

Luis Alfonso Rojí
x
Asesores Financieros y Tributarios

Autor:

Luis Alfonso Rojí Chandro

Profesor de Sistema Fiscal Español y
Tributación de Sociedades

(Universidad Autónoma de Madrid)

Miembro de la Asociación Española
de Asesores Fiscales (AEDAF)

Miembro del Registro de Economistas
Asesores Fiscales (REAF)

Miembro del Registro de Economistas
Auditores (REA)

M.ª Carlota Rodríguez Álvaro

Abogado/Economista

(L.A. Rojí Asesores Tributarios)

Silvia Rojí Pérez

Licenciada en Administración de
Empresas

(L.A. Rojí Asesores Tributarios)

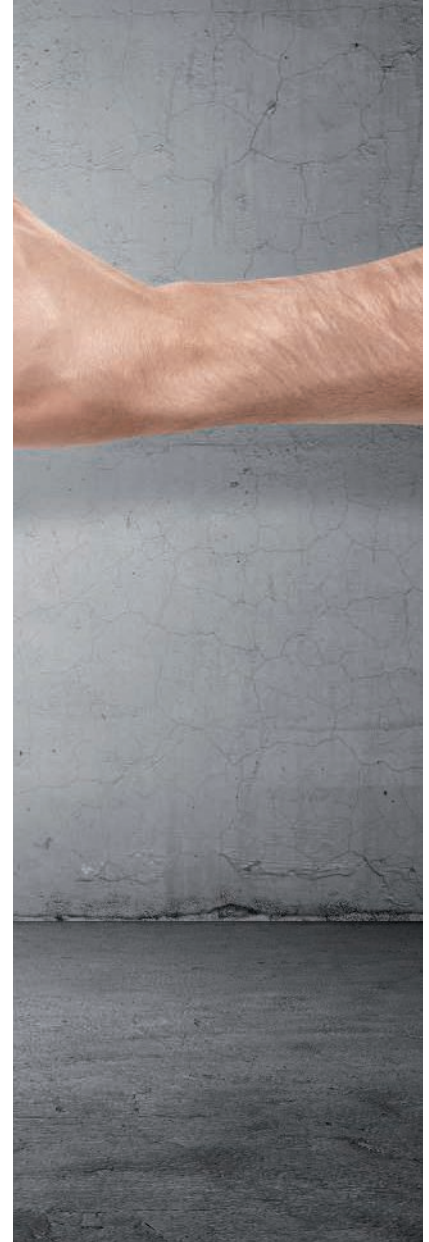
Tax Compliance en el impuesto sobre SOCIEDADES (II)

La dimensión empresarial influye en la estructura del Impuesto sobre Sociedades y, en consecuencia, en su liquidación, al posibilitar la aplicación del régimen especial para empresas de reducida dimensión.

El control de la base imponible, es un elemento fundamental en un sistema de Tax Compliance para el Impuesto sobre Sociedades, y debe comenzar con un chequeo en profundidad de la correcta imputación fiscal de ingresos y gastos.

PALABRAS CLAVE

Empresa de reducida dimensión, base imponible, Impuesto Sociedades, imputación temporal, Tax Compliance.



Para poder profundizar posteriormente en los objetivos de cumplimiento, procesos y procedimientos, de las distintas áreas sensibles que conforman la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en su vertiente de ingresos y gastos, vamos a analizar tres apartados que tienen importancia propia e influyen en desarrollos posteriores:

- La aplicación del régimen general del impuesto o del régimen especial de empresas de reducida dimensión.
- Los propios objetivos de cumplimiento de la base imponible, como magnitud general integrada.
- Las reglas de imputación temporal de ingresos y gastos, desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades.

Recordamos que el control parcial de todas las áreas sensibles y sub-áreas, conformará e influirá de forma decisiva en el Tax Compliance general del Impuesto sobre Sociedades.

ANÁLISIS DE ÁREAS SENSIBLES: OBJETIVOS Y PROCEDIMIENTOS (CONTINUACIÓN)

Régimen aplicable: General o empresa de reducida dimensión

Antes de adentrarnos en el análisis de la magnitud fundamental en el Impuesto sobre Sociedades (la Base Imponible) y, con independencia de comentarios posteriores sobre la aplicación de regímenes especiales del impuesto, vamos a analizar una condición que en la tributación de la sociedad, va a influir de forma significativa en el control

que se implemente para otros objetivos posteriores. ¿Qué régimen aplico, el Régimen General del impuesto o el Régimen Especial de Empresas de Reducida Dimensión? (siempre bajo el supuesto de que la empresa desarrolla una actividad económica, no teniendo la condición de entidad/sociedad patrimonial).

La dimensión empresarial es importante en el desarrollo de actividades empresariales en España, donde un alto porcentaje son pequeñas y medianas empresas (PYMES), de menos de 250 trabajadores. Dentro de las mismas el tamaño preponderante es el de la microempresa (menos de 10 trabajadores). Ambos tipos de empresas representan en torno a un 99% (o más), de las declaraciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades.

La imputación temporal de ingresos y gastos, desde la óptica fiscal, es un área muy sensible dentro del Tax Compliance del Impuesto sobre Sociedades

Esta condición del tipo de empresa, influye en el diseño del Impuesto sobre Sociedades, introduciendo en su estructura un Régimen Especial para las empresas de menor dimensión de forma que soporten un tratamiento fiscal más favorable en la determinación de la base imponible, aplicando el Régimen Especial de Empresas de Reducida Dimensión (ERD).

Determinar con certeza la posibilidad de aplicar este régimen especial (ERD), lo consideramos un objetivo de cumplimiento, para pequeñas y medianas empresas, en la gestión del riesgo derivado del Impuesto sobre Sociedades, influyendo esta calificación en los objetivos de cumplimiento, procesos y pro-

cedimientos de otras áreas sensibles, como veremos con posterioridad.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades regula la condición de Empresa de Reducida Dimensión (ERD), en los artículos 101 a 105 de su Ley, estableciendo para la inclusión dentro de este régimen especial las siguientes condiciones:

- El importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior, debe ser inferior a 10 millones de euros ($INCEN < 10, \text{€}$).
- Si el período impositivo inmediato anterior hubiese tenido una duración inferior a un año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año (ELEVACIÓN AL AÑO).
- Si la actividad se hubiese desarrollado durante un período inferior a un año, el importe neto de la cifra de negocios, se elevará al año. (ELEVACIÓN AL AÑO)
- Si la entidad forma parte de un grupo de sociedades, la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes al grupo (INCEN DEL GRUPO DE SOCIEDADES)
- Si existe un grupo familiar horizontal, sin participación entre sociedades, la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades (INCEN DEL GRUPO FAMILIAR). (Cuando una persona física, sus familiares en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta segundo grado inclusive, ejerzan el control en grado de participación (>50%), de estas entidades horizontales).
- Si la entidad o conjunto de entidades, superan en un determinado período impositivo la cifra de 10 millones de euros en su importe neto de la cifra de negocios, podrán seguir teniendo la consideración de empresa de reducida dimensión (ERD), en los 3 períodos impositivos

inmediatos y siguientes, si en el ejercicio que se supere dicha cifra, como en los 2 períodos impositivos anteriores, ha cumplido los requisitos para ser empresa de reducida dimensión. (PRÓRROGA 3 PERÍODOS).

- La calificación fiscal de empresa de reducida dimensión (ERD), no será de aplicación a las entidades que tengan la consideración de entidades patrimoniales que no realizan una actividad económica. (NO ENTIDADES PATRIMONIALES)

Podemos desarrollar este apartado de la siguiente forma:

- Objetivo de cumplimiento: determinar a efectos del Impuesto sobre Sociedades, la calificación de la entidad como Empresa de Reducida Dimensión (ERD), para la aplicación de un régimen tributario especial.
- Procesos y procedimientos internos: partiendo de que la contabilidad está elaborada de acuerdo con las normas de registro

y valoración contables, por lo que representa la imagen fiel.

- Establecer una guía de actuación y cumplimiento que permita verificar el carácter de empresa de reducida dimensión de la entidad (ERD).

La normativa del Impuesto sobre Sociedades, establece criterios fiscales especiales de imputación de ingresos y gastos, diferentes a los criterios contables

- Procesos y procedimientos externos:
 - Solicitar de un experto fiscal independiente/asesor fiscal que informe sobre la naturaleza de la entidad y su calificación fiscal de empresa de reducida dimensión (ERD).

Nuestra guía de actuación y comprobación para el cumplimiento de este objetivo, podría ser la siguiente:

CUADRO I :: GUÍA DE ACTUACIÓN/ COMPROBACIÓN. RÉGIMEN FISCAL APLICABLE: GENERAL/ERD

- Realizar un cuadro con el importe neto de la cifra de negocios, (INCN), del **ejercicio en curso y de los 3 ejercicios anteriores**.
 - Verificar la duración del ejercicio precedente.
 - Verificar la duración del desarrollo de actividad del ejercicio en curso. Ajustar el INCN, si es necesario, elevándolo al año.
- Realizar un **organigrama de la entidad, sus socios/accionistas** y las entidades participadas.
 - Delimitar la existencia de grupo mercantil, de acuerdo con lo establecido en el C. de Comercio.
 - Verificar el INCN del grupo mercantil.
- Realizar un **organigrama de las participaciones de los socios personas físicas y familiares en otras entidades**.
 - Delimitar la existencia de grupo familiar horizontal.
 - Verificar el INCN del grupo familiar horizontal.
- **Analizar el INCN de los 4 últimos ejercicios**, para determinar si, en el caso de que en el ejercicio anterior/es el INCN sea igual o superior a 10, de euros, podemos aplicar el período de prórroga.
- **Concluir** si aplica el **régimen general** del Impuesto sobre Sociedades, o el **régimen especial de empresas de reducida dimensión, (ERD)**

Todas estas comprobaciones **deben realizarse** por el responsable fiscal de la empresa, **al inicio del ejercicio fiscal, ya que tienen influencia en los objetivos de cumplimiento de otras áreas** sensibles integradas en la base imponible del ejercicio.

Veamos con un ejemplo, lo que nuestro programa de cumplimiento en el Impuesto sobre Sociedades, pretende evitar con el con-

trol de este objetivo parcial. (Inclusión en el Régimen Especial de Empresas de Reducida Dimensión, ERD).

EJEMPLO :: CALIFICACIÓN ERRÓNEA DE UNA EMPRESA DE REDUCIDA DIMENSIÓN

La entidad EEE, con una cifra de negocios de 9.000.000€ en el ejercicio, e inferior en el ejercicio anterior (8.800.000€), ha aplicado el Régimen Especial de Empresas de Reducida Dimensión en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio, presentando la siguiente liquidación: (La entidad pertenece en un 70% a un solo socio, XXX)

| | | |
|--------------------|------------------|---|
| Resultado contable | 2.600.000€ | |
| Ajustes positivos | +100.000€ | (por gastos no deducibles) |
| Ajustes Negativos | -240.000€ | (por libertad de amortización de un activo nuevo, con empleo) |
| | <u>-160.000€</u> | (por amortización acelerada de un activo fijo nuevo) |
| Base Imponible | 2.300.000€ | |
| Cuota íntegra 25% | 575.000€ | |
| Pagos Fraccionados | <u>-350.000€</u> | |
| Cuota Diferencial | 225.000€ | a ingresar |

En una comprobación de su situación tributaria, la Administración descubre que, el mismo socio mayoritario XXX, desarrolla una actividad complementaria con otra sociedad, BBB, (en la que participa en un 80%), con una cifra de negocios del ejercicio anterior de 11.000.000€, y verifica que incluso en los 3 últimos ejercicios, la suma de la cifra total de operaciones de ambas entidades, es superior a 10.000.000€, por lo que excluye a la entidad EEE de la aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD), proponiendo la siguiente regularización:

| | | |
|-----------------------------|------------------|--|
| Base Imponible declarada | 2.300.000€ | |
| Ajustes fiscales | <u>+400.000€</u> | (240.000+160.000, por aplicación errónea del régimen de ERD) |
| Base Imponible regularizada | 2.700.000€ | |
| Cuota íntegra 25% | 675.000€ | |
| Pagos Fraccionados | -350.000€ | |
| Ingresos realizados | <u>-225.000€</u> | |
| Diferencia a ingresar | 100.000€ | (dejado de ingresar) |

POSIBLES CONSECUENCIAS

- a) Vía Administrativa
 - (+) Cuota adicional a ingresar
 - (+) Intereses de demora
 - (+) Sanción Administrativa, Infracción Tributaria por dejar de ingresar (Del 50% al 150%, en función de criterios de graduación)
- } Contingencia
Fiscal Probable
RIESGO FISCAL ALTO

Base imponible

El objetivo principal de Tax Compliance en el Impuesto sobre Sociedades, es que la liquidación derivada del proceso de cierre contable y fiscal del ejercicio refleje un comportamiento consistente con la aplicación de su normativa, cuantificando la obligación tributaria del sujeto pasivo con exactitud, sin que existan contingencias ni riesgos fiscales significativos.

Este objetivo principal, se complementa y desarrolla en objetivos parciales derivados de la propia estructura del impuesto, lo que da lugar al análisis de áreas sensibles.

En este contexto, sin ningún tipo de dudas, la base imponible y su control, es un elemento fundamental, lo que determina que consideremos a la misma un objetivo de cumplimiento muy significativo, en orden a determinar con seguridad el importe de la obligación tributaria.

Partiendo del resultado contable, determinado conforme a la aplicación de principios y normas de valoración contable, la propia normativa del Impuesto sobre Sociedades establece que para llegar a la determinación de la base imponible del ejercicio, se practicarán al resultado contable los ajustes extracontables oportunos y la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores que sean pertinentes, por lo que el control de la magnitud que representa la base imponible no puede realizarse en un solo acto, o con un solo proceso/procedimiento, será necesario controlar los ajustes fiscales extracontables (en diversas áreas), derivados de la normativa del propio impuesto.

La estructura del impuesto viene nuevamente en nuestra ayuda, para indicarnos en qué conceptos pueden aparecer ajustes fiscales extracontables, determinando dentro del concepto de base imponible, nuevas subáreas sensibles que debemos controlar y ges-

tionar, dentro de nuestro programa de cumplimiento en el Impuesto sobre Sociedades.

El control y gestión de las sub-áreas, refuerza el objetivo de cumplimiento establecido

para la base imponible, lo que contribuye significativamente en el cumplimiento del objetivo principal de nuestro programa de Tax Compliance en el Impuesto sobre Sociedades.

CUADRO 2 :: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES / PROGRAMA DE TAX COMPLIANCE



- Objetivo de cumplimiento: que la cuantía de la magnitud que representa la base imponible sea un importe sólido, no modificable o modificable mínimamente, al haber realizado en su determinación todos los ajustes extracontables positivos y negativos que deriven de la aplicación de la normativa del impuesto, procedentes de diferencias de imputación, calificación y valoración entre norma contable y norma fiscal.

Los ajustes extracontables estarán debidamente clasificados en diferencias permanentes (DP)/diferencias temporarias (DT), las diferencias temporarias contemplarán

el posible ejercicio de reversión de su cuantía.

Todos los ajustes extracontables estarán debidamente soportados y documentados formal y jurídicamente.

- Procesos y Procedimientos internos: partiendo de que la contabilidad está elaborada de acuerdo con los principios y normas de registro y valoración contable, por lo que representa la imagen fiel.
- Delimitar y establecer objetivos de cumplimiento para cada una de las

Veamos con un ejemplo, lo que nuestro programa de cumplimiento en el Impuesto sobre Sociedades, pretende evitar con el control de este objetivo parcial. (Base Imponible/Determinación).

EJEMPLO :: MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN UNA ACTUACIÓN DE COMPROBACIÓN

La entidad NNN ha presentado su liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio con el siguiente resultado:

| | | |
|----------------------------|------------|--|
| Resultado contable | 4.800.000€ | |
| Ajustes fiscales positivos | +60.000€ | por gastos no deducibles |
| | +40.000€ | por reversión de ajustes de otros ejercicios |
| Base Imponible | 4.900.000€ | |
| Cuota íntegra 25% | 1.225.000€ | |
| Pagos Fraccionados | -475.000€ | |
| Cuota Diferencial | 750.000€ | a ingresar |

En una comprobación realizada por la Administración Tributaria, se propone una regularización por la existencia de ajustes fiscales extracontables no realizados derivados de diferencias de calificación, imputación temporal y valoración en los siguientes conceptos adicionales:

| | |
|--|-----------|
| (+) Exceso de amortización contable fiscalmente no deducible | +170.000€ |
| (+) Deterioros contables, no deducibles fiscalmente | +30.000€ |
| (+) Gastos contables, sin soporte ni justificación | +100.000€ |
| (+) Diferencias de valoración por operaciones vinculadas | +80.000€ |
| TOTAL | +380.000€ |
| Cuota Adicional 25% | 95.000€ |

POSIBLES CONSECUENCIAS

a) Vía Administrativa

- (+) Cuota adicional a ingresar
- (+) Intereses de demora
- (+) Sanción Administrativa, Infracción Tributaria por dejar de ingresar (Del 50% al 150%, en función de criterios de graduación)

Contingencia
Fiscal Probable
RIESGO FISCAL ALTO

Imputación temporal de ingresos y gastos

La imputación temporal de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades, es una sub-área sensible cuya comprensión y aplicación práctica no siempre es bien comprendida por el obligado tributario, con una influencia decisiva en la configuración de todos los ingresos y gastos que van a determinar la renta del ejercicio y de la que pueden derivar regularizaciones importantes en caso de escasa o nula consideración de este concepto por parte de la empresa, o de una aplicación errónea. Conviene recordar brevemente algunos conceptos básicos en su desarrollo para poder establecer unos objetivos, procesos y procedimientos serios, dentro de un programa de Tax Compliance referido al Impuesto sobre Sociedades.

Dentro de los principios contables que deben aplicarse en el desarrollo de la contabilidad de una empresa, se incluyen el principio de

devengo (los efectos de las operaciones y hechos económicos se registran contablemente cuando ocurren, imputándose al ejercicio los ingresos y los gastos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su cobro o pago), el principio de correlación de ingresos y gastos (el resultado del ejercicio debe estar constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos de dicho período, realizados para la obtención de los ingresos) y el principio de prudencia (por el que deben reconocerse de forma inmediata determinadas partidas de gastos cuando exista una certeza razonable de que van a producir pérdidas o no se van a materializar las expectativas de beneficio asociadas a las mismas).

Estos principios contables se desarrollan con las oportunas Normas de Registro y Valoración sobre el registro de gastos, el reconocimiento de ingresos y la valoración de los diferentes elementos de activo, pasivo y patrimonio neto. Todo ello implica que si nuestra

contabilidad se ha desarrollado aplicando y respetando estos principios contables y normas de valoración, en el proceso de cierre contable del ejercicio ya se habrá realizado una imputación temporal correcta de ingresos y gastos mediante los Ajustes por Periodificación contable necesarios. (Es posible, sobre todo en pequeñas y medianas empresas, que en la contabilización de hechos y operaciones, haya prevalecido la corriente financiera sobre la corriente real y la imputación temporal contable, no sea del todo correcta, debiendo considerar esta circunstancia en el objetivo y los procesos y procedimientos de control de esta sub-área).

Los criterios fiscales especiales de imputación temporal de ingresos y gastos, originan ajustes extracontables en la base imponible del impuesto

El desarrollo normativo de los principios de imputación temporal de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades (art. 11, LIS), también incluye el principio de inscripción contable (salvo excepciones, no son gasto fiscalmente deducible los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria).

Los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos son esenciales para determinar el importe de la renta en el período impositivo, siguiendo el principio de independencia de ejercicios, por el que sólo forman parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades los ingresos y gastos devengados en el período.

Desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, se asumen como regla general

los principios de devengo y correlación como criterios de imputación de ingresos y gastos, coincidiendo en principio la normativa contable y fiscal, por lo que no deberían existir diferencias.

Sin embargo, en determinados casos y circunstancias, la normativa del Impuesto sobre Sociedades, establece criterios fiscales de imputación de ingresos y gastos diferentes a los criterios contables, por lo que se originan diferencias de imputación temporal entre resultado contable y resultado fiscal, influyendo en la determinación de la base imponible del ejercicio mediante la realización de los oportunos ajustes extracontables de carácter fiscal.

Enumeramos y comentamos brevemente los criterios especiales de imputación temporal establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades (art. 11, LIS):

- Criterios de imputación diferentes al de devengo: solicitud y aprobación (artículo 11.2 LIS)

Los contribuyentes, por su propia voluntad, pueden utilizar criterios de imputación temporal de ingresos y gastos diferentes al principio de devengo. La eficacia fiscal de los mismos, está condicionada a la aprobación por parte de la Administración Tributaria, relacionando la normativa del impuesto, el procedimiento de aprobación (art. 1,2 RIS), que requiere de: solicitud con la oportuna justificación, presentada con anterioridad a su aplicación, con resolución expresa o silencio administrativo positivo.

- Gastos e ingresos contabilizados en un período distinto del devengo (artículo 11.3, 1º LIS)

Como regla general, los ingresos y gastos contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias, o en reservas en un ejercicio diferente de su devengo, deberán imputarse al ejercicio en que realmente se hayan

devengado. De esta forma, si se difieren ingresos o se anticipan gastos, la integración de los mismos debe realizarse en el período impositivo que corresponde con el principio de devengo.

- No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en un período impositivo posterior al de su devengo (diferimiento de gastos), o de ingresos imputados en un período impositivo anterior (anticipo de ingresos), la imputación se realizará en el período impositivo en el que se haya realizado su contabilización, siempre que de ello no derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido por aplicación del principio de devengo.

| GASTOS/INGRESOS | IMPUTACIÓN FISCAL |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ➔ Gastos contabilizados en un período anterior al de devengo. ➔ Ingresos contabilizados en un período posterior al de devengo. | <ul style="list-style-type: none"> ➔ Se imputan fiscalmente al período impositivo en el que se devengaron. |
| <ul style="list-style-type: none"> ➔ Gastos contabilizados en un período posterior al de devengo. ➔ Ingresos contabilizados en un período anterior al de devengo. | <ul style="list-style-type: none"> ➔ Se imputan fiscalmente al período impositivo de contabilización, siempre que de ello no derive una tributación inferior. |

- Cambios de criterios contables (artículo 11.3, 2º LIS)

Como norma general los cargos o abonos a partidas de reservas registrados como consecuencia de cambios de criterios contables se integrarán en la base imponible del período impositivo en que lo mismos se realicen.

Debiendo distinguir entre cambios de estimación y cambios de criterio contable y determinar, para estos cambios de criterio contable, si los mismos generan mayores o menores ingresos y gastos.

- Operaciones a plazos (artículo 11.4, LIS)

Siendo indiferente el tipo de operación (entregas, ejecuciones de obra, presta-

ciones de servicios), se consideran operaciones a plazos aquellas cuyo precio se percibe total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único pago, sea superior al año.

Fiscalmente, las rentas se entienden obtenidas proporcionalmente, en la medida que sean exigibles los correspondientes cobros, salvo que el contribuyente decida aplicar el criterio de devengo.

Los ajustes extracontables derivados de la imputación temporal de ingresos y gastos, deben estar documentados y revisarse ejercicio a ejercicio

- Reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles (artículo 11.5, LIS)

No se integrarán en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles.

- Recuperaciones de valor en elementos patrimoniales (artículo 11.6, LIS)

La reversión de un deterioro de un elemento que fue gasto fiscalmente deducible, se imputa a la base imponible en el período impositivo en el que se produzca la recuperación del valor.

Si dicho elemento fue transmitido a una entidad vinculada, la reversión se integrará en la base imponible de la entidad vinculada adquirente.

Si el elemento se transmite a terceros, generándose una pérdida en la transmisión y posteriormente, se recompra por

la propia entidad, o una entidad vinculada, también se aplica la regla de recuperación de valor:

- Eliminación de provisiones sin abono a cuenta de ingresos (artículo 11.7, LIS)

Cuando se eliminen provisiones sin abono a una cuenta de ingresos, su importe se integrará en la base imponible del ejercicio de la entidad que las hubiese dotado, si la dotación de la provisión fue considerada gasto fiscalmente deducible.

- Seguros Unit Linked (artículo 11.8, LIS)

Seguros de vida en los que la entidad es beneficiaria o tiene reconocido un derecho de rescate, asumiendo el riesgo de la inversión de las provisiones asociadas a dicho seguro.

Limitaciones a la deducibilidad de la prima satisfecha, con integración en la base imponible de la diferencia de valor liquidativo al final y al comienzo de cada período impositivo.

- Renta negativa en la transmisión de acciones o participaciones a empresas del grupo (artículo 11.10, LIS)

Siempre que los valores transmitidos no cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención por doble imposición (artículo 21 LIS), la renta negativa se imputará el período impositivo o en el que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros, o bien al período impositivo en que la entidad transmitente y adquirente dejen de formar parte del grupo.

Las rentas negativas se minorarán en las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros. (Diferimiento en la integración)

Este diferimiento no resulta aplicable en el supuesto de extinción de la entidad parti-

cipada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración.

- Renta negativa en la transmisión de elementos patrimoniales a una entidad del grupo (artículo 11.9, LIS)

Generadas en la transmisión de elementos de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades, no son deducibles en el período impositivo en el que se genera la renta negativa, su imputación fiscal se difiere al período impositivo en que:

- El elemento patrimonial sea dado de baja en el balance de la entidad adquirente.
- El elemento patrimonial sea transmitido a terceros ajenos al grupo.
- La entidad transmitente y adquirente dejen de formar parte del grupo.
- Si se trata de un elemento amortizable, la renta negativa se integra en la medida en que el elemento se amortiza en la entidad adquirente, en los períodos impositivos que resten de vida útil.

- Dotaciones por deterioro de créditos, otros activos y determinadas provisiones (artículo 11.12, LIS)

Gastos que no fueron deducibles en el período impositivo en que se devengaron, que hayan generado activos por impuesto diferido a los que resulte de aplicación el derecho de conversión de crédito exigible frente a la Administración Tributaria, y que deriven de:

- Insolvencias de deudores no vinculados con el contribuyente y no adeudados por entidades de derecho público en los que no haya transcurrido el plazo



de 6 meses para su deducibilidad, o no resulte aplicable el mismo.

- Dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, gastos derivados de prejubilaciones.

Se integrarán en la base imponible del período impositivo que proceda, de acuerdo a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta determinados límites.

- Ingresos derivados de las quitas y esperas en procesos concursales (artículo 11.13, LIS)

El ingreso correspondiente se registrará contablemente en el ejercicio en el que se dicte la sentencia de aprobación del convenio de acreedores. Fiscalmente se establecen criterios de imputación temporal del referido ingreso, en función de la relación del mismo con los gastos financieros derivados de la deuda.

- Ingreso < Gastos financieros, se imputará en la misma cuantía en la que se

registren los gastos financieros, hasta la integración total del ingreso.

- Ingreso > Gastos financieros, se integrará en la base imponible proporcionalmente, en la medida de la proporción entre el gasto financiero devengado en el ejercicio y el total de gasto financiero.

- Reversión de las pérdidas por deterioro de participaciones en el capital de entidades. (RD Ley 3/2016)

La reversión de estos deterioros que resultaron fiscalmente deducibles en períodos impositivos anteriores a 1 de enero de 2013, se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, como mínimo, en los cinco períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, a partes iguales (20% cada ejercicio).

Si en algún ejercicio se produjese una reversión por un importe superior a la quinta parte, se integrará en la base imponible el importe de la misma.



Si en algún ejercicio del período 2016-2020, se produjese la transmisión de participaciones, en el ejercicio fiscal de la transmisión se integrarán la totalidad de pérdidas por deterioro pendientes, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión.

Debemos tener presentes todos estos criterios generales y especiales, a la hora de delimitar los objetivos de cumplimiento de esta sub-área, y los procesos/procedimientos aplicables a la misma.

- Objetivo de cumplimiento: que la imputación temporal de ingresos y gastos sea correcta desde el punto de vista fiscal, de acuerdo con los criterios establecidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades, respetando el criterio general de imputación temporal (principio de devengo junto a correlación de ingresos y gastos), y los criterios especiales de imputación temporal que pudieran afectarnos.
- Procesos y Procedimientos internos: partiendo de que la contabilidad está elabora-

da de acuerdo con los principios y normas de valoración y registro contables, por lo que representa la imagen fiel.

- Establecer una guía de actuación y cumplimiento que permita verificar que la imputación temporal de ingresos y gastos es correcta desde el punto de vista fiscal, cumpliendo los criterios generales y los criterios especiales.
- Procesos y Procedimientos externos:
 - Si la empresa somete sus cuentas anuales a auditoría, comentar y profundizar en las diferencias de criterios de imputación contable/imputación fiscal detectados por los auditores.
 - Si la empresa no somete sus cuentas anuales a auditoría, solicitar informe y opinión de un experto fiscal independiente/asesor fiscal sobre la corrección de los criterios de imputación fiscal seguidos por la empresa de forma general, o particular para determinados hechos u operaciones significativas.

Nuestra guía de actuación y comprobación que nos oriente al cumplimiento del objetivo, en el sub-área de imputación temporal de ingresos y gastos, respetando los criterios establecidos en la norma fiscal, podría ser la siguiente:

CUADRO 3 :: GUÍA DE ACTUACIÓN/ COMPROBACIÓN. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS

- Verificar la correcta aplicación fiscal del principio de devengo en la imputación de ingresos y gastos fiscales.
 - En empresas auditadas:
 - Chequear, comentar y comprender los ajustes por periodificación contables propuestos por los auditores y los efectos fiscales de los mismos.
 - Para hechos u operaciones especiales o significativas, soportar la contabilización de las mismas de acuerdo a las Normas de Registro y Valoración Contables y/o con consultas o resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Analizar la correcta imputación fiscal de la contabilización de las mismas.
 - En PYMES, no auditadas:
 - Conciliar la cifra de ingresos de contabilidad, con la declarada en el IVA, analizando posibles diferencias.
 - Verificar que se han realizado ajustes por periodificación contable, al final del ejercicio, analizar los mismos.
 - Analizar los criterios contables de reconocimiento de ingresos y gastos, ver si se adecúan a las Normas de Registro y Valoración Contable.
 - Detectar gastos contables significativos, a lo largo del ejercicio y analizar su correcta imputación contable y fiscal.
 - Comprobar las operaciones de ingresos contabilizadas en el último mes del ejercicio y en el primer mes del ejercicio siguiente. Verificar que se han imputado contablemente en el período correspondiente, de acuerdo con los criterios de devengo y reconocimiento de ingresos.
 - Comprobar las operaciones de gasto contabilizadas en el último mes del ejercicio. Verificar que están correlacionadas con los oportunos ingresos.
 - En operaciones significativas de cualquier índole, analizar su correcta contabilización e imputación contable, verificando sus efectos fiscales a efectos de imputación temporal.
- Comprobación de la aplicación del principio de inscripción contable a hechos, operaciones o facturas que representen gastos cuya deducibilidad se pretende.
 - Realizar un muestreo con facturas de importe significativo y verificar su correcta calificación de gasto y su reflejo contable.
- Comprobación de la no aplicación al principio de inscripción contable a gastos fiscales, cuya deducibilidad se pretenda, y no se encuentren contabilizados.
 - Verificar que determinados ajustes fiscales negativos, que la empresa pretende aplicar, están exceptuados del requisito de contabilización, o que la misma se ha realizado en ejercicios precedentes, teniendo en cuenta sus repercusiones fiscales.
- Comprobar si se utilizan criterios de imputación temporal diferentes al devengo.
 - Verificar su solicitud y aprobación por parte de la Administración Tributaria.
- Comprobar si existen, gastos e ingresos contabilizados en ejercicios fiscales diferentes al de su devengo.
 - Gastos de ejercicios posteriores contabilizados en el ejercicio actual.
 - Imputación al período impositivo que corresponda: Ajustes.
 - Gastos de ejercicios anteriores contabilizados en el ejercicio actual.
 - Admitir la imputación como gasto fiscal del ejercicio en el que se contabiliza, siempre que de ello no derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido si se hubiesen imputado correctamente.
 - Ingresos de ejercicios anteriores contabilizados en el ejercicio actual.
 - Imputación al período impositivo que corresponda: Ajustes
 - Ingresos de ejercicios posteriores contabilizados en el ejercicio actual.
 - Admitir la imputación como ingreso fiscal en el ejercicio en el que se contabiliza, siempre que de ello no derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido si se hubiesen imputado correctamente.
- Comprobar cargos o abonos en las cuentas de reservas que no se correspondan con la distribución normal del beneficio y puedan responder a ajustes contables o cambios de criterios contables.
 - Determinar los efectos fiscales de los mismos.
- Comprobar si la entidad ha realizado operaciones de venta a plazos, con vencimiento de pagos en un período superior al año.
 - Verificar su correcta contabilización.
 - Determinar la imputación de rentas a la base imponible del ejercicio en la medida de la exigibilidad de cobros, si la entidad opta por este criterio.
 - Realizar una hoja de trabajo de los ajustes fiscales en todos los ejercicios implicados.
- Recuperaciones de valor en elementos patrimoniales.
 - Determinar y verificar si se ha producido alguna recuperación de valor; en algún elemento patrimonial cuyo deterioro fue considerado gasto deducible en períodos impositivos anteriores.
 - Verificar que la recuperación de valor; se ha registrado contablemente como ingreso del ejercicio. Proponer los ajustes fiscales oportunos.
 - Determinar y verificar si se ha producido alguna renta negativa por transmisión de elementos patrimoniales, revisando su contabilización. Determinar sus efectos fiscales.
 - Determinar y verificar si se ha contabilizado algún deterioro de elementos patrimoniales que se haya integrado en la base imponible del ejercicio, previa a su transmisión.
 - Verificar que la transmisión del elemento patrimonial se ha producido a una entidad vinculada.
 - Obtener evidencia de si se ha producido una recuperación de valor; en el elemento patrimonial transmitido a la entidad vinculada que generó la renta negativa, proponer los ajustes fiscales oportunos.
 - Comprobar y verificar si algún elemento patrimonial transmitido, ha sido nuevamente recomprado en el ejercicio por la misma entidad o una entidad vinculada, habiéndose producido en el mismo una recuperación de valor; proponer los ajustes fiscales oportunos.
- Reversión de gastos no deducibles
 - Identificar la reversión de deterioros por recuperación de valor de elementos patrimoniales y la reversión de provisiones realizadas en ejercicios anteriores.
 - Verificar en los ejercicios de procedencia, la no deducibilidad fiscal de las citadas partidas.
 - Proponer los ajustes extracontables fiscales a realizar en el ejercicio como consecuencia de esta reversión.
- Reversión de provisiones sin abono a cuentas de ingresos
 - Identificar la disminución de provisiones dotadas contablemente en ejercicios anteriores.
 - Comprobar si su disminución se ha contabilizado contra partidas de ingresos, analizando sus efectos fiscales.

CUADRO 3 :: GUÍA DE ACTUACIÓN/ COMPROBACIÓN. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS

- En caso contrario, sí se ha contabilizado contra reservas de la entidad, analizar sus efectos fiscales en función de si la provisión fue inicialmente gasto fiscalmente deducible o no.
- Seguros Unit Linked
 - Comprobar si la entidad es beneficiaria de algún contrato de este tipo de seguros, en los que asume el riesgo de la inversión de las provisiones asociadas al mismo.
 - Verificar si se ha satisfecho alguna prima en el ejercicio, y la misma corresponde a retribución de servicios prestados o es de otra naturaleza.
 - Verificar si en el período impositivo se refleja contablemente la diferencia entre el valor liquidativo, (correspondientes a los activos afectos a la póliza de seguro), al final e inicio del período.
 - Proponer los ajustes extracontables fiscales oportunos.
- Rentas Negativas en la transmisión de acciones o participaciones a entidades del grupo
 - Determinar si se han producido este tipo de transmisiones, con rentas negativas.
 - Determinar y verificar el grado de participación en el capital de la entidad transmitida.
 - Si el grado de participación es $\geq 5\%$, y cumple el requisito de temporalidad (> 1 año), u otros requisitos que le habiliten para aplicar la exención del artículo 21, LIS, (exención de dividendos y plusvalías), realizar los ajustes extracontables fiscales oportunos.
 - Si el grado de participación es $< 5\%$, o no cumple otros requisitos que le impiden aplicar la exención del artículo 21, LIS, (exención de dividendos y plusvalías), realizar los ajustes extracontables fiscales oportunos, considerando que revertirán cuando la sociedad del grupo adquirente transmita a terceros ajenos al grupo su participación.
 - Determinar y verificar si se han producido rentas negativas por la extinción y liquidación de la sociedad participada.
 - En caso afirmativo, comprobar si la extinción es consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen especial de fusiones, delimitando la existencia o no de ajustes extracontables fiscales.
- Rentas Negativas en la transmisión de elementos patrimoniales a entidades del grupo (inmovilizado material, inmovilizado intangible, inversiones inmobiliarias, valores representativos de deuda).
 - Comprobar y verificar si se han producido transmisiones de este tipo de elementos patrimoniales a empresas del grupo.
 - Verificar que el precio de transmisión ha sido determinado conforme al valor de mercado.
 - Verificar la existencia de una renta negativa en la transmisión contabilizada en la empresa transmitente.
 - Comprobar y verificar, respecto al elemento transmitido, que:
 - Ha sido dado de baja o no, en el balance de la entidad transmitente.
 - La entidad adquirente lo ha transmitido a terceros, ajenos al grupo.
 - Ambas entidades han dejado de formar parte del grupo.
 - El elemento transmitido es amortizable, comprobando los períodos impositivos que les restan de vida útil.
 - Analizar y proponer los ajustes extracontables fiscales oportunos.
- Dotaciones por deterioro de créditos, otros activos y determinadas provisiones
 - Determinar y verificar si dentro de los activos por impuesto diferido de la entidad existen algunos que correspondan a ajustes extracontables positivos, en ejercicios anteriores, calificados como diferencias temporarias, que provengan de:
 - No deducibilidad de deterioros de deudores no vinculados, por no haber transcurrido el plazo de 6 meses de antigüedad desde el vencimiento de la obligación.
 - No deducibilidad de dotaciones derivadas de retribuciones a largo plazo del personal.
 - No deducibilidad de dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de jubilaciones y prejubilaciones.
 - Verificar que a los activos por impuesto diferido generados con estos gastos no deducibles, les resulta de aplicación el derecho a conversión en crédito exigible frente a la Administración Tributaria.
 - Integrar los gastos no deducibles ajustados en ejercicios anteriores, en la base imponible del período impositivo correspondiente, aplicando los límites establecidos para su integración (Límites en función del Importe Neto de su Cifra de Negocios). (Sobre la base imponible previa a su integración a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas).
 - Soportar si quedan cantidades pendientes de ingresar en ejercicios posteriores.
- Ingresos derivados de quitas y esperas en procesos concursales
 - Verificar que la entidad se encuentra sometida a un proceso concursal.
 - Verificar y documentar que se ha aprobado una quita en las deudas pendientes de pago, que la misma altera las condiciones de forma sustancial en la deuda (El valor de la nueva deuda difiere en más de un 10% de la antigua).
 - Verificar que se ha contabilizado un ingreso financiero derivado de convenios con acreedores.
 - Verificar que el ingreso financiero derivado de convenios con acreedores, es superior al gasto financiero derivado de la deuda.
 - Aplicar los criterios de imputación fiscal correspondientes en función de la comprobación anterior:
 - Ingreso $>$ Gasto financiero total de la deuda.
 - Ingreso $<$ Gasto financiero total de la deuda.
- Reversión de las pérdidas por deterioro de participaciones en el capital de entidades. (RD Ley 3/2016)
 - Verificar que en períodos impositivos iniciados antes del 1/01/2013, se dotaron o consideraron fiscalmente deducibles, deterioros de participaciones en el capital de entidades.
 - Verificar el importe del deterioro pendiente de revertir en el ejercicio iniciado con anterioridad a 1/01/2016. (2015 sí coincide con el año natural).
 - Para los cinco períodos impositivos iniciados a partir de 1/01/2016, comprobar y verificar la reversión del deterioro producido, imputando fiscalmente como mínimo una quinta parte. Proponer los ajustes fiscales oportunos.
 - Comprobar, si en ese mismo período temporal, se ha producido la transmisión de participaciones con imputación fiscal del resto de deterioro pendiente de imputar: Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- Subvenciones recibidas
 - Comprobar la fecha de concesión, su motivo y la condición de reintegrable o no reintegrable.
 - Verificar la correcta calificación de la subvención recibida, en su condición de capital o corriente.
 - Comprobar la correcta contabilización e imputación temporal de la subvención recibida.
 - Proponer los ajustes fiscales extracontables que, en su caso, sean pertinentes.
- Revisión de ajustes fiscales extracontables, diferencias temporarias (DT), de ejercicios anteriores
 - Soportar y verificar su incidencia en la base imponible del ejercicio en curso, analizando los motivos y períodos impositivos de reversión.

El control del área de imputación temporal de ingresos y gastos, en su vertiente fiscal, requiere una actuación continuada a lo largo del ejercicio fiscal por parte de los responsables de impuestos de la entidad, de forma interna, externa o conjunta, orientada a la detección de posibles hechos u operaciones que puedan tener incidencia en este área.

Al cierre del ejercicio contable y fiscal, se realizará una revisión final del área, documentando los ajustes fiscales extracontables propuestos.

Veamos con un ejemplo, lo que nuestro programa de cumplimiento en el Impuesto sobre Sociedades pretende evitar, con el control de este objetivo parcial. (Imputación Temporal de Ingresos y Gastos).

EJEMPLO :: IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS

Nuestra empresa tiene realizado el cierre contable del ejercicio que presenta un resultado positivo de 3.700.000€ (beneficio). De cara a la determinación del Impuesto sobre Sociedades devengado, se han detectado ajustes por gastos no deducibles por importe de 60.000€, diferencias permanentes.

De forma previa a la presentación de la liquidación fiscal, hemos chequeado las operaciones del ejercicio con el objetivo de que la imputación temporal fiscal sea la correcta. De la aplicación de la guía de Actuación y Comprobación para esta área, se han detectado los siguientes hechos y operaciones, que pueden tener trascendencia fiscal:

a) La empresa ha transportado a finales del ejercicio, mercaderías al exterior; incurriendo en unos gastos de transporte de 120.000€, que contabiliza como gasto del ejercicio (Cierre ejercicio diciembre).

Las mercaderías se entregan de forma efectiva en enero del siguiente año, momento en el que se transfieren todos los riesgos al comprador y se emite la oportuna factura.

Por aplicación del principio de devengo y del de correlación de ingresos y gastos, el ingreso de la entrega de estas mercaderías se entiende devengado en el ejercicio siguiente, de acuerdo con la corriente real (en el ejercicio n+1).

Los gastos de transporte contabilizados en el ejercicio n, por importe de 120.000€, no son gasto imputable al ejercicio, se han contabilizado siguiendo la corriente financiera, no la corriente real.

Si existe la posibilidad de modificar la contabilización de los gastos, se deben registrar los mismos como gasto anticipado en el grupo contable de ajustes por periodificación.

Si no se puede modificar la contabilidad, se debe realizar, para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio n, un ajuste extracontable fiscal positivo de +120.000€ (DT), que tendrá la naturaleza de diferencia temporaria, y revertirá con signo contrario en el ejercicio n+1, con signo contrario.

| Concepto | Gasto contable | Gasto fiscal | ±Ajustes |
|----------------------|----------------|--------------|---------------|
| Gastos de Transporte | 120.000 | - | +120.000 (DT) |

b) En el ejercicio n, se han contabilizado gastos que corresponden a ejercicios anteriores por importe de 400.000€.

Del análisis de los citados gastos registrados diferidamente, realizado conjuntamente en el ejercicio de procedencia y en el ejercicio en curso, se llega a la conclusión de que la suma de bases imponibles no sería idéntica, por lo que, en este caso, la Administración Tributaria resultaría perjudicada, en consecuencia los citados gastos de ejercicios anteriores no serían fiscalmente deducibles. Procede realizar el oportuno ajuste extracontable positivo.

| Concepto | Gasto contable | Gasto fiscal | ±Ajustes |
|---------------------------------|----------------|--------------|---------------|
| Gastos de Ejercicios anteriores | 400.000 | - | +400.000 (DP) |

c) En el ejercicio anterior (n-1), la empresa realizó una operación a plazos, con un beneficio de 900.000€, que decidió imputar fiscalmente en función de los cobros (3 cobros iguales exigibles en los ejercicios (n-1), (n) y (n+1), si bien contablemente devengó todo el resultado en el ejercicio (n-1). La empresa debe realizar siempre una revisión de los ajustes fiscales extracontables de ejercicios anteriores, analizando la posible incidencia fiscal de los mismos en el ejercicio en curso.

En el presente ejercicio, debería tener un cuadro como el siguiente:

| Ejercicio | Resultado contable | Resultado fiscal | ±Ajustes |
|-----------|--------------------|------------------|----------------|
| (n-1) | 900.000€ | 300.000€ | -600.000€ (DT) |
| (n) | - | 300.000€ | +300.000€ (DT) |
| (n+1) | - | 300.000€ | +300.000€ (DT) |
| | 900.000€ | 900.000€ | -CERO- |

Y no omitir el ajuste fiscal extracontable correspondiente al ejercicio (n).

| Concepto | Ingreso contable | Ingreso fiscal | ±Ajustes |
|----------------|------------------|----------------|--------------|
| Venta a plazos | - | 300.000€ | +300.000 (D) |

d) En el cierre del ejercicio (n-2), la empresa dotó un deterioro de un inmovilizado no amortizable, (Terrenos), por importe 200.000€ que no consideró fiscalmente deducible. En el presente ejercicio, se ha producido una revalorización del mismo por lo que la empresa revierte contablemente el citado deterioro, registrando el oportuno ingreso por reversión.

En el ejercicio (n-2), se realizó el siguiente ajuste:

| Concepto | Ingreso contable | Ingreso fiscal | ±Ajustes |
|-------------------|------------------|----------------|---------------|
| Deterioro Terreno | 200.000€ | - | +200.000 (DT) |

Calificado como diferencia temporaria (DT), al considerarlo un deterioro no definitivo.

En el ejercicio actual (n), la empresa ha anulado el deterioro del terreno, contra la oportuna cuenta de ingresos por reversión de deterioros, figurando en su cuenta de Pérdidas y Ganancias, el oportuno ingreso contable.

La reversión de deterioros (gastos), que no fueron fiscalmente deducibles, no se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con lo previsto en las normas fiscales de imputación temporal de ingresos y gastos. Procede la realización de un ajuste fiscal extracontable negativo, de naturaleza temporaria.

EJEMPLO :: IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS

ejercicio (n)

| Concepto | Ingreso contable | Ingreso fiscal | ±Ajustes |
|-------------------------------------|------------------|----------------|---------------|
| Reversión del deterioro del Terreno | +200.000€ | - | -200.000 (DT) |

e) En el ejercicio (n-2), la empresa adquirió existencias a su sociedad matriz vinculada por importe de 1.000.000€ (valor de mercado). La matriz había dotado de forma previa a su transmisión, un deterioro de las mismas por importe de 800.000€, que consideró fiscalmente deducible. En el ejercicio (n), la sociedad participada adquirente de las existencias, nuestra empresa, tiene todavía las existencias en su poder, pero las mismas han recuperado el 70% de su valor.

En el ejercicio (n), nuestra empresa no contabilizará ningún ingreso, ya que el valor de mercado de las existencias es superior a su precio de adquisición.

Valor de mercado $1.000.000 + 70\% \cdot 800.000 = 1.560.000€$

Valor de adquisición 1.000.000€

Recuperación del deterioro $70\% \cdot 800.000 = 560.000€$

No obstante, dado que nuestra empresa adquirió las existencias a una entidad vinculada, y ha existido recuperación de valor, este hecho tiene incidencia fiscal, por lo que se debe computar en su base imponible el importe de la recuperación de valor (por reversión del deterioro inicialmente dotado y deducible en la matriz vinculada).

| Concepto | Ingreso contable | Ingreso fiscal | ±Ajustes |
|--------------------------------|------------------|----------------|---------------|
| Reversión fiscal del deterioro | - | 560.000€ | +560.000 (DT) |

Que calificamos de diferencia temporaria y revertirá en la medida en que vayamos transmitiendo las existencias, cuyo valor contable/valor fiscal, difieren tras este ajuste.

El chequeo de las operaciones de la empresa, desde la óptica de los criterios de imputación temporal fiscal, nos ha permitido descubrir importantes diferencias que afectan a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio, como vemos a continuación:

| SITUACIÓN INICIAL | | SITUACIÓN FINAL | |
|------------------------------------|-------------------|---|-------------------|
| Resultado contable | 3.700.000€ | Resultado Contable | 3.700.000€ |
| + Ajustes por gastos no deducibles | 60.000€ | + Ajustes por gastos no deducibles | 60.000€ |
| Base Imponible | 3.760.000€ | ± Ajustes por aplicación de criterios fiscales de Imputación Temporal | |
| | | + Gastos de Transporte | +120.000€ |
| | | + Gastos ejercicios anteriores | +400.000€ |
| | | + Operaciones a plazos | +300.000€ |
| | | - Deterioro Terreno | -200.000€ |
| | | + Reversión deterioro | +560.000€ |
| | | | 1.180.000€ |
| | | Base Imponible | 4.940.000€ |

Diferencia de Base Imponible 1.180.000€

Cuota Tributaria de la diferencia 295.000€ (25% 1.180.000€)

Nuestro programa de cumplimiento (TAX COMPLIANCE), en el área de imputación temporal de ingresos y gastos, nos ha permitido anticiparnos y prevenir la contingencia fiscal probable (RIESGO FISCAL ALTO), que se hubiese producido por la presentación de una liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio, incorrecta.

- Contingencia Fiscal: 295.000€ de realización probable en una actuación de comprobación (que se incrementará con las oportunas sanciones e intereses de demora, e incluso, podría tener relevancia penal, al superar el importe dejado de ingresar los 120.000€).