

**Luis Alfonso Rojí**

**Asesores Financieros y Tributarios**

[www.lartributos.com](http://www.lartributos.com)

---

**DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**  
**(COMPLETA, DILIGENTE, VERAZ, SIN RIESGOS)**

---

Hace tiempo que adquirimos con nuestros clientes y asociados el **compromiso de compartir y difundir conocimientos**, al considerar que **es una forma de crear valor**.

Fieles a este compromiso, **adjuntamos unas notas amplias** sobre conceptos fundamentales del Impuesto sobre Sociedades, para el repaso, con el **objetivo** de que las **declaraciones/liquidaciones** que presentemos **se alejen lo más posible de cualquier riesgo fiscal sobrevenido**.

Es un impuesto que **controlamos, dominamos, difundimos, enseñamos...** y en el que **la labor de nuestros profesionales** tiene un valor muy elevado, y **brilla con luz propia**.

Estamos a su disposición.

(Lea y repase el PDF adjunto).

---



Cristina Martín



Carlota Rodríguez



Silvia Rojí



Olalla González



Luis Alfonso Rojí



Vanessa Esteve



### DIFUSIÓN DE CONCEPTOS FUNDAMENTALES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2023



### REPASO DE CONCEPTOS DE LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.



Una parte importante de nuestro éxito como **asesores fiscales especializados**, se debe a nuestro **empeño en difundir y compartir conocimiento con nuestros clientes**, ya que consideramos **que de esta forma se actúa de forma coordinada, aumenta la eficiencia y la creación de valor.**



- LA BASE IMPONIBLE COMO MAGNITUD FUNDAMENTAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.
- INGRESOS POR VENTAS Y PRESTACIONES DE SERVICIOS: CÓMPUTO, DEVENGO, INTEGRACIÓN EN LA BASE IMPONIBLE.
- IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS: PRINCIPIO DE DEVENGO/ PRINCIPIO DE INSCRIPCIÓN CONTABLE / CRITERIOS ESPECIALES DE IMPUTACIÓN EN OPERACIONES A PLAZOS O CON PRECIO APLAZADO.
- DEDUCIBILIDAD FISCAL DE LOS GASTOS CONTABLES: IMPUTACIÓN TEMPORAL CORRECTA INSCRIPCIÓN CONTABLE RELACIÓN CON LA ACTIVIDAD CORRELACIÓN CON INGRESOS JUSTIFICACIÓN DOCUMENTAL. NO EXCLUSIÓN DE DEDUCIBILIDAD
- GASTOS NO DEDUCIBLES (1): POR EXCLUSIÓN EN LA PROPIA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (1)
- GASTOS NO DEDUCIBLES (2): POR PRÉSTAMOS CON ENTIDADES DEL GRUPO POR EXTINCIÓN DE RELACIONES LABORALES O MERCANTILES/ POR DETERIORO DEL VALOR DE PARTICIPACIONES/POR DISMINUCIONES DE VALOR APLICANDO VALOR RAZONABLE
- GASTOS FINANCIEROS: LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD
- LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS: AMORTIZACIONES/DETERIOROS /PROVISIONES
- OPERACIONES VINCULADAS (1): OPERACIONES AFECTADAS. PERÍMETRO DE VINCULACIÓN. IMPERATIVIDAD DE VALOR DE MERCADO. MÉTODOS PARA DETERMINAR EL VALOR DE MERCADO.
- OPERACIONES VINCULADAS (2): CONTABILIZACIÓN. AJUSTES FISCALES: PRIMARIO, BILATERAL Y SECUNDARIO. EJEMPLOS.
- RESERVA DE CAPITALIZACIÓN: REDUCCIÓN BASE IMPONIBLE IMPORTE REDUCCIÓN CÁLCULO. REQUISITOS
- RESERVA DE NIVELACIÓN: EN EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN (PYMES) CÁLCULO DE SU IMPORTE. REQUISITOS.
- BASES IMPONIBLES NEGATIVAS: COMPENSACIÓN/IMPORTES/LÍMITES. COMPROBACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. INFRACCIONES Y SANCIONES.
- EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN INCENTIVOS FISCALES.



# Luis Alfonso Rojí

Asesores Financieros y Tributarios

Goya, 77 Esc. Dcha. 2º  
28001-Madrid  
Teléfono: 91 436 21 99  
Fax.: 91 435 79 45  
N.I.F.: B85696235  
[www.lartributos.com](http://www.lartributos.com)

**aedaf** ASOCIACIÓN  
ESPAÑOLA  
DE ASESORES  
FISCALES



**economistas**  
Docentes e Investigadores  
**REAF-REGAF** Asesores Fiscales  
Σ economistas y titulados mercantiles

**REC**  
EXPERTO  
CONTABLE  
ACREDITADO

**eca**  
Experto Contable  
Acreditado  
Asociación Española de Contabilidad  
y Administración de Empresas



La transmisión de conocimiento es eficiente y crea valor al cliente, si va orientada a mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en cualquier impuesto, como ha sido este caso aplicado al Impuesto sobre Sociedades.



En **L.A. ROJÍ ASESORES TRIBUTARIOS**, le asesoraremos y resolveremos cualquier duda relacionada con el Impuesto sobre Sociedades y su declaración/liquidación con el objeto de reducir a cero los riesgos fiscales potenciales derivados de la aplicación de su normativa.



---

Crear valor para nuestros clientes es el objetivo principal de este Despacho.

Cristina Martín  
Carlota Rodríguez  
Silvia Rojí  
Olalla González  
Luis Alfonso Rojí



Remitido por: Vanessa Esteve

- **LA BASE IMPONIBLE COMO MAGNITUD FUNDAMENTAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

Responde a la siguiente ecuación para determinar su magnitud:

$$BI = \text{Resultado Contable} \pm \text{Ajustes Extracontables} - \text{<BI Negativas>}$$

- **Resultado Contable**, proviene de la contabilidad (PyG), determinada de la forma (**Ingresos-Gastos**), aplicando a los mismos los Principios Contables y Normas de Registro y Valoración desarrollados por la normativa contable (**Plan General de Contabilidad y Plan General de Contabilidad para PYMES, fundamentalmente**).

El Resultado Contable debe **mostrar solidez** en la aplicación de los principios contables. La **Administración Tributaria puede modificar**, a efectos de determinar la base imponible del tributo, el **resultado contable** si detecta una mala aplicación de estos principios en la contabilización y registro de las operaciones de la sociedad.

- **Ajustes Extracontables**, determinados por las diferencias entre normativa contable y normativa fiscal. Estas diferencias pueden ser de **calificación, valoración o imputación temporal**.

**Calificación** de ingresos computables y gastos deducibles.

**Valoración** de ingresos y gastos, operaciones societarias, operaciones vinculadas.

**Imputación Temporal** de ingresos y gastos al ejercicio correcto.

Los **ajustes extracontables** pueden obedecer a **diferencias permanentes (DP) que no revierten**, o a **diferencias temporarias (DT) que revierten**. En ambos casos **requieren análisis, control, cuantificación y seguimiento para no incurrir en riesgos fiscales**.

- **<Bases Imponibles Negativas>** de ejercicios anteriores, sin límite temporal para compensación.

La Administración Tributaria puede **comprobar las BINs de los 10 ejercicios anteriores**, solicitando una **justificación total** de las mismas (documentos, justificantes, pruebas de ingresos y gastos, escrituras, contratos...).

Pueden tener un **límite cuantitativo** a compensar respecto a la base imponible del ejercicio (**70%, 50%, 25%**) dependiendo del importe neto de la cifra de negocios.

Compensar BINs es una **opción del sujeto pasivo**, por lo que su aplicación **requiere que la base imponible negativa del ejercicio de partida sea sólida y esté bien soportada**, no basta con el simple reflejo en una declaración del Impuesto sobre Sociedades si la justificación no existe o es deficiente.

Una mala aplicación puede derivar en **riesgos fiscales por cuotas dejadas de ingresar, o BINs no justificadas**.

- **INGRESOS POR VENTAS Y PRESTACIONES DE SERVICIOS:  
CÓMPUTO, DEVENGO, INTEGRACIÓN EN LA BASE IMPONIBLE.**

Todos los ingresos relacionados con la actividad y considerados como tales a efectos contables, se incluyen para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, salvo excepciones puntuales.

**Los ingresos se integran en la base imponible del período impositivo de su devengo, con independencia de que estén o no contabilizados en dicho período.**

- **VENTAS (por entregas de bienes o prestaciones de servicios)**

Sin incluir los impuestos repercutibles a terceros (IVA) y considerando descuentos, devoluciones de ventas, gastos accesorios...

Especial atención a las ventas y prestaciones de servicios entre **entidades vinculadas**, valoradas a precios de mercado.

Siempre que la responsabilidad y el dominio se haya transmitido al cliente, el **ingreso es computable, aunque no se haya facturado.**

- **TRABAJOS REALIZADOS PARA LA PROPIA EMPRESA**

Para su inmovilizado, utilizando sus propios medios de equipos y personal, deben contabilizarse como tales.

- **SUBVENCIONES, DONACIONES, LEGADOS A LA EXPLOTACIÓN**

Constituyen ingresos computables tanto a efectos contables como a efectos fiscales.

- **OTROS INGRESOS DE GESTIÓN**

Por arrendamientos, prestaciones de servicios, participación en beneficios... que se producen de forma adicional a la actividad de la sociedad.

Especial atención a los **débitos y partidas a pagar que sean pasivos financieros y se puedan extinguir por prescripción de obligaciones**, bien por acuerdo con el acreedor o por falta de acción del acreedor de forma que prescriba por el mero paso del tiempo (5 años de acuerdo con el Código Civil).

**(Saldo acreedores que aparecen de forma recurrente en nuestros balances como pasivo y que nunca se le reclaman a nuestra empresa, revisión de los mismos).**

- **INGRESOS FINANCIEROS**

- Ingresos de participaciones en el capital de otras sociedades, devengados en el ejercicio, acordados por la Junta de accionistas/socios de la entidad participada y, en consecuencia, exigibles. (**Dividendos** de otras entidades residentes o no residentes, con independencia de poder aplicar a los mismos la exención para evitar la doble imposición).
- Ingresos de valores representativos de deuda, **intereses** tanto explícitos como implícitos, devengados en el ejercicio.
- **Intereses** de préstamos y otros créditos, devengados en el ejercicio.

- **Beneficios** obtenidos en la **amortización o transmisión de activos financieros** representativos de deuda.
  - **Ganancias y plusvalías** derivados de la transmisión de participaciones en otras sociedades (con independencia de la aplicación a las mismas de la exención para evitar la doble imposición).
  - **Diferencias positivas de cambio**, en partidas monetarias mantenidas en moneda extranjera de deudas, créditos, tesorería.
  - Beneficios por instrumentos financieros valorados por su **valor razonable** (Activos financieros de negociación o especulativos, a los que se aplica valor razonable con cambios en la cuenta de Pérdidas y Ganancias).
- **BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES, INGRESOS EXCEPCIONALES**
    - ✓ Procedentes de **Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias**. (Transmisión de dichos elementos)
    - ✓ Indemnizaciones recibidas por siniestros.
    - ✓ **Subvenciones de capital** en la parte traspasada a resultados del ejercicio.
    - ✓ **Ingresos excepcionales**, fuera de las actividades ordinarias y típicas de la empresa.
    - ✓ **Quitas en deudas** por convenio con acreedores.
    - ✓ Indemnizaciones recibidas en procedimientos judiciales.
  - **EXCESOS DE PROVISIONES Y DETERIOROS**

Que en **ejercicios anteriores** se dotaron contablemente y tuvieron la **naturaleza de gasto fiscalmente deducible**.

    - Provisiones para **riesgos y gastos**.
    - Recuperación de deterioro de inmovilizado.
    - Recuperación de deterioro de **existencias**.
    - Recuperación de deterioro de valores negociable o no negociables.
    - Recuperación de valor **de otros elementos patrimoniales**.

(En todos los casos, los **deterioros y provisiones contabilizados** en ejercicios anteriores, **hay que seguirlos ejercicio a ejercicio**, para determinar si ha existido reversión por recuperación del valor o eliminación total o parcial del riesgo provisionado).

# Luis Alfonso Rojí

**Asesores Financieros y Tributarios**

Goya, 77 Esc. Dcha. 2º  
28001-Madrid  
Teléfono: 91 436 21 99  
Fax.: 91 435 79 45  
N.I.F.: B85696235  
[www.lartributos.com](http://www.lartributos.com)

**aedaf** ASOCIACIÓN  
ESPAÑOLA  
DE ASESORES  
FISCALES



**economistas**  
Docentes e Investigadores  
**REAF-REGAF** Asesores Fiscales  
Σ economistas y titulados mercantiles

**REC**  
EXPERTO  
CONTABLE  
ACREDITADO

**eca**  
Experto Contable  
Acreditado  
Asociación Española de Contabilidad  
y Administración de Empresas

## RECOMENDACIÓN

- Revisar y verificar todas las operaciones y hechos económicos o jurídicos que sean susceptibles de haber generado ingresos para la sociedad.
- Comprobar y verificar que las facturas emitidas en los primeros meses del ejercicio posterior, no se corresponden con ventas y operaciones realizadas en el ejercicio anterior.
- Comprobar y verificar si han existido subvenciones recibidas en el ejercicio, y su calificación contable.
- Detectar la existencia de saldos acreedores que permanecen invariables desde hace varios ejercicios.
- Comprobar, revisar y verificar la contabilización y soporte de todo tipo de ingresos financieros, y su correcta calificación fiscal.
- Comprobar y verificar la contabilización y el soporte de posibles beneficios procedentes de inmovilizado, y situaciones extraordinarias o excepcionales.
- Analizar y revisar las provisiones y deterioros contables procedentes de ejercicios anteriores, con su posible recuperación de valor o reversión.

REALIZAR LOS OPORTUNOS AJUSTES EXTRACONTABLES POSITIVOS, EN CONCEPTO DE INGRESOS COMPUTABLES, EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, SI FUESE NECESARIO.

- **IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS:**  
**PRINCIPIO DE DEVENGO**  
**PRINCIPIO DE INSCRIPCIÓN CONTABLE**  
**CRITERIOS ESPECIALES DE IMPUTACIÓN EN OPERACIONES A PLAZOS O CON PRECIO APLAZADO.**

- **PRINCIPIO DE DEVENGO**

El criterio de imputación temporal de ingresos y gastos, para cuantificar **la renta del período impositivo** es un elemento básico, ya que en el Impuesto sobre Sociedades rige el **principio general de independencia de ejercicios**, por lo que **determinar qué ingresos y gastos son del mismo** se convierte en tarea fundamental.

La regla general establecida es el **criterio de devengo** con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su cobro o pago, respetando la **debida correlación de ingresos y gastos**. (Los efectos de los hechos o transacciones económicas se registrarán cuando ocurran... estableciéndose la **debida correlación entre ingresos y gastos del ejercicio**).

Tres notas características conceptúan el principio de devengo, debiendo ser concurrentes:

- + **Momento** en el que ocurra la operación o transacción económica.
- + **Independencia** de su pago o cobro.
- + **Correlación** de los ingresos y gastos (pagos y cobros)

Estas tres características definirán el principio de devengo y delimitarán los ingresos y gastos de cada ejercicio.

La **aplicación de otros principios diferentes al de devengo**, está supeditada para tener **eficacia fiscal** a su **aprobación**, de forma previa, por la **Administración Tributaria**.

- **PRINCIPIO DE INSCRIPCIÓN CONTABLE**

Este principio establece que las transacciones y los hechos económicos deben registrarse cuando ocurran, bajo este principio los ingresos y gastos se contabilizan en el ejercicio de su imputación temporal (el de devengo), sin que existan diferencias entre criterios contables y criterios fiscales.

**¿Qué ocurre cuando se vulnera este principio y los ingresos y gastos no se contabilizan en el ejercicio de su devengo contable? (por las causas que fuesen)**

- + **Los gastos no serán deducibles fiscalmente** mientras no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias (o en una de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria). Salvo excepciones (libertad de amortización, amortización acelerada).
- + **Los ingresos contabilizados en un ejercicio posterior al de su devengo**, (diferimiento de ingresos), **se imputarán fiscalmente al ejercicio de devengo**.

- + Los **ingresos contabilizados** en un **ejercicio anterior al de su devengo**, (anticipación de ingresos), se **imputarán fiscalmente al ejercicio de su contabilización**, siempre que no exista una tributación inferior a la que hubiera correspondido de su imputación al período de devengo).
- + **Gastos** contabilizados en un **ejercicio anterior al de su devengo**, (anticipación de gastos), se **imputarán fiscalmente al ejercicio de devengo**.
- + **Gastos** contabilizados en un **ejercicio posterior al de su devengo**, (diferimiento de gastos), se **imputarán fiscalmente al ejercicio de su contabilización**, siempre que no exista una tributación inferior a la que hubiera correspondido de su imputación al período de devengo).

### • OPERACIONES A PLAZOS

Son aquellas operaciones por ventas entregas de bienes o prestaciones de servicios en las **que se cumpla conjuntamente** que:

- a. Su contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante **pagos sucesivos** o en un solo pago.
- b. b) Que el **tiempo** transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea **superior al año**.

Cumplidos estos dos requisitos, la operación se considera a plazos o con precio aplazado.

Las **rentas derivadas de este tipo de operaciones a plazos se entenderán obtenidas proporcionalmente**, en la medida que sean exigibles los correspondientes cobros, salvo que la entidad decida aplicar el criterio de devengo.

### RECOMENDACIONES

- Determinar y verificar la correcta imputación temporal de los ingresos del ejercicio, de acuerdo al principio de devengo.
- Analizar y comprobar la posible existencia de gastos que no guarden correlación alguna con ingresos. Realizar los ajustes fiscales oportunos, en caso necesario.
- Comprobar y verificar la contabilización y registro de la totalidad de los gastos (gasto no contabilizado no existe).
- Analizar, verificar y concluir que todos los ingresos y gastos corresponden y son del ejercicio, sin que existan anticipos o diferimientos en ambos casos. Realizar ajustes fiscales en caso necesario.
- Verificar si se han producido operaciones que puedan clasificarse como operaciones a plazos imputando el beneficio, proporcionalmente a su exigibilidad mediante los oportunos ajustes extracontables.

- **DEDUCIBILIDAD FISCAL DE LOS GASTOS CONTABLES:**  
**IMPUTACIÓN TEMPORAL CORRECTA**  
**INSCRIPCIÓN CONTABLE**  
**RELACIÓN CON LA ACTIVIDAD**  
**CORRELACIÓN CON INGRESOS**  
**JUSTIFICACIÓN DOCUMENTAL**  
**NO EXCLUSIÓN DE DEDUCIBILIDAD**

Partiendo de la premisa de que la contabilidad de una sociedad debe incluir registrados la totalidad de gastos que se han soportado en un ejercicio, y por lo tanto, están reflejados en el resultado contable, siempre debemos hacer la siguiente pregunta: **¿Todos los gastos reflejados contablemente son gastos fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades?**

La respuesta es sencilla, si bien la contabilización es uno de los requisitos necesarios para la deducibilidad fiscal de un gasto en el Impuesto sobre Sociedades, este requisito **no es el único, existen requisitos adicionales** que se tendrán que cumplir conjuntamente. Vamos a comentarlos y desarrollarlos.

- **Gastos relacionados con la actividad económica desarrollada**

De nada sirve tener un gasto contabilizado, abonado, justificado, .... si el mismo **no tiene ninguna relación con la generación de ingresos** de la actividad que desarrolla la sociedad. **La sociedad debe estar en disposición de acreditar** que el gasto se ha producido de forma sustancial, que obedece a hechos reales de entregas de bienes o prestaciones de servicios, y que los mismos están relacionados con la actividad económica que la sociedad desarrolla. Aunque dentro de la contabilidad de una sociedad se puedan "digerir" todo tipo de gastos, aquellos que **no presentan utilidad, que no son necesarios ni convenientes** para el desarrollo de la actividad, deben ser de entrada **rechazados como gastos fiscalmente deducibles**, realizando los oportunos ajustes extracontables positivos.

- **Gastos contabilizados**

De acuerdo con el principio de inscripción contable, **todo gasto fiscalmente deducible debe de estar previamente contabilizado de forma correcta** (salvo algunas excepciones muy restringidas). No son gastos fiscalmente deducibles los que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de PyG o en una cuenta de reservas si así lo establece la normativa.

**Gasto no contabilizado = Gasto inexistente**

**La existencia de una contabilidad ordenada, completa, adecuada a la actividad y bien soportada es relevante en el Impuesto sobre Sociedades.**

La inscripción contable de un gasto es un requisito necesario para su deducibilidad como gasto fiscal, pero no suficiente, debe cumplir el resto de los requisitos.

- **Gastos imputados correctamente al ejercicio**

Como regla general, los gastos deben imputarse al ejercicio en el que se produzcan los hechos económicos, operaciones o transacciones, de acuerdo con **el criterio de devengo**, con independencia de su pago.

### Gasto: imputable fiscalmente al período impositivo en el que se produzca su devengo.

¿Qué ocurre si existe una **imputación fiscal incorrecta** de los gastos?

- Gastos imputados contablemente en un período impositivo anterior» Se imputan fiscalmente al ejercicio de devengo.
- Gastos contabilizados en un ejercicio posterior al de su devengo » Se pueden imputar al ejercicio fiscal en el que se contabilizan siempre que no exista una tributación inferior.

- Gastos correlacionados con ingresos

Un gasto, para ser considerado fiscalmente deducible, debe ser **realizado para la obtención de ingresos y estar correlacionado con los mismos.**

La relación entre gastos e ingresos puede ser **directa o indirecta**, con **inmediatez** en el momento de la realización de una operación concreta o **proyectándose en el futuro**, mediante la realización de una serie de acciones dirigidas a la obtención de un mejor resultado. Este requisito de correlación de ingresos y gastos **genera mucha controversia** entre Administración Tributaria y contribuyente, **debiéndose analizar de forma individual para cada gasto dudoso.**

- Gasto justificado documentalmente

**Corresponde al contribuyente** que pretenda deducirse un gasto acreditar formalmente el mismo, haciéndolo de forma **prioritaria con su correspondiente factura**, contrato, escritura... o con cualquier otro medio de prueba válido en derecho. La factura o documento justificativo debe ser completa, con un fiel reflejo de la operación o gasto que se pretenda justificar, **de forma que no existan dudas sobre la realidad de las operaciones.**

- Gastos no catalogados como no deducibles

Cumplidos todos los requisitos anteriores, nos queda uno adicional, ya que la propia normativa del Impuesto sobre Sociedades **cataloga determinados gastos como gastos no deducibles** (art. 15, LIS). Si el gasto está catalogado como tal, **se excluye automáticamente de su deducibilidad fiscal**, debiendo realizarse los oportunos ajustes extracontables.

(En la próxima nota comentaremos ampliamente los gastos no deducibles).

### RECOMENDACIONES

- Compruebe y verifique que todos los gastos están contabilizados y calificados contablemente de forma adecuada. (Realice muestreos para los más significativos).
- Determine aquellos gastos que puedan suscitar dudas en cuanto a su relación con la actividad. Analícelos de forma individual y concluya sobre su deducibilidad fiscal.
- Determine y verifique la posible existencia de gastos de ejercicios anteriores o posteriores en el período impositivo en curso. Analícelos de forma individual y concluya sobre su deducibilidad.
- Escoja varios gastos o facturas significativas y revise su contabilización.
- Determine importe de gastos con cuantías de importancia significativa en su cuenta de PyG y haga una secuencia completa de sus pruebas de deducibilidad. (Relación con actividad + Imputación temporal correcta + Correlación con ingresos + Contabilización + Justificación documental...)

**CUANTIFIQUE LOS POSIBLES AJUSTES EXTRACONTABLES POSITIVOS EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

- **GASTOS NO DEDUCIBLES (I)**  
**POR EXCLUSIÓN EN LA PROPIA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (I)**

Todo **gasto contable** que cumpla los requisitos generales de **contabilización, correcta imputación temporal, justificación, correlación con ingresos y no liberalidad, es gasto fiscalmente deducible, salvo que la propia normativa del impuesto limite su deducibilidad o lo excluya directamente.**

Los gastos que el Impuesto sobre Sociedades cataloga como **gastos fiscalmente no deducibles**, son los siguientes:

**A.- LOS QUE REPRESENTAN UNA RETRIBUCIÓN DE LOS FONDOS PROPIOS**

De forma **directa o indirecta**, con carácter **monetario** o en **especie**.

Se considerarán retribución de fondos propios **los préstamos participativos** otorgados entre sociedades del mismo grupo.

(Utilización por los socios de bienes, servicios, activos, inmuebles, vehículos, móviles.... etc. a nombre de la empresa, por el mero hecho de ostentar la condición de socio o accionista, con extensión a personas integradas en el núcleo familiar y personal del socio).

**B.- GASTOS DE LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

El **gasto por impuesto corriente o diferido** del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio **no es gasto fiscalmente deducible** (de la misma forma en caso de que se lleve a cabo una devolución de una parte pagada del impuesto, no se considera ingreso).

**C.- MULTAS, SANCIONES Y RECARGOS PENALES Y ADMINISTRATIVOS**

**No deducibles** con el objetivo de no premiar al infractor, al tener la causa del gasto en una violación del ordenamiento jurídico.

(Multas y sanciones de cualquier índole y procedencia).

(Recargos por declaraciones extemporáneas).

(Recargo del período ejecutivo).

(Gastos derivados de Actas y liquidaciones practicadas por la Administración).

**¿Y los intereses de demora?**

De acuerdo con la **doctrina del Tribunal Supremo**, a efectos de Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora sean los exigibles en las liquidaciones practicadas en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, o los del aplazamiento/fraccionamiento en la recaudación, **tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible**, atendiendo a su naturaleza jurídica.

**D.- PÉRDIDAS EN EL JUEGO**

Los gastos derivados de pérdidas en el juego **no son fiscalmente deducibles** (cuando una sociedad compra por ejemplo lotería y no le toca, la deducibilidad fiscal de este gasto es cuestionable). (Sin embargo, si es agraciada con un premio, el mismo será ingreso contable y el gasto de compra del boleto, gasto fiscalmente deducible).

### E.- DONATIVOS Y LIBERALIDADES

El concepto de liberalidad es un concepto indeterminado que se puede definir atendiendo a una **serie de notas características**:

- No es coste de producción, ni retribución de ningún factor productivo.
- Es una disposición gratuita de una cosa en favor de otro, que lo acepta.
- Es producto de una decisión y voluntad unilateral.
- No lleva aparejada ninguna contraprestación.
- No tiene ninguna relación directa con la obtención de ingresos.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades **no considera liberalidades los siguientes conceptos**:

- Gastos de **atenciones a clientes y proveedores**. (Límite 1% del importe neto de la cifra de negocios del ejercicio).
- Gastos que, con arreglo a los usos y costumbres, se realicen **con respecto al personal de la empresa**. (Cenas de empresa, lotes... que de manera continuada sean costumbre en la empresa).
- Gastos de **promoción directa o indirecta de la venta** de bienes o prestaciones de servicios que constituyan la actividad de la empresa. (Fidelización de clientes, publicidad, patrocinio deportivo, marketing...)
- Gastos **correlacionados con ingresos**. (Para otro tipo de gastos, siempre que estén relacionados con ingresos).
- **Retribución de los Administradores**. Las que perciba por el ejercicio de las funciones propias de su cargo, siempre que el mismo sea retribuido, **necesariamente tendrá que constar en los estatutos sociales** y que podrá consistir en asignaciones fijas, dietas, participación en beneficios, retribuciones variables, retribuciones en especie... de forma **que se permita conocer con la suficiente certeza el importe de la remuneración de acuerdo al sistema de remuneración establecido**. Al mismo tiempo se tienen que **cumplir los requisitos generales para la deducibilidad de un gasto** (contabilización-imputación temporal-correlación con ingresos-justificación documental).

Si se perciben remuneraciones por otros conceptos distintos al cargo de administrador, habrá que **analizarlas en cada caso**, ver su procedencia y justificación, verificando que se cumplen los requisitos generales de deducibilidad fiscal de un gasto.

- **Retribución de los Socios**.

Siempre que el socio realice trabajos o preste servicios a la empresa, su retribución podrá ser considerada **gasto fiscalmente deducible**, siempre que cumpla con los requisitos generales de deducibilidad del gasto, debiendo analizarse de forma individual los conceptos específicos que componen su retribución, así como su régimen jurídico de vinculación a la sociedad.

(Todo ello con independencia de la incidencia que en este apartado pueda tener el régimen de operaciones vinculadas socio/sociedad).

### F.- GASTOS POR ACTUACIONES CONTRARIAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO

Este es un concepto en blanco, pendiente de desarrollar, en el que solo se establece que **estos gastos no son deducibles**. Es fácil pensar que **determinados pagos para conseguir contratos o ingresos** son contrarios al ordenamiento jurídico y, en consecuencia, **no deducibles fiscalmente** (aunque estén contabilizados y soportados documentalmente), pero el concepto podría ser más amplio.

(Solo a título de ejemplo pensemos en la siguiente situación en la que una sociedad recibe una sanción tributaria por una conducta calificada de infracción tributaria y, por tanto, contraria al ordenamiento jurídico, recurre la sanción y tiene gastos de abogados, asesores fiscales, ... por el recurso. ¿Son esos gastos fiscalmente deducibles al haber tenido como punto de partida una conducta contraria al ordenamiento jurídico, merecedor de una sanción tributaria?).

### G.- GASTOS POR SERVICIOS PRESTADOS DESDE PARAÍDOS FISCALES O PAGADOS A TRAVÉS DE LOS MISMOS.

Con el objetivo de impedir el traspaso de beneficios y bases imponibles a territorios de baja o nula tributación, mediante el uso de **sociedades domiciliadas en paraísos fiscales que facturan servicios a sociedades españolas**.

**No son gasto fiscalmente deducible**, (las facturas recibidas), **salvo** que la sociedad española pruebe que el gasto corresponde a operaciones reales, efectivamente realizadas (prueba complicada **a cargo del contribuyente ya que tiene que probar** que la sociedad emisora de las facturas tiene sustancia y no es meramente una sociedad interpuesta).

### RECOMENDACIONES

- Compruebe y verifique la posible existencia de retribuciones indirectas al capital y socios (y familiares). (Uso de activos de la sociedad, gastos personales de los socios pagados por la sociedad, otras utilidades a favor de los socios...).
- Reviso los gastos de atenciones a clientes y proveedores. Examine su justificación documental. Tenga en cuenta el límite del 1% INCN.
- Revise los gastos de promoción, publicidad y propaganda, marketing y justificación.
- Revise los gastos incurridos a favor del personal de la empresa, su recurrencia y justificación.
- Preste especial atención a la retribución abonada a los Administradores. (Contrato, concepto, Estatutos de la sociedad, aprobación por la Jta. General).
- Si existen socios que prestan servicios laborales o profesionales a la sociedad, justifique su naturaleza, importe, documentación que los soporte, contratos...
- Multas, sanciones, recargos, identifíquelos y haga ajuste positivo en la base imponible.
- Intereses de demora abonados, justifique documentalmente su procedencia y su pago.

(CONTINUARÁ en la siguiente nota, dada la amplitud de los conceptos).

- **GASTOS NO DEDUCIBLES (2)**  
**POR PRÉSTAMOS CON ENTIDADES DEL GRUPO**  
**POR EXTINCIÓN DE RELACIONES LABORALES O MERCANTILES**  
**POR DETERIORO DEL VALOR DE PARTICIPACIONES**  
**POR DISMINUCIONES DE VALOR APLICANDO VALOR RAZONABLE**

### H.- GASTOS FINANCIEROS POR DEUDAS CON ENTIDADES DEL GRUPO MERCANTIL

Se presumen como **no deducibles** los gastos financieros, (**intereses abonados**), derivados de deudas con **entidades del grupo mercantil** (Grupo mercantil definido en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, que implica control, mayoría).

**Admite prueba en contrario**, si el deudor que abona los intereses prueba la existencia de "**motivos económicos válidos**" para la realización de dichas operaciones.

Para que **los intereses no sean fiscalmente deducibles**, los préstamos entre empresas del grupo deben cumplir dos requisitos:

- a) **Que sean entre entidades del grupo**, independientemente de su residencia y de la obligación de presentar cuentas consolidadas.
- b) Las deudas y los préstamos tienen como **destino la participación en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo**.

### I.- GASTOS POR EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL O MERCANTIL

Se determinan como **no deducibles las indemnizaciones por despido que superen ciertas cuantías** (se trate de relación laboral común o especial de administradores, de miembros del consejo de administración).

- Si superan un millón de euros (1.000.000€)
- Si **superan la cuantía fijada en el Estatuto de los Trabajadores**, o su normativa de desarrollo. (No siendo válidas las establecidas en convenio, pacto o contrato).

### K.- PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALORES REPRESENTATIVOS DE LA PARTICIPACIÓN EN FONDOS PROPIOS DE OTRAS ENTIDADES

En orden a ser prácticos, podemos establecer que la dotación contable en un ejercicio **por deterioro de valor de la participación en otra entidad no es gasto fiscalmente deducible**, bien se trate de una participación **cuilificada** ( $\geq 5\%$ ), o **no cuilificada**, o se trate de una participación en una entidad **residente** o **no residente** (que esté sujeta en el extranjero a un impuesto de naturaleza análoga al Impuesto sobre Sociedades, a un tipo nominal de al menos el 10%).

### L.- LAS DISMINUCIONES DE VALOR ORIGINADAS POR LA APLICACIÓN DEL CRITERIO DE VALOR RAZONABLE

Correspondientes a valores representativos de las participaciones en el capital o fondos propios de entidades, a las que se refiere la letra anterior (K), **que se imputen en la cuenta de pérdidas y ganancias**, salvo que anteriormente se haya integrado en la base imponible un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe.

Este artículo hace referencia a los **activos financieros a valor razonable** con cambios en la cuenta de PyG, de acuerdo con la calificación contable que la sociedad haya realizado. Es **obligatorio revisar la calificación contable** que ha establecido la sociedad para este tipo de activos financieros, y la contabilización de sus incrementos de valor o pérdidas, **caso por caso y ejercicio a ejercicio**.

### M.- GASTOS POR ITP/AJD EN PRÉSTAMOS CON GARANTÍA HIPOTECARIA

**No es deducible** la deuda tributaria, contabilizada como gasto generada por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, (AJD), **por escrituras de préstamos con garantía hipotecaria**.

#### RECOMENDACIONES

- Revisar deudas/préstamos con entidades del grupo mercantil. Ver el destino de los mismos. Verificar intereses abonados y su deducibilidad.
- Revisar indemnizaciones por despido de cuantías elevadas, que superen 1.000.000€. Analizar la deducibilidad y establecer los ajustes oportunos.
- Revisar deterioros dotados por pérdidas en el valor de la participación en otras entidades. Analizar las condiciones de su deducibilidad fiscal y establecer los ajustes oportunos.
- Revisar los activos financieros que la sociedad ha calificado contablemente como activos financieros a valor razonable con cambios en PyG. Analizar la contabilización de sus incrementos de valor y de sus pérdidas de valor. Establecer la deducibilidad fiscal o no, realizando los ajustes fiscales oportunos.

Hemos visto en las dos últimas notas **los gastos que la normativa excluye de deducibilidad fiscal total**, pero existen otros gastos contables que, sin estar excluidos, tienen limitada su deducibilidad, desarrollaremos los mismos en notas posteriores.

- **GASTOS FINANCIEROS  
LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD**

En los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2012, los **gastos financieros tienen una limitación general a su deducibilidad**, que obedece a los siguientes principios:

- Los **gastos financieros netos** serán deducibles con el límite del **30% del beneficio operativo**.

$$GF_{NETO} \leq 30\% B^{\circ} OPERATIVO$$

- Será deducible, **en todo caso**, los gastos financieros netos por importe de **1.000.000€**.
- Los gastos financieros no deducibles **podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes**, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente y respetando el mismo límite.
- Si el  $GF_{Neto} \leq 30\% B^{\circ} Operativo$ , la **diferencia se adicionará al límite** en los períodos impositivos que concluyan en los **5 años inmediatos y sucesivos**.

La **normativa tributaria introduce nuevos conceptos** que debemos controlar ya que no son coincidentes con magnitudes contables. (Gasto Financiero Neto/Beneficio Operativo).

- **Gasto Financiero Neto**: Exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios, devengados en el período impositivo.

(Teniendo en consideración los gastos financieros excluidos de deducibilidad por operaciones intragrupo y los gastos financieros a excluir en operaciones vinculadas, que minoran la cuantía de los gastos financieros brutos totales)

(+)  $GF_{Bruto}$  Total  
(-) Ingresos financieros cesión de capitales  
(-) GF no deducibles operaciones intragrupo  
(-) GF no deducibles operaciones vinculadas  
**Gasto Financiero Neto (GFNeto)**

Precisando los términos de acuerdo a la denominación contable establecida en el Plan General de Contabilidad:

GASTO FINANCIERO		INGRESO FINANCIERO	
-(661)	Intereses de obligaciones y bonos	+(761)	Ingresos de valores representativos de deuda (Renta Fija) relacionados con:
-(662)	Intereses de deudas relacionadas con:		
	(16) Deudas l/p vinculadas	(24)	Deuda l/p Créditos l/p
	(17) Préstamos recibidos, empréstitos y otros conceptos (arrendamientos financieros, entidades de crédito, otros préstamos recibidos...)	(25)	Obligaciones Bonos l/p I.Plazo Fijo
	(40) Proveedores (51) Deudas c/p vinculadas (475) Aplazamientos	+(762)	Ingresos de créditos Intereses de préstamos y otros créditos
-(664)	Dividendos como pasivos financieros (preferentes)		
-(665)	Descuentos de efectos y factoring		
$\Sigma G_{FINANCIEROS} > \Sigma I_{FINANCIEROS}$ EXCESO = GF <sub>NETO</sub>			

- **Beneficio Operativo:** Se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación directo o indirecto, sea al menos el 5%, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del artículo 15 de la LIS.

**Bº Operativo** = Resultado de explotación (Ingresos menos gastos derivados de la actividad, excluyendo el resultado financiero).

**Eliminando:**

- (+) Amortización inmovilizado
- (-) Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otros
- (+) Deterioro
- (+/-) Resultados de enajenación del inmovilizado

# Luis Alfonso Rojí

Asesores Financieros y Tributarios

Goya, 77 Esc. Dcha. 2º  
28001-Madrid  
Teléfono: 91 436 21 99  
Fax.: 91 435 79 45  
N.I.F.: B85696235  
[www.lartributos.com](http://www.lartributos.com)



**economistas**  
Docentes e Investigadores  
**REAF-REGAF** Asesores Fiscales  
Σ economistas y titulados mercantiles



## Adicionando:

- Ingresos financieros de dividendos o participación en beneficios siempre que el grado de participación sea  $\geq 5\%$

### En resumen:

- Si  $GF_{NETO} \leq 1.000.000 \text{ €}$  → Deducibilidad plena
- Si  $GF_{NETO} > 1.000.000 \text{ €}$  → Aplicación limitación
- Limitación  $GF_{NETO} \leq 30\%$  Beneficio Operativo
- Si  $GF_{NETO} > 30\%$  Beneficio Operativo, el exceso de  $GF_{NETO}$  se traslada a ejercicios posteriores, para su deducibilidad
- Si  $GF_{NETO} \leq 30\%$  Bº Operativo, la diferencia se suma al límite del beneficio operativo en los ejercicios de los próximos 5 años.

### RECOMENDACIONES

- Determine el  $GF_{NETO}$  y el Bº Operativo.
- Compruebe si se aplica la limitación a la deducibilidad.
- Soporte los excesos para aplicar en ejercicios posteriores.

- **LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS:**  
**AMORTIZACIONES**  
**DETERIOROS**  
**PROVISIONES**

Dentro del resultado contable, se incluyen **gastos** que la normativa fiscal considera **deducibles**, **pero con una limitación a su deducibilidad**, ya que, en caso contrario de no existir limitación, podrían provocar situaciones con prácticas agresivas en contabilidad con el único objetivo de rebajar la factura fiscal.

Nos referimos a los siguientes conceptos:

- Amortizaciones del inmovilizado material e inmaterial
- Deterioro de activos y elementos patrimoniales.
- Provisiones contables.

- **AMORTIZACIONES**

Desde el punto de vista económico, la amortización **refleja la pérdida de valor que sufre todo inmovilizado como consecuencia de su incorporación al proceso productivo**, siendo atribuible normalmente esta pérdida de valor al uso del activo dentro de la actividad desarrollada por la empresa, sin que pueda descartarse también la influencia del propio paso del tiempo, e incluso la obsolescencia tecnológica.

Su **dotación contable anual**, refleja la distribución del precio de adquisición o coste de producción del activo a lo largo de la vida útil del mismo, debiendo realizarse esta distribución de forma **racional y sistemática** dentro de la vida útil del activo, valorando la misma **elemento a elemento**.

Para realizar esta distribución, desde una **óptica contable**, la empresa podrá **utilizar los métodos de amortización que estime más convenientes** y que de acuerdo con criterios técnico-económicos, adapten mejor esta distribución al período de vida útil estimado, con independencia de cualquier consideración fiscal.

La **amortización contable** constituye **una de las partidas de gasto en la determinación del resultado contable**, cuya cuantía e importancia dependerá principalmente del volumen e importancia material del inmovilizado (material, intangible, inversiones inmobiliarias, etc....), dentro del activo de la empresa.

**Fiscalmente**, la normativa del Impuesto sobre Sociedades incluye y referencia las amortizaciones dentro del capítulo dedicado a la **limitación a la deducibilidad de gastos** (artículo 12, LIS, Correcciones de valor: amortizaciones), imponiendo condiciones y criterios más restrictivos que los contables a la hora de aceptar como gasto fiscal, la amortización contabilizada.

El gasto contable por amortización **será deducible** en la medida en que se haya **contabilizado** como tal y obedezca a una **depreciación efectiva** del inmovilizado material, intangible o de las inversiones inmobiliarias.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades define de forma expresa en qué circunstancias **la depreciación se considera efectiva**, condicionando la misma a la aplicación de cinco métodos de amortización concretos:

- Amortización **lineal**, según la Tabla de Amortización Oficial establecida.
- Amortización **decreciente**, por el método de **porcentaje constante**.
- Amortización por aplicación del **método de números dígitos**.
- Plan especial de amortización**, formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración Tributaria.
- Amortización según justificación **ejercicio a ejercicio**.

El importe que resulte de la aplicación de los citados métodos se entiende que corresponde a una depreciación efectiva y, en la medida en que esté contabilizado, **será aceptado** por la Administración Tributaria como gasto **fiscalmente deducible** (si bien el método de justificación de la amortización, ejercicio a ejercicio, puede generar incertidumbres y problemas a la hora de valorar la prueba que justifica el mismo por parte de la Administración Tributaria, que podría no calificar como suficiente la prueba de la amortización aportada por el contribuyente, dando lugar a la exigencia de posibles cuotas impositivas adicionales).

También establece la normativa fiscal (artículo 3 RIS), **reglas generales de amortización** que definen conceptos comunes de la misma: base de amortización, comienzo de la amortización, duración de la amortización... Incluyendo adicionalmente **supuestos y situaciones especiales de amortización**: amortización de renovaciones, ampliaciones y mejoras, amortización del inmovilizado intangible, libertad de amortización, amortización en empresas de reducida dimensión, amortización de bienes adquiridos mediante contratos de arrendamiento financiero... lo que hace que **el control de cumplimiento de este gasto fiscal, no sea tan sencillo, y se convierta en una tarea a la que hay que dedicar tiempo para soportar adecuadamente el gastos fiscal** (la complejidad estará directamente relacionada con el volumen de activos amortizables, el régimen fiscal aplicable las circunstancias y supuestos que afecten a los elementos amortizables del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias).

### • DETERIOROS DE ACTIVOS Y ELEMENTOS PATRIMONIALES

La normativa contable y mercantil contempla la posibilidad de que determinadas circunstancias puedan incidir en el valor de los elementos de activo, corriente o no corriente, haciendo que su valoración disminuya. **Esta posible pérdida de valor debe ser evaluada al menos al cierre del ejercicio**, comparando el valor de mercado de los activos con su valor contable, **registrando la pérdida de valor como deterioro**.

El deterioro de valor es la expresión contable de las correcciones de valor motivadas por las pérdidas debidas al deterioro de los elementos de activo, corriente o no corriente.

El **Plan General de Contabilidad** registra este deterioro de valor en los siguientes subgrupos:

(29) Deterioro de valor de activos no corrientes.

Inmovilizado intangible  
Inmovilizado material  
Inversiones inmobiliarias  
Participaciones a largo plazo en empresas  
Deuda a largo plazo  
Créditos a largo plazo

(39) Deterioro de valor de las existencias

(59) Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo y de activos no corrientes mantenidos para la venta

Participaciones a corto plazo  
Deuda a corto plazo  
Créditos a corto plazo

Distinguiendo para las inversiones financieras y participaciones, en función de la calificación que la empresa otorga a la inversión financiera (inversiones mantenidas hasta su vencimiento, mantenidos para negociar, empresas del grupo, disponibles para la venta...).

**Fiscalmente**, la normativa del Impuesto sobre Sociedades establece como novedad la **no deducibilidad** de cualquier tipo de deterioro correspondiente a otros tipos de activos, **con la excepción de las existencias y de los créditos y partidas a cobrar**, basándose en la premisa de que las diferencias de valor no influyen en la capacidad contributiva de los contribuyentes. (Premisa cuya certeza absoluta entendemos que no siempre es asumible) (art. 13, LIS).

De esta forma se configuran como deterioros fiscalmente no deducibles los relativos a:

- Deterioros de valores representativos en el capital o fondos propios de entidades.
- Deterioros de valores de renta fija.
- Deterioro de activos cuya imputación como gasto en la base imponible ya se realiza de forma sistemática a través de la amortización (Inmovilizado material, intangible, inversiones inmobiliarias incluyendo los terrenos).

En todo caso, la deducibilidad fiscal de la pérdida por deterioro de valor está supeditada al **principio de inscripción contable**, por lo que el deterioro debe estar contabilizado.

DETERIOROS DEDUCIBLES	DETERIOROS NO DEDUCIBLES
EXISTENCIAS INSOLVENCIAS DE DEUDORES	RESTO DE DETERIOROS Inm. Material Inm. Intangible Inv. Inmobiliarias Participaciones en capital

Todas estas circunstancias recomiendan prestar especial atención en el control de cumplimiento fiscal de esta sub-área.

### • PROVISIONES

Las provisiones contables son dotaciones destinadas a cubrir o reflejar posibles riesgos, contingencias, pérdidas, gastos, deudas... que estén especificadas en cuanto a su naturaleza a la fecha de cierre del

ejercicio, siendo **probables o ciertas pero indeterminadas**, en relación a su cuantía o en cuanto a la fecha en que se producirán.

El Plan General de Contabilidad, establece que **se reconocerán como provisiones** los pasivos que resulten indeterminados respecto a su importe o la fecha de su cancelación. El criterio para el reconocimiento contable de las provisiones será el grado de probabilidad de que a su vencimiento o liquidación la empresa deba entregar recursos que incidan en sus resultados y sean valorables de forma fiable.

Provisión → Grado de realización → Valoración fiable probable

Las normas de registro y valoración del PGC indican que las provisiones pueden venir determinadas por obligaciones:

- **Legales**, derivan de la legalidad.
- **Contractuales**, derivan de contratos.
- **Implícitas o tácitas**, tienen su origen en la propia actuación de la empresa y su disposición a aceptar responsabilidades.

Las normas de registro y valoración del PGC establecen que las provisiones **se valorarán** a la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de **la mejor estimación posible** del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero, conforme se vayan generando.

La normativa contable clasifica las provisiones en función de su vencimiento, incluyéndolas en los siguientes subgrupos y cuentas:

#### 14.- Provisiones a largo plazo

- (140) Provisión para retribución a largo plazo al personal
- (141) Provisión para impuestos
- (142) Provisión para otras responsabilidades
- (143) Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del Inmovilizado
- (145) Provisión para actuaciones medioambientales
- (146) Provisión para reestructuraciones
- (147) Provisión para transacciones basadas en instrumentos de patrimonio

#### (529).- Provisiones a corto plazo

(5290-5297) con idéntica denominación y naturaleza que las provisiones a largo plazo.

#### (499).- Provisiones por operaciones comerciales

- (4994) Provisión por contratos onerosos
- (4999) Provisión para otras operaciones comerciales

**Fiscalmente** las dotaciones a **las provisiones** que se registren contablemente en el ejercicio, valoradas conforme a los criterios establecidos por la normativa contable, **son por lo general gasto fiscalmente deducible, salvo las exceptuadas** por la propia normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Dentro del capítulo de **limitación a la deducibilidad** de determinados gastos, la normativa fiscal incluye el

concepto y se refiere a las **provisiones** (artículo 14, LIS), **negando la deducibilidad fiscal a los siguientes gastos por dotación a provisiones:**

- Gastos por **provisiones y fondos internos** para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a **pensiones** y similares. (NO DEDUCIBLE)
- Gastos por provisiones relativas a **retribuciones a largo plazo del personal**, mediante sistemas de aportación definida o de prestación definida. (NO DEDUCIBLE).
- Gastos asociados a provisiones:
  - a) Derivados de obligaciones **implícitas o tácitas**. (NO DEDUCIBLE)
  - b) Concernientes a los **costes de cumplimiento de contratos** que excedan de los beneficios económicos esperados. (NO DEDUCIBLE)
  - c) Derivados de **reestructuraciones** que no se refieran a obligaciones legales y contractuales. (NO DEDUCIBLE)
  - d) Los relativos al **riesgo de devoluciones de ventas**. (NO DEDUCIBLE)
  - e) Los **de personal** que se correspondan con **pagos basados en instrumentos de patrimonio**, utilizados como fórmula de retribución, y se satisfagan en efectivo. (NO DEDUCIBLE)

Los **gastos no deducibles** se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad.

Se reconocen como **fiscalmente deducibles** los gastos relativos a provisiones relacionados con:

- Actuaciones **medioambientales**. (DEDUCIBLE CON CONDICIONES)
- Provisiones técnicas realizadas por las **entidades aseguradoras**. (DEDUCIBLE CON LÍMITES)
- Provisiones técnicas efectuadas por **sociedades de garantía recíproca**. (DEDUCIBLE CON LÍMITES)
- Riesgos derivados de **garantías de reparación y revisión**. (DEDUCIBLE CON LÍMITE)
  - Gastos accesorios por **devoluciones de ventas**. (DEDUCIBLES CON LÍMITE)

**Todas las provisiones dotadas deben revisarse de forma individual para analizar y decidir sobre su deducibilidad fiscal.**

- **OPERACIONES VINCULADAS (1)**  
**OPERACIONES AFECTADAS.**  
**PERÍMETRO DE VINCULACIÓN.**  
**IMPERATIVIDAD DE VALOR DE MERCADO.**  
**MÉTODOS PARA DETERMINAR EL VALOR DE MERCADO.**

Las operaciones vinculadas constituyen un capítulo muy importante en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, por lo que se le debe prestar especial atención. **Tiene distintas implicaciones que podemos resumir en los conceptos: calificación, valoración, contabilización, documentación y régimen e infracciones y sanciones.** En muchas ocasiones el trabajo con las operaciones vinculadas no resulta ni fácil, ni sencillo, por lo que vamos a reforzar las principales ideas.

### ¿A qué tipo de operaciones afecta la normativa sobre operaciones vinculadas?

La aplicación del valor de mercado en operaciones vinculadas no sólo afecta a transacciones internacionales, **afecta a la totalidad de operaciones** que realiza una sociedad tanto a nivel internacional, como a nivel doméstico interno.

Toda aquella operación que se encuentre incluida dentro del **perímetro de vinculación**, interna o exterior, deberá aplicar de forma imperativa la regla de valoración de mercado. A título enunciativo podemos enumerar como operaciones vinculadas:

- (1) Venta de existencias de la sociedad participada al socio.
- (2) Venta de existencias del socio a la sociedad participada.
- (3) Venta de inmovilizado del socio a la sociedad participada.
- (4) Venta de inmovilizado de la sociedad participada al socio.
- (5) Alquileres de inmuebles de socio a sociedad.
- (6) Alquileres de inmuebles de sociedad a socio.
- (7) Préstamo de socio a sociedad.
- (8) Préstamo de sociedad a socio.
- (9) Servicios de apoyo a la gestión de la sociedad participada.
- (10) Cesión de uso de inmovilizado inmaterial e intangibles (nombre comercial, marca...)
- (11) Garantías y depósitos prestados por la matriz.
- (12) Arrendamiento de bienes de equipo.
- (13) Servicios prestados a la sociedad por socios profesionales.
- (14) Relaciones con consejeros y administradores.
- (15) Retribución y servicios prestados por socios.
- (16) Servicios entre matriz y filial o establecimiento permanente.
- (17) Venta de acciones o participaciones entre empresas del grupo.
- (18) Distribución de costes entre empresas del grupo.
- (19) Retribución y servicios de familiares de socios y administradores.
- (20) Servicios prestados a la sociedad por sociedades de socios y administradores.

### ¿Qué operaciones delimita la normativa del Impuesto sobre Sociedades como operaciones vinculadas?

Lo que caracteriza una operación vinculada es la relación que existe entre las personas o entidades que intervienen en la misma, debiendo determinar si dichas personas o entidades se encuentran en el “**perímetro**”

de vinculación”, dentro del mismo cualquier operación económica que se realice tiene la consideración de operación vinculada.

El artículo 18.2 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades delimita el perímetro de vinculación atendiendo a diferentes circunstancias y situaciones:

- (1) Vinculación entidad/socio o participe (apartado a)
- (2) Vinculación entidad/consejeros o administradores (apartado b)
- (3) Vinculación entidad/familiares de socios o partícipes y familiares de consejeros o administradores (apartado c)
- (4) Vinculación entre entidades que pertenezcan a un grupo mercantil (apartado d)
- (5) Vinculación entre entidad/consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas pertenezcan a un grupo mercantil (apartado e)
- (6) Vinculación entre entidad/familiares de socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas pertenezcan a un grupo mercantil (apartado f)
- (7) Vinculación entre entidad/entidad, por dominio indirecto (apartado g)
- (8) Vinculación entre entidad/entidad por identidad de socios o familiares (apartado h)
- (9) Vinculación entre entidad/establecimiento permanente (apartado i)

En los supuestos en que la vinculación se defina en función de la relación **socio/entidad**, la participación deberá ser igual o superior al **25%**. En relación a los **Administradores** se incluirán los de **derecho** y los de **hecho**.

### ¿Qué notas comunes o rasgos básicos definen la actuación ante este tipo de operaciones?

Podemos definir los siguientes:

- Cuando exista vinculación, los contribuyentes deben valorar las operaciones que realicen por su **VALOR DE MERCADO**.
  - Deben realizarla los propios contribuyentes.
  - Se aplica de forma imperativa.
  - No está vinculada a que se produzca una menor tributación en España o un diferimiento.
- Los contribuyentes deben mantener a disposición de la Administración Tributaria la **DOCUMENTACIÓN** específica que haya servido de base para determinar la valoración contable y fiscal de las operaciones realizadas.
- La Administración Tributaria puede **COMPROBAR** la valoración de operaciones vinculadas y efectuar las correcciones que sean procedentes. El valor determinado **AFECTARÁ A TODOS** los contribuyentes que han intervenido en la operación.
- Para la determinación del valor de mercado, se relacionan una serie de **MÉTODOS DE VALORACIÓN**, sin prioridad alguna de unos sobre otros, pudiendo utilizar **OTROS MÉTODOS Y TÉCNICAS DE VALORACIÓN**, que respeten el principio de libre competencia.
- Existen tipificadas **INFRACCIONES TRIBUTARIAS GRAVES** específicas por incumplimientos relativos a la documentación (inexacta o inexistente), que los contribuyentes deben conservar.
- Se permiten realizar **ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN** entre la Administración y los contribuyentes.

# Luis Alfonso Rojí

Asesores Financieros y Tributarios

Goya, 77 Esc. Dcha. 2º  
28001-Madrid  
Teléfono: 91 436 21 99  
Fax.: 91 435 79 45  
N.I.F.: B85696235  
[www.lartributos.com](http://www.lartributos.com)

**aedaf** ASOCIACIÓN  
ESPAÑOLA  
DE ASESORES  
FISCALES



**economistas**  
Docentes e Investigadores  
**REAF-REGAF** Asesores Fiscales  
Σ economistas y titulados mercantiles

**REC**  
EXPERTO  
CONTABLE  
ACREDITADO

**eca**  
Experto Contable  
Acreditado  
Asociación Española de Contabilidad  
y Administración de Empresas

## ¿Qué métodos de valoración puede utilizar el contribuyente y la Administración Tributaria para determinar el valor de mercado?

Los establece el artículo 18.4 de la LIS, en consonancia con las Directrices sobre precios de transferencia emitidas por la OCDE, sin mencionar ninguna prioridad o prevalencia entre los métodos de valoración, siendo los siguientes:

1. Método del precio libre comparable (18.4.a))
2. Método del coste incrementado (18.4.b))
3. Método del precio de reventa (18.4.c))
4. Método de la distribución del resultado (18.4.d))
5. Método del margen neto operacional (18.4.e))

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias:

- La naturaleza de la operación vinculada.
- La disponibilidad de información fiable.
- El grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas o no vinculadas.

Si no resultara posible aplicar los métodos anteriores se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten al principio de libre competencia.

- **OPERACIONES VINCULADAS (2)**  
**CONTABILIZACIÓN.**  
**AJUSTES FISCALES: PRIMARIO, BILATERAL Y SECUNDARIO.**  
**EJEMPLOS.**

Una vez que hemos calificado una operación como vinculada, dentro del perímetro de vinculación establecido, sabemos que la **normativa del Impuesto sobre Sociedades establece una norma imperativa de valoración, por su valor de mercado**, para este tipo de operaciones y conocemos los métodos de valoración admitidos fiscalmente, es momento de preguntarnos **cómo influyen en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las correcciones valorativas derivadas de la aplicación del valor de mercado, ¿se deben contabilizar y forman parte del resultado contable?, ¿se añaden a la formación de la base imponible del ejercicio mediante ajustes fiscales extracontables?, ¿qué tipos de ajustes extracontables?, ¿quién tiene potestad para realizar los ajustes extracontables?** Intentaremos responder este tipo de cuestiones de forma clara y práctica.

Para ello, hemos considerado más didáctico adjuntar un artículo que publicamos en su día sobre estos temas, que responde a las siguientes cuestiones:

- **¿Cómo define la normativa contable las partes vinculadas?**
- **¿Cómo se valoran contablemente las operaciones entre partes vinculadas?**
- **¿Qué ocurre contablemente cuando las operaciones entre partes vinculadas se realizan a un valor distinto del valor razonable?**
- **¿Cómo contabilizar de forma práctica las diferencias de valoración?**
- **¿Qué ajustes fiscales debemos realizar?**
- **¿Quién puede aplicar los ajustes fiscales?**

(Se adjunta en Anexo)

# OPERACIONES VINCULADAS (II): AJUSTES FISCALES Y CONTABILIZACIÓN

(Septiembre 2016)

- **Luis Alfonso Rojí Chandro**  
Profesor de Sistema Fiscal Español y Tributación de Sociedades  
(Universidad Autónoma de Madrid)
- **Silvia Rojí Pérez**  
Licenciada en Administración de Empresas  
(L.A.Rojí Asesores Tributarios)

## **RESUMEN**

Hemos determinado fiscalmente qué es una operación vinculada y delimitado su perímetro de vinculación, sabemos que **la normativa del Impuesto sobre Sociedades establece una norma imperativa de valoración, por su valor de mercado**, para este tipo de operaciones y conocemos los métodos de valoración admitidos fiscalmente, es momento de preguntarnos **cómo influyen en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las correcciones valorativas derivadas de la aplicación del valor de mercado, ¿se deben contabilizar y forman parte del resultado contable?, ¿se añaden a la formación de la base imponible del ejercicio mediante ajustes fiscales extracontables?, ¿qué tipos de ajustes extracontables?, ¿quién tiene potestad para realizar los ajustes extracontables?**

**Intentemos responder este tipo de cuestiones de forma clara y práctica.**

## I)

### LAS OPERACIONES VINCULADAS EN LA NORMATIVA CONTABLE

La regulación fiscal sobre operaciones vinculadas y los ajustes derivados de las mismas por aplicación del valor de mercado, no pueden entenderse sin comentar la influencia de la normativa contable en el registro de las operaciones entre partes vinculadas, ya que el punto de partida para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades es precisamente el resultado contable, determinado bajo principios y normas de valoración contables.

#### ■ ¿Cómo define la normativa contable las partes vinculadas?

Las Normas para la Elaboración de Cuentas Anuales (NECA) del PGC, en su norma 15ª, indica que una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente **el control** sobre la otra, o bien si ejerce una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.

En cualquier caso se consideran partes vinculadas contablemente:

(Entre otras)

##### a) **Las empresas que tengan la consideración de empresas del grupo, asociada o multigrupo**, definidas en la NECA 13 del PGC.

Empresas del grupo: aquellas entidades que reúnen los requisitos para constituir un grupo mercantil, por control directo o indirecto de acuerdo a lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades, o cuando las empresas estén controladas por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente, o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

Empresa asociada: cuando se ejerce sobre la misma una influencia significativa, sin que se trate de una empresa del grupo. Se presumirá la existencia de influencia significativa, salvo prueba en contrario, cuando una o varias empresas del grupo, incluidas las personas físicas, posean al menos el 20% de los derechos de voto de otra sociedad.

Empresa multigrupo: aquella que está gestionada conjuntamente por la empresa o alguna de las empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas.

#### ■ ¿Cómo se valoran contablemente las operaciones entre partes vinculadas?

La Norma de Registro y Valoración 21ª del PGC, (NRV 21ª), establece que en las operaciones vinculadas entre **empresas del grupo**, los elementos objeto de transacción se contabilizarán en su momento inicial **por su valor razonable**. En su caso, **si el precio acordado en una operación difiere de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación**. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.

**Las operaciones entre empresas del grupo se tienen que contabilizar por su valor razonable**, si este valor razonable **coincide con el valor de mercado**

establecido en la norma fiscal, (art.18 LIS), podría deducirse que ambas normativas son coincidentes, lo que no puede afirmarse categóricamente.

■ **¿Qué ocurre contablemente cuando las operaciones entre partes vinculadas se realizan a un valor distinto del valor razonable?**

Siguiendo la NRV 21ª del PGC, cuando el precio acordado difiera del valor razonable, **la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación.** Realidad económica no determinada de forma previa, que requerirá un análisis minucioso de cada operación, no existiendo garantías plenas de acierto en la calificación contable como consecuencia de las posibles divergencias entre la naturaleza económica del negocio y la forma jurídica de la operación entre partes vinculadas.

La calificación contable de la diferencia entre el precio acordado y el valor razonable, en una operación realizada entre partes vinculadas, puede obedecer a una pluralidad de realidades económicas que **el propio sujeto debe analizar**, bajo el principio de primacía del fondo económico sobre la forma, registrando contablemente la operación de acuerdo a la verdadera naturaleza económica de la misma.

Es la propia sociedad la que debe analizar todos los antecedentes de la operación y las circunstancias que afectan a la misma, otorgando un tratamiento adecuado a los distintos hechos económicos.

■ **¿Cómo contabilizar de forma práctica las diferencia de valoración?**

Desarrollamos algunos ejemplos típicos de operaciones entre partes vinculadas, contabilizando las mismas de acuerdo a los criterios establecidos en el PGC (NRV 21ª) y desarrolladas por el ICAC en diversas contestaciones a consultas.

**EJEMPLO 1**      **Operaciones intragrupo, ventas de productos**

La sociedad REMAR S.A tiene un 60% de participación en la entidad LARKO S.L. REMAR S.A ha vendido productos a LARKO S.L por importe de 200.000€, siendo el valor de mercado de los mismos de 300.000€, de acuerdo a un análisis de comparabilidad realizado bajo el método de valoración del precio libre de mercado.



• **Análisis económico de las operaciones**

Se está produciendo una transferencia patrimonial de recursos desde uno de los socios (REMAR S.A) a la sociedad participada (LARKO S.L). El importe transferido es de 100.000€ (300.000-200.000).

El resto de socios (que posee el 40%), no aporta nada de forma proporcional, de lo que se infiere que REMAR S.A aporta en exceso 40.000€ (40% 100.000) de forma gratuita.

La diferencia entre el valor razonable y el precio convenido favorece a la sociedad dominada.

- **Calificación contable**

Para la sociedad dominante (REMAR S.A), la aportación supondrá un mayor valor de la inversión en el patrimonio de la filial (ICAC, en diversas consultas). Si existiendo otros socios en la entidad participada, la dominante realizase una aportación en términos proporcionales superior a la que se corresponde de su participación efectiva, la diferencia se contabilizará como gasto, atendiendo a los criterios generales. (BOICAC 75,79).

En la sociedad dependiente, cuando la aportación recibida sea en una participación superior a la que le correspondería por su participación, el exceso se contabilizará como ingreso. (BOICAC 79)

- **Contabilización**

**SOCIEDAD DOMINANTE (REMAR, S.A.)**

Por la operación realizada:

	D	H
(572) Tesorería/Bancos	200.000	
a		
Venta de productos (700)		200.000

Por la diferencia entre precio acordado y valor razonable:

	D	H
(240...) Participación cartera de valores (LARKO, S.L.) (60% 100.000)	60.000	
(676/678) Gastos excepcionales (donaciones) (40% 100.000)	40.000	
a		
Venta de productos (700)		100.000

a) **SOCIEDAD DOMINADA (LARKO, S.L.)**

Por la operación realizada:

	D	H
(600) Compra de productos	200.000	
a		
Tesorería/Bancos (572)		200.000

Por la diferencia entre precio acordado y valor razonable:

	D	H
(600) Compra de productos	100.000	
a		
Aportaciones de socios (60% 100.000) (118)		60.000
Ingresos excepcionales (donaciones) (40% 100.000) (778)		40.000

(Con independencia de los efectos del IVA en estas operaciones, que no ha sido considerado).

(Idéntico análisis y contabilización para prestaciones de servicios de la matriz a la filial por precio inferior al de mercado o valor razonable).

### **EJEMPLO 2**      **Operaciones intragrupo. Alquileres**

La sociedad OMEGA, S.A. participa en un 80% en la sociedad INMOSIL, S.A. INMOSIL, S.A. es propietaria de una nave industrial que tiene alquilada a OMEGA, S.A., por una renta anual de 400.000€. el valor de mercado del alquiler, de acuerdo al análisis de comparabilidad realizado es de 2.000.000€/año, basado en certificados emitidos por agentes inmobiliarios de la zona para naves de características similares y precios medios de alquiler en edificios industriales contiguos.



- **Análisis económico de la operación**

Se está produciendo una transferencia patrimonial de recursos de la sociedad participada (INMOSIL, S.A.), a uno de los socios (OMEGA, S.A.)

El importe transferido es de 1.600.000€ (2.000.000-400.000).

El resto de los socios (que posee el 20%), no recibe ninguna transferencia patrimonial por importes proporcionales a su grado de participación, de lo que se infiere que OMEGA, S.A. recibe un exceso de transferencia patrimonial de 320.000€ (20% 1.600.000) de forma gratuita.

La diferencia entre el valor razonable y el precio pactado, favorece a la sociedad dominante.

- **Calificación contable**

El trasvase patrimonial que recibe la sociedad dominante (OMEGA, S.A.) se calificaría como distribución de beneficios y originará un resultado en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición la participada haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que distribuye, al margen de cuál sea el origen de las reservas que la sociedad dependiente emplea para tal fin. (BOICAC 96). En la medida en que existan reservas procedentes de beneficios no distribuidos, nos encontramos ante una distribución de resultados por la sociedad dependiente.

Si no existiesen beneficios no distribuidos en la participada, atendiendo al fondo económico de la operación, deberíamos calificar contablemente la diferencia de otra manera (devolución de aportaciones al socio).

- **Contabilización**

- a) **SOCIEDAD DOMINANTE (OMEGA, S.A.)**

Por la operación realizada (arrendamiento pagado)

	D	H
(621) Arrendamientos	400.000	
a		
Tesorería/Bancos (572)		400.000

Por la diferencia entre precio acordado y valor razonable:

	D	H
(621) Arrendamientos	1.600.000	
a		
Ingresos por participaciones en empresas del grupo (*) (80% 1.600.000) (760)		1.280.000
Ingresos excepcionales (*) (20% 1.600.000) (778)		320.000

(\*) La división se ha realizado para distinguir la parte recibida en concepto de distribución de beneficios susceptible de gozar de exención fiscal por dividendos, de la que no es susceptible de aplicar mecanismo que evite la doble imposición. Contablemente podría haberse registrado el importe total de forma única, con independencia de sus efectos fiscales.

- b) **SOCIEDAD DOMINADA (INMOSIL, S.A.)**

Por la operación realizada (arrendamiento percibido)

	D	H
(572) Tesorería/Bancos	400.000	
a		
Ingresos por arrendamientos (752)		400.000

Por la diferencia entre precio acordado y valor razonable:

	D	H
(113) Reservas Voluntarias	1.600.000	
a		
Ingresos por arrendamientos (752) (**)		1.600.000

(\*\*) Suponemos que la sociedad dominada (INMOSIL, S.A.) tiene suficientes reservas procedentes de beneficios no distribuidos.

Podríamos diferenciar el importe de 1.600.000 fragmentándolo en dos importes 1.280.000€ (80%) y 320.000€ (20%) y proceder a contabilizar de la siguiente forma:

	D	H
(113) Reservas Voluntarias	1.280.000	
(678) Gastos excepcionales (liberalidad)	320.000	
a		
Ingresos por arrendamientos (752)		1.600.000

En tal caso, para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio, habrá que decidir sobre la deducibilidad de los gastos excepcionales (liberalidad), en nuestra opinión, no son gastos deducibles fiscalmente.

(Con independencia de los efectos del IVA en estas operaciones, que no ha sido considerado).

(Idéntico análisis y contabilización para otro tipo de operaciones que favorezcan a la sociedad dominante realizadas por precio inferior al de mercado o valor razonable).

### **EJEMPLO 3** Préstamos socio-sociedad

La sociedad BETA, S.A. participa en un 70% en la entidad TECNO, S.A. BETA, S.A. ha concedido ayuda financiera a TECNO, S.A. por un importe de 520.000€ en concepto de préstamo a devolver en un año. No se ha pactado interés alguno.

El análisis de comparabilidad realizado determina para este tipo de operaciones, un tipo de interés de mercado del 4%.



- **Análisis económico de la operación**

Se está produciendo una transferencia patrimonial de recursos desde uno de los socios (BETA, S.A.) a la sociedad participada (TECNO, S.A.), por el importe del interés de mercado que la sociedad receptora del préstamo ha dejado de abonar.

El valor razonable se calcula aplicando el método del tipo de interés efectivo, descontando los flujos de efectivo al tipo de interés de mercado. (520.000/1,04 = 500.000€).

La transferencia de recursos es de 20.000€ (520.000-500.000).

El resto de socios, (que representa el 30%), no presta a la entidad dependiente en relación a su porcentaje de participación, por lo que puede

inferirse que BETA, S.A. transfiere recursos en exceso por importe de 6.000€ (30% 20.000).

La diferencia entre valor razonable y precio convenido, (interés cero), favorece a la sociedad dominada.

- **Calificación contable**

Atendiendo a la naturaleza de la operación y de acuerdo con las Normas de Registro y Valoración, calificamos la diferencia entre valor razonable y precio pactado de la siguiente forma:

- BETA, S.A. sociedad dominante, mayor aportación a TECNO, S.A., en un 70% y gasto excepcional liberalidad en un 30%.
- TECNO, S.A. sociedad dominada, aportación de fondos propios de BETA, S.A. en un 70%, ingreso excepcional por donación en un 30%.

- **Contabilización**

- a) **SOCIEDAD DOMINANTE (BETA, S.A.)**

Por la concesión del préstamo:

	D	H
(532) Crédito a empresas grupo	500.000	
(240) Participaciones en empresas del grupo (TECNO, S.A.) (70% 20.000)	14.000	
(676/678) Gastos excepcionales (donaciones) (30% 20.000) (*)	6.000	
a		
Tesorería/Bancos) 572)		520.000

Por los intereses a valor razonable:

	D	H
(532) Crédito a empresas del grupo	20.000	
a		
Ingresos financieros (762)		20.000

(\*) En la determinación de la base imponible del ejercicio habrá que decidir sobre la deducibilidad de los gastos excepcionales (donaciones), en nuestra opinión no son gasto fiscalmente deducible.

## b) SOCIEDAD DOMINADA (TECNO, S.A.)

Por la recepción del préstamo:

	D	H
(572) Tesorería/Bancos	520.000	
a		
Deudas con empresas del grupo (513)		500.000
Aportaciones de socios (70% 20.000) (118)		14.000
Ingresos excepcionales (donaciones) (30% 20.000) (778)		6.000

Por los intereses a valor razonable:

	D	H
(662) Gastos financieros	20.000	
a		
Deudas con empresas del grupo (513)		20.000

La normativa contable establece que las operaciones vinculadas entre empresas del grupo, se contabilizarán por su valor razonable. Si el precio acordado en una operación, difiere de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación.

## II) LOS AJUSTES FISCALES EN LAS OPERACIONES VINCULADAS

La valoración de operaciones vinculadas (art. 18, Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades/LIS), está configurada como una **norma de valoración obligatoria, con efectos para el contribuyente y la Administración Tributaria**, de forma que el propio sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades tendrá que analizar el valor de mercado de sus operaciones vinculadas, contabilizar las mismas y realizar los ajustes fiscales oportunos.

También la Administración Tributaria podrá comprobar las valoraciones y realizar las correcciones valorativas que procedan si el contribuyente no las ha realizado, o habiendo sido realizadas, se aprecien diferencias con el valor de mercado.

Las correcciones valorativas a realizar se identifican en la práctica con tres tipos de ajustes diferenciados, que tienen como finalidad, restablecer la situación tributaria de las personas o entidades vinculadas a la que se hubiese producido si hubiesen actuado como partes independientes, en condiciones de libre competencia:

- Ajuste primario.
- Ajuste correlativo o bilateral.
- Ajuste secundario o de calificación de las rentas.

Desarrollamos estos conceptos con las novedades introducidas en la Ley 27/2014 LIS y nos planteamos una cuestión no resuelta, ¿quién tiene potestad para realizar estos ajustes, el contribuyente o la Administración Tributaria? Realizamos una aplicación práctica de los ajustes valorativos.

#### ■ **El ajuste primario o de mercado** (art. 18.10 LIS)

Se produce **en una de las partes vinculadas** que intervienen en la operación como consecuencia de la aplicación del valor de mercado, determinado de acuerdo a los métodos de valoración previstos. Tiene por objetivo acomodar la valoración de la operación vinculada a la que hubiese correspondido en una situación de plena competencia.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades, atribuye a la Administración Tributaria la facultad para comprobar las operaciones vinculadas y efectuar las correcciones valorativas oportunas de acuerdo con los términos que hubiesen acordado partes independientes. Estas correcciones valorativas pueden dar lugar a ajustes positivos o negativos en la determinación de la base imponible.

#### **EJEMPLO** **Ajuste primario**

La entidad LEDROS, S.A. participa en un 100% en la sociedad TAFE, S.L. LEDROS, S.A. ha vendido una maquinaria a TAFE, S.L. de acuerdo con los siguientes datos:

- Importe de la venta: 600.000€
- Valor neto contable de la maquinaria: 200.000€
- Valor de mercado: 300.000€, determinado por el método de libre competencia y soportado.

LEDROS, S.A. ha contabilizado exclusivamente un ingreso contable de 400.000€, sin aplicar lo previsto en la NRV 21ª del PGC a la diferencia entre valor convenido y valor razonable (que suponemos coincide con el valor de mercado). Su ingreso fiscal, en aplicación de la valoración de mercado, sería realmente de 100.000€ (300.000-200.000), por lo que se debe aplicar una corrección valorativa de -300.000€ que disminuya su resultado contable.

#### **Ajuste extracontable negativo – 300.000€ en LEDROS, S.A.**

#### ■ **El ajuste bilateral o correlativo** (art. 18.10 LIS)

Determina la normativa del Impuesto sobre Sociedades, que la corrección practicada no determinará la tributación por este impuesto, ni en su caso por el IRPF o el IRNR de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de personas o entidades que la hubieran realizado, quedando la Administración Tributaria vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

Esto implica que la **corrección valorativa debe aplicarse en todas las partes que intervienen en la operación**, de forma que no se produzcan

excesos de imposición en el conjunto de partes implicadas, el ajuste en consecuencia debe ser bilateral.

El ajuste bilateral es de signo contrario al ajuste primario y permite a la entidad adquirente de un elemento patrimonial, bien o servicio, que hubiese sido valorado por su valor de mercado, integrar en su base imponible la diferencia de valoración. Esta integración se producirá de acuerdo con lo previsto en el art. 20 LIS (Efectos de la valoración contable diferente a la fiscal), de la siguiente forma:

- a) Elementos patrimoniales integrantes del **activo circulante**: en el período impositivo en que los mismos motiven el devengo de un ingreso o un gasto.
- b) Elementos patrimoniales **no amortizables** integrantes del inmovilizado: en el período impositivo en que los mismos se transmitan o den de baja.
- c) Elementos patrimoniales **amortizables** integrantes del inmovilizado: en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado por los mismos. Si son transmitidos o dados de baja con anterioridad a su amortización total, se integrará el resto en el momento de la transmisión o baja en el inmovilizado.
- d) **Servicios**: en el período impositivo en el que se reciban, salvo que su importe se incorpore a un elemento patrimonial en cuyo caso, se estará a lo previsto en los párrafos anteriores.

Los períodos impositivos en los que se realizarán los ajustes primario y bilateral, pueden ser no coincidentes.

Si una de las partes no vinculadas es una entidad no residente, el ajuste bilateral corresponderá a una Administración Tributaria extranjera, debiendo atender a lo previsto en el Convenio de Doble Imposición (CDI), firmado con el país de la entidad no residente.

### **EJEMPLO** Ajuste bilateral o correlativo

Siguiendo con el enunciado del ejercicio anterior, en el que LEDROS, S.A. ha transmitido una maquinaria a TABE, S.L., y suponiendo que TABE, S.L. amortiza la máquina recibida en un período de 5 años de vida útil, con una amortización del 20%.

El ajuste bilateral se producirá en TABE, S.L. y será de un importe positivo total de +300.000€, (mismo importe y signo contrario al ajuste primario), ya que TABE, S.L. está contabilizando una amortización contable superior a la admitida fiscalmente en cada ejercicio de vida útil de la maquinaria. (Amortización contable 20% 600.000) (Amortización fiscal 20% 300.000).

El importe del ajuste de +300.000€, al tratarse de un elemento del inmovilizado amortizable, se integrará en la base imponible en los períodos que resten de vida útil, en función del método de amortización aplicado, en este caso lineal al 20%.

<b>Ejercicio/Período Impositivo</b>	<b>AJUSTE TABE, S.L.</b>
<b>1</b>	<b>+60.000</b>
<b>2</b>	<b>+60.000</b>
<b>3</b>	<b>+60.000</b>
<b>4</b>	<b>+60.000</b>
<b>5</b>	<b>+60.000</b>
<b>TOTAL</b>	<b>+300.000€</b>

■ **El ajuste secundario o de calificación** (art. 18.11 LIS)

Consiste en **calificar el beneficio, o una parte del mismo, de acuerdo con la verdadera naturaleza de la operación**, lo que permite adecuar la tributación del obligado tributario después de la aplicación de los ajustes valorativos iniciales, acercándola a la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por los trasvases de fondos y recursos que han aflorado como consecuencia de las diferencias valorativas. Afecta en consecuencia a ambas partes vinculadas.

Se trata de un ajuste cuya aplicación es automática y obligatoria determinando una calificación objetiva de las rentas. La calificación fiscal de las rentas a que da lugar el ajuste secundario depende del tipo de vinculación existente entre las partes, no obstante sólo se ha regulado de forma explícita la calificación de las rentas en operaciones socio-sociedad. Para el resto de operaciones vinculadas la calificación de la verdadera naturaleza de la renta transferida, queda a merced de la interpretación, lo que puede provocar importantes problemas en su aplicación práctica por el contribuyente.

Como **novedad sustancial** la Ley 27/2014, introduce **el mecanismo de restitución patrimonial**, que da posibilidad al contribuyente de evitar la aplicación de ajustes secundarios.

Es fundamental plantearse a la hora de realizar los ajustes secundarios, la pregunta siguiente: ¿Quién ha sido favorecido por la operación realizada? ¿A favor de quién se ha producido el trasvase patrimonial de fondos o recursos, consecuencia de la diferencia entre valor convenido y valor de mercado? La normativa del Impuesto sobre Sociedades sólo establece normas de calificación de rentas cuando la diferencia haya sido a favor del socio o partícipe o bien a favor de la sociedad o entidad participada.

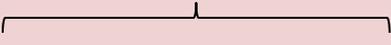
**(A) DIFERENCIA A FAVOR DEL SOCIO O PARTÍCIPE**

Cuando la diferencia entre valor convenido y valor de mercado fuese a favor del socio o partícipe, la norma fiscal divide al tratamiento en la siguiente forma de calificación:

- Retribución de fondos propios para la entidad, en la parte de la misma que se **corresponda con el porcentaje de participación**, y como participación en beneficios para el socio.

- La parte de la diferencia **que no corresponda con el porcentaje de participación**, tendrá la consideración de retribución de fondos propios para la entidad y de otra utilidad percibida por la condición de socio, accionista o partícipe para el socio.

Por aplicación del mecanismo de exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y participaciones en beneficios previsto en la propia LIS (art. 21 y ss), sólo se evitará la doble imposición en el porcentaje que corresponda a la participación, siendo esta anulada por completo cuando el porcentaje de participación en la entidad dominada sea del 100%, si la participación es inferior, se produce una tributación efectiva en el socio por la parte que es calificada fiscalmente como otra utilidad.

<b>SOCIO</b>	<b>ENTIDAD PARTICIPADA</b>
$\% \text{ participación} \times \text{Diferencia}$ 	<b>Diferencia = Retribución de fondos propios</b>
Dividendo/Participación en beneficios (Exención por dividendos)	
<hr style="border-top: 1px dashed black;"/> Resto: Otra utilidad por la condición de socio	

¿Qué ocurriría si la entidad participada no tuviese reservas o las mismas fuesen insuficientes? ¿Debería mantenerse para el socio beneficiado la calificación de dividendos o participación en beneficios por el trasvase patrimonial de fondos o recursos a su favor? Realmente parece incongruente y, atendiendo al fondo económico y a la verdadera naturaleza de la operación, podría considerarse que lo que realmente se produce es una devolución de aportaciones de capital, dándole la posibilidad al socio de acreditar que la diferencia en la valoración no es retribuir a los fondos propios. Esta posibilidad no está contemplada en el artículo 18 de la LIS.

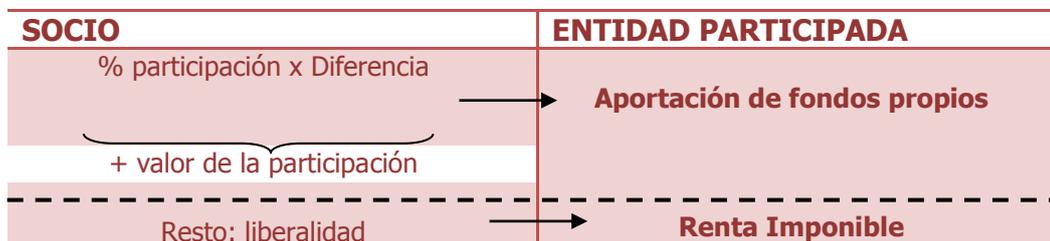
(No obstante el Tribunal Supremo en sentencia de 27 de mayo de 2014, referida a las operaciones vinculadas reguladas en el art. 16.8 del TRLIS, indica que las presunciones contenidas en el mismo admiten prueba en contra, lo que sería trasladable a la actual redacción del art. 18.11 de la LIS).

## **(B) DIFERENCIA A FAVOR DE LA ENTIDAD**

Cuando la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado fuese a favor de la entidad participada, la norma fiscal califica la misma de la siguiente forma:

- La parte de la diferencia que se **corresponda con el porcentaje de participación**, en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe.

- La parte de la diferencia que **no se corresponda con el porcentaje de participación** en la entidad tendrá la consideración de renta para la entidad y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del IRNR la renta se considerará ganancia patrimonial.



### **EJEMPLO** Ajuste secundario o de calificación

Siguiendo el enunciado del ejercicio anterior, en el que LEDROS, S.A. participa en un 100% de la entidad TABE, S.L., y donde la diferencia valorativa ha sido de 300.000€, para la aplicación del ajuste secundario deberíamos calificar fiscalmente esa renta.

¿Quién ha sido el beneficiado por el trasvase patrimonial de fondos y recursos que corresponde a la diferencia valorativa?, claramente el socio (LEDROS, S.A.), ya que vende a la entidad participada una maquinaria a un precio superior al de mercado, la diferencia valorativa ha sido a favor del socio, por lo que aplicando el artículo 18.11 a) de la LIS, calificaremos la renta fiscal que se ha producido.

El importe de la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado (300.000€) se calificará:

LEDROS, S.A.	TABE, S.L.
100% x 300.000 = 300.000€ Participación en beneficios Dividendo (Posible exención)	Retribución de fondos propios

Si el porcentaje de participación de LEDROS, S.A. hubiese sido del 60%, la corrección valorativa de 300.000€ se calificará:

LEDROS, S.A.	TABE, S.L.
60% x 300.000 = 180.000€ Participación en beneficios Dividendo (Posible exención)	Retribución de fondos propios
Resto 40% 300.000 = 120.000€ Otra utilidad por la condición de socio	

### ■ **La restitución patrimonial: no aplicación del ajuste secundario**

Se introduce en el art. 18.11 LIS que regula las operaciones vinculadas una **novedad sustantiva** al indicar que no se aplicará lo dispuesto en este apartado, cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades

vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en la partes afectadas.

**No se aplica el ajuste secundario cuando se produzca la restitución patrimonial entre las partes que realizan una operación vinculada**, para cualquier operación vinculada que esté dentro del perímetro de vinculación fiscal.

El Reglamento del impuesto en su art. 20 RIS no ha desarrollado demasiado esta novedad, limitándose a indicar que para esta restitución el contribuyente deberá justificar la misma antes de que se dicte liquidación que incluya la aplicación del ajuste secundario.

La restitución patrimonial es una alternativa para evitar el ajuste secundario siempre que se cumplan dos requisitos sencillos:

- a) Que se justifique la restitución ante la Administración Tributaria.
- b) Que la restitución patrimonial se produzca antes de que se notifique la liquidación de la que se deriva el ajuste secundario.

Si el desplazamiento o trasvase patrimonial se ha producido a favor del socio, no existirá ajuste secundario si el socio compensa a la entidad participada mediante la restitución patrimonial de la diferencia. En sentido contrario, si el desplazamiento o trasvase patrimonial se ha producido a favor de la entidad, no existirá ajuste secundario si la entidad compensa al socio mediante la restitución patrimonial de la diferencia.

La restitución patrimonial como vía para evitar la aplicación del ajuste secundario y sus numerosas dificultades en la aplicación de las correcciones valorativas por operaciones vinculadas, es una novedad que debe ser valorada de forma muy positiva, cuya regulación normativa debería ser ampliada en beneficio de la seguridad jurídica del contribuyente y de la Administración Tributaria, ya que en el práctica, su aplicación se enfrentará a supuestos y situaciones complejas que el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), no ha delimitado.

Se nos ocurren algunas cuestiones como las siguientes:

¿La restitución patrimonial debe ser exclusivamente monetaria o puede ser de otra naturaleza? (por ejemplo se restituye mediante una condonación de créditos)  
¿La totalidad de la restitución debe satisfacerse en un único acto? (por ejemplo se entregan diversos pagarés con diverso vencimiento temporal, ¿podemos entender que ha habido restitución patrimonial?)  
¿Qué ocurre si el contribuyente no está de acuerdo con la valoración que propone la Administración Tributaria, y en consecuencia con el importe del ajuste secundario, que importe debe restituir y cuándo?

#### **EJEMPLO Restitución patrimonial: no ajuste secundario**

La sociedad TRON, S.A. participa en un 70% en la sociedad NORTE, S.A.  
TRON, S.A. ha prestado servicios de dirección a la sociedad NORTE, S.A. por un importe de 2.000.000€, que presupone valor de mercado. En una comprobación posterior, la Administración Tributaria determina que el valor de mercado de dichos servicios es de 1.400.000€ y propone las correcciones valorativas correspondientes.

Valor aplicado-valor de mercado= 600.000€ (2.000.000-1.400.000)

- TRON, S.A. ha declarado unos ingresos de 2.000.000€ cuando por aplicación del valor de mercado, los ingresos fiscales serían de 1.400.000€ por lo que se debe disminuir la base imponible en 600.000€ por aplicación del ajuste primario.

TRON, S.A. → Ajuste extracontable negativo -600.000€

- NORTE, S.A. ha declarado unos gastos de 2.000.000€, cuando por aplicación del valor de mercado, los gastos fiscales serían de 1.400.000€, por lo que procede aumentar la base imponible en 600.000€ por aplicación del ajuste bilateral o correlativo.

NORTE, S.A. → Ajuste extracontable positivo de +600.000€

La Administración Tributaria también propondrá un ajuste secundario o de calificación de rentas, teniendo en cuenta que el beneficiario del trasvase patrimonial producido por la operación vinculada ha sido el socio (TRON, S.A.).

El ajuste secundario propuesto será:

TRON, S.A.	NORTE, S.A.
<b>70% 600.000 = 420.000€ Dividendo participación en beneficios</b>	<b>600.000€, retribución de fondos propios</b>
<b>Resto 180.000 (30% 600.000) otra utilidad por la condición de socio</b>	

El resumen de ajustes extracontables propuestos por la Administración Tributaria serían:

<u>TRON, S.A.</u>	<u>NORTE, S.A.</u>				
<b>-600.000€ (ajuste primario)</b>	<b>+600.000€ (ajuste bilateral)</b>				
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;"><b>+420.000€</b></td> <td style="width: 50%; text-align: center;"><b>(ajuste secundario)</b></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"><b>+180.000€</b></td> <td></td> </tr> </table>		<b>+420.000€</b>	<b>(ajuste secundario)</b>	<b>+180.000€</b>	
<b>+420.000€</b>	<b>(ajuste secundario)</b>				
<b>+180.000€</b>					

Si TRON, S.A. y NORTE, S.A. llegan a un acuerdo, y TRON, S.A. restituye patrimonialmente a NORTE, S.A. por importe de 600.000€, el ajuste secundario no se aplicará. La restitución debería producirse antes de que se dicte la liquidación derivada de la propuesta de regularización realizada por la Administración Tributaria. El importe de la restitución no tendrá efectos fiscales en ninguna de las dos sociedades.

■ **Los ajustes extracontables: ¿quien puede aplicarlos?**

Hemos visto dos realidades (contable y fiscal), que circulan de forma paralela bajo una misma pretensión, que las operaciones entre partes vinculadas se reflejan

atendiendo a la valoración que otorgarían partes independientes en condiciones de libre competencia, (valor razonable/ valor de mercado).

La norma contable establece la obligatoriedad de la contabilización de las mismas y de sus posibles diferencias valorativas atendiendo al fondo económico de la operación realizada (en empresas del grupo). La norma fiscal establece una norma imperativa de valoración que obliga tanto al contribuyente como a la Administración Tributaria, el valor de mercado, con un perímetro de aplicación diferente al de la norma contable, pero coincidente en empresas del grupo bajo una situación de control, intersección en la que tiene cabida un gran número de operaciones realizadas entre partes vinculadas. En la mayoría de las situaciones, si nos encontramos ante unas condiciones de mercado fiables y óptimas, valor razonable y valor de mercado coincidirán.

**¿Quiere esto decir que para este tipo de operaciones norma contable y norma fiscal coinciden, y en consecuencia los efectos de las correcciones valorativas deben estar contabilizados, sin que tengan cabida los ajustes extracontables salvo en comprobaciones realizadas por la Administración Tributaria?**

Nos encontramos ante una situación polémica sobre la que existen posturas en todas las direcciones, que tiene su inicio en la exposición de motivos de la Ley 36/2006 que modificó la naturaleza de las operaciones vinculadas, en la misma se afirma de forma categórica que "*el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el establecido en el ámbito contable*", lo que propició una corriente doctrinal en el sentido de no admitir ajustes extracontables o admitirlos de forma exclusiva bajo la competencia de la Administración Tributaria. Esta corriente doctrinal es opuesta a otras opiniones a favor de los ajustes extracontables.

**Ni bajo la anterior normativa, ni en la normativa actual, está clarificado de forma nítida si los ajustes extracontables para reflejar las diferencias valorativas en operaciones entre partes vinculadas están permitidos y si el contribuyente tiene competencia para realizarlos.**

Entendemos que la norma contable, para empresas del grupo, obliga a contabilizar las mismas por su valor razonable así como las diferencias que puedan existir entre el valor convenido y el valor razonable, pero en la práctica económica real pueden acaecer numerosas situaciones en las que una operación entre partes vinculadas no esté registrada conforme a lo dispuesto en la normativa contable, se nos ocurren las siguientes:

- La empresa contabiliza a valor razonable, de acuerdo con lo previsto en la NRV 21ª solo las operaciones entre empresas del grupo, no el resto de operaciones vinculadas.
- La empresa no contabiliza las operaciones entre partes vinculadas de acuerdo con lo previsto en la NRV 21ª ya que:
  - ✓ No existen comparables para determinar el valor razonable en el momento de la operación.
  - ✓ El valor razonable se obtiene y contrasta con posterioridad.
  - ✓ Existe un error contable.

**¿Qué ocurre en estos casos en los que una operación entre partes vinculadas no está registrada contablemente de acuerdo con lo previsto en la NRV 21ª y existen diferencias valorativas?**

**¿Puede el contribuyente, en aras a cumplir con diligencia sus deberes tributarios, y de determinar de forma correcta su base imponible del Impuesto sobre Sociedades, realizar los ajustes extracontables oportunos, e incluirlos en la declaración del Impuesto?**

En nuestra opinión, si ante una operación entre partes vinculadas **el contribuyente**, por cualquier causa, no puede contabilizar la misma de forma correcta, (de acuerdo a lo previsto en la NRV 21ª PGC), **estaría en disposición de realizar los ajustes extracontables oportunos** en la determinación de la base imponible del ejercicio y efectuar una declaración exacta, ya que el artículo 18 LIS es una norma de valoración imperativa que concierne tanto al contribuyente como a la Administración Tributaria. Realizar ajustes extracontables por parte del contribuyente, no priva a la Administración Tributaria la facultad de su comprobación posterior y evita riesgo fiscal al contribuyente.

El modelo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2015, en sus hojas de liquidación, claves 01011 y 01012 referidas a Operaciones Vinculadas: aplicación del valor de mercado (art. 18 LIS), indica lo siguiente en la explicación contenida en el Manual 2015, editado por la AEAT:

*“En el artículo 18 de la LIS se establece que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, se valorarán por su valor de mercado. El importe de la diferencia, en caso de existir, entre el valor de mercado y el valor convenido de las operaciones, se incluirá en la clave correspondiente, [01011] (aumentos) o [01012] (disminuciones)”.*

Lo que parece indicar que, implícitamente, se admiten los ajustes extracontables realizados por el contribuyente para consignar las diferencias valorativas en operaciones vinculadas, por lo menos a partir de ejercicios liquidados bajo la nueva normativa del impuesto, (Ley 27/2014). En los Manuales de los ejercicios anteriores, bajo la vigencia de la normativa anterior vigente hasta 31/12/2014, las instrucciones referentes a las casillas de aumentos y disminuciones por ajustes en operaciones vinculadas, indicaban que las correcciones se incluirían en la clave correspondiente (aumentos)/ (disminuciones), *“solamente si la Administración Tributaria ha corregido el valor normal de mercado”*. La diferencia de redacción es significativa.

#### ■ **Operaciones entre partes vinculadas: ejercicio integrado**

Vamos a desarrollar un ejercicio completo de operaciones entre partes vinculadas desde una doble perspectiva:

- a) Las entidades vinculadas contabilizan las operaciones de acuerdo con lo previsto en la norma contable (NRV 21ª PGC y consultas del ICAC).
- b) Las entidades vinculadas contabilizan las operaciones por su valor convenido, realizando los oportunos ajustes extracontables en la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

La sociedad NERVION, S.A. participa en un 80% en la sociedad FINTEX, S.A. NERVION, S.A. ha vendido un terreno, perteneciente a inversiones inmobiliarias, a FINTEX, S.A., de acuerdo con los siguientes datos:

- Importe de la venta 2.600.000€
- Valor contable 600.000€
- Valor de mercado 1.700.000€ (de acuerdo con los criterios de valoración de mercado, documentado en dos tasaciones de peritos independientes).

### **CASO A CONTABILIZACIÓN A VALOR RAZONABLE**

NERVION, S.A. ha obtenido un beneficio de 2.000.000€ siendo el beneficio económico real de 1.100.000€ (1.700.000-600.000).

Se está produciendo una transferencia patrimonial de fondos y recursos de la sociedad participada (FINTEX, S.A.) a uno de los socios (NERVION, S.A.) por un importe de 900.000€ correspondiente a la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado (2.600.000-1.700.000)

La citada diferencia tendrá la siguiente calificación contable:

NERVION, S.A.	FINTEX, S.A.
<b>80% 900.000= 720.000€ participación en beneficios</b>	<b>900.000€, retribución de fondos propios</b>
<b>20% 900.000=180.000€ otra utilidad por la condición de socio</b>	

#### **a) SOCIEDAD DOMINANTE (NERVION, S.A.)**

Por la operación realizada:

	D	H
<b>(572) Tesorería/Bancos</b>	1.700.000	
<b>a</b>		
<b>Terrenos (220)</b>		600.000
<b>Beneficio de Inversiones Inmobiliarias (772)</b>		1.100.000

Por la diferencia entre precio acordado y valor razonable:

	D	H
<b>(572) Tesorería/Bancos</b>	900.000	
<b>a</b>		
<b>Ingresos por participación en empresas del grupo (760)</b>		720.000
<b>Ingresos excepcionales (778)</b>		180.000

**b) SOCIEDAD DOMINADA (FINTEX, S.A.)**

Por la operación realizada:

	D	H
(220) Terrenos	1.700.000	
a		
Tesorería/Bancos (572)		1.700.000

Por la diferencia entre precio acordado y valor razonable:

	D	H
(113) Reservas voluntarias	900.000	
a		
Tesorería/Bancos (572)		900.000

(Con independencia de los efectos de la imposición indirecta, que no los consideramos y suponiendo que la entidad participada tiene suficientes reservas voluntarias).

En este caso NERVION, S.A. ya tiene incluido en su resultado contable, el importe de 2.000.000€, que fiscalmente podría corresponder a:

Ajuste primario ...	-900.000€
Ajuste secundario ...	+720.000€ participación en beneficios +180.000€ otra utilidad por socio
Resultado contable ...	2.000.000€

---

Base Imponible Previa      2.000.000€ = Resultado contable

No es necesario realizar ajustes en la determinación de la base imponible del ejercicio, salvo el correspondiente a la posible exención por lo percibido en concepto de participación en beneficios, si cumple con los requisitos establecidos (participación >5% y pertenencia de la participación >1 año).

**NERVION, S.A./Base Imponible**

Resultado contable ...	2.000.000€
Exención por dividendos ...	-720.000€
Base Imponible ...	1.280.000€

**CASO B CONTABILIZACIÓN A VALOR CONVENIDO**

Ambas entidades habrán contabilizado las operaciones de la siguiente forma:

**a) SOCIEDAD DOMINANTE (NERVION, S.A.)**

	D	H
(572) Tesorería/Bancos	2.600.000	
a		
Terrenos (220)		600.000
Beneficio de Inversiones Inmobiliarias (772)		2.000.000

b) **SOCIEDAD DOMINADA (FINTEX, S.A.)**

	D	H
(220) Terrenos	2.600.000	
a		
Tesorería/Bancos (572)		2.600.000

(Con independencia de los efectos de la imposición indirecta).

Fiscalmente, por aplicación del art. 18 LIS, deberán realizar los siguientes ajustes extracontables por la diferencia entre valor convenido y valor de mercado.

	NERVION, S.A.	FINTEX, S.A.
<b>Ajuste primario</b>	<b>-900.000€ (en el ejercicio)</b>	
<b>Ajuste bilateral</b>		<b>+900.000€ (en el ejercicio de la transmisión posterior del terreno)</b>

Y calificarán la diferencia en el correspondiente **ajuste secundario**:

NERVION, S.A.	FINTEX, S.A.
<b>80% 900.000= 720.000€ participación en fondos propios</b>	<b>900.000€, retribución de fondos propios</b>
<b>20% 900.000=180.000€ otra utilidad por la condición de socio</b>	

**Este ajuste secundario se podrá evitar si la entidad favorecida, NERVION, S.A. , restituyese patrimonialmente a FINTEX, S.A. por un importe de 900.000€, antes de que en caso de una comprobación por la Administración Tributaria, se notifique la liquidación derivada del ajuste de calificación.**

La incidencia de estos ajustes determinará la siguiente base imponible:

NERVION, S.A.		FINTEX, S.A.
<b>Resultado contable</b>	<b>2.000.000€</b>	<b>Ajuste bilateral +900.000€ en el ejercicio posterior en el que se transmita el terreno, al ser un inmovilizado no amortizable, por aplicación del art. 20 LIS</b>
Ajuste primario →	-900.000€	
Ajuste secundario →	+720.000€	
	+180.000€	
<b>Base Imponible Previa</b>	<b>2.000.000€</b>	
<b>Exención participación en beneficios</b>	<b>-720.000€</b>	
<b>Base Imponible</b>	<b>1.280.000€</b>	

El ajuste secundario es evitable, vía restitución patrimonial.

- **RESERVA DE CAPITALIZACIÓN:  
REDUCCIÓN BASE IMPONIBLE  
IMPORTE REDUCCIÓN  
CÁLCULO  
REQUISITOS**

Es una **reducción** a la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades, que podemos aplicar de forma directa mediante un **ajuste extracontable negativo** en la determinación de la misma.

- **REDUCCIÓN DEL 10% DEL INCREMENTO DE FONDOS PROPIOS**

El incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia existente entre los fondos propios al final del ejercicio y los fondos propios al inicio del ejercicio.

- **NO PUEDE SUPERAR EL 10% DE LA BASE IMPONIBLE PREVIA DEL PERÍODO IMPOSITIVO.**

La Base Imponible previa que se toma como magnitud es la anterior a la aplicación de esta reducción.  
 $BI = RC \pm \text{Ajustes Extracontables} = \text{Base Imponible Previa}$   
(art. 11 a 25 LIS)

En caso de insuficiencia de base imponible, los importes pendientes se podrán aplicar en los periodos impositivos que finalicen en los 2 años posteriores y sucesivos.

- **REQUISITOS A CUMPLIR.**

- a) Que el importe del incremento de los fondos propios se mantenga durante un plazo de 5 años, salvo que existan pérdidas contables de la entidad.
- b) Que se **dote una reserva contable** por el importe de la reducción, que deberá figurar identificada y separada, y será **indisponible durante el plazo de 5 años.**

- **INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS**

Dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, más los correspondientes intereses de demora. Se realizará por el propio contribuyente en el período de incumplimiento.

¡¡OJO!! La AEAT interpreta que, si se incumple la **regularización, es total**, por toda la reserva de capitalización reducida ese ejercicio, no por el porcentaje de incumplimiento.

Esta reducción trata de favorecer el mantenimiento de los beneficios en la empresa, para mejorar su capitalización patrimonial.

---

- **RESERVA DE NIVELACIÓN:  
EN EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN (PYMES)  
CÁLCULO DE SU IMPORTE.  
REQUISITOS.**

---

- Las **empresas de reducida dimensión (ERD)**, (cifra de negocios inferior a 10 millones de euros en el ejercicio anterior), podrán **reducir su base imponible en un 10% de su importe**, sin que esta minoración pueda superar el millón de euros (**1.000.000 euros, límite**)

- **RESERVA DE NIVELACIÓN**

**10% BASE IMPONIBLE POSITIVA**

**BI = RC +/- Ajustes - <BINs>**

**LÍMITE: 1.000.000€**

- **DOTACIÓN DE UNA RESERVA CONTABLE POR EL IMPORTE DE LA MINORACIÓN**

- Con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible.
- La reserva será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la reversión/adición a la base imponible de las cantidades reducidas por este concepto.

- **REVERSIÓN DE LAS CANTIDADES REDUCIDAS EN CONCEPTO DE RESERVA DE NIVELACIÓN**

En los **5 años** inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en el que se realice la minoración, **cuando se tenga una base imponible negativa (hasta dicho importe)**.

Si hay importes restantes o no existe base imponible negativa, se adicionará **el 5º año en todo caso**.

- **INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS**

En el período impositivo que tenga lugar el incumplimiento, se integrará en la cuota íntegra la parte proporcional correspondiente a las cantidades reducidas, **incrementadas en un 5% más intereses de demora**.

La Reserva de Nivelación es una minoración de la base imponible, para empresas de reducida dimensión, que se aplica con un ajuste extracontable negativo en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y, posteriormente, revierte con ajustes de signo contrario en los 5 años siguientes. Es en consecuencia una diferencia temporaria (DT), que da lugar a un pasivo por impuesto diferido en contabilidad.

- **BASES IMPONIBLES NEGATIVAS**  
**COMPENSACIÓN/IMPORTES/LÍMITES.**  
**COMPROBACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.**  
**INFRACCIONES Y SANCIONES.**

La declaración de **inconstitucionalidad** parcial del **Real Decreto-Ley 3/2016**, afecta a los límites en la **compensación de bases imponibles negativas (BINs)**, en lo relativo a las grandes empresas, (cifra de negocios mayor o igual a 20 millones de euros).

Los límites especiales del **50% y 25%** de la base imponible **desaparecen**, así lo recoge el Manual de la AEAT del Impuesto sobre Sociedades 2023, al establecer que:

*"Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación".*

- En **todo caso** es posible compensar BINs hasta el importe de **1.000.000€**.
- Los límites previstos **no se aplicarán** en el período impositivo en el que se produzca la **extinción de la sociedad**, salvo que la extinción se produzca por aplicación del Régimen Fiscal Especial de reestructuraciones fiscales (fusiones, escisiones, ...)
- La limitación no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a **quitas y esperas** consecuencia de acuerdos con los acreedores no vinculados al contribuyente.
- En **sociedades de nueva creación que realicen actividades económicas**, la limitación no se aplicará en los 3 primeros períodos impositivos en los que se genera base imponible positiva.

- **RESTRICCIONES A LA COMPENSACIÓN DE BINS: ADQUISICIÓN DE SOCIEDADES INACTIVAS**

Para que opere esta restricción, deben concurrir las siguientes circunstancias, **de forma conjunta**:

- a) **Cambio del grupo mayoritario de control**  
La mayoría del capital social **es adquirido** por personas vinculadas o por una sola persona con **posterioridad al período impositivo en que se generó la base imponible negativa**.  
Que las personas que adquieren el capital hubieran tenido una **participación inferior al 25%** a la conclusión del **período impositivo en que se generó la base imponible negativa**.
- b) **Circunstancias relativas a la situación de la entidad adquirida** (se encuentre en alguna de estas circunstancias)
  1. **No** hubiese realizado **actividad económica** alguna dentro de los **3 meses anteriores** a su adquisición.
  2. Que en los **2 años posteriores** a la adquisición cambiase o realizase una **actividad económica diferente o adicional**, que incremente su cifra de negocios en el 50% de la media de los 2 años anteriores.
  3. Que se trate de una **entidad patrimonial**.

4. Que la entidad haya sido **dada de baja en el índice de entidades** por no haber presentado la declaración del Impuesto sobre Sociedades en 3 períodos impositivos consecutivos.

- **LA COMPROBACIÓN DE LA COMPENSACIÓN DE BINS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

El derecho de la Administración Tributaria para comprobar e investigar bases imponible negativas pendientes de compensación, **prescribirá a los 10 años, a contar desde el día siguiente a aquel que finalice el plazo establecido para presentar la declaración correspondiente** al período impositivo en que se generó el derecho a compensación.

**La acreditación de la base imponible negativa**, en caso de comprobación por la Administración Tributaria, **debe ser total** (ingresos, gastos, facturas emitidas y recibidas y justificantes del inmovilizado...), dentro del plazo del período de prescripción. (Si declaro una BINs **debo guardar absolutamente todos los justificantes** que prueben la misma, al menos durante 10 años + 1 año).

Transcurrido el período de prescripción del derecho a comprobación de las mismas, bastará acreditar la BINs con la declaración correspondiente del Impuesto sobre Sociedades y la contabilidad depositada en el Registro Mercantil.

- **INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR DECLARAR BINs FICTICIAS O NO REALES**

Recordamos que declarar y compensar BINs de forma impropia, constituye **infracción tributaria grave**, sancionable con una multa del 15% del importe declarado impropia. **Recuerde que la comprobación de BINs es un objetivo recurrente en todos los Planes de Control Tributario de la AEAT.**

### **RECOMENDACIONES**

- Siempre que declare una BINs, asegúrese de que la misma es real y sólida, soportada con documentación suficiente.
- En el ejercicio en que se declare una BINs, la contabilidad tiene que estar legalizada y las cuentas anuales presentadas en el Registro Mercantil.
- Guarde toda la documentación que soporte la BIN durante un período de 10 años + 1.
- No declare BINs o compense las mismas si tiene dudas sobre su veracidad o soporte total.



**economistas**  
Docentes e Investigadores  
**REAF-REGAF** Asesores Fiscales  
Σ economistas y titulados mercantiles



---

- **EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN**  
**INCENTIVOS FISCALES**

---

Recordamos los **incentivos fiscales** para PYMES, que sean consideradas **Empresas de Reducida Dimensión**, (ERD), por tener un importe neto de la cifra de negocios inferior a 10 millones de euros, en el ejercicio inmediato anterior, o haber podido aplicar una prórroga en este régimen especial.

- **LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN ASOCIADA A LA CREACIÓN DE EMPLEO**

Para elementos **nuevos** del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, **afectos** a actividades económicas, siempre que se **incremente** la **plantilla** media de trabajadores, y se mantenga el citado incremento.

$120.000€ \times \text{Incremento medio de Plantilla} = \text{Libertad de Amortización}$

- **AMORTIZACIÓN ACELERADA DE ELEMENTOS NUEVOS DEL INMOVILIZADO MATERIAL, INVERSIONES INMOBILIARIAS Y DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE** (Sin necesidad de creación de empleo).

$\text{Coeficiente Máximo de Amortización Lineal} \times 2 = \text{Amortización Acelerada}$

- **PÉRDIDAS POR DETERIORO DE LOS CRÉDITOS POR POSIBLES INSOLVENCIAS DE DEUDORES** (Dotación estadística)

1% sobre Base Deterioro

(+) Saldos deudores

(-) Deterioros deducibles (art. 13 LIS)

(-) Deterioros no deducibles

Requiere contabilización del deterioro

- **RESERVA DE NIVELACIÓN**

10% de la Base Imponible

Límite 1.000.000€ al año (por ejercicio)

Diferencia Temporal reversible

Requiere requisitos de contabilización

- **CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO, MAYOR LÍMITE DE DEDUCIBILIDAD**

Se tomará el duplo del coeficiente máximo de amortización lineal, multiplicado por 1,5.

Límite = Coef. máx.  $\times 2 \times 1,5 =$  Coef. Máx.  $\times 3$  (en activos fijos del inmovilizado material nuevos)