



ARTICULO GANADOR DEL PREMIO

# Diferencias entre resultado contable y base imponible en el nuevo Impuesto sobre Sociedades

José Moreno Rojas

Catedrático de Contabilidad y Economía Financiera de la Universidad de Sevilla

*De forma clara, sistemática y concisa este artículo describe las diferencias más relevantes entre los conceptos de base imponible y resultado contable según la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) que consolida a éste como*



*José Moreno Rojas recogiendo el Diploma y el cheque del Premio de manos del Presidente de AECA.*

*punto de partida para calcular aquélla. También se destaca que "al no regular la LIS determinadas cuestiones, cabe entender que la normativa mercantil y contable relativa a las mismas resulta plenamente eficaz en el ámbito fiscal, no produciéndose diferencias entre resultado contable y base imponible".*

Las causas de la problemática relación que tradicionalmente ha existido entre contabilidad y fiscalidad radican en los distintos usuarios de la información financiera, usuarios que, lógicamente, tienen objetivos no siempre coincidentes. Así, para el Estado resulta prioritaria la aplicación de criterios de carácter recaudatorio, pretendiendo conseguir fines de política tributaria y económica. Por el contrario, para los accionistas y público en general el objetivo básico consiste en la obtención de la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y resultados de la entidad, basándose los criterios adoptados en el fundamento económico-financiero de los hechos.

Para la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas la postura más razonable que puede adoptarse ante estas divergencias contabilidad-fiscalidad<sup>1</sup> es la de propugnar la independencia del ámbito contable y el fiscal. La contabilidad se desarrollará siguiendo principios contables generalmente aceptados, sin interferencias fiscales, y al

mismo tiempo para la determinación de la base imponible se aplicarán las disposiciones específicas emanadas de la Administración tributaria. Nos encontraremos, por tanto, con estados contables elaborados con criterios económico-financieros y estados fiscales adaptados a la normativa tributaria, por lo que el resultado empresarial obtenido mediante la aplicación de principios contables no tiene necesariamente que coincidir con la base imponible del impuesto sobre beneficios.

Como sabemos, la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades supuso un avance fundamental en la regulación contable española, puesto que los principios de contabilidad generalmente aceptados pasan a tener rango legal. Por tanto, la elaboración de las cuentas anuales y el cálculo del resultado contable deben realizarse en todo caso aplicando las normas mercantiles en materia contable, que prevalecerán

frente a las normas fiscales en este terreno.

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) reconoce esta preeminencia de la legislación mercantil a la hora de determinar el resultado contable de las empresas. Así, su artículo 10.3 indica que en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la 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. Por tanto, la Ley 43/1995 simplifica notablemente la regulación de la base imponible, puesto que consolida el resultado contable como punto de partida para el cálculo de la misma, si bien mantiene la posibilidad de correcciones que darán lugar a diferencias permanentes y temporales en la contabilidad del sujeto pasivo<sup>2</sup>, de manera que con carácter general se admiten los criterios establecidos por las normas mercantiles de naturaleza contable, acercándose significativamente los conceptos de base imponible y resultado contable.

¿Cuáles son las diferencias entre estas dos magnitudes, derivadas de la Ley 43/1995? Sin ánimo de exhaustividad pasamos a señalar las que entendemos como más relevantes:

- **Excesos de dotaciones a amortizaciones.** Desde el punto de vista contable las amortizaciones deben establecerse sistemáticamente en función del concepto vida útil. Fiscalmente, el artículo 11 de la LIS

considera como depreciación efectiva aquella que resulta de la aplicación de alguno de los métodos admitidos por la misma. Los posibles excesos de amortizaciones contables sobre las deducibles en el ámbito fiscal darán lugar a diferencias temporales positivas entre resultado contable y base imponible. La reversión de estas diferencias se producirá cuando, habiendo finalizado la amortización contable, aún queden cantidades pendientes de amortización fiscalmente.

- **Libertad de amortización.** La nueva LIS establece la libertad de amortización en determinados casos, contemplados en el artículo 11.2, relativos a sociedades anónimas laborales, activos mineros, actividades de investigación y desarrollo, entidades asociativas prioritarias. Además recoge este incentivo fiscal para las empresas de reducida dimensión (arts. 123, 124 y 125 LIS). Si por aplicación de estas disposiciones la amortización deducible fiscalmente resulta superior a la calculada con criterios contables, en ese ejercicio se va a producir una diferencia temporal negativa entre resultado contable y base imponible, que revertirá cuando finalice el proceso de amortización fiscal y aún continúe el de amortización contable.

- **Dotaciones a la provisión para insolvencias de deudores.** El artículo 12.2 de la LIS determina las circunstancias necesarias para que estas dotaciones tengan carácter deducible. Podemos destacar que se establece el plazo de un año desde el vencimiento del derecho de cobro para que la dotación sea gasto fiscal, por lo que desaparece el calendario de morosi-

dad establecido en la normativa anterior, y que no se admiten las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores, excepto para las empresas de reducida dimensión (art. 126 LIS). Desde el punto de vista contable los derechos de crédito deben ser objeto de correcciones valorativas, en aplicación del principio de prudencia, dotándose las correspondientes provisiones en función del riesgo que presenten las posibles insolvencias con respecto al cobro de los activos de que se trate. Si se produce un exceso de la dotación de provisión contable sobre la fiscalmente admisible se generará una diferencia temporal positiva entre resultado contable y base imponible.

- **Imputación de bases imponibles positivas de sociedades transparentes.** La característica básica del régimen de transparencia fiscal radica en la imputación de las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades transparentes a sus socios que sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre Sociedades (art. 75.2 LIS). Como novedad hay que destacar que las sociedades transparentes van a tributar por el Impuesto sobre Sociedades e ingresar la cuota correspondiente en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo (art. 75.5 LIS). La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 30 de abril de 1992 establece como regla general que las bases imponibles que las sociedades transparen-

tes imputen a las sociedades socio serán tratadas por éstas, en el ejercicio que fiscalmente corresponda, como diferencias permanentes positivas en el cálculo del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades, con algunas excepciones<sup>3</sup>, en las que se puede considerar la imputación de base imponible como diferencia temporal positiva.

Los mismos razonamientos pueden realizarse respecto al régimen de transparencia fiscal internacional (art. 121 LIS).

- **Dotaciones a la provisión por depreciación de valores mobiliarios.** El artículo 12 de la LIS, en sus apartados 3 y 4, se refiere a estas dotaciones<sup>4</sup>. Las diferencias con la normativa contable, contenida fundamentalmente en la Norma de Valoración 8ª del Plan General de Contabilidad, deben considerarse en general temporales, revirtiendo en el momento de la enajenación de los títulos, aunque en el caso de inversiones financieras a largo plazo pueden tratarse como diferencias permanentes.
- **Provisiones para riesgos y gastos.** El artículo 13 de la LIS establece una relación cerrada de provisiones admisibles fiscalmente: responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados, dotaciones para la recuperación del activo revertible, para grandes reparaciones, para provisiones técnicas en empresas aseguradoras y sociedades de garantía recíproca, para cobertura de garantías de reparación y revisiones. La normativa contable resulta mucho más amplia, basándose en la aplicación del

principio de prudencia. Por tanto pueden producirse diferencias de signo positivo, que tendrán carácter temporal, revirtiendo en el momento en que se despejen las incertidumbres reflejadas mediante estas provisiones.

- **Subcapitalización.** Para el legislador fiscal una situación de subcapitalización se produce cuando entiende como excesivo el endeudamiento neto remunerado de una entidad con otra u otras personas o entidades vinculadas no residentes en territorio español. A estas personas o entidades "se remunera mediante el correspondiente abono de intereses, en detrimento de los dividendos que habrían resultado pagables con cargo al beneficio no generado precisamente por causa de la carga financiera derivada de aquella financiación"<sup>5</sup>. La consecuencia implica la consideración fiscal de dividendos para los intereses devengados correspondientes a ese exceso de financiación ajena (art. 20 LIS). En este caso se va a producir una diferencia de signo positivo y carácter permanente en la entidad prestataria, que contablemente considerará los intereses devengados correspondientes al exceso de financiación ajena como gasto, mientras que tales intereses, desde la óptica fiscal, se contemplan como distribución de dividendos y, por tanto, no tienen tratamiento de gasto deducible.
- **Corrección del efecto de la inflación sobre rentas positivas derivadas de la transmisión de elementos del inmovilizado material o inmaterial.** El artículo 15.11 de la LIS prevé un mecanismo para tener en cuenta la depreciación mone-

taria de las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos del inmovilizado material o inmaterial, de manera que el resultado contable, calculado por diferencia entre valor de transmisión y valor neto contable, será distinto al resultado fiscal. Esta diferencia tendrá carácter permanente y signo negativo.

- **Diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios.** El artículo 21 de la LIS establece el diferimiento en el tiempo de las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material, inmaterial y, con algunos requisitos, financiero, siempre que el importe de la transmisión se reinvierta. Este diferimiento provocará diferencias temporales negativas entre resultado contable y fiscal, que revertirán a medida que se vayan integrando en la base imponible de ejercicios posteriores estas plusvalías, según indica el apartado 3 de este artículo. En el caso de empresas de reducida dimensión, y sólo para elementos de inmovilizado material y plusvalías inferiores a 50 millones de pesetas, la reinversión da lugar no a un diferimiento, sino a una exención (art. 127 LIS), de manera que en este caso la diferencia entre resultado contable y base imponible será permanente y negativa.
- **Contratos de arrendamiento financiero.** La regulación contable del registro de las operaciones de arrendamiento financiero aparece contemplada en la Norma de Valoración 5ª, apartado f) del Plan General de Contabilidad, desarrollada por la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría

de Cuentas de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial<sup>6</sup>. La nueva LIS, en su artículo 128, ha restringido sustancialmente el tratamiento fiscal de estos contratos. La carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora sigue teniendo carácter deducible, mientras que la parte de las cuotas correspondiente a la recuperación del coste del bien será deducible hasta el límite del doble del coeficiente de amortización lineal según tablas. Para empresas de reducida dimensión se tomará el doble del coeficiente de amortización multiplicado por 1,5. Dado que la normativa contable implica la dotación de amortización en función de la vida útil del bien objeto del contrato, durante la vigencia de dicho contrato de arrendamiento financiero se pueden producir diferencias temporales negativas entre resultado contable y base imponible, que comenzarán a revertir a partir del período en el que se ejercite la opción de compra, aún cuando también podrían producirse diferencias temporales positivas en el caso en que el doble del coeficiente de amortización según tablas aplicado al valor del bien diera lugar a una cantidad inferior a la dotación de amortización con criterios contables<sup>7</sup>.

- **Operaciones vinculadas.** Las operaciones que se realicen entre entidades vinculadas deben registrarse contablemente por su valor real. Sin embargo, desde el punto de vista fiscal, el artículo 16 de la LIS establece que la Administración tributaria podrá valorar estas operaciones por su valor normal de mercado, siempre que

**“La Ley 43/1995 simplifica notablemente la regulación de la base imponible, puesto que consolida el resultado contable como punto de partida para el cálculo de la misma, si bien mantiene la posibilidad de correcciones que darán lugar a diferencias permanentes y temporales en la contabilidad del sujeto pasivo, de manera que con carácter general se admiten los criterios establecidos por las normas mercantiles de naturaleza contable, acercándose significativamente los conceptos de base imponible y resultado contable”**

la valoración convenida por las partes tuviera como consecuencia una tributación en España inferior a la derivada de la aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación. Por tanto, en caso de realización de una operación entre dos sociedades vinculadas por un valor distinto al normal de mercado, se puede producir una diferencia entre resultado contable y base imponible de signo contrario en ambas sociedades, positiva para una y negativa para otra, diferencia que tendrá carácter permanente<sup>8</sup>.

- **Gastos no deducibles.** El artículo 14 de la LIS establece una relación de gastos que no tienen carácter deducible:

- Los que supongan una retribución de los fondos propios.
- Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. Obviamente, el gasto registrado por el impuesto no puede tener carácter deducible.
- Las multas y sanciones penales y administrativas y los recargos de apremio y por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.
- Las pérdidas del juego.
- Los donativos y liberalidades, con matizaciones para gastos de relaciones públicas, ciertos gastos relacionados con el personal de la empresa, promoción de la venta de bienes y prestaciones de servicios ...
- Las dotaciones a fondos internos de pensiones.
- Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales.

Las diferencias entre resultado contable y base imponible derivadas de estos gastos no deducibles tendrán carácter permanente y signo positivo<sup>9</sup>.

- **Ventas a plazos o con precio aplazado.** Desde la óptica contable, en general debe aplicarse el principio de devengo, de manera que la imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, independientemente del momento

en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de los mismos. Sin embargo, el artículo 19.4 de la LIS determina que en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado las rentas pueden entenderse obtenidas a medida que se realizan los correspondientes cobros, permitiendo por tanto la utilización opcional por parte de la entidad del criterio de caja, intentando evitar tensiones de tesorería en el sujeto pasivo. Este precepto implica la aparición de una diferencia temporal negativa en el ejercicio en el que se realiza la venta, diferencia que revertirá en los ejercicios en los que se efectúen los cobros.

- **Permutas de inmovilizado.** Desde el punto de vista contable el inmovilizado recibido en la permuta se valorará por el valor neto contable del bien cedido a cambio, o por el valor de mercado del inmovilizado recibido si éste fuera menor, dándose de baja el inmovilizado cedido por su valor neto contable, según establece la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material<sup>10</sup>. Fiscalmente, los elementos patrimoniales adquiridos mediante permuta deben valorarse por su valor normal de mercado (art. 15.2 LIS) por lo que surgirán discrepancias cuando el valor normal de mercado del bien recibido sea superior al valor neto contable del cedido. Esta diferencia no se registrará contablemente, pero sí formará parte de la base imponible,

**“Al no regular la LIS determinadas cuestiones, cabe entender que la normativa mercantil y contable relativa a las mismas resulta plenamente eficaz en el ámbito fiscal, no produciéndose diferencias entre resultado contable y base imponible”**

dando lugar a una diferencia positiva de carácter permanente.

- **Aportaciones no dinerarias.** Contablemente, cuando una sociedad realiza una aportación no dineraria a otra valorará los títulos recibidos por el valor neto contable de la aportación, según determina la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 27 de julio de 1992, sobre valoración de participaciones en el capital derivadas de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación de capital de sociedades. Fiscalmente, deben valorarse por el valor normal de mercado los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación (art. 15.2 LIS)<sup>11</sup>, por lo que podrán surgir diferencias positivas permanentes entre resultado contable y base imponible cuando dicho valor normal de mercado sea superior al valor neto contable. Si se prevé la enajenación de los títulos a corto plazo la diferencia podría considerarse temporal<sup>12</sup>.
- **Rendimientos presuntos por la cesión de bienes y derechos.** El artículo 5 de la LIS establece que las cesiones de bienes y

derechos en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas por su valor normal de mercado. Se trata de una presunción “iuris tantum”, puesto que admite prueba en contrario. Si por no poder probar el sujeto pasivo una retribución distinta se aplica el valor normal de mercado, aparecerá para la entidad cedente una diferencia permanente de signo positivo entre resultado contable y base imponible.

- **Donaciones.** Desde el punto de vista contable el bien recibido debe valorarse por su valor venal, utilizando como contrapartida una cuenta que refleje un ingreso a distribuir en varios ejercicios, según determina la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material. El movimiento de esta cuenta será el mismo que el previsto en la Norma de Valoración del Plan General de Contabilidad para las subvenciones de capital, es decir, se imputará al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada por el activo recibido en donación. Si el activo es no amortizable el ingreso se imputará al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de dicho activo. El artículo 15.2 de la LIS establece la valoración por el valor normal de mercado de los elementos patrimoniales adquiridos a título lucrativo, por lo que en el caso de activos amortizables se producirá en el ejercicio en el que se reciba la donación una diferencia temporal positiva, que revertirá a medida que el ingreso plurianual se vaya impu-

tando a ingresos del ejercicio. Si se trata de activos no amortizables la diferencia positiva debe entenderse como permanente.

La entidad donante, desde el punto de vista contable, deberá dar de baja el activo donado por su valor neto contable, mientras que el artículo 15.2 de la LIS establece que los elementos patrimoniales transmitidos a título lucrativo deben valorarse por su valor normal de mercado y que la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de dichos elementos y su valor contable, de manera que si el valor normal de mercado es superior al valor contable del bien donado se producirá en la entidad donante una diferencia permanente positiva entre resultado contable y base imponible.

• **Amortización del fondo de comercio y otros elementos del inmovilizado inmaterial.** La nueva LIS permite la deducibilidad de las dotaciones para amortización del fondo de comercio, marcas, derechos de traspaso y otros elementos patrimoniales del inmovilizado inmaterial sin fecha cierta de extinción (art. 19.4 y 5 LIS). Se establece un límite anual máximo de la décima parte del importe de estos elementos<sup>13</sup>, por lo que podrán producirse diferencias temporales positivas en el caso de que contablemente se amorticen estos elementos en un plazo temporal inferior, diferencias que revertirán cuando finalice la amortización contable y continúe la amortización fiscal.

Para finalizar debemos destacar que al no regular la LIS determinadas cuestiones, cabe entender

que la normativa mercantil y contable relativa a las mismas resulta plenamente eficaz en el ámbito fiscal, no produciéndose diferencias entre resultado contable y base imponible derivadas de los siguientes aspectos:

- Activación de gastos financieros en el inmovilizado material e inmaterial.
- Valoración de existencias.
- Operaciones en moneda extranjera.
- Retribución de los administradores.
- Gastos amortizables y de proyección plurianual.
- Subvenciones de capital.
- Ingresos financieros.
- Rendimientos implícitos negativos.
- Valores mobiliarios y derechos de suscripción ■

1. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. *Principios Contables. Impuesto sobre Beneficios*. Documento nº 9, AECA. Madrid 1991. Págs. 56-57.
2. Price Waterhouse. *Comentarios de Urgencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Lex Nova. Valladolid 1996. Pág. 38.
3. Estas excepciones se refieren a la parte de base imponible que en el momento de la imputación se prevea que se repartirá como dividendo en el corto plazo y a la parte que previsiblemente vaya a revertir también a corto plazo por enajenación de las participaciones de capital de la transparente propiedad de la sociedad socio.
4. Este artículo establece limitaciones en los casos de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario organizado, sociedades del grupo y asociadas, entidades residentes en paraísos fiscales, acciones propias y valores de renta fija.
5. Rodríguez, F. J. *Subcapitalización*, incluido en *El Nuevo Impuesto sobre Sociedades*. Tomo 5, Expansión. Madrid 1995. Pág. 329.
6. Debe destacarse que esta Resolución ha sido anulada por sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 19 de enero de 1991, basándose en la no competencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para promulgar normas de obligado cumplimiento, competencia que corresponde al Consejo de Ministros.
7. Debe destacarse que este régimen es aplicable sólo a los contratos a los que se refiere el apartado I de la Disposición Adicional 7ª de la Ley 26/1988, de 29 de Julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito. En caso de contratos de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, que no cumplan los requisitos necesarios para su consideración como contratos de arrendamiento financiero, el cálculo de la amortización deducible se realizará conforme a las normas generales contenidas en el artículo 11 de la LIS.
8. Es importante señalar que la valoración realizada por la Administración no puede determinar la tributación por el

Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado (art. 16.1 LIS). Este precepto permite, por tanto, los ajustes bilaterales, no admitidos por la anterior normativa cuando el ajuste de valoración se realizaba por la Administración fuera del plazo voluntario de declaración.

9. Para las dotaciones a fondos internos de pensiones el artículo 19.5 de la LIS establece la deducibilidad en el periodo en que se abonen las prestaciones correspondientes. Por lo que respecta al carácter permanente o temporal de las diferencias surgidas por este concepto debe consultarse la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 25 de septiembre de 1991, por la que se fijan criterios para la contabilización de los impuestos anticipados en relación con la provisión para pensiones y obligaciones similares.
10. Véase Hernández Fernández, J. *Registro de resultados positivos en permutas y entregas de bienes como pago parcial en la adquisición de otro inmovilizado material*. Boletín AECA, nº 38, mayo-septiembre 1995. Págs. 24-28, donde se aboga por la posibilidad de registrar resultados positivos en estas operaciones, cuando se cumplan determinadas circunstancias.
11. El valor normal de mercado se aplica también a otras operaciones societarias: tales como disolución, separación de socios, reducción de capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión, distribución de beneficios, fusión, absorción, escisión y canje o conversión.
12. Debe consultarse el Capítulo VIII de la LIS, en el que se regula, entre otros, el régimen fiscal de las aportaciones de ramas de actividad, que se sustenta en los principios de neutralidad y diferimiento de la carga impositiva, de modo que las rentas generadas con ocasión de la transmisión no se integrarán, como regla general, en la base imponible.
13. Para los derechos de traspaso, si el contrato tuviese una duración inferior a 10 años, el límite anual máximo se calculará atendiendo a dicha duración.