

**Luis Alfonso Rojí**  
x  
**Asesores Financieros y Tributarios**

*Autores:*

**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<sup>a</sup> 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* *(V): gastos no deducibles*

*La propia normativa del Impuesto sobre Sociedades excluye de deducibilidad determinados gastos contables. Se examinan los conceptos excluidos, proponiendo un programa de revisión para los mismos con un ejemplo recapitulativo de todos ellos.*

*El objetivo es evitar contingencias fiscales que puedan manifestarse con posterioridad. El riesgo fiscal debe estar controlado.*

---

## **PALABRAS CLAVE**

Gasto fiscalmente no deducible, retribución de fondos propios, multas, liberalidades, atenciones a clientes y proveedores, operaciones con paraísos fiscales, intereses entre empresas del grupo, indemnizaciones laborales o mercantiles, deterioro de participaciones cualificadas.



## **ANÁLISIS DE ÁREAS SENSIBLES: OBJETIVOS Y PROCEDIMIENTOS (CONTINUACIÓN)**

**D**esarrollamos en este artículo una serie de conceptos de gasto que, incluso cumpliendo con los requisitos generales para su deducibilidad fiscal, son excluidos por la propia normativa del Impuesto sobre Sociedades, que los rechaza como concepto de gasto deducible para determinar la base imponible del ejercicio.

### **Base Imponible (Continuación)**

#### **Gastos no deducibles**

Obedecen a una lista cerrada que está desarrollada en el art. 15 de la LIS (Ley 27/2014),

con conceptos explícitamente excluidos en la determinación de la base imponible.

Son gastos que, al estar contabilizados y no ser admitidos por la norma fiscal, generan ajustes fiscales extracontables positivos que no van a revertir en ejercicios posteriores, por lo que los calificaremos contablemente como diferencias permanentes, debidas a motivos de diferente calificación del gasto entre norma contable y norma fiscal.

No se pueden agrupar por conceptos, ya que las causas de exclusión obedecen a motivos muy diversos, simplemente existen y hay que considerarlos.

Vamos a desarrollarlos conceptualmente y fijaremos con posterioridad, los objetivos de

cumplimiento de esta sub-área, sus procesos y procedimientos, dentro de nuestro programa de TAX COMPLIANCE en el Impuesto sobre Sociedades.

### *Los que representen una retribución de los fondos propios*

Antes de centrarnos en lo que la norma desarrolla en este apartado, en relación a instrumentos de patrimonio y a préstamos participativos, conviene hacer una reflexión sobre el concepto de "retribución de fondos propios".

Resulta evidente que la distribución de beneficios a los socios, vía dividendos, no genera en la práctica ningún gasto contable ni fiscal, por lo que este concepto de "retribución de fondos propios" se refiere también a aquellos conceptos y partidas contables que, de forma directa o indirecta, puedan significar una retribución de los capitales propios.

## *Es imperativo considerar estos conceptos de "retribución indirecta" en nuestro programa de revisión y TAX COMPLIANCE relativo al Impuesto sobre Sociedades, ya que estos dividendos encubiertos o utilidades por la condición de socio, tienen esta naturaleza a todos los efectos (deducibilidad, exención, retención, renta en el socio...)*

La doctrina administrativa y la jurisprudencia viene incluyendo dentro de la retribución de fondos propios, conceptos tales como:

- Primas de asistencia a juntas.
- Bienes de la sociedad usados por los socios de forma gratuita (inmuebles, vehículos...)
- Gastos relacionados con los bienes de la sociedad usados por el socio de forma gratuita (consumos, mantenimiento, reparaciones...)

- Seguros a favor de los socios o familiares, pagados por la empresa de forma gratuita.
- Servicios prestados a los socios (o familiares), de forma gratuita, que supongan un gasto para la sociedad.
- Pagos realizados a favor de socios no trabajadores.
- Retribuciones de socios, superiores a valor de mercado.
- Retribuciones encubiertas de socios, a través de familiares, que no obedecen a motivos reales (tanto de trabajo, como profesionales).
- Vehículos de alta gama de la sociedad, utilizados por socios trabajadores, sin imputación retributiva, ni similitud con otros vehículos de la empresa de menor categoría utilizados para la misma labor.
- Gastos en formación de familiares, que no prestan servicios a la empresa, y ocultan una retribución indirecta.
- Gastos de personal en la empresa de trabajadores aparentes, que realmente prestan servicios personales a los socios.
- Distribuciones encubiertas a través de operaciones vinculadas tales como entregas gratuitas y facturas por operaciones inexistentes.
- Gastos facturados a la sociedad, que realmente son por servicios prestados al socio.

Es imperativo considerar estos conceptos de "retribución indirecta" en nuestro programa de revisión y TAX COMPLIANCE relativo al Impuesto sobre Sociedades, ya que estos dividendos encubiertos o utilidades por la condición de socio, tienen esta naturaleza a todos los efectos (deducibilidad, exención, retención, renta en el socio...).

Tendrán también la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a instrumentos de patrimonio, con independencia de su consideración contable, refiriéndose directamente a acciones sin voto y a acciones rescatables, que se califican como pasivos financieros desde el punto de vista contable por lo que, en ambos casos, su remuneración se contabilizará como gasto contable (664 Gastos por dividendos de acciones o participaciones consideradas pasivos financieros).

La remuneración contabilizada como gasto e incluida en la cuenta de PyG, no será gasto fiscalmente deducible, generando el oportuno ajuste fiscal extracontable positivo.

Igual tratamiento de retribución de fondos propios se otorga a la retribución de los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades. Los intereses devengados por el préstamo participativo, tanto fijos como variables, tendrán la naturaleza de gasto contable (gasto financiero), en sede del prestario, pero si el préstamo participativo está otorgado por una entidad del grupo, definido de acuerdo con los criterios establecidos en el art. 42 del C. de Comercio, el citado gasto contable no será deducible fiscalmente (retribución de fondos propios a favor de la sociedad del grupo que otorgó el préstamo a todos los efectos, incluido el de exención de dividendos recibidos). Nótese que el concepto de sociedad del grupo es diferente al de entidad vinculada.

(Los préstamos participativos están regulados por el Real Decreto-Ley 7/1996 de 7 de junio, en el que se establecen las características de los mismos).

Respecto a las cuentas de participación y la remuneración del partícipe no gestor, la normativa del Impuesto sobre Sociedades no contempla ninguna particularidad, por lo que como en la determinación de la base imponible del impuesto se toma como punto de partida el resultado contable, elaborado con

la normativa contable, debemos remitirnos al mismo. El PGC excluye del resultado contable los resultados que correspondan al partícipe no gestor, contabilizando su importe como gasto en la cuenta de PyG, teniendo este gasto la calificación de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades. (Ver Resolución ICAC de 5 de marzo de 2019, artículo 19).

### *Igual tratamiento de retribución de fondos propios se otorga la retribución de los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades*

#### **Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades**

No es gasto deducible el derivado de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, situación que puede afectar a:

- Impuesto corriente del ejercicio, que es el importe devengado que satisface la empresa al liquidar el tributo.

(6300) Impuesto corriente

- Impuesto diferido, por aplicación de diferencias temporarias surgidas en la comparación de criterios entre norma contable y norma fiscal, dando lugar a diferencias temporarias deducibles y diferencias temporarias imponibles.

(6301) Impuesto diferido

- Cambios en la valoración de activos y pasivos fiscales, por impuesto diferido, que deben valorarse al cierre del ejercicio de acuerdo a la razonabilidad de los mismos y el tipo de gravamen esperado en el momento de su revisión, lo que puede ori-

ginar ajustes positivos o negativos en los mismos.

(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

(638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

Todos los conceptos y cuentas señalados, no son gasto fiscalmente deducible.

Puede ocurrir que dentro de las cuentas de gasto por Impuesto sobre Sociedades, se haya contabilizado impuesto sobre beneficios satisfechos en el extranjero, que no se considerarán gasto fiscalmente deducible, con independencia del tratamiento fiscal de la renta procedente del exterior y de la aplicación de exenciones/deducciones por doble imposición internacional.

### ***Las multas, sanciones penales o administrativas y recargos de período ejecutivo o por declaraciones extemporáneas***

En la medida de que responden a una actuación ilícita del contribuyente, no son gasto fiscalmente deducible las multas y sanciones penales y administrativas que figuren contabilizadas como gasto [(678) Gastos Excepcionales].

Estas multas y sanciones pueden venir impuestas por un ente público, nacional o extranjero, y no deben confundirse con las sanciones o indemnizaciones privadas, acordadas entre partes independientes, en el desarrollo de su actividad económica. (Materiales defectuosos, retraso en las entregas estipuladas, ...).

Los recargos fiscales, en fase recaudatoria, por presentaciones voluntarias extemporáneas, o pagos en fase de recaudación ejecutiva (recargo de apremio), se contabilizan como gasto, pero no son fiscalmente deducibles.

Los intereses de demora tributarios, tienen la naturaleza contable de gasto financiero, quedando excluidos del ámbito sancionador.

### ***Pérdidas del juego***

El gasto derivado de la participación en el juego, es gasto contable pero no es gasto deducible fiscalmente.

Desde una perspectiva meramente técnica, el juego no es el objeto fundamental y principal de la mayoría de las empresas sujetos pasivos del impuesto.

### ***Donativos y liberalidades***

La circunstancia común de este tipo de actos, es la voluntad subjetiva y unilateral del que dispone de su patrimonio a favor de terceros, que lo aceptan, con ausencia de toda función retributiva.

Existe liberalidad, entre otros, en los siguientes casos:

- Disposición gratuita de una cosa a favor de otro, que la acepta. (Enriquecimiento del perceptor).
- Producto de una decisión unilateral subjetiva y sin función retributiva. (No es coste de producción).
- Entrega en la que no se obtiene contraprestación (Empobrecimiento del donante).

Contablemente la donación implica un gasto [(678) Gastos Excepcionales] o una pérdida, que no es gasto fiscalmente deducible, con independencia de otras consideraciones sobre su posible deducción de la cuota íntegra (entidades beneficiarias de mecenazgo...), o de su valoración a precios de mercado.

La normativa del impuesto (art. 15, e), LIS), excluye del concepto de liberalidad los siguientes gastos:

- Gastos por atenciones a clientes y proveedores (Relaciones públicas).

En la medida en que este tipo de gastos esté relacionado de forma directa o indi-

recta con la actividad empresarial desarrollada por el sujeto pasivo, debería poderse defender su deducibilidad, siempre condicionada por una justificación efectiva de las personas que han sido objeto de la atención/gasto (¿Quién ha sido el cliente o proveedor para el que se ha efectuado el gasto?), de la relación con la empresa (¿Qué relación económica tenemos en el cliente o proveedor?), y de su justificación formal (Factura completa con todos los requisitos).

En todo caso, este concepto tiene un límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo (1% INCN).

Los casos y ejemplos respecto a este tipo de gastos son muy variados, comentamos que se han admitido gastos deducibles a título de ejemplo los siguientes: gastos de visitas a clientes y proveedores, invitaciones a comidas, pago de desplazamiento y escancias de clientes y proveedores, jornadas de caza para clientes de una empresa, entrega de lotería a clientes y proveedores, ... y todos aquellos tendentes a reconocer la calidad del cliente o proveedor que tengan trascendencia comercial o empresarial en el desarrollo de la actividad económica y no respondan a una arbitrariedad subjetiva.

Con frecuencia, este tipo de gastos constituye un foco de discrepancia entre contribuyente y Administración Tributaria, por lo que deben ser objeto de atención especial en los procedimientos de Tax Compliance para el Impuesto sobre Sociedades.

- Gastos con el personal de la empresa (con arreglo a usos y costumbres)

Los trabajadores constituyen un factor productivo, por lo tanto, su remuneración de cualquier tipo, entraña un coste para la empresa.

No tienen cabida dentro de este concepto, los gastos inusuales o extraordinarios, so-

lamente serán gasto fiscalmente deducible los que estén relacionados con los usos y costumbres normales de la empresa.

A título de ejemplo, se consideran incluidos en este concepto: las celebraciones anuales de la empresa, las cestas de Navidad, la entrega de regalos por hechos relevantes como permanencia, nacimiento de hijos, el reparto de décimos de lotería entre trabajadores, ... con independencia de su consideración o no como retribución en especie para el trabajador:

Siempre con la debida justificación documental.

- Gastos para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes o la prestación de servicios (Publicidad, promoción, fidelización)

Debidamente justificados y correlacionados con la obtención de ingresos por parte de la empresa en el presente o en el futuro.

A título de ejemplo, destacamos los siguientes conceptos: organización de jornadas para clientes o proveedores encaminadas a difundir las actividades o productos de la empresa, patrocinio de actividades deportivas y culturales, eventos deportivos y culturales, propaganda de la empresa en equipos y competiciones deportivas, entrega gratuita de muestras de promoción de productos, programas de fidelización de clientes, gastos conmemorativos de años de existencia de la empresa, pabellones en ferias, coste de instalaciones en clientes para que usen en exclusiva los productos de la empresa...

Todos con la debida justificación económica y formal.

- Gastos correlacionados con ingresos

Atendiendo a si la finalidad o motivo del gasto está relacionada de alguna forma

con la obtención de ingresos, presentes o futuros de la empresa.

- Retribuciones de los Administradores (Por el desempeño del cargo u otras funciones)

Siempre que los Estatutos de la sociedad contemplen que el ejercicio del cargo es retribuido, su sistema de retribución esté determinado en los mismos y se fije su importe máximo por la Junta General. Para el desempeño de funciones de alta dirección, se formalizará el oportuno contrato.

### *Gastos de actividades contrarias al ordenamiento jurídico*

Precisamente porque provienen del incumplimiento de prohibiciones que el ordenamiento jurídico deja fuera de la legalidad, por constituir actos delictivos.

A todos nos vienen a la memoria “pagos irregulares” que, en algunas ocasiones, se solicitan a las empresas para conseguir determinados contratos u objetivos, dentro de un entorno de corrupción económica.

Si estos “pagos irregulares” se contabilizan como gasto o pérdida, obviamente no serán gasto fiscalmente deducible.

### *Operaciones con paraísos fiscales (Gastos por servicios prestados desde los mismos o satisfechos desde un paraíso fiscal)*

El objetivo de este precepto es evitar el traspase de beneficios y bases imponibles mediante la facturación de servicios realizada por sociedades residentes en paraísos fiscales, normalmente referidos a gastos y comisiones de todo tipo, salvo que el receptor del gasto pruebe a la Administración Tributaria que el gasto responde a operaciones y transacciones efectivamente realizadas. Se invierte en definitiva la carga de la prueba hacia el contribuyente que recibe el gasto, exigiéndole una prueba efectiva de la realidad de las operaciones.

La lista de territorios considerados paraísos fiscales, está plenamente actualizada por la Administración Tributaria, solo hace falta consultarla.

Nótese que las operaciones referidas, son servicios no haciendo referencia el precepto a entrega de bienes.

De la misma forma, se niega la deducibilidad de aquellos gastos que se abonen a través de paraísos fiscales con independencia de la residencia de la entidad emisora de la factura que genera el gasto.

### *Gastos financieros por deudas con entidades del grupo*

Con el objetivo de evitar prácticas abusivas en la estructura de los gastos financieros entre empresas del mismo grupo, se introdujo una limitación a los mismos (Real Decreto-Ley 12/2012), que la normativa del Impuesto sobre Sociedades incluye, estableciendo el carácter de gasto fiscalmente no deducible para determinados gastos financieros generados en el seno de un grupo mercantil.

Esta limitación absoluta a la deducibilidad de gastos financieros, requiere el cumplimiento conjunto de las siguientes condiciones:

- a) Derivación de deudas contraídas con otras entidades del mismo grupo mercantil.

(Grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del C. de Comercio, que implica la posesión de la mayoría de los derechos de voto en otra sociedad, facultad para nombrar a la mayoría de los miembros del Órgano de Administración... en definitiva, control).

- b) Destino de la deuda, para unas operaciones concretas:

- Adquisiciones a otras entidades del grupo de participaciones en el capital de cualquier tipo de entidad.

- Aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo.

Cumpliendo conjuntamente las condiciones anteriores, el gasto financiero, normalmente por intereses abonados a otra entidad del grupo mercantil, no será gasto fiscalmente deducible, con la excepción y salvedad de que el contribuyente pruebe la existencia de motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones de endeudamiento en el momento de la realización de las mismas.

Lo que se persigue con esta exclusión a la deducibilidad total de gastos financieros, es que las operaciones de endeudamiento entre empresas del mismo grupo obedezcan a necesidades de financiación real y no tengan como fin exclusivo la rebaja de bases imponibles.

#### ***Gastos por extinción de la relación laboral o de la relación mercantil***

Con el objetivo de limitar la cuantía máxima fiscalmente deducible de las indemnizaciones

por extinción de las relaciones laborales y mercantiles, no son deducibles los que excedan de las siguientes cuantías: (del mayor de los siguientes importes)

- 1.000.000 de euros.
- El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de Trabajadores o en su normativa de desarrollo o en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Los límites se computan para la indemnización total satisfecha, aunque se satisfaga la misma de forma fraccionada en varios ejercicios. (Indemnización = suma de todo lo satisfecho).

En el importe total de la indemnización satisfecha, se incluye la abonada por la entidad junto con la abonada por otras entidades del grupo (Indemnización = Total del grupo).





## ***Operaciones con diferente calificación fiscal realizadas entre personas o entidades vinculadas***

Incide en aquellas operaciones vinculadas calificadas como "híbridas", en el sentido de que las mismas tienen diferente calificación fiscal en las partes que intervienen (gasto en una de ellas/ingreso en la otra), tributando el ingreso a un tipo del 0% (exención), o a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%. En estos casos el gasto generado, no es fiscalmente deducible.

Las operaciones más corrientes son las de carácter financiero, entre una empresa residente fiscal en España y otra vinculada residente en el exterior que ha financiado a la española, generándose unos intereses a favor de la extranjera. La entidad española contabiliza unos gastos financieros, que no serán gasto fiscalmente deducible si el ingreso en la extranjera no está sometido a una tributación mínima al tipo nominal del 10% o superior.

## ***Pérdidas por deterioro de valores representativos de participaciones cualificadas, cuyas rentas negativas derivadas de su transmisión no serían deducibles***

Definimos participaciones "cualificadas" como aquellas en las que se cumplen los requisitos para que el dividendo recibido de las mismas y las ganancias obtenidas en su transmisión, estén exentos:

- Participación,  $\geq 5\%$ , o valor de adquisición  $>20$  millones de euros
- Temporalidad el requisito de participación se tiene que cumplir en el año anterior a la fecha de reparto del dividendo, o con posterioridad al mismo (antigüedad  $\geq 1$  año).
- Tributación mínima, en el caso de participaciones en sociedades no residentes, a un tipo nominal  $\geq 10\%$ .

Para este tipo de participaciones cualificadas, el deterioro contable contabilizado no

es gasto fiscalmente deducible, de forma permanente, no se recupera ni en el momento de la transmisión.

(Recordemos que para participaciones no cualificadas, el deterioro de las mismas se localiza en el art. 13.2 b) de la LIS, y si bien el mismo no es gasto fiscalmente deducible, la diferencia es temporaria, por lo que revertirá con signo contrario en el momento de la transmisión de la participación).

## ***Disminuciones de valor originadas por la aplicación del criterio de valor razonable, que se imputen la cuenta de PyG (para participaciones cualificadas)***

Contablemente los activos financieros para negociar o los activos financieros disponibles para la venta, aplican el criterio de valor razonable, registrando sus posibles pérdidas de valor en la cuenta de PyG. Estas pérdidas referidas a las entidades a las que se refiere la letra k) anterior; (participaciones cualificadas), no son gasto fiscalmente deducible, salvo que con carácter previo se haya integrado en la base imponible un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos, por el mismo importe.

## ***Actos Jurídicos Documentados, en contratos de préstamo con garantía hipotecaria***

La elevación a escritura pública de dichos préstamos, determina el devengo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de AJD, Documentos Notariales, siendo sujeto pasivo el prestamista, (normalmente la entidad financiera). Si el prestamista es una sociedad, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, el pago del AJD contabilizado como gasto, no será gasto fiscalmente deducible.

Examinando los conceptos que la normativa del Impuesto sobre Sociedades califica de gastos fiscalmente no deducibles, tenemos que descubrir los gastos conta-

bilizados en nuestro resultado contable que obedecen a los motivos de no deducibilidad fiscal, con objeto de excluir los mismos en la determinación de la base imponible del ejercicio fiscal, realizando los oportunos ajustes fiscales extracontables positivos.

Para ello, vamos a definir los objetivos de cumplimiento en esta sub-área, sus procesos y procedimientos, dentro de nuestro programa de TAX COMPLIANCE para el Impuesto sobre Sociedades.

- Objetivo/s de cumplimiento

Partiendo del supuesto de que la contabilidad es completa, por lo que todos los gastos están contabilizados y registrados de acuerdo con los principios y normas de valoración contable, los objetivos de cumplimiento de esta sub-área podrían delimitarse de la siguiente forma:

- Descubrir y detectar gastos contabilizados que estén excluidos de su deducibilidad fiscal, por tratarse expresamente de gastos no deducibles.
- Cuantificar con exactitud el importe de la no deducibilidad fiscal del gasto contabilizado.
- Proponer los ajustes fiscales extracontables oportunos por los gastos no deducibles detectados y cuantificados, en orden a evitar contingencias y riesgos fiscales.

- Procesos y procedimientos internos

De acuerdo con la actividad de la empresa, sus operaciones durante el ejercicio fiscal y la importancia relativa del concepto de gasto contable.

- Establecer una guía de actuación y cumplimiento para aplicar, en todo caso, al cierre del ejercicio, que permita descubrir y detectar conceptos

de gasto contable que puedan estar excluidos de su deducibilidad fiscal.

- Soportar conceptual y documentalmente los conceptos de gasto calificados como no deducibles.
- Soportar documentalmente la cuantificación de los ajustes fiscales extracontables propuestos, en relación a conceptos de gasto calificados como no deducibles.

*Para este tipo de participaciones cualificadas, el deterioro contable contabilizado no es gasto fiscalmente deducible, de forma permanente, no se recupera ni en el momento de la transmisión*

- Procesos y procedimientos externos

- En empresas auditadas, comentar y contrastar con los responsables de Auditoría, los ajustes fiscales extracontables detectados internamente y los ajustes fiscales propuestos por el auditor en concepto de gastos fiscalmente no deducibles. Conciliar diferencias.
- Realizar pruebas de control de gastos fiscalmente no deducibles a conceptos o partidas de gasto no considerados por los auditores, excluidos por su escasa materialidad.
- En empresas no auditadas, aplicar bajo la supervisión de un experto fiscal, (asesor fiscal), la guía de actuación y cumplimiento para gastos no deducibles, proponiendo y soportando los ajustes fiscales extracontables oportunos.

De acuerdo con los objetivos, procesos y procedimientos, nuestra guía de actuación y cumplimiento podría ser la siguiente:

**GUÍA DE ACTUACIÓN Y CUMPLIMIENTO  
GASTOS NO DEDUCIBLES**

**CUADRO 1 :: RETRIBUCIÓN DE FONDOS PROPIOS**

- Operaciones con socios que puedan significar una retribución de fondos propios.
  - Verificar si existen y se han abonado, primas de asistencia a Juntas.
  - Determinar si existen bienes, propiedad de la sociedad, que hayan sido utilizados de forma gratuita por los socios, o personas de su entorno familiar.  
Cuantificar los gastos de toda índole que los bienes utilizados por los socios han tenido en el ejercicio.
  - Verificar si existen seguros, de todo tipo, que la sociedad abona teniendo como beneficiarios a los socios o personas de su entorno familiar.  
(Seguros de responsabilidad, vida, jubilación...).
  - Identificar si se han realizado pagos a favor o en beneficio de socios no trabajadores.  
Cuantificar sus importes.
  - En el caso de socios trabajadores, verificar que su retribución está de acuerdo con los valores de mercado para una función similar a la desarrollada.  
Cuantificar sus posibles excesos.
  - Identificar y verificar retribuciones de trabajo o profesionales de miembros del entorno familiar de los socios.  
Verificar la realidad de las operaciones.  
Verificar su adecuación al valor de mercado de las mismas.
  - En la partida de gastos de formación, verificar el beneficiario de los mismos y su relación laboral con la empresa.
  - Dentro de los gastos de personal, hacer un muestreo de la realidad funcional del puesto de trabajo desarrollado, y la localización física del lugar de trabajo de los mismos.
  - Determinar si se han realizado operaciones comerciales de la empresa con socios o familiares.  
Verificar la realidad de las mismas y su valoración a precios de mercado.
  - En facturas recibidas por prestación de servicios, verificar si se han recibido algunas de los socios o personas de su grupo familiar, o de sociedades vinculadas a los socios.  
Solicitar las facturas correspondientes.  
Verificar la realidad del servicio prestado y su concepto (haciendo énfasis especial en conceptos tales como: asesorías, consultorías, comisiones, dirección general, gestión administrativa,...).
  - A la vista de la información y soporte obtenido, calificar posibles gastos contabilizados en la cuenta de PyG, como "retribución de fondos propios", proponiendo los ajustes fiscales extracontables oportunos.
- Instrumentos financieros
  - Verificar la existencia de acciones sin voto o acciones rescatables.
  - Comprobar la contabilización de la retribución de las mismas, como gasto, en la cuenta de PyG.
  - Proponer los ajustes fiscales extracontables oportunos.
- Préstamos participativos
  - Determinar su existencia, tanto de los recibidos como de los otorgados. Solicitar los contratos oportunos para verificar que realmente son préstamos participativos.
  - En los recibidos, por la condición de prestatario, verificar si se han devengado intereses en el ejercicio.
  - Verificar la contabilización de los citados intereses devengados como gasto en la cuenta de PyG.
  - Proponer los ajustes fiscales extracontables oportunos.

**CUADRO 2 :: GASTOS DERIVADOS DE LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

- Revisar los cargos y abonos en las cuentas:
  - (6300) Impuesto corriente
  - (6301) Impuesto diferido
 Y el cálculo realizado en el devengo del impuesto.  
Proponer los ajustes fiscales extracontables oportunos.
- Revisar la valoración de activos y pasivos fiscales, y los posibles cambios en los mismos en consonancia con lo contabilizado en las cuentas:
  - (633) Ajustes negativos en la imposición de beneficios
  - (638) Ajustes positivos en la imposición de beneficios
 Proponer los ajustes fiscales extracontables oportunos.
- Detectar y revisar posibles impuestos sobre beneficios abonados en el extranjero, contabilizados como gastos del ejercicio.  
Proponer los ajustes fiscales extracontables oportunos.  
Calificar la naturaleza de las rentas recibidas del extranjero, que han sido fuente de imposición y aplicar a las mismas el programa y procedimientos de exención/deducción para evitar la doble imposición internacional, si existiese la misma.

### CUADRO 3 :: DONATIVOS Y LIBERALIDADES

- Donativos y donaciones realizadas.
  - Detectar el gasto o pérdida contabilizada por los mismos, normalmente como gasto excepcional o resultado negativo.
  - Verificar si es monetario o en especie, mediante la entrega de bienes.
  - Monetario: proponer el oportuno ajuste fiscal extracontable positivo (+DP)
  - Estudiar en función del destinatario, la posibilidad de aplicación de posibles deducciones en la cuota íntegra del impuesto.
  - En especie: comprobar la valoración de mercado del bien donado.
  - Proponer los posibles ajustes fiscales extracontables.
  - Estudiar en función del destinatario la posibilidad de aplicación de posibles deducciones en la cuota íntegra del impuesto.
- Gastos por atenciones a clientes y proveedores
  - Verificar su justificación formal.
  - Verificar la identificación del beneficiario del gasto.
  - Verificar la relación del gasto con la actividad de la empresa y su trascendencia para la obtención de ingresos presentes o futuros.
  - Proponer los ajustes fiscales extracontables oportunos para los gastos rechazados.
  - En los gastos admitidos por atenciones a clientes y proveedores, aplicar el límite del (1% INCN), realizando los ajustes extracontables fiscales que procedan.
- Gastos con el personal de la empresa
  - Comprobar el concepto del gasto y verificar que está dentro de los usos y costumbres habituales y recurrentes de la empresa.
  - Solicitar la justificación documental del citado gasto.
  - Proponer los ajustes extracontables fiscales oportunos.
- Gastos de promoción
  - Verificar el concepto del gasto y sus destinatarios.
  - Verificar la existencia de relaciones económicas actuales con los destinatarios y su trascendencia para la empresa.
  - Solicitar la justificación documental y formal del gasto, con facturas, contratos...
  - En el caso de programas de fidelización de clientes y proveedores, verificar que se cumplen los requisitos establecidos para los mismos.
  - Comprobar la existencia de acuerdos o contratos de patrocinio o financiación de actividades culturales, deportivas.
  - Evaluar la trascendencia del gasto en el desarrollo de la actividad económica de la empresa, presente o futura.
  - Proponer los ajustes extracontables fiscales oportunos.
- Retribución de Administradores
  - Verificar los Estatutos de la entidad, donde se establece la retribución de los mismos y la forma retributiva adoptada.
  - Verificar los acuerdos de la Junta General donde se establecen los importes anuales.
  - Verificar la existencia de contrato laboral con la entidad.

### CUADRO 4 :: OPERACIONES CON PARAÍDOS FISCALES

- Consultar lista de paraísos fiscales, vigente, en la Administración Tributaria.
- Detectar facturas que provengan de los citados paraísos fiscales.
- Detectar pagos realizados a través de paraísos fiscales.
- Seleccionar las facturas correspondientes a prestaciones de servicios que provengan de paraísos fiscales.
- Determinar si tenemos prueba suficiente de que el servicio y su contraprestación obedece a un servicio realmente prestado a la empresa, que haya proporcionado utilidad a la misma. (Contratos, facturas, pagos bancarios, identificación de las personas que prestan el servicio, otros documentos...)
- Proponer los ajustes fiscales extracontables correspondientes.

### CUADRO 5 :: GASTOS FINANCIEROS CON ENTIDADES DEL GRUPO MERCANTIL

- Gastos financieros por deudas con entidades del grupo mercantil
  - Determinar la composición del grupo mercantil.
  - Verificar si existen deudas contraídas con entidades del grupo.
  - Analizar contratos y tipos de interés aplicables, verificando la razonabilidad de interés de mercado.
  - Determinar el destino de los fondos recibidos.
  - Verificar si se han adquirido a una entidad del grupo participaciones de otra entidad del grupo, financiando la adquisición con los fondos recibidos.
  - Verificar si se han realizado aportaciones al capital o fondos propios de otras entidades del grupo, financiadas con los fondos recibidos.
  - Comprobar y determinar la existencia de motivo económico válido, para la realización de las operaciones anteriormente descritas (reestructuraciones, gestión de las entidades adquiridas, equilibrio patrimonial de las participadas...).
  - Proponer y cuantificar los ajustes fiscales oportunos, calificándolos de diferencia permanente (DP).

### CUADRO 6 :: OPERACIONES VINCULADAS HÍBRIDAS

- Normalmente financieras, generadoras de intereses para la entidad residente).
- Verificar la existencia de deudas, préstamos, operaciones de financiación con personas o entidades vinculadas del exterior.
  - Comprobar la existencia de intereses contabilizados como gastos en la entidad española.
  - Solicitar y verificar la tributación de los intereses en la entidad vinculada no residente.
    - Obtener prueba de la tributación mínima de los mismos a un tipo nominal  $\geq$  10%.
  - Proponer los ajustes fiscales extracontables oportunos.

**CUARO 7 :: PÉRDIDAS POR DETERIORO EN PARTICIPACIONES CUALIFICADAS**

(≥5% o valor de adquisición >20 millones de euros)  
 • Verificar el deterioro contabilizado como gasto contable.  
 • Realizar los ajustes fiscales extracontables oportunos.  
 (El deterioro de participaciones no cualificadas, tampoco es gasto fiscalmente deducible, pero revertirá con signo contrario en el momento de la transmisión. Ver procedimientos desarrollados en la sub-área de Deterioros, dentro de la Base Imponible).

**CUADRO 8 :: PÉRDIDAS POR APLICACIÓN DEL CRITERIO DE VALOR RAZONABLE**

Solo para participaciones cualificadas, ≥ 5% o valor de adquisición >20 millones de euros).  
 • Verificar la calificación contable de la inversión financiera como cartera de negociación.  
 • Verificar la aplicación del criterio de valor razonable a la misma, y la contabilización en PyG de pérdidas de valor.  
 • Comprobar y verificar si en el ejercicio o en ejercicios anteriores, se han integrado incrementos de valor en PyG.  
 - En caso afirmativo, verificar importes y tratamiento fiscal de los mismos.  
 • Proponer y realizar los ajustes extracontables fiscales oportunos.

Veamos con ejemplos lo que nuestro programa de TAX COMPLIANCE en el Impuesto sobre Sociedades, puede hacer en el control de esta sub-área (Gastos no deducibles/Base Imponible).

Dentro del programa de revisión fiscal de una entidad, con la aplicación de los procedimientos de TAX COMPLIANCE en el Impuesto sobre Sociedades, se han detectado los siguientes hechos y situaciones que se analizan a continuación:

**EJEMPLO :: RETRIBUCIÓN DE FONDOS PROPIOS**

- Determinados gastos contabilizados en la sociedad, no están relacionados con la actividad de la misma, ni le proporcionan utilidad alguna, ni están correlacionados con ingresos, por lo que una vez comentados con la dirección, se han clasificado de gastos de naturaleza personal de los socios. Su importe asciende a 180.000 €, con un IVA soportado de 37.800 €, que la empresa se ha deducido.
- Existen dos vehículos a nombre de la sociedad, que utilizan directamente los socios (no trabajadores). Los gastos asociados a los citados vehículos (renting, mantenimiento, seguros, amortizaciones), ascienden a 42.000 €, con un IVA soportado deducido de 5.600 €.

Este tipo de gastos constituyen ejemplos típicos de retribución indirecta de los fondos propios y, en consecuencia, no son gastos fiscalmente deducibles. La sociedad debe detectarlos y ajustarlos en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio, en caso contrario, si son descubiertos en una actuación inspectora, se ajustarán con las consecuencias fiscales correspondientes (cuota, sanción, intereses de demora).

| CONCEPTO                          | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | ±AJUSTES      |
|-----------------------------------|----------------|--------------|---------------|
| Gastos particulares de los socios | 180.000        | -            | +180.000 (DP) |
| Gastos asociados a vehículos      | 42.000         | -            | +42.000 (DP)  |

Si la sociedad no los ajusta, la contingencia /riesgo fiscal asociado a los mismos sería:

**Cuota dejada de ingresar: 55.000 € [(180.000 + 42.000) x 25%]**  
**Intereses de demora: los correspondientes**  
**Sanción mínima del 50%, en función de la calificación de la infracción**

A estas contingencias debemos añadir las derivadas de:

(+) IVA soportado no deducible 43.400 € (37.800 + 5.600)  
 (+) Retenciones e ingresos a cuenta no practicadas por la sociedad en la retribución a los socios, calificada a efectos de IRPF como Rendimientos de Capital Mobiliario a integrar en la BI del ahorro. (Sanción por no retener e ingresar a cuenta).

El importe del rendimiento para el socio persona física será la cuantía del gasto, más los impuestos indirectos (IVA).

| CONCEPTO                     | RENDIMIENTO IRPF         |
|------------------------------|--------------------------|
| Gastos particulares          | 217.800 (180.000+37.800) |
| Gastos asociados a vehículos | 47.600€ (42.000+5.600)   |

### EJEMPLO :: DERIVADO DE LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- Dentro de los gastos del ejercicio, aparecen contabilizados como tales el Impuesto Corriente del ejercicio (405.200€), y el Impuesto Diferido (-72.100€), que la sociedad ha ajustado a la hora de determinar la base imponible del ejercicio. No obstante, dentro de una subcuenta de tributos, aparece contabilizado como gasto un importe de 26.100€, que corresponde a un impuesto de naturaleza análoga al Impuesto sobre Sociedades, abonado en el extranjero.

Es corriente que la propia sociedad ajuste fiscalmente los gastos/ingresos contabilizados por el devengo del Impuesto Corriente y el Impuesto Diferido del ejercicio en curso, en este caso, habrá realizado los siguientes ajustes.

| CONCEPTO           | GASTO/INGRESO CONTABLE | GASTO/INGRESO FISCAL | ±AJUSTES      |
|--------------------|------------------------|----------------------|---------------|
| Impuesto corriente | 405.200 (gasto)        | -                    | +405.200 (DP) |
| Impuesto diferido  | 72.000 (ingreso)       | -                    | -72.000 (DT)  |

No obstante se debe revisar las cuentas de tributos, para detectar si existen impuestos abonados en el extranjero de naturaleza análoga al Impuesto sobre Sociedades ya que no serán gastos finalmente deducibles.

En el presente caso, para evitar posibles contingencias fiscales, se debe proceder a realizar un ajuste fiscal extracontable positivo por el impuesto pagado en el extranjero.

| CONCEPTO            | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | ±AJUSTES      |
|---------------------|----------------|--------------|---------------|
| Impuesto extranjero | 26.100         | -            | +26.100€ (DP) |

(El impuesto abonado en el extranjero, no será gasto fiscalmente deducible, con independencia de su consideración a efectos de la deducción por doble imposición internacional del mismo).

Que se deben ajustar para evitar la correspondiente regularización, en caso de comprobación por la Administración Tributaria.

### EJEMPLO :: LAS MULTAS, SANCIONES Y RECARGOS RECAUDATORIOS

- Durante el ejercicio en curso, se ha practicado por parte de la Administración Tributaria, liquidación definitiva del Impuesto sobre Sociedades de ejercicios anteriores (2017), reflejada en las correspondientes Actas de Inspección, con los siguientes importes:
 

|                            |           |
|----------------------------|-----------|
| + Cuota dejada de ingresar | 107.200 € |
| + Intereses de demora      | 12.600 €  |
| + Sanción efectiva         | 37.520 €  |

Siguiendo las Normas de Registro y Valoración Contables y las Resoluciones del ICAC, la sociedad ha contabilizado las Actas de la siguiente forma:

|  | D       | H       |
|--|---------|---------|
| Reservas voluntarias (Cuota)             | 107.200 |         |
| Gastos financieros (Intereses de demora) | 12.600  |         |
| Gastos excepcionales (Sanción)           | 37.520  |         |
| -a-                                      |         |         |
| Hacienda Pública Acreedora               |         | 157.320 |

Respecto a las Actas de Inspección de ejercicios anteriores, analizamos:

- + Cuota del Impuesto sobre Sociedades dejada de ingresar (107.200 €), no es gasto fiscalmente deducible, pero como esta contabilizado en una cuenta de Reservas, no tiene incidencia fiscal en el ejercicio.
- + Intereses de demora (12.600 €), contabilizado como gasto financiero. La LIS (Ley 27/2014), no establece restricción alguna respecto a los mismos, habiendo matizado la Dirección General de Tributos que vienen impuestos por el ordenamiento jurídico, por lo que los consideramos gastos fiscalmente deducibles. (DGT CV 4080/2015). A pesar de la polémica existente sobre los mismos entre DGT/TEAC, que ha llegado en la actualidad al Tribunal Supremo, que se pronunciará al respecto.
- + La sanción efectiva, contabilizada como gasto excepcional (37.520 €), no es gasto fiscalmente deducible, procederá su ajuste:

| CONCEPTO           | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | ±AJUSTES     |
|--------------------|----------------|--------------|--------------|
| Sanción tributaria | 37.520         | -            | +37.50€ (DP) |

Que se deben ajustar para evitar la correspondiente regularización, en caso de comprobación por la Administración Tributaria.

## EJEMPLO :: PÉRDIDAS DEL JUEGO

- La sociedad ha adquirido 50.000€ en Lotería de Navidad, que ha contabilizado como gasto. De este importe ha entregado a clientes 10.000€ (con prueba de entrega), al personal 20.000€ (de acuerdo con la costumbre de todos los años), y se ha quedado y jugado 20.000€, sin que exista premio alguno otorgado a los décimos jugados.

Por los 20.000€ de los décimos que ha jugado la propia empresa, tiene contabilizado un gasto/pérdida que no es gasto fiscalmente deducible, debiendo realizar el oportuno ajuste fiscal extracontable positivo a la hora de determinar su base imponible.

| CONCEPTO                    | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL                    | ±AJUSTES  |
|-----------------------------|----------------|---------------------------------|---|
| Gasto en Lotería de Navidad | 50.000         | 30.000 (clientes)<br>(personal) | + 20.000€ (DP)<br>(lo jugado por la propia empresa) |

Que se deben ajustar para evitar la correspondiente regularización en caso de comprobación por la Administración Tributaria.

## EJEMPLO :: DONATIVOS Y LIBERALIDADES

- Dentro de los gastos de la sociedad, se encuentran gastos contabilizados por los siguientes conceptos:
  - Donación de 60.000 € realizada a una asociación benéfica reconocida legal y oficialmente.
  - Gastos de atenciones a clientes y proveedores 72.000 €, de los cuales 12.000€ carecen de una justificación mínima efectiva. La cifra de negocios de la entidad es de 4.000.000 €.
  - Cena de Navidad con el personal de la empresa de acuerdo con los usos y costumbres por un importe de 8.400 €, justificada con la oportuna factura y pago de la misma, así como con la convocatoria al evento.
  - Publicidad y propaganda contratada en diversos medios y patrocinio de eventos deportivos, 92.000 €, justificado con contratos, facturas, pagos... incluye en los ingresos de la sociedad.
  - Atención con los Administradores abonada al cierre del ejercicio, por importe de 90.000€, con la oportuna retención practicada. En los Estatutos de la sociedad, no se indica que el cargo de Administrador es remunerado.

Analizada toda la documentación y aplicando a estos hechos el programa de TAX COMPLIANCE para el Impuesto sobre Sociedades, se llega a las siguientes conclusiones:

- Donación a asociación benéfica: es un gasto no deducible fiscalmente, procederá realizar un ajuste fiscal extracontable positivo (+60.000/DP). (Con independencia de la posible deducción en la cuota íntegra que pueda generar este importe donado, si cumple los requisitos fiscales establecidos).
- Atenciones a clientes y proveedores:  
Sin justificación: ajuste fiscal extracontable (+12.000/DP)  
Resto 60.000: aplicación el límite máximo del 1% INCN  
1% 4.000.000 = 40.000  
Ajuste fiscal extracontable (20.000/DP)
- Personal de la empresa: de acuerdo con los usos y costumbres, justificado. No liberalidad, gasto fiscalmente deducible.
- Publicidad y propaganda: justificado, no liberalidad, correlacionado con ingresos, gasto fiscalmente deducible.
- Atención con los Administradores: remuneración no prevista en los Estatutos de la sociedad, cargo gratuito, liberalidad, ajuste fiscal extracontable positivo (+90.000/DP).

| CONCEPTO                          | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | ±AJUSTES     |
|-----------------------------------|----------------|--------------|--------------|
| Donación                          | 60.000         | -            | 60.000 (DP)  |
| Atención a clientes y proveedores | 72.000         | 40.000       | +32.000 (DP) |
| Personal de la empresa            | 8.400          | 8.400        | -            |
| Publicidad y propaganda           | 92.000         | 92.000       | -            |
| Administradores                   | 90.000         | -            | +90.000 (DP) |

Que se deben ajustar para evitar la correspondiente regularización, en caso de comprobación por la Administración Tributaria.

## EJEMPLO :: GASTOS DE ACTIVIDADES CONTRARIAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO

- Dentro de la partida contable de Otros Gastos, aparecen contabilizados los siguientes importes:
  - (-) Comisiones varias: 40.000 €
  - (-) Pagos en efectivo: 6.000 €
 No se ha encontrado motivación económica de los mismos en relación con la actividad de la sociedad, facturas, y no hay respuesta sobre los destinatarios/beneficiarios de los pagos.

Ante tales circunstancias, presuponemos que se tratan de "pagos irregulares" no deducibles fiscalmente, que quizás puedan ser contrarios a alguna norma legal. No son fiscalmente deducibles, procede realizar los oportunos ajustes fiscales extracontables positivos. (Son "gastos sospechosos").

En todo caso, se puede justificar su no deducibilidad fiscal acudiendo a los criterios generales de deducibilidad de cualquier tipo de gasto, ya que falta justificación, efectividad y correlación con los ingresos.

| CONCEPTO          | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | ±AJUSTES     |
|-------------------|----------------|--------------|--------------|
| Comisiones varias | 40.000         | -            | +40.000 (DP) |
| Pagos en efectivo | 6.000          | -            | +6.000 (DP)  |

Que se deben ajustar para evitar la correspondiente regularización, en caso de comprobación por la Administración Tributaria.

### EJEMPLO :: OPERACIONES CON PARAÍDOS FISCALES

- Dentro de los gastos por servicios exteriores, aparece un importe de 290.000 € por el concepto de "gastos de dirección y servicios generales". Solicitando la factura del mismo, vemos que se corresponde a una factura emitida desde Islas Caimanes que ha sido abonada.

Comprobamos que Islas Caimanes se encuentra en la lista de paraísos fiscales.

Solicitamos información sobre el servicio prestado, su utilidad para la sociedad, contratos de prestación de servicios firmados, e indicación de qué personas han prestado el servicio.

Las respuestas y los medios de prueba indican que nos encontramos ante un servicio prestado desde una sociedad domiciliada en un paraíso fiscal, sin tener prueba que justifique la realidad y efectividad del servicio prestado. Procede realizar el oportuno ajuste fiscal extracontable positivo:

| CONCEPTO                        | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | ±AJUSTES      |
|---------------------------------|----------------|--------------|---------------|
| Dirección y servicios generales | 290.000        | -            | +290.000 (DP) |

Que se deben ajustar para evitar la correspondiente regularización, en caso de comprobación por la Administración Tributaria.

### EJEMPLO :: GASTOS FINANCIEROS POR DEUDAS CON ENTIDADES DEL GRUPO

- En la partida de gastos financieros aparece contabilizado en concepto de "intereses de préstamo grupo" un importe de 240.000 €, que se corresponde con el interés devengado y abonado por un préstamo recibido de una sociedad del grupo (8.000.000 € a un tipo de interés del 3%).  
(Grado de participación 80% en nuestro capital)

El préstamo está oportunamente soportado con su contrato, el interés devengado y abonado, con la aplicación de la retención correspondiente.

Comprobamos el destino del capital recibido del préstamo y verificamos que se ha utilizado en adquirir a otra sociedad del grupo una determinada participación en otra entidad.

Nuestra sociedad, disponía de recursos financieros y tiene la capacidad suficiente para obtenerlos de entidades financieras.

La entidad del grupo prestamista, tiene bases imponibles negativas.

Todo esto nos hace concluir que el préstamo no obedece a una necesidad de financiación real, no existiendo un motivo económico válido para el mismo, salvo la mera motivación fiscal de trasladar beneficios, (los intereses), a otra entidad del grupo que tiene BIN's y puede compensar los mismos, obteniendo una ventaja fiscal.

Los intereses contabilizados y abonados, no serían gasto fiscalmente deducible, por lo que procede realizar el oportuno ajuste fiscal extracontable positivo:

| CONCEPTO                 | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | ±AJUSTES      |
|--------------------------|----------------|--------------|---------------|
| Intereses préstamo grupo | 290.000        | -            | +290.000 (DP) |

Que se deben ajustar para evitar la correspondiente regularización, en caso de comprobación por la Administración Tributaria.

### EJEMPLO :: GASTOS POR EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL O MERCANTIL

- Dentro de los gastos de personal, en la partida de indemnizaciones, aparece un importe de 2.000.000 €, abonado por el cese de un alto directivo con contrato laboral.  
El importe máximo establecido en el Estatuto de los Trabajadores para este caso, asciende a 600.000 €.

Comprobamos que el directivo cesado no ha percibido ninguna otra cantidad, por similar concepto, de otras empresas del grupo.

Opera el límite de 1.000.000 €, al ser superior al importe de la indemnización obligatoria. La diferencia no será gasto fiscalmente deducible, debiéndose realizar el oportuno ajuste fiscal extracontable positivo.

$2.000.000 - 1.000.000$  (Límite) =  $+1.000.000$ , ajuste.

| CONCEPTO                | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | ±AJUSTES        |
|-------------------------|----------------|--------------|-----------------|
| Indemnización Directivo | 2.000.000      | 1.000.000    | +1.000.000 (DP) |

Que se deben ajustar para evitar la correspondiente regularización, en caso de comprobación por la Administración Tributaria.



## EJEMPLO :: OPERACIONES CON DIFERENTE CALIFICACIÓN FISCAL (ENTRE VINCULADAS)

- En los gastos financieros aparece contabilizado un importe de 120.000 € en concepto "intereses deuda financiera", que se corresponde a un préstamo recibido de una entidad extranjera que participa en un 40% en nuestro capital.

Se trata de un préstamo recibido de una entidad vinculada, ya que el grado de participación es superior al 25%, que no forma parte del grupo, al no poseer control.

Debemos indagar cómo se ha gravado el ingreso en la sociedad receptora de los intereses, viendo la legislación local de su territorio fiscal que se aplica en el Impuesto sobre Sociedades. Contrastando y estudiando la misma, vemos que para este tipo de ingresos se establece una exención total en este tipo de rentas en su Impuesto sobre Sociedades.

Esta circunstancia es ratificada por la entidad extranjera.

Los intereses contabilizados como gasto en España, no son gasto fiscalmente deducible, al existir una calificación fiscal diferente para ambas sociedades (Gasto/Exención).

Corresponde realizar el oportuno ajuste fiscal extracontable positivo.

| CONCEPTO                   | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | ±AJUSTES      |
|----------------------------|----------------|--------------|---------------|
| Intereses deuda financiera | 120.000        | -            | +120.000 (DP) |

Que se deben ajustar para evitar la correspondiente regularización, en caso de comprobación por la Administración Tributaria.

## EJEMPLO :: DETERIORO DE VALORES REPRESENTATIVOS DE PARTICIPACIONES CUALIFICADAS

- En el apartado de deterioros se ha contabilizado un importe de 360.000 €, por la pérdida estimada en el valor de la participación en la entidad DDDD, S.L., en la que se ostenta un 15% de participación desde hace 6 años. El importe dotado de deterioro está completamente soportado y motivado.

Nos encontramos ante un deterioro contable, perfectamente soportado y registrado, que no es gasto fiscalmente deducible, ni revertirá en un futuro en una eventual venta de la participación al tratarse de una participación cualificada.

Procede realizar el oportuno ajuste fiscal extracontable positivo.

| CONCEPTO                            | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | ±AJUSTES      |
|-------------------------------------|----------------|--------------|---------------|
| Deterioro participación cualificada | 360.000        | -            | +360.000 (DP) |

Que se deben ajustar para evitar la correspondiente regularización, en caso de comprobación por la Administración Tributaria.

## EJEMPLO :: APLICACIÓN DEL CRITERIO DE VALOR RAZONABLE, PÉRDIDA IMPUTADA EN LA CUENTA DE PYG

- En la cuenta de PyG se ha contabilizado una pérdida por aplicación del criterio de valor razonable, de 450.000 €, que corresponde a un instrumento financiero de la cartera de negociación adquirido en el año anterior por un importe de 26.000.000 €, del que se posee un porcentaje del 3%. No se han integrado beneficios con anterioridad.

Se trata de una participación cualificada ya que, aunque el grado de participación sea inferior al 5%, el valor de adquisición de las participaciones supera 20 millones de euros.

La sociedad lo ha calificado contablemente como cartera de negociación, por lo que se valora a valor razonable al final del ejercicio, con cargo o abono de sus disminuciones o aumentos de valor en la cuenta de PyG.

No se han integrado con anterioridad en la cuenta de PyG ingresos procedentes de incrementos de valor.

La pérdida por aplicación del criterio de valor razonable, no será gasto fiscalmente deducible, procede realizar el oportuno ajuste fiscal extracontable positivo:

| CONCEPTO                               | GASTO CONTABLE | GASTO FISCAL | ±AJUSTES      |
|--|----------------|--------------|---------------|
| Pérdida por aplicación Valor razonable | 450.000        | -            | +450.000 (DP) |

Que se deben ajustar para evitar la correspondiente regularización, en caso de comprobación por la Administración Tributaria.

La aplicación sistemática de un programa de TAX COMPLIANCE en el sub-área de gastos deducibles/no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, permite descubrir y cuantificar ajustes fiscales, que evitan contingencias y riesgos fiscales que pueden ser significativos, si son

descubiertos en un proceso de comprobación realizado por la Administración Tributaria.

$$(\text{Contingencia/Riesgo Fiscal} = (\text{Ajuste} \times 25\%) + \text{Intereses Demora} + \text{Sanciones})$$