

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^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
(VI):
Operaciones
lucrativas,
operaciones*

SOCIETARIAS

Controlamos en este trabajo operaciones cada vez más frecuentes que se realizan entre sociedades, con o sin contraprestación. La norma fiscal determina para estas operaciones la aplicación del principio de valor de mercado, cuando se materialicen de forma lucrativa o en especie, mediante la entrega de bienes. El control contable, fiscal y documental de cada operación es muy importante para evitar riesgos fiscales.

PALABRAS CLAVE

Donación entre sociedades, compensación de créditos, aportaciones no dinerarias, reducción de capital con devolución de aportaciones, reparto de prima de emisión, liquidación de sociedades, separación de socios, permutas.



ANÁLISIS DE ÁREAS SENSIBLES: OBJETIVOS Y PROCEDIMIENTOS (CONTINUACIÓN)

Base imponible (Continuación)

Desde el inicio de estos trabajos, hemos insistido que en el Impuesto sobre Sociedades, la magnitud principal que debe ser objeto de control minucioso es la base imponible. En la cuantificación de la misma tienen especial relevancia los ajustes extracontables positivos o negativos que se van a realizar al resultado contable, como consecuencia de las diferencias entre nor-

mas y principios contables y normas fiscales, representadas en este caso por la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014).

Uno de los motivos por los que pueden surgir estas diferencias tiene su origen en los criterios de valoración, al establecer la norma fiscal que determinadas operaciones deben ser valoradas a valor de mercado, con independencia del precio o valor de adquisición. El primer grupo de operaciones a las que se refiere este criterio de valoración engloba un conjunto de operaciones societarias en las que puede no existir contraprestación monetaria, sino en especie, al entender la norma fiscal que el valor con-

table en las citadas operaciones no refleja la verdadera renta o capacidad de pago de las mismas.

Vamos a denominar a este tipo de operaciones como OPERACIONES LUCRATIVAS y OPERACIONES SOCIETARIAS que, aunque no sean corrientes, ni se realicen con habitualidad, sí es necesario su control dentro de nuestro programa de TAX COMPLIANCE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Analizamos y comentamos las mismas, establecemos los objetivos de control con sus procesos y procedimientos, diseñamos una guía de actuación/cumplimiento y, finalmente, proponemos ejemplos de aplicación.

Operaciones lucrativas / Operaciones societarias

Nos referimos, como hemos comentado con anterioridad, a una serie de operaciones en las que existe transmisión de elementos patrimoniales, sin que se establezca en principio una contraprestación monetaria, y que se van a determinar principalmente a través de los siguientes actos o negocios jurídicos:

- Operaciones a título lucrativo (adquisiciones y transmisiones lucrativas, donaciones de socios)
- Aumentos de capital por compensación de créditos.

- Aportaciones no dinerarias de capital.
- Distribución no dineraria de dividendos.
- Disolución y liquidación de sociedades.
- Separación de socios.
- Reducción de capital con devolución de aportaciones.
- Reducción de capital sin devolución de aportaciones.
- Reparto de primas de emisión.
- Operaciones de fusión, absorción, escisión.
- Permutas (comerciales y no comerciales)
- Operaciones de canje y conversión de títulos.

Si como sociedad, o como socio de una sociedad, se ha participado o intervenido en alguna operación de este tipo, debemos proceder a su control para verificar que los efectos fiscales de la misma están bien determinados.

Analizamos brevemente cada una de ellas.

Operaciones a título lucrativo (entre sociedades)

(No tienen esta consideración las subvenciones, cuya imputación se realizará siguiendo las normas contables).

Nos referimos a donaciones entre sociedades y debemos distinguir entre las realizadas por terceros no socios y las realizadas por los socios.

TERCEROS	DONACIONES DE TERCEROS	DONACIONES DE SOCIO	SOCIOS
DONANTE	<ul style="list-style-type: none"> • La donación se contabiliza como una pérdida, en el resultado contable. Pérdida contable no es deducible fiscalmente. +Ajuste (DP) • La transmisión del bien donado, se valora a valor de mercado, por lo que la diferencia entre el mismo y el valor fiscal es renta imponible. $BI = V. Mercado - V. Fiscal$ +Ajuste (DP) 	<ul style="list-style-type: none"> • La donación se contabiliza como un mayor valor de su participación. Si la misma no es proporcional a su % de participación, el exceso se contabiliza como gasto, que no será fiscalmente deducible. +Ajuste (DP) El bien transmitido por donación debe valorarse a valor de mercado contabilizando el oportuno resultado. 	SOCIO APORTANTE
ADQUIRENTE	<ul style="list-style-type: none"> • Contabiliza el bien recibido a valor razonable (de mercado), contra Patrimonio Neto, integrándolo en PyG sobre una base sistemática y racional. • Fiscalmente se imputa como renta positiva en el ejercicio en el que se recibe la donación. +Ajuste (DT) que revertirá en períodos posteriores con signo negativo, por el importe de los ingresos reconocidos. -Ajuste (DT) 	<ul style="list-style-type: none"> • Contabiliza el bien recibido a valor razonable (de mercado) contra Patrimonio Neto (I 18 Aportaciones de Socios). Si la aportación no es proporcional al % de participación del socio, el exceso es ingreso fiscal. Si no lo ha contabilizado como tal, +Ajuste (DP) 	SOCIEDAD BENEFICIARIA

Aumentos de capital por compensación de créditos

Generalmente a través de la aportación de créditos contra la sociedad, que ya existían con anterioridad y para eliminarlos se convierten en capital.

Analizamos en este apartado la situación entre dos sociedades no relacionadas participativamente de forma previa (sociedad debe a otra sociedad, sin que exista participación entre las mismas).

En estas circunstancias pueden darse diversos casos alternativos:

- a) Que el importe de la ampliación de capital coincida con el valor nominal del crédito/deuda.

Sociedad deudora que amplía capital	Sociedad acreedora que recibe participación
Transforma el pasivo en fondos propios por el importe existente	Transforma el crédito en instrumentos de patrimonio, por el importe existente
NINGUNA INCIDENCIA FISCAL	

- b) Que el valor razonable del crédito/deuda sea inferior a su valor nominal, ampliándose capital en el importe del valor razonable.

Sociedad deudora que amplía capital	Sociedad acreedora que recibe participación
Amplía capital mercantilmente por un importe inferior al nominal de la deuda que cancela. Registra contablemente por la diferencia, un ingreso excepcional en contabilidad. (Valor fiscal deuda – Capital incrementado)	Registra contablemente una pérdida por la diferencia entre el valor fiscal de la deuda y el importe del aumento de capital.
NINGUNA INCIDENCIA FISCAL	

- c) Que el valor razonable del crédito/deuda sea inferior a su valor nominal, ampliándose capital en el importe del valor nominal.

Sociedad deudora que amplía capital	Sociedad acreedora que recibe participación
Registra contablemente un ingreso excepcional por la diferencia entre el capital incrementado y el valor razonable del crédito. De acuerdo con el art. 17.2 LIS no se integrará renta alguna en su base imponible.	Registra contablemente una pérdida por la diferencia entre el valor razonable del crédito y el valor del aumento de capital. Ingresará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital y el valor fiscal del crédito capitalizado.
- Ajuste (DP)	+ Ajuste (DP)

Aportaciones no dinerarias de capital

Generalmente suscripción de ampliaciones de capital, con desembolso no monetario. Hay que distinguir entre contabilidad y fiscalidad.

CONTABILIDAD	FISCALIDAD
<ul style="list-style-type: none"> Entre entidades que NO formen parte de un GRUPO MERCANTIL. Valor razonable = Valor de mercado. En aportante y beneficiaria la contabilidad ya refleja el resultado. Entre entidades que SÍ formen parte de un GRUPO MERCANTIL. <ul style="list-style-type: none"> a) Lo aportado es un negocio. Valor contable. Operación asimilable a permuta no comercial. b) Lo aportado no es un negocio. Valor razonable. Operación asimilable a permuta comercial. La contabilidad ya refleja el resultado. 	<ul style="list-style-type: none"> Aplicación del Régimen de neutralidad fiscal, del capítulo VII, título VII de la LIS. Se aplica de forma general salvo renuncia. Requiere la existencia de motivo económico válido. GRAVAMEN DE LAS PLUSVALÍAS EN LA APORTANTE QUEDA DIFERIDO EN LA RECEPTORA EL VALOR FISCAL DE LOS BIENES RECIBIDOS, ES EL EXISTENTE ANTES DE LA APORTACIÓN. No aplicación del régimen de neutralidad fiscal. APLICACIÓN art. 17 LIS. Aportante, tiene una renta fiscal por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes aportados y el valor fiscal de los mismos. Beneficiaria, el valor fiscal de los bienes recibidos, será el valor de mercado de los mismos.

Distribución no dineraria de beneficios

(Bajo el supuesto de entidades que NO formen parte de un Grupo Mercantil).

(Reparto de dividendos en activos o bienes no monetarios)

Entidad que reparte el dividendo	Entidad que recibe el dividendo
<ul style="list-style-type: none"> Contablemente valorará los bienes entregados a valor razonable de mercado, reflejando el oportuno resultado. Fiscalmente tendrá una renta por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes entregados y el valor fiscal de los mismos. Normalmente, contabilidad y fiscalidad serán coincidentes. 	<ul style="list-style-type: none"> Contablemente reflejará el dividendo recibido como un ingreso financiero, por el valor razonable de mercado del bien recibido. Fiscalmente, deberá analizar la posibilidad de aplicar al dividendo recibido la EXENCIÓN prevista en el art. 21 LIS, para evitar la doble imposición. Si puede aplicar la misma. -Ajuste (DP)

Disolución y Liquidación de Sociedades

(Bajo el supuesto de entidades que NO formen parte de un Grupo Mercantil).

(Las prestaciones recibidas en la cuota de liquidación, son no monetarias)

Sociedad disuelta y liquidada	Sociedad socio, que recibe los bienes
<ul style="list-style-type: none"> Contablemente no registrará revalorización alguna en los bienes entregados. Determinará el gasto por Impuesto sobre Sociedades pertinente. Fiscalmente, tendrá una renta por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes entregados y el valor fiscal de los mismos. +Ajuste (DP) 	<ul style="list-style-type: none"> Contablemente reflejará la operación en su contabilidad como una permuta, que generalmente calificará de comercial, aplicando el valor razonable de mercado a los bienes recibidos, que anulan su participación, registrando el oportuno resultado. Fiscalmente, tendrá una renta por la diferencia entre el valor razonable de mercado de su cuota de liquidación y el valor fiscal de su participación. Si no ha registrado esta diferencia contablemente, deberá hacer +Ajuste (DT) Deberá analizar si cumple las condiciones para aplicar la EXENCIÓN prevista en el artículo 21 LIS para evitar la doble imposición en la renta positiva. Si la aplica -Ajuste (DP)

Separación de socios

Desde una perspectiva mercantil, el derecho de separación de socios se permite en determinados supuestos, estableciéndose un reembolso de la participación de los socios que se separan.

Para que los intereses de todos los socios queden protegidos, el reembolso debe realizarse a valor real de mercado.

Generalmente el socio que se separa, dará de baja su participación, comparándola con el valor de mercado de lo que recibe, registrando el beneficio o la pérdida resultante.

Analizamos la situación de la sociedad y del socio cuando el reembolso es no monetario, entregando bienes o activos, y ambas sociedades NO forman parte de un grupo mercantil.

Sociedad	Sociedad, socio que se separa
<ul style="list-style-type: none"> Contablemente reflejará la deuda con el socio, contra el capital y reservas de la entidad. En pago de la deuda, con activos o bienes, reflejará contablemente el oportuno resultado. Fiscalmente, obtendrá una renta por la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. Esta renta ya estará, normalmente, reflejada contablemente. 	<ul style="list-style-type: none"> Contablemente reflejará los activos o bienes recibidos por su valor razonable de mercado. Dará de baja la participación en la sociedad, reflejando el oportuno resultado. Fiscalmente obtendrá una renta por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes recibidos, y el valor fiscal de la participación anulada. Esta renta ya estará normalmente reflejada contablemente. Analizará la aplicación de la posible exención establecida para plusvalías en el art. 21 LIS. Sí es aplicable: -Ajuste (DP)

Si la sociedad y el socio que se separa, Sí formasen parte de un grupo mercantil, y lo transmitido se califica como negocio, es posible la utilización de valores contables en el registro de la operación, lo que daría lugar a la necesidad de ajustes fiscales extracontables, necesarios tanto en la sociedad como en el socio.

Reducción de capital con devolución de aportaciones

Los motivos para proceder a una reducción de capital en una sociedad, son varios y las formas en las que la reducción de capital puede llevarse a cabo mercantilmente también.

La normativa fiscal determina que en la reducción de capital sin devolución de aportaciones, no existirán rentas positivas o negativas en la base imponible, por lo que analizamos este tipo de operaciones cuando se produce una devolución efectiva al socio.

Sociedad que reduce capital	Sociedad, socio que recibe la devolución
<ul style="list-style-type: none"> Contablemente reflejará la deuda con el socio, contra el capital y reservas de la entidad. En pago de la deuda con activos o bienes, reflejará contablemente el oportuno resultado. Fiscalmente, obtendrá una renta por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes entregados a los socios y su valor fiscal. Esta renta ya estará, normalmente, reflejada contablemente. 	<ul style="list-style-type: none"> Contablemente reflejará los activos o bienes recibidos por su valor razonable de mercado. Reducirá el importe de su inversión, registrando el correspondiente resultado. Coste de la inversión se determinará proporcionalmente $\text{Reducción} = \text{Inversión} \times \frac{\text{F. Propios}}{\text{F. Propios}}$ Fiscalmente la devolución de aportaciones determinará una menor valoración de la participación, hasta su anulación. El exceso será renta a integrar en la base imponible. Además podría tener derecho a la exención por doble imposición prevista en la LIS, si cumple los requisitos de la misma. Posibles - Ajustes (DT)

En el caso de reducciones de capital con devolución de aportaciones, realizadas por Sociedades de Inversión Mobiliaria de Capital Variable (SICAV), el tratamiento en el socio que recibe la devolución será el siguiente:

- El importe total percibido por el socio de la SICAV se integrará en su base imponible, con un límite.

Otras aportaciones de socios (no reintegrables)

Fundamentalmente referidos a la condonación de créditos y débitos entre los socios y las empresas participadas o entre empresas del grupo, sin derecho a devolución ni pacto de contraprestación alguna. (Socio/Sociedad dependiente).

$$\text{LÍMITE} = \Delta \left[\begin{array}{c} \text{Fecha} \sim \text{Momento de} \\ \text{de Adquisición} \quad \text{Reducción de capital} \end{array} \right]$$

Valor Liquidativo

- El socio no tiene derecho a ninguna deducción en su cuota íntegra.



Operaciones de reducción de capital sin devolución de aportaciones.

No determinarán para los socios, ni para la sociedad, rentas positivas ni negativas a integrar en la base imponible, son operaciones neutrales desde el punto de vista fiscal.

Los supuestos de reducción de capital, sin devolución de aportaciones, pueden obedecer a los siguientes motivos:

- Reducción de capital para condonación de dividendos pasivos.
- Reducción de capital para la constitución o incremento de reservas legales o voluntarias.
- Reducción de capital para restablecer el equilibrio patrimonial.

Socio que condona el crédito/deuda	Sociedad participada destinataria de la condonación del crédito/deuda
<ul style="list-style-type: none"> • Contablemente. Por el porcentaje de participación, será un mayor valor de su participación. (Crédito/Deuda x % participación = Inversión) Resto, gasto contable • Fiscalmente. Por la parte del crédito/deuda donada o condonada, que exceda el %de participación Liberalidad = Gasto no deducible +Ajuste fiscal (DP) 	<ul style="list-style-type: none"> • Contablemente. Por el porcentaje de participación del socio que realiza la aportación/condonación, será una aportación de fondos propios. (118 Aportaciones de socios) Resto, ingreso contable. • Fiscalmente. Coincidente con el tratamiento contable.

Si la condonación de créditos/deudas fuese en sentido contrario, (de la sociedad participada al socio), se analizaría la operación de acuerdo al fondo económico de la misma, bajo la óptica que para el socio se producirá una distribución del resultado (dividendo) o una recuperación de la inversión, en función de la evolución de los fondos propios de la sociedad participada durante el tiempo de mantenimiento de la inversión financiera.

Reparto de prima de emisión

Con el objetivo de mantener la integridad del valor patrimonial de la sociedad, para los antiguos socios/accionistas, es relativamente normal y obligatorio que en ampliaciones de capital las personas o entidades que deseen entrar en el capital de la sociedad, desembolsen una prima de asunción/prima de emisión sobre el valor nominal del capital que suscriben. Esta prima de emisión constituye una reserva para la sociedad receptora de la misma, y así se contabiliza.

¿Qué ocurre cuando esta reserva de prima de emisión se reparte a los accionistas/socios?

Desde el punto de vista contable se siguen los mismos criterios establecidos para la reducción de capital.

¿Cuáles son los criterios contables?

ENTIDAD QUE REPARTE PRIMA DE EMISIÓN	ENTIDAD SOCIO, RECEPTORA DEL REPARTO DE PRIMA DE EMISIÓN
<ul style="list-style-type: none"> Contablemente reflejará la deuda con el socio, contra el capital y reservas de la entidad. En pago de la deuda con activos o bienes, reflejará contablemente el oportuno resultado. 	<ul style="list-style-type: none"> Contablemente reflejará los activos o bienes recibidos por su valor razonable de mercado. Reducirá el importe de su inversión, registrando el correspondiente resultado. Coste de la inversión se determinará proporcionalmente $\text{Reducción} = \frac{\text{Inversión} \times \text{F. Propios}}{\text{Valor de mercado}}$

¿Cuáles son los criterios fiscales?

ENTIDAD QUE REPARTE PRIMA DE EMISIÓN	ENTIDAD SOCIO, RECEPTORA DEL REPARTO DE PRIMA DE EMISIÓN
<ul style="list-style-type: none"> Si el reparto es monetario, no tendrá efectos fiscales. Si el reparto es en especie y supone la entrega de activos y bienes, tendrá una renta fiscal: $\text{RENTA FISCAL} = \text{Valor Mercado del bien transmitido} - \text{Valor Fiscal del bien transmitido}$ <p>RENTA FISCAL que integrará en su base imponible</p>	<ul style="list-style-type: none"> Integrará en su base imponible una renta fiscal por la diferencia entre: $\text{EXCESO} = \text{Valor Mercado del bien recibido} - \text{Valor Fiscal de la participación}$ <p>Mientras no haya exceso, no existirá renta fiscal. Posibles –Ajuste (DT) Además analizará, en caso de existencia de renta fiscal, la posible exención de la misma, de acuerdo con art. 21 LIS.</p> <ul style="list-style-type: none"> Si la prima de emisión es repartida por una SICAV, integrará la totalidad de la prima recibida en su base imponible, sin derecho a deducción alguna.

Operaciones societarias de fusión, escisión, aportaciones no dinerarias...

(Operaciones de reestructuración empresarial)

Con independencia de los aspectos contables y mercantiles, desde el punto de vista fiscal este tipo de operaciones se incluyen en el Régimen Especial de neutralidad fiscal descrito en el Capítulo VII, Título VII, artículos 76 a 89, de la LIS, siempre que tengan un motivo económico válido. Esta inclusión implica que tanto para las sociedades que participan en la operación, como para sus socios, no se integra en la base imponible ningún tipo de renta fiscal, manteniendo los activos transmitidos su valoración fiscal anterior a la operación.

No se aplica en consecuencia a este tipo de operaciones lo dispuesto para las mismas en el art. 17 de la LIS de operaciones societarias, salvo que se renuncie explícitamente a la aplicación del régimen fiscal especial de neutralidad fiscal o que en una comprobación inspectora de la operación, la Administración Tributaria establezca que no exista motivo económico válido por lo que no era de aplicación el régimen de neutralidad fiscal.

Si se aplicase por cualquier circunstancia la valoración de operaciones societarias del art. 17 LIS:

Entidad Transmitente	Socios de la entidad transmitente
<ul style="list-style-type: none"> Renta fiscal a integrar en la base imponible. $\text{RENTA FISCAL} = \text{Valor mercado de los elementos transmitidos} - \text{Valor fiscal de los elementos transmitidos}$	<ul style="list-style-type: none"> Renta fiscal a integrar en la base imponible. $\text{RENTA FISCAL} = \text{Valor mercado de la participación recibida} - \text{Valor fiscal de la participación anulada}$

Debiendo analizarse en los socios de la entidad transmitente la posibilidad de la aplicación de la exención por doble imposición para plusvalías, establecida en la normativa del Impuesto sobre Sociedades (art. 21 LIS)

Operaciones de permuta

Son operaciones en las que se entrega o transmite un bien o derecho para obtener

otro a cambio. Ambos bienes o derechos intercambiados deben tener idéntico valor. Desde un punto de vista contable, se distinguen dos tipos de permutas:

- Permutas no comerciales ... Valor contable
- Permutas comerciales ... Valor razonable de mercado

(configuración de flujos de efectivo diferentes entre bien entregado y bien recibido).

Fiscalmente, se deberán valorar en todo caso por su valor normal de mercado, los elementos patrimoniales adquiridos en permuta. Las entidades intervinientes en la operación de permuta integrarán en su base imponible una renta fiscal por la diferencia entre:

$$\left[\begin{array}{r} \text{Valor de Mercado de los bienes recibidos} \\ - \\ \text{Valor fiscal de los bienes entregados} \end{array} \right]$$

RENTA FISCAL

Si la permuta se califica de permuta comercial, normalmente la renta fiscal a integrar estará reconocida en la contabilidad.

Si la permuta se califica de no comercial, se realizarán los ajustes fiscales extracontables oportunos.

Operaciones de canje o conversión de valores

Nos referimos a operaciones en las que se canjean o convierten acciones por acciones, acciones por obligaciones, obligaciones que se convierten en acciones, obligaciones que se canjean por otras obligaciones.

Con carácter general a este tipo de operaciones, se les aplica el Régimen especial de neutralidad fiscal, establecido en el Capítulo VII, del Título VII de la LIS, siempre que como resultado tenga una participación mayoritaria en la otra entidad. (Canje de acciones/participaciones de la sociedad AAAA con los socios de la sociedad BBBB, obteniendo una participación mayoritaria en esta última entidad).

Los socios de la entidad transmitente, no integrarán ninguna renta fiscal en su base imponible. El valor a efectos fiscales de los activos financieros recibidos (acciones, participaciones...), será el valor fiscal de los activos financieros entregados.

Las operaciones societarias y las transmisiones lucrativas, entre sociedades, deben valorarse a precios de mercado

Si no fuese de aplicación el Régimen especial de neutralidad fiscal, se aplicaría el de operaciones societarias del art. 17 LIS; los socios de la entidad transmitente integrarán una renta fiscal en su base imponible.

$$\text{RENTA FISCAL} = \left[\begin{array}{r} \text{Valor de mercado de los activos financieros o instrumentos de patrimonio recibidos en el canje} \\ - \\ \text{Valor fiscal de los elementos entregados en el canje} \end{array} \right]$$

PERMUTA DE VALORES MOBILIARIOS

Debiendo analizarse en los socios afectados por la operación, si la misma es susceptible de generar rentas exentas por aplicación de la exención de doble imposición de plusvalías, establecida en la normativa del Impuesto sobre Sociedades (art. 21, LIS)

Analizados los conceptos y operaciones que la normativa tributaria relativa al Impuesto sobre Sociedades contempla, y sobre los que establece su tratamiento fiscal, nuestro principal objetivo radica en que este tipo de operaciones, que no se prodigan en el día a día de la actividad empresarial, estén absolutamente controladas en una triple vertiente:

contablemente, fiscalmente y documentalmente de forma que no exista contingencia ni riesgo fiscal sobre las mismas.

Vamos a definir los objetivos de cumplimiento en esta sub-área que afecta a la base imponible del ejercicio, con 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 todas las operaciones de la entidad están contabilizadas y registradas de acuerdo con los principios y normas de valoración contable, los objetivos de cumplimiento de esta sub-área podrían delimitarse de la siguiente forma:

- Detectar las operaciones societarias o lucrativas en las que la entidad ha tenido participación, bien en nombre propio (en origen), o como socio de alguna entidad participada.
- Soportar las mismas documentalmente, mediante la existencia de acuerdos, Actas de J.J. General, contratos, escrituras públicas, facturas....
- Soportar las mismas cuantitativamente sobre todo en el caso de que las contraprestaciones y entregas hayan sido en especie, mediante entrega de bienes que deban valorarse a precios de mercado.

- Comprobar y verificar la correcta aplicación de los principios y normas de valoración contable en el registro de las citadas operaciones.

- Establecer, si existen, las diferencias entre norma contable y norma fiscal, proponiendo los ajustes fiscales extracontables y su calificación (DP/DT), en orden a evitar riesgos y contingencias fiscales.

- Procesos y procedimientos internos

En función del tipo de operación realizada o que afecte a la entidad:

- Establecer una guía de actuación y cumplimiento para aplicar durante el ejercicio y, en todo caso, al cierre del mismo, que permita chequear y verificar el cumplimiento de los objetivos delimitados.

Prestando especial atención al soporte documental y cuantitativo de los ajustes fiscales extracontables propuestos, y su posible seguimiento temporal.

- Procesos y procedimientos externos

- En empresas auditadas, comentar y contrastar con los responsables de Auditoría, las operaciones societarias y operaciones lucrativas que nos afecten durante el ejercicio, verificando el cumplimiento de nuestra guía de actuación. Contrastar los posibles ajustes fiscales extracontables propuestos, con su calificación y evolución temporal.
- En empresas no auditadas, solicitar para cada operación la opinión/supervisión de un experto fiscal independiente, (asesor fiscal), para verificar el cumplimiento de nuestra guía de actuación y el cumplimiento de los objetivos de esta sub-área, requiriendo opinión escrita de los posibles ajustes fiscales extracontables a realizar.

Este tipo de operaciones exige de un control contable, fiscal y documental

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

GUÍA DE ACTUACIÓN Y CUMPLIMIENTO OPERACIONES LUCRATIVAS / OPERACIONES SOCIETARIAS

CUADRO 1 :: DONACIONES/TRANSMISIONES LUCRATIVAS

- Identificar si la sociedad ha recibido o realizado alguna operación lucrativa con terceros o con socios.
- Verificar el instrumento formal de la misma (contrato, acuerdo, escritura...)
- Verificar la valoración de mercado del bien recibido o entregado.
- Verificar la contabilización de la operación, donde se integren las rentas fiscales puestas de manifiesto.
- A la vista de todo lo anterior; proponer los ajustes fiscales extracontables que procedan, en función de si ha transmitido o adquirido bienes a título lucrativo.

CUADRO 2 :: DONACIONES/TRANSMISIONES LUCRATIVAS

- Identificar si la sociedad ha realizado operaciones de ampliación de capital por compensación de créditos.
- Identificar si la sociedad ha recibido acciones/participaciones de otras sociedades en compensación a créditos que ostentaba contra las mismas.
- Verificar y soportar el instrumento formal de las mismas (escrituras públicas)
- Verificar cómo se ha valorado el crédito y su valor razonable en relación al valor nominal de la aportación.
- Comprobar la contabilización de la operación de aumento de capital por compensación de créditos.
- A la vista de todo lo anterior; proponer los ajustes fiscales extracontables que procedan en la sociedad que amplía capital o en la sociedad que reciba participación como consecuencia de la misma.

CUADRO 3 :: APORTACIONES NO DINERARIAS DE CAPITAL

- Identificar si la entidad ha realizado operaciones de ampliación de capital, con desembolso no monetario.
- Identificar si la entidad ha suscrito operaciones de ampliación de capital con desembolso no monetario.
- Verificar y soportar el instrumento formal de las mismas (Actas, escritura pública...)
- Comprobar y verificar si a la operación se le ha aplicado o no el régimen de neutralidad fiscal establecido en la propia normativa del Impuesto sobre Sociedades (Régimen Especial del Capítulo VII, Título VII, LIS), o si se ha renunciado al mismo.
- Si no se ha aplicado el Régimen Especial de neutralidad fiscal, y se han suscrito acciones/participaciones con desembolso no monetario:
 - Verificar la contabilización de las mismas.
 - Comprobar el valor de mercado de los activos o bienes aportados.
 - Verificar si en la sociedad aportante existe contabilizada una renta fiscal por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes aportados y el valor fiscal de los mismos.
- A la vista de todo lo anterior; proponer los ajustes fiscales extracontables que procedan en la entidad que suscribe la ampliación de capital con aportación no dineraria.

CUADRO 4 :: OTRAS APORTACIONES DE SOCIOS (NO REINTEGRABLES)

- Identificar si la entidad ha realizado operaciones de aportación de socio no reintegrables o condonación/donación de créditos/deudas, bien como socio o sociedad participada.
 - Verificar el instrumento formal, (Actas societarias, escrituras, acuerdos de órgano de administración...)
 - Verificar el grado de participación en la entidad participada.
- Comprobar y verificar la contabilización de la operación.
- Determinar si se deben realizar ajustes fiscales extracontables en función de la naturaleza económica y fiscalidad de la operación.

CUADRO 5 :: DISTRIBUCIÓN NO DINERARIA DE BENEFICIOS

- Identificar y verificar si la entidad ha realizado repartos de dividendos en especie.
 - Verificar el Acta de la Junta General que ratifica el acuerdo.
- Identificar los activos/bienes que se han transmitido en pago del dividendo acordado.
 - Comprobar su valor contable.
 - Comprobar que en la entrega se han valorado a valor razonable de mercado, y la prueba del mismo.
- Comprobar la contabilización de la operación de reparto de dividendo en especie, verificando si refleja el resultado oportuno.
- Comprobar e identificar si la entidad ha recibido dividendos abonados en especie.
 - Verificar que tenemos copia del Acta de la Junta General donde se apruebe el mismo, y su fecha de exigibilidad.
 - Comprobar que se ha realizado la entrega de bienes, como pago del dividendo acordado.
 - Comprobar la contabilización del bien recibido como dividendo, y la valoración del mismo a valor razonable de mercado.
 - Analizar si al dividendo recibido en especie se le puede aplicar la exención por doble imposición prevista en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.
- A la vista de todo lo anterior; en función de la participación de la sociedad en la operación (sociedad que reparte el dividendo en especie/sociedad que recibe el dividendo en especie), proponer los ajustes fiscales extracontables que procedan.

CUADRO 6 :: DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES

- En la sociedad disuelta y liquidada.
 - Verificar el valor razonable de mercado de los activos/bienes entregados.
 - Comprobar la contabilización de la operación de disolución y liquidación.
 - En caso necesario, realizar los ajustes fiscales extracontables oportunos de acuerdo a las rentas positivas o negativas generadas en la disolución y liquidación.
- En la sociedad, socio que recibe la cuota de liquidación.
 - Verificar la cuota de liquidación atribuible al socio en la escritura pública de disolución y liquidación.
 - Comprobar el reflejo contable de la operación de liquidación de su participación.
 - Verificar que ha incorporado los activos/bienes recibidos a valor razonable de mercado.
 - En caso necesario, realizar los ajustes fiscales extracontables oportunos que reflejen la renta positiva o negativa generada en la operación de liquidación de la entidad participada.
 - Si se refleja contable o fiscalmente una renta positiva, analizar la posibilidad de aplicar a la misma la exención por doble imposición prevista en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.



CUADRO 7 :: SEPARACIÓN DE SOCIOS

- En la sociedad:
 - Verificar el acuerdo de separación del socio y la escritura pública en la que se formaliza el mismo.
 - Determinar el valor razonable de mercado de los activos/bienes transmitidos al socio que se separa.
 - Comprobar la contabilización de la operación de separación del socio, y si en la misma se reflejan los oportunos resultados derivados de la entrega de bienes en pago a su separación.
 - En caso necesario, realizar los ajustes fiscales extracontables oportunos por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes transmitidos al socio y su valor fiscal.
- En el socio que se separa (personas jurídicas):
 - Verificar el valor fiscal de la participación que se anula.
 - Soportar formalmente el acuerdo de separación (Acta, contrato, Escritura pública...).
 - Comprobar y verificar el valor de mercado de los activos/bienes recibidos.
 - Comprobar la contabilización de la operación si en la misma se reflejan los oportunos resultados por la diferencia entre el valor de mercado de los activos/bienes recibidos y el valor fiscal de la participación.
 - En caso necesario, realizar los ajustes fiscales extracontables oportunos, para reflejar adecuadamente la renta fiscal obtenida.
 - Si la renta contable o fiscalmente reflejada es una renta positiva, analizar la posibilidad de aplicar a la misma la exención por doble imposición prevista en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

CUADRO 8 :: REDUCCIÓN DE CAPITAL CON DEVOLUCIÓN DE APORTACIONES

- En la sociedad que reduce capital.
 - Verificar el acuerdo de reducción de capital y la escritura pública en la que se formaliza el mismo.
 - Determinar el valor razonable de mercado de los activos/bienes transmitidos al socio en pago de la deuda generada con el mismo.
 - Comprobar la contabilización de la operación de reducción de capital con devolución de aportaciones y verificar si en la misma se reflejan los oportunos resultados derivados de la entrega de bienes a los socios.
 - En caso necesario, realizar los ajustes fiscales extracontables oportunos por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes transmitidos a los socios y su valor fiscal.
- En el socio que recibe la devolución de capital (personas jurídicas).
 - Verificar el valor fiscal de la participación poseída en la entidad que reduce capital y devuelve aportaciones.
 - Soportar formalmente la reducción de capital acordada y la devolución de capital recibida (Acuerdo Junta, Escritura de reducción de capital).
 - Comprobar y verificar el valor razonable de mercado de los activos/bienes recibidos como devolución de capital.
 - Comprobar la contabilización de la operación de reducción de capital con devolución de aportaciones y la reducción del valor de la inversión contabilizada, verificando si se ha registrado un resultado positivo en la operación.
 - Comparar el valor de mercado de los activos/bienes recibidos en la devolución de capital con el valor fiscal de la participación poseída para determinar si existe o no renta fiscal a integrar en la base imponible del ejercicio.
 - En caso necesario, realizar los ajustes fiscales extracontables oportunos para reflejar la renta fiscal obtenida.
 - Si la renta fiscal es positiva analizar la posibilidad de aplicar a la misma, la exención por doble imposición prevista en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

CUADRO 9 :: REPARTO DE PRIMA DE EMISIÓN

- En la sociedad que reparte prima de emisión.
 - Comprobar y verificar el acuerdo de reparto de prima de emisión. (Acta Junta General).
 - Verificar si el reparto de prima de emisión se abona en especie con activos/bienes.
 - Determinar y soportar el valor razonable de mercado de los activos/bienes transmitidos a los socios en pago del reparto de prima.
 - Comprobar la contabilización de la operación de reparto de prima de emisión y verificar si se reflejan los oportunos resultados derivados de la entrega de activos/bienes.
 - En caso necesario, realizar los ajustes fiscales extracontables oportunos, por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes transmitidos a los socios y su valor fiscal.
- En el socio que recibe el reparto de prima de emisión (personas jurídicas)
 - Verificar el valor fiscal de la participación poseída en la entidad que reparte prima de emisión.
 - Soportar documentalmente el acuerdo de reparto de prima de emisión acordada (Acuerdo Junta General).
 - Comprobar y verificar el valor razonable de mercado de los activos/bienes recibidos como reparto de prima de emisión.
 - Comprobar la contabilización de la operación del reparto de prima de emisión y la reducción del valor de la inversión contabilizada, verificando si se ha registrado un resultado positivo en la operación.
 - Comprobar el valor de mercado de los activos/bienes recibidos en el reparto de prima de emisión, con el valor fiscal de la participación poseída, para determinar si existe o no renta fiscal a integrar en la base imponible del ejercicio.
 - En caso necesario, realizar los ajustes fiscales extracontables oportunos, para reflejar la renta fiscal obtenida.
 - Si la renta fiscal a integrar es positiva analizar la posibilidad de aplicar a la misma la exención por doble imposición prevista en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

CUADRO 10 :: OPERACIONES SOCIETARIAS DE FUSIÓN, ESCISIÓN, APORTACIONES NO DINERARIAS

(A las que se aplica el art. 17, LIS)

- En la entidad transmitente.
 - Comprobar y verificar el soporte formal y jurídico de la operación societaria realizada (Acuerdos de Junta, Proyectos, Escrituras Públicas...).
 - Determinar y soportar el valor razonable de mercado de los activos/bienes que puedan tener plusvalías implícitas.
 - Comprobar la contabilización de la operación y verificar si se reflejan o no los oportunos resultados derivados de la entrega de activos/bienes.
 - En caso necesario, realizar los ajustes fiscales extracontables oportunos por la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y el valor fiscal de los mismos.
- En los socios de la entidad transmitente (personas jurídicas)
 - Comprobar y verificar el soporte formal y jurídico de la operación societaria realizada (Acuerdos de Junta, Proyectos, Escrituras Públicas...).
 - Determinar y soportar el valor razonable de mercado de la participación recibida en la operación societaria.
 - Comprobar la contabilización de la operación y verificar si se reflejan o no los oportunos resultados derivados de la recepción de la participación y la anulación de la anterior.
 - En caso necesario, realizar los ajustes fiscales extracontables oportunos, para reflejar la renta fiscal obtenida.
 - Si la renta fiscal integrada en la base imponible es positiva, analizar la posibilidad de aplicar a la misma la exención por doble imposición prevista en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

CUADRO 11 :: OPERACIONES DE PERMUTA

- Delimitar y obtener el acuerdo de permuta (Contrato, Escritura, Acuerdo,...)
 - Verificar su calificación económica y contable como permuta comercial o no comercial.
 - Comprobar su contabilización y verificar si en la misma se ha aplicado el valor razonable de mercado (permuta comercial), o a valor contable (permuta no comercial).
 - Verificar si en la contabilización se ha puesto de manifiesto una renta fiscal por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor fiscal de los bienes entregados.
 - Determinar y soportar si el valor razonable de mercado de los activos/bienes permutados, es sólido y está debidamente probado, respondiendo al que hubiesen pactado partes independientes en circunstancias de libre competencia.
 - En caso necesario, realizar los ajustes fiscales extracontables oportunos por la diferencia entre el valor razonable de mercado de los bienes recibidos y el valor fiscal de los bienes entregados.

CUADRO 12 :: OPERACIONES DE CANJEY CONVERSIÓN DE VALORES

- Obtener y verificar el instrumento formal de la operación (Acuerdo, Acta societaria, Escritura pública...)
- Comprobar si la operación se ha acogido al Régimen Especial de Neutralidad Fiscal previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, o no.
- Si no está la operación acogida a este régimen especial, determinar si la entidad está afectada como socio transmitente y ha recibido instrumentos de patrimonio en la operación.
- Determinar y verificar el valor de mercado de los instrumentos de patrimonio recibidos.
- Comprobar la contabilización en la sociedad afectada por la operación de canje o conversión.
- Verificar si en la contabilización de la operación se ha puesto de manifiesto una renta fiscal, por la diferencia, entre el valor de mercado de los instrumentos de patrimonio recibidos y el valor fiscal de los elementos entregados.
- En caso necesario, realizar los ajustes fiscales extracontables oportunos, que reflejen la renta fiscal obtenida.
- Analizar si la renta fiscal generada en la operación, es susceptible de estar exenta, por aplicación de la doble imposición de plusvalías, prevista en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Veamos con ejemplos cómo actuar ante este tipo de operaciones y en lo que la aplicación de nuestro programa de TAX COMPLIANCE, establecido para Operaciones Lucrativas y Societarias, puede contribuir desde el punto de vista del control y limitación de contingencias y riesgos fiscales.

EJEMPLO :: AUMENTO DE CAPITAL POR COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS

Nuestra empresa tiene un crédito contra un cliente cuyo importe asciende a 300.000€, tras sucesivas gestiones de cobro infructuosas se ha llegado al acuerdo de que el cliente nos abone la deuda con acciones/participaciones, en su propia sociedad, pasando a tener una participación en la sociedad deudora.

Para formalizar la operación, la sociedad deudora formaliza una ampliación de capital de 50.000€ de nominal y 200.000 de prima de emisión, dando por zanjada la deuda.

- Primeramente soportamos la existencia del crédito contra la empresa deudora, origen, tipo de operaciones, contratos, movimientos bancarios y financieros.
- Soportamos también si el valor nominal del crédito, coincide con el valor razonable en el momento del acuerdo de transformar la deuda en capital.
- Obtenemos evidencia del acuerdo alcanzado y la formalización del mismo (acuerdo, contrato, actas...)
- Finalmente obtenemos las Actas de la Junta General, de la entidad que amplía capital, y la escritura pública correspondiente.

Si el importe de la ampliación de capital coincide con el valor nominal del crédito/deuda, nuestra sociedad transformará el crédito en participación, (instrumentos de patrimonio), de la sociedad deudora, sin integrar ningún importe en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Si el valor razonable del crédito fuese inferior o superior al nominal de la ampliación de capital, se debería analizar la contabilización y los posibles ajustes fiscales extracontables en estas operaciones.



EJEMPLO :: DONACIONES ENTRE EMPRESAS (NO SOCIOS)

La sociedad ha donado a otra sociedad, en la que no participa, una maquinaria cuyo valor de adquisición fue de 400.000€ y tiene una amortización acumulada de 200.000€ (10% anual con 5 años de antigüedad).

El valor de mercado de la maquinaria es de 260.000€.

- Verificamos y soportamos el valor de mercado.
- Soportamos el instrumento formal de la operación de donación (acuerdo, contrato, factura, ...)
- Comprobamos la contabilización de la operación en nuestra sociedad, (donante), con una pérdida en el inmovilizado de -200.000€.
- Ajuste de la pérdida contable registrada contablemente, al considerarse la donación una liberalidad (art. 15, LIS) +200.000(DP)
- Esta operación se valorará de acuerdo con el artículo 17.5 de la LIS a valor de mercado.
Valor de mercado - Valor fiscal: 260.000-200.000 = +60.000€ (DP) de ajuste positivo en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Luego: +200.000 (DP), por liberalidad, art. 15, LIS
+ 60.000 (DP), por operaciones lucrativas, art. 17, LIS

EJEMPLO :: DONACIONES DE SOCIOS (OTRAS APORTACIONES DE SOCIOS)

La sociedad está participada por 3 socios, con los siguientes porcentajes de participación:

Sociedad AAA: 60%

Sociedad BBB: 30%

Sociedad CCC: 10%

Dentro del pasivo de la sociedad, existe una deuda con el socio AAA por importe de 1.000.000€. Para mejorar la estructura financiera y patrimonial de nuestra sociedad, el socio AAA acuerda condonar la deuda a favor de la sociedad.

- De acuerdo con las Normas de Registro y Valoración del PGC, las consultas del ICAC, la sociedad receptora de la donación (donataria), experimenta un aumento de los fondos propios por la condonación de la deuda que ha realizado el socio AAA. No obstante su aportación es superior a la que correspondería de forma efectiva, ya que los demás socios no aportan nada, por lo que este exceso se contabilizará de acuerdo con los criterios generales, registrándose un ingreso en la entidad donataria.

Aportación x 60% = 600.000€

Exceso de aportación 400.000€ (1.000.000-600.000)

- Verificamos la contabilización en la donataria, receptora de la donación.

	D	H
(55..) Socio acreedor AAA	1.000.000	
-a-		
Aportaciones de socios (118)		600.000
Ingresos excepcionales (778)		400.000

- Si está contabilizado, la contabilidad ya refleja el ingreso que se debe integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- La entidad donante debería haber contabilizado la operación de la siguiente forma:

	D	H
(240) Inversión en capital de la participada	600.000	
(678) Pérdidas/Gastos excepcionales	400.000	
-a-		
Deudores sociedad participada (552)		1.000.000

La pérdida/gasto excepcional reflejado, no será gasto fiscalmente deducible (exceso de aportación), por lo que deberá ser ajustado fiscalmente. (+400.000 DP).

EJEMPLO :: APORTACIONES NO DINERARIAS DE CAPITAL

Durante el ejercicio, la sociedad ha realizado dos aportaciones no dinerarias de capital:

- A una nueva sociedad a la que ha aportado un terreno cuyo valor contable es de 600.000€ y el valor de mercado al que se ha aportado es de 2.000.000€.
- A una sociedad del grupo en la que existía una participación previa del 70%, aportando un inmovilizado intangible valorado a valor de mercado en 3.000.000€, cuyo valor neto contable es de 500.000€ (valor de adquisición de 1.000.000€, con amortización acumulada de 500.000€).

En ambas operaciones no se aplica el régimen especial de neutralidad fiscal.

- Verificamos en ambas la formalidad de las aportaciones realizadas, (Actas, J.J. General, Escrituras...) y la no aplicación del régimen de neutralidad fiscal (Régimen Especial del Capítulo VII, Título VII de la LIS).
- Comprobamos el valor de mercado de los bienes aportados, y su debido soporte.

- Comprobamos la contabilización de la operación, de forma que refleje en la sociedad aportante una renta fiscal, por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes aportados y el valor fiscal de los bienes transmitidos.

	D	H
Cartera de Valores (inversión en la nueva sociedad)	2.000.000	
-a-		
Terrenos		600.000
Beneficios		1.400.000

Si está contabilizado de esta forma, siguiendo las normas generales de contabilización, resultado contable y resultado fiscal coinciden, sin necesidad de ajustes.

- En este caso, la sociedad aporta un inmovilizado intangible a una sociedad del grupo (participación > 50%), y debemos considerar si lo aportado tiene la consideración de negocio o no, estando muy atentos a su contabilización.

EJEMPLO :: APORTACIONES NO DINERARIAS DE CAPITAL

Si la entidad aportante ha contabilizado la operación a valor razonable, habrá registrado:

	D	H
Cartera de Valores (Inversión en la sociedad del grupo)	3.000.000	
A. Acumulada de I. Intangible	500.000	
-a-		
Inmovilizado Intangible		1.000.000
B° del I. Intangible		2.500.000

En este caso, la renta fiscal en la entidad aportante, ya está integrada en su contabilidad. No son necesarios ajustes fiscales.

No obstante, al tratarse de una operación entre sociedades que ya forman parte de un grupo y, en función de la consideración de lo aportado, la entidad aportante ha podido contabilizar la operación por el valor contable de los bienes aportados. En este caso, en la contabilización de la operación no se manifiesta renta fiscal en la entidad aportante, debiendo reflejar fiscalmente la misma mediante ajustes fiscales extracontables.

$$[\text{Renta fiscal} = \text{Valor de mercado de los bienes aportados} - \text{Valor fiscal de los bienes aportados}]$$

$$[2.500.000 = 3.000.000 - (1.000.000 - 500.000)]$$

+2.500.000 (DT), que generará el oportuno activo fiscal, que revertirá al transmitir las participaciones adquiridas.

EJEMPLO :: DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES

Nuestra sociedad tiene una participación del 40% en la entidad DDDD, S.L., cuyo valor de adquisición fue de 1.000.000€, habiendo dotado en ejercicios anteriores unos deterioros contables de 500.000€, que no se consideraron fiscalmente deducibles (dotados en 2017).

DDDD, S.L. ha acordado su disolución y liquidación en el presente ejercicio y, en pago de nuestra cuota de liquidación, nos entrega un inmueble cuyo valor de mercado es de 600.000€ (el valor contable del mismo en la entidad disuelta y liquidada es de 300.000€).

Nos encontramos ante la disolución y liquidación de una entidad que no forma parte del grupo que, en pago de nuestra cuota de liquidación, nos ha entregado un inmueble.

- Verificamos la formalidad de la operación (Acta, J). General del acuerdo de disolución y liquidación, escritura pública de disolución y liquidación).
- Comprobamos el valor de mercado del bien recibido y el soporte documental del mismo.
- Verificamos la no deducibilidad del deterioro en ejercicios anteriores, y su ajuste fiscal en los ejercicios precedentes.
- Determinamos el valor fiscal de la participación y su valor contable, en la inversión en DDDD, S.L.
- Comprobamos y verificamos la contabilidad de la operación de disolución y liquidación, con la recepción del activo.

	D	H
Inmuebles	600.000	
Deterioro Cartera Valores DDDD, S.L.	500.000	
-a-		
Cartera de Valores DDDD, S.L.		1.000.000
B° de Inversiones financieras		100.000

Sin embargo, fiscalmente, existirá una renta fiscal positiva o negativa por la diferencia entre:

$$[\text{Renta fiscal} = \text{Valor de mercado de la cuota de liquidación} - \text{Valor fiscal de su participación}]$$

El valor fiscal de su participación es de 1.000.000€, ya que el deterioro contable no fue deducible en ejercicios anteriores, y se ajustó fiscalmente (+500.000 (DP))

$$\begin{aligned} \text{Renta fiscal} &= 600.000 - 1.000.000 = -400.000\text{€} \\ \text{Resultado Contable: } &100.000\text{€} \qquad \qquad \text{Renta Fiscal: } -400.000\text{€} \end{aligned}$$

Por lo que deberemos realizar un ajuste fiscal extracontable negativo de -500.000 (DP) en la determinación de la base imponible del ejercicio. (Art. 21.8, LIS)

La sociedad disuelta y liquidada DDDD, S.L. tendrá una renta fiscal por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes entregados y el valor fiscal de los mismos.

(Si en la operación de disolución y liquidación se hubiese determinado una renta positiva para el socio, se analizará la posible exención de la misma, de acuerdo con los requisitos del art. 21, LIS).

EJEMPLO :: SEPARACIÓN DE SOCIOS

Nuestra sociedad posee un 30% en la entidad PPPP, S.L., adquirida por un importe de 600.000€. Por diversas circunstancias decidimos separarnos de la entidad participada, recibiendo en la separación un lote de inmuebles cuyo valor de mercado asciende a 900.000€. (El valor contable de los bienes recibidos en la entidad PPPP, S.L. es de 600.000€)

Se ha realizado una operación de separación de socio de una entidad que no forma parte del grupo.

- Soportamos la formalidad de la operación (Acuerdo, Acta de la J.J. General, Escritura pública...)
- Comprobamos el valor de mercado de los bienes recibidos y su soporte.
- Verificamos el valor fiscal de la participación en PPPP, S.L.
- Comprobamos y verificamos la contabilización de la operación de separación, con la recepción del activo.

	D	H
Inmuebles	900.000	
-a-		
Cartera de Valores PPPP, S.L.		600.000
Bº de Inversiones financieras en participaciones de capital		300.000

- [Renta fiscal = Valor de mercado de los bienes recibidos - Valor fiscal de la participación anulada]

$$(300.000€ = 900.000 - 600.000)$$

La renta fiscal ya está reflejada contablemente, por lo que no será necesario ningún ajuste fiscal extracontable en esta operación de separación de socio.

- Posteriormente analizamos si a esta operación de separación de socio, se le puede aplicar la exención por plusvalías del artículo 21 LIS, verificando sus requisitos de participación y temporalidad. Si cumple los mismos, el beneficio/plusvalía recogido contablemente estará exento, y realizaremos el oportuno ajuste fiscal extracontable negativo (-300.000 (DP))

EJEMPLO :: REDUCCIÓN DE CAPITAL CON DEVOLUCIÓN DE APORTACIONES

Nuestra sociedad participa en un 50% en la entidad CCCC, S.A., con una participación valorada en 2.000.000€.

CCCC, S.A. tiene un capital de 4.000.000€ y unas reservas de 6.000.000€ y ha decidido reducir su capital en un 40% devolviendo aportaciones, correspondiendo a nuestra sociedad una devolución de 800.000€ (40% 4.000.000 x 50%).

En pago de la reducción de capital, nuestra sociedad ha recibido una patente industrial cuyo valor de mercado es de 1.000.000€.

Se ha producido una reducción de capital con devolución de aportaciones, en forma no dineraria, entre dos entidades que no forman parte de un grupo mercantil.

- Soportamos la formalidad de la operación de reducción de capital (Acta de la J.J. General, Escritura pública de reducción de capital, ...)
- Comprobamos y verificamos el valor de mercado de los bienes recibidos, y su soporte documental.
- Verificamos el valor fiscal de la participación en CCCC, S.A., antes de la reducción de capital realizada.
- Comprobamos que la operación de reducción de capital se ha contabilizado correctamente en nuestra sociedad: (socio)

De acuerdo con la normativa contable y las Consultas del ICAC, el inversor deberá aplicar una reducción del valor de su cartera de valores en la entidad que reduce capital, que siga la misma proporción que representa la reducción de fondos propios, respecto al valor teórico contable (Patrimonio Neto) antes de la reducción. (Suponiendo que no existen plusvalías latentes)

$$\text{Valor de adquisición de CCCC, S.A.} \times \frac{\text{Importe de la reducción de Capital}}{\text{Patrimonio Neto}}$$

$$2.000.000 \times \frac{1.600.000}{10.000.000} = 320.000 = \text{coste de las acciones correspondientes a la reducción de capital}$$

Por lo que habrá contabilizado:

	D	H
Patente Industrial	1.000.000	
-a-		
Inversión financiera en CCCC, S.A.		320.000
Bº de Inversiones financieras en participaciones de capital		680.000

EJEMPLO :: REDUCCIÓN DE CAPITAL CON DEVOLUCIÓN DE APORTACIONES

• Fiscalmente, la reducción de capital con devolución de aportaciones, determinará una menor valoración de la participación hasta su anulación. El exceso será renta a integrar en la base imponible.

- Valor de mercado del bien recibido (Patente industrial) 1.000.000€
- Valor fiscal de la participación en CCCC, S.A. 2.000.000€

Por lo que no existirá renta fiscal a integrar en la base imponible de nuestra sociedad (1.000.000 < 2.000.000, no exceso).

Al haberse contabilizado un resultado contable positivo en la operación de reducción de capital de 680.000€, debemos realizar un ajuste fiscal extracontable negativo de -680.000 (DT).

Después de esta operación de reducción de capital, el valor contable y el valor fiscal de nuestra participación en CCCC, S.A. serán diferentes, y deberemos considerarlos para operaciones futuras con las acciones de CCCC, S.A.

- Valor contable de la participación en CCCC, S.A. (2.000.000-320.000) 1.680.000€
- Valor fiscal de la participación en CCCC, S.A. (2.000.000-1.000.000) 1.000.000€

EJEMPLO :: REPARTO DE PRIMA DE EMISIÓN

La sociedad tiene una participación del 30% en la empresa MMMM, S.L. adquirida por un importe de 3.000.000€. (Capital social 6.000.000€) (Reserva Legal 600.000€)

MMMM, S.L. tiene una prima de emisión de 6.000.000€ y ha decidido repartir el 50% de la misma, correspondiendo a nuestra sociedad 900.000€ (50% x 6.000.000 x 30%), que recibimos mediante transferencia bancaria.

Se ha producido un reparto de prima de emisión en una sociedad participada, que hemos percibido de forma monetaria.

- Soportamos la formalidad de la operación del reparto de prima de emisión. (Acta Jj. General, pago reparto...)
 - Verificamos transferencia bancaria recibida, de acuerdo al concepto de la operación.
 - Comprobamos y soportamos el valor fiscal de la participación en MMMM, S.L.
 - Verificamos en nuestra contabilidad la correcta contabilización del reparto de prima de emisión recibido, de acuerdo con la normativa y principios contables.
- Calculamos la rebaja del coste aplicable a nuestra inversión en acciones de MMMM, S.L.

$$\begin{aligned} & \text{Valor de adquisición de MMMM, S.L.} \times \frac{\text{Importe de la prima de emisión a repartir}}{\text{Patrimonio Neto}} \\ & 3.000.000 \times \frac{3.000.000}{12.600.000} = 720.000 \text{ (rebaja coste de la inversión)} \\ & \quad \quad \quad (\approx 24\%) \end{aligned}$$

Por lo que, siguiendo las mismas pautas de contabilización que para la reducción de capital, si se han recibido 900.000€, se habrá contabilizado un beneficio procedente de inversiones financieras en participaciones de capital de 180.000€ (900.000-720.000)

	D	H
Banco	900.000	
-a-		
Inversión financiera en MMMM, S.L.		720.000
B° de Inversiones financieras en participaciones de capital		180.000

• Fiscalmente, la entidad socio beneficiaria del reparto de prima de emisión, integrará en su base imponible una renta fiscal por exceso del valor de mercado de lo recibido y el valor fiscal de la participación en la entidad que reparte la prima de emisión.

- Valor de mercado de lo recibido (efectivo monetario) 900.000€
- Valor fiscal de la participación en MMMM, S.L. 3.000.000€

Por lo que no existirá renta fiscal a integrar en la base imponible de nuestra sociedad (900.000 < 3.000.000, no exceso).

Al haberse contabilizado un resultado contable positivo en la operación de recepción de prima de emisión, por importe de 180.000€, debemos realizar un ajuste fiscal extracontable negativo de -180.000 (DT).

Después de esta operación de reparto de prima de emisión, el valor contable y el valor fiscal de nuestra participación en MMMM, S.L. serán diferentes:

- Valor contable de la participación en MMMM, S.L. (3.000.000-720.000) 2.280.000€
- Valor fiscal de la participación en MMMM, S.L. (3.000.000-900.000) 2.100.000€

valores que deberemos considerar para operaciones posteriores.

EJEMPLO :: DISTRIBUCIÓN NO DINERARIA DE DIVIDENDOS

Tenemos una participación del 10% en la entidad TTTT, S.L. adquirida en 2017 por importe de 200.000€.

TTTT, S.L. ha decidido repartir un dividendo de 1.000.000€ contra reservas voluntarias, correspondiendo a nuestra sociedad 100.000€.

En pago del citado dividendo, nuestra sociedad recibe activos cuyo valor de mercado es de 100.000€. (El valor contable de los mismos en TTTT, S.L. es de 50.000€).

Se ha producido una distribución de dividendo a favor de la sociedad, que ha recibido el pago del mismo en especie, de forma no monetaria.

- Comprobamos la formalidad de la operación (Acta de la J.J. General de la sociedad que reparte el dividendo, certificado del mismo, fecha de exigibilidad, reservas de las que procede...).
- Comprobamos la recepción de los activos y su valoración en el importe asignado como dividendo.
- Comprobamos la contabilización del dividendo recibido.

	D	H
Activos recibidos de TTTT, S.L. por dividendos	100.000	
-a-		
Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		100.000

- Certificado todo lo anterior; analizamos la posibilidad de aplicar al dividendo recibido la exención de dividendos prevista en el artículo 21. LIS, relativos a grado de participación y el tiempo de tenencia de la misma.
Si se cumplen todos los requisitos, realizaremos un ajuste fiscal extracontable negativo por el importe del dividendo recibido (-100.00 (DP))

EJEMPLO :: OPERACIONES DE PERMUTA

La sociedad ha participado durante el ejercicio en dos permutas:

- Con una entidad del grupo mercantil ha permutado activos, recibiendo activos financieros valorados en 300.000€ y entregando existencias cuyo valor de mercado es de 300.000€, siendo su valor contable 150.000€. Ha calificado la permuta como no comercial.
- Con otra entidad independiente ha permutado existencias cuyo valor de mercado es de 1.000.000€ (valor contable 400.000€), recibiendo un terreno cuyo valor de mercado es de 1.000.000€ (valor contable en la otra entidad 600.000€).
Ha calificado la permuta como comercial.

Se han realizado dos operaciones de permuta a lo largo del ejercicio, que habrá que analizar de forma independiente en función de la consideración que se haya dado a las mismas (permutas no comerciales/permutas comerciales).

- Permuta dentro del grupo mercantil, calificada como no comercial.

- Comprobamos la formalidad de la operación (contrato, acuerdo,...).
- Verificamos el valor de mercado de los bienes entregados y de los bienes recibidos, y su soporte documental.
- Comprobamos su contabilización de acuerdo con la consideración de permuta no comercial.

	D	H
Activos financieros	150.000	
-a-		
Existencias		150.000

- Fiscalmente, no obstante, se habrá producido una renta fiscal por la diferencia entre:

[Renta fiscal = Valor de mercado de los elementos recibidos - Valor fiscal de los bienes entregados]

Renta fiscal = 300.000 - 150.000 = 150.000€

Por lo que debemos hacer un ajuste fiscal extracontable positivo de +150.000 (DT).

- Permuta con entidad independiente, calificada como comercial.

- Comprobamos la formalidad de la operación (contrato, acuerdo, escritura pública...).
- Verificamos los valores de mercado de los bienes entregados y recibidos, con su soporte documental.
- Comprobamos su contabilización de acuerdo con la consideración de permuta comercial.

	D	H
Terrenos	1.000.000	
Variación de existencias (gasto)	400.000	
-a-		
Ventas de existencias (ingreso)		1.000.000
Existencias iniciales		400.000

- Fiscalmente, ya se contempla en la contabilidad la renta fiscal de 600.000€ (1.000.000-400.000), que es igual a:

[Renta fiscal = Valor de mercado de los elementos recibidos - Valor fiscal de los bienes entregados]

Renta fiscal = 1.000.000 - 400.000 = 600.000€

Por lo que el resultado contable coincide con el resultado fiscal, sin necesidad de hacer ajustes fiscales extracontables.