

RESULTADO CONTABLE - BASE IMPONIBLE EN LAS CUENTAS ANUALES

Jesús Comas Martínez

Departamento de Economía Aplicada II
Universidad del País Vasco

ÍNDICE

1. CUENTAS ANUALES Y RESULTADO CONTABLE: REGULACIÓN Y CARÁCTER ... 39;
2. BASE IMPONIBLE ... 41; 3. BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ... 41;
4. BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y RESULTADO CONTABLE ... 43; 5. INTERRELACIÓN DERECHO MERCANTIL - DERECHO TRIBUTARIO ... 43; 6. RESULTADO CONTABLE-BASE IMPONIBLE Y RESOLUCIONES DEL I.C.A.C ... 45; 7. FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN PARA DETERMINAR EL RESULTADO CONTABLE ... 46; 8. EXPLICACIÓN DE LA DIFERENCIA ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y EL RESULTADO FISCAL (BASE IMPONIBLE) ... 49; 9. CORRECCIONES A APLICAR AL RESULTADO CONTABLE PARA DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE ... 51; 9.1. INGRESOS CONTABLES NO COMPUTABLES FISCALMENTE ... 51; 9.2. GASTOS CONTABLES NO DEDUCIBLES FISCALMENTE ... 51; 9.3. INGRESOS FISCALES QUE NO SUPONEN UN INGRESO CONTABLE ... 52; 9.4. CONCEPTOS DEDUCIBLES FISCALMENTE QUE NO SON GASTOS CONTABLES ... 52; 9.5. GASTOS CONTABLES CON TRATAMIENTO FISCAL DIFERENCIADO ... 53; 9.6. DISCREPANCIAS DE VALORACIÓN ENTRE LAS NORMAS FISCALES Y LAS NORMAS CONTABLES ... 55; 9.7. INGRESOS O GASTOS IMPUTABLES CONTABLEMENTE A UN EJERCICIO Y FISCALMENTE A OTRO ... 56; 10. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES ... 57; 11. RESUMEN ... 58; 12. BIBLIOGRAFÍA: ... 60.

1. Cuentas anuales y resultado contable: Regulación y carácter

Según se desprende de la Ley de Auditoría de Cuentas, Ley 19/1.988, uno de los objetivos de la actividad auditora, posiblemente el principal, es la verificación de las Cuentas Anuales y la emisión de una opinión técnica sobre su contenido.

Una de estas Cuentas anuales, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, comprenderá el resultado de la empresa al cierre del ejercicio, es decir, el resultado contable, tal y como se determina en los artículos 34 y 35 del Código de Comercio, modificado por la Ley 19/1.989.

El citado artículo 35 del Código de Comercio establece otra cuenta anual, la Memoria, que debe completar, ampliar y comentar la información contenida en las otras cuentas anuales, obviamente el balance y la que aquí nos interesa, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, más exactamente, el saldo de la misma, el resultado contable.

El resultado del ejercicio, contable, queda claramente determinado en el artículo 189 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, R.D.L. 1564/1989, al establecer el esquema de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, de aplicación a las sociedades de responsabilidad limitada, según el artículo 84 de la Ley 2/1.995 que regula estas últimas.

El Plan General de Contabilidad, aprobado según R.D. 1.643/1.990 en cumplimiento del artículo 8.º de la Ley 19/1.989 y la Disposición Final Primera del R.D.L. 1.564/1.989, en su cuarta parte, de obligatoria observancia, incluye la norma 6.ª donde nos indica que el resultado será igual a la diferencia entre ingresos y gastos del ejercicio, lo que se recoge, obviamente, en el modelo establecido para la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

La norma 7.ª de elaboración de las cuentas anuales, referida a la Memoria, nos remite al modelo de la misma incluido en el mismo Plan General de Contabilidad, cuya nota 15.- Situación Fiscal, vuelve a referirse al resultado contable del ejercicio, para establecer la exigencia de aclaración, explicación, de la diferencia entre este resultado contable y el resultado fiscal o base imponible.

Esta situación normativa es el resultado de la adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la Comunidad Europea en materia de sociedades, Ley 19/1.989, en lo que a Cuentas Anuales se refiere a la Cuarta Directriz del Consejo y respecto a la auditoría de cuentas, Ley 19/1.988, a la Octava Directriz del Consejo, referida específicamente a esta materia.

Las normas y conceptos a que hemos hecho referencia caen, indudablemente, dentro del área del Derecho privado, del empresario, del Derecho Mercantil, dado que "Los conceptos de empresario y empresa se han convertido, así, en conceptos centrales del Derecho mercantil moderno"¹.

1. Rodrigo Uría, "Derecho Mercantil" Marcial Pons, S.A. Madrid, 1.992, pág. 7.

2. Base Imponible

La base imponible es un término propio del Derecho Tributario, del Derecho Público, cuyo sujeto activo es el Estado, y de carácter imperativo, irrenunciable, en contraposición con el Derecho Privado, al que pertenecen los conceptos y relaciones a que hemos hecho referencia en el parágrafo anterior.

La definición del concepto no se explicita en la Ley General Tributaria, que se limita a señalar de manera concisa los regímenes a los que se atenderá la Ley propia de cada tributo para establecer los medios y métodos para su determinación, dado que “Prevalece el criterio de que el concepto de base imponible no debe figurar en el texto de la Ley General Tributaria, pues es bastante que se perfilen los métodos y los procedimientos de determinación o estimación de dicha magnitud tributaria”² y por otro lado “lo importante, en todo caso, es que a partir de la Ley General Tributaria puede considerarse normalizada la terminología. Con anterioridad al texto codificador, esta uniformidad no existía.”³

Como hemos citado la base imponible es una magnitud, una “expresión cifrada y numérica del hecho imponible” como indica Pérez Royo⁴, expresión dineraria principalmente, aunque podría referirse a otras magnitudes como peso, volumen, etc., como es el caso de algunos impuestos especiales, aunque aquí la que interesa es la dineraria, dado el contexto a que nos estamos refiriendo.

Su determinación se regulará, en todo caso, como indica el artículo 10 de la Ley General Tributaria, por Ley, al igual que los elementos fundamentales de determinación de la deuda tributaria, remitiéndonos esta misma Ley General Tributaria, en otro de sus preceptos, a la Ley propia de cada tributo para la fijación de “los medios y métodos” de su determinación como hemos visto anteriormente.

3. Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades

En concordancia con los artículos 10 y 47 de la Ley General Tributaria, la Ley 43/1.995 del Impuesto sobre Sociedades en su artículo 10 define el concepto y fija los regímenes para su determinación:

2. Albiñana García-Quintana, César.- “Derecho Financiero y Tributario”. UNED - Madrid 1.983, Tomo 1, pág. 297.

3. Pérez Royo, Fernando. “Derecho Financiero y Tributario - Parte General” Cívitas. Madrid, 1.994 - Pág. 166.

4. *Ibidem*, pág. 166.

“Art. 10. Concepto y determinación de la base imponible. 1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

2. La base imponible se determinará por el régimen de estimación directa y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

3. En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

El apartado 1 modifica la anterior Ley 61/1.978 en el sentido de fijar un concepto de renta único, “la renta del periodo”, volviendo a la concepción sintética del impuesto de los Textos Refundidos de 23-12-67; 22-09-22 y de la vieja Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, Ley de 26 de marzo de 1.900⁵ frente a la concepción analítica (rendimientos de explotaciones económicas, de elementos patrimoniales e incrementos de patrimonio), de la Ley 61/1.978.

El punto 3 de este comentado artículo fija como punto de partida para la determinación de la base imponible el resultado contable determinado según las normas del Código de Comercio y demás complementarias, si bien corregida por los preceptos de la propia Ley 43/1.995.

A este fundamental cambio legal, la recepción dentro del ámbito tributario de la normativa contable para la determinación de la base imponible, es posible llegar a partir de la definición sintética del concepto de renta en la nueva Ley.

Esto no obstante, hay que destacar que el resultado contable como punto de partida para la determinación de la base imponible, se viene utilizando desde el ejercicio 1.991 como consecuencia de la O.M. de 16-03-92 que aprobó los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y que incluían un balance y cuenta de pérdidas y ganancias adaptados en lo fundamental a la estructura de la normativa contable.

Además la derogada Ley del Impuesto sobre Sociedades permitía ya este procedimiento de determinación de la base imponible puesto que “esta adaptación en el método de determinar la base imponible tuvo lugar sin que se introdujera ninguna

5. Ver ESTEBAN MARINA, Angel. “Impuesto sobre Sociedades: Cálculo de la Base Imponible (1)”. Carta Tributaria. Monografía 239, págs. 4,8.

modificación legal en virtud del paralelismo que existía entre la estructura de la base imponible, según el artículo 11.Tres.a) de la Ley 61/1.978, y la configuración contable del resultado, que sirve como elemento de partida para determinar aquella”⁶.

4. Base Imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Resultado Contable

El artículo 25 del Código de Comercio establece la obligatoriedad de llevar una contabilidad ordenada y unos libros, entre ellos el de Inventarios y Cuentas Anuales, para todo empresario, persona física o jurídica.

Por su parte, el artículo 2 del R.D. 1.643/1.990, establece la obligatoriedad de aplicación del Plan General de Contabilidad para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria.

La definición de renta por parte de la Ley 18/1.991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no es sintética, como es obvio dada su especialidad, sino analítica, siendo el rendimiento de las actividades empresariales una de las partidas integrantes de la base imponible.

El rendimiento neto de dichas actividades empresariales se determinará, “sin perjuicio de lo previsto para la estimación objetiva”, de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades, artículo 42 de la Ley, y las disposiciones especiales del mismo artículo.

No podemos por tanto establecer la relación Resultado Contable-Base Imponible, que hemos llevado a cabo en el apartado anterior para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, en el caso de los empresarios individuales, sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En todo caso, podríamos hablar de Rendimiento de actividades empresariales-Resultado contable, que no abordamos por no ser objeto del presente trabajo.

5. Interrelación Derecho Mercantil - Derecho Tributario

Hasta ahora hemos analizado el resultado contable y la base imponible desde la óptica de sus propios campos normativos, el mercantil y el tributario respectivamente.

6. MALVAREZ PASCUAL, L.A.- “La Nueva Regulación del Impuesto sobre Sociedades- El Régimen General”. Centro de Estudios Financieros-Madrid, 1.966, pág. 96.

Al referirnos a la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades hemos visto cómo la normativa tributaria asume como propio el concepto de resultado contable en los términos previstos en el Código de Comercio y demás leyes relativas al mismo, así como normas reglamentarias de desarrollo.

Indudablemente esto implica una interrelación, una conexión indudable, entre ambos campos del derecho, entre normas mercantiles y normas fiscales, asumiendo éstas, consecuentemente, los principios contables y sus normas de valoración, con las correcciones que la propia Ley del Impuesto sobre Sociedades explicita, y que fundamentalmente recoge en los artículos 11 al 21, y que reducen de forma importante el número de ajustes extracontables que se venía practicando hasta el término de vigencia de la legislación anterior.

La regulación del Impuesto sobre Sociedades podría haberse inclinado por otros métodos de determinación de la base imponible, dado que el artículo 31.1 de la Constitución establece el principio de reserva de Ley en materia tributaria, podría haberse creado un impuesto ex-novo, basado por ejemplo, en la medición del beneficio “a través de un método cash-flow (flujo de caja), propuesto en diversas reformas tributarias y nunca aplicado” o como actualmente regulan la materia el Reino Unido y los Estados Unidos que “utilizan una definición de “beneficio” puramente fiscal, diferente de las normas mercantiles”⁷.

El legislador español ha optado por incorporar al Derecho Tributario conceptos de otra rama jurídica, de la legislación mercantil, lo que entendemos es positivo y habitual dentro del principio de unidad en el ordenamiento jurídico y en nuestro caso “la utilización de conceptos en una rama jurídica que proceden de otra u otras ramas jurídicas es moneda corriente, en particular, en el Derecho Tributario”⁸.

Esta interrelación no supone intromisión de las normas mercantiles en el ámbito tributario ni de éstas en aquellas, sus campos de competencia son diferentes, las normas contables regirán en la elaboración de las cuentas anuales y llevanza de libros de contabilidad y las fiscales se aplicarán en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Parecen claras las ventajas de aprovechar la amplia información que ofrece la contabilidad y las cuentas anuales a efectos de Impuesto sobre Sociedades dada la

7. CARBAJO VASCO, D. “Las relaciones entre el beneficio contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades : Una descripción general” Editorial PRAXIS. Contabilidad y Fiscalidad al Día, n.º 120 (1.995), pág. 1.

8. SANZ GADEA, Eduardo. “La base imponible del Impuesto sobre Sociedades : Reflexiones sobre el proyecto de Ley del I.S.” Partida Doble-1.995, n.º 56, pág. 8.

interrelación profunda entre las normas tributarias y las contables. Partir del resultado contable determinado de conformidad con las disposiciones mercantiles como partida básica para calcular la base imponible parece “una opción ventajosa y exenta de apreciables problemas”⁹.

6. Resultado Contable-Base Imponible y Resoluciones del I.C.A.C.

El artículo 2.b) del R.D. 302/1.989 fija como función del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - I.C.A.C. el establecimiento de los criterios de desarrollo de aquellos puntos del Plan General de Contabilidad que se estimen convenientes para la correcta aplicación de las normas comprendidas en el mismo.

La disposición final quinta del R.D. 1.643/1.990 que aprueba el Plan General de Contabilidad establece que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante Resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el Plan General de Contabilidad en relación con las normas de valoración y las de elaboración de las cuentas anuales.

La aprobación de Resoluciones por parte de I.C.A.C. tales como “criterios generales para determinar el importe neto de la cifra de negocios” del 16-05-91; “normas de valoración del inmovilizado material” del 30-07-91 y “normas de valoración del inmovilizado inmaterial” del 21-01-92 afectan, indudablemente, al resultado contable y repercuten, por lo tanto, en la base imponible.

No parece que haya duda en cuanto al obligado cumplimiento de las Resoluciones del I.C.A.C. por parte de los auditores a la vista de los preceptos de la Ley de Auditoría y Reglamento de Auditoría, R.D. 1.636/1.990, que desarrolla la Ley 19/1.988, pero este sometimiento no se estima de aplicación general y consecuencia de ello es la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, n.º 33/1.994 de 19 de enero, que declara nula la Resolución del 21-01-92 respecto a las normas de valoración del inmovilizado inmaterial.

Considera la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que la Resolución del I.C.A.C. tiene efectos fiscales, ámbito éste en el que prevalece el principio de reserva de Ley, no reuniendo evidentemente los requisitos de una Ley o de un Reglamento de desarrollo, entendiéndose que la disposición final 5.ª del R.D. 1.643/1.990 que aprueba el Plan General de Contabilidad no respeta el principio de jerarquía normativa al autorizar al I.C.A.C. a dictar normas de obligado cumplimiento.

9. SANZ GADEA, Eduardo. *Ibidem*, pág. 8.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid se encuentra recurrida y en todo caso la problemática de valoración en los contratos de arrendamiento financiero a los que hace referencia la misma, queda aclarada de conformidad con el artículo 128 de la Ley 43/1.995 del Impuesto sobre Sociedades, así como con lo regulado en su Disposición Transitoria Octava; pero la duda se plantea sobre su firmeza, y esto supone una inseguridad respecto del resto de Resoluciones del I.C.A.C. relativas a criterios de aplicación de las normas del Plan General de Contabilidad.

7. Facultades de la Administración para determinar el Resultado Contable

La recepción dentro del ámbito tributario de normas mercantiles la hemos considerado positiva y sin que esto suponga interferencia alguna, no obstante, y para sus propios fines, la Administración Tributaria podrá establecer el resultado contable.

Así lo establece el artículo 148 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, único contenido del Capítulo VI del Título IX, intitulado "Facultades de la Administración para determinar la base imponible" y que textualmente dispone:

"Art. 148.- A los solos efectos de determinar la base imponible, la Administración Tributaria podrá determinar el resultado contable, aplicando las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta Ley."

Hecha positiva la norma mercantil en el ámbito tributario, la facultad de determinar el resultado contable por parte de la Administración Tributaria parece que reduce su aplicación al supuesto en el que el sujeto pasivo no lo determine, existiendo para ello elementos e información suficiente ya que en otro caso daría lugar a la estimación indirecta de bases.

No parece lógico que este precepto quiera hacer referencia a supuestos de errores o infracciones, dado que el derecho de la Administración para realizar la comprobación e inspección de la contabilidad y documentación soporte, queda perfectamente recogido en el artículo 139 de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, además de lo regulado en la Ley General Tributaria respecto a la Inspección de Finanzas y en su correspondiente Reglamento.

En todo caso la determinación del resultado contable, con los criterios recogidos en la legislación, debe ser el mismo tanto si lo hace el sujeto pasivo como si lo realiza la Administración Tributaria.

Esto no obstante, es preciso reconocer que pueden surgir discrepancias en dicha determinación del resultado contable, como puede ocurrir en la interpretación de

toda norma jurídica y quizás más en el caso de las normas contables por su mayor versatilidad y flexibilidad, que entiendo está perfectamente reflejada en la norma mercantil.

En este sentido hay ya algunos sectores de la doctrina que ponen de manifiesto una cierta conflictividad en este punto. Así tenemos el trabajo de ALONSO Y PRESA, en el que exponen: "La relatividad del resultado contable tratará de ser aprovechada por los contribuyentes para lograr, en la medida de lo posible, un diferimiento del impuesto y la Administración Tributaria tratará de corregirlo con una interpretación rigurosa y estricta de la norma contable, dejando en manos de personas, con una eminente y excelente formación jurídica pero no contable, los Jueces, la solución de las controversias que se susciten"¹⁰.

Nos sorprende que todavía se planteen concepciones rigurosas y estrictas de las normas, en favor o en contra del Fisco, ya abandonadas en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, entendiendo por nuestra parte que el artículo 23.1 de la Ley General Tributaria es claro al determinar que "Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho" y especialmente a la vista de la redacción actual del artículo 3.1 del Código Civil, tras la modificación de 1.974, que establece textualmente: "Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

Otro planteamiento que llama la atención es el de Labatut y Llombart¹¹ cuando indican:

"Esto podría suponer que la labor inspectora por parte de la Administración verificara la aplicación de las normas contables por la empresa, pudiendo existir diferencias de interpretación, lo que podría suponer algún conflicto que podría llevar a la modificación del resultado contable registrado. Llegado a este extremo cabría preguntarse sobre la potestad que podría tener la Administración para modificar los libros de contabilidad".

Efectivamente pueden existir diferencias de interpretación de la normativa contable que, como dicen Alonso y Presa, solucionarán los Jueces, claro está que

10. ALONSO ALONSO, Roberto y PRESA LEA, Jesús. "Novedades más significativas de la Ley 43/1.995 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades" - Revista de Contabilidad y Tributación, n.º 154 - Enero 1.996. Centro de Estudios Financieros. Madrid.

11. Labatut Serer, Gregorio y Llombart Fuertes, Manuel. "Diferencias Permanentes y Temporales por aplicación del método del efecto impositivo según la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades".- Técnica Contable, n.º 566, Febrero 1.996, pág. 87.

con criterio jurídico que no tiene porqué afectar a la técnica contable, pero en ningún caso la interpretación de la Administración puede llevar a la modificación del resultado contable registrado ni la de los libros de contabilidad, dado que su campo de actuación está perfectamente limitado al ámbito tributario.

Finalmente y en relación a las interpretaciones entorno a este artículo, destacamos las que explícitamente hacen referencia a los auditores y la auditoría.

Limitándose a enunciar el tema y en uno de los primeros análisis de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, ARIAS VELASCO¹² hacía referencia a la “previsiblemente compleja polémica” indicando: “Parece ser que en un sector de la profesión contable ha producido una cierta alarma esta norma, por entender que las facultades que se atribuyen a la Administración Tributaria podrían entrar en colisión con las que la Ley de Auditoría de Cuentas atribuye a los auditores”.

No hemos tenido oportunidad de analizar dichas opiniones desde el sector profesional contable, salvo la referencia hecha anteriormente a Labatut y Llombart, que se pronuncian desde el mundo académico contable. Nos da la impresión que es desde el sector profesional tributario desde donde más se llama la atención sobre este punto.

Así ALONSO Y PRESA¹³ se refieren a este aspecto puntual cuando indican “La Ley faculta a la Administración Tributaria a determinar el resultado contable, función que, como no puede ser de otra forma, ejercerá con absoluta independencia, sin que se vea mediatizada por los resultados de una auditoría previa”.

En la misma línea DIAZ YANES se manifiesta diciendo: “Es preciso resolver cuestiones como la de en qué medida la Administración Tributaria debe aceptar como resultado contable conforme a la normativa contable mercantil, el obtenido con el criterio de las resoluciones del I.C.A.C. o el resultado contable con informe favorable de auditores” lo que resuelve más adelante en su trabajo al concluir: “A nuestro juicio la autorización contenida en el mencionado artículo 148, permite que, exclusivamente a los efectos de determinar la base imponible, prevalezca la opinión de la Administración Tributaria frente a la de los auditores”¹⁴.

12. ARIAS VELASCO, José. “Vista panorámica de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades” Informe 1/96, Entrega n.º 1, Enero 1.996, del Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales.

13. *Ibidem*, pág. 99.

14. DIAZ YANES, Inmaculada. “Guía del Impuesto sobre Sociedades” CISS-Valencia, 1.996. págs. 76 y 81.

Todas estas manifestaciones nos parecen gratuitas puesto que ninguna norma tributaria obliga a la Administración a aceptar en su ámbito la opinión de los auditores, haciendo únicamente suya la normativa contable respecto a la determinación de su resultado, regulando la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades sus facultades de comprobación e investigación independientemente de las que ya le concede la Ley General Tributaria y el Reglamento de Inspección y como dice PONT CLEMENTE¹⁵ “Más, para llevar a cabo este cometido, no precisa que la Ley del Impuesto establezca facultad alguna, ..., las tiene ampliamente conferidas la Administración desde la promulgación de la Ley General Tributaria, y antes por la Ley de Inspección de 1.952, para no remontarnos más atrás”.

En todo caso la polémica está servida e interpretaciones como las comentadas, poco ayudan a crear el necesario clima de seguridad jurídica preciso en la aplicación de las normas, pero como dice el profesor PONT CLEMENTE “Con todo, el tema dista de estar claro”.

8. Explicación de la diferencia entre el Resultado Contable y el Resultado Fiscal (Base Imponible)

La norma séptima del Plan General de Contabilidad para la elaboración de las cuentas anuales, referida a la Memoria, nos indica que la información mínima a cumplimentar es la recogida en el modelo comprendido en el mismo Plan General de Contabilidad, el cual en su nota 15 plantea el cuadro de conciliación entre ambos resultados y que recordamos a continuación:

CONCILIACIÓN DEL RESULTADO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

Resultado Contable del ejercicio			R.C.E.
	AUMENTOS	DISMINUCIONES	
Impuesto sobre Sociedades			+GIB
Diferencias Permanentes			± DP
Diferencial Temporales			
– Con origen en el ejercicio			± Dte
– Con origen en ej. anteriores			± Dtea
Compensación de BI negativas de ejercicios anteriores			- BIc
Base Imponible (resultado fiscal)			BI

15. PONT CLEMENTE, Joan Francesc. “Notas sobre la determinación de la base imponible y potestades de la Administración (el art. 148)”. Trabajo aportado a la 10.ª Mesa Redonda del VII Fórum de L’ Auditor Professional del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya.- Sitges, 28-06-96.

Por su parte la Norma de Valoración 16.^a - Impuesto sobre Sociedades, nos indica que las causas a que pueden deberse las diferencias, son:

- Definición de ingresos y gastos;
- Criterios temporales de imputación, y
- Admisión fiscal de compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores,

y las clasifica, excluidas las pérdidas compensadas, en:

- *Permanentes*, las que no revierten en periodos posteriores, que darán origen a un ajuste extracontable y consecuentemente, no tendrán otro reflejo en las Cuentas Anuales que su constancia en la Nota 15 de la Memoria, y

- *Temporales*, consecuencia de la diferente aplicación, fiscal-contable, del principio de devengo y que, además de su constancia en la nota 15 de la Memoria, darán lugar a su reflejo en el Balance como “Impuestos diferidos” y/o “Impuestos anticipados”.

Derogadas, entre otras, la Ley 61/1.978 del Impuesto sobre Sociedades, el R.D. 2.631/1.982 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y la Disposición Adicional Séptima del R.D. 1.643/1.990 que aprueba el Plan General de Contabilidad, las causas que pueden dar lugar a los pertinentes ajustes entre Resultado Contable y Base Imponible y desde la óptica tributaria, las tenemos recogidas en la nueva Ley 43/1.995 del Impuesto sobre Sociedades.

En el punto 5 indicábamos que las correcciones que dan lugar a las diferencias que aquí comentamos se recogen fundamentalmente en los artículos 11 al 21 de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, pero no son los únicos, dado que en su Título VIII, referido a Regímenes Tributarios Especiales, presenta modificaciones respecto de las normas contables en el caso de sociedades transparentes; entidades parcialmente exentas; empresas de reducida dimensión y otras, sin olvidar las peculiaridades de la Ley 20/1.990 de Sociedades Cooperativas. Tratamos de resumir a continuación estas referencias del régimen general:

Artículo L.I.S.	Concepto	Clase de diferencias
11	- Amortizaciones	Temporales
12	- Provisiones por depreciación de activos e insolvencias	Temporales
13	- Provisiones para riesgos y gastos, responsabilidades y otras	Temporales
14	- Gastos no deducibles	Permanentes

15	– Valoración en la transmisión de determinados elementos patrimoniales; revalorizaciones	Temporales
15.11	– Rentas originadas por la inflación en las transmisiones patrimoniales	Permanentes
16	– Valoración de operaciones vinculadas	Temporales
17.1 y 2	– Valoraciones en caso de cambios de residencia; operaciones con residentes en paraísos fiscales	Temporales
17.3	– Cantidades satisfechas sin retención	Permanentes
19	– Inscripción contable de ingresos y gastos	Temporales /Permanentes
20	– Subcapitalización: Intereses calificados como dividendos	Permanentes
21	– Rentas extraordinarias reinvertidas	Temporales

9. Correcciones a aplicar al Resultado Contable para determinar la Base Imponible

En línea con lo anteriormente expuesto vamos a resumir, sin tratar en absoluto de ser exhaustivos, las correcciones que estimamos más importantes o al menos, generales.

9.1. *Ingresos contables no computables fiscalmente*

- Subvenciones y rentas derivadas de las mismas que procedan de las Administraciones Públicas y percibidas por Sociedades de Garantía Recíproca o de reafianzamiento, según el artículo 13.2.f.)
- Rentas provenientes de la depreciación monetaria obtenidas por la transmisión de inmovilizado, a tenor de lo regulado en el artículo 15.11).
- Rentas obtenidas por transmisión de inversiones afectas a la obra benéfico-social de las Cajas de Ahorro (Art. 22.3.b).
- En el caso de empresas de reducida dimensión las rentas reinvertidas y obtenidas en la enajenación de inmovilizado material afecto a la actividad (Art. 127).

Estas correcciones tendrán carácter permanente y de signo negativo.

9.2. *Gastos contables no deducibles fiscalmente*

Los así conceptuados por el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades son:

- El gasto del impuesto sobre beneficios, o los derivados de su contabilización.
- Las multas y sanciones, penales y administrativas.
- Los recargos de apremio o presentación fuera de plazo de las liquidaciones fiscales.
- Las pérdidas de juego.
- Los donativos, salvo los realizados a sociedades de desarrollo industrial regional y los efectuados por sociedades anónimas deportivas a federaciones y clubes con vínculo contractual oneroso y para promoción y desarrollo de actividades no profesionales. Debemos tener en cuenta las comprendidas en el artículo 63 de la Ley 30/1.994 de Fundaciones, que tienen carácter deducible.
- Las liberalidades, no entendiéndose como tales los gastos de relaciones públicas, los del personal según usos y costumbres, “ni los que se hallen correlacionados con los ingresos”.
- Los gastos por servicios prestados por residentes en paraísos fiscales (salvo prueba de efectividad de la operación).
- Las dotaciones a fondos internos de pensiones.

Por su parte el artículo 20. Subcapitalización, considera como gasto no deducible los intereses de la financiación ajena de personas o entidades vinculadas no residentes, correspondiente al exceso de financiación según los términos establecidos en el mismo.

Las diferencias a que den lugar estas correcciones serán permanentes y positivas.

9.3. *Ingresos fiscales que no suponen un ingreso contable*

Una novedad de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades es lo dispuesto en el artículo 19.6, que establece que la recuperación de valor de un bien que previamente ha sido objeto de una corrección, será imputada como ingreso en el ejercicio en que se produzca dicha recuperación, y tanto por parte de la entidad que la llevó a efecto como por una tercera vinculada a la correctora, supuesta la transmisión del elemento entre ellas.

En la misma situación se encontraría la sociedad que aplicó la corrección de valor en caso de enajenación y recompra del bien si ésta tiene lugar dentro de los seis meses siguientes a su enajenación.

9.4. *Conceptos deducibles fiscalmente que no son gastos contables*

Al margen de los diversos incentivos que la Ley del Impuesto sobre Sociedades regula en el Título VIII destinado a regímenes tributarios especiales y lo

dispuesto en el artículo 22 para las dotaciones a obras benéfico-sociales de las Cajas de ahorro, aquí vamos a destacar la libertad de amortización.

Contablemente la amortización será sistemática, y en función de su vida útil y la obsolescencia.

Fiscalmente este beneficio tributario se recoge en distintos artículos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, así tenemos:

Artículo 11.2.- Para el inmovilizado de Sociedades Anónimas laborales; activos mineros; actividades de investigación y desarrollo y explotaciones asociativas agrarias, con diversos matices.

Artículo 123.- Inmovilizado material nuevo, adquirido por empresas de reducida dimensión y con determinadas exigencias.

Artículo 124.- Inmovilizado material nuevo con valor unitario inferior a 100.000 Pts. (límite dos millones por periodo impositivo), en empresas de reducida dimensión.

La Disposición Derogatoria Única, apartado 2.6, mantiene la vigencia de la Ley 29/1.990 sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, que contempla este beneficio dentro de los tres años a partir de la inscripción de la cooperativa.

Las correcciones a que dé lugar la libertad de amortización serán temporales de signo negativo inicialmente que revertirá a positivo en ejercicios posteriores.

Este mismo carácter tiene la *aceleración de la amortización* prevista para empresas de reducida dimensión y establecida en el artículo 124, que permite la aplicación del multiplicador 1,5 al coeficiente máximo de las tablas.

9.5. Gastos contables con tratamiento fiscal diferenciado

a) Amortizaciones

Las dotaciones de este concepto que tratan desde la óptica contable de atribuir a cada elemento del inmovilizado el inferior precio del mercado no tienen por qué coincidir con el criterio fiscal.

El artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece el principio de depreciación efectiva, que se considera es alcanzado cuando la dotación a amortizaciones es el resultado de alguno de los métodos explicitados en el mismo, y que son:

- Aplicación de los coeficientes de las tablas aprobadas según O.M. del 12 de mayo de 1.993, previéndose nueva redacción de las mismas.

- Amortización regresiva mediante los métodos de un porcentaje constante o de los números dígitos.
- Aplicación de un plan especial propuesto por el sujeto pasivo y aprobado por la Administración Tributaria.
- Cualquier otro procedimiento que justifique la efectividad de la depreciación.

Se admiten las dotaciones para amortización de bienes cedidos para su uso con opción de compra o renovación, artículo 11.3, cuando no exista duda razonable de que se ejercitará una u otra opción.

Para el inmovilizado inmaterial se establece el límite del 10% anual de su importe, exigiendo el cumplimiento de determinados requisitos, y aplicable a:

- Fondo de Comercio.
- Derechos de traspaso.
- Marcas, y
- Otros elementos de inmovilizado inmaterial, que no tengan fecha cierta de extinción.

Las correcciones serán temporales y de signo positivo o negativo.

b) Provisiones

El artículo 12 recoge las correspondientes a la pérdida de valor de los elementos patrimoniales.

Así para las soportadas por los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales, se admiten a partir de los dos años de su puesta en el mercado, antes si se prueba.

Las insolvencias de deudores, precisan que haya transcurrido un año desde su vencimiento, con lo que mejora sensiblemente la regulación anterior; que el deudor esté en quiebra, suspensión de pagos o situación análoga; o bien procesado por alzamiento de bienes o pendiente de resolución judicial o arbitral. Se determinan igualmente los casos exceptuados y ya recogidos en la legislación anterior.

No recoge este artículo las dotaciones de la normativa de la Ley 61/1.978 basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias y que no obstante mantiene la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades para empresas de reducida dimensión en su artículo 126.

Se establecen en sus puntos 3 y 4 los requisitos fiscales para la provisión por depreciación de valores representativos de fondos propios de entidades que no

coticen en un mercado secundario organizado y las correspondientes a valores de renta fija admitidos a cotización en dichos mercados.

El artículo 13 regula las provisiones para riesgos y gastos, no admitiéndose como gasto fiscal las que traten de cubrir riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables, pero admitiéndose las provisiones con carácter deducible para:

- Responsabilidades procedentes de litigios en curso o de indemnizaciones o pagos justificados y pendientes, cuyo importe no esté definitivamente establecido.
- Recuperación de activos revertibles.
- Grandes reparaciones obligatorias de buques y aeronaves.
- Reparaciones extraordinarias, según plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración Tributaria.
- Provisiones técnicas de las entidades aseguradoras.

La normativa contable basada en el principio de prudencia es más amplia, por lo que pueden darse excesos de dotación que originarán diferencias temporales.

c) Contratos de arrendamiento financiero

El artículo 128 de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades admite la deducción fiscal de la carga financiera de estas operaciones.

En cuanto a las cuotas de arrendamiento correspondientes a la recuperación del coste del bien, siempre que sea susceptible de amortización, la deducción no podrá superar el duplo del coeficiente de amortización según tablas, corregido éste por el multiplicador 1,5 en el caso de empresas de reducida dimensión.

Por su parte la Norma de Valoración 5.^a f) del Plan General de Contabilidad establece su amortización en función de la vida útil del bien objeto del contrato. Esta norma fue desarrollada por la Resolución del I.C.A.C. del 21 de enero de 1.992, anulada por sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, del 19 de enero de 1.994 y a lo que nos hemos referido en el apartado 6.

Esta diferente regulación puede dar lugar a diferencias negativas o positivas, de carácter temporal.

9.6. Discrepancias de valoración entre las normas fiscales y las normas contables

El artículo 15.1 de la Ley 43/1.995 establece como norma general que los elementos patrimoniales se valorarán al precio de adquisición o coste de producción. Agrega que las revalorizaciones contables ni se integran en la base imponible

ni determinan un mayor valor, salvo que una norma legal o reglamentaria obligue a incluir su importe en el resultado contable.

Por otro lado fija el valor de mercado para una serie de supuestos, tales como operaciones lucrativas, aportaciones, permutas, disolución, separación de socios, etc ...

Este criterio puede suponer diferencias positivas cuando el valor de mercado sea superior al valor neto contable, diferencias positivas y permanentes.

Por su parte el artículo 16 faculta a la Administración Tributaria para valorar las operaciones entre personas o entidades vinculadas por su valor normal de mercado; y el artículo 17 en los casos de cambio de residencia fuera del territorio español, cese de establecimientos permanentes y operaciones con residentes en paraísos fiscales, que pueden dar lugar a diferencias de igual carácter y signo que las anteriores.

Termina el artículo 17.3 indicando que las cantidades satisfechas por sujetos obligados a retener, se entenderán en todo caso, con deducción del importe de la retención, lo que, de no ser así, daría lugar a diferencias iguales a las anteriores.

9.7. Ingresos o gastos imputables contablemente a un ejercicio y fiscalmente a otro

Los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos del artículo 19.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades vienen a ser casi literalmente iguales a los principios de devengo y de correlación de ingresos y gastos del Plan General de Contabilidad. Esto no obstante, en su n.º 7, se establece que reglamentariamente podrán quebrar estos criterios en actividades, operaciones o sectores determinados.

La aplicación contable de otros principios diferentes en aras de la imagen fiel a que hace referencia el Código de Comercio, artículos 34.4 y 38.2, requerirá, a efectos fiscales, la aprobación de la Administración Tributaria según el punto 2 de dicho artículo. Caso contrario daría lugar a una diferencia cuyo carácter, en principio, sería temporal.

Este mismo artículo, 19.3, si bien como excepción, admite la imputación en la cuenta de Pérdidas y Ganancias de un determinado ejercicio de ingresos de un periodo impositivo posterior o de gastos de un periodo impositivo anterior, siempre que no se derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido según el criterio del apartado 1. La norma general no admite la deducción de gastos si no se imputan a Pérdidas y Ganancias, a excepción de la libertad y la aceleración de las amortizaciones.

Las operaciones a plazos, 19.4, pueden dar lugar a la aplicación del criterio de caja en cuanto a la obtención de ventas se refiere, ello daría lugar a diferencias

negativas en el momento de la operación que revertirían a medida que se realizan los cobros.

Por su parte el artículo 21 establece la no integración en la base imponible de las ventas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales de inmovilizado material, inmaterial y con determinados requisitos financieros, siempre que su importe se reinvierta en bienes de igual catalogación.

En todo caso esto no constituye una exención sino un diferimiento en la integración en la base imponible, que tendrá lugar, por partes iguales, en los siete años siguientes al término del plazo de reinversión o bien, a elección del sujeto pasivo, si los bienes son amortizables durante el periodo de su amortización.

En el punto 9.1 hemos visto la exención que supone esta reinversión de rentas en el caso de empresas de reducida dimensión.

10. Compensación de Bases Imponibles Negativas de ejercicios anteriores

Hemos visto en el punto 8 que según la nota 15 del modelo de Memoria recogido en el Plan General de Contabilidad esta compensación es el último ajuste, permanente y de signo negativo, a aplicar al Resultado Contable para determinar la base imponible.

El artículo 23 de la Ley 43/1.995 regula la posibilidad de compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con rentas positivas de ejercicios posteriores que concluyan en los siete años inmediatos y positivos, pudiéndose computar este plazo, en el caso de entidades de nueva creación, a partir del primer ejercicio impositivo cuya base imponible sea positiva.

Este mismo plazo será aplicable a las bases negativas pendientes de compensar al inicio del ejercicio de aplicación de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, computado a partir del siguiente a aquel en que se determinaron dichas bases imponibles negativas, de conformidad con lo dispuesto en la D.T. 12.^a Obviamente esta compensación en ningún momento puede dar lugar a nuevas bases imponibles negativas, pues ello podría dar lugar a la indefinida ampliación del plazo de compensación.

Se amplía el plazo de cinco a siete años en relación a la legislación anterior, al mismo tiempo que se introducen restricciones a esta compensación.

Esta restricción se aplica cuando se produce un cambio mayoritario en la composición del accionariado de una sociedad con posterioridad al ejercicio en que

se determinó la base imponible negativa y sin duda para evitar prácticas elusivas utilizando estas bases negativas para reducir bases imponibles propias.

11. Resumen

Este trabajo tiene como objeto plantear las relaciones entre el resultado contable y la base imponible en las cuentas anuales. Ello implica la relación existente entre dos ópticas con finalidades diferentes.

Por un lado, desde el punto de vista mercantil, informar al posible interesado en relación a la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Por su parte, desde la óptica tributaria, la valoración, la cuantificación, de un hecho imponible, el de la obtención de rentas por parte de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y principalmente, como es lógico en todo sistema impositivo, la obtención de ingresos para cubrir los gastos públicos.

La norma mercantil exige el establecimiento de las relaciones entre estos dos ámbitos diferentes, el mercantil y el tributario como uno de los componentes de esa imagen fiel.

Para ello hemos tratado, de forma somera, de establecer las fuentes legales a las que la contabilidad debe someterse a la hora de redactar dichas cuentas anuales o más exactamente, a la hora de establecer dicha relación, y por otro lado, las referencias legales que regulan la base imponible.

La relación entre estos dos conceptos y su explicitación en las cuentas anuales implica en primer lugar, el cumplimiento de una norma mercantil, pero al tener diferentes finalidades y sobre todo, al hacer propia la Ley del Impuesto sobre Sociedades la normativa mercantil, parece lógico que puedan surgir discrepancias en la interpretación de los conceptos que regulan la materia.

Además y en primer lugar, nos encontramos con el primer problema importante, la capacidad por parte del I.C.A.C. para dictar resoluciones de obligado cumplimiento en materia mercantil.

Por otro lado tenemos las diferentes interpretaciones que en la doctrina se están ya dando en cuanto a las facultades de la Administración para determinar el resultado contable, a tenor del que ya está resultando polémico artículo 148 del L.I.S.

Descendiendo ya a las correcciones a aplicar al resultado contable para determinar la base imponible, hemos agrupado aquellos conceptos en los que exis-

ten diferencias entre criterio contable y criterio fiscal y que en el futuro podrán plantear diferencias de interpretación entre Administración y administrado.

Y para terminar y a título de ejemplo vamos a exponer un supuesto en el que se pueden dar discrepancias y que lo vamos a extraer no de la normativa general, sino de una aplicación concreta, la adaptación específica del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, aprobada por O.M. del 17-01-93.

Según dicha adaptación las empresas que participan en una o varias uniones temporales de empresas presentarán el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, integrando las correspondientes a las UTE en que participen.

La norma de valoración 18.^a establece los métodos y procedimientos de valoración para la determinación de las “ventas, ingresos por obra ejecutada y otros ingresos” en este tipo de empresas, y la norma 21.^a los aplica a las UTE y fija los criterios a seguir en la integración.

De los dos métodos que fijan las normas, el del porcentaje de realización y el del contrato cumplido, para aplicar el primero de ellos se exigen dos condiciones indispensables:

- 1.- Que se cuente con los medios y el control para hacer estimaciones razonables y fiables de los presupuestos de los contratos, así como de los ingresos, costes y grado de terminación en un momento determinado;
- 2.- Que no existan riesgos anormales o extraordinarios en el desarrollo del proyecto, sin duda sobre la aceptabilidad del pedido o encargo por parte del cliente.

Vamos a fijarnos en la primera de dichas condiciones que hemos de tener muy en cuenta los auditores, el control interno, y nos preguntamos ¿Quién y cómo estima la suficiencia de este control interno? ¿En las empresas auditadas, será suficiente la inexistencia de salvedades en relación a este punto?.

No vemos regulación legal que nos indique en qué tiene que consistir, y cuándo será razonable y fiable, este control interno para la aplicación de dichos métodos de valoración. Entendemos que estamos ante un claro caso de inseguridad jurídica.

Bien es verdad que de la aplicación del método del porcentaje de realización o del método del contrato cumplido lo que al final se derivará no es una mayor o menor cuota tributaria, una mayor o menor base imponible, sino una diferente aplicación temporal, pero que si no se traduce en una cuota diferente sí puede traducirse en un problema financiero que puede ser de importancia en este tipo de empresas.

12. Bibliografía

- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César. *"DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO"*. Uned. Madrid, 1.983.
- ALONSO ALONSO, Roberto y PRESA LEA, Jesús. *"NOVEDADES MAS SIGNIFICATIVAS DE LA LEY 43/1.995 DE 27 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES"* Revista de Contabilidad y Tributación, n.º 154. Enero 1.996. Centro de Estudios Financieros. Madrid.
- ARIAS VELASCO, José. *"VISTA PANORAMICA DE LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES"* Informe 1/96. Entrega n.º 1, enero 1.996, del Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales.
- CARBAJO VASCO, D. *"LAS RELACIONES ENTRE EL BENEFICIO CONTABLE Y LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: UNA DESCRIPCION GENERAL"* Editorial PRAXIS. Contabilidad y Fiscalidad al Día, n.º 120 (1.995).
- CRUZ PADIAL, Ignacio. *"IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES-FISCALIDAD VERSUS CONTABILIDAD"*. Revista Técnica Tributaria, n.º 33. Junio 1.966. AEDAF.
- DIAZ YANES, Inmaculada. *"GUIA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES"*. CISS-Valencia, 1.996.
- ESTEBAN MARINA, Angel. *"IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: CALCULO DE LA BASE IMPONIBLE"* Carta Tributaria. Monografía 239.
- LABATUT SERER, Gregorio Y LLOMBART FUERTES, Manuel. *"DIFERENCIAS PERMANENTES Y TEMPORALES POR APLICACION DEL METODO DEL EFECTO IMPOSITIVO SEGUN LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES"*. Técnica Contable, n.º 566. Febrero 1.996.
- MALVAREZ PASCUAL, L.A. *"LA NUEVA REGULACION DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES-EL REGIMEN GENERAL"*. Centro de Estudios Financieros. Madrid, 1.966.
- MORENO ROJAS, José. *"DIFERENCIAS ENTRE RESULTADO CONTABLE Y BASE IMPONIBLE EN EL NUEVO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES"* Artículo ganador del II Premio AECA para artículos cortos originales sobre contabilidad y administración. Madrid. Mayo 1.996.
- PEREZ ROYO, Fernando. *"DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO-PARTE GENERAL"*. Cívitas. Madrid, 1.994
- PONT CLEMENTE, Joan Francesc. *"NOTAS SOBRE LA DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE Y POTESTADES DE LA ADMINISTRACION (el art. 148)"*. Trabajo aportado a la 10.ª Mesa Redonda del VII Fórum de L' Auditor Professional del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya.- Sitges, 28-06-96.
- SANZ GADEA, Eduardo. *"LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: REFLEXIONES SOBRE EL PROYECTO LEY DEL I.S."* Partida Doble, 1.995. N.º 56.

TRUJILLANO, Jorge. *“LAS DIFERENCIAS PERMANENTES Y TEMPORALES EN LA NUEVA LEY”*. Trabajo aportado a la 10.^a Mesa Redonda del VII Fórum de L' Auditor Professional del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya.- Sitges, 28-06-96.

URIA, Rodrigo. *“DERECHO MERCANTIL”*. Marcial Pons, S.A. Madrid, 1.992.