Contabilidad fiscal

Problemática contable del impuesto de sociedades

M.ª Isabel de Lara Bueno



PIRÁMIDE

Contabilidad fiscal

Problemática contable del impuesto de sociedades

M.ª ISABEL DE LARA BUENO

PROFESORA CONTRATADO DOCTOR DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD
DE LA UNIVERSIDAD REY JUAN CARLOS

Contabilidad fiscal

Problemática contable del impuesto de sociedades

EDICIONES PIRÁMIDE

COLECCIÓN «ECONOMÍA Y EMPRESA»

Director:
Miguel Santesmases Mestre
Catedrático de la Universidad de Alcalá

Edición en versión digital

Está prohibida la reproducción total o parcial de este libro electrónico, su transmisión, su descarga, su descompilación, su tratamiento informático, su almacenamiento o introducción en cualquier sistema de repositorio y recuperación, en cualquier forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, conocido o por inventar, sin el permiso expreso escrito de los titulares del copyright.

© M.ª Isabel de Lara Bueno, 2024
© Primera edición electrónica publicada por Ediciones Pirámide (Grupo Anaya, S. A.), 2024
Para cualquier información pueden dirigirse a piramide_legal@anaya.es
Valentín Beato, 21. 28037 Madrid
Teléfono: 91 393 89 89
www.edicionespiramide.es
ISBN digital: 978-84-368-5007-9

A Íñigo, a Paula y a Sara,
por iluminar cada instante.

Índice

Prólogo 17

Legislación 19

1. Introducción a la contabilidad fiscal 21

1.1. Obligaciones tributarias de las empresas 21
1.2. Sistema tributario español 24
1.2.1. Los tributos 24
1.2.1.1. Clases de tributos 25
1.3. Contabilidad fiscal 26
1.3.1. Tributos significativos desde la perspectiva contable 27

2. Impuesto sobre sociedades 29

2.1. El impuesto sobre beneficios 29
2.1.1. Ineficiencias del impuesto sobre beneficios 30
2.1.1.1. Sobreimposición del impuesto sobre beneficios en el individuo 30
2.1.1.2. Penalización de la autofinanciación empresarial por el impuesto sobre beneficios 31
2.1.1.3. Penalización de la productividad empresarial por el impuesto sobre beneficios 33
2.1.2. Utilidades del impuesto sobre beneficios 34
2.1.2.1. Impuesto sobre beneficios como instrumento de política económica 34
2.1.2.2. Impuesto sobre beneficios para la asignación de costes sociales 35
2.1.2.3. Impuesto sobre beneficios como instrumento de control tributario 36

© Ediciones Pirámide

2.2. Impuesto sobre beneficios en España: regulación fiscal y contable 36
2.3. Naturaleza y características fundamentales del impuesto sobre sociedades 37
2.4. Elementos constitutivos del impuesto sobre sociedades 40
2.4.1. Hecho imponible en el impuesto sobre sociedades 41
2.4.2. Contribuyente del impuesto de sociedades 41
2.4.3. Período impositivo, devengo y declaración del impuesto sobre sociedades 42
2.4.3.1. Los pagos a cuenta 43
2.4.4. Base imponible del impuesto sobre sociedades 46
2.4.4.1. Métodos para determinar la base imponible 46
2.4.4.2. Estimación directa de la base imponible en el impuesto sobre sociedades 47
2.4.4.3. Ajustes sobre el resultado contable para la determinación de la base imponible o resultado fiscal 48
2.4.5. Tipo de gravamen 50
2.4.6. Deducciones y bonificaciones 51
2.4.7. Liquidación del impuesto sobre sociedades 52

3. Problemática contable del impuesto sobre sociedades 55

3.1. Naturaleza contable del impuesto sobre sociedades 55
3.1.1. Impuesto sobre beneficios conceptualizado como distribución del resultado 55
3.1.2. Impuesto sobre beneficios conceptualizado como gasto del ejercicio 57
3.1.3. Impuesto sobre beneficios como gasto *versus* como distribución del resultado 58
3.2. Beneficio contable y beneficio fiscal: diferencias desde la perspectiva contable 59
3.2.1. Diferencias en la cuenta de resultados 60
3.2.1.1. Diferencias permanentes 60
3.2.1.2. Diferencias temporales 61
3.2.2. Diferencias en balance 62
3.2.2.1. Diferencias temporarias imponibles 63
3.2.2.2. Diferencias temporarias deducibles 63
3.3. Cuentas habituales para contabilizar el impuesto sobre sociedades 63
3.3.1. Cuentas para la contabilización del impuesto sobre beneficios en relación con la Hacienda Pública 65
3.3.2. Cuentas a utilizar en la contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios 66
3.3.3. Cuentas a utilizar en la contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios cuando proceda imputación directa a patrimonio neto 67
3.4. Contabilidad del impuesto sobre beneficios 68
3.4.1. Contabilidad de los pagos a cuenta 68
3.4.1.1. Contabilidad de retenciones fiscales 69

© Ediciones Pirámide

3.4.1.2. Contabilidad de pagos fraccionados e ingresos a cuenta 69
3.4.2. Contabilidad del impuesto sobre sociedades 70
3.4.2.1. Esquema contable de la liquidación del impuesto sobre sociedades 71
3.4.3. Contabilidad en la declaración del impuesto 72

4. Impuesto corriente 75

4.1. Problemática contable del impuesto corriente 75
4.1.1. Contabilidad del impuesto corriente cuando la cuota líquida es mayor que los pagos a cuenta 76
4.1.2. Contabilidad del impuesto corriente cuando la cuota líquida es menor que los pagos a cuenta 76
4.1.3. Contabilidad del impuesto corriente cuando la cuota líquida coincide con los pagos a cuenta 77
4.2. El impuesto corriente en la liquidacion del impuesto sobre sociedades .. 78
4.2.1. Contabilidad del impuesto corriente cuando la base imponible coincide con el resultado contable antes de impuestos 80
4.2.2. Contabilidad del impuesto corriente cuando la base imponible no coincide con el resultado contable antes de impuestos por la existencia de diferencias permanentes 84
4.2.2.1. Problemática contable del impuesto corriente con diferencias permanentes positivas 84
4.2.2.2. Problemática contable del impuesto corriente con diferencias permanentes negativas 88
Supuestos prácticos: contabilidad del impuesto corriente 92
Supuesto 4.1. Impuesto corriente I 92
Supuesto 4.2. Impuesto corriente II 93
Supuesto 4.3. Impuesto corriente III 96
Supuesto 4.4. Impuesto corriente IV 98
Supuesto 4.5. Impuesto corriente V 99
Supuesto 4.6. Impuesto corriente VI 101

5. Diferencias permanentes en la Ley del Impuesto sobre Sociedades 105

5.1. Las diferencias permanentes y la Ley del Impuesto sobre Sociedades 105
5.2. Diferencias permanentes positivas 105
5.2.1. Gasto por impuesto sobre beneficios 107
5.2.2. Retribuciones a los fondos propios 108
5.2.3. Multas, sanciones penales o administrativas y recargos 108
5.2.4. Pérdidas de juego 109
5.2.5. Donativos y liberalidades 109
5.2.6. Gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico 110
5.2.7. Gastos por servicios contratados en paraísos fiscales 110

© Ediciones Pirámide

5.2.8. Gastos financieros con empresas del grupo 110
5.2.9. Indemnizaciones laborales 110
5.2.10. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados 111
5.2.11. Asimetrías híbridas 111
5.3. Diferencias permanentes negativas 111
5.3.1. Entidades exentas 112
5.3.1.1. Exención total 112
5.3.1.2. Exención parcial 112
5.3.2. Diferencias permanentes negativas 113
5.3.2.1. Reducción de rentas derivadas de determinados activos intangibles 113
5.3.2.2. Reducción de rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles 118
Supuestos prácticos: diferencias permanentes 119
SUPUESTO 5.1. Diferencias permanentes positivas I 119
SUPUESTO 5.2. Diferencias permanentes positivas II 120
SUPUESTO 5.3. Diferencias permanentes positivas III 121
SUPUESTO 5.4. Diferencias permanentes positivas IV 122
SUPUESTO 5.5. Diferencias permanentes positivas V 123
SUPUESTO 5.6. Diferencias permanentes positivas VI 124
SUPUESTO 5.7. Diferencias permanentes positivas VII 126
SUPUESTO 5.8. Diferencias permanentes positivas VIII 127
SUPUESTO 5.9. Diferencias permanentes positivas IX 128
SUPUESTO 5.10. Diferencias permanentes positivas X 130
SUPUESTO 5.11. Diferencias permanentes negativas I 131
SUPUESTO 5.12. Diferencias permanentes negativas II 133
SUPUESTO 5.13. Diferencias permanentes 134

6. Impuesto diferido 137

6.1. Problemática contable del impuesto diferido 137
6.2. Nacimiento de pasivos por impuesto diferido 139
6.3. Nacimiento de activos por impuesto diferido 140
6.3.1. Principios de aplicación para el reconocimiento de activos por impuesto diferido 140
6.3.2. Activos por impuesto diferido originados por diferencias temporarias deducibles 142
6.3.3. Activos por impuesto diferido originados por derechos a deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar 143
6.3.3.1. Particularidades de las deducciones y bonificaciones .. 146
6.3.4. Activos por impuesto diferido por bases imponibles negativas a compensar 148
6.3.4.1. Aplicación del principio de prudencia en la contabilización del crédito por pérdidas a compensar 150
6.4. Reversión de las diferencias de imputación 150
6.4.1. Reversión de diferencias temporarias imponibles 150

© Ediciones Pirámide

6.4.2. Reversión de diferencias temporarias deducibles 151
6.4.3. Aplicación de deducciones y bonificaciones pendientes 151
6.4.4. Compensación de bases imponibles negativas 151
6.5. Diferencias temporarias *versus* diferencias temporales 155
Supuestos prácticos: impuesto diferido 160
SUPUESTO 6.1. Diferencia temporaria imponible 160
SUPUESTO 6.2. Diferencia temporaria deducible 161
SUPUESTO 6.3. Deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación 163
SUPUESTO 6.4. Base imponible negativa I 164
SUPUESTO 6.5. Base imponible negativa II 165
SUPUESTO 6.6. Diferencias temporarias deducibles e imponibles 166
SUPUESTO 6.7. Diferencias permanentes y temporarias deducibles e imponibles 167
SUPUESTO 6.8. REVERSIÓN DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE 169
SUPUESTO 6.9. Reversión diferencia temporal deducible 171
SUPUESTO 6.10. Aplicación de deducciones y bonificaciones pendientes 173
SUPUESTO 6.11. Compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores I 176
SUPUESTO 6.12. Compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores II 178
SUPUESTO 6.13. Compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores III 179
SUPUESTO 6.14. Compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores IV 181
SUPUESTO 6.15. Compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores V 182

7. La amortización en la contabilidad del impuesto sobre sociedades 185

7.1. Amortización contable 185
7.2. Métodos de amortización contable 189
7.2.1. Amortización constante 189
7.2.2. Amortización variable 191
7.2.2.1. Métodos basados en la actividad 192
7.2.2.2. Métodos basados en los números dígitos 194
7.2.3. Normas particulares de amortización 196
7.3. Amortización fiscal 196
7.4. Métodos de amortización fiscal 198
7.4.1. Amortización según tablas fiscalmente aprobadas 198
7.4.2. Amortización constante sobre el valor pendiente de amortizar .. 200
7.4.3. Amortización por números dígitos 202
7.4.4. Plan de amortización 203
7.4.5. Normas particulares de amortización 203
7.5. La amortización en la contabilización del impuesto sobre sociedades 204
7.6. Libertad de amortización 208
Supuestos prácticos: amortización en la contabilidad del IS 212
SUPUESTO 7.1. Amortización en el impuesto sobre sociedades I 212

© Ediciones Pirámide

SUPUESTO 7.2. Amortización en el impuesto sobre sociedades II 214
SUPUESTO 7.3. Amortización en el impuesto sobre sociedades III 216
SUPUESTO 7.4. Amortización en el impuesto sobre beneficios IV 219
SUPUESTO 7.5. Amortización en el impuesto sobre beneficios V 222

8. Deterioro de valor en la contabilidad del impuesto sobre sociedades 225

8.1. Deterioro de valor en el Plan General Contable 225
8.2. Tratamiento fiscal del deterioro de valor 226
8.2.1. Diferencia permanente *versus* temporal 227
8.3. Deterioro de valor en la ley del Impuesto sobre Sociedades 228
8.3.1. Deterioros de valor no deducibles 228
8.3.2. Deterioros de valor deducibles 229
8.3.3. Deterioros de valor de créditos por insolvencias de los deudores 229
Supuestos prácticos: deterioro de valor en la contabilidad del Impuesto sobre Sociedades 230
SUPUESTO 8.1. Deterioro de valor en el impuesto sobre sociedades I 230
SUPUESTO 8.2. Deterioro de valor en el impuesto sobre sociedades II 233
SUPUESTO 8.3. Deterioro de valor en el impuesto sobre sociedades III 234
SUPUESTO 8.4. Deterioro de valor en el impuesto sobre sociedades IV 235
SUPUESTO 8.5. Deterioro de valor en el impuesto sobre sociedades V 236

9. Las fuentes de financiación en el impuesto sobre sociedades 241

9.1. Introducción 241
9.2. Reserva de capitalización 242
9.2.1. Características de la reserva de capitalización 243
9.2.2. Ajuste por la reserva de capitalización 244
9.2.3. Determinación de los fondos propios a efectos de cálculo de la reserva de capitalización 244
9.3. Limitación a la deducibilidad de los gastos financieros 247
9.3.1. Contribuyentes sujetos a la deducibilidad de los gastos financieros 249
9.3.2. Gastos financieros netos 249
9.3.3. Beneficio operativo 249
Supuestos prácticos: fuentes de financiación en el Impuesto sobre Sociedades 250
SUPUESTO 9.1. Reserva de capitalización 250
SUPUESTO 9.2. Gastos financieros netos deducibles 254

10. Variación del tipo de gravamen 259

10.1. El tipo de gravamen y su modificación 259
10.2. Implicaciones contables de la variación del tipo de gravamen 260

© Ediciones Pirámide

10.3. Aumento del tipo de gravamen 262
10.3.1. Ajuste por aumento del tipo de gravamen para un activo diferido 263
10.3.1.1. Ajuste en diferencias temporarias positivas 263
10.3.1.2. Ajuste en créditos por pérdidas a compensar 264
10.3.2. Ajuste por aumento del tipo de gravamen para un pasivo diferido 265
10.4. Reducción del tipo de gravamen 266
10.4.1. Ajuste por reducción del tipo de gravamen para un activo diferido 267
10.4.1.1. Ajuste en diferencias temporarias positivas 267
10.4.1.2. Ajuste en créditos por pérdidas a compensar 268
10.4.2. Ajuste por reducción del tipo de gravamen para un pasivo diferido 269
Supuestos prácticos: variación del tipo de gravamen 271
Supuesto 10.1. Variación del tipo de gravamen I 271
Supuesto 10.2. Variación del tipo de gravamen II 271
Supuesto 10.3. Variación del tipo de gravamen III 272
Supuesto 10.4. Variación del tipo de gravamen IV 272
Supuesto 10.5. Variación del tipo de gravamen V 273
Supuesto 10.6. Variaciones en el tipo de gravamen VI 273

11. La cuota líquida mínima 277

11.1. El tamaño de las entidades como parámetro determinante en la tributación del impuesto sobre sociedades 277
11.2. Régimen de entidades de reducida dimensión 279
11.2.1. Incentivos fiscales en la amortización 279
11.2.2. Incentivos fiscales en el deterioro por posibles insolvencias de deudores 280
11.2.3. Reserva de nivelación 280
11.3. Régimen de consolidación fiscal 281
11.4. Cuota líquida mínima 282
11.4.1. Contribuyentes sujetos a la cuota líquida mínima 286
11.4.2. Particularidades 286
Supuestos prácticos: cuota líquida mínima 287
Supuesto 11.1. Cuota líquida mínima I 287
Supuesto 11.2. Cuota líquida mínima II 289
Supuesto 11.3. Cuota líquida mínima III 290

Supuestos prácticos: impuesto sobre sociedades 293

Supuesto 1. Impuesto sobre sociedades I 293
Supuesto 2. Impuesto sobre sociedades II 295
Supuesto 3. Impuesto sobre sociedades III 297
Supuesto 4. Impuesto sobre sociedades IV 299
Supuesto 5. Impuesto sobre sociedades V 304

© Ediciones Pirámide

Prólogo

La presente obra se publica con la inquietud de aportar un texto de referencia a aquellos que se inician en el estudio de la contabilidad fiscal, y muy especialmente a mis alumnos universitarios.

La contabilidad fiscal tiene como principal objeto de estudio la problemática contable del impuesto sobre sociedades, caracterizándose este tributo por su dinamicidad, al estar en constante trasformación, sujeto al devenir de la economía, y a las medidas establecidas por el Gobierno, al ser un instrumento de política económica.

Dado el contexto de cambio en el que se perfila el impuesto, la contabilidad fiscal parece verse obligada a modificar, casi con la misma rapidez que los cambios de la regulación fiscal, la exposición de su problemática, pues las empresas, sujetas a las obligaciones fiscales, deben presentar con carácter anual su liquidación del impuesto sobre sociedades, precisando un conocimiento actualizado de toda la normativa que regula el mismo y de su proceso contable.

Pero esta disciplina no sufre cambios normativos con la rapidez de la norma fiscal, sino que los principios contables permanecen inalterables y las normas que la rigen también, sin perjuicio de posibles modificaciones que, por supuesto, puedan producirse en un momento dado en su normativa. Así, mientras la norma fiscal cambia con fluidez y dinamicidad, la norma contable es más rígida y estática.

Por todo ello, el objeto de esta obra es trasladar un proceso de aprendizaje que permita al lector adentrarse en la problemática contable del impuesto sobre sociedades al margen de la casuística fiscal concreta para que, una vez asimilada esta, sea capaz de aplicar la norma fiscal e implementarla en la práctica contable, profundizando en la regulación actual del impuesto sobre sociedades y trasladando a la contabilidad todos sus matices.

La norma fiscal en vigor sufrirá modificaciones, pero el enfoque del texto ambiciona desarrollar cierta capacidad de adaptación a las novedades que la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sin duda, adoptará.

© Ediciones Pirámide

Por otra parte, la contabilidad fiscal no puede limitarse a la praxis contable, sino que debe enraizarse en la esencia del tributo en cuestión, por ello se inicia esta obra con un capítulo introductorio en el que se esbozan los pilares del sistema tributario de nuestro sistema económico, para pasar a profundizar, en el capítulo 2, en la esencia del impuesto sobre beneficios en el sistema tributario, conociendo las bases de la teoría de la hacienda pública sobre el mismo. El capitulo 3 se destina a exponer las principales características del impuesto sobre sociedades con implicaciones contables, así como las partidas contables necesarias para afrontar el proceso de contabilización del impuesto. El capítulo 4 se centra en la problemática contable de la primera fase de contabilización del impuesto sobre sociedades, denominada impuesto corriente. La casuística fiscal a esta fase de la contabilidad se plantea en el capitulo 5. En el siguiente capítulo, capítulo 6, se desarrolla toda la problemática contable de la segunda fase de contabilización del impuesto sobre sociedades, denominada impuesto diferido, y a partir de aquí se destinan los capítulos siguientes a distintas problemáticas concretas que dan lugar a impuestos diferidos como las amortizaciones, en el capítulo 7, y los deterioros de valor, capítulo 8. El capítulo 9 se centra en la trascendencia del impuesto sobre sociedades en las fuentes de financiación de la empresa. Se tratan también las implicaciones contables de las posibles variaciones en el tipo de gravamen en el capítulo 10. Por último, se destina el capítulo 11 a la cuota líquida mínima, implantada en los últimos años en nuestra regulación.

Cada capítulo elaborado contiene ejemplos, que buscan plantear y poner de manifiesto las distintas problemáticas expuestas, así como ayudar a comprender tanto el proceso contable como la norma fiscal, y concluye con el desarrollo de supuestos prácticos. De este modo se incorporan 45 ejemplos y 60 supuestos prácticos seleccionados resueltos, para un aprendizaje sistemático y paulatino de la disciplina, con explicaciones e indicaciones precisas.

Me gustaría concluir expresando mi agradecimiento a todos los que me alentaron en la realización de esta obra; a mis compañeros, profesores y asesores fiscales, por sus aportaciones y comentarios; a mis maestros, por enseñarme la profesionalidad en la transmisión del conocimiento; a mis alumnos, la razón de existir de este trabajo; y muy especialmente a mi familia, a quienes he robado el tiempo para su elaboración. Por último, a los editores, por el esfuerzo realizado para conseguir su publicación.

María Isabel de Lara Bueno
Madrid, 26 de julio de 2024

© Ediciones Pirámide

Legislación

Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios.

© Ediciones Pirámide

1 Introducción a la contabilidad fiscal

1.1. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS EMPRESAS

Las obligaciones tributarias de una empresa vendrán determinadas por la estructura fiscal del país en el que desarrolle su actividad económica. A su vez, el sistema fiscal está circunscrito al sistema sociopolítico y económico en el que está inmerso.

Los países de corte democrático se mueven en el marco de una economía de mercado en la que se entiende que todos los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento del Estado, pues será este el encargado de garantizar el «bienestar» de toda la sociedad. El modo que utilizamos para contribuir con esta causa es la tributación, constituyendo los tributos el mecanismo establecido por los estados para asegurar su financiación, y con ella respaldar los elementos de actuación del denominado estado del bienestar mediante su potestad coercitiva.

Aunque los distintos sistemas tributarios puedan discrepar en diversas cuestiones, hay un elemento que parece estar generalmente aceptado por la teoría tributaria, y es el hecho de que todo sistema tributario debe buscar la equidad en sus efectos sobre los individuos.

Si bien es cierto que el término equidad no está exento de matices conceptuales y cargado de connotaciones, en términos generales, podemos decir que la equidad tributaria tiene un doble carácter:

1. Carácter horizontal de la equidad.

   El carácter horizontal de la equidad hace alusión al término «generalidad», es decir debe afectar a la *generalidad* de la población. De modo que *todos* los individuos deben contribuir al sostenimiento del gasto público, ya que no sería *equitativo* que unos lo hicieran y otros no. Es por ello también, que las haciendas públicas deben establecer mecanismos que eviten el fraude y la evasión fiscal, para, entre otras razones, salvaguardar la equidad horizontal.

© Ediciones Pirámide

2. Carácter vertical de la equidad.

   El carácter vertical de la equidad atiende al concepto de *progresividad,* es decir, aquellos sujetos que más recursos tienen deben contribuir en mayor medida al sostenimiento de las cargas públicas que aquellos otros que poseen menos recursos. Por esta razón, los sistemas tributarios deben tender a que prevalezca la tributación directa sobre la indirecta.

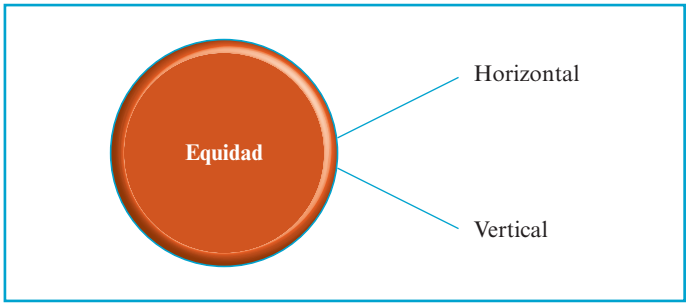

Figura 1.1. Tipos de equidad.

Los sistemas tributarios buscan la forma de establecer una cuota justa de tributación como medio para conseguir la equidad tributaria. La cuestión de fondo es cómo determinar cuál es esa «cuota justa». La teoría hacendística estudia los enfoques para esta cuestión, y parece existir cierto consenso respecto a los principios sobre los que pueden establecerse los sistemas tributarios en su búsqueda de la equidad[1]:

1. Principio del beneficio.

   El principio del beneficio determina que los individuos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en proporción a los beneficios que obtienen de los servicios públicos recibidos.

   El problema de fondo en este caso será determinar cómo conocer los beneficios recibidos de los servicios públicos. Bajo la premisa de este principio, el gasto de cada individuo parece vislumbrarse como el elemento determinante sobre el que establecer la presión fiscal.

2. Principio de la capacidad de pago.

   El principio de la capacidad de pago determina que la carga tributaria debe recaer sobre cada individuo en función de su capacidad económica.

   La cuestión fundamental en este enfoque radica en determinar cuál es el elemento medidor de esa capacidad económica, y quiénes pueden detentarla. En este sentido, el principio establece la renta como indicador, y

[1] Para profundizar en estas dos corrientes de pensamiento puede consultarse Musgrave, R. A. y Musgrave, P. B. (1991): *Hacienda Pública teórica y aplicada.* McGraw-Hill. Capítulo 13: «Enfoques de la Equidad Tributaria».

© Ediciones Pirámide

el individuo como el único sujeto sobre el que puede recaer la capacidad de pago, pues entiende que las personas jurídicas no tienen capacidad económica propia, sino que son los dueños de esta los verdaderos titulares de la misma. Por tanto, un impuesto sobre la renta parece configurarse como el único tributo a establecer. No obstante, la existencia de un gravamen único dificulta significativamente el control fiscal.

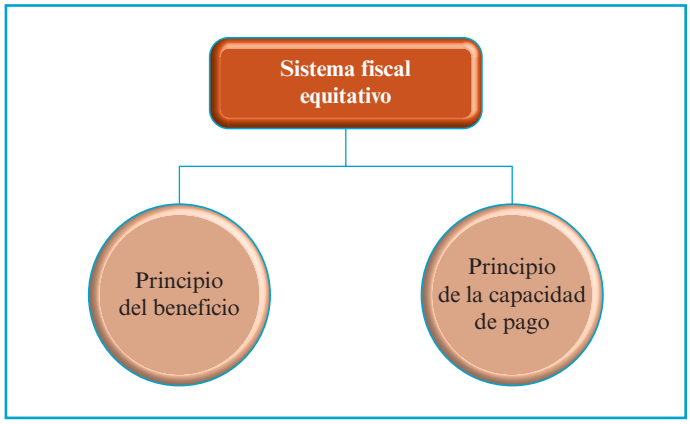

Figura 1.2. Principios de un sistema fiscal equitativo.

Ahondar en la dimensión de cada uno de estos dos principios y en las implicaciones de la elección de uno u otro como fundamentos de un sistema tributario excede, sin duda, nuestro objetivo, pero resulta sustancial conocer las corrientes de pensamiento sobre las que se basan los diferentes sistemas impositivos, y la trascendencia en la importancia de elección de uno u otro.

El sistema imperante en la Unión Europea es un sistema ecléctico que se fundamenta en ambos principios, buscando aprovechar las ventajas de ambos y procurando compensar las deficiencias de estos. Así, el sistema utiliza como índices de referencia para repartir la carga fiscal tanto la renta como el gasto, añadiendo además el patrimonio como otro elemento adicional determinante de la capacidad de pago. Esto le permite establecer una amplia tipología de impuestos, crear fuertes mecanismos de control y reducir los costes sociales.

Sistema básico de tributación europeo

Imposición directa	Imposición indirecta
Impuesto sobre la renta personal. Impuesto sobre la renta de sociedades. Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Impuesto sobre el patrimonio.	Impuesto sobre el valor añadido. Impuestos sobre consumos específicos: alcohol, tabaco, hidrocarburos, etc.

© Ediciones Pirámide

1.2. SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

El sistema tributario español, apoyado en la Constitución Española, se desarrolla sobre la base de la Ley General Tributaria.

Especial mención merece el artículo 31 de la Constitución Española sobre el que se construye nuestro sistema tributario, el cual expone cómo «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

De la redacción de este artículo resaltamos la condición de establecer un sistema tributario «justo», y extraemos los principales principios fundamentales de nuestro sistema tributario:

— *Principio de generalidad.* La tributación afecta a todos los ciudadanos, que deben contribuir al sostenimiento del Estado.
— *Principio de capacidad económica.* Cada ciudadano debe contribuir en función de su capacidad económica al sostenimiento del Estado.
— *Principio de igualdad.* La carga tributaria se repartirá equitativamente entre todos los ciudadanos atendiendo a la capacidad económica de estos.
— *Principio de progresividad.* Los ciudadanos con mayor capacidad económica deberán contribuir en mayor medida al sostenimiento de los gastos públicos.
— *Principio de no confiscatoriedad.* Los poderes públicos no deben cometer excesos en las exigencias de los tributos a los ciudadanos.

Del mismo modo, la Ley General Tributaria, en su artículo 3, establece que «la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad».

1.2.1. Los tributos

Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

© Ediciones Pirámide

1.2.1.1. *Clases de tributos*

Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos.

a) Tasas

Son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

b) Contribuciones especiales

Son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

c) Impuestos

Son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Clases de tributos

Tributos	Característica	Objeto
Tasas.	Con contraprestación.	Responde a una solicitud del contribuyente.
Contribuciones especiales.	Con contraprestación.	No responde a una solicitud del contribuyente, pero se beneficia directamente.
Impuestos.	Sin contraprestación.	Manifestación de la capacidad económica del contribuyente.

© Ediciones Pirámide

1.3. CONTABILIDAD FISCAL

La contabilidad no es ajena al sistema económico vigente en cada país y, por tanto, de un modo u otro se verá afectada por el sistema tributario imperante. Las características peculiares de cada uno de ellos confieren técnicas contables diversas a la hora de registrar el tributo.

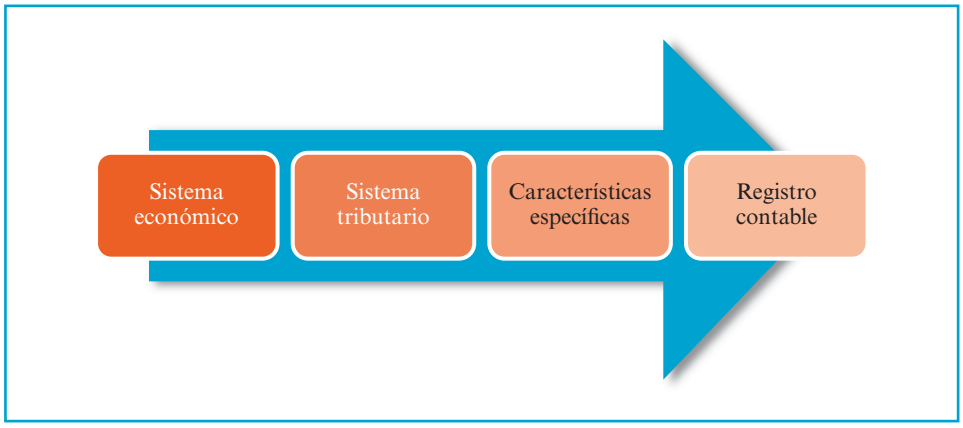

Figura 1.3. Incidencia del sistema en la contabilidad.

Por otra parte, desde un punto de vista histórico, es innegable la incidencia que la fiscalidad ha tenido en el desarrollo de la práctica contable, impulsada significativamente por la obligatoriedad de presentar un resultado que debía ser gravado.

En todo caso, en la medida en que la contabilidad tiene como objeto la representación del patrimonio empresarial, todo lo que afecte a este tendrá su correspondiente manifestación contable.

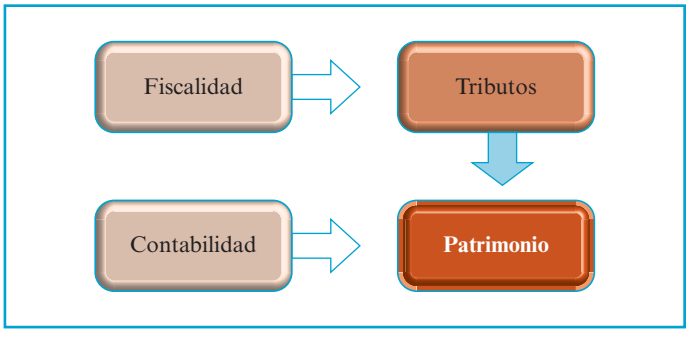

Figura 1.4. Relación entre contabilidad y fiscalidad.

© Ediciones Pirámide

Pero más allá de la alteración que todo tributo puede significar para el patrimonio, algunos tributos tienen una significación especial en la disciplina contable, ya que la implicación de los mismos trasciende a una mera reducción del patrimonio empresarial.

La contabilidad fiscal es precisamente aquella rama de la contabilidad encargada de las implicaciones que la tributación infunde en la práctica contable y, por tanto, de la repercusión de aquellos tributos con una significación especial en el proceso de contabilización.

La mayoría de los tributos suponen una minoración del patrimonio al tener que abonar a la Administración tributaria el pago correspondiente al tributo en cuestión, mas no es esta la única implicación en la empresa. Así, existen dos tributos con una trascendencia contable muy específica que deben ser abordados por la contabilidad fiscal, como son el impuesto sobre el valor añadido y el impuesto sobre beneficios.

1.3.1. Tributos significativos desde la perspectiva contable

Impuesto sobre el valor añadido

El impuesto sobre el valor añadido (IVA) es un impuesto de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo gravando la entrega de bienes y la prestación de servicios. La trascendencia contable del IVA reside en su neutralidad impositiva para la empresa, constituyendo una partida independiente que la entidad que transmite el bien o presta el servicio recupera mediante su venta.

La problemática contable versará sobre el comportamiento específico del impuesto en función de la naturaleza de las actividades que realice cada entidad, ya sea que devenguen IVA, no lo devenguen, o combinen ambos tipos de actividades, y en todo ello estudia y profundiza la contabilidad fiscal.

Impuesto sobre beneficios

El impuesto sobre beneficios es el tributo por excelencia de la contabilidad fiscal, ya que no puede concebirse al margen de la contabilidad.

Son muchas y variadas las utilidades que las distintas magnitudes que establece la contabilidad aportan al ámbito económico, y entre ellas encontramos también su contribución a la fiscalidad.

Es la contabilidad la que alcanza a determinar la renta generada por las empresas, ya sea en forma de beneficio o de variación de patrimonio, y la norma fiscal se apoya totalmente en esta para calcular su base imponible.

© Ediciones Pirámide

A pesar de las críticas que pueda recibir la contabilidad por la relatividad que infunden la aplicación de principios contables, las normas de valoración o los criterios estimativos principalmente, constituye el principal elemento para determinar, lo más fielmente posible, la renta a gravar por este impuesto.

La problemática contable del impuesto sobre beneficios es fundamentalmente el objetivo principal de la contabilidad fiscal. Su trascendencia contable reside en la discrepancia que puede existir al determinar la renta a gravar desde una perspectiva contable y fiscal. A su estudio y fundamentación se dedica el presente texto.

© Ediciones Pirámide

2 Impuesto sobre sociedades

2.1. EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

El impuesto sobre beneficios se establece para gravar la renta generada por entidades en el desarrollo de actividades empresariales o económicas.

Su aplicación está extendida en todos los sistemas fiscales avanzados. Sin embargo, y a pesar de ello, desde la teoría tributaria existen elementos que justifican fuertes críticas al establecimiento de este impuesto, basados principalmente en los fundamentos del principio de la capacidad de pago, base de la equidad del sistema tributario.

La idea principal sobre la que se estructuran estos razonamientos gira en torno al sujeto al que puede serle exigida la capacidad de pago. Tal como comentamos en el capítulo anterior, según esta corriente tributaria, la capacidad de pago solo puede recaer en una persona física, pues no podría ser exigible un tributo a una persona jurídica, que no tiene capacidad de obrar por sí misma, no pudiendo exigírsele un pago coercitivo. Las entidades no poseen capacidad económica propia, sino que son los socios los verdaderos titulares de esta.

Además, se argumenta que el impuesto sobre beneficios adolece de ciertas ineficiencias:

1. Provoca sobreimposición en el individuo.
2. Penaliza la autofinanciación empresarial.
3. Reduce la productividad empresarial.

No obstante, y a pesar de las reconocidas ineficiencias del impuesto sobre beneficios, es también un tributo con múltiples ventajas sobre la economía, entre las que resaltamos su carácter de:

1. Instrumento de política económica.
2. Instrumento para asignación de costes sociales.
3. Instrumento de control tributario.

© Ediciones Pirámide

2.1.1. Ineficiencias del impuesto sobre beneficios

2.1.1.1. *Sobreimposición del impuesto sobre beneficios en el individuo*

El impuesto sobre beneficios grava la renta obtenida por las empresas. Pero dado que las empresas pertenecen a sus propietarios, el beneficio o parte de este se distribuirá a sus dueños.

Las personas físicas están sujetas a un impuesto sobre la renta, y formando parte de esta se encontrarán los beneficios percibidos de las entidades de las que puedan ser titulares, quedando de este modo doblemente gravados los beneficios empresariales distribuidos a los socios.

Por su parte, las personas jurídicas que pudieran a su vez obtener beneficios por su participación en el capital de otras empresas, someterán a tributación estos beneficios, pues se integrarán con el resto de los ingresos que generen en su actividad económica, gravándolos doblemente por el mismo impuesto. Estas empresas, a su vez, pertenecerán a otros propietarios, que de nuevo verán gravados estos beneficios al formar parte de su renta, sometida a su propio impuesto sobre la renta.

Esta sobreimposición atenta claramente al objeto de la justicia tributaria, ya que es contraria a la equidad horizontal. Además, puede entenderse que genera ineficiencia en la economía al penalizar las actividades de inversión en las empresas.

Desde la teoría tributaria, los defensores de la doble imposición de los beneficios argumentan la legítima penalización a los individuos que disponen de rentas suficientes como para permitirse inversiones en empresas.

Por toda esta problemática planteada, los sistemas tributarios establecen medidas en el impuesto sobre beneficios para paliar la doble imposición de los dividendos que, si bien no logran eliminarla, al menos la reducen en parte.

EJEMPLO 2.1. Doble imposición de los dividendos

Fiscalia, S. A., presenta un beneficio de 1.000.000 de euros. La entidad está sujeta al pago de un impuesto sobre beneficios con un tipo de gravamen del 25%.

Analizar la doble imposición a la que estarían sometidos los beneficios obtenidos por los accionistas si la empresa acuerda un reparto de dividendos por importe de 400.000 euros.

La aplicación del tipo de gravamen sobre la cifra de beneficios (1.000.000 × × 25%) indicaría un importe a pagar por el impuesto sobre beneficios de 250.000 euros.

© Ediciones Pirámide

El beneficio después de impuestos sería de 750.000 euros (1.000.000 − 250.000), sobre el que la empresa decide una distribución a los socios de 400.000 euros, quedando en la entidad 350.000 euros.

Los 400.000 euros serán distribuidos a los accionistas, y en función de la naturaleza de estos, los dividendos tributarán de forma distinta:

a) Si los accionistas fueran persona física, tributarían en el correspondiente impuesto sobre la renta. En España, el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) grava los dividendos como renta de ahorro, y actualmente tributarían entre un 19% y un 28% según el tramo de renta en el que se encontrara el contribuyente.

b) Si los accionistas fueran persona jurídica, tributarían en el correspondiente impuesto sobre beneficios. En España, supongamos que a la entidad le resulta de aplicación un tipo general del impuesto sobre sociedades (IS), tributarían al 25%, al margen de posibles exenciones o deducciones que, según los casos, pudieran existir.

A su vez, los beneficios generados por esta entidad revertirán en sus propietarios, que de nuevo verán sobregravados sus beneficios.

En resumen, los dividendos repartidos formaban parte de la base imponible del impuesto sobre beneficios, que ascendía a 1.000.000 de euros, y que tributaron a un 25%. Los dividendos repartidos por importe de 400.000 euros tributan de nuevo, entre un 19% y un 28%, si son destinados a una persona física, o a un 25%, si son destinados a una persona jurídica. Además, en este segundo caso volverán a ser gravados nuevamente, al formar parte del beneficio empresarial de otra empresa, también sometida a gravamen, que, a su vez, podrá repartir beneficios volviendo a generarse sobreimposición.

2.1.1.2. *Penalización de la autofinanciación empresarial por el impuesto sobre beneficios*

La financiación empresarial tiene su origen esencialmente en dos fuentes, el endeudamiento, recurriendo a financiación ajena con el consiguiente coste financiero para la entidad que tendrá que sufragar, o la autofinanciación, generando la empresa sus propias fuentes de recursos sin tener que recurrir a terceros.

Las entidades que soliciten financiación ajena tendrán unos gastos financieros que no soportarán las que recurran a financiación propia, siendo, en este sentido, mayores los gastos que deben soportar las entidades endeudadas que las autofinanciadas y, por tanto, presentarán un beneficio menor, al formar los gastos financieros parte del beneficio empresarial, pues este se define como diferencia entre ingresos y gastos. Por tanto, y teniendo en cuenta solo este factor, el impuesto sobre beneficios que finalmente soportan las entidades endeudadas será menor que las que no se endeudan, pues su beneficio es inferior.

© Ediciones Pirámide