la compensación de bases imponibles de ejercicios anteriores”*.

³ Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades (Libro Blanco). Ministerio de Economía y Hacienda. Mayo 1994, páginas 89 a 91

Este mismo artículo, en sus párrafos 2 y 3, se encarga de establecer los métodos de determinación de base imponible.

Dicho lo anterior, y de manera más genérica, podemos afirmar que la base es una magnitud que debe expresar la dimensión del presupuesto objetivo del hecho imponible en cuanto a expresión de la capacidad económica del sujeto pasivo, es decir, la capacidad contributiva. Pues bien, en el análisis de esta regulación legal del impuesto se va a determinar cuáles sean los criterios de cuantificación establecidos y, en último término, si esta expresión de capacidad económica se ha delimitado y cuantificado correctamente.

En consecuencia, tal y como se desprende de dicho artículo no existe propiamente en nuestra regulación una definición de base imponible como tal, si bien podemos definir la misma como la cuantificación de la obligación tributaria, pero no solo es necesario saber cómo se calcula la renta, sino qué es la renta, porque ésta es precisamente aquello que se pretende cuantificar y que analizaremos brevemente más adelante en el presente estudio.

Por otra parte, se debe recalcar que la base imponible no se ha definido en la Ley como el beneficio contable, no tan siquiera se define por remisión al resultado contable. La base imponible es la renta neta obtenida por el sujeto pasivo en el periodo de imposición. La remisión al beneficio contable tan sólo es una forma útil de medir la renta neta. Esta renta neta resulta de las normas fiscales, aun cuando dichas normas asumen conceptos no fiscales, y que además utilizan el resultado contable, en cuanto manifiesta el valor de los beneficios obtenidos por la sociedad, corregido por las normas fiscales (correcciones fiscales).

De lo anteriormente expuesto podemos afirmar que se asumimos el concepto común o usual de renta, es decir, entendida como la diferencia entre los ingresos totales y los gastos que se han producido para obtener esos ingresos. Ahora bien, en la base imponible del IS existirán ciertas correcciones sobre los ingresos y gastos a computar para la determinación de la renta o beneficio neto gravable; concretamente los que se establecen en los artículos 11 a 23 de la Ley, dedicados a la base imponible.

Por lo tanto se establece un concepto sintético de renta que agrupa en si misma todo rendimiento que pueda percibir la empresa y se determina por la diferencia entre el conjunto de partidas positivas o ingresos y las partidas negativas de la empresa o gastos, según MORENO CERESO (1984).

6.2. Determinación de la Base Imponible.

Por sistema de determinación de la base imponible cabe entender, en palabras de GENOVA GALVÁN (1985), el conjunto de operaciones que han de realizarse para reducir a una cifra la magnitud que haya sido asumida como base imponible.

Actualmente, el art. 10.2 LIS establece que *“la base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva como esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en el Lay 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”*

Como puede apreciarse en la vigente regulación de este Impuesto solo se reconocen dos métodos de determinación de la base imponible, el de estimación directa y el de estimación indirecta.

Una vez establecida la existencia y transcendencia de dos sistemas distintos de determinación de la base imponible del impuesto, procederemos a analizar cada uno de estos dos métodos, determinando el distinto papel que en cada uno de ellos juega la contabilidad, pues el art. 10.3 LIS es aplicable únicamente a ese régimen de estimación directa y, por tanto, sólo en el seno de este régimen de determinación de la base imponible de tienen eficacia supletoria, en principio, las normas contables.

A. Régimen de estimación directa de la base imponible.

El art. 10.3 de la LIS establece al respecto que: *“en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las*

normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

Esta remisión directa al resultado contable como punto de partida indispensable para determinar la base imponible en el régimen de estimación directa conlleva la necesidad de que el fiscalista conozca ya no solo las leyes fiscales de determinación de la base imponible o las correcciones que las mismas establezcan a las normas contables, sino la necesidad de conocer las propias normas contables. SIMON ACOSTA (1996) establece que *“de esta manera se asume por el impuesto los principios contables de imagen fiel y prudencia valorativa entre otros”* que analizaremos en el presente estudio.

B.- Régimen de estimación indirecta de la base imponible

Procede la aplicación del régimen de estimación indirecta cuando la Administración no pueda conocer los datos necesarios para determinar la base imponible por alguna de las siguientes causas recogidas en el art. 50 de la LGT:

b.1.- Que el sujeto pasivo o retenedor no haya presentado sus declaraciones o las presentadas no permitan a la Administración la estimación directa u objetiva de las bases o rendimientos.

b.2.- Que el sujeto pasivo o retenedor ofrezca resistencia, excusa o negativa a la actuación de la inspección de tributos.

b.3.- Que el sujeto pasivo haya incumplido sustancialmente sus obligaciones contables.

La jurisprudencia ha ido precisando, caso por caso, cuando cabe recurrir a la estimación indirecta. A modo de ejemplo, es expondrán algunos supuestos concretos:

La falta de presentación de la declaración o su insuficiencia no se considera por sí sola causa de aplicación del régimen, a menos que vaya unida a alguna de las otras tres

circunstancias que determinen el recurso a la estimación indirecta, o bien medie requerimiento de la administración no atendido por el sujeto pasivo del Impuesto.

Tampoco cualquier anomalía contable justifica el recurrir al régimen de estimación indirecta. Solo será aplicable dicho régimen cuando la contabilidad no exista o existan graves irregularidades en ella que hagan dudar de su veracidad. Se ha observado que existen estas graves irregularidades, por ejemplo, cuando los documentos aportados presentan múltiples tachaduras, raspaduras o interpolaciones que manifiestan su falta de fiabilidad.⁴

En definitiva para que las anomalías contables impliquen la estimación indirecta es necesario que impidan de manera absoluta la determinación del rendimiento neto.⁵

6.3. Determinación de Ingreso.

La norma fiscal, al igual que ocurrirá con el gasto y analizaremos a continuación, no contiene ninguna definición de ingreso fiscal. De esta manera, en virtud de la recepción de las normas contables por la Ley fiscal, la fiscalidad no solo va a aceptar magnitudes, sino que asumirá como propios conceptos contables. El concepto de ingreso fiscal coincidirá con el concepto de ingreso contable, salvo las correcciones que pueda establecer la ley fiscal. En general podemos detallarlos como:

- El importe neto de la cifra de negocios, integrado por los ingresos de la explotación.
- Trabajos efectuados por la empresa para sí misma reflejados en el activo.
- Indemnizaciones percibidas por siniestros que hayan afectado a productos de la explotación; si se perciben como consecuencia de siniestros del activo fijo, su importe sirve para determinar el beneficio o pérdida resultante.

⁴Resolución del TEAC de 1 de abril de 1.993

⁵ Resolución del TEAC de 15 de diciembre de 1993

- Las subvenciones son transferencias sin contraprestación concedidas por la Administración: Se computan, con carácter general, como ingresos de la actividad

No se integran en la Base Imponible las siguientes ayudas públicas y subvenciones:

- Las ayudas de la política pesquera comunitaria por abandono definitivo de la actividad pesquera
- Las ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción por incendio inundación o hundimiento de elementos patrimoniales afectos a la actividad.
- Las subvenciones de la política agraria comunitaria por abandono definitivo de ciertas actividades agrarias

Ajustes extracontables en los ingresos:

Cuando la norma fiscal no coincida con la aplicada contablemente (por os diversos motivos que analizamos en el presente estudio), habrá que realizar las correcciones al resultado contable, lo que denominamos AJUSTES EXTRACONTABLES SOBRE LOS INGRESOS y entre los que destacamos:

- Aumentos al resultado contable los ingresos no incluidos en la cuenta de pérdidas y ganancias que se han devengado fiscalmente.
- La corrección al ajuste anterior, es decir, un ajuste extracontable negativo, se realiza cuando el ingreso se contabilice en un ejercicio posterior.
- Cuando una partida no es ingreso contable, no se producirá la reversión del ajuste, puesto que la diferencia entre el criterio fiscal y contable es permanente

6.4. Determinación de Gasto.

En la nueva Ley del IS el gasto deducible se define por exclusión, esto es, lo son todos los gastos contables, salvo las exclusiones establecidas en el art. 14 de la LIS, que establece los concretos gastos no deducibles. En consecuencia, son gastos contables y, por ende, gastos fiscales los siguientes:

- Las compras de materias primas y aprovisionamientos
- La reducción de existencias del ejercicio en cuestión.
- Los gastos de servicios, suministros y demás gastos externos necesarios a la actividad productiva.
- Los gastos generales.
- Los gastos por tributos.
- Los gastos de personal.
- Las dotaciones a amortizaciones y para provisiones.
- Los financieros.
- Los resultados extraordinarios en pérdidas.

En consecuencia, la clara conclusión que se obtiene es que la norma fiscal no contiene un concepto propio y distinto de gasto, tanto es así que los art. 10 y ss de la LIS lo único que hacen es asumir el concepto contable de gasto y sobre él establece una serie de precisiones a los efectos de su deducibilidad fiscal, es decir, predicar de dicho concepto una serie de características adicionales.

A modo de enunciado, podemos afirmar que los requisitos para que todo gasto resulte deducible son:

- Justificación,
- Contabilización,
- Imputación
- Necesidad

De igual manera el art. 15 de la LIS enumera una serie de supuestos que no tienen la consideración de gasto deducible a efectos del IS, si bien, debemos destacar que éstos

no son homogéneos, es decir, que algunos darán lugar a ajuste del resultado contable y otros no. Estos supuestos son:

- Gastos derivados de la contabilización del IS.
- Retribución de los fondos propios: dividendos, primas de asistencia a Juntas
- Multas, sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones y autoliquidaciones.
- Las pérdidas del juego
- Pérdidas contabilizadas como consecuencia de donativos y liberalidades con un efectivo ánimo de liberalidad
- Fondos internos de pensiones
- Gastos en paraísos fiscales
- No se pueden deducir los tributos que recaigan sobre el inmovilizado (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando se produce un mayor valor del inmovilizado), ya que son mayor valor del bien.
- Se reduce del 5% al 1% el límite anual máximo de la deducción del fondo de comercio financiero en entidades no residentes, durante los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012 y 2013.
- Pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en entidades.
- Rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de establecimientos permanentes.
- Rentas negativas obtenidas por empresas miembros de UTE.
- Extinción de relación laboral o mercantil. Cuando sobrepasan ciertas cantidades.
- Gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo

Ajustes extracontables en los gastos

- Cuando la norma fiscal no coincida con la contable, habrá que realizar correcciones:

- Aumento del resultado contable los gastos incluidos en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias que no son fiscalmente deducibles.
- La corrección al ajuste anterior, es decir, un ajuste extracontable negativo, se realiza cuando el gasto resulte fiscalmente deducible en un ejercicio posterior al contabilizado.
- Cuando una partida es calificada fiscalmente como gasto no deducible, no se producirá la reversión del ajuste, puesto que la diferencia entre el criterio fiscal y contable es permanente.
- Serán gastos deducibles los tributos que sean gastos periódicos para la empresa (IAE, tasas municipales) o los que gravan bienes afectos a la actividad (Impuesto sobre Bienes Inmuebles).
- El IVA soportado será gasto deducible cuando no lo sea a efectos de IVA

7.- AJUSTES ENTRE RESULTADO CONTABLE Y FISCAL. AJUSTES EXTRACONTABLES

Como ya hemos comprobado y enumerado en capítulos anteriores, hay dos planos que son parcialmente coincidentes, pero entre los que no existe una identificación absoluta: el plano contable y el plano fiscal. El primero se rige por normas de derecho mercantil (Código de comercio, Ley de Sociedades de Capital, Plan general de contabilidad), y permite calcular el importe de la renta obtenida por la sociedad desde un punto de vista contable, importe coincidente con el saldo que arroje la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad. En cambio, el plano fiscal lo regulan normas de derecho tributario (LIS, RIS) que nos permiten calcular el importe de la renta obtenida por la sociedad a lo largo del ejercicio económico desde el punto de vista tributario, es decir, lo que llamamos base imponible en el IS. Estos dos planos son sólo parcialmente coincidentes. ¿Por qué? Pues sencillamente porque, como hemos podido comprobar a lo largo de este estudio, en ocasiones, la norma fiscal discrepa de la contable respecto de:

1º La calificación de ingresos y gastos. Aunque la definición de ingresos y gasto que nos ofrece el art. 36 C de c. es en general, acepta por el legislador fiscal, hay determinados supuestos en los que este último se aparta del criterio mercantil, negando

la calificación como ingreso o, sobre todo, como gasto a determinadas partidas. El ejemplo más claro es el de las partidas a las que, figurando como un gasto del ejercicio en la cuenta de pérdidas y ganancias, el art. 15 LIS niega la consideración de gasto fiscalmente deducible. Sería el caso, por poner un ejemplo habitual, de las multas o sanciones penales o administrativas; encajan a la perfección en la definición de gasto que no da el C. de c pero el legislador fiscal no las considera como tal. Diferencias de calificación en relación con los ingresos son más difíciles de encontrar, sobre todo una vez desaparecida las correcciones monetarias de las plusvalías de origen inmobiliario.

Pero si encontramos ejemplos de ingresos contables que, sin que el legislador fiscal les niegue la calificación de tales, son excluidos de tributar por distintas razones, normalmente de orden técnico. Sería el caso de los dividendos o participaciones en beneficios, sí como de 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. En fin, por razones que fuere lo cierto es que nos vamos a encontrar con gastos contables no reconocidos como tales para la LIS y con ingresos contables que el legislador fiscal, sin negar conceptualmente su existencia, sin embargo libera con carácter definitivo de tributar. De la misma forma, también podemos encontrar ejemplos de ingresos que tiene que figurar en la base imponible de IS sin que desde el punto de vista contable, esté previsto su reconocimiento presente ni futuro.

2º La valoración de determinados elementos del balance. Es cierto que, en principio, las normas de valoración de tales elementos en el IS se remiten a los criterios dispuestos en el C. de c y el PGC. Pero hay excepciones, Nos encontramos con supuestos en los que tal coincidencia no se da. Por ejemplo, los activos que una entidad incorpora a su balance a través de una permita no comercial deben valorarse por su valor de mercado a efectos del IS, mientras que desde el punto de vista contable se incorporarán con el valor en libros del activo entregado a cambio. Lo contrario podría ocurrir de una combinación de negocios: activos adquiridos a través de la misma se valorarían contablemente a su valor razonable, mientras que a efectos del IS probablemente no habría que reconocer todavía las plusvalías latentes que los mismos acumulen. También sería el caso de los instrumentos financieros valorados contablemente a su valor razonable con imputación de los cambios de valor directamente al patrimonio neto. En

tal caso, el valor razonable no se reconocería a efectos del IS, si bien ello no tendría consecuencias desde el punto de vista de las correcciones al resultado contable.

3º La imputación temporal de ingresos y gastos. En estos casos, las discrepancias de la norma fiscal con la contable se refieren al ejercicio económico respecto del cual debe producirse la imputación de un ingreso o un gasto. No se discute, pues, la calificación como ingreso o gasto de la partida correspondiente, ni tampoco su valoración, sino sencillamente el periodo impositivo al que debe imputarse la misma. Como ejemplo relevante podemos citar el caso de las amortizaciones aceleradas del IS. Cuando una entidad, aplicando las previsiones de la LIS al respecto, amortiza de forma acelerada una inversión, no es que como en términos absolutos un gasto de un importe superior al que se computará a efectos contables. Lo que se hace, es sencillamente anticipar la imputación en el IS de un gasto que contablemente se imputará en un ejercicio posterior. De la misma forma, cuando a norma fiscal niega la posibilidad de deducir, por ejemplo, una pérdida por deterioro contabilizada como gasto del ejercicio no está propiamente negando la condición de gasto de dicha partida, ni su valoración; simplemente está difiriendo el cómputo efectivo del tal gasto a un ejercicio futuro.

4º La compensación de pérdidas o base imponible negativas de ejercicios anteriores. Esta es una institución específicamente fiscal y, por lo mismo, extraña a la contabilidad. Ya veremos que la LIS permite minorar la renta del periodo en el importe de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores que se encuentren pendientes de compensación. Naturalmente dicha compensación solo se produce en el plano tributación, sin que en el plano contable podamos encontrar nada siquiera parecido a ello.

Pues bien, de lo anteriormente expuesto podemos afirmar que por cada operación realizada por la sociedad, o por cada partida de su cuenta de resultados, en la que podamos detectar un criterio de la LIS distinto del que se hubiera aplicado contablemente deberemos realizar un ajuste o corrección al resultado contable. Dicho ajuste podrá ser:

- **POSITIVO**, cuando la diferencia advertida se traduzca en que los ingresos fiscales resultan superiores a los que la sociedad tenga contabilizados, o bien cuando los gastos fiscalmente deducibles sean inferiores a los que se ha tenido en cuenta para determinar el resultado contable.
- **NEGATIVO**, cuando la diferencia se traduzca en que los ingresos fiscales son inferiores a los que la sociedad tiene contabilizados, o bien cuando los gastos fiscalmente deducibles sean superiores a los que la sociedad tiene recogidos en su cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

EJEMPLOS DE AJUSTES

AJUSTE POSITIVO

En la contabilidad se ha incluido un gasto devengado (25 u.m.), que a efectos fiscales no se puede deducir.

Si suponemos que los ingresos son de 100 u.m.:

Resultado contable = $100 - 25 = 75$ u. m.

Resultado de acuerdo con normativa fiscal = $100 - 0 = 100$ u.m.

Luego en este caso, como se parte del resultado contable (75 u.m.), para llegar al resultado fiscal (100 u.m.) habrá que sumar 25 u.m. y por lo tanto, hacer un ajuste positivo por dicho importe.

De esta manera:

Resultado contable = 75 u.m

+ Ajuste extracontable positivo 25 u.m

Base Imponible previa (Resultado fiscal) = 100 u.m.

AJUSTE NEGATIVO

En la cuenta de Pérdidas y Ganancias de una empresa se ha incluido un ingreso de 200 u.m. por la venta de un bien inmueble. La normativa fiscal establece un tratamiento

especial para evitar los efectos negativos de la inflación que supone que el ingreso declarable debe ser menor, por ejemplo, 140 u.m. Si suponemos unos gastos de 50 u.m:

Resultado contable = $200 - 50 = 150$ u.m.

Resultado de acuerdo con normativa fiscal = $140 - 50 = 90$ u.m. continua..

Luego en este caso, como se parte del resultado contable (150), para llegar al resultado fiscal habrá que restar 60 u.m. y por lo tanto, hacer un ajuste negativo por dicho importe.

La liquidación en este supuesto sería la siguiente:

Resultado contable =	150 u.m.
+ Ajuste extracontable positivo	- 60
Base Imponible previa (Resultado fiscal)	90 u.m.

De igual manera podemos clasificar los ajustes en dos tipos según su naturaleza: temporales y permanentes.

Cuando la diferencia entre la normativa contable y la fiscal obliga a la realización de un ajuste en un ejercicio y de otros de signo contrario en los años siguientes, se dice que el **ajuste es temporal**. Estas diferencias temporarias encuentran su origen las más de las veces en los distintos criterios de imputación temporal de ingresos y gastos utilizados a efectos fiscales respecto de los aplicados contablemente. También pueden obedecer a la diferente valoración contable y fiscal de elementos de balance. Estas diferencias de valoración suponen la correspondiente diferencia temporaria en el impuesto sobre beneficios ya que tienen incidencia sobre la carta fiscal futura de la entidad. Estas diferencias temporarias se adjetivarán como imponibles, siempre que den lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros; y como diferencias temporarias deducibles, cuando vayan a dar lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuesto en ejercicios futuros. Un ejemplo de este caso es la amortización acelerada. Si una empresa aplica este incentivo fiscal, tendrá que hacer un ajuste extracontable negativo los primeros años de amortización del bien de que se trate y, una vez que ya se haya

amortizado fiscalmente, pero no contablemente, el mismo, deberá efectuar ajustes de signo contrario, y por tanto positivos.

Mientras que cuando sólo hay que hacer un ajuste, positivo o negativo, en un ejercicio sin tener este hecho repercusión alguna sobre los ejercicios siguientes, éste se denomina **permanente**. Entre ellas se encuentran las derivadas de la doble imposición de dividendos, gastos contables no deducibles, la inclusión de la depreciación monetaria en las transmisiones de determinado inmovilizados, compensación de pérdidas de ejercicios anteriores: son cuestiones de valoración o calificación contable, que en muchos casos van a producir diferencias permanentes.

Debe destacarse además que las diferencias permanentes afectan tanto a la determinación del gasto contable por el IS devengado en el ejercicio, como a la determinación de la base imponible del Impuesto, mientras que las temporales sólo afectan a ésta última.

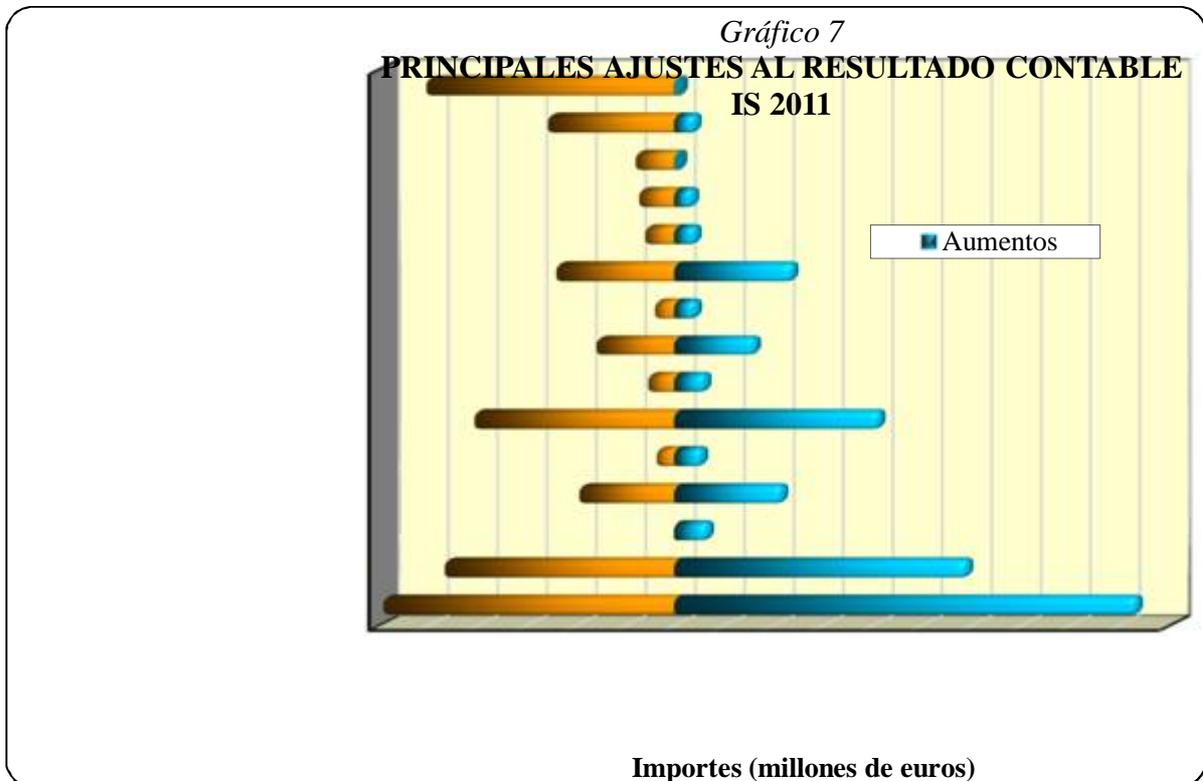
Sin ánimo de ser exhaustivos, podemos citar entre otros, los principales ajustes extracontables:

- **a) Ajustes positivos:**
 - los excesos de dotaciones a las amortizaciones
 - los gastos no deducibles
 - los excesos de dotaciones a provisiones
 - los gastos contabilizados en periodos posteriores a su devengo, siempre que de ello se derive una menor tributación que si se hubiesen imputado de acuerdo con su devengo
 - la aplicación del valor normal de mercado a determinadas operaciones en sustitución del valor contable
 - la imputación de bases imponibles positivas de agrupaciones de interés económico y de uniones temporales de empresas

- **b) Ajustes negativos:**
 - los gastos contabilizados en periodos anteriores a su devengo

- la libertad de amortización y la amortización acelerada
- los excesos de amortizaciones de ejercicios anteriores
- la corrección de la inflación en el caso de venta de bienes inmuebles
- las exenciones para evitar la doble imposición internacional
- las revalorizaciones contables no aceptadas a efectos fiscales
- los dividendos percibidos de entidades participadas que tributaron en el régimen de transparencia fiscal
- las asignaciones para obras sociales
- la imputación de bases imponibles negativas de agrupaciones de interés económico y de uniones temporales de empresas, etc.

En el siguiente gráfico del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas podemos ver algunos de los ajustes anteriormente relacionados y su incidencia en el resultado del Impuesto aumentando o disminuyendo el resultado en los porcentajes que se detallan:



Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Podemos destacar las pérdidas por deterioro de valor, la aplicación del valor normal de mercado y la exención para evitar la doble imposición como los ajustes de mayor incidencia en el ejercicio 2011 sobre el resultado contable.

De lo mencionado anteriormente, podemos afirmar, como señala Zamora Ramirez (2000) que la existencia de estos ajustes extracontables, no se derivan, únicamente, del mero interés por el aumento de los ingresos públicos, pues entonces solo tendrían signo positivo, sino que pueden justificarse por las siguientes razones:

- Diferencias por necesidades específicas del técnica fiscal.
- Diferencias originadas para la restricción de criterios contables
- Diferencias originadas por razones de política económica y fiscal

Como hemos podido comprobar, el IS exige realizar el tránsito desde el beneficio contable hasta el beneficio fiscal, desde, es decir, desde el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias hasta la base imponible del impuesto. Dicho tránsito se lleva a cabo mediante la corrección del resultado contable tantas veces como diferencias de criterios se adviertan entre la LIS y el PGC en el tratamiento de los hechos económicos realizados por la entidad.

Pues bien, uno de los tránsitos más evidentes y probablemente el más recurrido por la pequeña y mediana empresa es la que representa el tratamiento de la amortización que analizaremos por este motivo en el punto siguiente.

8.- LA AMORTIZACION ACELERADA COMO EJEMPLO DE INTERACCION.

Como ya hemos comentado, en este capítulo vamos a analizar sucintamente aquellos supuestos de la amortización donde la interacción de dos criterios normativos se aplican sobre un mismo concepto. Para ello describiremos sucintamente el concepto y a continuación su tratamiento.

8.1 Concepto de amortización.

La amortización es un instrumento contable que sirve para reflejar la pérdida de valor experimentada por los bienes o derechos del activo fijo de la sociedad como consecuencia de su aplicación al proceso productivo, su uso, o el simple paso del tiempo. Podríamos decir que la amortización refleja el envejecimiento natural de los bienes o derechos del inmovilizado.

La amortización cumple, desde el punto de vista contable, una primera función relacionada con la imagen fiel del patrimonio de la sociedad. Se trata de reflejar la pérdida de valor inicial sufrida por las inversiones reflejadas en el balance por el uso o por el paso del tiempo.

De igual manera, es importante destacar que la amortización está sujeta al principio de correlación de ingresos y gastos. Se trata de periodificar como gasto el importe de las inversiones realizadas, de forma que se impute en cada período de su vida útil la parte proporcional que se entiende relacionada con los ingresos de dicho ejercicio.

- a. Conforme el concepto descrito de amortización, podemos afirmar que sólo serán susceptibles de amortización los bienes y derechos del activo fijo o inmovilizado, ya que son los únicos a los que, por su vocación de permanencia en la empresa les da tiempos a experimentar ese envejecimiento natural. A esto hay que añadir , a partir de regulación contable de 2008 las llamadas inversiones inmobiliarias, entre las que se incluyen los terrenos o construcciones que la empresa destine a la obtención de ingresos por arrendamiento o posea con la finalidad de obtener beneficio a través de su enajenación.
- b. Pero este concepto de evidente origen contable tiene su tratamiento en una norma fiscal. De esta manera, el art. 3 del RIS establece las siguientes normas o principios comunes en relación con la amortización:

- c. La amortización de los bienes o derechos del inmovilizado se calculará sobre su precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual que se espere obtener por los mismos una vez concluida su vida útil.
- d. Las amortizaciones se practicarán elemento por elemento, sin perjuicio de que cuando se trate de elementos de naturaleza análoga y sometidos a igual grado de utilización, puedan practicarse sobre el conjunto de ellos.
- e. Las inversiones empezarán a amortizarse desde el momento en que entren en funcionamiento o estén en condiciones de producir ingresos.
- f. Las amortizaciones deben practicarse de forma sistemática, es decir, para un mismo elemento patrimonial no podrán aplicarse, ni simultánea ni sucesivamente, distintos métodos de amortización.
- g. Las ampliaciones,, renovaciones o mejoras de bienes de inmovilizado que incrementen su valor, se amortizarán en los períodos que resten de su vida útil.

8.2 Supuestos de libertad de amortización.

La libertad de amortización implica que, a efectos del IS, la sociedad pueda imputar el gasto correspondiente a la amortización de una inversión al periodo que estime conveniente dentro de su vida útil, sin tener en cuenta el principio de inscripción contable, ni el de correlación de ingresos y gastos ., ni ningún otro. Al tratarse de un incentivo, sólo puede actuar en el plano fiscal, no en el contable. Así, la aplicación de tal incentivo se realizará mediante el correspondiente ajuste al resultado contable en la declaración del IS.

Los supuestos de libertad de amortización admitidos por la LIS son los siguientes:

a.- Amortización libre de determinadas inversiones (art. 12.3 LIS):

- Los elementos del inmovilizado material e inmaterial e inversiones inmobiliarias de sociedades anónimas o limitadas laborales a efectos de la realización de sus actividades,

así como los inmovilizados de entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias.

- El inmovilizado material o inmaterial, salvo edificios, afectos a actividades de I+D. No obstante, los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de diez años, en la parte que se hallen afectos a la actividad de I+S, lo que supone un supuesto, en este caso, de amortización acelerada.

- Los gastos de I+D activados como inmovilizado inmaterial.

- Las inversiones de escaso valor, es decir, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros.

8.1 Supuestos de amortización acelerada.

Definiremos la amortización acelerada como aquellos supuestos en los que el legislador fiscal permite a la entidad amortizar una inversión, a efectos del IS, en un periodo de tiempo inferior al de su vida útil desde el punto de vista contable, produciendo los correspondientes ajustes negativos al resultado contable en las declaraciones del impuesto correspondiente.

En este capítulo de amortización acelerada debemos mencionar el supuesto regulado en el art. 103 de LIS que resulta de aplicación exclusivamente a las empresas de reducida dimensión. Dichas empresas podrán amortizar todos los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los del inmovilizado intangible de vida útil definida, siempre que estos elementos estén afectos a una actividad económica.

Tabla de empresas de tamaño reducido que utilizaron en el 2013 el ajuste de la libertad de amortización (art. 109 y 110 LIS)

EJERCICIO 2013

Tramos de Ingresos (millas de euros)	DECLARANTES		DECLARANTES DE ESTA PARTIDA				
	Numero	Distribución	Numero	Distribución Declarantes	Importe percibido	Distribución Importe	Media
< 0	438.445	30,42	395	2,73	1.251.708	0,86	3.169
0 - 400	297.620	20,74	1.192	8,25	4.055.096	2,80	3.405
400 - 1000	225.121	15,88	1.901	13,17	7.120.466	4,82	3.746
1000 - 2000	154.964	10,80	2.214	15,32	8.935.620	6,16	4.032
2000 - 4000	119.871	8,37	2.453	17,37	15.414.942	10,64	6.284
4000 - 10000	100.290	7,09	2.983	20,94	20.129.571	13,80	10.100
10000 - 20000	75.323	5,30	2.861	20,60	58.755.446	40,58	20.540
20000 - 100000	54.095	3,86	412	2,93	16.794.238	11,60	40.763
100000 - 200000	9.549	0,67	5.0.	5.0.	5.0.	5.0.	5.0.
200000 - 400000	2.209	0,15	5.0.	5.0.	5.0.	5.0.	5.0.
400000 - 600000	1.191	0,08	0	0,00	0	0,00	0
600000 - 800000	1.160	0,08	5.0.	5.0.	5.0.	5.0.	5.0.
800000 - 1000000	1.069	0,08	0	0,00	0	0,00	0
> 1000000	1.129	0,08	0	0,00	0	0,00	0
Total	1.434.775	100,00	14.451	100,00	144.828.889	100,00	10.022

Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

9.- INFLUENCIA NORMATIVAS Y REGULACIONES:

9.1.- Evolución normativa de la interrelación entre contabilidad y fiscalidad

La relación entre la contabilidad y la fiscalidad en España comienza con la Ley Tarifa 3ª de la Contribución de Utilidades de 29 de abril de 1920, en cuya disposición quinta se constituye al resultado contable como base de la definición de renta del sistema fiscal español. La vinculación del Resultado contable y la base imponible continua hasta el momento presente; el artículo 10.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que “(...) la base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas

La dependencia de contabilidad y fiscalidad supone una pérdida de utilidad de la información contable, debido a que las empresas pueden tratar de minimizar el beneficio con el fin de diferir lo máximo posible el pago de impuestos. Pero además, es un enorme obstáculo para la armonización porque las legislaciones fiscales de cada nación son diferentes entre sí.

La utilización del beneficio contable para realizar la liquidación tributaria no es la única influencia fiscal sino que gran parte de la normalización contable española está influenciada por ella; por ejemplo, las Leyes de Revalorización son normas de carácter fiscal elaboradas para regular ambas disciplinas simultáneamente.

La prueba definitiva para reconocer la dependencia de la contabilidad de la normativa fiscal es que las normas contables forman parte de la legislación fiscal.

Una consecuencia directa de la influencia fiscal es la escasa cantidad de información que la empresa desea ofrecer en la Memoria para evitar posibles problemas fiscales por contradicciones con el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

9.2. Normativa Comunitaria

La armonización fiscal europea en el Impuesto sobre Sociedades no ha alcanzado el nivel logrado en la Imposición sobre el consumo (I.V.A.), por las propias características de un tributo como el IS y las resistencias de los legisladores de los países miembros a introducir normas armonizadoras que pudieran ocasionar distorsiones presupuestarias en sus respectivos Estados. Si existe una Propuesta de Directiva sobre armonización del Impuesto sobre Sociedades y retenciones sobre dividendos, publicada en 1975. Sin embargo, no se han aprobado las dos primeras Directivas comunitarias relativas al Impuesto sobre Sociedades hasta 1990, la referente a fusiones y escisiones, y la dedicada a matrices filiales, ambas incorporadas al Ordenamiento Tributario Español en diciembre de 1991. También en ese mismo año, 1990, se aprobó un Convenio relativo a la eliminación de la doble imposición en el ajuste de resultados entre empresas asociadas.

Ahora bien, como señala el profesor RAMON CORONA, la “armonización fiscal no constituye en sí misma una finalidad de la Comunidad Europea, sino un instrumento para evitar que la disparidad de los sistemas tributarios sea de tal naturaleza y magnitud que provoque distorsiones en el mercado interior europeo.

La normativa contable de la UE se encuentra principalmente recogida en las Directivas sobre Sociedades que regulan los aspectos contables, fundamentalmente la Directiva

78/660/CEE, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas de determinadas formas de sociedades (Cuarta Directiva), y la Directiva 83/349/CEE de 13 de julio de 1983, correspondiente a las cuentas consolidadas (Séptima Directiva). Con la aprobación de la Directiva 2001/65/CE de 27 de septiembre de 2001, se modifican las Directivas anteriores y se dan entrada a la utilización del valor razonable. Posteriormente ha sido modificada en 2003 y 2006.

La posición de la UE sobre la relación entre contabilidad y fiscalidad se desprende de los siguientes puntos de la Cuarta Directiva:

- Preeminencia de la normativa contable con el objetivo de conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados.
- El impuesto de Sociedades se concibe como un gasto del ejercicio. En este sentido se pronunciaba el PGC de 1990 y se pronuncia igualmente el PGC de 2007.
- Posibilidad de establecer correcciones valorativas excepcionales a causa de la aplicación de la normativa fiscal en el inmovilizado y circulante con indicación expresa en el anexo del importe debidamente motivado.
- Posibilidad de elección entre:
 - Registro según el método del efecto impositivo en Balance y Cuenta de Resultados, con lo que los impuestos anticipados y diferidos podrán figurar en el Balance.
 - Registro según el método de la cuota a pagar, con indicación expresa en el anexo del efecto impositivo

Como se puede observar, en principio, la norma europea concede libertad a los países miembros para que adopten la solución oportuna, exigiendo únicamente la indicación expresa en el anexo de la opción elegida y de aquellos aspectos relevantes en la relación entre contabilidad y fiscalidad⁶.

⁶ Cfr. Directiva 78/660/CEE Sección 8. Contenido de la Memoria. Artículo 43.1.11) “la diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio a los ejercicios anteriores, y a la carga fiscal ya pagada o que se habrá de pagar por esos ejercicios, en la medida en que esa diferencia tenga un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura. Este importe podrá figurar igualmente de forma acumulada en el balance, en una partida particular con el título correspondiente”.

La aprobación del Reglamento N° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad, es de gran importancia en la relación contabilidad-fiscalidad, ya que es precisamente la Norma Internacional de Contabilidad (en adelante, también NIC) 12, “Impuesto de Beneficio” que posteriormente se describirá, la que determina la norma a seguir por parte de ciertas sociedades⁷. Posteriormente la aprobación del nuevo PGC en noviembre de 2007, consecuencia de la Ley 16/2007⁸ modifica sustancialmente la contabilización del IS que cambia su filosofía de cálculo adaptándose a los criterios establecidos en la NIC 12. Es decir, se pasa de tomar como eje central la cuenta de resultados, ajustada con las diferencias del distinto tratamiento fiscal de ingresos y gastos, a tomar como punto de referencia los valores contables y fiscales de los activos y los pasivos.

El objetivo, pues, de la reciente reforma mercantil acaecida en España, ha sido el adecuar la normativa contable a las directrices de la UE, basada a su vez en las norma NIC/NIIF⁹. Con ello se ha pretendido unificar la dualidad contable existente para las empresas cotizadas a partir del Reglamento 1606/2002; estados consolidados bajo criterios NIC/NIIF, y estados individuales bajo las normas locales.

Principales propuestas del Informe Ruding respecto a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

⁷ Cfr. REGLAMENTO (CE) N° 1606/2002. Artículo 4 “Para los ejercicios financieros que comiencen a partir del 1 de enero de 2005 inclusive, las sociedades que se rigen por la Ley de un Estado miembro elaborarán sus cuentas anuales consolidadas de conformidad con las NICs si en la fecha de cierre su balance, sus valores han sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro ...”

⁸ 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,

⁹ NIIF : Normas Internacionales de Información Financiera

El Comité consideró que la contabilidad mercantil financiera debe constituir el punto de partida obligado para la determinación de la renta gravable en todos los Estados miembros, reduciéndose al máximo posible las diferencias entre la contabilidad mercantil y las cuentas utilizadas a efectos fiscales.

Por lo que se refiere a la amortización, este Informe recomienda que la Comisión de la UE proponga a través de una Directiva los sistemas de amortización aplicables, debiéndose optar entre la aplicación de sistemas lineales o de amortización degradativa para todos los bienes excepto los edificios. En lo que se refiere a la base de amortización debería estar constituida por el coste histórico de los bienes y derechos. Y, en todo caso, tendría que desaparecer las normas especiales de amortización con efecto incentivador.

Los activos inmateriales son también una fuente de divergencia entre los países comunitarios. Existen grandes diferencias en el tratamiento fiscal de los fondos de comercio, con las consecuentes distorsiones en la competencia, sobre todo, a la hora de adquirir empresas. Por tanto, se recomienda un tratamiento fiscal uniforme de la amortización del fondo de comercio y de otros activos inmateriales. También es necesario una amortización del tratamiento fiscal de leasing. Estas recomendaciones son exigencias básicas de la economía empresarial son verdades contables y económicos de la empresa que no estaban suficientemente considerados por el legislador fiscal, enormemente purista desde un punto de vista jurídico de concepto de gasto, pero con una visión real de la economía nula. La consideración de estas partidas como deducibles requería en países como el nuestro una inminente reforma legislativa.

En cuanto a la valoración de las existencias se prevé la posibilidad de optar entre los siguientes métodos: FIFO (primera entrada primera salida), LIFO (última entrada primera salida), coste medio o stock útil.

En lo que respecta a las provisiones fiscalmente deducibles se entiende que, como mínimo, se deben permitir las provisiones por insolvencias para garantías y para

diferencias de cambio, siempre y cuando se basen en las normas contables generalmente aceptadas. Otra provisión que es necesario amortizar es la de pensiones.

Finalmente se recomienda la deducibilidad de todos los gastos de explotación ligados al ejercicio de la actividad económica de la empresa; esta previsión, que podría parecer una obviedad, sin embargo no lo era para el legislador en algunos casos; así en nuestro país, por ejemplo, no se admitían como deducibles todos los gastos de representación, algunos tales como las cestas de Navidad entregadas por las empresas a sus trabajadores.

9.- CONCLUSIONES

Muchas son las opiniones vertidas en relación con la interacción de la normativa fiscal y contable y su manifestación más evidente en los ajustes extracontables, siendo su tendencia a favor o en contra en base a la inclinación contable o fiscal de la opinión vertida, no en vano, podemos considerar los ajustes extracontables como un intento de conexión pero desde un punto de vista fiscal.

Basándonos en la actual normativa del IS, tanto en lo regulado en el articulado como en su declaración de intención del Preámbulo de la norma, podemos afirmar que el legislador pretende que el sujeto pasivo utilice las normas mercantiles para obtener un resultado contable y a partir de ahí contemple, o tenga en cuenta las normas fiscales para realizar los ajustes establecidos. Sin embargo, el legislador no ha tenido en cuenta que en mucho de estos ajustes, el espíritu de la norma fiscal no coincide con el que originó previamente la norma mercantil, por lo que esa pretendida unificación real no va a llegar a producirse y en su lugar nos encontramos con algunos casos de ajustes extracontables poco claro o al menos sujetos a divergencias o interpretaciones discordantes que van a derivar en la Jurisdicción mercantil para su resolución.

Por tanto, podemos afirmar que la deseada aproximación entre ambas disciplinas fiscal y mercantil es en muchos casos más teórica que real. Las discrepancias siguen existiendo, al perseguir ambas legislaciones finalidades distintas. No hay que olvidar que la contabilidad persigue unos intereses no fiscales para que cada empresa los pueda acomodar a su realidad subjetiva, y de esta manera poder mostrar la imagen fiel del

patrimonio y de los resultados de la empresa. Por el contrario (y en la propia afirmación vemos la existencia de una discrepancia difícilmente unificable) las normas fiscales se muestran rígidas en la exigencia de sus criterios para mantener un mínimo tono de equidad propio de la legislación fiscal que trata de gravar la capacidad económica demostrada por la sociedad, influida por objetivos recaudatorios y de política fiscal de difícil cabida en la normativa mercantil.

Por lo tanto, y en base al estudio realizado, podemos afirmar que la fusión de la disciplina fiscal y la contable no se llegan a realizar, dado que los fines últimos de las mismas no son coincidentes y por tanto difícilmente homologables. Aun así podemos considerar los ajustes extracontables como un intento, más o menos acertado, de convivencia de ambas disciplinas, si bien no podemos obviar que su fusión se realiza a través de la LIS, que no deja de ser una norma fiscal, por lo tanto, más que una interrelación disciplinal podemos hablar de una influencia de la normativa contable en la normativa fiscal.

A pesar de lo anterior, y si analizamos los intentos de fusión de ambas disciplinas materializadas en los ajustes extracontables podemos apreciar que en algunos casos dicho intento no han sido del todo acertados al resultar confusos y no conseguir el fin conciliador que los originó. Claro ejemplo de ello es el precepto novedoso introducido por la Ley 43/95 que contempla la posibilidad de amortización de los bienes de inmovilizado inmaterial, concretamente, permite novedosamente (al no estar contemplada en la norma predecesora) la amortización del fondo de comercio o derechos de traspaso en determinadas circunstancias. Pues bien, podemos afirmar que esta medida no resulta lo deseablemente acertada puesto que el legislador no ha tenido en cuenta que contablemente este precepto no es amortizable por no sufrir una depreciación sistemática y por tanto fiscalmente no debería ser objeto de esta medida, por entender que va contra el propio espíritu contable que originó esta figura al situar a la empresa en la disyuntiva de tener que optar entre el criterio contable o finalmente por el fiscal para evitar diferencias en la amortización .

No podemos obviar, que muchos de los ajustes extracontables existentes en la actual normativa del IS, podrían resultar eliminados, por resultar en muchos casos confusos y no conseguir el fin último del mismo. De esta manera, los ajustes extracontables derivados de la imputación de incentivos fiscales relativo a la tributación de un ingreso contable o el adelanto la deducibilidad de un gasto contable, podrían ser sustituidos por deducciones en la cuota, evitando, de esta manera el foco de numerosas divergencias interpretativas.

Por tanto, tras el estudio realizado, podemos afirmar que la pretendida fusión multidisciplinar buscada por el legislador no ha sido conseguida por no haber unificado en una norma los diferentes espíritus contables y fiscal, y por haber pretendido dicha unión con unos ajustes que en algunos casos resultan confusos o discordante.

Asimismo, ante la realidad del IS, podemos afirmar que la fusión de ambas disciplinas nunca podrá ser plena al existir dos fines dispares que rigen cada uno de los procesos:

a.- Reflejar la imagen fiel en la disciplina contables

b.- Establecer un criterio recaudador en el fiscal

Ante dos realidades tan dispares se hace imposible e incluso podríamos afirmar que imprescindible la existencia de una serie de ajustes que unifiquen en la medida de lo posible los dos criterios, si bien, el legislador en algunos casos aquí analizados podía haber propuesto soluciones mas sencillas y que no dieran pie a la numerosa jurisprudencia fruto de diferentes interpretaciones de la misma

10. BIBLIOGRAFIA

- Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento. Editorial Aranzadi, Pamplona 1997
- BUIREU GUARRO, JORGE: Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades. Editorial Pirámide, Madrid, 1991

- CORONA RAMON, J.F. Y PAREDES GOMEZ, R. La Reforma de la imposición empresarial en España. Instituto de Estudios Económicos, col. Estudios, Madrid, 1996.
- Curso de Derecho Tributario (9ª Edición). Editorial Tecnos (Grupo Anaya S.A.), 2015.
- FALCON Y TELLA, R: Criterios Fiscales y Contables en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. Revista Técnica Tributaria nº 33, abril-junio 1996.
- GARCIA-OLMEDO DOMINGUEZ, R.: Seminario “El Impuesto sobre beneficios”. Aula de Formación AECA, mayo 2008.
- GENOVA GALVAN “Los denominados regímenes de determinación de la base imponible distintos del de estimación directa”, tomo I, Servicio de publicaciones de La Laguna, 1.985.
- GOTA LOSADA ALFONSO: “La base Imponible del Impuesto Sobre Sociedades”. Manual de Expansión sobre Impuesto sobre Sociedades: La Ley y su nuevo Reglamento de 1997.
- Manual Práctico Sociedades. MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. 2014
- MARTINEZ CHURRIAQUE. “Contabilidad y contingencias empresariales”. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol XIV, nº 46, febrero-abril, 1985.
- Publicación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- Reflexiones sobre la Reforma del Impuesto Sobre Sociedades en Tiempos de Crisis. CRONICA TRIBUTARIA NUM. 142/2012 (95-111). Raquel Paredes Gomez. Universidad Complutense de Madrid.
- MORENO CEREZO. “Impuesto sobre Sociedades: Comentarios al Reglamento” Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1984
- Resolución del TEAC de 1 de abril de 1.993
- SIMON ACOSTA E. “E nuevo Impuesto sobre Sociedades “, Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 229, 18 de enero de 1996.
- ZAMORA RAMÍREZ , CONSTANCIO: “Principios contables y su perspectiva fiscal”. Revista Doble nº 110, abril 2.000.