

DOSSIER PRÁCTICO  
FRANCIS LEFEBVRE

# Contabilización de Impuestos

Impuesto sobre Sociedades  
Impuesto sobre el Valor  
Añadido  
Otros impuestos y tasas

ACTUALIZADO: MARZO DE 2002

El presente Dossier es el fruto  
de un estudio cedido a  
**Ediciones Francis Lefebvre**  
por los siguientes autores:

**D. ÁNGEL SERRANO GUTIÉRREZ**  
(Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales)

**D. JULIÁN SÁNCHEZ ESTÉVEZ**  
(Economista)

**Nota de los autores.**— Esta obra es el resultado de reflexiones estrictamente personales de los autores sobre la normativa legal que regula el registro contable de los impuestos. El enfoque del estudio es eminentemente práctico, completándose la explicación de las normas legales con ejemplos, al objeto de facilitar una mejor comprensión de los temas tratados. Los comentarios y conclusiones que se efectúan en la misma constituyen la opinión personal de los autores sobre la materia, derivada del examen de la normativa indicada, sin que, en consecuencia, puedan ser consideradas como doctrina oficial de la Administración Pública. Incluso las contestaciones a consultas administrativas que se incluyen, publicadas todas ellas en el BOICAC, no son una réplica de las mismas, sino un resumen que trata de sintetizar su contenido. Por tanto, los autores no aceptarán responsabilidades de las consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar de acuerdo con las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.  
Orense, 27. Tel.: 91 210 80 00; Fax: 91 210 80 01  
28020 Madrid  
ISBN: 84-95828-10-3  
Depósito legal: M-12001-2002  
Impreso en España por Printing'94 (marzo de 2002)

## SUMARIO

nº  
marginal

### PARTE I. REGISTRO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

<b>Capítulo 1. Impuesto sobre beneficios devengado. Diferencias permanentes</b>	100
Sección 1. Cuestiones generales relativas al Impuesto sobre beneficios	105
Sección 2. Diferencias permanentes	142
A. Diferencias permanentes positivas	145
B. Diferencias permanentes negativas	225
C. Cuantificación del IS devengado en el ejercicio	290
D. Registro contable básico del IS devengado en el ejercicio en ausencia de diferencias temporales	305
E. Periodificación de diferencias permanentes negativas	335
F. Periodificación de bonificaciones y deducciones de la cuota	355
<b>Capítulo 2. Diferencias temporales. Impuestos diferidos y anticipados</b>	460
A. Diferencias temporales negativas	480
B. Impuesto sobre beneficios diferido (cuenta 479 del PGC)	545
C. Diferencias temporales positivas	625
D. Impuesto sobre beneficios anticipado (cuenta 4740 del PGC)	725
<b>Capítulo 3. Crédito por pérdidas a compensar</b>	850
A. Compensación fiscal de las bases imponible negativas	855
B. Crédito fiscal derivado de la existencia de bases imponible negativas	905
C. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio. Cuenta 4745 del PGC	920
D. Devolución de retenciones y pagos fraccionados. Cuenta 4709 del PGC	930
E. Incidencia de las diferencias temporales positivas y negativas en la determinación de la base imponible (negativa) y del crédito fiscal por pérdidas a compensar	950
<b>Capítulo 4. Ajustes en la imposición sobre beneficios</b>	1000
A. Ajustes negativos y positivos. Cuentas 633 y 638 del PGC	1002
B. Modificación de la legislación tributaria	1020
C. Evolución de la situación económica de la empresa	1100
<b>Capítulo 5. Otras cuestiones prácticas de interés</b>	1200
A. Impuestos extranjeros de naturaleza similar al IS	1202
B. Acontecimientos posteriores al cierre	1220
C. Contingencias derivadas del IS	1240
D. Empresarios individuales sujetos pasivos del IRPF	1300

	nº marginal
<b>Capítulo 6. Empresas de reducida dimensión</b>	1350
A. Incentivos fiscales del IS	1352
B. Problemática específica del doble tipo de gravamen aplicable	1470
C. Tipo de gravamen aplicable para calcular el IS devengado	1480
<b>Capítulo 7. Transparencia fiscal</b>	1550
Sección 1. Transparencia fiscal interna	1555
Sección 2. Agrupaciones de Interés Económico (AIE y AEIE)	1970
Sección 3. Uniones Temporales de Empresas (UTES)	2065
Sección 4. Transparencia fiscal internacional	2115
<b>Capítulo 8. Grupos de sociedades</b>	2300
Sección 1. Regulación mercantil del grupo de sociedades	2320
A. El grupo de sociedades en la legislación mercantil	2325
B. Técnica contable de la consolidación	2335
Sección 2. Régimen fiscal de los grupos de sociedades	2440
A. Normativa fiscal aplicable	2445
B. Requisitos para la aplicación del régimen fiscal	2490
C. Base imponible del grupo de sociedades	2510
D. Deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra del grupo	2615
E. Pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta	2700
F. Otras cuestiones	2710
Sección 3. Registro contable del IS	2745
1. Diferencias temporales derivadas de la determinación de la base imponible del grupo	2760
2. Diferencias permanentes derivadas de la determinación de la base imponible del grupo	2790
3. Bases impositivas negativas	2810
4. Deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta	2890
5. Reparto de la carga tributaria correspondiente al grupo fiscal	2935
6. Información a incluir en la memoria de cuentas anuales	2950
<b>Capítulo 9. Operaciones de reorganización empresarial</b>	3000
Sección 1. Fusiones y escisiones de sociedades	3020
A. Normas de contabilidad	3021
B. Tributación por el régimen general del IS	3080
C. Tributación por el régimen especial de diferimiento del IS	3220
Sección 2. Aportaciones de activos y canje de valores	3400
A. Normas de contabilidad	3402
B. Tributación por el régimen general del IS	3455
C. Tributación por el régimen especial de diferimiento del IS	3540



	nº marginal
<b>PARTE II. REGISTRO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO</b>	
<b>Capítulo 1. Marco contable</b>	5000
Regulación jurídica	5010
Cuadro de cuentas del PGC	5040
<b>Capítulo 2. Aspectos generales en operaciones interiores</b>	5150
Operaciones interiores	5155
Devengo	5200
Entregas de bienes no sujetas	5350
Entregas de bienes exentas	5385
Prestaciones de servicios no sujetas	5430
Prestaciones de servicios exentas	5460
<b>Capítulo 3. Base imponible en operaciones interiores</b>	5750
Determinación	5770
Modificación	6100
<b>Capítulo 4. Operaciones exteriores</b>	6250
Adquisiciones intracomunitarias de bienes	6256
Importaciones	6278
<b>Capítulo 5. Deducciones y devoluciones</b>	6300
Cuotas soportadas deducibles	6305
El IVA soportado deducible y no deducible	6314
Tratamiento contable de la liquidación del IVA	6320
Deducción en sectores diferenciados de actividad	6335
Regla de prorata	6345
Regularización de deducciones por bienes de inversión	6375
<b>Capítulo 6. Regímenes especiales</b>	6425
Marco contable	6435
Régimen especial simplificado	6455
Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	6515
Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	6535
Régimen especial del oro de inversión	6570
Régimen especial de las agencias de viaje	6590
Régimen especial del recargo de equivalencia	6610

	nº marginal
<b>PARTE III. OTROS IMPUESTOS Y TASAS</b>	
<b>Capítulo 1. Impuesto General Indirecto Canario</b>	7005
El IGIC y el IVA	7007
Regulación contable del IGIC	7012
Cuadro de cuentas	7014
Criterios de contabilización	7023
Funcionamiento contable del IGIC	7024
Adquisición de bienes y servicios	7025
Pago anticipado, al contado y aplazado	7034
Importaciones	7052
<b>Capítulo 2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados</b>	7100
Transmisiones Patrimoniales Onerosas	7104
Operaciones Societarias	7115
Actos Jurídicos Documentados	7120
<b>Capítulo 3. Impuestos Especiales</b>	7130
Impuestos Especiales de Fabricación	7132
Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte	7138
<b>Capítulo 4. Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos</b>	7150
<b>Capítulo 5. Impuesto sobre Primas de Seguros</b>	7160
<b>Capítulo 6. Impuestos locales y Tasas</b>	7175
Impuesto sobre Actividades Económicas	7182
Otros impuestos locales	7183
Impuesto sobre la producción, los servicios y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla	7190
Tasas estatales, autonómicas y locales	7205

**ABREVIATURAS**

<b>AEIE</b>	Agrupación Europea de Interés Económico
<b>AIB</b>	Adquisición intracomunitaria de bienes
<b>AIE</b>	Agrupación de Interés Económico
<b>AIEM</b>	Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias
<b>AJD</b>	Actos Jurídicos Documentados
<b>APIC</b>	Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias
<b>BNFE</b>	Borrador de Normas Aplicables a las Fusiones y Escisiones de Sociedades
<b>BOICAC</b>	Boletín del ICAC
<b>CC</b>	Código Civil
<b>CCom</b>	Código de Comercio
<b>CE</b>	Comunidad Europea
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>DL</b>	Decreto Ley
<b>DLeg</b>	Decreto Legislativo
<b>IAE</b>	Impuesto sobre Actividades Económicas
<b>ICAC</b>	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
<b>IGIC</b>	Impuesto General Indirecto Canario
<b>Instr</b>	Instrucción
<b>IPS</b>	Impuesto sobre las Primas de Seguros
<b>IPSI</b>	Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla (L 13/1996)
<b>IRPF</b>	Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>ITP y AJD</b>	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
<b>IVA</b>	Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>IVMDH</b>	Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos
<b>L</b>	Ley
<b>LCAP</b>	Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (RDLeg 2/2000)
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria (L 230/1963)
<b>LIE</b>	Ley de Impuestos Especiales (L 38/1992)
<b>LIGIC</b>	Ley del Impuesto General Indirecto Canario (L 20/1991)
<b>LIRPF</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 40/1998)
<b>LIS</b>	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 43/1995)
<b>LIVA</b>	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
<b>LMV</b>	Ley del Mercado de Valores (L 24/1988)
<b>LSA</b>	Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (RDLeg 1564/1989)

<b>NV</b>	Norma de Valoración (PGC)
<b>OM</b>	Orden Ministerial
<b>OS</b>	Operaciones societarias
<b>PGC</b>	Plan General de Contabilidad (RD 1643/1990)
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>REAGP</b>	Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA
<b>REBU</b>	Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección del IVA
<b>Resol</b>	Resolución
<b>RIE</b>	Reglamento de los Impuestos Especiales (RD 1165/1995)
<b>RGCAP</b>	Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (RD 1098/2001)
<b>Rgto</b>	Reglamento
<b>RICIC</b>	Reglamento del Impuesto General Indirecto Canario (RD 2538/1994)
<b>RIS</b>	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 537/1997)
<b>RIVA</b>	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
<b>RRM</b>	Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996)
<b>TPO</b>	Transmisiones patrimoniales onerosas
<b>UTE</b>	Unión Temporal de Empresas



## PARTE I

# Registro contable del Impuesto sobre Sociedades

## SUMARIO

Capítulo 1.	Impuesto sobre beneficios devengado. Diferencias permanentes .....	100
Capítulo 2.	Diferencias temporales. Impuestos diferidos y anticipados .....	460
Capítulo 3.	Crédito por pérdidas a compensar .....	850
Capítulo 4.	Ajustes en la imposición sobre beneficios .....	1000
Capítulo 5.	Otras cuestiones prácticas de interés .....	1200
Capítulo 6.	Empresas de reducida dimensión .....	1350
Capítulo 7.	Transparencia fiscal .....	1550
Capítulo 8.	Grupos de sociedades .....	2300
Capítulo 9.	Operaciones de reorganización empresarial .....	3000

## CAPÍTULO I

# Impuesto sobre beneficios devengado. Diferencias permanentes

### SUMARIO

<b>Sección 1. Cuestiones generales relativas al Impuesto sobre beneficios</b>	105
<b>Sección 2. Diferencias permanentes</b>	142
A. Diferencias permanentes positivas	145
B. Diferencias permanentes negativas	225
C. Cuantificación del IS devengado en el ejercicio	290
D. Registro contable básico del IS devengado en el ejercicio en ausencia de diferencias temporales	305
E. Periodificación de diferencias permanentes negativas	335
F. Periodificación de bonificaciones y deducciones de la cuota	355

100

### SECCIÓN 1

## Cuestiones generales relativas al Impuesto sobre beneficios

**El gasto contable correspondiente al IS devengado en el ejercicio** La adaptación de la legislación mercantil española a la normativa comunitaria, efectuada en el año 1989, significó una modificación importante de los criterios aplicables para la calificación y el registro contables del **impuesto sobre los beneficios empresariales**, es decir, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS).

105

Hasta el año citado, la legislación mercantil española (Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas de 1951 y Plan General de Contabilidad de 1973) no otorgaba al IS la calificación de **gasto de carácter contable**. El tributo no era una partida que afectase al resultado contable obtenido por la empresa. El saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio no tenía en consideración esta magnitud impositiva. Las normas mencionadas contemplaban el IS como un componente más de los que integraban la aplicación del resultado de la entidad. Así, el impuesto aparecía, junto con las dotaciones a las reservas y los dividendos a pagar, como una de las partidas del apunte contable que recogía la distribución o aplicación del beneficio obtenido por la empresa en el ejercicio.

Este panorama cambió radicalmente como consecuencia de la aprobación de la L 19/1989 de **reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil** a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de Sociedades. La nueva Ley considera el IS como un gasto de carácter contable que afecta al resultado del ejercicio. El IS se configura como un componente o una partida más de la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad, cuya cuantificación permite distinguir dos magnitudes: el resultado contable antes de impuestos y el resultado contable del ejercicio. El **resultado contable del ejercicio** se obtiene detrayendo del resultado contable antes de impuestos el importe del gasto contable correspondiente al IS.



- 107 Normativa aplicable** La consideración del IS como un gasto de naturaleza contable aparece recogida, actualmente, en la siguiente normativa mercantil básica:
- a) Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas** –en adelante, LSA– (RDLeg 1564/1989):
- Estructura de la **cuenta de pérdidas y ganancias** (LSA art.189). La LSA, al establecer la estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias, incluye el IS como una partida más de los gastos que configuran el **debe** de dicha cuenta.
  - **Memoria de las cuentas anuales** (LSA art.200). En relación con el contenido de la memoria de las cuentas anuales, la LSA dispone el suministro de una serie de informaciones que derivan de la consideración del IS como gasto contable.
- b) Plan General de Contabilidad** –en adelante, PGC– (RD 1643/1990). El PGC incluye dentro del grupo 6 (Compras y gastos) la cuenta 630 «Impuesto sobre beneficios», destinada a recoger el importe del Impuesto sobre beneficios (IS) devengado en el ejercicio. Además, la norma de valoración 16ª del PGC reúne los principios y criterios aplicables para la cuantificación y registro contable del IS.
- c) Resol ICAC 9-10-97.** Esta disposición desarrolla y precisa los criterios generales incluidos en la **norma de valoración 16ª del PGC**.
- 109 Principio de devengo** (CCom art.38) El Código de Comercio dedica el artículo citado a la presentación de los **principios de contabilidad** generalmente aceptados. Entre dichos principios se incluye el de devengo, en virtud del cual deben imputarse al ejercicio al que se refieren las cuentas anuales la totalidad de los gastos y de los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.
- Este mismo principio aparece incluido en la **primera parte del PGC**, donde se define el principio de devengo en los siguientes términos: la imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.
- 111** La **aplicación** de este principio de devengo a la partida que representa el gasto contable correspondiente al IS implica que el gasto a contabilizar, en cada ejercicio, por tal concepto, debe ser el gasto devengado, es decir, el IS devengado (corriente real de bienes o servicios), magnitud independiente de la cuota, correspondiente a dicho tributo, satisfecha a la Hacienda Pública en cada período impositivo (corriente monetaria o financiera). Este criterio se refleja en la definición que el PGC atribuye a la cuenta 630 «Impuesto sobre beneficios»: importe del **impuesto devengado** en el ejercicio.
- 113 Resultado contable frente a base imponible del IS** La diferencia entre la **corriente real** correspondiente al gasto por el IS (impuesto devengado) y la **corriente monetaria** o financiera asignable a dicha magnitud (cuota a pagar por el impuesto) tiene su origen, básicamente, en la disparidad que existe entre los principios y criterios que las normativas mercantil (contable) y fiscal utilizan para definir las dos magnitudes que, desde el punto de vista de la determinación del tributo, sirven de referencia: el resultado contable y la base imponible.
- La interrelación y autonomía entre el **Derecho mercantil** (contable) y el **Derecho tributario** ha sido una cuestión ampliamente debatida por la doctrina. Sin embargo, desde la reforma efectuada en el año 1989 en la legislación mercantil española, la **autonomía** entre ambas disciplinas es una cuestión absolutamente clara.

**Cuantificación y registro contable del IS** (RD 1643/1990 disp.final 7ª) El PGC, como desarrollo reglamentario en materia contable de la legislación mercantil (CCom y LSA), se configura como una norma puramente contable que deja al margen los principios y criterios establecidos por las normas de carácter fiscal para la cuantificación de la correspondiente cuota tributaria.

La cuantificación y registro contable del IS deben efectuarse de acuerdo con las **pautas básicas** siguientes:

**a)** Los **sujetos pasivos** de los diferentes tributos –y, en concreto, los del IS– deben contabilizar sus operaciones conforme a los principios y normas contenidas en el PGC.

**b)** Desde la entrada en vigor del **PGC**, quedan derogadas las disposiciones sobre registro contable contenidas en las normas fiscales –en particular, el derogado Reglamento del IS (RD 2631/1982)– que resulten incompatibles con lo dispuesto en el PGC.

No obstante, para la determinación de la **base imponible** del IS son de aplicación las normas fiscales específicas sobre calificación, valoración e imputación temporal.

En consecuencia, pueden surgir **diferencias** entre la base imponible del IS, calculada de acuerdo con las normas fiscales sobre calificación, valoración e imputación temporal, y el resultado contable, calculado conforme a los criterios establecidos en la legislación mercantil (contable). Estas diferencias generarán activos o pasivos de carácter fiscal que deberán contar con la adecuada explicación en el apartado correspondiente de la memoria de las cuentas anuales.

Queda, por tanto, patente la distinción que el legislador establece entre las dos magnitudes señaladas: el resultado contable y la base imponible del IS.

El objetivo de las **normas contables** no es otro que garantizar que la información contable sea fiable a la vez que comprensible, buscando que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa (principio contable de imagen fiel).

Por el contrario, las **normas fiscales** pretenden establecer una magnitud de carácter objetivo, la base imponible, sobre la que aplicar el tributo correspondiente.

**Cálculo de la base imponible del IS** (LIS art.10) La entrada en vigor, en 1996, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 43/1995 en adelante, LIS), corroboró, eliminando cualquier tipo de duda, la autonomía, y la correspondiente interrelación, de las dos disciplinas en cuestión, mercantil (contable) y tributaria. La LIS desarrolla un sistema de cálculo de la base imponible del IS que prueba la afirmación anterior (nº 2315 s. Memento Fiscal 2002).

En el **régimen de estimación directa**, la base imponible del IS debe calcularse, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS, el **resultado contable** determinado conforme a las normas previstas en el CCom, en las demás leyes relativas a dicha determinación –fundamentalmente, la LSA– y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de dichas normas –esencialmente, el PGC y las Resol ICAC–.

Por tanto, en el régimen de estimación directa, a la base imponible del IS se llega desde el resultado contable, pero corrigiendo esta magnitud mediante una serie de **ajustes de carácter extracontable**, cuyo fundamento se encuentra en la aplicación de determinados criterios fiscales específicos, distintos de los contemplados por la normativa mercantil (contable), para la calificación de ciertas partidas de

115

117

119



ingresos y gastos, para la valoración de determinadas operaciones y para la imputación temporal de algunas rentas.

Por lo demás, el precepto examinado define la base imponible del IS como el importe de la renta obtenida por el sujeto pasivo en el período impositivo, minorada en la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, entendiéndose, a estos efectos, que la renta del período está formada por la suma algebraica del resultado contable y los ajustes de carácter extracontable. Esta **definición**, junto con el sistema de cálculo antes indicado, permite mostrar la base imponible del IS en el régimen de estimación directa, como una magnitud representada por la siguiente expresión:

$$\text{Base imponible del IS} = \text{Resultado contable} \pm \text{Ajustes extracontables} - \text{Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores}$$

121

Puesto que la **cuota a pagar** a la Hacienda Pública se calcula a partir de la base imponible, mientras que el gasto contable correspondiente al **impuesto devengado** se determina utilizando como punto de referencia el resultado contable, ambas magnitudes, es decir, la cuota a pagar y el impuesto devengado, en la medida que existan ajustes de carácter extracontable o bases imponibles negativas compensadas, no coincidirán. Entre ambas magnitudes surgen unas diferencias –determinantes, en su caso, de los oportunos activos y pasivos de carácter fiscal–, que deberán ser tratadas de forma concreta. Este tratamiento se encuentra regulado, principalmente, en la **norma de valoración 16ª del PGC**.

Esta norma de valoración establece que, para la **contabilización del IS**, deben considerarse las diferencias que puedan existir entre el resultado contable y el resultado fiscal, entendido éste como la base imponible del impuesto, siempre que se deban a las siguientes causas:

- a) Diferencias en la definición de los gastos e ingresos entre el ámbito económico y el tributario –**diferencias de calificación**–.
- b) Diferencias entre los criterios temporales de imputación de ingresos y gastos utilizados en los indicados ámbitos –**diferencias de imputación temporal**–.
- c) La admisión en el ámbito fiscal de la **compensación de bases imponibles negativas** de ejercicios anteriores.

Una vez fijados los criterios determinantes de las distintas diferencias, la norma de valoración 16ª del PGC clasifica estas diferencias en dos grandes categorías, atendiendo a sus posibilidades futuras de reversión: **diferencias permanentes** (nº 142 s.) y **diferencias temporales** (nº 460 s.).

## SECCIÓN 2

### Diferencias permanentes

142

Las diferencias permanentes se definen en la norma de valoración 16ª del PGC como aquellas diferencias que se producen **entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos** del ejercicio, que no revierten en períodos subsiguientes, excluidas las pérdidas compensadas. Según su signo, las diferencias permanentes pueden ser positivas o negativas.

Por tanto, las diferencias permanentes tienen su origen en la existencia de ajustes

extracontables –tal como se han definido para la configuración de la base imponible del impuesto–, positivos o negativos, que no revertirán en períodos impositivos posteriores a aquél en que se practican.

En definitiva, estas diferencias surgen por la existencia de **normas fiscales específicas** para la calificación, valoración e imputación temporal de determinadas partidas contables integrantes del resultado de la empresa, que se caracterizan por la **ausencia de reversión futura** de las mismas. El ajuste extracontable practicado en un ejercicio no revierte en otro posterior.

## A. Diferencias permanentes positivas

Conforme a los criterios indicados, las diferencias permanentes positivas aparecerán en alguna de las **dos situaciones** siguientes:

**a)** Cuando existan gastos y pérdidas contables que no sean fiscalmente deducibles.

**b)** Cuando la normativa fiscal considere que deben integrarse en la base imponible del impuesto partidas que no son registradas como ingresos en la contabilidad. En ambos casos nos encontramos ante situaciones en las que, para determinar la base imponible del IS, es preciso efectuar, sobre el resultado contable de la empresa, **ajustes extracontables positivos**. Las diferencias permanentes positivas, son, en la práctica, las más usuales.

Sin pretender ser exhaustivos, y teniendo en cuenta la vigente LIS, presentamos a continuación un **catálogo** de las diferencias permanentes positivas más significativas. Éstas son las siguientes:

- Presunción de onerosidad (nº 147).
- Amortización de determinados elementos del inmovilizado inmaterial (nº 149).
- Provisiones para insolvencias (nº 155).
- Provisiones por depreciación de valores mobiliarios (nº 159).
- Provisiones para riesgos y gastos (nº 167).
- Gasto contable correspondiente al propio IS (nº 169).
- Multas y sanciones (nº 171).
- Pérdidas del juego (nº 173).
- Donativos y liberalidades (nº 175).
- Gastos de servicios por operaciones realizadas con paraísos fiscales (nº 181).
- Elementos patrimoniales transmitidos en virtud de la realización de determinadas operaciones societarias (nº 183).
- Gastos no deducibles e ingresos computables fiscalmente en determinadas operaciones efectuadas entre entidades vinculadas (nº 193).
- Valoración a precios de mercado por cambio de residencia y cese de establecimientos permanentes (nº 199).
- Aplicación del valor de mercado en operaciones con paraísos fiscales (nº 201).
- Gastos contabilizados en un ejercicio posterior al de su devengo (nº 203).
- Subcapitalización (nº 207).
- Imputación de bases imponibles positivas de sociedades transparentes (nº 211).
- Eliminaciones e incorporaciones en el régimen de los grupos de sociedades (nº 213).



- Inclusión de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional (nº 215).
- Gastos sin la adecuada justificación documental (nº 217).

**147 Presunción de onerosidad** (LIS art.5) Las **entregas de bienes y derechos** –debe sobrentenderse que también se incluyen, en este apartado, las prestaciones de servicios–, en sus distintas modalidades, se presumen retribuidas por su valor normal de mercado –considerado éste, como el acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes (LIS art.15)–.

Se trata de una presunción que admite **prueba en contrario**, es decir, que puede destruirse mediante la correspondiente prueba documental. En este sentido, es válido cualquier medio de prueba admitido en Derecho, entre los que se encuentra la propia contabilidad de la sociedad. Por otro lado, esta presunción no debe confundirse con la regla especial de valoración relativa a las transacciones efectuadas entre determinadas sociedades vinculadas (LIS art.16), a la que nos referiremos posteriormente (nº 193).

De acuerdo con el precepto citado, en aquellos casos en los que la entidad **no pueda destruir la presunción** mediante la correspondiente prueba y, por tanto, proceda la valoración de la operación efectuada de acuerdo con el valor normal de mercado, la determinación de la base imponible del IS requerirá la práctica de un ajuste extracontable de carácter positivo –bien por la existencia de un gasto contable excesivo que no tiene la consideración de fiscalmente deducible, bien por la existencia de un ingreso de carácter fiscal no reflejado en la contabilidad de la empresa– sobre el resultado contable obtenido por la entidad. Puesto que la LIS considera que este ajuste tiene carácter definitivo, es decir, no revertirá en períodos posteriores, la diferencia debe calificarse como diferencia permanente positiva. (Estudio pormenorizado, nº 2306 Memento Fiscal 2002).

**149 Amortización de determinados elementos del inmovilizado inmaterial**

(LIS art.11.4 y 5) El primero de los preceptos examinados, dispone que las dotaciones contables para la amortización del **fondo de comercio** tienen la consideración de fiscalmente deducibles, con un determinado límite máximo anual. Tal límite máximo para los **ejercicios de 1996 a 2001**, ambos inclusive, era la décima parte de su importe (nº 2651 s. Memento Fiscal 2002).

Ahora bien, con efectos para los períodos impositivos iniciados **a partir de 1-1-2002**, es la veinteava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

**1)** Que el fondo de comercio se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.

**2)** Que la entidad adquirente no se encuentre respecto de la persona o entidad transmitente, en alguno de los casos previstos en CCom art.42, entendiendo por tales los contemplados en la Sección Primera del Capítulo Primero de las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas (RD 1815/1991).

Si no se cumplen estos requisitos, las dotaciones para la amortización del fondo de comercio sólo son fiscalmente deducibles si la empresa prueba que responden a una **depreciación irreversible** del mismo.

**151** El segundo de los apartados del artículo citado admite la deducibilidad fiscal de las amortizaciones contables de las **marcas, derechos de traspaso, y restantes elementos patrimoniales del inmovilizado inmaterial sin una fecha cierta de extinción**, también con el límite anual máximo de la décima o veinteava parte de su importe,

según el período impositivo de que se trate, siempre que se cumplan los **requisitos** establecidos para la deducibilidad fiscal de las amortizaciones contables del fondo de comercio. Esto es:

- que los inmovilizados inmateriales (marcas, derechos de traspaso, etc.) se hayan puesto de manifiesto como consecuencia de una adquisición a título oneroso;
- que la persona o entidad transmitente no se encuentre respecto de la adquirente en alguna de las situaciones previstas en CCom art.42; o que, en ausencia de estas circunstancias,
- las dotaciones contables para la amortización de los inmateriales respondan a una depreciación irreversible de los mismos.

Cuando **no se cumplen los requisitos** indicados, las dotaciones contables para la amortización de los mencionados inmateriales no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles. La calificación mercantil (contable) y fiscal del gasto, en tales casos, no es coincidente.

En consecuencia, para la determinación de la **base imponible del IS** es necesario efectuar los pertinentes ajustes extracontables de carácter positivo. En la medida en que estos ajustes extracontables positivos no sean objeto de reversión en períodos impositivos futuros, nos encontramos en presencia de diferencias permanentes de carácter positivo.

153

**Provisiones para insolvencias** (US art.12.2) Se contemplan una serie de supuestos en los que las provisiones contables para insolvencias **no son gastos fiscalmente deducibles**, de tal forma que para la determinación de la base imponible del IS es preciso efectuar, sobre el resultado contable obtenido por la sociedad, un ajuste extracontable de carácter positivo. Además, para algunas de estas provisiones objeto de ajuste, la norma no prevé su posible reversión futura. En estos casos, el ajuste extracontable mencionado tiene la naturaleza de diferencia permanente positiva. (Estudio detallado de estas provisiones, ver nº 2769 s. Memento Fiscal 2002).

155

Conforme al precepto examinado, las provisiones para insolvencias que generan **diferencias permanentes positivas** son las siguientes:

157

**a)** Provisiones dotadas sobre los **créditos** que se indican a continuación, salvo que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:

- Créditos adeudados o afianzados por entidades de Derecho público.
- Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- Créditos garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
- Créditos garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
- Créditos que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

**b)** Provisiones dotadas para la cobertura del **riesgo por insolvencia de personas o entidades vinculadas** con el acreedor (LIS art.16), salvo en el caso de que la insolvencia se encuentre judicialmente declarada.

**c)** Provisiones dotadas en función de estimaciones globales –de carácter forfatorio– del **riesgo de insolvencia de clientes y deudores**.



- 159 Provisiones por depreciación de valores mobiliarios** (LIS art.12.3 y 5) De acuerdo con los preceptos indicados, algunas de estas provisiones de cartera (provisiones por depreciación de valores mobiliarios) de **títulos de renta variable** no gozan del carácter de gasto fiscalmente deducible. Además, para algunos de estos casos, la norma fiscal no prevé reversión futura de ningún tipo. Por tanto, nos encontramos ante supuestos de ajustes extracontables de carácter positivo que no revertirán en periodos impositivos posteriores y que, en consecuencia, son calificables como diferencias permanentes positivas. (Estudio detallado de estas provisiones, ver nº 2774 s. Memento Fiscal 2002).
- 161** Las provisiones por depreciación de valores mobiliarios que gozan de la calificación de **diferencias permanentes positivas** son las siguientes:
- a)** Dotaciones por depreciación de valores mobiliarios representativos de la **participación en los fondos propios** de entidades que no coticen en un mercado secundario, y que sean residentes en países y territorios calificados reglamentariamente como **paraísos fiscales**, excepto el caso en que dichas entidades consoliden sus cuentas con la entidad que realiza la dotación en el sentido del CCom art.42.
  - b)** Dotaciones por depreciación de valores mobiliarios representativos del capital social del propio sujeto pasivo **—autocartera—**.
  - c)** Dotaciones por depreciación de valores mobiliarios de **renta fija** que tengan un valor cierto de reembolso, cuando se dé alguna de las dos circunstancias siguientes:
    - Que no estén admitidos a cotización en mercados secundarios organizados.
    - Que estén admitidos a negociación en mercados secundarios organizados situados en países y territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.
  - d)** Junto a los casos anteriores, las provisiones de cartera de valores, dotadas para recoger la depreciación del denominado **fondo de comercio financiero** incorporado al precio de adquisición de la cartera, también pueden dar lugar a la aparición de diferencias permanentes positivas.
- 163 Tratamiento contable** (ICAC consulta núm 4, BOICAC núm 17) Según esta consulta, teniendo en cuenta la **NV 8ª del PGC**, el cálculo de las provisiones de cartera correspondientes a títulos no cotizados, o a títulos cotizados cuando las participaciones en el capital correspondan a empresas del grupo o asociadas, debe tomar en consideración, a los efectos de determinar el valor correspondiente a tales títulos al cierre del ejercicio de que se trate, el importe de las **plusvalías tácitas** existentes en el momento de la adquisición de la oportuna participación que subsistan en el momento de la determinación de dicho valor. Así, el valor teórico contable debe corregirse, a estos efectos, por el importe de tales plusvalías tácitas.
- Pues bien, cuando las citadas plusvalías tácitas puedan identificarse con el **fondo de comercio** correspondiente a la sociedad participada, a efectos de la dotación de la correspondiente provisión de cartera, el ICAC entiende que habrá que considerar la oportuna **depreciación** de dicho fondo de comercio, en los términos establecidos en la legislación mercantil (LSA art.194) para los casos en los que el fondo de comercio, adquirido onerosamente, se registra en la contabilidad como activo inmaterial, es decir, habrá que considerar que dicho fondo de comercio se deprecia como mínimo en un 5%.
- Estas provisiones de cartera dotadas para recoger la depreciación del denominado fondo de comercio financiero no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles, ya que se limita la deducibilidad fiscal de la provisión, en el caso de

**títulos no cotizados**, a la diferencia entre el valor teórico contable de la participación al inicio y al final del ejercicio (LIS art.12.2). La diferencia entre la provisión contable y la fiscal da lugar a la aparición de una diferencia positiva de carácter permanente, ya que la normativa fiscal no contempla su posible reversión futura.

No obstante, con efectos para las adquisiciones de participaciones realizadas en los períodos impositivos que se inicien **a partir de 1-1-2002**, la L 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ha incorporado un nuevo apartado (LIS art.12.5), en virtud del cual se admite la **deducibilidad fiscal del fondo de comercio financiero** —con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe, y sin perjuicio de lo establecido en la normativa contable que sea aplicable—, puesto de manifiesto como consecuencia de la adquisición de valores representativos de la participación en los fondos propios de **entidades no residentes** en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español (LIS art.20 bis), salvo que el importe del citado fondo de comercio financiero se haya incluido en la base de la deducción por actividades de exportación (LIS art.34) que se expone en nº 380.

Por tanto, cuando no se cumplan las circunstancias y requisitos previstos en LIS art.12.5, la provisión contable de cartera dotada de acuerdo con el criterio manifestado por el ICAC (consulta núm 4, BOICAC núm 17) asociada a la amortización del fondo de comercio financiero, correspondiente a estas participaciones en entidades no residentes, no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, surgiendo una diferencia positiva de carácter permanente, ya que la normativa fiscal no prevé su reversión futura, que dará lugar a la práctica del pertinente ajuste extracontable positivo.

165

**Provisiones para riesgos y gastos** (LIS art.13.1) No tienen la consideración de fiscalmente deducibles las dotaciones a las provisiones para la cobertura de **riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables**.

No obstante, se contempla una amplia lista de **excepciones**, mediante la cual se reconoce la deducibilidad fiscal, total o parcial, de una gran parte de las provisiones para riesgos y gastos (LIS art.13.2). En consecuencia, las provisiones para riesgos y gastos no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles cuando se encuentren al margen de la lista de excepciones indicada. Además, en determinados casos, esta ausencia de deducción fiscal no revierte en ejercicios posteriores.

Tal vez, el **ejemplo** más claro sea la provisión para riesgos y gastos dotada en relación con el propio IS. En este caso nos encontramos ante un gasto contable que no goza de la condición de fiscalmente deducible (LIS art.14.1.b), como se precisa en el apartado siguiente, y que debe ajustarse extracontablemente para determinar la base imponible del impuesto. Al tratarse de un ajuste cuya reversión futura no se contempla por la norma, estamos en presencia de una diferencia permanente positiva. (Estudio detallado de estas provisiones, ver nº 2777 Memento Fiscal 2002).

167

**Gasto contable correspondiente al propio Impuesto sobre Sociedades** (LIS art.14.1.b) El gasto derivado de la contabilización del IS no tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible. Surge así una **diferencia de calificación** respecto de

169



esta partida. Para determinar la base imponible del impuesto, el gasto contable correspondiente al IS debe ajustarse, de forma extracontable, positivamente sobre el resultado contable obtenido por la entidad. En la medida en que la normativa fiscal no prevé la reversión futura de este ajuste extracontable positivo, nos encontramos, según la clasificación contenida en la **NV 16ª del PGC**, ante una diferencia permanente positiva. (Estudio detallado del gasto contable del IS, ver nº 2574 Memento Fiscal 2002).

- 171 Multas y sanciones** (LIS art.14.1.c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones son gastos que no tienen la consideración de fiscalmente deducibles.
- De nuevo nos encontramos ante una **diferencia en la calificación mercantil** (contable) y fiscal de estos conceptos. Estas partidas deben ajustarse positivamente sobre el resultado contable, para calcular la base imponible del IS. Puesto que este ajuste no revierte en períodos posteriores, se trata de una diferencia permanente positiva.
- 173 Pérdidas del juego** (LIS art.14.1.d) Aunque se trata de un supuesto poco frecuente, la LIS especifica que las pérdidas del juego en las que pueda incurrir una entidad, no tienen la consideración de partida fiscalmente deducible (diferencia de calificación). La ausencia de reversión del ajuste extracontable positivo derivado de esta partida permite calificar la diferencia como diferencia permanente positiva.
- 175 Donativos y liberalidades** (LIS art.14.1.e) No son fiscalmente deducibles los donativos y las liberalidades. La calificación mercantil (contable) y fiscal de estas partidas es divergente. El ajuste extracontable positivo derivado de las mismas también debe calificarse como diferencia permanente positiva, dada su ausencia de reversión futura.
- 177** No obstante, conviene recordar que, conforme al precepto mencionado, **no todos** los donativos y liberalidades en los que incurre una entidad cuentan con la calificación de gastos fiscalmente no deducibles.
- En concreto, la LIS admite la **deducibilidad fiscal** de los siguientes gastos:
- Gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores.
  - Gastos que, con arreglo a los usos y costumbres, se efectúen por la empresa con respecto a su personal.
  - Gastos realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y la prestación de servicios.
  - Gastos que, en todo caso, se hallen correlacionados con los ingresos.
  - Donativos, en metálico o en especie, efectuados en favor de las sociedades de desarrollo industrial regional y de las federaciones deportivas españolas territoriales de ámbito autonómico y los clubes deportivos, siempre que se cumplan una serie de requisitos (LIS art.14.2).
- 179** Por lo demás, hay que tener presente que **otras disposiciones** de carácter fiscal distintas de la propia LIS —como puede ser la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (L.30/1994), o las Leyes de Presupuestos Generales del Estado— contemplan también la deducibilidad fiscal de determinados donativos.
- Pues bien, en todos estos casos, en los que la normativa fiscal admite la deduci-