

## E S T U D I O S

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.  
BASE IMPONIBLE POR OBLIGACION PERSONAL  
LEY 43/1995 DE 27 DICIEMBRE**

**Ernesto Ibarrondo Fernández de Leceta**  
*Ldo. en CC. Empresariales. Miembro de la AEDAF*

**Jesús María Elejalde Cuadra**  
*Ldo. en Derecho*

## SUMARIO

1. BASE IMPONIBLE DEL PERIODO
2. ESTIMACION DIRECTA DE LA BASE IMPONIBLE
3. PRINCIPIOS Y NORMAS DE VALORACION CONTABLES Y AJUSTES FISCALES TIPIFICADOS
  - 3.1. *Relativos al principio de correlación de ingresos y gastos*
    - A) *Gastos no deducibles*
    - B) *Gastos deducibles sólo en determinadas condiciones*
    - C) *Ingresos no computables*
    - D) *Ingresos computables sin precedente mercantil*
  - 3.2 *Relativos al principio de empresa en funcionamiento*
  - 3.3. *Relativos al principio de no compensación*
  - 3.4. *Relativos al principio del precio de adquisición*
    - 3.4.1. *Regla General*
      - A) *Por razón del valor normal de mercado (VNM)*
      - B) *Por ajustar el precio de adquisición*
      - C) *Ajustes fiscales relativos a revalorizaciones contables (sin expresa regulación mercantil): revalorizaciones por simple anotación contable*
  - 3.5. *Derivados del principio del devengo*
  - 3.6. *Derivados del principio del registro*
    - 3.6.1. *Reglas generales*

## E S T U D I O S

3.6.2. **SUPUESTO ESPECIAL.** Ingresos registrados con anterioridad al devengo. Los FIAMM, y demás títulos representativos de Instituciones de Inversión Colectiva

3.7. Derivados del principio de prudencia

3.7.1. Regla general

3.7.2. **PROVISION PARA RIESGOS Y GASTOS** - art.. 13 L.I.S.-  
(mercantilmente riesgos previsibles y pérdidas eventuales)

3.7.3. Depreciaciones

3.8. Derivados del principio de uniformidad

3.9. Derivados del principio de importancia relativa

**4. CUENTAS Y RELACIONES CONTABLES Y AJUSTES FISCALES TIPIFICADOS**

4.1. Diferencias contables

4.1.1. Diferencias con origen en operaciones con cuentas de P y

4.1.2. Diferencias sin reflejo en las cuentas P y G

4.2. Diferencias extracontables

## 1. LA BASE IMPONIBLE DEL PERIODO.

La base imponible del período es el resultado de la adición de los diversos componentes que constituyen los hechos imponibles del mismo (rentas), minorada por la compensación de las bases imponibles de ejercicios anteriores. Y se determinará exclusivamente **por estimación directa (art. 10.3. Ley IS y art. 48 LGT)**<sup>1</sup> o, **subsidiariamente, por estimación indirecta, en los casos excepcionales previstos en la Ley, (arts. 50 y 51 LGT).**

## 2. ESTIMACION DIRECTA DE LA BASE IMPONIBLE.

El art. 10.1. LIS contiene una definición insuficiente<sup>2</sup> y deficiente<sup>3</sup>, por lo que el concepto de renta se usa como polivalente, como cualquier concepto que se ha de integrar en la base imponible. En la base imponible se integrará **por la renta del periodo impositivo<sup>4</sup>, y otros conceptos<sup>5</sup>, con la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores (art. 10.1 LIS).**

---

<sup>1</sup> Es la regla de aplicación general. Parte del resultado contable del sujeto pasivo (SP), comprobado administrativamente, dado que los arts. 148 y 149 LIS regulan el sistema de verificación y control jurisdiccional, despejando las dudas del alcance de las facultades comprobadoras de la administración y atrayendo al ámbito público la comprobación del resultado contable conforme a sus normas (art. 148), como paso previo al control jurisdiccional de la jurisdicción contencioso-administrativa (art. 149), en relación con las cuestiones de hecho y de derecho del resultado contable. La solución hubiera sido la misma, aunque ambos preceptos no hubieran sido plasmados en la Ley del IS a tenor de lo dispuesto en los arts. 9.4. y 10.1. de la LOPJ. Y el art. 148, deja muy claro el alcance "a los solos efectos de determinar la base imponible"; por lo que, el resultado contable determinado por la Administración Tributaria, no alcanza al orden societario, salvo en los hechos probados.

<sup>2</sup> A lo largo de la norma existen otros conceptos que deben integrarse en el sumatorio objeto de aplicación del gravamen.

<sup>3</sup> El concepto de renta no se define, a pesar de ser el elemento base del tributo, ante la configuración escasamente sistemática del nuevo LIS.

<sup>4</sup> Es el resultado contable (beneficio o pérdida), antes del IS devengado, corregido por los ajustes fiscales tipificados. Así se dice en la exposición de motivos de la Ley 43/95: "Por 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 a las disposiciones que las desarrollen mediante los ajustes específicamente previstos."

<sup>5</sup> **Las rentas por conceptos asimilados.** La base imponible positiva de las sociedades transparentes y las rentas positivas de entidades no residentes, en transparencia fiscal internacional (**art. 4.2 LIS**). **Las rentas atribuidas (art. 6, y 66 a 68 LIS).** **Las rentas estimadas.** Por presunción, en la cesión de bienes y derechos (**art. 5 LIS**), y por elevación al íntegro de las cantidades sujetas a retención, salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas (**Art. 17.3. LIS**). **Las rentas ocultadas.** Presunción por bienes o derechos no contabilizados o declarados, ocultación de parte del valor de adquisición, o anotación de pasivos ficticios (**art. 140 LIS Ajustes derivados del régimen transitorio, y disposición adicional décima.**

## E S T U D I O S

**La renta del periodo** es el resultado sintético contable (beneficio o pérdida), antes del IS devengado, corregido por los ajustes fiscales tipificados. Y **el resultado contable** es el derivado del sistema normativo mercantil o público (C. Co., LSA, LSL ...), Leyes especiales, y normas de desarrollo (PGC, Planes sectoriales ...), y otras normas de desarrollo, por aplicación de los principios generalmente aceptados (art. 139 LIS). A tal fin, el núcleo esencial normativo del que derivará dicho resultado lo constituye los Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados (Norma 22ª PGC). Y se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en: a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil. b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales. c) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas<sup>6</sup>, y d) La demás legislación que sea específicamente aplicable.

El resultado contable es el resultado real derivado de los principios mercantiles generalmente aceptados, entendido como concepto jurídico indeterminado. Se articula su concreción a través del también principio jurídico indeterminado de imagen fiel<sup>7</sup>, de unos principios "a priori" obligatorios

---

<sup>6</sup> No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta, que el TSJ de Madrid, en Sentencia de 19 de Enero de 1.994, ha estimado un recurso Contencioso-administrativo contra una de las Resoluciones del ICAC (la de 21 de Enero de 1.992), con fundamento en que la facultad atribuida al ICAC por la disposición final quinta del RD 1643/1990 (PGC) no puede entenderse como una potestad reglamentaria, por lo que dicha resolución (y por tanto las demás) despliegan una eficacia en el orden interno, en el ámbito del órgano del que emana, ya que se trata de disposiciones administrativas no reglamentarias, cuya naturaleza es similar a las Circulares de la Dirección General de Tributos, o las resoluciones a consultas realizadas para una generalidad de contribuyentes, cuyo valor está en sus criterios técnicos, y presumiblemente respetados por los sujetos destinatarios (en este caso Auditores), pero sin eficacia obligatoria frente a terceros (los empresarios).

<sup>7</sup> **Imagen fiel.** *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 establecidos en esta norma no sea suficiente para que las cuentas anuales expresen la imagen fiel mencionada, deberán suministrarse en la memoria las explicaciones necesarias sobre los principios contables aplicados. En aquellos casos excepcionales en los que la aplicación de un principio contable o de cualquier otra norma contable sea incompatible con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales, se considerara 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. (PGC Principios contables).*

## Desarrollo de los Principios Contables y Reglas de Conflicto

desarrollados por unas Normas de Valoración (Quinta parte PGC)<sup>8</sup> y de unas reglas de conflictos<sup>9</sup>.

El resultado contable real derivado de la imagen fiel se obtiene por la aplicación de las normas de calificación, valoración e imputación temporal<sup>10</sup> previstas en la normativa mercantil para los distintos ingresos y gastos, y con las excepciones previstas en dicha normativa. O, como dice el PGC, "la contabilidad de la empresa se desarrollará aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación"<sup>11</sup>.

A continuación, y por no ser iguales los criterios mercantiles y fiscales por obedecer a distintos fines, se realizan los **ajustes fiscales tipificados**<sup>12</sup> para determinar un componente parcial (la renta del periodo) de la base imponible del IS, al separarse la normativa fiscal de los criterios mercantiles sobre calificación, valoración e imputación temporal de los ingresos y gastos.

Partiendo de la premisa anterior, los **ajustes fiscales tipificados** podríamos definirlos como el conjunto de divergencias tipificadas entre los criterios mer-

### <sup>8</sup> **Desarrollo de principios contables.**

1. Las normas de valoración desarrollan los principios contables, establecidos en la primera parte de este texto, conteniendo los criterios y reglas de aplicación a operaciones o hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales.

2. Las normas valorativas que se formulan seguidamente son de aplicación obligatoria.

### <sup>9</sup> **Reglas de conflicto.**

En los casos de conflicto entre principios contables obligatorios deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Sin perjuicio de lo indicado en el párrafo precedente, el principio de prudencia tendrá carácter preferencial sobre los demás principios.

<sup>10</sup> Dicha terminología proviene de la Disposición Final Séptima del RD 1.643/1990, por el que se aprueba el PGC, que estableciendo la derogación de las normas sobre registro contable establecidas en las normas fiscales, establecía la estanqueidad de cada normativa, mercantil y fiscal, con independencia de aplicación en sus ámbitos respectivos, y cuyas diferencias sobre calificación, valoración e imputación temporal entre ambos ámbitos deberán reflejarse en la memoria (mercantil), y en definitiva ser objeto de concreción en el impuesto sobre sociedades devengado (gasto mercantil) o a pagar (cuota fiscal del periodo).

<sup>11</sup> En otras palabras, los hechos y conceptos jurídicos que constituyen los antecedentes del registro contable sufre el previo control de las normas mercantiles que fijan su calificación, valoración e imputación temporal, para que una vez concretado su resultado se transfieran a su representación estática-documental (registro).

<sup>12</sup> La reserva de Ley (art. 10.a. LGT), y la tipificación prevista en el art. 10.3. LIS, prohíben cualquier ampliación o restricción del alcance objetivo y subjetivo de los ajustes previstos por la Ley, salvo habilitación legal expresa sobre tales conceptos.

## E S T U D I O S

cantiles-contables y los fiscales, que modifican, ajustándolo, el resultado contable a los efectos de la determinación de la base imponible y del impuesto devengado y a pagar.

Vamos a continuación a proceder al análisis de los ajustes fiscales tipificados desde una doble perspectiva

En primer lugar ( punto 3 siguiente ) desde la que representa la definición de los principios y normas de valoración contables en su contraposición con los preceptos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Y posteriormente ( punto 4 siguiente ) desde la que representa el análisis del resultado contable obtenido a través de las definiciones y relaciones contables en su sistemática del cuadro de cuentas, con los criterios contables y extracontables desarrollados en el Impuesto sobre Sociedades

### 3. PRINCIPIOS Y NORMAS DE VALORACION CONTABLES Y AJUSTES FISCALES TIPIFICADOS.

El resultado contable derivado de la normativa mercantil deberá ser objeto de corrección por razón de las limitaciones o restricciones tipificadas por la normativa fiscal al calificar<sup>13</sup>, valorar<sup>14</sup> o imputar temporalmente<sup>15</sup>, los ingresos y gastos de distinta forma que en relación con los principios contables operan de la siguiente forma:

---

<sup>13</sup> **Normas de calificación** son aquéllas que determinan el verdadero concepto del acto o de su naturaleza jurídica. Esto es, qué es ingreso o gasto, y si corresponde a un elemento inventariable (activo o pasivo). Producirán en su caso, diferencias de carácter permanente si los criterios fiscales son diferentes, ya que se consumarán los efectos de la diferencia si que sean reconciliables en períodos futuros.

<sup>14</sup> **Normas de valoración** son aquéllas que determinan por qué importe debe registrarse cada hecho, previamente calificado. Normalmente las diferencias provienen de una distinción entre valor (verdadero valor, valor normal de mercado, valor real ...) y precio (precio de adquisición), en la medida que la Administración Tributaria no asume el precio cuando puede ser distinto del valor por razón de los intereses o vinculaciones de los sujetos afectados. Esto originará distorsiones de valor entre los criterios mercantiles y fiscales, que normalmente se trasladarán a otros períodos, lo que determinará diferencias temporales o, si consuman sus efectos, como sucede en algunos casos, serán diferencias permanentes.

<sup>15</sup> **Normas de imputación temporal** son aquéllas que determinan en que periodo registral deben ser recogidos los hechos previamente calificados y valorados. Los ingresos y gastos pueden tener una imputación temporal distinta según el criterio, mercantil o fiscal, adoptado, esto es ser ingreso o gasto mercantil de un período y no fiscal, por no darse los requisitos exigidos por ésta última normativa, que admitirá el ingreso o gasto en el período que se cumplan, si la normativa fiscal no impone otra limitación.

### 3.1. Relativos al Principio de correlación de ingresos y gastos<sup>16</sup>.

Fiscalmente el principio es el mismo, teniendo sintonía con el principio de devengo y registro, por lo que el sujeto pasivo puede sufrir situaciones de alteración de sus criterios subjetivos, como la no deducibilidad de gastos, fundamentalmente, si los ingresos y gastos no se imputan a su periodo (ejercicio fiscal), son considerados mercantilmente ajenos a los fines de la sociedad<sup>17</sup>, o son considerados fiscalmente gastos no deducibles. De igual forma, fiscalmente, existen diferencias sobre los ingresos computables o no, con las reglas mercantiles. Las especialidades fiscales tipificadas son las siguientes.

#### A) Gastos no deducibles (art. 14 LIS).

##### a.1. Los que representen una retribución de los fondos propios.<sup>18</sup>

Como supuesto expresamente tipificado (dividendos fiscales) están los intereses pagados en el supuesto de subcapitalización (art. 20 LIS).

---

<sup>16</sup> Como **regla general**: *El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho periodo menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa (PGC Principios.).*

No obstante, conviene hacer una nueva precisión, o más bien precisar cuál es la premisa de partida: ¿Cuáles son los ingresos o gastos mercantiles?. Hemos dicho que los derivados del sistema normativo mercantil, pero esto no los define, sin que a través de su normativa profundiza en una casuística. Ingreso o gasto mercantil son conceptos indeterminados y abiertos, que no son sino los derivados de los actos comprendidos en el objeto social, ya que los administradores tienen su representación limitada a tal ámbito (art. 128 LSA), si bien los actos comprendidos en el objeto social se entienden en un sentido amplio, incluyendo aquellos complementarios o auxiliares, encauzados y subordinados a la consecución última del mismo (véase Resolución DGRN de 8 de junio de 1.992). Ahora bien, es hecho notorio que en las sociedades existen actuaciones que difícilmente pueden encajar en una concepción amplia del objeto social (Pérdidas de juego, donativos, liberalidades puras ...) cuya consecuencia, como veremos, desde el prisma fiscal es su exclusión como gasto, en todo caso, y desde el orden mercantil supondrá unos fenómenos complejos, ya que dependiendo de la forma, fin y órgano que lo autorice, serán lícitos o podrán dar lugar a acciones de responsabilidad (acción social de responsabilidad - art. 134 LSA - tendente a reconstruir el patrimonio social). De forma práctica el GRUPO 6 (PGC), **COMPRAS Y GASTOS**, y el GRUPO 7 (PGC), **VENTAS E INGRESOS**, configuran una relación suficientemente casuística.

<sup>17</sup> Véase el criterio mercantil sobre la amplia admisión de gastos como adecuados a los fines societarios, expuesta anteriormente.

<sup>18</sup> La retribución de los fondos propios (capital) no es calificada mercantilmente como gasto por ser aplicación del resultado, por lo que la especificación fiscal no se puede referir a ella. Tampoco se puede referir a la sub-capitalización (art. 20 LIS) ya que es objeto de regulación expresa. Luego se tiene que referir a cualquier otra retribución al capital que se pueda enmascarar en otro concepto pero que realmente represente una retribución del mismo. Es o puede ser un concepto abierto, antielusión; y no prejuzga las consecuencias mercantiles para los socios u otros interesados.

## E S T U D I O S

Por no ser retribución de fondos propios serán deducibles (porque la LIS no las exceptúa) las participaciones en beneficios del personal, o de los administradores (si son retribución mercantil, art. 130 LSA).

a.2. Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades<sup>19</sup>.

No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización<sup>20</sup>.

a.3. Las multas y sanciones penales y administrativas<sup>21</sup>.

El recargo de apremio.

El recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.

a.4. Las pérdidas de juego.

a.5. Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra (por tanto, son deducibles):

Los que se hallen correlacionados con los ingresos<sup>22</sup>. Y específicamente, los siguientes.

Los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores.

Los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa.

Los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios.

---

<sup>19</sup> No produce una diferencia permanente (ni temporal), pues el IS es el resultado donde las diferencias permanentes han modificado el resultado mercantil antes de impuestos para calcular el IS devengado en el ejercicio.

<sup>20</sup> Cuando se registra el crédito impositivo generado en el ejercicio como consecuencia de la existencia de una base imponible negativa a compensar (C/4745, Crédito por pérdidas a compensar) el I.S. devengado producirá un resultado sumatorio en el resultado mercantil.

<sup>21</sup> Sí, por tanto las indemnizaciones por cláusulas penales civiles (contractuales).

<sup>22</sup> Es la regla general, y no se limita a los necesarios, sino a los que puedan tener una relación lógica con la actividad de la empresa, por convenientes o previsiblemente convenientes.



Las donaciones a las sociedades de desarrollo industrial regional y a las federaciones deportivas españolas, territoriales de ámbito autonómico y los clubes deportivos en los términos del art 14.2. LIS.

a.6. Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones.

a.7. Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles.

## **B) Gastos deducibles sólo en determinadas condiciones:**

b.1. Deducibilidad de gastos de I + D realizados por una entidad vinculada<sup>23</sup>.

Requisitos (art. 16.4. LIS): Contrato.

- \* previo,
- \* escrito,
- \* identifiquen el proyecto o proyectos,
- \* otorgue a la sociedad el derecho a utilizar los resultados.
- \* distribución racional de los gastos soportados por la entidad y el derecho a utilizar los resultados del proyecto o proyectos por las entidades vinculadas que los realizan,
- \* posibilidad de aprobación (validación) previa por la Administración (Idem determinación VNM operaciones vinculadas). Art. 16.6. LIS

b.2. Deducibilidad de gastos por servicios de apoyo a la gestión realizados por una entidad vinculada<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> El concepto de vinculación está definido en el art. 16.2. LIS.

<sup>24</sup> El concepto de vinculación está definido en el art. 16.2. LIS.

## E S T U D I O S

**Requisitos (art. 16.5. LIS): Contrato.**

- \* previo,
- \* escrito,
- \* especificará la naturaleza de los servicios a prestar,
- \* fijará los criterios de distribución<sup>25</sup> de los gastos a incurrir<sup>26</sup> por quien presta los servicios y atendiendo a métodos de distribución fijados en criterios de continuidad y racionalidad,
- \* posibilidad de aprobación (validación) previa por la Administración. (Idem. determinación VNM operaciones vinculadas). Art. 16.6. LIS.

**C) Ingresos no computables.**

Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por sociedades transparentes en determinadas condiciones (Capítulo VI LIS).

**D) Ingresos computables sin precedente mercantil (art. 17.1. LIS).**

d.1. Por razón de la posible deslocalización<sup>27</sup> de rentas<sup>28</sup> imputables a la soberanía tributaria española. Cambios de residencia (internacional)<sup>29</sup> y ceses de establecimientos permanentes.

Mercantilmente no hay alteración económica pues la titularidad jurídica de los patrimonios es la misma, y éstos puede ser que ni siquiera sufran un traslado físico (inmuebles), pero la deslocalización de la soberanía tributaria se configura como determinante de una transmisión fiscal (presunción fiscal) que origina rentas sujetas, en su caso.

Como no hay transacción no hay precio ni valor, por ello se acude a una ficción traslativa, y al concepto antielusión de VNM como término de comparación de la relación con el Valor Contable. No obstante conviene plantearse si dicha disposición es contraria al Tratado de la Comunidad Europea, en especial a sus artículos 52 y 58, y demás concordantes, siempre que la deslocalización se produzca dentro del ámbito de la Unión Europea.

---

<sup>25</sup> Opera como norma de valoración.

<sup>26</sup> La Ley dice "incurridos".

<sup>27</sup> Los ingresos computables (rentas) por deslocalización pueden producir problemas de doble tributación o cuantificación de pérdidas si no se produce un ajuste en el valor de adquisición fiscal que se ha de tomar a futuro ante nuevas transmisiones de los elementos afectados.

<sup>28</sup> Será lo normal, por los valores históricos, pero también puede materializar pérdidas (gastos).

<sup>29</sup> No hay previsión de una deslocalización por razón de las competencias tributarias de los distintos territorios españoles.

Afecta a todos los elementos patrimoniales del SP que se deslocaliza.

Supuestos de deslocalización<sup>30</sup>:

\* SP residente que traslada su residencia al extranjero. Salvo que se queden a efectos a un establecimiento permanente en España (conservan valores históricos).

\* Cese (desafectación total) del establecimiento permanente situado en España.

\* Transferencia (desafectación parcial) desde establecimiento permanente en España al extranjero (otro establecimiento o al de residencia del SP)

Se integra en la base imponible la diferencia (beneficio o pérdida) entre el VNM y el valor contable de los elementos patrimoniales.

d.2. Por elevación al íntegro de cobros sujetos a retención fiscal, sin practicarse.

Se incrementa como renta (ingreso) el importe de la retención que debió practicarse por mandato fiscal, salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas<sup>31</sup>.

Sólo se produce si las cantidades (neto) han sido efectivamente satisfechas, no sobre conceptos presuntos<sup>32</sup>, dando derecho a su equivalente deducción en la cuota (art. 58 LIS) ya que se ha practicado sobre los ingresos del sujeto pasivo (autoimputación) siendo responsable de su ingreso el pagador.

### *3.2. Relativos al Principio de empresa en funcionamiento<sup>33</sup>.*

En la LIS no se enuncian expresamente los criterios mercantiles, pero se deducen del art. 24 (Período impositivo) que prevé los periodos tributarios; y

---

<sup>30</sup> Además el art. 52.2. LIS contiene otros dos supuestos de deslocalización (transmisión del establecimiento permanente a otra entidad y el traslado de la residencia internacional de la casa central). Sólo originan conclusión del período impositivo, pero no rentas fiscales.

<sup>31</sup> Por ejemplo, arancel notarial.

<sup>32</sup> Por ejemplo, la cesión de bienes muebles a la que sea aplicable el art. 5 LIS.

<sup>33</sup> *Se considerara que la gestión de la empresa tiene prácticamente una duración ilimitada. En consecuencia, la aplicación de los principios contables no ira encaminada a determinar el valor del patrimonio a efectos de su enajenación global o parcial ni el importe resultante en caso de liquidación.* (PGC Principios). Sobre el principio de empresa en funcionamiento véase la Resolución del ICAC de fecha 31 de Mayo de 1.993.

## E S T U D I O S

de normas diversas que tratan con cautela cualquier revalorización o infravaloración, como luego veremos.

### 3.3. *Relativos al Principio de no compensación*<sup>34</sup>.

No se ha tipificado ninguna norma fiscal que corrija dichos criterios.

### 3.4. *Relativos al Principio del precio de adquisición*<sup>35</sup>.

#### 3.4.1. *Regla general.*

Los elementos patrimoniales se valorarán fiscalmente al precio de adquisición o coste de producción (precio de transmisión para el transmitente).

No obstante, existen diversas correcciones tipificadas que se pueden agrupar de la forma siguiente:

#### **A) Por razón del valor normal de mercado (VNM).**

##### **A.1. PRINCIPIOS DE PARTIDA.**

Los ajustes a VNM contenidos en el art. 15 LIS son una medida antielusión para la totalidad (posiblemente) de las operaciones no comerciales, evitando no tener que acudir a las reglas de valoración de operaciones vinculadas, cuya casuística permitía economías de opción.

---

<sup>34</sup> **No compensación.** *En ningún caso podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo del balance ni las de gastos e ingresos que integran la cuenta de pérdidas y ganancias, establecidos en los modelos de las cuentas anuales. (PGC Principios).*

**Valoración separada.** *Se valorarán separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo. (PGC Principios).*

<sup>35</sup> **Normas generales de valoración mercantil:** **a) Regla general:** *Como norma general, todos los bienes y derechos se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción (PGC Principios).* Lo anterior implica que para el transmitente el precio de transmisión (igual al precio de adquisición, sin adicionar gastos accesorios e impuestos no recuperables) es la regla de valoración de los elementos transmitidos, que se ha de tener como premisa de partida para cuantificar los resultados de la operación. **b) Impuesto sobre el valor añadido.** *El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno (producción propia con destino al inmovilizado de la empresa) el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos bienes de inversión. No alterarán las valoraciones iniciales los ajustes en el importe del IVA soportado no deducible consecuencia de la regularización derivada de la prorata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión (Norma de Valoración 15ª).* **c) Rectificaciones:** *El principio del precio de adquisición deberá respetarse siempre, salvo cuando se autoricen, por disposición legal, rectificaciones al mismo; en este caso, deberá facilitarse cumplida información en la memoria (PGC Principios).*

## Doctrina de la Administración Tributaria

Las operaciones comerciales (ingresos y gastos típicos) y las no comerciales (si es que pueden existir otras) que han quedado al margen de las reglas imperativas del VNM (art. 15.2. LIS) pueden ser, en el sentido de que obligatoriamente han de ser, valoradas con referencia al VNM si son operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas (art. 16. LIS), por lo que la regla de valoración de operaciones vinculadas es de segundo nivel o subsidiaria.

Todo ello, sin perjuicio de los supuestos de aplicación del Capítulo VIII de LIS (Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores) cuando sea de aplicación.

### A.2. CONCEPTO DEL VALOR NORMAL DE MERCADO.

El que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes (art. 15.2. párrafo final LIS). Se determina con la siguiente metodología (art. 15.2., en relación 16.3. LIS):

#### 1º.- Regla general.

1.1. Es el precio de mercado<sup>36</sup> del elemento. Examina al propio elemento, y estamos hablando del valor real<sup>37</sup>.

---

<sup>36</sup> Se utiliza para definir el VNM el propio término, lo cual denota dos consecuencias. Una primera determina la incorrección de utilizar el propio término que se define que provoca su indefinición. Una segunda determina que el concepto mercado pase a ser un concepto jurídico indeterminado cuya concreción resultará de la vía jurisdiccional, o se convertirá en término inconcretable por tal vía interpretativa que origine la inaplicación de la presente regla general.

En cualquier caso, la técnica utilizada (VNM) va a reproducir la problemática existente en el ITP y AJD sobre la comprobación de valores, para determinar el verdadero valor del elemento transmitido, pero de forma incrementada, ya que no hay un concepto indeterminado, sino que se han establecido múltiples subconceptos indeterminados (características similares, equivalencia, particularidades de la operación, margen habitual, operaciones equiparables, empresas del mismo sector, riesgos asumibles, activos implicados, funciones desempeñadas). Cada uno de ellos están sometidos a la necesaria concreción y prueba por la administración tributaria, ya que en otro caso la regla será aplicada de forma contraria a Derecho.

<sup>37</sup> En los supuestos que conforme a la normativa mercantil intervengan auditores o expertos para determinar el valor real de los elementos, la Administración tributaria podrá determinar el precio de mercado (valor real) a tenor del art. 148 LIS, pero su conclusión no prevalecerá sobre la de los Auditores o expertos, sino a través del control jurisdiccional (tribunales) que valorarán ambos criterios y resultados, en el conjunto de la prueba del proceso. De todos modos, la previa intervención de un Auditor o experto, por mandato legal, que determine un valor real supone una clara delimitación del resultado, con elementos de máxima seguridad para el contribuyente. Véase a tal efecto, la Resolución del Presidente del ICAC de 23 de octubre de 1.991 (Norma Técnica de elaboración del Informe Especial en los supuestos establecidos en los arts. 64, 147, 149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de S.A.) en la medida que aporta criterios técnicos sobre el valor real, que no es otro que el valor normal de mercado, o verdadero valor.

## E S T U D I O S

1.2. Si no hay mercado para dicho bien, se atiende al precio de mercado de otros similares. Como no hay identidad habrá que corregirlo para equipararlo.

1.3. En ambos casos, habrá que corregir el valor en función de las particularidades de la operación.

2º.- Reglas supletorias<sup>38</sup> (subsidiarias)<sup>39</sup>.

En las dos reglas siguientes se trata de llegar al margen habitual para los intervinientes<sup>40</sup>, como resultado propio de la operación:

2.1. Por adición (Coste incrementado a un margen de beneficio). Examina al transmitente, y parte de elementos adquiridos en libre mercado (concur-rencia).

El VNM es igual al valor de adquisición o coste de producción del elemento para el que vende incrementado en el margen habitual con terceros independientes. El margen habitual es el del sujeto pasivo o el de empresas del sector en operaciones equiparables.

2.2. Por sustracción. Examina al comprador, y parte del precio de reventa al libre mercado (concur-rencia).

El VNM es igual al valor de reventa del elemento que establece quien compra para revender reducido en el margen habitual que aplica con terceros independientes. El margen habitual es el del propio revendedor o el de empresas del sector en operaciones equiparables. Lógicamente hay que deducir del valor de reventa los costes de transformación que ha tenido el comprador, que estarán incrementados también por el margen de reventa.

3º.- Regla residual<sup>41</sup>.

---

<sup>38</sup> Sólo para el supuesto que la regla general no se pueda aplicar. No porque el resultado sea superior o inferior al obtenido por las reglas supletorias.

<sup>39</sup> No se aplicarán si no es elemento propio de bienes comerciales.

<sup>40</sup> Por eso la primera regla examina al vendedor y la segunda al comprador. Por ello, ambas reglas no son subsidiarias entre sí sino que en el caso de doble aplicación (segunda de las reglas, venta para reventa) deben llegar al mismo resultado. Si esto no sucede, ambos valores son VNM, y sólo existen dos alternativas: Primera, ninguno es de aplicación por no existir un VNM cierto, o debe ser el más favorable al contribuyente (en cada caso, el suyo) pues en ambos casos son VNM.

<sup>41</sup> Para el supuesto de inaplicabilidad de la regla general o de las supletorias.

Examina a todos los intervinientes vinculados<sup>42</sup> con el tercero no vinculado.

Se distribuye el resultado obtenido en el conjunto de operaciones vinculadas (desde la primera operación que viene del libre mercado hasta la que implica una contratación con tercero independiente), entre todos los sujetos vinculados, teniendo en cuenta para tal distribución los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas pro cada uno de ellos.

### A.3. NO REFLEJO CONTABLE.

La toma del VNM a efectos de valoración no produce más efectos que la de cuantificar los ajustes cuando procedan (art. 15.2. LIS encabezamiento y art. 18º LIS), pero no se incorpora a efectos contables.

Es una consecuencia de la no alteración de la contabilidad por las normas fiscales por lo que los ajustes fiscales surtirán sus efectos extracontablemente, produciendo un ajuste bilateral normalmente, salvo las excepciones tipificadas.

### A.4. TÉCNICA DEL REAJUSTE A VALOR NORMAL DE MERCADO (V.N.M.).

En los supuestos que sea aplicable el VNM como medida valorativa, con una fuerte carga de antielusión, la técnica de aplicación del mismo a las operaciones se concibe como un ajuste bilateral, reconduciendo el resultado a un pretendido valor real imputable a cada uno de los sujetos intervinientes en la medida que a cada uno les debe pertenecer, buscando un resultado objetivo, no subjetivo, haya sido provocado o no por los intervinientes.

En toda operación se puede hablar en términos amplios de un sujeto transmitente, cualquiera que sea el título jurídico traslativo (compraventa, donación, aportación, permuta ...) y de un sujeto adquirente del bien o derecho. Así, para los supuestos que luego veremos los arts. 15.2. y 16.1. LIS identifican las relaciones contractuales en las que interviene el VNM, como norma de valoración que afecta tanto al transmitente como al adquirente.

Cada una de las relaciones contractuales que implican la traslación de la titularidad del bien o derecho produce la aplicación de un ajuste bilateral en el sujeto adquirente, como contrapartida a que el sujeto transmitente (quien en-

---

<sup>42</sup> Parece que sólo será aplicable cuando estemos ante sujetos vinculados entre los que se realiza la operación que afecta al elemento patrimonial al valorar, no en los demás casos.

## E S T U D I O S

trega) sufre la aplicación del VNM para cuantificar el importe en que debe valorar el elemento entregado; y por tanto su resultado.

No obstante, el sujeto adquirente (quien recibe), tanto por razón de la normativa mercantil como de la fiscal (art. 15.1. LIS), registra (contabiliza) el elemento recibido por su precio de adquisición, que no es otro que el importe subjetivo en que los sujetos lo valoraron, de forma diferente al VNM, al realizar la operación.

Consecuentemente la diferencia entre el VNM y el PA aplicada a la transacción provocaría una doble tributación o doble beneficio para el conjunto de los contribuyentes implicados, si no existiese el reajuste recíproco y de signo contrario en el adquirente, al volver a sufrir o beneficiarse de la diferencia entre el VNM y el PA. Por ello, se acude a la técnica del ajuste bilateral que, si bien no está expresamente establecido en la LIS, se deduce de la técnica empleada.

En otras palabras, si el VNM se ha tomado para ajuste fiscal, la entidad transmitente integrará en su base imponible (ajuste) el importe de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable (VNM - VC) como componente sumatorio o minorador<sup>43</sup>, y a su vez la entidad adquirente integrará su base imponible (reajuste) el mismo importe de la diferencia, de signo inverso, por tanto como componente minorador o sumatorio, según que la operación se haya realizado con un precio por debajo o por encima del VNM.

A tenor del art. 18 LIS la integración de la diferencia para el transmitente es simultánea al acto traslativo, pero para el sujeto receptor el reajuste es diferido en la medida que el precio (PA) vaya produciendo resultados en la nueva sociedad, reajustándolos en la medida de la diferencia (VNM - PA), de tal forma que por la adición (positiva o negativa) del reajuste, la entidad adquirente toma como base, a efectos fiscales, un valor acumulado (PA + ó - reajuste) equivalente al VNM del elemento. Por tanto, los reajustes se integran en la base imponible del adquirente cuando se ha de producir su resultado natural (beneficio o pérdida) o en la medida que se ha de producir su efecto en la cuenta de resultados (ingreso o gasto). Así:

a) Tratándose de elementos patrimoniales integrantes del activo circulante, en el período impositivo en que los mismos motiven el devengo de un ingreso.

---

<sup>43</sup> Como componente minorador del precio evita la transferencia de pérdidas en los supuestos de sobrevaloración del elemento transmitido.



### Artículo 18. Reglas de transmisión de bienes y servicios.

b) Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el período impositivo en que los mismos se transmitan.

c) Tratándose de elementos patrimoniales amortizables integrantes del inmovilizado, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

d) Tratándose de servicios, en el período impositivo en que se reciban, excepto que su importe deba incorporarse a un elemento patrimonial, en cuyo caso se estará a lo previsto en las letras anteriores.

De lo anterior se deduce que sobre el VNM no se pueden dotar provisiones por depreciación.

Sin perjuicio de lo anterior, el art. 18 LIS contiene una cautela para la aplicación del ajuste bilateral. La entidad adquirente reajustará "cuando un elemento patrimonial o servicio hubieren sido valorados a efectos fiscales por el valor normal de mercado". ¿Qué significa? Parece que debe darse un ajuste previo o simultáneo en la transmitente, en la medida que si ésta no aplica (por no respetar la regla) o no sufre la aplicación (vía comprobación administrativa) la adquirente no puede tomar como premisa el VNM y reajustar sus bases imponibles.

La técnica del reajuste bilateral contenida en los arts. 15.2. LIS y 16.1 LIS se complementa con una serie de precisiones o complementos técnicos (arts. 15. 3a, 15.10 y 16.1 LIS) por razón de las peculiaridades de las operaciones, por afectar a terceros o por opciones del legislador. Las veremos al analizar cada uno de los supuestos.

Veamos un ejemplo. La sociedad A aporta a la sociedad B un terreno por el precio de 100. Su VNM es de 200. La sociedad A debería reajustar positivamente la BI (+100), y la adquirente, cuando lo venda a 300, reajustará su BI en el importe ya integrado (-100) en la transmitente, por lo que su BI de la operación será 100 ( $300 - 100 - 100$ ). Si la operación se realiza por valores superiores (precio:200, y VNM: 100) el ajuste en la transmitente será negativo (-100), menos BI, y positivo en la adquirente cuando lo transmite (+100), por lo que la reventa producirá una BI de 200 ( $300 - 200 + 100$ ).

En definitiva el sistema de ajustes extracontables bilaterales al VNM, cuando se respete o se aplique por la Inspección de Tributos producirá una reclasificación extracontable de resultados, como aplicación de un conjunto normativo que busca que las bases imponibles se sitúen en las sociedades a que correspondan evitando transferencias mercantiles de capacidades económicas, con economías de opción.

## E S T U D I O S

Las rentas fiscales por razón del VNM y cuyo resultado contable provenga de operaciones que dan lugar a la deducción para evitar la doble imposición interna (dividendos y participaciones en beneficios, y operaciones asimiladas) también dan derecho a la deducción por doble imposición en cuanto al importe del ajuste (art. 28.3 LIS párrafo final). No es un ajuste, pues no afecta a la BI, sino una norma de coordinación técnica, si bien no se entiende cómo puede aplicarse al no tener reflejo contable los ajustes fiscales.

#### A.5. AJUSTES OBLIGATORIOS AL V.N.M.

*1º.- Por operaciones entre socios (Sujetos Pasivos IS) y entidades (sociedades y otras con o sin personalidad jurídica).*

**a) Aportaciones no dinerarias. Se tomará el VNM de los elementos patrimoniales aportados a entidades y de los valores recibidos en contraprestación (art. 15.2.b LIS).**

**\* Para el SP aportante (y que recibe acciones o participaciones).**

Ajusta fiscalmente la diferencia (VNM-VC) del elemento transmitido (art. 15.3 LIS).

Contabiliza sin ajustar los elementos recibidos (PA)<sup>44</sup>. Las acciones o participaciones recibidas tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA) integrándose diferidamente en la B.I. (art. 18 LIS), si la sociedad receptora ha dispuesto de la autocartera, como a continuación veremos<sup>45</sup>.

---

<sup>44</sup> No obstante, conforme a la Resolución de 27 de Julio de 1.992 del Presidente del ICAC (**que asume los criterios establecidos para la permuta de bienes**) la participación en el capital recibida se valorará de acuerdo con el valor contable de los elementos patrimoniales aportados a la sociedad, minorado, en su caso, únicamente por la amortización acumulada de los mismos y no por las provisiones que pudieran estar contabilizadas, con el límite máximo del valor atribuido por la Sociedad receptora a dichos elementos patrimoniales a efectos de la aportación no dineraria. Los gastos inherentes a la operación incrementarán el valor de la participación en el capital recibida, siempre que el importe resultante no supere el valor de mercado de la participación. Por tanto éste será el Precio de Adquisición (PA).

<sup>45</sup> Este criterio parece ser el más consecuente con el conjunto de la norma. La transmitente ha ajustado el elemento transmitido y reajusta a la inversa el recibido, como si la operación hubiese sido clasificada como una subespecie de las permutas (art. 15.2 e) y f).

- \* Para el SP entidad receptora de la aportación (y que entrega acciones o participaciones).

Ajusta fiscalmente la diferencia (VNM-VC) de los elementos transmitidos. Sólo opera si dispone de la autocartera<sup>46</sup>, no cuando las acciones o participaciones<sup>47</sup> entregadas a cambio de la aportación son de nueva creación (art. 15.3., referencia b) LIS).

Contabiliza sin ajustar los elementos recibidos (PA). Pero tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA) integrándose diferidamente en la BI (art. 18 LIS)

#### **b) Reintegros no dinerarios.**

Se tomará el VNM de los elementos transmitidos por la entidad (art. 15.2.c LIS) que realiza la devolución.

##### ***b. 1. Por distribución no dineraria de beneficios.***

- \* Para la entidad distribuidora:

Ajusta fiscalmente la diferencia (VNM-VC) de los elementos transmitidos (art. 15.3., referencia c. LIS)

- \* Para el SP entidad (receptora):

Contabiliza sin ajustar los elementos recibidos (PA). Ajusta fiscalmente a VNM los elementos recibidos (art. 15.5. LIS). Por lo que tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA)<sup>48</sup> integrándola diferidamente en la BI (art. 18 LIS).

---

<sup>46</sup> Los resultados obtenidos en la enajenación de acciones propias figurarán en la cuenta de pérdidas y ganancias en el epígrafe: <<Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias>> o <<Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias>> según proceda (Norma de valoración 10<sup>a</sup>).

<sup>47</sup> El art. 15.2.b) habla exclusivamente de valores, y las participaciones no son títulos-valores, por lo que "a priori" no se aplicaría tal evento. Pero tal omisión es correcta dada la imposibilidad de que las SL tengan participaciones en autocartera (art. 39, y D. Trans. 6<sup>a</sup> Ley SL de 1.995)

<sup>48</sup> Por la parte equivalente al nominal de los beneficios (precio de adquisición) la integración es contable, y por la diferencia se producirá el reajuste (VNM - PA), con lo que se producirá la integración al VNM (art. 15.5. LIS) de los elementos recibidos.

## E S T U D I O S

**b. 2. Por reducción del capital con devolución de aportaciones no dinerarias.****\* Para la entidad que reduce:**

Ajusta fiscalmente por la diferencia (VNM-VC) de los elementos transmitidos (art. 15.3., referencia c LIS).

**\* Para el SP entidad (receptora):**

Contabiliza sin ajustar los elementos recibidos (PA). Pero tiene un doble ajuste:

a) Ajusta fiscalmente a VNM los elementos recibidos (art. 15.4. LIS). Por lo que tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA) integrándola diferidamente en la BI (art. 18. LIS).

b) Además, ajusta fiscalmente la diferencia positiva (exceso), del VNM de los elementos recibidos sobre VC participación (art. 15.4. párrafo 1º LIS), ya que hasta reducir a cero el VC de la participación se entiende que se realiza su devolución. A partir de tal situación estamos ante un reparto de dividendos.

**b.3. Por reparto no dinerario de la prima de emisión de acciones o participaciones (mercantilmente es reparto de dividendos).****\* Para la entidad distribuidora:**

Ajusta fiscalmente diferencia (VNM-VC) de los elementos transmitidos (art. 15.3., referencia c. LIS)

**\* Para el S.P. entidad (receptora):**

Contabiliza sin ajustar los elementos recibidos (PA). Pero tiene un doble ajuste:

a) Ajusta fiscalmente a VNM los elementos recibidos (art. 15.4. LIS). Por lo que tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA) integrándola diferidamente en la BI (art. 18. LIS).

b) Además, ajusta fiscalmente la diferencia positiva (exceso), del VNM de los elementos recibidos sobre VC participación (art. 15.4. párrafo 2º LIS), ya que hasta reducir a cero el VC de la participación se entiende que se realiza su devolución. A partir de tal situación estamos ante un reparto de dividendos.

**b.4. Otras reducciones de capital, sin devolución de elementos.**

Las reducciones de capital para condonar dividendos pasivos, la constitución o el incremento de la reserva legal o de reservas voluntarias o el restable-

cimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas, al no suponer la transmisión de elementos patrimoniales no produce ajustes fiscales por razón del VNM de los bienes. En este sentido hay que interpretar el art. 15.8 al decir que “no determinación para los socios rentas<sup>49</sup> (fiscales), positivas o negativas, integrables en la base imponible”. Pero ello no debe impedir que, en el supuesto de pérdida total de la participación, por anularse la misma con ocasión de reducción del capital por pérdidas, se computen en el SP (titular) tal pérdida, salvo si se debe al restablecimiento del equilibrio a pérdidas que hubieran debido ser objeto de correcciones valorativas por mandato mercantil<sup>50</sup>, en cuyo caso puede haber un problema de no deducibilidad por no imputarse al periodo que corresponden.

**b. 5. Por separación de socios.**

- \* Para la entidad que paga sus derechos al socio con elementos patrimoniales.

Ajusta fiscalmente la diferencia (VNM-VC) de los elementos transmitidos (art. 15.3. referencia c. LIS).

- \* Para el socio (SPIS) que recibe los elementos.

Contabiliza sin ajustar los elementos recibidos (PA). Pero tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA), integrándola diferidamente (art. 18 LIS). Además, la diferencia entre el PA - VC de la participación anulada se integra directa y simultáneamente en la BI (art. 15.6. LIS).

**b. 6. Por disolución.**

- \* Para la entidad disuelta, que adjudica elementos patrimoniales.

Ajusta diferencia (VNM-VC) de los elementos transmitidos (art. 15.3. referencia c. LIS).

- \* Para el socio (SPIS) que recibe los elementos.

Contabiliza sin ajustar los elementos recibidos (PA). Pero tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA), integrándola diferidamente (art.

---

<sup>49</sup> El concepto de renta es fiscal (art. 10 LIS) mientras que mercantilmente se habla de resultado contable.

<sup>50</sup> Principio de estanqueidad de ejercicios (art. 19 LIS).

## E E T I U D I O S

18 LIS). La diferencia entre el PA - VC de la participación anulada se integra directa y simultáneamente en la BI (art. 15.6. LIS).

2º.- *Por operaciones societarias (interviene la sociedad), pero afectan a los socios (SPIS).*

**α) Por fusión, absorción (es una forma de fusión) o escisión total o parcial.**

**α. 1. Fusión por absorción.**

\* Para la sociedad absorbida:

Ajusta fiscalmente diferencia (VNM - VC) de los elementos transmitidos (art. 15.3. referencia LIS)

\* Para la sociedad absorbente:

Contabiliza sin ajustar los elementos recibidos (PA). Pero tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA) integrándose diferidamente en la BI (art. 18 LIS).

Del contexto general (art. 15.2. LIS) se deduce que si la absorción es de sociedad íntegramente participada o posee acciones de la absorbida. La diferencia entre PA del patrimonio recibido (o su proporción) - VC de la participación anulada se integra directa y simultáneamente en la BI.

Ajusta fiscalmente la diferencia (VNM - VC) de las acciones o participaciones transmitidas a los socios. Sólo opera si dispone de la autocartera, no cuando se entregan acciones o participaciones de nueva creación (art. 15.3., referencia d LIS).

\* Para los socios de la absorbida:

Contabilizan sin ajustar la participación recibida (PA). Pero reajustan fiscalmente la diferencia (VNM - PA) que se integrará diferidamente en la BI (art. 18 LIS). La diferencia entre PA - VC de la participación anulada se integrará directa y simultáneamente en la BI (art. 15.7 LIS).

**α. 2. Fusión por creación de una nueva entidad.**

\* Para las sociedades extinguidas:

Ajustan fiscalmente las diferencias (VNM - VC) de los elementos transmitidos (art. 15.3. referencia d LIS).

\* Para la nueva entidad:

Contabiliza sin ajustar los elementos recibidos (PA). Pero tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA) integrándose diferidamente en la BI (art. 18 LIS)

\* Para los socios de las extinguidas:

Contabilizan sin ajustar la participación recibida (PA). Pero reajustan fiscalmente la diferencia (VNM - PA) que se integrará diferidamente en la BI (art. 18 LIS). La diferencia entre PA - VC de la participación anulada se integrará directa y simultáneamente en la BI (art. 15.7 LIS).

***α. 3. Por escisión parcial.***

\* Para la sociedad escindida (subsistente):

No se produce ningún efecto, para los elementos no escindidos y, por tanto, no traspasados a la(s) sociedad(es) de nueva creación.

Ajusta fiscalmente la diferencia (VNM-VC) de los elementos transmitidos (art. 15.3. referencia d) LIS.

\* Para la(s) sociedad(es) beneficiarias, resultantes de la escisión:

Contabilizan sin ajustar los elementos recibidos (PA). Pero tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA) integrándose diferidamente en la BI (art. 18 LIS)

\* Para los socios de la sociedad escindida:

Contabilizan sin ajustar la participación recibida (PA). Pero reajustan fiscalmente la diferencia (VNM - PA) que se integrará diferidamente en la BI (art. 18 LIS). La diferencia entre PA - VC de la participación anulada se integrará directa y simultáneamente en la BI (art. 15.7 LIS).

***α. 4. Por escisión total.***

\* Para la sociedad escindida:

Ajusta la diferencia (VNM-VC) de todos los elementos transmitidos (art. 15.3. referencia d LIS).

\* Para las sociedades beneficiarias, resultantes de la escisión:

Contabilizan sin ajustar los elementos recibidos (PA). Pero tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA) integrándose diferidamente en la BI (art. 18 LIS)

## E S T U D I O S

\* Para los socios de la sociedad escindida:

Contabilizan sin ajustar la participación recibida (PA). Pero reajustan fiscalmente la diferencia (VNM - PA) que se integrará diferidamente en la BI (art. 18 LIS). La diferencia entre PA - VC de la participación anulada se integrará directa y simultáneamente en la BI (art. 15.7 LIS).

3º.- *Por permutas de elementos patrimoniales (art. 15.2. e y f).*

Permutas en sentido general, canje o conversión de obligaciones y otros valores en acciones.

Los SP adquirentes contabilizan con criterios mercantiles los bienes adquiridos (PA). En las permutas no existe precio de adquisición, sino valor atribuido. Por lo que, por ej., el inmovilizado recibido se valorará de acuerdo al valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido si éste fuera menor ... (Sólo ajuste negativo) Apartado 2.1. Resolución 30.7.1991, del ICAC.

No se toma como referencia el VNM de los bienes transmitidos, sino de los adquiridos para no hacer dobles ajustes (la permuta es doble venta) midiéndose el resultado de una forma neta o compensada, por el resultado final que le produce al SP La diferencia entre lo que da (VC de los elementos entregados) y de lo que recibe (VNM de los elementos recibidos). Pero se integra directamente en la BI la diferencia entre VNM - PA (art. 18 LIS), y simultáneamente la diferencia entre PA - VC (art. 15.3. LIS).

4º.- *Por transmisiones o adquisiciones a título lucrativo.*

La transmitente ajusta fiscalmente la diferencia (VNM-VC) de los elementos transmitidos (art. 15.3. referencia a LIS)

La adquirente, contabilizará por el valor atribuido al elemento (valor venal)<sup>51</sup>. Pero reajustará fiscalmente la diferencia del VNM - Valor Venal (PA), integrándola en el propio período impositivo en la BI (art. 18 y 19.8 LIS).

---

<sup>51</sup> Al valor venal se refiere, por ejemplo la Norma 2ª de Valoración.



#### A.6. AJUSTES POSIBLES<sup>52</sup> POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA AL V.N.M. OPERACIONES VINCULADAS (ART. 16). TEST DEL V.N.M.

Operaciones vinculadas son las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas<sup>53</sup>, bien afecten a bienes o prestaciones de servicios.

Personas o entidades vinculadas (perímetro de vinculación):

---

<sup>52</sup> La naturaleza jurídica de la norma es confusa, ya que no puede ser una facultad arbitraria de la Administración el aplicarla o no, ya que ésta en su actuación se debe ajustar al Derecho, y están proscritas las actuaciones discrecionales. El alcance de la norma hay que entenderlo en el carácter subsidiario y de cierre de la norma, ante la insuficiencia de otras obligatorias que cubran supuestos de elusión fiscal, que son más probables allí donde hay vinculación. El término "podrá" significa que ante operaciones vinculadas, aunque no haya norma obligatoria de valoración al VNM siempre es aplicable (y obligatoriamente para la Administración, habría que añadir). En otras palabras las operaciones entre sujetos vinculados deben ser sometidas al test del VNM.

<sup>53</sup> Sólo son vinculadas las operaciones que se realizan entre los sujetos que tipifica la Ley.

|                                                                                                                 | Sociedad cualquiera <sup>54</sup> | Española | Extranjera | Cooperativa | Mandante española <sup>55</sup> | Mandataria extranjera | Con control común |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|----------|------------|-------------|---------------------------------|-----------------------|-------------------|
| 1. Socios <sup>56</sup> de la sociedad.                                                                         | 16.2.a.                           |          |            |             |                                 |                       |                   |
| 2. Socios <sup>57</sup> de otra sociedad del grupo <sup>58</sup>                                                | 16.2.e.                           |          |            |             |                                 |                       |                   |
| 3. Administradores de la sociedad.                                                                              | 16.2.b.                           |          |            |             |                                 |                       |                   |
| 4. Administradores de otra sociedad del grupo <sup>59</sup>                                                     | 16.2.f.                           |          |            |             |                                 |                       |                   |
| 5. Cónyuges ascendient. y descendient. de los:<br>a) socios <sup>60</sup><br>b) administradores<br>* de la soc. | 16.2.c.                           |          |            |             |                                 |                       |                   |
| * de otra soc. del grupo <sup>61</sup>                                                                          | 16.2.g.                           |          |            |             |                                 |                       |                   |
| 6. Sociedad del grupo <sup>62</sup>                                                                             | 16.2.d.                           |          |            |             |                                 |                       |                   |
| 7. Sociedad filial indirecta = ó +25%.                                                                          | 16.2.h.                           |          |            |             |                                 |                       |                   |
| 8. Establecimiento permanente<br>*extranjero<br>*español                                                        |                                   | 16.2.j.  | 16.2.k.    |             |                                 |                       |                   |
| 9. Sociedad cooperativa del grupo (tributario)                                                                  |                                   |          |            | 16.2.l.     |                                 |                       |                   |
| 10. Sociedad<br>*mandante <sup>63</sup> española<br>*mandataria extranjera                                      |                                   |          |            |             | 16.2.m.                         | 16.2.m.               |                   |
| 11. Sociedad con control común (socios, conyuges, ascendient., descendient) directo o indirecto = ó +25%        |                                   |          |            |             |                                 | 16.2.i.               |                   |
| 12. Personas físicas o jurídicas de paraísos fiscales. (R.D. 1080/1991)                                         | Art. 17.2.                        |          |            |             |                                 |                       |                   |

<sup>54</sup> Cualquiera que sea su tipología o nacionalidad.

<sup>55</sup> Mandante significa que ejerce el poder de decisión.

<sup>56</sup> La participación del socio debe ser igual o superior al 5% (No cotizadas) o 1% (Cotizadas).

<sup>57</sup> Ver nota anterior.

<sup>58</sup> Grupo es el definido en el art. 42 del C. Co., sin las exclusiones del art. 43, tal y como es contemplado en la sección 1ª del Capítulo I, de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas (RD 1815/1991, de 20.12)

<sup>59</sup> Ver nota anterior.

<sup>60</sup> La participación del socio debe ser igual o superior al 5% (No cotizadas) o 1% (Cotizadas).

<sup>61</sup> Ver nota Grupo.

<sup>62</sup> Ver nota Grupo.

<sup>63</sup> Mandante significa que ejerce el poder de decisión.

Es requisito necesario para la aplicación del VNM que la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del VNM, o un diferimiento de dicha tributación.

Por tanto, el valor normal de mercado (VNM), como medida antielusión es aplicable tanto a operaciones nacionales como internacionales, si puede actuar la soberanía tributaria española, por afectar a un SP sujeto a dicha soberanía que transfiere rentas o las difiere por vinculación a un SP extranjero.

Conviene dejar planteada una cuestión problemática en su interpretación. La distinta tributación efectiva (tipo de gravamen efectivo) por razón de deducciones ... aunque sea mínima originará la aplicación de la regla del VNM, ya que la tributación conjunta será inferior en muchas ocasiones, salvo que las operaciones se produzcan, sucesivamente, en sociedades o personas físicas con igual o superior tipo de gravamen efectivo. Lo mismo sucederá si se producen tipos de gravámenes efectivos por compensación de bases imponibles negativas o aplicación de bonificaciones.

Si se produce el ajuste por la Administración Tributaria para un sujeto pasivo del IS, debe reajustar todas las rentas de las entidades<sup>64</sup> que intervienen en la operación (ajuste bilateral), para que la renta total del perímetro de la operación sea igual al ajuste VNM - Precio aplicado a la primera entidad que realiza el primer eslabón de la cadena. Está pendiente de desarrollo reglamentario el procedimiento de aplicación del VNM en operaciones vinculadas.

Es un medio de adecuación de valores que tiene la Administración dentro del período de prescripción. No es un régimen obligatorio para el SP., pero es conveniente asumirlo ya que la Administración tenderá a (deberá) aplicarlo como régimen subsidiario cuando las reglas imperativas del art. 15 LIS no sean suficientes (Inseguridad de resultado).

Seguridad de resultado<sup>65</sup>: propuesta previa de las SP fundada en el VNM para la valoración de las operaciones (art. 16.6. LIS). Problemática de la aprobación<sup>66</sup>:

---

<sup>64</sup> El art. 16.1. párrafo tercero dice "entidades" pero el perímetro de la operación puede concatenar sujetos, personas físicas, con posiciones intermedias. Parece que no hay razón para excluirlos en el concepto de la renta global tributada.

<sup>65</sup> No es una seguridad jurídica (exposición de motivos), porque no deriva de las normas sino de la aceptación por la otra parte de la relación tributaria.

<sup>66</sup> Solicitud y aprobación, implican que no es un convenio (c/r. art. 88.1. LRJAP y PAC), sino una comprobación previa de la Administración Tributaria.

## E S T U D I O S

a) Procedimiento de resolución: Reglamento (pendiente). Puede entenderse desestimada la propuesta una vez transcurrido el plazo de resolución.

b) Eficacia: a partir de la aprobación, y durante tres períodos impositivos (no años).

c) Requisito objetivo: en los términos de la propuesta aprobada.

d) Cláusula de revisión para la Administración: puede modificarla unilateralmente, para adecuarla a una variación significativa de las circunstancias económicas<sup>67</sup>.

e) Convenios entre Administraciones Tributarias de distintos Estados para determinar el VNM: admisible. Puede ser para resolución de conflictos entre soberanías tributarias, o para seguridad jurídica de los SP que operan en el tráfico internacional, con pacto a tres o más bandas. No es un resultado exigible por no estar en el ámbito imperativo de la Ley española.

### ***B) Por ajustar el precio de adquisición<sup>68</sup>***

Como regla general se producen ajustes fiscales para ajustar las variaciones monetarias. Y además existen otros ajustes ante transmisiones (onerosas o lucrativas) de determinados bienes por su especial integración en el sistema impositivo, para evitar una doble tributación, para evitar economías de opción valorativas o por razones técnicas.

#### **B.1. POR RAZÓN DE AJUSTAR LOS VALORES DE ADQUISICIÓN A LA DEPRECIACIÓN MONETARIA. (ART. 15.11 L.I.S.).**

Sólo para elementos patrimoniales del inmovilizado material o inmaterial.

Para todas las transmisiones (onerosas o lucrativas).

El procedimiento es complicado y laborioso. Procedimiento:

1º. Se determina el resultado contable, y se ajusta fiscalmente (si alguna regla de ajuste es aplicable)<sup>69</sup> obteniéndose la renta derivada de la transmisión.

---

<sup>67</sup> Parece que se refiere tanto al marco económico general como al específico de la actividad de las empresas vinculadas (Por ejemplo, subidas de tipos de interés o fabricante que vende a su comercializadora sin riesgo de impagados, y pasa a asumir riesgos de impagados para compensarlos con excesos de resultados de fabricación).

<sup>68</sup> El valor de adquisición opera como partida para determinar el resultado de cualquier transmisión. Para evitar la sobretributación o la infratributación, fiscalmente puede sufrir ajustes.

<sup>69</sup> Nos estamos refiriendo a las reglas obligatorias al VNM.

2º. Si la renta es negativa. Es definitiva.

3º. Si la renta es positiva, puede ser objeto de reducción, pero sólo hasta su límite.

4º. La reducción es la depreciación monetaria desde el 1.1.1983, y se calcula:

a) Se actualiza por un coeficiente<sup>70</sup> tanto el valor de adquisición<sup>71</sup> y las amortizaciones acumuladas. Se determina la diferencia.

b) De dicha diferencia se deduce el valor contable.

c) El resultado se multiplica por el siguiente coeficiente (x).

$$x = \frac{\text{fondos propios}}{\text{Pasivo total}^{72} - \text{derechos de crédito y tesorería}}$$

Notas a la letra c) anterior:

1ª. Dichas magnitudes "serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha de transmisión, si éste último plazo fuera menor, a elección del sujeto pasivo. Serán magnitudes medias ponderadas.

2ª. Si el coeficiente (x) es superior a 0,4, no se aplica. La reducción es la diferencia establecida en b).

## B.2. ACCIONES (PARTICIPACIONES) DE CUALQUIER CLASE DE SOCIEDAD TRANSPARENTE. (ART. 15.9. L.I.S.). AJUSTE TÉCNICO DEL SISTEMA.

Se ajusta su valor de adquisición, incrementándose en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período comprendido entre su adquisición y transmisión.

<sup>70</sup> Lo establecerá la Ley de Presupuestos. Y para 1.996 lo regula la disposición adicional novena de LIS.

<sup>71</sup> Precio de adquisición o coste de producción. Del tenor literal parece que no se ajusta el "costo fiscal" cuando el precio de adquisición sufrió un reajuste por razón del VNM, sino el PA exclusivamente.

<sup>72</sup> Parece que incluidos los fondos propios.

## E · S · T · A · D · O

La operación se contabiliza con criterios mercantiles (Valor enajenación - V. Adquisición sin ajustes). Con lo que el ajuste fiscal previsto no altera el resultado contable.

El ajuste es extracontable como lo fue la base imponible positiva imputada (art. 4.2. LIS), pero ahora de signo contrario.

De igual forma, siguiendo la norma 8ª de valoración, la imputación de bases positivas que correspondan a valores adquiridos después de la misma pero que la soportan los adquirentes, por el decalaje originado entre el devengo y la imputación, disminuyen el valor de adquisición de los valores (art. 75.5. LIS).

### B.3. POR TRANSMISIÓN DE ACCIONES (PARTICIPACIONES) DE SOCIEDADES DE MERA TENENCIA DE BIENES. (ART. 15.9. L.I.S.). MEDIDA ANTIECONOMÍA DE OPCIÓN.

Ajustan su valor de transmisión hasta el teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del I. Patrimonio, o por el VNM si fuera inferior.

La operación se contabiliza con criterios mercantiles (Valor enajenación - V. Adquisición sin ajuste). Con lo que el ajuste fiscal previsto no altera el resultado contable.

Si el sujeto adquirente es un SP del IS, y se aplica el VNM, a tenor del art. 18 LIS tendrá un reajuste (VNM - PA) de signo contrario que se integrará diferidamente en la BI, como mayor costo ante su futura transmisión. Pero, si la valoración es la del Imp. Patrimonio, parece que no hay reajuste, con doble tributación a tenor de la literalidad del precepto, pero no debe ser admitido tal criterio pues se ha referenciado al VNM, subsumiéndolo por ser superior.

### B.4. ADQUISICIÓN Y AMORTIZACIÓN DE ACCIONES O PARTICIPACIONES PROPIAS. (ART. 15.10. L.I.S.). RAZONES DE TÉCNICA TRIBUTARIA.

La adquisición derivativa de acciones propias (art. 75 LSA), o adquisición previo acuerdo de reducción del capital (art. 170 LSA), y la amortización subsiguiente (por reducción de capital, anulación por fusión, disolución ...) no determinan para la entidad rentas positivas, ni negativas. Era algo evidente mercantilmente<sup>73</sup>, pero se llegó a la conclusión contraria con la anterior legislación fiscal.

---

<sup>73</sup> Amortización de acciones propias: La diferencia, positiva o negativa, entre el precio de adquisición y el nominal de las acciones deberá cargarse o abonarse, respectivamente, a cuentas de reservas. Dará lugar a la reducción de capital por el importe del nominal de dichas acciones (Norma de valoración 10ª).

Por tanto, la entidad adquirente no reajusta, ya que no tiene rentas positivas ni negativas (art. 15.10 LIS), siguiendo para la transmitente el régimen general de la transmisión de elementos patrimoniales (art. 11.2.a. LIS) al VNM, si fuera aplicable.

Se contabiliza, en el primer caso (art. 75 LSA), contra reservas la adquisición, y contra capital y parte de las reservas afectadas por la amortización, por lo que el resultado es indiferente, también para la cuenta de P y G

En el segundo caso (art. 170), también se contabiliza contra capital y reservas, por lo que no hay efecto en la cuenta de P y G

***C) Ajustes fiscales relativos a revalorizaciones contables (sin expresa regulación mercantil): revalorizaciones por simple anotación contable. (art. 15.1. LIS)***

Siguiendo la posición de los Tribunales<sup>74</sup>, y la doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado<sup>75</sup>, la revalorización contable ha de entenderse como admisible en casos excepcionales<sup>76</sup>, sin perjuicio de normas especiales, y sin integración en la cuenta de Pérdidas y Ganancias<sup>77</sup>.

---

<sup>74</sup> "El art. 39 CCom., al regular la valoración de las partidas del balance, se está refiriendo, precisamente, no a valores supuestos, sino a valores correspondientes al balance fijados con arreglo a valores objetivos que garanticen los intereses de terceros, que quiere decir tanto como valores reales, lo que no se desvirtúa por la circunstancia de referirse dicho precepto a seguir principios que exijan una ordenada y procedente gestión económica de la empresa, con mantenimiento de una continuidad en los criterios de valoración que no podrán ser variados sin causa razonada, ya que con ello lo que se quiere decir es que el módulo para fijar los expresados criterios objetivos ha de ser uniforme, con base en una actividad empresarial ordenada y prudente, con criterio continuado, y no con alteraciones no justificadas, pero no con permisividad de desvirtuación de valoraciones reales que se desplacen de la objetividad a que el expresado art. 39 alude". TS 1ª. S 7 Abr. 1989. -Ponente: Sr. Fernández Rodríguez) LA LEY, 1989-3, 664 (11903-R).

<sup>75</sup> Véase la Resolución de 23.11.1992.

<sup>76</sup> El resultado contable proviene de la obligación de la normativa mercantil o pública, según los tipos de sujetos. El resultado contable es el suministrado por la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las cuentas anuales deben mostrar y proporcionar una imagen fiel (substantiva o material) del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la empresa (art. 34.2. C. Co.), desde el punto de vista:

a) Formal documental (mostrar). Concepto formal estático. Art. 34. 3 C. Co.

b) Formal de la elaboración contable (proporcionar). Concepto formal dinámico. Art. 34.4. C. Co.

Cronológicamente la elaboración contable (imagen fiel dinámica), es anterior a los documentos que de la misma resultan (imagen fiel estática).

Pero, puede suceder, que en la elaboración contable pueden existir normas legales "en materia de contabilidad" cuya aplicación dé un resultado (Imagen fiel formal) incompatible con la imagen fiel substantiva o material.

## E S T U D I O S

Ante tal evento, la normativa vigente de naturaleza mercantil (Art. 38.1. C. Co., con referencia a los empresarios, establece que la no aplicación de forma excepcional de las normas legales generales sobre valoración es posible.

Del análisis de dicho precepto resulta que contiene dos reglas específicas que priman sobre los principios de contabilidad generalmente aceptados en materia de valoración de cualquier elemento patrimonial (material o inmaterial), si aquellas estuvieran en contradicción con éstos.

La primera de esas reglas, de observación obligatoria, se establece para la elaboración contable (imagen fiel dinámica); determinando de forma imperativa que los elementos del inmovilizado y circulante se contabilizarán por el precio de adquisición (adquiridos a terceros), o por el coste de producción (producidos por el propio sujeto).

La segunda de esas reglas (el balance sólo puede recoger beneficios realizados), de observación obligatoria, se establece para la formulación contable final (imagen fiel estática). No obstante puede aparecer como insuficiente o deficiente el resultado en términos de valoración de los elementos que integran el balance.

La deficiencia o insuficiencia de valor atribuido es siempre un criterio subjetivo, pues no obedece a la aplicación de las reglas contables de obligatorio cumplimiento que, establecidas por el legislador, determinan la objetividad legal del resultado.

En tal supuesto, la normativa contable no es aplicable, para no viciar la elaboración y el resultado. Estamos ante imprecisiones legislativas.

El legislador, por principio, no puede asumir que sus disposiciones sean cuestionadas pues reflejan los conceptos de justicia y oportunidad aplicados a una determinada realidad que regulan. Por ello, el legislador, después de establecer que el balance debe reflejar sus elementos partiendo del precio de adquisición o del costo de producción, reafirma su criterio (objetivo-legal) estableciendo dos reglas marco (no de determinación concreta) complementarias:

a) La prudencia valorativa es regla obligada.

b) Una especificación de dicha regla. Obligatoriamente (en todo caso), en el balance sólo se pueden recoger los beneficios realizados. Las meras expectativas de mayor valor en los elementos del balance no se pueden recoger, ni a través de la cuenta de pérdidas y ganancias, ni de forma directa anotándolas como más reservas (explícitas), lo que dará el mismo resultado en el balance. Son, en consecuencia, también criterios objetivos - legales.

No obstante lo anterior, el legislador es consciente que no posee la verdad objetiva de forma absoluta, y que sus mandatos pueden producir, a pesar de todo, un resultado incompatible con la verdadera realidad objetiva (imagen fiel).

Para ello, establece una **regla excepcional**: los principios establecidos de forma general (todos y cada uno de ellos) pueden dejar de aplicarse en casos excepcionales, imponiendo únicamente unas determinadas obligaciones de información. **Y, ante tal supuesto, la única regla a respetar es la imagen fiel establecida por el art. 34.4. C.Co., confirmada como norma base, de todos los principios, en el PGC.**

La imagen fiel es un concepto jurídico indeterminado, con notable valor implícito, pero inconcreto valor explícito. La determinación de los criterios corresponde a las normas legales, en la medida que el legislador ha concebido lo adecuado. Pero su aplicación a cada sujeto y supuesto determinado, en función del tiempo y lugar, y de la evolución de las ideas y principios sobre la materia, es una labor interpretativa. Consecuentemente, los principios contables y las normas de valoración son susceptibles de cuestionarse, a través del fin para el que se han dictado: la imagen fiel material, que como concepto jurídico indeterminado permite su permanente adecuación y configuración a la realidad social del tiempo y lugar en que ha de concretarse (art. 3 C. Civil).

Mercantilmente, en materia de valoraciones, y concreción del art. 34, el art. 38.2. del C.Co. tiene una interpretación inequívoca, pues su conclusión es la obtención de una realidad objetiva (imagen fiel), con independencia de las posibilidades u obligaciones fiscales. Y, exclusivamente, a tal fin permite las revalorizaciones contables, en casos excepcionales, que lógicamente, al ser reflejo de plusvalías tácitas y no realizadas, se anotarán a través de una cuenta de reservas.

Consecuentemente, deberá señalarse en la memoria la falta de aplicación de las normas contables, motivarse suficientemente, y expresar su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa (art. 34.4. C. Co). **Todo ello, para ser sometida la exclusión a control tan-**



A efectos fiscales (art.15.1. LIS) las revalorizaciones contables:

\* No se integran en la base imponible. Tal medida se articula como medida para evitar el aprovechamiento de bases imponibles negativas por compensación.

**to de los Auditores, si la sociedad está sometida a revisión, como de los Tribunales en última instancia si la aplicación deviene litigiosa entre sujetos interesados.**

En la Ley de S.A., las reglas generales del C. Co. no sufren variación sustantiva, sino de especificación semántica o puntual (aclaratoria). No obstante, aparecen dos mandatos (arts. 195.3 y 196.3 LSA) idénticos: "Deberá indicarse en la memoria, con la debida justificación, el importe de la diferencia que pueda producirse entre la valoración contable y la que correspondería por correcciones de valor excepcionales de los elementos del activo (inmovilizado o circulante) que sean debidas solamente a la aplicación de la legislación fiscal". Dichos preceptos parece que hay que enmarcarlos en las previsiones del art. 38.2 del C. Co., esto es en la regla excepcional que permite prescindir de los principios generales en materia de valoración.

No obstante se da un paso más allá, el legislador asume la distorsión que la legislación fiscal puede producir por sus normas de valoración.

Regula un supuesto específico, las actualizaciones de valores que tradicionalmente se han derivado de la legislación fiscal, mediante un reenvío a la legislación fiscal, posiblemente por la estabilidad de las normas mercantiles y la repetida modificación de la normativa fiscal, que por ello se muestra como cauce apropiado para rectificar, o asumir nuevos valores, más aún cuando dicha rectificación o asunción pueda incidir en los ingresos públicos, y por tanto la oportunidad de política fiscal puede condicionar la asunción y la admisión de correcciones fiscales (coordinación normativa).

Admitida la posibilidad y la obligación de que en la memoria deben indicarse diferencias de valor obtenidas por la aplicación de la normativa fiscal, es preciso delimitar cual es el alcance del mandato de los arts. 195.3 y 196.3 LSA. Esto es, si todas las correcciones admisibles (no prohibidas) por la legislación fiscal son admisibles por la legislación mercantil, por aplicación del art. 38.2 del C. Co.; o bien, sólo aquellas que específicamente sean derivadas de una norma fiscal sobre corrección de valores del inmovilizado o del circulante.

Los arts. 195.3 y 196.3 LSA, y el art. 38 del C. Co., en un equilibrio entre la normativa fiscal y mercantil, se refieren a "la memoria" que es uno de los tres componentes de las cuentas anuales. La memoria complementará, ampliará y comentará la información contenida en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias (art. 35.3. C. Co.) por lo que se puede entender que las nuevas valoraciones han podido tener también su reflejo en el balance o en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias, pero no es necesario que todas las revalorizaciones fiscales surtan efectos fuera de la memoria, ya que los mayores valores pueden tener una explicación extracontable, si es suficiente para alcanzar su fin (imagen fiel).

Todo lo anterior, sin perjuicio, que determinadas normas de valoración fiscal produzcan efectos extracontables, a pesar de asignar mayores valores sobre los contables, a efectos fiscales.

Todas las técnicas anteriores son utilizadas en la normativa fiscal del IS:

- a) Para las revalorizaciones contables (mercantiles), extrafiscales, sólo reflejo de su situación histórica, EN LA MEMORIA (art. 34.4. C.Co. y art. 15.1 LIS).
- b) Para actualizaciones de valores aprobadas por la normativa fiscal, mediante su reflejo en el balance, si así lo estableciese, como ha venido haciéndose hasta el presente.
- c) Para los ajustes derivados de las normas de valoración del IS sólo en la base imponible del IS (No reflejo contable).

<sup>77</sup> La revalorización no se integrará en la cuenta de Pérdidas y Ganancias ya que es manifestación explícita de reservas implícitas (no de resultados), salvo disposición normativa que obligue a realizarlo. El mayor valor del bien revalorizado afectará sus correcciones valorativas (amortizaciones y depreciaciones).

## E S T U D I O S

\* Excepción: cuando en virtud de normas legales o reglamentarias se obligue a incluir su importe en el resultado contable<sup>78</sup>.

\* Si no hay integración en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales<sup>79</sup>. Y se deberán mencionar en la memoria (y sucesivas, mientras se posean los bienes) el importe de los elementos afectados, y el período o periodos impositivos en que se practicaron, siendo sancionable su omisión (5% de la revalorización) por una sola vez (art. 141 LIS).

### 3.5. Derivados del Principio del devengo<sup>80</sup>.

Fiscalmente el criterio es el mismo, al establecerse que los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros. (art. 19.1. LIS), sin perjuicio de especificaciones o salvedades por razón de actividades, operaciones o sectores determinados<sup>81</sup>, o de las siguientes especificidades.

\* La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación fi-

---

<sup>78</sup> No es fácil saber a que supuestos se refiere, pero pueden ser tanto los previstos en las normas mercantiles o fiscales. De entre las primeras, podría pensarse que la desaparición (extraordinaria) de la causa de una depreciación irreversible (disminuyó el valor del bien) es uno de los supuestos. De entre las segundas, el posible incumplimiento de los requisitos de una actualización de valores fiscal, hará perder sus "beneficios", y sin embargo puede que hayan sido integradas las revalorizaciones, por vía de amortizaciones, en el resultado contable. Por lo que se mantendrá la situación gravando la revalorización para no producir distorsiones entre la normativa fiscal y la mercantil.

<sup>79</sup> A efectos mercantiles (amortizaciones ...) una vez contabilizada "regularmente" la revalorización sigue las reglas generales aplicables al bien revalorizado, ya que la revalorización sólo produce una alteración del precio de adquisición o coste de producción. Hay que entender que las normas fiscales que regulen con posterioridad a la Ley 43/95 las revalorizaciones, las declararán sujetas y exentas o sujetas con gravamen reducido, quedando en ambos casos integradas en la base imponible. Si se declarase la no sujeción, salvo disposición expresa, no producirán un mayor valor a efectos fiscales (amortizaciones, costo de adquisición fiscal ...).

<sup>80</sup> *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 (PGC Principios).*

<sup>81</sup> Reglamentariamente, a los solos efectos de determinar la base imponible, se podrán dictar normas para la aplicación de lo previsto en el apartado 1 a actividades, operaciones o sectores determinados (art. 19.7. LIS).

nanciera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.2 del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine. (art. 19.2. LIS)

\* Las rentas de operaciones a plazos o con precio aplazado<sup>82</sup> (art. 19.4. LIS). Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

\* Los gastos por dotaciones realizadas a provisiones y fondos internos<sup>83</sup> (art. 19.5. LIS).

\* La recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor<sup>84</sup> (art. 19.6. LIS).

\* La recuperación de valor de los elementos patrimoniales del inmovilizado que hayan producido pérdidas derivadas de su transmisión cuando hubieran sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron<sup>85</sup> (art. 19.6. LIS).

\* Las rentas diferidas por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 21 LIS).

1. Afecta a las rentas netas<sup>86</sup> obtenidas en la transmisión onerosa (no lucrativa) de elementos patrimoniales del:

---

<sup>82</sup> En el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.

<sup>83</sup> Las dotaciones realizadas a provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones, serán imputables en el período impositivo en que se abonen las prestaciones. La misma regla se aplicará respecto de las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones que no hubieren resultado deducibles.

<sup>84</sup> La recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha recuperación, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma.

<sup>85</sup> Se aplicará la misma regla nota anterior.

<sup>86</sup> Una vez corregida la depreciación monetaria (art. 15.11. LIS) si son bienes del inmovilizado material e inmaterial.

## E S T U D I O S

- \* inmovilizado (material o inmaterial).
- \* valores representativos de participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades, si otorgan una participación no inferior al 5%<sup>87</sup> y, poseídas, al menos con un año de antelación.

2. Reinversión en cualquiera de los elementos mencionados<sup>88</sup>.

3. Plazo: la puesta a disposición debe ser el año anterior a la entrega o puesta a disposición del bien transmitido y los tres años posteriores. Si no se realiza<sup>89</sup>, se considera integrada en la BI que lo debió ser, se calcula la cuota, y se ingresa con interés de demora, junto con la cuota del año en que venció el plazo de reinversión.

4. Posibilidad de planes especiales de reinversión. Pendiente reglamento.

5. Gravamen: técnica de diferimiento. Distinta imputación temporal de las rentas obtenidas.

a) Si reinversión en bienes no amortizables: la renta diferida se integra en la BI por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo de reinversión<sup>90</sup>.

b) Si reinversión en bienes amortizables: la renta diferida se integra en la BI en la forma anterior, o en la misma medida que las amortizaciones.

6. Requisito de la reinversión: permanencia (salvo pérdida justificada) hasta la total integración en la BI, salvo criterio b) de amortizaciones de plazo inferior. En caso contrario se integra todo el resto de la renta, salvo nueva reinversión de todo el importe obtenido en la nueva transmisión<sup>91</sup>.

---

<sup>87</sup> Parece que las transmisiones deben ser de por lo menos "paquetes" del 5%.

<sup>88</sup> Parece que si son valores no se exige que lleguen al 5%.

<sup>89</sup> No regula los supuestos de reinversión parcial.

<sup>90</sup> Parece que se pospone a partir del tercer año, aunque la reinversión sea anterior (período de carencia).

<sup>91</sup> Parece que vuelve a iniciarse el proceso, sobre todo si el sistema de integración es en función de las amortizaciones.

### 3.6. Derivados del Principio del registro<sup>92</sup>.

#### 3.6.1. Reglas generales.

No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente<sup>93</sup> en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquél en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados.

No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquél en el que proceda su imputación temporal<sup>94</sup> o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior<sup>95</sup>, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores. (art. 19.3. LIS)

La regla general es que los ingresos y gastos deben registrarse, y son imputables en su período siguiendo el criterio mercantil, salvo las excepciones y normas especiales que en relación con el principio de devengo se tipifican y que en ningún caso permiten anticipar gastos o diferir ingresos en relación con su devengo.

---

<sup>92</sup> *Los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen (PGC Principios).*

<sup>93</sup> Registrado.

<sup>94</sup> Gastos registrados con posterioridad al devengo.

<sup>95</sup> Ingresos registrados con anterioridad al devengo.

## E S T U D I O S

**3.6.2. Supuesto especial. Ingresos registrados con anterioridad al devengo. Los FIAMM, y demás títulos representativos de Instituciones de Inversión Colectiva.**

Los SP titulares de FIAMM son propietarios de la alícuota que les corresponde sobre el patrimonio del Fondo de Inversión en Activos del Mercado Monetario, que representado por participaciones, como titulación de su propiedad, se valorarán como valores mobiliarios siguiendo la regla general conforme al principio del precio de adquisición, sin que exista norma expresa que especifique su alcance, salvo la Resolución del ICAC de fecha 27 de Julio de 1.992, que en una interpretación claramente extensiva, asimila las variaciones del valor liquidativo a "intereses" de renta fija, por los activos que componen el patrimonio del fondo. La lógica de la asimilación puede ser o no aceptable, pero en cualquier caso es una extralimitación por carecer la norma de valor reglamentario general (STSJM de 19.1.94), como por extralimitación e infracción del principio de jerarquía normativa, ya que ni las Leyes ni el PGC contienen una mención que ampare la asimilación.

En cualquier caso, la normativa fiscal no quiere entrar en la polémica sobre la contabilización (criterios mercantiles) de las variaciones (tendencialmente positivas) del valor liquidativo de los FIAMM, y arbitra dos mandatos, según cual sea el criterio mercantil que adopte la sociedad:

Si se respeta el precio de adquisición, sin registro de las variaciones (positivas) de valor liquidativo, la renta (diferencia entre PA y PV ó reembolso) se integrará en la BI cuando se produzca la transmisión conforme a las reglas generales (art. 72 LIS).

Si el precio de adquisición es actualizado en función de las variaciones (positivas) del valor liquidativo, considerándolas como rendimiento, las variaciones (rentas) contabilizadas se integrarán en la Base Imponible (art. 73 LIS).

Este último criterio es igualmente aplicable a las rentas (variaciones) contabilizadas de cualquier acción o participación en las demás Instituciones de Inversión Colectiva (SIM, SIMCAV, FIM), que por razón de la imagen fiel, pueden separarse del precio de adquisición.

Por último, indicar que, aunque no se materialicen o registren, como medida antielusión, para las inversiones en instituciones de inversión colectiva de paraísos fiscales, se sigue la integración obligatoria de los aumentos (sólo diferencias positivas) de valor, en la medida que se vayan produciendo (art. 74 LIS).

### 3.7. Derivados del Principio de prudencia.

#### 3.7.1. Regla general.

El principio mercantil de prudencia es un elemento distorsionador de la recaudación fiscal, en la medida que bajo su amparo puede diferirse<sup>96</sup> el pago del IS. En dicho principio se engloban el de beneficios realizados<sup>97</sup>, el de cómputo de riesgos previsibles y pérdidas eventuales (fiscalmente conceptualizado como provisiones para riesgos y gastos)<sup>98</sup>, y el de cómputo de las depreciaciones<sup>99</sup>.

El principio de computar sólo los beneficios realizados, siempre que su aplicación se haya realizado razonablemente, es criterio válido fiscal, ya que sólo las limitaciones fiscales tipificadas (art. 10 LIS) serán una restricción al principio de prudencia. Las limitaciones tipificadas son las siguientes:

#### 3.7.2. Provisión para riesgos y gastos - art. 13 LIS- (mercantilmente riesgos previsibles y pérdidas eventuales).

No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de:

- \* riesgos previsibles.
- \* pérdidas eventuales.
- \* gastos o deudas probables.

No obstante lo establecido en el apartado anterior, serán deducibles:

---

<sup>96</sup> En contrapartida al no diferimiento, mercantilmente, se originará un impuesto sobre sociedades anticipado (C/4740) hasta que se produzca el evento que originó la provisión mercantil o se estime fiscalmente adecuada la depreciación, y su aplicación sea gasto a efectos fiscales. Por el contrario, la amortización fiscal libre, que no puede tener reflejo contable, producirá sus efectos en la base imponible originando un impuesto diferido (C/479) hasta que se produzca paulatinamente su imputación mercantil.

<sup>97</sup> **Beneficios realizados.** Únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio (PGC Principios).

<sup>98</sup> **Riesgos previsibles y pérdidas eventuales.** Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles.

En consecuencia, al realizar dicho cierre se tendrán presentes todos los riesgos y pérdidas previsibles, cualquiera que sea su origen. Cuando tales riesgos y pérdidas fuesen conocidos entre la fecha del cierre del ejercicio y aquélla en que se establecen las cuentas anuales, sin perjuicio de su reflejo en el balance y cuenta de pérdidas y ganancias, deberá facilitarse cumplida información de todos ellos en la memoria (PGC Principios).

<sup>99</sup> **Depreciaciones.** Igualmente, se tendrán presentes toda clase de depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio fuese positivo como negativo (PGC Principios).

## E S T U D I O S

a) Las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida.

b) Las dotaciones para la recuperación del activo revertible, en los términos del art. 13.b.

c) Las dotaciones que las empresas dedicadas a la pesca marítima y a la navegación marítima y aérea destinen a la provisión para grandes reparaciones, en los términos del art. 13.c.

d) Las dotaciones para la cobertura de reparaciones extraordinarias de elementos patrimoniales distintos de los previstos en la letra anterior y de los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, en los términos del art. 13.d.

e) Las dotaciones a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras, en los términos del art. 13.e.

f) Las dotaciones que las sociedades de garantía recíproca efectúen al fondo de provisiones técnicas, en los términos del art. 13.f.

g) Las dotaciones para la cobertura de garantías de reparación y revisión, hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dicho período impositivo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas.

Las entidades de nueva creación también podrán deducir las dotaciones a que hace referencia el párrafo primero, mediante la fijación del porcentaje referido en el mismo respecto de los gastos y ventas realizados en los períodos impositivos que hubieren transcurrido.

Consecuentemente a los puntos 1. y 2. anteriores no son admisibles fiscalmente las dotaciones para riesgos y gastos derivados de devoluciones de ventas.

3. Son deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones y las contribuciones a fondos externos para la cobertura de contingencias análogas, en los términos del art. 13.3. LIS, dado que se imputan fiscalmente a quien se vinculan las prestaciones, es irrevocable el derecho a la prestación y la gestión y titularidad es ajena a la sociedad (independencia).



### 3.7.3. Depreciaciones.

Nos estamos refiriendo tanto a las amortizaciones como a las propias depreciaciones de valor.

#### 3.7.3.1. Depreciaciones (Correcciones de valor) del inmovilizado material.

##### A) AMORTIZACIONES<sup>100</sup>.

Fiscalmente los criterios mercantiles sufren las siguientes variaciones tipificadas:

##### A.1. Amortizaciones por depreciación efectiva.

El criterio es el mismo, si bien el concepto de depreciación normal se sustituye por depreciación efectiva. Y este concepto se admite:

a) Mediante prueba a cargo del SP (art. 11.1.e. LIS).

b) Sin prueba, cuando se aplique uno de los siguientes métodos de cálculo:

1º. Coeficientes lineales de tablas oficialmente aprobadas<sup>101</sup>, por lo que hay una deslegalización reglamentaria (art. 11.1. final LIS).

2º. Aplicación de un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización (art. 11.1.b. LIS). Ver procedimiento.

No es aplicable a: edificios, mobiliario y enseres.

No tienen que ser nuevos.

No se exige período mínimo de vida útil.

---

<sup>100</sup> **Regla general.** *En todos los casos se deducirán las amortizaciones practicadas, las cuales habrán de establecerse sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarlos. (Norma de valoración 2ª).*

**Reglas concretas. Las plantillas y los moldes** utilizados con carácter permanente en fabricaciones de serie deben formar parte del inmovilizado material, calculándose su depreciación según el período de vida útil que se estime. (Norma de valoración 3ª).

<sup>101</sup> La Disposición Derogativa Unica. 2.17. declara vigentes las establecidas por OM 12.5.93. Ello implicará que las tablas podrán delimitar los coeficientes máximos, mínimos, ambos ... La amortización mínima desaparece como concepto predeterminado. Ello puede conllevar a utilizar distintos coeficientes y no respetar el requisito de ser sistemáticas en el ámbito mercantil, sobre todo si se amortizan "0".

Las tablas podrán regular situaciones especiales: trabajo a más de un turno, elementos que no se usan con continuidad, elementos usados, piezas de repuesto etc.

## E S T U D I O

3º. Aplicación del método de los números dígitos (art. 11.1.c. LIS). Ver procedimiento.

No es aplicable a: edificios, mobiliario y enseres.

4º. Se ajusta a un plan formulado por el SP y aceptado por la Administración (art. 11.1.d. LIS). Reglamentariamente se establecerá el procedimiento.

Notas (Amortización efectiva):

a) Exceso de amortización contable sobre la fiscal. No es admisible salvo libertad de amortización o aprobación por la Administración. Los excesos serán una diferencia permanente ya que se perderán definitivamente<sup>102</sup>.

b) Exceso de amortización fiscal sobre la contable. No es admisible salvo libertad de amortización, pero los excesos serán una diferencia temporal si cuando se registren contablemente la tributación no es inferior a la que hubiere correspondido en su período de devengo. En otro caso, será una diferencia permanente<sup>103</sup>.

### A.2. Amortización libre.

Además se admite la amortización libre (sin contabilización art. 19.3. LIS)<sup>104</sup> en varios supuestos.

1º. Inmovilizado material e inmaterial afectos a I+D, excluidos los edificios que podrán amortizarse, por partes iguales, durante un período de 10 años, en la parte afecta a I+D. (art. 11.2.c LIS).

2º. Los gastos de I+D activados como inmovilizado inmaterial.

Las amortizaciones de bienes afectos a I+D no pueden reactivarse y amortizarse libremente después (técnica de diferimiento).

3º. Para SA laborales (art. 11.2.a LIS).

4º. Para activos mineros (arts. 11.2.b., y 111 LIS).

5º. Para explotaciones asociativas prioritarias (art. 11.2.e. LIS).

6º. Para empresas de reducida dimensión (arts. 123 y 124 LIS).

---

<sup>102</sup> Ver principios de devengo y registro (art. 19 LIS)

<sup>103</sup> Ver principios de devengo y registro (art. 19 LIS)

<sup>104</sup> La amortización libre no es admisible contablemente (mercantilmente), por la desnaturalización de los resultados del ejercicio que puede perjudicar los derechos individuales de los socios y terceros, y alterar la imagen fiel del patrimonio.

### Notas (Amortización libre):

- a) Ajusta la BI (-) por la diferencia con la amortización contable, cuando se aplique.
- b) Ajusta la BI (+) por las amortizaciones contables, cuando se haya utilizado precedentemente.
- c) Ajusta la BI (+) para la transmisión de los bienes, cuando se haya utilizado precedentemente.

### B) CORRECCIONES (DEPRECIACIONES)<sup>105</sup>.

No existe criterio fiscal especial tipificado.

### 3.7.3.2. Depreciaciones del inmovilizado inmaterial<sup>106</sup>.

Estamos hablando de Gastos de investigación y desarrollo<sup>107</sup>, del Fondo de comercio<sup>108</sup>, de los Derechos de traspaso<sup>109</sup>, de las Concesiones administrativas,

---

<sup>105</sup> **Regla general.** Deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a cada elemento de inmovilizado material el inferior valor de mercado que le corresponda al cierre de cada ejercicio, siempre que el valor contable del inmovilizado no sea recuperable por la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos incluida la amortización.

**Depreciaciones duraderas pero reversibles.** Por la depreciación duradera que no se considere definitiva se deberá dotar una provisión; esta provisión se deducirá igualmente a efectos de establecer la valoración del bien de que se trate; en este caso no se mantendrá la valoración inferior si las causas que motivaron la corrección de valor hubiesen dejado de existir.

**Depreciaciones irreversibles.** Cuando la depreciación de los bienes sea irreversible y distinta de la amortización sistemática, se contabilizará directamente la pérdida y la disminución del valor del bien correspondiente. (Norma de valoración 2ª).

<sup>106</sup> Salvo los supuestos específicos, se aplicarán los criterios establecidos para el inmovilizado material tanto por lo que respecta a la dotación de amortizaciones como de provisiones (**Norma de valoración 5ª**). Consúltese la Resolución de 21 de Enero de 1.992 (Presidencia del ICAC). Correcciones de valor del inmovilizado inmaterial.

<sup>107</sup> **Mercantilmente**, serán gastos del ejercicio en que se realicen; no obstante, al cierre del ejercicio podrán activarse como inmovilizado inmaterial ... Los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo deberán amortizarse a la mayor brevedad posible y siempre dentro del plazo de cinco años desde que se concluya el proyecto de investigación o desarrollo que haya sido capitalizado; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los gastos capitalizados deberán llevarse directamente a pérdidas.

<sup>108</sup> **Mercantilmente**, el fondo de comercio deberá amortizarse de modo sistemático, no pudiendo exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos, con el límite máximo de 10 años. Cuando dicho período exceda de 5 años, deberá justificarse en la memoria la ampliación del plazo, siempre con el límite máximo de los 10 años.

<sup>109</sup> **Mercantilmente**, los derechos de traspaso deberán amortizarse de modo sistemático, no pudiendo exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos.

## E S T U D I O S

de los Programas de ordenador. (Aplicaciones informáticas)<sup>110</sup>, de los bienes en Arrendamiento financiero<sup>111</sup>, y de los Gastos de primer establecimiento<sup>112</sup>.

**A) AMORTIZACIÓN DEL FONDO DE COMERCIO, MARCAS, DERECHOS DE TRASPASO, Y RESTANTES ELEMENTOS PATRIMONIALES DEL INMOVILIZADO INMATERIAL QUE NO TUVIESEN FECHA CIERTA DE EXTINCIÓN (ART. 11.4 Y 5 L.I.S.).**

Fiscalmente, los requisitos de deducibilidad de las dotaciones son los siguientes:

1º. Límite máximo anual 10%.

2º. Adquiridos onerosamente.

3º. No sean adquiridos a personas o sociedades del grupo<sup>113</sup>, salvo que a su vez lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas hasta el que fue el precio de adquisición.

Notas:

1ª Los requisitos 2º y 3º no son exigibles si el SP prueba que la depreciación es irreversible. Pero habrá que probar que hay depreciación, ya que no puede alcanzar a supuestos de activos inmateriales "ficticios" o no realmente depreciados.

2ª. Las amortizaciones de los gastos de investigación y desarrollo son deducibles siempre que los gastos reúnan los requisitos de deducibilidad (art. 16 LIS).

**B) BIENES EN ARRENDAMIENTO FINANCIERO Y ANÁLOGOS.**

El art. 11.3. LIS regula el género de los supuestos de cesión del uso de bienes con opción de compra o renovación, del que es una especie el arrendamiento financiero (art. 128 LIS).

---

<sup>110</sup> **Mercantilmente**, se aplicaran los mismos criterios de ... amortización que los establecidos para los gastos de investigación y desarrollo.

<sup>111</sup> **Mercantilmente**, los derechos registrados como activos inmateriales serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato.

<sup>112</sup> **Mercantilmente**, los gastos de establecimiento deberán amortizarse sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años.

<sup>113</sup> Ver nota grupo, operaciones vinculadas.

### *b.1. Genérico (art. 11.3 LIS).*

Requisito: que no existan dudas razonables<sup>114</sup> de que se adquirirá o renovará.

Criterio: se sigue el criterio mercantil, pero se concreta que los gastos a distribuir en varios ejercicios, lo serán entre los períodos impositivos comprendidos dentro del tiempo de duración de la cesión.

### *b.2. Específico: arrendamiento financiero (art. 128 LIS).*

Se sigue el criterio tradicional, pero la deducibilidad de la parte de las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del bien para cada período no puede exceder del duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas.

### *b.3. Lease-back.*

El art. 11.3. LIS regula específicamente el Lease-back. Sigue el criterio mercantil por lo que el transmitente-cesionario continuará la amortización del mismo en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión. El comprador-cedente amortizará el precio de adquisición (o coste de producción<sup>115</sup>), deducido el valor de la opción, en el plazo de vigencia de la operación.

Contablemente no se produce resultado por la transmisión previa al arrendamiento, ya que se considera una operación financiera, al no existir un ajuste fiscal específico (tipificado) para este supuesto. Se seguirá el criterio contable (no hay resultado por la operación), y por tanto no hay renta fiscal.

Nota común b.1., b.2., y b.3.: pueden amortizarse libremente en los supuestos generalmente previstos (art. 11.a. final LIS).

### **3.7.3.3. Imputación a resultados de gastos a distribuir en varios ejercicios<sup>116</sup>.**

Fiscalmente, no existe diferencia tipificada.

---

<sup>114</sup> Se presupone, si el importe de la cuota residual es inferior al valor neto si se hubiera amortizado en las cuotas máximas dentro del período de la cesión. Pero no impide que existan otras razones justificadas.

<sup>115</sup> Parece que sólo se puede dar si hace mejoras realizadas por el comprador, antes de cederlo.

<sup>116</sup> Mercantilmente, se aplicarán las siguientes normas: **a) Gastos de formalización de deudas (Norma de valoración 7ª).** En principio, estos gastos deberán afectarse al ejercicio a que corresponda. Excepcionalmente, dichos gastos podrán distribuirse en varios ejercicios, en cuyo caso deberán imputarse

## E S T U D I O S

**3.7.3.4. Correcciones valorativas de valores negociables<sup>117</sup>.**

Fiscalmente, la deducibilidad de las dotaciones por depreciación de valores (arts. 12.3. y 4 LIS), sigue las siguientes reglas:

**A) VALORES REPRESENTATIVOS DE FONDOS PROPIOS (ACCIONES ...).**

\* Cotizadas: criterio mercantil

\* No cotizadas: : criterio mercantil, pero no podrá exceder de V. Teórico inicio - V. Teórico cierre ejercicio<sup>118</sup>. Por el principio de correlación de ingresos

---

tarse a resultados durante el plazo de vencimiento de las correspondientes deudas y de acuerdo con un plan financiero; en todo caso deberán estar totalmente imputados cuando se amorticen las deudas a que correspondan. **b) Gastos por intereses diferidos (Norma de valoración 7ª).** Dichos gastos se imputarán a resultados durante el plazo de vencimiento de las correspondientes deudas y de acuerdo con un plan financiero. **c) Derivados de Arrendamiento financiero (Norma de valoración 5ª).** Los gastos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

**<sup>117</sup> Criterios mercantiles(Norma de valoración 8ª):****a) Valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado.**

Los valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado se contabilizarán, al menos al final del ejercicio, por el precio de adquisición o el de mercado si este fuese inferior a aquél. En este último caso, deberán dotarse las provisiones necesarias para reflejar la depreciación experimentada.

No obstante, cuando medien circunstancias de suficiente entidad y clara constancia que determinen un valor inferior al precio de mercado antes indicado, se realizará la corrección valorativa que sea pertinente para que prevalezca dicho valor inferior.

No obstante lo anterior, cuando existan intereses, implícitos o explícitos, devengados y no vencidos al final del ejercicio los cuales deberán estar contabilizados en el activo, la corrección valorativa se determinará comparando dicho precio de mercado con la suma del precio de adquisición de los valores y de los intereses devengados y no vencidos al cierre del ejercicio.

**b) Valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado.**

Tratándose de valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado figurarán en el balance por su precio de adquisición.

No obstante, cuando el precio de adquisición sea superior al importe que resulte de aplicar criterios valorativos racionales admitidos en la práctica, se dotará la correspondiente provisión por la diferencia existente. A estos efectos, cuando se trate de participaciones en capital, se tomará el valor teórico contable que corresponda a dichas participaciones, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración posterior.

Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas, la dotación de provisiones se realizará atendiendo a la evolución de los fondos propios de la sociedad participada aunque se trate de valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado.

<sup>118</sup> Más y menos aportaciones y devoluciones de aportaciones realizadas en el mismo. Los balances de las participadas en que se produzca la diferencia de valores teóricos deben ser los formulados por el órgano de administración o aprobados por la Junta. Además se puede deducir, que el denominado fondo de comercio financiero (sobre precio sobre el valor teórico) no es ajustable, ni por la provisión por depreciación de valores, ni por amortización de fondo de comercio (art. 11.4. LIS) que es otro concepto en sentido propio.

y gastos, se dará la provisión en la tenedora en el mismo ejercicio de la minoración en la participada.

**B) DE SOCIEDADES DEL GRUPO O ASOCIADAS (COTIZADAS O NO): CRITERIO DE LAS NO COTIZADAS.**

\* Entidades (cotizadas o no) de paraísos fiscales: no deducible, salvo que consoliden cuentas.

\* Autocarera: no deducible.

**C) VALORES DE RENTA FIJA.**

\* Cotizados: criterio mercantil hasta el límite de la depreciación global del conjunto de tales valores en el período impositivo. No deducibles si la cotización es en paraíso fiscal.

\* No cotizados: criterio mercantil, pero no deducible si tienen un valor cierto de reembolso.

**3.7.3.5. Correcciones valorativas de Créditos no comerciales<sup>119</sup>. Clientes y deudores<sup>120</sup> (Provisiones para insolvencias).**

La deducibilidad de la provisión para insolvencias (art. 12.2. LIS), sigue las siguientes reglas:

A) Son deducibles, cuando en el momento del devengo del IS<sup>121</sup> concurren alguna de las siguientes circunstancias.

---

<sup>119</sup> **Criterios mercantiles. (Norma de valoración 9ª).** En general: La diferencia entre dicho importe y el nominal de los créditos deberá computarse como ingreso por intereses en el ejercicio en que se devenguen, siguiendo un criterio financiero. **Los créditos por venta de inmovilizado:** serán imputados ... como se indica en el párrafo anterior.

Deberán realizarse las correcciones valorativas que procedan, dotándose, en su caso, las correspondientes provisiones en función del riesgo que presenten las posibles insolvencias con respecto al cobro de los activos de que se trate

<sup>120</sup> **Criterios mercantiles (Norma de valoración 12ª).**

Los intereses incorporados al nominal de los créditos y débitos por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año deberán registrarse en el balance como <<ingresos a distribuir en varios ejercicios>> o <<gastos a distribuir en varios ejercicios>> respectivamente, imputándose anualmente a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

Deberán realizarse las correcciones valorativas que procedan, dotándose, en su caso, las correspondientes provisiones en función del riesgo que presenten las posibles insolvencias con respecto al cobro de los activos de que se trate.

<sup>121</sup> Normalmente 31 de Diciembre. Ver art. 25.

## E S T U D I O S

\* Transcurso de un año desde el vencimiento de la obligación, lógicamente no se dará si la deuda se ha renovado o prorrogado.

\* El deudor está en alguna situación concursal o análoga declarada (art. 12.2.b.).

\* El deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes.

\* Existencia de litigio judicial o procedimiento arbitral del que depende el cobro.

B) No son deducibles fiscalmente, salvo que esté en litigio (judicial o arbitral) su existencia o cuantía:

\* Los adeudados por entidades de derecho público.

\* Los garantizados por:

- entidades de derecho público.
- entidades de crédito.
- garantizadas por aseguradora (seguro de crédito o caución).
- sociedades de garantía recíproca.

\* Los garantizados con bienes<sup>122</sup>:

- derechos reales (hipoteca, prenda ...).
- pacto de reserva de dominio.
- derecho de retención.

C) Tampoco son deducibles fiscalmente, las derivadas con personas o entidades vinculadas, salvo insolvencia judicialmente declarada, salvo para las empresas de reducida dimensión en los términos del art. 126 LIS.

D) Tampoco las provisiones basadas en estimaciones globales del riesgo.

C) Existe un régimen especial: entidades financieras (art. 12.2. final)<sup>123</sup>

---

<sup>122</sup> Salvo envilecimiento del bien.

<sup>123</sup> La Disposición Derogatoria Unica 2.9ª. Declara la vigencia de la OM. 13.7.1992.



### 3.7.3.6. Correcciones de valor de Existencias<sup>124</sup>.

Existe un supuesto específico tipificado como especialidad a la regla mercantil: provisión existencias fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales (Ver art. 12.1. LIS). En cualquier momento si se probara la depreciación. En otro caso, una vez transcurridos dos años desde la puesta en el mercado de las respectivas producciones.

### 3.7.3.7. Diferencias de cambio en moneda extranjera, realizadas<sup>125</sup> o no realizadas positivas<sup>126</sup> y negativas<sup>127</sup>.

La normativa fiscal no manifiesta diferencias tipificadas sobre los criterios mercantiles relativos a las diferencias de cambio.

---

<sup>124</sup> **Criterios mercantiles (Norma de valoración 13ª).** Cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor que le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas, dotando a tal efecto la pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias.

**No obstante, los bienes que hubieren sido objeto de un contrato de venta en firme** cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente no serán objeto de la corrección valorativa indicada en el párrafo precedente, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el de coste de producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

<sup>125</sup> **Criterios mercantiles (Norma de valoración 14ª).** **Inmovilizado material e inmaterial.** Las amortizaciones y las provisiones por depreciación deberán calcularse, como norma general, sobre el importe convertido en moneda nacional. **Existencias.** Se deberá dotar la provisión cuando la valoración así obtenida exceda del precio que las existencias tuvieran en el mercado en la fecha de cierre de cuentas. Si dicho precio de mercado esta fijado en moneda extranjera, se aplicará para su conversión en moneda nacional el tipo de cambio vigente en la referida fecha. **Tesorería.** Si como consecuencia de la diferencia entre el tipo de cambio vigente en la fecha de incorporación al patrimonio y el tipo de cambio al cierre del ejercicio resultara una diferencia de cambio negativa o positiva, se cargará o abonará, respectivamente, al resultado del ejercicio. **Valores de renta fija, créditos y débitos.** Las diferencias de cambio positivas o negativas de cada valor, débito o crédito (Según las normas de valoración) se clasificarán en función del ejercicio de vencimiento y de la moneda. A estos efectos, se agruparán aquellas monedas que, aun siendo distintas, gocen de convertibilidad oficial en España.

<sup>126</sup> **Criterios mercantiles (Norma de valoración 14ª).** Las **diferencias positivas no realizadas** que se produzcan en cada grupo, como norma general, no se integrarán en los resultados y se recogerán en el pasivo del balance como <<ingresos a distribuir en varios ejercicios>>. No obstante, las diferencias positivas no realizadas podrán llevarse a resultados cuando para cada grupo homogéneo se hayan imputado a resultados de ejercicios anteriores o en el propio ejercicio diferencias negativas de cambio, y por el importe que resultaría de minorar dichas diferencias negativas por las diferencias positivas reconocidas en resultados de ejercicios anteriores. Las diferencias positivas diferidas en ejercicios anteriores se imputarán a resultados en el ejercicio que venzan o se cancelen anticipadamente los correspondientes valores de renta fija, créditos y débitos o en la medida en que se vayan reconociendo diferencias en cambio negativas por igual o superior importe en cada grupo homogéneo.

<sup>127</sup> **Criterios mercantiles (Norma de valoración 14ª).** Por el contrario, las **diferencias negativas** que se produzcan en cada grupo, como norma general, se imputarán a resultados.

## E S T U D I O S

3.8. Derivados del Principio de uniformidad.<sup>128</sup>

La normativa fiscal no manifiesta diferencias tipificadas sobre principio mercantiles relativos al principio de uniformidad, pues en sentido propio no afecta a normas de calificación, valoración o imputación temporal, y serán los cambios producidos y los nuevos criterios los que se deberán comparar con las diferencias fiscales para saber su adecuación o practicar ajustes.

3.9. Derivados del Principio de importancia relativa<sup>129</sup>.

Fiscalmente no se recoge expresamente mención alguna sobre la imposibilidad de alterar el resultado contable cuando de la comprobación administrativa resulten incidencias que no afecten significativamente a la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y resultados de las operaciones, ya que como tal no afecta a normas de calificación, valoración o imputación temporal. Pero la función de los Auditores y de la Inspección tributaria es significativamente diferente, en la medida que los primeros persiguen la validación de la imagen fiel, y los segundos la determinación de las bases imponibles reales de los sujetos pasivos.

Es cierto que los métodos utilizados para la comprobación pueden ser muy similares, y los resultados admisibles en los dos ámbitos, pero nada impide que la Administración tributaria se separe del principio de importancia rela-

---

<sup>128</sup> **Mercantilmente**, se concreta en los principios de: **a) Continuidad.** Adoptado un criterio en la aplicación de los principios contables dentro de las alternativas que, en su caso, estos permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características en tanto no se alteren los supuestos que motivaron la elección de dicho criterio. **b) Alteración de presupuestos.** De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; pero en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales. **c) Cambios en criterios contables y estimaciones.** Por aplicación del principio de uniformidad no podrán modificarse los criterios de contabilización de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la memoria y siempre dentro de los criterios autorizados por este texto. En estos supuestos, se considerará que el cambio se produce al inicio del ejercicio y se incluirá como resultados extraordinarios en la cuenta de pérdidas y ganancias el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos, calculadas a esa fecha, que sean consecuencia del cambio de criterio. Los cambios en aquellas partidas que requieren para su valoración realizar estimaciones y que son consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, no deben considerarse a los efectos señalados en el párrafo anterior como cambios de criterio contable.

<sup>129</sup> **Criterios mercantiles. Insignificancia.** Podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos 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 a la que se refiere el apartado 1. Sobre el desarrollo de dicho concepto, y pautas para los auditores, véase la Resolución del Presidente del ICAC de 8 de Julio de 1991.

tiva, si la transacción, u operación, no se ajusta a los criterios de calificación, valoración o imputación temporal establecidos por las normas fiscales, ya que el hecho imponible no está limitado por un resultado cuantitativo determinado. El hecho imponible se cuantifica en la base imponible desde su mínimo valor económico.

#### **4. CUENTAS Y RELACIONES CONTABLES Y AJUSTES FISCALES TIPIFICADOS.**

##### ***ANÁLISIS DE LA BASE IMPONIBLE DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS AJUSTES AL RESULTADO ECONOMICO PREVIO DE LA EMPRESA***

Partimos de que mediante la aplicación de los principios contables, y de las normas de valoración mercantiles, y a través de las definiciones y relaciones contables, el sujeto pasivo ha obtenido el resultado económico-contable previo.

Trataría, en segunda instancia, de determinar la base imponible, a fin de dotar el gasto por el impuesto sobre sociedades y determinar la cantidad a pagar por dicho impuesto.

Para ello se deben examinar sistemáticamente las operaciones contables, a fin de detectar las diferencias y cuantificar los ajustes con ese origen, y aquellas otras diferencias extracontables que permitan, por conjunción de ambas, la determinación de los ajustes totales al resultado económico.

A su vez las diferencias contables pueden tener su origen en operaciones con cuentas de P y G, y en operaciones con otras cuentas.

##### ***A) Diferencias contables***

Se pueden definir como el conjunto de divergencias de criterios mercantiles y fiscales susceptibles de ser observados a través del análisis de los hechos con relevancia contable propia de la empresa y que se recogen en el cuadro de cuentas.

##### **1º Diferencias con origen en operaciones con cuentas de P y G**

Siguiendo la sistemática establecida en la norma de valoración 16 del PGC (Impuesto sobre sociedades), podríamos a su vez subdividirlos en tres apartados, a saber:

##### ***a) Ajustes por diferente calificación***

- 14. Gastos no deducibles.
- 13. Provisión para riesgos y gastos.

## E S T U D I O S

16.4-5 I+D y apoyo gestión entidades vinculadas.  
20. Subcapitalización.

***b) Ajustes por diferente valoración***

11-1. Correcciones de valor. Amortizaciones.  
12. Correcciones de valor. Pérdida de valor de bienes.  
15. Reglas de valoración. Regla general y especiales.  
16. Reglas de valoración. Operaciones vinculadas.  
18. Efectos de la sustitución del valor contable por mercado.

***c) Ajustes por diferente imputación temporal***

11-2-3. Correcciones de valor. Amortizaciones.  
19. Imputación temporal. Inscripción contable.  
128. Arrendamiento financiero con entidades específicas.

**2º Diferencias sin reflejo en las cuentas de P y G**

Que traen causa en operaciones con las demás cuentas.

***α ) Diferencias extracontables***

Se podrían definir como el conjunto de hechos con transcendencia fiscal y que tiene su origen en situaciones económicas y financieras extracontables.

A continuación pasaremos a desarrollar los ajustes expuestos desde la perspectiva económico-financiera.

***4.1 Diferencias contables***

***4.1.1.- Diferencias con origen en operaciones con cuentas de pérdidas y ganancias***

**60 COMPRAS**

**16.1 y 17.2** En el caso particular de **adquisiciones a personas o empresa vinculadas o a personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales** hay que atender al valor normal de mercado, siempre que la tributación efectiva a consecuencia del valor consignado fuese inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del de mercado, o se hubiese producido un diferimiento de dicha tributación.

**19.3 (1)** A este respecto conviene tener presente que aquellos gastos que, a pesar de estar contabilizados, correspondan a un **devengo posterior**, y de los que es necesario informar en la memoria (tal como dispone en su apartado 17.2 el plan general de contabilidad en su referencia a los contenidos), no serán deducibles en el ejercicio en que luzcan en contabilidad, sino en aquel que corresponda a su devengo.

**19.3 (2)** En sentido opuesto, aquellas partidas (devoluciones de compras, rappels...) que se hubieran **contabilizado en un período posterior** a aquel a que correspondería su imputación temporal según las normas de devengo, serán considerados gastos de aquel período en el que se luzcan en contabilidad (siempre que no implique una tributación inferior a la de su correcta imputación temporal).

## **61 VARIACION DE EXISTENCIAS**

Por primacía de las normas contables, **se admiten los tres principios de valoración** (precio medio o coste medio ponderado, lifo y fifo) del precio de adquisición o de producción en su caso de las existencias. El cambio de criterio que pudiera adoptarse debe ser informado en la memoria y debiéndose calcular el efecto acumulado, sin que deje de ser considerado como gasto o ingreso fiscal su contabilización en la cuenta de pérdidas y ganancias.

## **62 SERVICIOS EXTERIORES**

**14.1.g** Con carácter general se establece la no deducibilidad de aquellos gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con **personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos**, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto corresponde a una transacción efectivamente realizada, pudiendo en todo caso la Administración valorar la operación por su contraprestación normal de mercado.

### **620 GASTOS DE INVESTIGACION Y DESARROLLO DEL EJERCICIO**

Corresponde a los gastos por estos conceptos por servicios encargados a otras empresas.

**16.4** En el caso particular de que la actividad de investigación y desarrollo sea realizada por una **entidad vinculada**, la deducibilidad del gasto queda condicionada a la existencia previa de un contrato escrito, a que se otorgue el derecho a utilizar los resultados, y a que el gasto se corresponda racionalmente con el derecho a uso de los resultados del proyecto.

## E S T U D I O S

### 621 ARRENDAMIENTOS Y CANONES

Con respecto a los arrendamientos podríamos distinguir varios supuestos: arrendamientos, arrendamientos con opción de compra, leasing y lease-back.

En los dos primeros casos, se consideraría gasto la totalidad del pago en concepto de arrendamiento, excluido el correspondiente al ejercicio de opción de compra.

**11.3** En el caso del **leasing** y en el del **lease-back**, y en paralelo a lo que dispone la resolución del 21-12-1992 del ICAC, en el supuesto de la no existencia de dudas razonables de que no se va a adquirir el bien, (cuando la opción de compra en la fecha de opción sea significativa o superior al valor residual) fiscalmente se estimará que el gasto por tal concepto es deducible si el valor residual se calcula teniendo en cuenta las amortizaciones máximas correspondiente al bien objeto del arrendamiento financiero. En otro caso, la diferencia entre la amortización que correspondería si se hubiese contabilizado el bien como inmovilizado inmaterial y el gasto efectivamente contabilizado como arrendamiento se considerará como una diferencia de imputación temporal.

Con respecto a **cánones (uso de la propiedad industrial)** puede ser objeto de controversia en el caso de los satisfechos a personas o entidades vinculadas, máxime si la vinculación es con otra entidad no residente o con una residente en un paraíso fiscal. Parece conveniente acudir al mecanismo de "propuesta de valoración a la Administración" contemplada en el art. 16-6.

### 622 REPARACION Y CONSERVACION

**13. c y d** Engloba las dotaciones anuales para la **provisión de grandes reparaciones**. Su deducibilidad fiscal está condicionada a que el bien esté afecto a la pesca marítima o a la navegación marítima o aérea en cuanto a los mantenimientos obligatorios. En otro caso y tanto para las reparaciones extraordinarias como para los gastos de abandono de explotaciones temporales, es necesario que respondan a un plan formulado a la Administración y aceptado por ésta.

### 623 SERVICIOS DE PROFESIONALES INDEPENDIENTES.

### 624 TRANSPORTES

### 625 PRIMAS DE SEGUROS

### 626 SERVICIO BANCARIOS Y SIMILARES

Con respecto a los pagos a profesionales, sirvan las mismas consideraciones de cautela y prudencia que las realizadas a los gastos por cánones y en particular en el caso de comisiones de agentes mediadores independientes,

Esta cautela es máxima en el caso de los pagos por servicios (toda clase de ellos) correspondientes a operaciones realizadas directa o indirectamente con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos. En este supuesto es el sujeto pasivo el que debe probar que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada. ( art.14-1-g )

## **627 PUBLICIDAD, PROPAGANDA Y RELACIONES PÚBLICAS**

### **628 SUMINISTROS**

### **629 OTROS SERVICIOS**

**14.1-e** Es importante la matización que la nueva Ley del Impuesto hace respecto a éste tipo de gastos, tan en discusión hasta su entrada en vigor. Se proclama la **deducibilidad de todos los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos**, especificándose que lo serán los gastos de relaciones públicas con clientes y proveedores, así como los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y servicios.

**14.2** De la misma manera entiende que no lo serán, las liberalidades, ni los donativos (salvo los realizados a favor de sociedades de desarrollo regional y los de la práctica del deporte, bajo ciertas condiciones), ni las multas y sanciones penales y administrativas.

**Podríamos enunciar un principio general: será gasto fiscal para la empresa, siempre que corresponda a un ingreso para tercero, que se contabilice, y que colabore al cumplimiento del objeto social.( En base al principio de correlación de ingresos y gastos enunciado**

**16.5** En el caso de la existencia de **gastos por servicios de apoyo a la gestión**, (concepto que pudiera tener acomodo en esta cuenta si no estuviese comprendido en gastos de profesionales independientes), si están prestados por entidades vinculadas es necesaria, para su consideración como deducible, la previa existencia de un contrato escrito que especifique la naturaleza del servicio a prestar y el método de distribución de los gastos. Como en otros casos, se admite la consulta administrativa previa.

## **63 TRIBUTOS**

### **630 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS**

### **632 SOCIEDADES TRANSPARENTES. EFECTO IMPOSITIVO**

### **633 AJUSTES NEGATIVOS EN LA IMPOSICION SOBRE BENEFICIOS**

### **635 IMPUESTOS SOBRE BENEFICIOS EXTRANJEROS**

## E S T U D I O S

**638 AJUSTES POSITIVOS EN LA IMPOSICION SOBRE LOS BENEFICIOS**

Esta cuenta, cuya composición y funcionamiento está explicitada en la norma 16 de valoración del Plan General de Contabilidad, y desarrollada en la Resolución de 30 de abril de 1992 del ICAC, recoge el saldo del propio impuesto.

**14.1.b** Por consiguiente, no tendrán la consideración de ingresos o gastos fiscales los derivados de su formación y contabilización.

Al mismo tiempo sirve para recoger el efecto contable de las bases imponibles imputadas por sociedades transparentes que formen parte de la cartera de valores de la sociedad. (Contestación del ICAC de 5 de mayo de 1991, consulta 8).

La base imputada por transparencia no tiene reflejo contable propiamente dicho, pues la norma de valoración de los valores negociables no distingue entre un tipo de valores y los representativos de sociedades sometidas a transparencia fiscal.

**631 OTROS TRIBUTOS**

Es requisito el que **la empresa sea contribuyente** para su consideración de gasto fiscal (no lo es, por ejemplo, en el caso de adquisición de un inmueble, el gravamen sobre el incremento de terrenos de naturaleza urbana a pesar de que haya sido satisfecho en su caso por el comprador).

Asimismo es conveniente recordar que los impuestos indirectos que pudiesen las adquisiciones de inmovilizado material se consideran más valor de ese inmovilizado.

**634 AJUSTES NEGATIVOS EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA****636 DEVOLUCION DE IMPUESTOS****639 AJUSTES POSITIVOS EN LA IMPOSICION INDIRECTA**

Cuentas de utilidad específica y muy restringida, usadas fundamentalmente para las regularizaciones de la regla de prorrata, y para la consignación de partidas que por defectos formales o de otra índole supongan que algún impuesto indirecto no sea deducible. No origina alteración de su calificación como gasto fiscal y contable.

**64 GASTOS DE PERSONAL****640 SUELDOS Y SALARIOS**

Como **principio general se puede enunciar que serán gastos para la empresa siempre que puedan imputarse como hecho imponible (exento o no) del**



**I.R.P.F** para el perceptor, por ello incluyen las remuneraciones en especie. Deben ser devengados por contraprestación de servicios personales (independientemente de su calificación laboral o de seguridad social) .

## **641 INDEMNIZACIONES**

La deducibilidad de éste concepto de gasto está basada en que **no sea una liberalidad**, estimándose que no lo será en el caso de que se sigan los trámites legales establecidos o que no se sobrepasan las cantidades convenidas en los pactos (de empresa o particulares), independientemente de la obligatoriedad de la retención del IRPF correspondiente a las cantidades abonadas.

## **642 SEGURIDAD SOCIAL A CARGO DE LA EMPRESA**

Como su título indica **solamente las obligatorias para a empresa**. En el supuesto de la cotización al régimen especial de trabajadores autónomos pagado por la empresa, se debe considerar como más retribución del perceptor.

## **643 APORTACIONES A SISTEMAS COMPLEMENTARIOS DE PENSIONES**

**14.1 f** Las que correspondan a **fondos internos** cuya gestión, disposición y titularidad corresponde a la empresa **no** tiene la calificación fiscal de **deducibles**, siendo imputables como gasto fiscal los abonos por prestaciones que se hagan en el período impositivo (art. 19.5).

## **649 OTROS GASTOS SOCIALES**

La frontera entre la obligatoriedad y la liberalidad ha quedado sensiblemente aclarada con lo dispuesto en el Art. 14.1-e, considerándose como **deducibles** los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa (cestas de navidad...), independientemente de su sometimiento al IRPF del perceptor y al sistema de retenciones por parte del pagador.

# **65 OTROS GASTOS DE GESTION**

## **650 PERDIDAS DE CREDITOS COMERCIALES INCOBRABLES**

Insolvencias definitivas no cubiertas con provisión de créditos comerciales y otros deudores, o ajustes de los saldos deudores definitivos en los casos de quitas por acuerdo de los acreedores (diferentes a los casos de modificación de los saldos por modificación de la operación en el que tienen su origen).

Los **criterios generales** de prudencia, en el caso de los contables, pueden y suelen **chocar** con los mantenidos por **Hacienda**.

## E S T U D I O S

### 651 RESULTADO DE OPERACIONES EN COMUN

Corresponden a los resultados de las cuentas de participación, habiéndose **abandonado las cautelas** que pretendían fiscalmente se les considerase retribución de los fondos propios.

### 659 OTRAS PERDIDAS EN GESTION CORRIENTE

Sin mayores comentarios.

## 66 GASTOS FINANCIEROS

### 661 INTERESES DE OBLIGACIONES Y BONOS

### 662 INTERESES DE DEUDAS A LARGO PLAZO

### 663 INTERESES DE DEUDAS A CORTO PLAZO

### 664 INTERESES POR DESCUENTOS DE EFECTOS

### 665 DESCUENTOS SOBRE VENTAS POR PRONTO PAGO

**14.1.a** La norma del impuesto establece genéricamente que **no serán deducibles fiscalmente los gastos que representen una retribución de los fondos propios.**

**16.1** Esto, unido a la **presunción de valoración entre entidades vinculadas**, de tal forma que el resultado de las operaciones no suponga una merma de los ingresos de hacienda, hace que deban establecerse cautelas sobre la consideración de gasto fiscal de los intereses de un préstamo recibido de una entidad vinculada cuyo correlativo ingreso no pague impuestos por compensación de bases imponibles negativas o por créditos fiscales pendientes de aplicar.

**20.** En el caso que el prestamista sea una entidad no financiera ni residente, y ante la dificultad del control de la tributación conjunta con el prestatario, se establece la cautela, en el caso de vinculación, de la no deducibilidad como gastos fiscales de los financieros correspondientes al exceso del préstamo sobre el 300 % del capital fiscal.( **subcapitalización** )

### 666 PERDIDAS EN VALORES NEGOCIABLES

### 667 PERDIDAS DE CREDITOS

### 668 DIFERENCIA NEGATIVAS DE CAMBIO

### 669 OTROS GASTOS FINANCIEROS

Con respecto a las dos primeras cuentas, sirvan los comentarios realizados al analizar las cuentas 650 (pérdidas por créditos incobrables).

Se ha de hacer notar el diferente tratamiento que han sufrido las **diferencias de cambio en moneda extranjera** por créditos de cualquier naturaleza no vencidos, produciéndose la concomitancia de la consideración como gasto fiscal y contable.

Esto hace además necesario el ajuste de los impuestos diferidos devengados por su anterior dispar tratamiento. Además, a tenor de lo establecido en la disposición transitoria 1, último párrafo, este ajuste llevaría aparejado el ajuste de la base imponible correspondiente.

## **67 PERDIDAS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO Y GASTOS EXCEPCIONALES**

### **670 PERDIDAS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO INMATERIAL**

### **671 PERDIDAS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO MATERIAL**

### **672 PERDIDAS PROCEDENTES DE PARTICIPACIONES EN EL CAPITAL DE EMPRESAS DEL GRUPO**

**16.1 - 15.1 (2)** En todos los casos **es necesario para que se produzca, la transmisión** del bien de que se trate. Salvo en el caso de vinculación con resultante de tributación menor de la acumulada, no se originan calificaciones diferentes en la consideración del gasto, excepto que se hubiera procedido a una **revalorización voluntaria** que no hubiese formado parte de la base imponible (**a partir de 1996**), en cuyo caso el resultado contable **se debe ajustar** con la revalorización.

En el caso de **transmisión a entidades vinculadas**, se establecen una serie de cautelas, que se detallan al desarrollar las cuentas de beneficios correspondientes (770,771,772 ), a cuyo desarrollo se remite para evitar repeticiones innecesarias

**19.6 dos** En el supuesto de recuperación de valor del inmovilizado que se hubiese transmitido por la sociedad con pérdidas y se adquirieran de nuevo en un plazo máximo de seis meses, se debe ajustar el gasto, anulando fiscalmente la pérdida contable, si es en el mismo ejercicio cuando se vuelve a adquirir.

### **674 PERDIDAS POR OPERACIONES CON ACCIONES Y OBLIGACIONES PROPIAS.**

**15.10** Es taxativa la disposición legal de la **no consideración como gasto fiscalmente deducible en el caso de acciones**, por lo que su tratamiento como partida a incrementar al resultado es ineludible.

## E S T U D I O S

**676 DONACIONES DEL INMOVILIZADO MATERIAL**

Corresponde a la contrapartida contable de la baja de inmovilizado por donación.

**15.2.a** La valoración desde el punto de vista fiscal difiere sustancialmente de la contable, de tal forma que en todo caso hay que acudir al **valor de mercado del bien** que se transmite para determinar el resultado de la operación desde el punto de vista fiscal. La diferencia que se pudiera producir será adicionada (con su respectivo signo) al resultado contable.

En cuanto a que responde a una liberalidad, el resultado como pérdida en su caso no será deducible fiscalmente, siendo origen de una diferencia permanente de calificación.

**678 GASTOS EXTRAORDINARIOS**

**1º** Esta cuenta encuadra, además de otras partidas, los cargos correspondientes a **multas y sanciones penales y administrativas**, recargos de apremio y recargos por presentación fuera de plazo de declaraciones y autoliquidaciones .

**14.1 c** La suma de los gastos que supongan los conceptos enumerados tienen la consideración de **no fiscalmente deducibles**, luego deberán ser sumados a los resultados contables para la determinación de la base imponible. Por exclusión (y a pesar de la polémica sobre su naturaleza sancionadora o indemnizatoria) **los intereses de demora se considerarán gastos financieros**.

**14.1.d** **Tampoco** tienen la naturaleza fiscal de deducibles las **pérdidas del juego**

**13.2 a** Así mismo esta cuenta puede reflejar las **dotaciones a provisiones para responsabilidades**. Tales dotaciones no tienen la consideración de deducibles salvo que procedan de litigios en curso o derivados de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida.

**679 GASTOS Y PERDIDAS DE EJERCICIOS ANTERIORES**

**19.3 (2)** Fuente de conflictos hasta la presente Ley, el art.19 determina que **los gastos contabilizados correspondientes a un período anterior serán deducibles para la determinación de la renta del período, siempre que la tributación que correspondería, si se hubiese contabilizado en el momento de su devengo, no fuese superior a la que se derive de la anotación extemporánea**.

## **68 DOTACION PARA AMORTIZACIONES**

### **680 AMORTIZACION DE LOS GASTOS DE ESTABLECIMIENTO**

No hay ninguna especialidad en el tratamiento de ésta cuenta, de tal forma que la dotación fiscal coincide con la contable.

### **681 AMORTIZACION DEL INMOVILIZADO INMATERIAL**

#### **6810 AMORTIZACION DE LOS GASTOS DE I+D**

**11.2.d** Gozan del beneficio fiscal de la libertad de amortización. Por consiguiente, en el caso de que la dotación a la amortización contable siguiese el criterio de un plan sistemático en varios años ( no más de 5 ), se puede ajustar el resultado contable en el saldo de los gastos a final del ejercicio.

#### **6811 AMORTIZACION DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVA**

#### **6812 AMORTIZACION DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL**

#### **6813 AMORTIZACIÓN DEL FONDO DE COMERCIO**

#### **6814 AMORTIZACION DE LOS DERECHOS DE TRASPASO**

**11.4 - 11.5** Si los saldos de las cuentas respectivas del inmovilizado inmaterial se han registrado a partir de una transacción onerosa, no proveniente de una entidad de su grupo (salvo que a su vez lo hubiese adquirido a un tercero), la amortización fiscal será deducible hasta el límite de la **décima parte anual de su importe**, salvo que la fecha de extinción fuese anterior. El desfase será tratado como una diferencia temporal a adicionar al resultado contable.

**11 último** En el caso de que la adquisición se hubiese realizado de otra forma ( no a título oneroso ) o de una entidad vinculada que no lo hubiese adquirido a un tercero, se debe probar la **depreciación irreversible** para su admisión como fiscalmente deducible en las condiciones anteriores.

#### **6815 AMORTIZACION DE LAS APLICACIONES INFORMATICAS**

Sin mayores diferencias fiscales.

#### **6817 AMORTIZACION DE LOS DERECHOS SOBRE BIENES EN REGIMEN DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO**

**11.3** En el caso que la **contabilización de este tipo de inmovilizado sea adecuado desde el punto de vista fiscal** (que el importe de la opción de compra sea inferior al valor residual en la fecha de opción a dotación por amortización máxima), la dotación de la amortización será fiscalmente deducible hasta el límite de lo dispuesto para las amortizaciones del inmovilizado material.

## E S T A D O

**11.3** En el supuesto de **lease-back**, contablemente la amortización del bien objeto del arrendamiento financiero se debe hacer en el período de vida útil que le quedaba, pues ésta no se modifica por haberse transmitido. Sin embargo, fiscalmente, la amortización no puede sobrepasar el plazo de la operación (lo cual tiene importancia en los leasing inmobiliarios pudiéndose acortar los plazos mínimos inicialmente establecidos).

**128** Los **contratos** suscritos con las **empresas autorizadas** que cumplan los requisitos de período mínimo, y de recuperación del costo igual o creciente, pueden amortizarse fiscalmente con el **límite del doble del coeficiente máximo** de amortización lineal, según tablas.

### 682 AMORTIZACION DEL INMOVILIZADO MATERIAL

**11.1.a** Así como la amortización contable ha de responder a un criterio técnico-económico, con independencia del fiscal o de la rentabilidad de la empresa (como proclama la resolución de 30-6-1991 del Icac), la calificación fiscal como deducible en el período no debe sobrepasar a la que correspondería a un **plan lineal de coeficientes** oficiales aprobado por tablas.

**11.1.b** Salvo en el caso de los edificios, mobiliario y enseres, también tendría la consideración de fiscalmente deducible si la dotación no fuese superior a la cantidad resultante de aplicar al valor residual de ese ejercicio un coeficiente (expresado en %) obtenido por **aplicación de unos multiplicandos al coeficiente de 100 entre el número de años de vida útil según tablas oficiales establecidas**. Estos multiplicandos son 1.5 si su vida útil oficial es inferior a 5 años. Si su vida útil está comprendida en el intervalo de 5 a 8 años, el coeficiente es de 2, siendo de 2.5 si supera los ocho años. El coeficiente resultante no puede ser inferior al 11%.

**11.1.c** También para este tipo de bienes es admisible el **método de números dígitos**, determinado en función de las aludidas tablas oficiales de amortización.

**11.1.d - 11.1.e** Otros métodos que cumplirían el requisito de su admisibilidad fiscal es el que respondiera a un **plan formulado por la empresa a la Administración** y aceptado por ésta, y aquel cuya depreciación efectiva pueda ser probada por quien la contabilice y justifique su importe.

**11.2.c** Si los bienes objeto de amortización estuviesen **afectos a actividades de I+D**, será en todo caso calificada como fiscalmente deducible aquella cantidad que se acuerde, con el límite máximo del valor del bien (salvo que se trate de edificios, en cuyo caso lo será si no sobrepasa la décima parte de su valor afecto).

**11.2 a y e** En el caso particular de las **Sociedades Anónimas Laborales** y en el de las **Sociedades Agrarias acogibles a la Ley 19/1995**, y con respecto a los inmovilizados afectos adquiridos en los cinco primeros años, la amortización contable puede ajustarse temporalmente como en el caso anterior. Los **activos mineros** gozan de libertad de amortización en los términos establecidos en el art. 111.

La diferencia entre la suma de las cantidades dotadas como gasto fiscal por el concepto de amortización y el fondo de amortización contable del bien respectivo se deberá adicionar al resultado contable en el caso de transmisión a terceros.

## **69 DOTACION A LAS PROVISIONES**

### **690 DOTACION AL FONDO DE REVERSION**

Recoge la dotación anual para la reconstrucción del valor económico del activo revertible.

**13.2.b** La suma de las dotaciones anuales deducibles no puede exceder del valor contable del bien en el momento de la reversión, incluido el importe de las reparaciones exigidas por el cedente para su recepción definitiva.

### **691 DOTACION A LA PROVISIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL**

### **692 DOTACION A LA PROVISION DEL INMOVILIZADO INMATERIAL**

**12-1** En el caso de entidades que realicen **actividades de producción de audiovisuales, y creación de fondos fonográficos y editoriales**, serán deducibles las dotaciones si hubiese transcurrido un período superior a dos años desde la puesta en el mercado, salvo prueba de depreciación efectiva superior.

### **693 DOTACION A LA PROVISION DE EXISTENCIAS**

**16.1** En principio la normativa fiscal no tiene ninguna particularidad con respecto a la cuantificación contable. Solamente en el caso de **bienes provenientes de entidades vinculadas** es cuestionable la dotación, si el conjunto de la transmisión ha producido una merma en la tributación.

### **694 DOTACION A LA PROVISION PARA INSOLVENCIAS DE TRAFICO**

### **697 DOTACION A LA PROVISION PARA INSOLVENCIAS DE CREDITOS A LARGO PLAZO**

### **699 DOTACION A LA PROVISION PARA INSOLVENCIAS DE CREDITOS A CORTO PLAZO**

Contra la prudencia, cautela. Este parece ser el espíritu de las diferencias de calificación posible de las dotaciones.

## E S T U D I O S

**12.2** Se establece, cautelarmente, que se adicionará al resultado contable la diferencia que existiera entre la dotación contable y aquella que corresponda a saldos cuyo vencimiento sea inferior a un año, salvo que **el deudor esté:**

**1º** declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos, u otro procedimiento de quita y espera o similar.

**2º** o que el deudor esté procesado por alzamiento de bienes.

**3º** o que las cantidades adeudadas hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio o procedimiento arbitral.

**12.2** Tampoco tendrán la calificación de deducibles las dotaciones provenientes de saldos que hayan sido objeto de prórroga expresa, los asegurados, los afianzados por entidades de crédito o de garantía recíproca, ni los adeudados o afianzados por entidades de derecho público, ni los garantizados con derecho real, salvo que su existencia o cuantía sea objeto de un procedimiento arbitral o judicial.

**12.2 último** Además no serán deducibles los saldos provenientes de entidades vinculadas (salvo insolvencia judicialmente declarada) ni las dotaciones globales de riesgo indeterminado por suma de saldos.

#### **695 DOTACION A LA PROVISION PARA OTRAS OPERACIONES DE TRAFICO.**

**13.2.g** La suma de las dotaciones anuales realizadas por **reparaciones y revisiones y gastos accesorios por devoluciones de ventas** no pueden superar a la cuantía resultante de aplicar a las ventas con garantía viva al final del período, el porcentaje obtenido de dividir los gastos de garantías y de devolución de ventas incurridos en los tres ejercicios, incluido el que concluye, entre las ventas con garantía realizadas en ese mismo tiempo. Las dotaciones que supongan un exceso no serán deducibles.

**13.1** Las dotaciones para otros riesgos no serán deducibles, salvo por responsabilidades por otras operaciones de tráfico ciertas o litigiosas, pero de cuantía indeterminada.

**13.2 e y f** Así mismo, las dotaciones para otras operaciones de tráfico lo serán, en el caso de las entidades aseguradoras y las entidades de garantía recíproca por sus dotaciones técnicas, hasta el mínimo legal.

#### **696 DOTACION A LA PROVISION PARA VALORES NEGOCIABLES A LARGO PLAZO**

#### **698 DOTACION A LA PROVISION PARA VALORES NEGOCIABLES A CORTO PLAZO**



El plan de contabilidad identifica el término de valores negociables con el de acciones y con el de obligaciones, bonos y otros valores de renta fija (estén o no admitidas a negociación en un mercado).

En el caso de que **estén cotizados en un mercado organizado**, la dotación contable siempre debe recoger las variaciones de valor en el ejercicio, por lo que no existen diferencias de tratamiento.

**12.3** Sin embargo, en el caso de **acciones y participaciones que no coticen** la deducibilidad del gasto queda reducida a aquella que corresponda a la diferencia del valor teórico entre el principio y el final del ejercicio de la sociedad participada (teniendo en cuenta las aportaciones o devoluciones realizadas).

**12.4** Cuando se trate de **valores de renta fija**, no es admisible fiscalmente en el período el gasto que corresponda al exceso sobre la cantidad que resultaría de la dotación por la depreciación global en el período del conjunto de los poseídos por la empresa.

**12.3 - 12.4** Cautelarmente se establece la no deducibilidad de las **dotaciones a la provisión por depreciación de valores negociables de entidades residentes en territorios calificados como paraísos fiscales** o de títulos de renta fija admitidos a cotización en esos territorios, o que tengan un valor cierto de reembolso y no se coticen en mercados secundarios organizados.

## **70 VENTAS**

### **700-704 VENTAS DE MERCADERIAS Y DE PRODUCTOS PROPIOS**

### **705 PRESTACION DE SERVICIOS**

### **708 DEVOLUCIONES DE VENTAS**

### **709 RAPPEL SOBRE VENTAS**

La convergencia de los criterios contables (prudencia...), con los fiscales (cautela) en las cuentas representativas de los ingresos hace que las diferencias sean mínimas.

**19.1 - 19.2** Se proclama el **principio de devengo, pero primando la inscripción contable** en el caso de que sea anterior en el tiempo (principio de Santa Rita), y no supongan una minoración de la tributación (por ejemplo, adelantar rentas para poder compensar pérdidas). La eficacia fiscal de la aplicación de criterios de imputación distintos de los de devengo, de los que es necesario informar en la memoria, está supeditada a que hayan sido aprobados por la Administración.

## **E S T U D I O S**

**19.4** En el caso particular de **operaciones a plazos o con precio aplazado**, se admite la reducción del resultado contable en la parte proporcional que supongan los cobros de la operación en otros ejercicios sobre el total de ingresos. Se considera así mismo cobro el endoso o descuento.

Se entiende como operación aplazada aquella cuyo único o último cobro se extienda a más de un año.

### **71 VARIACION DE EXISTENCIAS PRODUCTOS PROPIOS**

A efectos de evitar repeticiones innecesarias, sirvan los comentarios realizados a la cuenta 61 variación de existencias comerciales.

### **73 TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA**

#### **730 INCORPORACION AL ACTIVO DE GASTOS DE ESTABLECIMIENTO**

#### **731 TRABAJOS REALIZADOS PARA EL INMOVILIZADO INMATERIAL**

#### **732 TRABAJOS REALIZADOS PARA EL INMOVILIZADO MATERIAL**

#### **733 TRABAJOS REALIZADOS PARA EL INMOVILIZADO MATERIAL EN CURSO**

#### **737 INCORPORACION AL ACTIVO DE GASTOS DE FORMALIZACION DE DEUDAS**

Contrapartida del coste de producción que se activa en las diversas cuentas de inmovilizado y de gastos de establecimiento y de formalización de deudas que se registran en la cuenta 2.

Los criterios de contabilidad y fiscales son plenamente coincidentes, reiterándose el principio general de precio de adquisición o coste de producción en el Art 15-1º.

### **74 SUBVENCIONES A LA EXPLOTACION**

Sin mayores comentarios.

### **75 OTROS INGRESOS DE GESTION**

#### **751 RESULTADO DE OPERACIONES EN COMUN**

Para recoger las pérdidas transferidas y los resultados positivos atribuidos de las cuentas en participación.

## **752 INGRESOS POR ARRENDAMIENTOS**

## **753 INGRESOS DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL CEDIDA EN EXPLOTACION**

## **754 INGRESOS POR COMISIONES**

## **755 INGRESOS POR SERVICIOS AL PERSONAL**

## **759 INGRESOS POR SERVICIOS DIVERSOS**

**16.1,2,3** En el supuesto de que la contraprestación provenga de una **entidad vinculada** se deben tener en cuenta las normas de valoración que determinan la aplicabilidad del valor de mercado en el caso de que la tributación conjunta de las vinculadas por motivo de ese precio efectivo fuese inferior. Recordemos que es admisible la consulta administrativa.

## **76 INGRESOS FINANCIEROS**

### **760 INGRESOS DE PARTICIPACIONES EN CAPITAL**

**15.9** Si los ingresos por este concepto lo son en forma no dineraria, se computará su valor por el normal de mercado (siguiendo las normas de sustitución del art. 18).

En el supuesto que los dividendos provengan de una **sociedad en transparencia fiscal** se debe ajustar negativamente el resultado, pues fiscalmente no es ingreso sino que su importe modifica el valor de adquisición de los valores.

### **761 INGRESOS DE VALORES DE RENTA FIJA**

En la subcuenta 7618 se deben reflejar los **ingresos de participaciones en F.I.A.M.M.** devengados en el ejercicio.

La resolución de 27-7-1992 del ICAC determina en su apartado segundo, que la diferencia entre el valor liquidativo al final del ejercicio y el valor contable de las participaciones se debe contabilizar como ingreso financiero.

Por otro lado, el art.73 del LIS establece que las rentas contabilizadas correspondientes a las acciones o participaciones de las instituciones de inversión colectivas se deben integrar en la base imponible.

Por lo que se puede concluir que salvo que no se sigan las normas de contabilización de los FIAMM por un criterio de prudencia, a partir de 1996 pagan impuestos los ajustes nominales del valor liquidativo de las susodichas participaciones.

### **762 INGRESOS DE CREDITOS A LARGO PLAZO**

## E S T U D I O S

**763 INGRESOS DE CRÉDITOS A CORTO PLAZO**

Es conveniente recordar que las cantidades efectivamente recibidas de otras personas o entidades con obligación de retener se entenderán percibidas con la retención correspondiente.

Así mismo, que el **principio de devengo** prima sobre el de registro contable a efectos de la consideración como ingreso fiscal del ejercicio.

**765 DESCUENTOS SOBRE COMPRAS POR PRONTO PAGO****766 BENEFICIOS EN VALORES NEGOCIABLES**

**15.5** En el caso de distribución de beneficios que no lo sean en metálico se debe atender para su cuantificación fiscal a su **valor normal de mercado**, por lo que potencialmente se pueden producir diferencias, cuya imputación fiscal en el caso de que lo percibido sea en forma de inmovilizado amortizable debe hacerse con los criterios de las subvenciones en capital.

**768 DIFERENCIAS POSITIVAS DE CAMBIO****769 OTROS INGRESOS FINANCIEROS****77 BENEFICIO PROCEDENTE DEL INMOVILIZADO E INGRESOS EXCEPCIONALES****770 BENEFICIOS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO INMATERIAL**

A este respecto es muy ilustrativa la resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 en la que se remite a la de 30 de junio de 1991, principalmente en lo referente a las formas especiales de adquisición que se desarrollan en apartado primero de la citada resolución.

**15.11** A fin de evitar repeticiones innecesarias, sirvan los comentarios sobre los resultados positivos de la transmisión de inmovilizado material (incluido los correspondientes al ajuste por depreciación monetaria).

**771 BENEFICIO PROCEDENTE DEL INMOVILIZADO MATERIAL.**

Beneficios producidos en la enajenación del inmovilizado material.

**15.11** Si dentro de las operaciones del ejercicio se incluyesen algunas realizadas por la transmisión de elementos de inmovilizado, y su resultado fuese positivo, el resultado contable debe quedar ajustado por el importe de la depreciación monetaria (si la hubiera), con el límite del saldo abonado por la operación a la cuenta.

Su importe se obtiene del producto de dos multiplicandos:

### 1º Actualización.

El valor actualizado se obtiene de multiplicar el costo o precio de adquisición por el coeficiente correspondiente al año y las dotaciones a la amortización anual por su coeficiente respectivo. La diferencia con el valor neto contable es la actualización bruta. Los coeficientes se regularán anualmente, siendo los de 1996 recogidos en disposición adicional 9 de la Ley.

### 2º Coeficiente.

Obtenido por el cociente de los fondos propios (en el numerador) entre la diferencia del pasivo total con los derechos de crédito más la tesorería.

El período que se debe tomar para la cuantificación de todos los componentes de la ecuación es el correspondiente al tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido. En el caso de que fuese superior a cinco ejercicios, se puede optar porque la cuantificación aludida alcance al período de los cinco ejercicios anteriores a la transmisión.

Si el coeficiente obtenido es superior a 0.4, el valor a aplicar será la unidad.

**15.1** Así mismo en el caso de que el bien transmitido hubiese sido objeto de una **revalorización** que no se hubiese integrado en la base imponible, se debe ajustar el resultado en la revalorización susodicha.

## **772 BENEFICIOS PROCEDENTES DE PARTICIPACIONES EN CAPITAL A LARGO DE EMPRESAS DEL GRUPO**

## **773 BENEFICIOS PROCEDENTES DE LAS PARTICIPACIONES EN EL CAPITAL A LARGO DE EMPRESAS ASOCIADAS**

## **776 OTROS BENEFICIOS EN VALORES NEGOCIABLES**

Se contemplan varios casos.

**1º Reducción de capital de la empresa participada.** (bien por amortización de acciones o participaciones o por reducción del nominal).

Contablemente se origina un beneficio o pérdida por la diferencia entre el valor por el que figuraba esa participación o parte proporcional que se amortiza y el valor de lo que se recibe.

**15.8** Si no se recibe nada, el resultado contable que pudiera ponerse de manifiesto no tiene trascendencia fiscal, por lo que se debe ajustar para el cálculo de la base imponible.

## E S T U D I O S

**15.4** Si los bienes que se reciben no son dinerarios, se deben valorar a efectos fiscales por su valor de mercado en todo caso (originándose la misma diferencia permanente y con el mismo tratamiento que en el caso de las aportaciones no dinerarias).

**15.6 - 15.7 2º Disolución y separación de socios, fusión, absorción y escisión de la sociedad participada.**

De manera semejante al tratamiento contemplado en la reducción de capital, a efectos fiscales se deben computar las diferencias entre el valor contable de la participación que se anula y el de mercado de los bienes recibidos en su caso.

**3º Transmisión de sociedades transparentes.**

**15.9** En este caso el resultado contable debe ajustarse negativamente por la parte proporcional del importe de los beneficios sociales de la transparente que sin efectiva distribución se hubiesen imputado a los socios en el período de tiempo en que la empresa que transmite los valores hubiese sido socio de la transparente.

Si la sociedad es transparente por ser de mera tenencia de bienes, el valor fiscal no puede ser inferior al teórico aprobado, sustituyendo el valor contable de los inmuebles por el que correspondería consignar en el Impuesto sobre el Patrimonio referente a esos mismos bienes, o el de mercado si fuese inferior.

**774 BENEFICIO POR OPERACIONES CON ACCIONES Y OBLIGACIONES PROPIAS**

**15.10** Paralelamente a lo dispuesto con respecto a las pérdidas con acciones propias, los resultados positivos que pudieran ponerse de manifiesto con motivo de la adquisición y amortización de acciones propias no forman parte del resultado fiscal, debiendo ser ajustado el resultado contable en sentido negativo por el saldo de éste tipo de operaciones.

**775 SUBVENCIONES DE CAPITAL TRASPASADAS AL RESULTADO DEL EJERCICIO**

**15.2 a- 18.c** Además de las que son propias, debe recoger las imputaciones de los ingresos diferidos generados como consecuencia de la contabilización de bienes amortizables adquiridos por donación (cuyo valor contable coincide con el fiscal).

Se debe destacar que el diferente tratamiento anterior ha quedado derogado por no estar tipificado ningún ajuste por este concepto.

## **778 INGRESOS EXTRAORDINARIOS**

**15.1** Podría estimarse esta cuenta como la oportuna para recoger valoraciones que permitiesen conseguir la imagen fiel del patrimonio social, de la situación financiera y de los resultados (de acuerdo con lo previsto en los art. 34.4 y 38.2 del código de comercio). En el caso de que se **revalorizase voluntariamente** el valor de contable, fiscalmente no se debe considerar como ingreso.

## **779 INGRESOS Y BENEFICIOS DE EJERCICIOS ANTERIORES**

**19.3 (2)** Las normas de imputación temporal determinan que además de ser ingresos computables, si se hubiesen devengado en un ejercicio anterior se deben imputar a ese ejercicio, debiéndose por consiguiente corregir fiscalmente el resultado del actual.

## **79 EXCESOS Y APLICACION DE PROVISIONES**

### **790 EXCESO DE PROVISION PARA RIESGOS Y GASTOS**

### **791 EXCESO DE PROVISION PARA INMOVILIZADO INMATERIAL**

### **792 EXCESO DE PROVISION PARA INMOVILIZADO MATERIAL**

### **793 PROVISION PARA EXISTENCIAS APLICADAS**

### **794 PROVISION PARA INSOLVENCIAS DE TRAFICO APLICADAS**

### **795 PROVISION PARA OTRAS OPERACIONES DE TRAFICO APLICADAS**

### **796 EXCESO DE PROVISION PARA VALORES NEGOCIABLES A LARGO PLAZO**

### **797 EXCESO DE PROVISION PARA INSOLVENCIAS DE CREDITOS A LARGO PLAZO**

### **798 EXCESO DE PROVISION PARA VALORES NEGOCIABLES A CORTO PLAZO**

### **799 EXCESO DE PROVISION PARA INSOLVENCIAS DE CREDITOS A CORTO**

No son origen de mayores discrepancias salvo aquellas que pudieran corresponder al período en el que se hayan devengado, en cuyo caso habría que ajustar en su ejercicio, y reducir en el actual.

## E S T U D I O S

**4.1.2.- Diferencias sin reflejo en las cuentas de pérdidas y ganancias**

Además de las señaladas, con origen en las operaciones que conforman la contabilidad, el resultado contable se debe ajustar por otros conceptos extracontables.

**A) Permutas y canjes**

**15.2 e y f** A pesar de que no tienen reflejo en la cuenta de P y G, hay operaciones societarias con claro reflejo en la conformación de la base imponible, cuyo tratamiento se pueden asimilar a enajenaciones. Pueden ser buen ejemplo aquellas operaciones contempladas en la resolución de 30 de junio de 1991 del ICAC, en sus apartados 2 y 3. Concretamente es el caso de las permutas de inmovilizado y el de canje o conversión.

Contablemente la entrega del bien de inmovilizado que se transmite y la recepción del que se adquiere ha de hacerse por el mismo valor. Sin embargo fiscalmente los valores a tener en cuenta son los de mercado, determinado según las reglas del art 16-3 .

**18 c** Según lo anterior, pudiera ponerse de manifiesto una **diferencia de calificación fiscal**, cuya cuantificación sería la diferencia entre el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor neto contable de los entregados y cuya imputación a los resultados debiera hacerse, si se tratase de bienes no amortizables en el período en el que se transmitan. Si los elementos patrimoniales de esta forma adquiridos fuesen amortizables, la diferencia apuntada se imputará a resultados en la misma proporción en que se practicara la amortización de los referidos bienes.

**B) Operaciones con los socios (efectos en la sociedad)**

Al analizar las cuentas 772 -776 contemplamos los efectos que por la cualidad de socio se producían en las cuentas de P y G en operaciones con las participadas.

En este apartado analizaremos los efectos en la Base Imponible que como sociedad participada tienen determinadas operaciones realizadas con sus socios.

**15.2** De forma semejante a la estudiada en el apartado anterior ( valoración de 0.mercado ) se debe tratar el caso de **transmisión de elementos patrimoniales a los socios directa o indirectamente** por causa distinta a la contraprestación financiera ordinaria.



**15.2 c** Se entiende como **transmisión directa** aquella de elementos patrimoniales a favor de los socios por causa de disolución, separación de socios, reducción de capital por devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.

**15.2 d** Se entiende como **transmisión indirecta** la adjudicación a los socios de participaciones en otra sociedad emitidas como consecuencia de la modificación del capital social por causa de la transmisión de elementos patrimoniales en operaciones de fusión, absorción y escisión total o parcial.

En este caso, el valor de la diferencia permanente será el que exista entre aquel por el que se de baja el elemento patrimonial y el de mercado.

### **C) Operaciones societarias**

**15.2-c** La resolución del ICAC de fecha 27 de julio de 1992 contempla que en el caso de **aportaciones no dinerarias a sociedades** se debe actuar de manera semejante a las permutas, debiéndose contabilizar las participaciones recibidas por el valor neto contable de los bienes aportados (independientemente de que la valoración del bien que se transmite coincidirá en la sociedad que lo recibe con el valor otorgado en la escritura de constitución o ampliación).

Sin embargo, fiscalmente **la valoración debe ser la normal de mercado**, que lógicamente ha de coincidir con la que exprese el experto independiente nombrado al efecto (lo cual es congruente con lo dispuesto en el IRPF para el caso de aportaciones de persona físicas). La diferencias que se pudieran poner de manifiesto deben imputarse como en el caso de discrepancias valorativas de la transmisión de inmovilizado.

**15.2-c** En el caso de **devolución de aportaciones en forma no dineraria**, se contempla que la valoración de mercado del bien recibido se debe comparar con el valor contable de la participación a fin de determinar el resultado fiscal.

En ambos casos se trataría de una diferencia permanente.

### **4.2 Diferencias extracontables**

**A)** La correspondiente a la diferencia entre el valor contable y el normal de mercado de los activos de las **SOCIEDADES QUE TRASLADAN SU RESIDENCIA** o los mencionados bienes fuera del territorio español (Art. 17.1), o de aquellos establecimientos permanentes de no residentes que cesen en su actividad.

**B)** La **RECUPERACIÓN DEL VALOR** de los elementos patrimoniales adquiridos a una **ENTIDAD VINCULADA** que hubiesen sido objeto de una co-

## E S T U D I O S

rección de valor. (Art. 19.6) (los de la propia sociedad se recogerían en la cta 79).

**C) La RECUPERACION DEL VALOR** de bienes enajenados en un plazo no superior a 6 meses por una entidad **VINCULADA** que hubiese realizado la transmisión con resultado negativo. (Art.19.6), o por la propia sociedad si lo hizo en otro ejercicio (el tratamiento si es la propia sociedad transmitente la que enajenó los bienes en el ejercicio se contempla en la cta 67).

### **D) Reinversión de beneficios extraordinarios. (Art. 21)**

#### a) Beneficios objeto de ajuste.

Los provenientes de la enajenación de valores negociables (cta. 766,772 y 773) poseídos con más de un año de antigüedad y que representen al menos el 5 % de participación.

Los provenientes de la enajenación de inmovilizado material e inmaterial (ctas. 770 y 771), una vez realizada la corrección por depreciación monetaria.

#### b) Requisitos materiales de inversión.

Que el importe obtenido por la enajenación se reinvierta en bienes de los que dan derecho al ajuste que se contempla.

#### c) Requisitos temporales de inversión

Que los bienes en que se materialice la reinversión se pongan a disposición del adquirente dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega del bien que se transmite y los tres años posteriores (o en un plazo superior si es aprobado Administrativamente).

#### d) Requisitos de permanencia

Los elementos objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio durante su vida útil o, como máximo, hasta el final de los siete años siguientes al cierre del período impositivo correspondiente a su adquisición.

En el caso de transmisión anterior, se integrará en la base imponible del ejercicio la parte de base imponible pendiente de reversión (salvo que se vuelva a reinvertir).

#### e) Operativa

La cuantía de la reducción en los resultados contables del ejercicio es la correspondiente al beneficio fiscal (contable, menos la corrección monetaria)

de los bienes objeto de transmisión cuya reinversión cumpla los requisitos antedichos.

Esta cantidad revertirá como ajuste positivo en la composición de la base imponible por partes iguales en los períodos en los que se amorticen los elementos en que se ha realizado la reinversión, si éstos son amortizables, o si no lo son o el sujeto pasivo lo prefiere, en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que se materializó la reinversión.

**E) Bases imputadas por sociedades participadas que se encuentren en transparencia fiscal o aquéllas imputadas por atribución. (Art. 76)**

Que deberá añadirse al resultado económico previo para conformar la base imponible de la sociedad.

**15.9** La reversión, negativa en este caso, se producirá en el momento de la enajenación de los valores de que se trate, pues el resultado contable debe quedar reducido por el importe de los beneficios sociales que sin efectiva distribución hubiese sido imputados a la sociedad.

**6.** El mismo régimen tienen las rentas atribuidas por las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás de los que la entidad pudiera formar parte.

**F) Compensación de bases imponibles negativas. (Art. 23)**

a) **Origen temporal.** Las obtenidas en los siete ejercicios anteriores.

b) **Cuantía:** la acumulada en el período contemplado.

Esta cuantía se reducirá en la diferencia entre el valor de las aportaciones de los socios y el valor de la adquisición por los socios actuales, si éstos son diferentes y hubiesen obtenido la participación mayoritaria posteriormente al ejercicio de generación de la base negativa, bien por compra de la mayoría o teniendo previamente una participación, ésta era inferior al 25 %.

La reducción antedicha será aplicable así mismo en el supuesto de que la entidad no hubiese realizado explotaciones económicas en los seis meses anteriores a la adquisición que permita la detentación de la mayoritaria.

**G) Rentas estimadas**

1 ) Por presunción en la cesión de bienes y derechos ( art.5 ).

Instrumentada de cualquier forma distinta a la transmisión definitiva.

## E S T A D O

2 ) Por elevación al íntegro de las cantidades sujetas a retención (art. 17.3).

Independientemente de la deducción de la retención efectiva.

### **H) Rentas ocultas**

Art.140. Ajuste positivo por presunción de rentas no declaradas suficientes para la financiación de elementos patrimoniales de la empresa no declarados o infravalorados en contabilidad y de pasivos ficticios.

### **I) Ajustes derivados del régimen transitorio y D. A. 10ª**

Con incidencia en la base del ejercicio, provenientes de ajustes extracontables anteriores, requisitos de exenciones no vigentes, arrendamientos financieros anteriores, elementos de inmovilizado inmaterial anteriores, bases imponibles negativas anteriores, dotaciones genéricas para insolvencias anteriores.

