

María Crespo Garrido

# **TEMARIO RÉGIMEN FISCAL DE LA EMPRESA**

---

# Tema 2: La base imponible del IS: Introducción

2.1. Introducción y objetivos

2.2. Concepto de base imponible

2.3. Esquema general del impuesto

2.4. Relación entre el resultado contable y el resultado fiscal

2.5. Clasificación de los ajustes extracontables, calificación, valoración e imputación temporal

2.6. Imputación temporal de ingresos y gastos

2.7. Ejemplos prácticos

2.8. Referencias bibliográficas

## Tema 2 La base imponible del IS: Introducción

**Cálculo de la base imponible** y relación con el resultado contable.

Esquema general de liquidación del IS

Objetivos del tema:

1. Adquirir una visión general de los pasos que realizar en la autoliquidación del IS.
2. Relacionar el resultado contable con el resultado fiscal.
3. Tener una estructura clasificada de los posibles ajustes extracontables, que se aplican sobre el resultado contable para calcular el resultado fiscal.
4. Determinar la base imponible del IS aplicando las reglas de imputación temporal fiscal más relevantes.

# Tema 2: La base imponible del IS: Introducción

## CONCEPTO DE BASE IMPONIBLE

Cuantificación del hecho imponible (Art. 10 Ley 27/2014)

**Renta: Diferencia entre ingresos y gastos** del período impositivo

Compensación de base imponible negativa ejercicios anteriores

Estimación directa

Ajustes extracontables

### **Estimación directa:**

Base imponible = (+) renta del período o resultado contable  
(+/-) ajustes extracontables  
(-) bases negativas anteriores

► Tributo sintético

# Tema 2: La base imponible del IS: Introducción

## Esquema de liquidación

**RESULTADO CONTABLE (ANTES DE IMPUESTOS) (+/-)**

**AJUSTES EXTRACONTABLES (=)**

**BASE IMPONIBLE PREVIA (-)**

**REDUCCIONES Y COMPENSACIONES**

REDUCCIÓN POR RENTAS OBTENIDAS DE ACTIVOS INTANGIBLES

REDUCCIÓN POR OBRA BENÉFICO-SOCIAL

REDUCCIÓN POR RESERVA DE CAPITALIZACIÓN O NIVELACIÓN PARA EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN (ERD)

COMPENSACIÓN DE BASES NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES

**(=)**

**BASE IMPONIBLE (x)**

TIPO DE GRAVAMEN (TG)

**(=) CUOTA ÍNTEGRA(-)**

DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA: IMPUESTO SOPORTADO POR CONTRIBUYENTE

DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA: DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS (=)

**CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA (-)**

BONIFICACIONES

POR RENTAS OBTENIDAS EN CEUTA O MELILLA

POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES (=)

**CUOTA ÍNTEGRA BONIFICADA (-)**

DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES

ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN, DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA

INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATOGRAFICAS, SERIES Y ESPECTÁCULOS

DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO

DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO PARA TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD (=)

**CUOTA LÍQUIDA (-)**

PAGOS A CUENTA: RETENCIONES, INGRESOS A CUENTA Y PAGOS FRACCIONADOS (=)

**CUOTA DIFERENCIAL: POSITIVA (+) O NEGATIVA (-) (+)**

INTERESES DE DEMORA E INCREMENTOS POR PÉRDIDA DE BENEFICIOS FISCALES

**(=)**

**DEUDA TRIBUTARIA: LÍQUIDO A PAGAR (+) O A DEVOLVER (-)**

Ejemplo pg. 7

## Resultado contable y resultado fiscal

**Al resultado contable se le aplican los ajustes extracontables:**

Aumentos y disminuciones del resultado contable:

Diferencias permanentes: Se aplican en el ejercicio sin efectos en ejercicios siguientes. Positivas o negativas

Diferencias temporales: Revierten en ejercicios posteriores. Su suma es nula. Positivas o negativas

Gasto contabilizado- gasto deducible= Ajuste

Ingreso fiscalmente computable- Ingreso contabilizado= Ajuste

### Otras diferencias

#### **Relación entre el resultado contable y fiscal**

(+) Resultado contable

(+/-) Ajustes extracontables

(-) Reducciones

(-) Compensación bases negativas anteriores

(=) Base imponible fiscal

## Tema 2: La base imponible del IS: Introducción

# Clasificación de los ajustes extracontables: Calificación, valoración e imputación temporal

## Ajustes por diferencias en la calificación: Permanentes: positivas o negativas

### Diferencias en la calificación: positivas y negativas

#### **Diferencias positivas en la calificación: aumento en el resultado contable:**

- El impuesto sobre sociedades devengado del ejercicio.
- Las multas, las sanciones y los recargos por las declaraciones extemporáneas.
- La retribución de fondos propios.
- Las pérdidas del juego y liberalidades.
- La transmisión de elementos patrimoniales a los socios por separación.
- Los gastos financieros no deducibles.

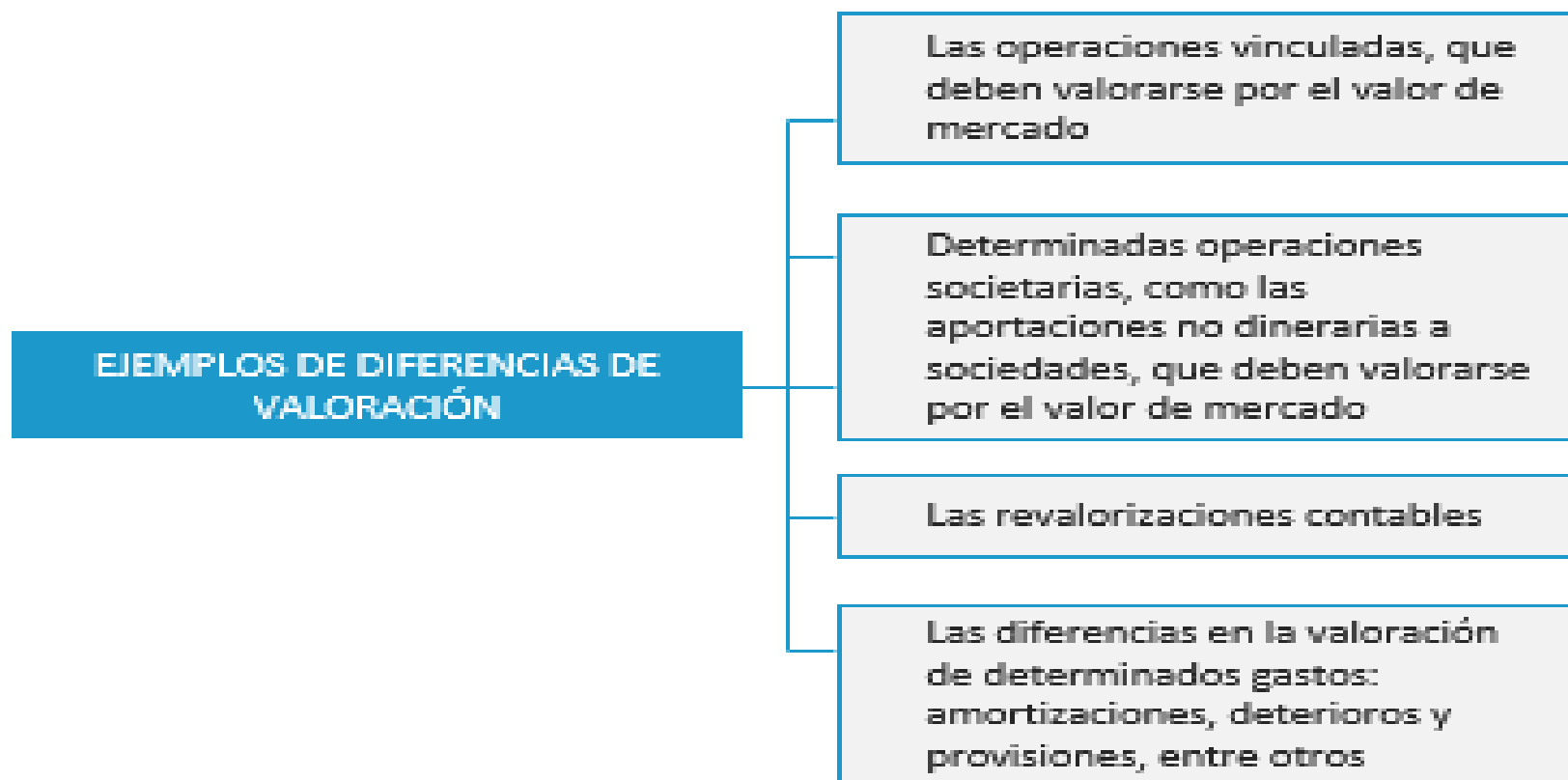
#### **Diferencias negativas en la calificación: reducción en el resultado contable:**

- El impuesto sobre sociedades devengado en el caso de tratarse de un ingreso y no gasto es un ingreso no computable.
- La exención de dividendos de entidades residentes y no residentes.
- La exención de rentas obtenidas de la transmisión de participaciones en entidades residentes y no residentes.
- La exención de rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.
- La reducción del 60 % de las rentas procedentes de determinados activos intangibles.
- Las rentas obtenidas por las entidades totalmente exentas.
- Determinadas rentas procedentes de los partidos políticos y entidades sin ánimo de lucro.
- La reducción por reserva de capitalización.
- La reducción por reserva de nivelación para las empresas de reducida dimensión (ERD).



## Tema2 La base imponible del IS: Introducción

### Ajustes por diferencias de valoración: Diferencias temporales



## Tema 2 La base imponible del IS: Introducción

### IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS

#### **Imputación temporal: Inscripción contable de ingresos y gastos**

##### Art. 11. Devengo

###### Ejemplo

###### **Imputación temporal. Gastos. Regla general: principio del devengo**

Los sueldos y salarios pagados a los trabajadores de la entidad son gastos deducibles por el importe y en el ejercicio en el que se devenguen, aunque se satisfagan posteriormente.

###### Ejemplo

###### **Imputación temporal. Ingresos. Regla general: principio del devengo**

Los ingresos generados en los contratos de alquiler con opción de compra, tanto los relativos al alquiler como los referidos a la opción de compra, se deben imputar en el ejercicio en el que se produce el alquiler. Por su parte, en el momento en el que se ejercite la opción de compra, el resultado o beneficio será la diferencia entre el valor neto contable y el precio de venta minorado por el importe satisfecho en la opción de compra.

Al respecto se ha pronunciado la Dirección General de Tributos (DGT) en su consulta vinculante V2794-13 de 20 de septiembre de 2013.

## Tema 2 La base imponible del IS: Introducción

### Ejemplos: Ajustes

•La sociedad anónima XX, cuyo ejercicio económico coincide con el año natural, ha presentado la liquidación del Impuesto sobre Sociedades el 25 de agosto. En la declaración del ejercicio siguiente se ha deducido los intereses de demora que ha satisfecho por el ingreso realizado fuera del período voluntario que era de un 5% anual, pero no se dedujo el recargo de apremio (20%). Sabiendo que la cuota íntegra ascendió a 10.000€ determinar, si procede realizar algún ajuste extracontable y si procede, calcular el importe del mismo.

Ni los intereses de demora ni el recargo de apremio son gastos fiscalmente deducibles.

Ya que la contabilidad los ha reconocido como gastos contables, procede hacer un ajuste POSITIVO al resultado contable por la diferencia entre ambos.

Respecto al recargo de apremio, es el  $20\% \times 10.000 = 2.000\text{€}$  Ajuste positivo

Los intereses de demora se imputan en función del número de días que dejó de ingresarse la cuota, que debería haberse ingresado el 25 de julio ya que el ejercicio económico coincide con el año natural, y es el 25 de julio el último día de ingreso voluntario. Por tanto, la cuantificación de los intereses de demora es:  $5\% \times 31/365 \times 10.000 = 42.47\text{€}$

El ajuste positivo que hay que practicar es de 2.000 (recargo de apremio) + 42.47 (intereses de demora) = 2.042,47€

## Tema 2 La base imponible del IS: Introducción

### Ejemplos: Ajustes

- La empresa Ramoneda S.A. lleva realizando una comida de Navidad para sus empleados desde el año pasado. El coste de esta comida ascendió a 6.000€, determinar si procede realizar algún ajuste a la base imponible y, en su caso, por qué importe.

Existen dos posibilidades de afrontar el problema:

- Considerar que el gasto de la comida de Navidad se realiza de acuerdo a los usos y costumbres del lugar, pues en España existe una tradición de este tipo de eventos y, además, la empresa lleva haciéndolo 1 año, por lo que existe cierta continuidad con los gastos de ejercicios anteriores. En este caso, el gasto será fiscalmente deducible y no procede realizar ningún tipo de ajuste, ya que el gasto contable coincide con el gasto fiscal.

- Puede considerarse que el gasto realizado es una liberalidad, pues no es un gasto recurrente ya que sólo se ha realizado en un ejercicio y, además, es un tipo de acontecimiento que está en desuso en España, por lo que al ser una liberalidad, el gasto contable no es admisible fiscalmente y procede realizar un ajuste extracontable positivo por importe de 6.000€ a la base imponible.

- Una empresa ha tenido que satisfacer 1.200.000€ a un empleado que llevaba trabajando 30 años en la empresa y cuyo salario ascendía a 30.000€ mensuales. Esta cantidad la ha fijado la autoridad judicial correspondiente al considerar que es el importe que le correspondía al haberse considerado el despido improcedente y, por tanto la empresa debería pagar 33 días por año trabajado desde la reforma laboral producida en 2012 y 45 días por año trabajado, correspondiente a los años anteriores. La empresa contabilizó el importe de la indemnización como gasto contable ¿deberá hacer algún ajuste extracontable?

El límite máximo de deducibilidad fiscal de los gastos es de 1.000.000€, por lo que procede hacer un ajuste fiscal de +200.000€.

## Tema 2 La base imponible del IS: Introducción

- Un socio, persona jurídica, de una Unión Temporal de Empresas posee una participación del 50% de esta entidad que ha obtenido 100.000€ de beneficios. El socio no se ha imputado nada en su declaración de Impuesto sobre Sociedades, ya que la UTE no ha repartido ninguna cantidad en concepto de dividendos. ¿Es correcto este proceder?
- Una sociedad civil, dedicada a la administración de patrimonios, ha presentado liquidación de Impuesto sobre Sociedades ¿Es correcto este proceder?
- Una sociedad anónima que tributa al 25%, cuyo ejercicio económico coincide con el año natural, domiciliada en Madrid, solicita un cambio de domicilio fiscal y se le autoriza, pasando a tributar en Albacete a partir del 1 de febrero. ¿Debería presentar declaración del Impuesto sobre Sociedades el 31 de enero del año en el que cambia el domicilio fiscal? Si debe presentar declaración ¿en qué fecha presentará cada una de las declaraciones?
- Determinar el lugar de tributación de una entidad cuyo domicilio social radica en Cuenca, la gestión de sus negocios se realiza desde San Sebastián, se constituyó de acuerdo a las normas puertorriqueñas, la dirección de la empresa se encuentra en Palma de Mallorca y su inmovilizado está situado en Pamplona.

## Tema 2 La base imponible del IS: Introducción

Las UTES se rigen por un régimen especial, en virtud del cual, a pesar de no repartir dividendos, los socios de las mismas deben imputarse las bases imponibles positivas, en función del porcentaje de participación que de ella tengan. En este caso, el socio debería imputarse en su declaración de IS 50.000€, derivados de la base imponible no distribuida.

Las sociedades civiles que tributan en el IS sólo son aquéllas que realizan actividades mercantiles y, éste no es el caso de la sociedad del supuesto.

El mero cambio de domicilio fiscal no supone una partición del período impositivo, por lo que la sociedad presentará una única declaración en el ejercicio correspondiente que finalizará el 31 de diciembre y deberá presentar la declaración hasta el 25 de julio del año natural siguiente al de la finalización del ejercicio económico.

A la vista de la divergencia de criterios que concurren en esta sociedad, para la determinación del domicilio social se está al criterio residual del lugar en el que radique la mayor parte del inmovilizado. Por lo que el domicilio fiscal debería estar en Pamplona y, si la sociedad declarara otro domicilio, la Administración podría modificarlo unilateralmente previa comunicación al interesado.

### Arts. 10 y 11

**PRINCIPIO DEL DEVENGO:** Los ingresos y los gastos se imputarán en el período se devenguen impositivo en que, 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.

**PRINCIPIO DE CORRELACIÓN:** se debe respetar la debida correlación entre unos y otros.

La eficacia fiscal de los criterios distintos utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria.

- **PRINCIPIO DE INSCRIPCIÓN CONTABLE:** No serán contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o de reservas si se establece por norma legal
- **EXCEPCIONES**
  - Elementos patrimoniales que puedan **amortizarse libremente.**
  - Los **ingresos y los gastos extemporáneos:** son gastos imputados contablemente en un período impositivo posterior al de su devengo o ingresos imputados en un período impositivo anterior al de su devengo fiscal.
    - Estos gastos e ingresos se imputaran al 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 del principio general



### **RESULTADO CONTABLE**

- + -Diferencias temporales
- + - Diferencias permanentes
- Reducción de rentas por activos intangibles
- Reserva de capitalización (art.25)

### **BASE IMPONIBLE PREVIA** (renta neta del período)

- Reserva de nivelación para ERD (art. 105)

X Tipo de gravamen

### **CUOTA ÍNTEGRA**

- Deducciones por doble imposición y bonificaciones

### **CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA**

- Deducciones para incentivar actividades

### **CUOTA LÍQUIDA**

- Retenciones y pagos a cuenta
- Pérdida del derecho a exenciones y deducciones

**CUOTA DIFERENCIAL:** A ingresar/ cero/a devolver

### GASTOS NO DEDUCIBLES

- A) Retribución de fondos propios:
  - Préstamos participativos.
- B) Donativos y liberalidades. Excepto:
  - Usos y costumbres referido al personal.
  - Promociones de venta y/o relacionados con los ingresos.
- C) Atenciones a clientes o proveedores:
  - Que exceden al 1% INCN
- D) Actos contrarios al ordenamiento jurídico (Intereses de demora).
- E) Gastos realizados con entidades residentes en paraísos fiscales
- F) Multas, sanciones, recargos.
- G) Gastos por operaciones realizadas con entidades vinculadas.

Indemnizaciones por extinción de relaciones laborales o mercantiles con administradores.  
Que excedan de:

- 1 millón de euros
- Lo establecido en el Estatuto de los trabajadores:
  - 33 días por año trabajado si el despido es improcedente
  - 20 días por año trabajado si el despido es por causas objetivas: Se establece el límite anterior.

- I) . Gastos financieros devengados en el período impositivo  
(Resolución de 16 de julio de 2012)

### LÍMITE A LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS FINANCIEROS

Resolución de 16 de julio de 2012

Serán deducibles con el **límite del 30% del beneficio operativo** del ejercicio.

**Límite máximo de 1 millón** de euros.

Se elimina el límite temporal de 18 años para la deducibilidad del exceso de gasto no imputado

Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

- A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos los gastos no deducibles derivados de deudas con entidades del grupo destinadas a la adquisición, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo.

### IMPORTES DEDUCIBLES

Cuantía mínima de deducción: En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Deducción de los importes no deducidos: Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán **deducirse en los períodos impositivos siguientes.**

Conjuntamente con los del período impositivo correspondiente  
Con el límite previsto de deducción.

Ver ejemplo de la plataforma

Los **gastos financieros netos** serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

- A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos los gastos no deducibles derivados de deudas con entidades del grupo destinadas a la adquisición, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo.

### IMPORTES DEDUCIBLES

Cuantía mínima de deducción: En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Deducción de los importes no deducidos: Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán **deducirse en los períodos impositivos siguientes**.

Conjuntamente con los del período impositivo correspondiente  
Con el límite previsto de deducción.



### IMPORTES DEDUCIBLES

Si los GFN < al límite, la diferencia entre el citado límite y los GFN del período impositivo se adicionará al límite previsto, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

Los gastos financieros netos imputados a los socios de las AIE se tendrán en cuenta por aquellos a los efectos de la aplicación del límite previsto en este artículo.

•Evidentemente también se excluirán los gastos financieros a que se refiere el artículo 15.h) de la LIS, **que en ningún caso serán deducibles**, como:

- los pagados a entidades residentes en paraísos fiscales,
- los pagados a entidades del grupo por préstamos o similares, salvo que se pruebe que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.
- los correspondientes a préstamos de personas o entidades vinculadas que como consecuencia de una calificación fiscal diferente en éstas, no generen ingresos para el prestamista o que estos estén exentos o sujetos a un tipo nominal de gravamen inferior al 10 por 100.

| <b>Criterio Contable/Fiscal</b>                               | <b>Incidencia en Resultado Contable</b> | <b>Ajuste Extracontable</b> | <b>Modelo 200 de IS</b> |
|---------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|-----------------------------|-------------------------|
| Importe GFN no deducibles en el ejercicio                     | Aumento                                 | Positivo (+)                | Casilla <b>363</b>      |
| Importe GFN pendientes de deducir y aplicados en el ejercicio | Disminución                             | Negativo (-)                | Casilla <b>364</b>      |

## **PRÉSTAMOS PARTICIPATIVOS**

Tienen la consideración de fondos propios  
Los intereses tanto fijos como variables tienen la consideración de NO deducibles.

La retribución se compone de una retribución fija y de una variable en función de la evolución de la actividad de la sociedad prestataria.

’  
.

## No se entenderán comprendidos:

- 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,
- Los que se hallen **correlacionados con los ingresos**.

’  
.

Las multas y sanciones penales y administrativas

El recargo de apremio

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

Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.

No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.

’  
.