

GASTOS DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

PASO A PASO

Todas las claves para saber qué gastos son deducibles

EDICIÓN ESPECIAL

Incluye casos prácticos
fiscales y contables



 ASOCIACION DE
ASESORES FISCALES
DE CANARIAS


COLEX

Copyright © 2021

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (arts. 270 y sigs. del Código Penal). El Centro Español de Derechos Reprográficos (www.cedro.org) garantiza el respeto de los citados derechos.

Editorial Colex S.L. vela por la exactitud de los textos legales publicados. No obstante, advierte que la única normativa oficial se encuentra publicada en el BOE o Boletín Oficial correspondiente, siendo esta la única legalmente válida, y declinando cualquier responsabilidad por daños que puedan causarse debido a inexactitudes e incorrecciones en los mismos.

Editorial Colex S.L. habilitará a través de la web www.colex.es un servicio online para acceder a las eventuales correcciones de erratas de cualquier libro perteneciente a nuestra editorial, así como a las actualizaciones de los textos legislativos mientras que la edición adquirida esté a la venta y no exista una posterior.

© Editorial Colex, S.L.
Calle Costa Rica, número 5, 3.º B (local comercial)
A Coruña, 15004, A Coruña (Galicia)
info@colex.es
www.colex.es

I.S.B.N.: 978-84-1359-259-6
Depósito legal: C 942-2021

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: ASPECTOS MÁS RELEVANTES	11
2. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE	17
2.1. Gastos deducibles	20
2.2. Contabilidad de los gastos deducibles	25
3. LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS	29
3.1. Correcciones de valor	31
3.1.1. Amortizaciones	31
3.1.2. Tablas de amortización	45
3.1.3. Deterioros de valor	48
3.1.4. Provisiones y otros gastos	58
3.2. Gastos no deducibles	67
3.3. Asimetrías híbridas en el Impuesto sobre Sociedades	80
3.4. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros	89
4. REGLAS DE VALORACIÓN	97
4.1. Valoración de las operaciones vinculadas	104
4.2. Valoración por cambio de residencia, operaciones realizadas con paraísos fiscales y retenciones	121
5. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LOS GASTOS	127
5.1. Imputación temporal de las diferencias entre valoración contable y fiscal	141

ANEXO I. CASOS PRÁCTICOS

Los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades: limitación, gasto financiero neto y gastos financieros no deducidos	145
Clientes de dudoso cobro y posterior desaparición del riesgo de insolvencia	147
Ventas a clientes que con posterioridad se declaran en concurso de acreedores	149
Deterioro de inmovilizado material: implicaciones fiscales en el IS	151
Pérdidas por deterioro de participaciones a largo plazo y posterior recuperación de valor	153

SUMARIO

Deducibilidad fiscal de la corrección valorativa de insolvencias de clientes	155
Deterioro de inmovilizado material: venta a empresa del grupo	159
Valoración de existencias de mercaderías por PMP y regularización de existencias . .	161
Subvención no reintegrable por compra de inmovilizado (incluye amortización del mismo).	165
Diferencias en amortización fiscal y contable de bien usado	167
Amortización acelerado del inmovilizado material: contabilidad de la diferencia temporaria imponible	171
Amortización del inmovilizado material: reparación, ampliación y cambio de método de amortización	173
Amortización contabilizada por debajo del mínimo un año y por encima del máximo otro: incidencia fiscal.	179
Libertad de amortización: implicaciones contables y fiscales	183
Amortización del fondo de comercio	187
Consolidación. Cálculo del fondo de comercio y del asiento de eliminación de inversión-patrimonio neto	191
Contabilización de reparaciones y de ampliación/mejoras del inmovilizado	193
Caso práctico: cambio de provisión en la estimación de la provisión por desmantelamiento	197
Provisión por otras responsabilidades, litigios (cuenta 142)	199
Gran reparación de inmovilizado material	201
Arrendamiento financiero (<i>leasing</i>): contabilización	205
Fin de <i>leasing</i> . No se ejerce la opción de compra	207
Transporte de mercancías: gastos deducibles en Impuesto sobre Sociedades	209
Compra de materias primas y posterior devolución de parte de las mismas	213
Cuenta 640: Gastos de personal. Contabilización de la nómina	215
Gastos de investigación encargada a terceros sin éxito llevada a pérdidas	219
Gastos de investigación, encargada a un tercero con éxito	221
Gastos de investigación, realizada por el personal de la empresa, con éxito	223
Gastos anticipados y su periodificación	227
Instrumentos financieros: Préstamos participativos.	229
Incorporación de gastos financieros al valor de un inmovilizado material	231
Pago de deudas e intereses financieros	233
Activos financieros a valor razonable con cambios en PyG: bonos no cotizados . .	235
Contabilización comisiones préstamos bancarios	237
Cuenta 662: Intereses de deudas y periodificación del gasto en base al devengo. .	239
Contabilización de actas de inspección, intereses y sanciones	241
Devolución de exceso de pagos a cuenta por Impuesto sobre Sociedades	243
Cálculo del Impuesto de Sociedades: impuesto corriente	245
Cambio de residencia al extranjero de sociedad española: rentas presuntas	247
Diferencias en amortización fiscal y contable de inmovilizado material	249

ANEXO II. CUENTAS

GRUPO 6. COMPRAS Y GASTOS	255
Subgrupo 60. Compras	256
Subgrupo 61. Variación de existencias	259
Subgrupo 62. Servicios exteriores	261
Subgrupo 63. Tributos	268
Subgrupo 64. Gastos de personal	275
Subgrupo 65. Otros gastos de gestión	282
Subgrupo 66. Gastos financieros	285
Subgrupo 67. Pérdidas procedentes de activos no corrientes y gastos excepcionales	294
Subgrupo 68. Dotaciones para amortizaciones	297
Subgrupo 69. Pérdidas por deterioro y otras dotaciones	301

1. **INTRODUCCIÓN AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: ASPECTOS MÁS RELEVANTES**

Aspectos más relevantes del IS

Esta figura impositiva constituye un pilar básico de la imposición directa en España junto con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ya que ambos gravan la obtención de renta, para el caso del Impuesto sobre Sociedades este grava la obtención de beneficios por parte de las personas jurídicas en el desarrollo de su actividad económica.

La regulación del Impuesto de Sociedades se contiene en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), la cual mantiene la misma estructura del Impuesto sobre Sociedades que ya existe desde el año 1996, de manera que el resultado contable sigue siendo el elemento nuclear de la base imponible y constituye un punto de partida clave en su determinación.

No obstante, la LIS actual proporciona una revisión global indispensable, incorporando una mayor identidad al Impuesto sobre Sociedades que ha abandonado hace tiempo el papel de complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero sin abandonar los principios esenciales de neutralidad y justicia inspirados en la propia Constitución.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, se estructura en 9 títulos, con un total de 132 artículos, 12 disposiciones adicionales, 37 transitorias, una derogatoria y 12 finales.

En el caso de personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la LIS, sea igual o superior a 45 millones de euros, les resultarán de aplicación los requisitos de información y documentación específica establecidas en los artículos 15 y 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Las características principales de este impuesto son las siguientes:

1. Tributo de carácter directo y naturaleza personal.

Tal y como recoge el artículo 1 de la LIS:

«El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley».

2. Tributo que grava la renta total del sujeto pasivo.

Constituye el hecho imponible del Impuesto la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen, al amparo de lo establecido en el artículo 2 de la LIS.

3. Tributo que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas, así como la de cualquier entidad jurídica calificada como sujeto pasivo por la ley del Impuesto.

4. Tributo de devengo periódico, al establecerse cortes temporales, periodos impositivos, para autoliquidar las obligaciones con la Hacienda Pública.

Aspectos más relevantes en el Impuesto sobre Sociedades

¿Qué es?

La fiscalidad directa en el ámbito de la actividad económica se encuentra recogida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Actividades Económicas y en el Impuesto sobre Sociedades que es el encargado de gravar la obtención de renta por parte de las personas jurídicas residentes en territorio español. A estos efectos, tal y como recoge el artículo 7 de la LIS, serán contribuyentes por este Impuesto las personas jurídicas que:

- Se hubiesen constituido conforme a las leyes españolas.
- Tengan su domicilio social en territorio español.
- Tengan la sede de dirección efectiva en territorio español, cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

Debemos tener en cuenta que las particularidades históricas de España han determinado que para una serie de territorios no sea de aplicación la normativa estatal del Impuesto por regir en ellos lo establecido en el Concerto y Convenio económicos de los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente. De esta manera, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco se aplica el Impuesto sobre Sociedades conforme a la legislación foral aprobada por cada uno de ellos.

No son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades determinados entes sin personalidad jurídica, aquellas personas recogidas en el artículo 35.4 de la LGT, ni las sociedades civiles sin personalidad jurídica y aquellas que la tengan pero no tengan objeto mercantil. Las rentas obtenidas por las entidades en el régimen de atribución de rentas se atribuyen a los socios, herederos, comuneros o partícipes, aunque la obtención de rentas la realiza materialmente la propia entidad, que además es contribuyente por el IAE y por el IVA.

El periodo impositivo del Impuesto sobre Sociedades coincide con el ejercicio económico de cada entidad, no pudiendo exceder de 12 meses. La fecha de cierre del ejercicio económico o social se determina en los estatutos de las sociedades. En su defecto termina el 31 de diciembre de cada año, devengándose el Impuesto en el último día del período impositivo que corresponda.

Aunque no haya finalizado el ejercicio económico, el periodo impositivo se entiende concluido en los siguientes casos:

- Cuando la entidad se extinga.
- Cuando cambie la residencia de la entidad, en territorio español, al extranjero.
- Cuando se transforme la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción al Impuesto sobre Sociedades de la entidad resultante.
- Cuando se produzca una transformación de la forma jurídica de la entidad o la modificación de su estatuto o de su régimen jurídico, y que ello determine la modificación del tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades o la aplicación de un régimen tributario distinto de la entidad resultante.

¿Cómo se calcula?

En líneas generales, el Impuesto sobre Sociedades se calcula en base al resultado contable de la sociedad durante un ejercicio. Según el Plan General Contable el resultado de la empresa es la diferencia entre ventas e ingresos y compras y gastos devengados en el ejercicio.

Así, pueden existir diferencias entre el resultado contable y la normativa fiscal que determinan que se generen una serie de diferencias que pueden tener el carácter de temporales, como sería el caso de la amortización fiscal acelerada de un bien, o permanentes, como sería la imposición de una sanción a la empresa que se determina como gasto no deducible a efectos fiscales pero que sí se recoge en la contabilidad. De este modo, el resultado contable se corrige aplicando los principios y criterios de calificación, valoración e imputación temporal de la Ley del Impuesto sobre Sociedades llamados ajustes extracontables. Los ajustes son consecuencia de las discrepancias existentes entre la norma contable y la fiscal y permiten conciliar el resultado contable con lo establecido en las normas que regulan la obtención de la base imponible, y pueden diferir en la calificación, en la valoración o en la imputación temporal.

Los gastos contables son, en general, deducibles fiscalmente, no obstante, la norma fiscal señala algunos gastos no deducibles, como son, entre otros, las retribuciones a los fondos propios, tributos, multas y sanciones penales y administrativas, pérdidas del juego, donativos y liberalidades, y actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Hay que tener en cuenta que la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de correlación con los ingresos, debiendo pues acreditarse que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad y que son necesarios para la obtención de los ingresos. De manera que cuando no exista esa vinculación a la actividad, o bien esa necesidad, no podrían considerarse deducibles.

La deducibilidad de los gastos, igualmente, estará condicionada, además, a que queden convenientemente justificados mediante original de factura o documento equivalente, imputados temporalmente al ejercicio que correspondan y estén contabilizados o registrados en los libros-registro que, con carácter obligatorio, deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas sujetos al Impuesto sobre Sociedades.

La base imponible del impuesto es el importe de la renta del periodo impositivo minorada por las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

La cuota íntegra del impuesto se halla al aplicar el tipo de gravamen a la base imponible, el resultado únicamente puede ser positivo o cero.

Sobre la cuota íntegra se podrán aplicar las deducciones y bonificaciones que estén vigentes.

Retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados en el impuesto

Con carácter general, están obligadas a retener las entidades, las personas físicas que ejerzan actividades económicas y los no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente, que satisfagan rentas sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades tienen la obligación de efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 de los meses de abril, octubre y diciembre.

Hay dos modalidades para determinar la base de los pagos fraccionados:

1. Modalidad aplicable con carácter general

- El pago fraccionado se calcula aplicando el 18% sobre la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales de los meses de abril, octubre o diciembre minorada por las deducciones y bonificaciones a las que tenga derecho el contribuyente y por las retenciones e ingresos a cuenta.
- Si el resultado es cero o negativo, no existe obligación de presentar la declaración.

2. Modalidad opcional

Esta modalidad es obligatoria para aquellos contribuyentes que presenten un volumen de operaciones superior a seis millones de euros. El pago fraccionado, por esta modalidad, se calcula sobre la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural deduciendo las bonificaciones, las retenciones e ingresos a cuenta practicados, así como, los pagos fraccionados efectuados.

Los pagos fraccionados se presentarán:

- Modelo 202: pago fraccionado. Régimen General. Obligatorio presentarlo para grandes empresas aunque no deban efectuar ingreso (con alguna excepción). No hay obligación de presentarlo en declaraciones sin ingreso o cuota cero.
- Modelo 222: pago fraccionado. Régimen de tributación de los grupos de sociedades. Obligatoria su presentación aunque no deba efectuarse ingreso alguno.

Declaración anual de sociedades

La declaración del Impuesto sobre Sociedades debe presentarse dentro de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo

impositivo. Así, en general, para sujetos pasivos cuyo ejercicio económico coincida con el año natural, el plazo es el de los **25 primeros días naturales del mes de julio**.

Los sujetos pasivos cuyo período impositivo coincida con el año natural y presenten por Internet la declaración del Impuesto sobre Sociedades, pueden domiciliar el pago (del 1 al 20 de julio).

- **Modelo 200:** de uso general para contribuyentes sometidos al Impuesto sobre Sociedades, cualquiera que sea la actividad y el tamaño de la empresa.
- **Modelo 220:** correspondiente al régimen de tributación de los grupos de sociedades. Obligatorio para las sociedades dominantes de los grupos, incluidos los de cooperativas, que tributen en régimen de consolidación fiscal. El grupo presentará el modelo 220 y, además, todas las empresas que lo integran presentarán la correspondiente declaración individual en el modelo 200.

GASTOS DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

PASO A PASO

Para una empresa conocer de forma exhaustiva qué gastos pueden deducirse en la declaración del Impuesto sobre Sociedades es sin duda una de las tareas más arduas, constituyendo, además, una de las claves esenciales en el buen funcionamiento empresarial. La correcta deducción de los gastos permitirá no sólo llevar a cabo una reducción de la presión fiscal que soporta la empresa, sino también una adecuada planificación fiscal y contable.

Determinar las diferencias existentes entre la consideración de un gasto contable y un gasto fiscal es el punto de partida sobre el que debe comenzar cualquier análisis de los gastos deducibles de una empresa. Es por ello que, en esta guía, se lleva a cabo un estudio pormenorizado no sólo de la deducibilidad fiscal de los gastos en los que incurre una empresa, sino de su correcta inscripción contable, enumerando –para cada una de las partidas más relevantes– una relación de los gastos más significativos.

Para dotar a la obra de un contenido práctico se incluyen esquemas, resolución de preguntas frecuentes, análisis jurisprudencial y 40 casos prácticos fiscales y contables que ayudarán a comprender con mayor profundidad el funcionamiento de la deducibilidad de los gastos en el Impuesto.



www.colex.es



PVP 20,00 €

ISBN: 978-84-1359-259-6

