

Autores:

Luis Alfonso Rojí Chandro

Profesor de Sistema Fiscal Español
y Tributación de Sociedades

(Universidad Autónoma de Madrid)

Miembro de la Asociación Española
de Asesores Fiscales (AEDAF)

Miembro del Registro
de Economistas Asesores Fiscales
(REAF)

Miembro del Registro de
Economistas Auditores (REA)

M.ª Carlota Rodríguez Álvaro

Abogado/Economista

(L.A. Rojí Asesores Tributarios)

Silvia Rojí Pérez

Licenciada en Administración
de Empresas

(L.A. Rojí Asesores Tributarios)

*Tax Compliance en el **IMPUESTO** sobre Sociedades (I)*

La cuantificación, control, eliminación y gestión del riesgo fiscal es una variable fundamental en el desarrollo de una actividad empresarial, a través de una política de cumplimiento tributario firme y decidida, encabezada por el Órgano de Administración de la sociedad. Una de las posibles fuentes de contingencias fiscales significativas, es la incorrecta liquidación del Impuesto sobre Sociedades, como tributo más significativo de índole empresarial.

Concienciar a las empresas en la prevención y control de riesgos significativos en la liquidación del tributo, es el objetivo de una serie de artículos, impulsados por la actualidad que ha despertado la aprobación de la Norma UNE 19602 de Sistemas de Gestión de Compliance Tributario.

PALABRAS CLAVE

Tax compliance, riesgo fiscal, Impuesto sobre Sociedades.



El riesgo tributario, asociado a la posibilidad de exigencia de deudas tributarias adicionales a las declaradas (cuotas, intereses de demora, sanciones, recargos...), se contempla en la actualidad como uno de los riesgos principales que puede afectar a empresas y organizaciones, con independencia de su actividad, ámbito territorial y tamaño. Cualquiera que realice una actividad económica puede estar sometido a riesgo tributario (RIESGO FISCAL), ya que las obligaciones tributarias generadas y exigibles pueden no ser cumplidas de forma correcta, incluso a pesar del interés y voluntad del contribuyente.

La evaluación, control y gestión del riesgo tributario es una labor imprescindible en el contexto interno de cada empresa, siendo

aconsejable afrontar esta tarea de forma continua, ordenada y sistemática, mediante la implantación de objetivos y programas que refuercen el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Una de las posibles fuentes de riesgo tributario y contingencias fiscales (quizás la más importante en el contexto de desarrollo de una actividad empresarial), es el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del Impuesto sobre Sociedades y su declaración/liquidación ejercicio a ejercicio. El cumplimiento con garantía y seguridad de estas obligaciones tributarias exige una especie de «auditoría fiscal permanente», que puede ser realizada como parte integrante de un programa general de cumplimiento tributario (TAX COMPLIANCE), con los objetivos,

procesos y procedimientos adaptados a las peculiaridades que la propia estructura del impuesto requiere.

Concienciar a las empresas de la necesidad de programas de prevención y control de riesgos tributarios significativos en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, es el objetivo de la serie de artículos que ahora comenzamos, impulsados por la actualidad que ha despertado en este tema la aprobación reciente de la Norma UNE 19602 de Sistemas de Gestión de Compliance Tributario.

La gestión del riesgo fiscal es una variable fundamental en el desarrollo de una actividad empresarial

Las ideas que pretendemos desarrollar provienen del conocimiento académico que tenemos de la estructura del Impuesto sobre Sociedades, de la experiencia profesional en su aplicación práctica y de la experiencia en la asistencia a comprobaciones e inspecciones por parte de la Administración Tributaria en el control de este tributo.

CONCEPTOS BÁSICOS

Enlazado nuestro artículo «Auditoría de Impuestos y Riesgo Fiscal» publicado en esta revista en 2015, con lo previsto de la Norma UNE 19602 de Sistemas de Gestión de Compliance Tributario, podemos establecer y recordar los siguientes conceptos básicos:

Riesgo Fiscal / Tributario

Es la posibilidad de que a un sujeto pasivo de un tributo, le sean exigidos importes adicionales de pago en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, como consecuencia de la

no aplicación o de la aplicación inadecuada de una norma tributaria.

La existencia de riesgo fiscal puede ser consecuencia de prácticas económicas y contables poco recomendables, pero también es debido a la complejidad del sistema tributario, sus continuas modificaciones, la interpretación errónea de preceptos, el cambio de doctrina oficial interpretativa o la utilización de planificaciones fiscales agresivas.

Puede existir un riesgo fiscal latente (incumplimiento directo de la norma tributaria) y un riesgo fiscal sobrevenido no esperado por el obligado tributario que actuó en la creencia del cumplimiento correcto de sus obligaciones tributarias. Este riesgo no esperado es consecuencia fundamentalmente de la interpretación de conceptos específicos de la normativa tributaria, acuñados por la doctrina o jurisprudencia fiscal en ejercicios posteriores a la realización de los hechos por el sujeto pasivo, o de la calificación de actos o negocios por la Inspección Fiscal de forma diferente a la otorgada por el sujeto pasivo cuando planificó los mismos (expedientes de abuso de derecho, conflicto en la aplicación de la norma tributaria, simulación negocial, planificación fiscal agresiva...).

Este tipo de riesgos tributarios afecta a todas las organizaciones, con independencia de su tamaño, sector de actividad, presencia interna o internacional, por lo que cualquier empresa que desarrolle una actividad económica, puede estar sometida al mismo, al generar obligaciones tributarias como sujeto pasivo de los tributos que le afecten.

El riesgo fiscal debe considerarse como un componente más en los sistemas de gestión del riesgo de la empresa, por lo que es importante su cuantificación y control ante la probabilidad de que dicho riesgo se manifieste.

La importancia del control y gestión de este tipo de riesgo tributario, obedece a las siguientes razones:

- a) Voluntad de la empresa, socios y órganos de dirección, de realizar un cumplimiento tributario exigente, de riesgo cero, dentro de un entorno cooperativo con la Administración Tributaria.
- b) La exigencia de que los estados financieros de una empresa representen la imagen fiel de la entidad. Si existen riesgos fiscales materiales, los mismos deben estar cuantificados e incorporados a la información contable de la entidad.
- c) Un riesgo fiscal muy significativo y con un alto grado de probabilidad en su materialización, puede poner seriamente en peligro la continuidad de una empresa o negocio, y en todo caso un impacto muy negativo en su tesorería.
- d) La cuantía del riesgo fiscal puede derivar en la existencia de responsabilidades administrativas o penales para el obligado tributario, empresa y sus órganos de administración por la vía de la derivación de responsabilidad.

El riesgo fiscal se materializa por la existencia de contingencias fiscales. La posibilidad/probabilidad de que se produzca el riesgo, podemos calificarla como:

- RIESGO BAJO: baja probabilidad de materialización.
- RIESGO MEDIO: probabilidad intermedia, creciente.
- RIESGO ALTO: alta probabilidad, materialización prácticamente segura.

Contingencia Fiscal / Tributaria

Una contingencia es una condición o situación existente en el momento de devengo de un tributo cuyo efecto vendrá determinado por sucesos futuros que pueden o no acaecer. Desde el punto de vista impositivo, se considera contingencia fiscal todo lo que supone la falta de pago o de reconocimiento

de la obligación respecto a cualquier impuesto devengado en el ejercicio, o de ejercicios pasados no prescritos, que pudieran ser debidos por el obligado tributario. El suceso futuro es la detección de la contingencia por parte de la Administración Tributaria, con lo que la contingencia se convertirá en un pasivo real.

Desde el punto de vista contable, hay que distinguir entre contingencia y provisión, de tal forma que la contingencia fiscal se convertirá en un gasto y un pasivo contable cuando exista una obligación por parte del obligado tributario, como señala la Norma de Registro y Valoración 15ª del Plan General de Contabilidad. En caso contrario, bastará con informar en la memoria de las contingencias que tenga la empresa que no lleguen a cumplir la definición y los criterios de reconocimiento del pasivo contenidos en el Marco Conceptual. Cuando el riesgo de materialización sea remoto, ni siquiera será obligado incluir información en la memoria.

El cumplimiento tributario (Tax Compliance), está dirigido a prevenir la existencia de riesgos fiscales

Las contingencias fiscales delimitan un riesgo fiscal cierto en la medida que las mismas alcanzan grado de exigibilidad. Las contingencias tributarias son consecuencia de la posibilidad de que se produzcan las siguientes situaciones:

- a) La falta de presentación o la presentación de autoliquidaciones tributarias que conllevan errores, como consecuencia de cuya corrección, por parte de la propia organización o por la Administración Tributaria, resulte una cuota tributaria mayor que la contabilizada y/o satisfecha por la



- organización, o la minoración de un crédito fiscal.
- b) La falta de presentación o la presentación de autoliquidaciones elaboradas a partir de una interpretación de la normativa tributaria aplicable que no coincida con la mantenida por la Administración Tributaria o por los Tribunales de Justicia, ya sea en el momento de dicha presentación, ya sea posteriormente como consecuencia de la aparición de una doctrina administrativa o de una jurisprudencia nueva (o de un cambio de criterio en cualquiera de ellas), y que conlleve la eventual exigencia de una cuota tributaria mayor que la contabilizada y/o satisfecha por la organización.
 - c) La generación de una deuda tributaria al realizar operaciones susceptibles de ser regularizadas, sobre la base de la correspondiente normativa anti-abuso que resulte aplicable.
 - d) La asunción por la organización de deudas tributarias de terceros, por obligación legal, como consecuencia de conductas o actos de la organización, que no son necesariamente ilícitos y que pueden convertirle en sucesora de dichas deudas de terceros o en responsable tributario de las mismas.
 - e) El impago de deudas tributarias que puedan dar lugar a:
 - 1. La comisión de infracciones administrativas tributarias, vinculadas o no a cuotas tributarias, que la Administración Tributaria considere insatisfechas, como consecuencia de conductas negligentes o intencionadas realizadas por la organización o en su nombre.
 - 2. La comisión de delitos contra la Hacienda Pública que resulten penalmente atribuibles a la organización.
 - f) El incumplimiento de obligaciones tributarias formales.
 - g) En general, cualquier incumplimiento o cumplimiento defectuoso de un requisito.
 - 1. Derivado de una relación jurídico-tributaria.
 - 2. Asumido por la organización con carácter voluntario.
 - h) Cualquier incumplimiento, formal o material, no contemplado en los anteriores apartados y que pueda derivar en una deuda o sanción tributarias.
- La clasificación de las contingencias fiscales puede obedecer a varios criterios, no siendo una tarea fácil, vamos a utilizar dos comúnmente aceptados:

a) POR GRADO DE EXIGIBILIDAD

- PROBABLES, de exigibilidad cierta, segura, ante una eventual actuación de la Administración Tributaria.
- POSIBLES, que en caso de ser exigibles por la Administración Tributaria, pueden existir argumentos para defender un comportamiento diligente por el obligado tributario.
- REMOTAS en las que existe un sólido apoyo doctrinal y jurídico para defender el comportamiento del obligado tributario.

b) POR SU CUANTÍA/IMPORTE

Fácilmente calificables como de cuantía baja, intermedia o elevada, siendo el propio obligado tributario quien establece estos límites en función de los parámetros de su actividad, y los efectos sobre la misma, proporcionándolas a variables como el activo, fondos propios, pasivo corriente, ventas, tesorería...

Mapa de Riesgos Fiscales

Conclusiones efectivas de la realización de un análisis detallado de los riesgos tributarios de una entidad, en el ejercicio de una actividad empresarial, valorando las probabilidades de materialización de contingencias fiscales, su cuantificación y las consecuencias de la entidad y su entorno (Órgano de Administración), en función de la importancia relativa del riesgo descrito.

Objetivo de Cumplimiento Tributario

Resultado establecido a lograr. Puede ser estratégico, táctico u operativo. Se puede aplicar en diferentes niveles, para toda la organización, para parte de la organización, por proyectos, productos, procesos. Puede expresarse de diversas formas, resultado, propósito, criterio y afectar de forma específica a cada tributo que conforma la obligación tributaria general de un contribuyente. Debe estar establecido con la finalidad de lograr resultados específicos de manera eficaz.

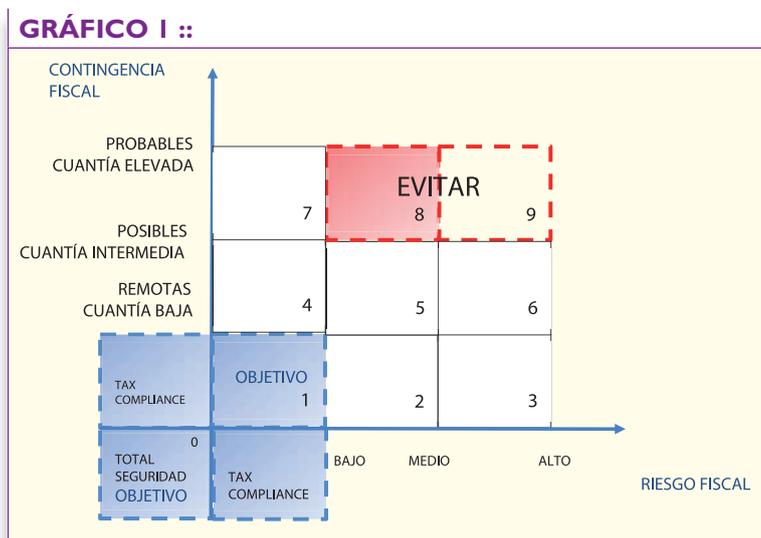
Sistema de gestión de cumplimiento tributario/Tax Compliance

Sistemas de gestión y control aplicados al ámbito de la prevención, detección, gestión y eliminación o reducción del riesgo tributario, con el objetivo de evitar que se puedan materializar contingencias tributarias concretas.

Los sistemas de control del riesgo tributario (Tax Compliance), estarán dirigidos a evitar/prevenir la manifestación concreta del riesgo en:

- a) Delitos Fiscales contra la Hacienda Pública.
- b) Infracciones Tributarias administrativas que den lugar a la existencia de cuotas tributarias adicionales, intereses de demora y sanciones tributarias.
- c) Generación de deudas tributarias inesperadas con cuotas o intereses de demora.
- d) Asunción/Derivación de deudas tributarias de terceros, en supuestos de responsabilidad y sucesión de empresas.

Podemos visualizar de forma simple, gráficamente, dónde debemos situar nuestro objetivo de cumplimiento tributario, al que nos tiene que conducir nuestro sistema de TAX COMPLIANCE:



EL RIESGO TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Impuesto sobre Sociedades es uno de los tributos más importantes que incide en la empresa, lo que determina que errores o incumplimientos en la liquidación del mismo den lugar a la existencia de riesgos fiscales que puedan confirmar contingencias fiscales muy significativas.

El objetivo principal de cumplimiento tributario de primer nivel en este impuesto, es que la liquidación derivada del proceso de cierre contable y fiscal del ejercicio, refleje un comportamiento consistente con la aplicación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, cuantificando la obligación tributaria del sujeto pasivo con exactitud, sin que existan contingencias y riesgos fiscales significativos.

Los errores o incumplimientos en el Impuesto sobre Sociedades, implican contingencias fiscales significativas

Este objetivo de cumplimiento en el Impuesto sobre Sociedades, debe acompañarse de objetivos de segundo nivel, ligados a la propia estructura del tributo, que se pueden concretar en los siguientes: (a título meramente orientativo).

- Que el resultado contable de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, como punto de partida para la determinación de la base imponible del ejercicio, sea sólido y refleje la imagen fiel de las operaciones del ejercicio.
- Que todas las áreas de riesgo en las que incide la propia normativa del Impuesto sobre Sociedades, hayan sido chequeadas

y verificadas, cumpliendo sus objetivos de cumplimiento propios.

- Que la base imponible del ejercicio recoja los oportunos ajustes extracontables, las diferencias de calificación, valoración e imputación temporal, que puedan existir por divergencias entre norma contable y norma fiscal.
- Que los ajustes extracontables para la determinación de la base imponible estén debidamente cuantificados y calificados como diferencias permanentes o temporarias.
- Que los gastos contables, no deducibles fiscalmente, estén debidamente detectados, cuantificados y soportados.
- Que las operaciones vinculadas estén detectadas (el perímetro de vinculación establecido), aplicando a las mismas el valor de mercado determinado conforme a los métodos de valoración establecidos en la normativa del Impuesto. Sobre las mismas, deberá existir la documentación soporte que su regulación tiene establecida.
- Que la aplicación de exenciones esté debidamente aplicada, cuantificada y soportada.
- Que la aplicación de reducciones en la base imponible, susceptibles de aplicación, estén correctamente aplicadas, cuantificadas y soportadas (Patent Box, Reserva de Capitalización, Reserva de Nivelación...).
- Que las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, que se compensen o declaren en el ejercicio, sean sólidas (estén declaradas en ejercicios anteriores, sean consistentes con la actividad y contabilidad del obligado tributario, y tengan el adecuado medio de prueba documental y material).
- Que el tipo impositivo se aplica correctamente.

- Que las deducciones de la cuota por doble imposición internacional, jurídica y económica, se aplican correctamente en las condiciones y límites establecidos, obediendo a ingresos contabilizados, susceptibles de aplicar esta deducción, que estén debidamente soportados.
- Que se hayan aplicado las deducciones de la cuota por incentivos e inversiones que correspondan a los conceptos regulados en la normativa del impuesto, con conceptos y cuantías debidamente soportados, respetando los límites y condiciones establecidos.
- Que se hayan presentado y liquidado los pagos fraccionados del ejercicio en tiempo y por la modalidad adecuada, estando debidamente soportados y contabilizados.
- Que las retenciones soportadas se hayan realizado de manera efectiva y estén formalmente documentadas.
- Que estén debidamente calculados, contabilizados y soportados el impuesto corriente y el impuesto diferido del ejercicio, reflejando la cuota diferencial a ingresar o devolver de forma exacta.
- Que los activos/pasivos fiscales que inciden en el ejercicio, o en ejercicios posteriores, estén debidamente contabilizados y cuantificados.
- Que la aplicación de posibles regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades, cumpla con los requisitos establecidos para su aplicación.

En función de la estructura y funcionamiento de este impuesto, el riesgo fiscal puede derivarse de hechos o situaciones acaecidas en un ejercicio concreto o en ejercicios posteriores en los que la Administración Tributaria tenga vigente la potestad de inspección/comprobación y prolongarse y tener impacto en otros ejercicios fiscales posteriores. El control y gestión de los objetivos de cumplimiento,



ejercicio a ejercicio, de forma continuada, reducirá ostensiblemente la probabilidad de materialización de riesgos y contingencias fiscales, evitando cuotas tributarias adicionales, intereses de demora, recargos, sanciones tributarias, derivación de responsabilidad al Órgano de Administración y, en el peor de los casos, expedientes por Delito Fiscal contra la Hacienda Pública.

MAPA DE RIESGOS: ÁREAS SENSIBLES

La propia estructura del Impuesto sobre Sociedades nos sirve de guía para establecer un mapa de riesgos, que determina las áreas sensibles sobre las que ejercer el debido control y prevención dentro del Tax Compliance particular de este tributo. Recordemos su estructura básica y sus magnitudes y parámetros fundamentales:



RESULTADO CONTABLE DEL EJERCICIO

(±) Ajustes extracontables positivos y negativos al resultado contable

- (Por rentas exentas)
- (Por criterios de imputación temporal)
- (Por limitación a la deducibilidad de gastos)
- (Por criterios de valoración contable diferente al fiscal)
- (Por exenciones para evitar la doble imposición)

(-) Reducciones en la base imponible

- (Reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles)
- (Reserva de capitalización)
- (Reserva de nivelación)

RENTA DEL PERÍODO

- (-) Compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores**

BASE IMPONIBLE

x Tipo de gravamen

CUOTA ÍNTEGRA

- (-) Deducciones por doble imposición internacional (económica y jurídica)**
- (-) Bonificaciones de la cuota**
 - (Rentas obtenidas en Ceuta y Melilla)
 - (Prestación de servicios públicos locales)

CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA

- (-) Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades**
 - (Actividades de I+D e innovación tecnológica)
 - (Inversiones en producciones cinematográficas)
 - (Creación de empleo)
 - (Creación de empleo para trabajadores con discapacidad)
 - Con límites sobre Cuota Íntegra Ajustada Positiva (25%-50%)

CUOTA LÍQUIDA

- (-) Pagos a cuenta**
 - (Pagos fraccionados)
 - (Retenciones e ingresos a cuenta)

CUOTA A INGRESAR O DEVOLVER

Debiendo incidir sobre los siguientes conceptos y magnitudes:

$$\text{BASE IMPONIBLE} = \text{Resultado Contable} \pm \text{AJUSTES} - \text{REDUCCIONES} - \text{<BI Negativas>}$$

$$\text{CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA} = \text{CUOTA ÍNTEGRA} - \text{DDI Internacional} - \text{Bonificaciones}$$

(Magnitud para aplicación de límites)

$$\text{CUOTA LÍQUIDA} = \text{CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA} - \text{D. Incentivar actividades}$$

(Impuesto corriente del ejercicio)

$$\text{PAGOS A CUENTA} = \text{Pagos fraccionados} + \text{Retenciones soportadas}$$

(Impuesto pagado anticipadamente)

Estas magnitudes deben ser objeto de atención preferente a la hora de establecer y definir los objetivos del Tax Compliance particular de este impuesto.

Consideramos áreas sensibles aquellas que de acuerdo a la propia estructura

del Impuesto sobre Sociedades, inciden de forma sustantiva en la cuantificación y valoración de sus principales magnitudes, debiendo establecer objetivos de control sobre las mismas que desarrollaremos con procesos y procedimientos específicos.

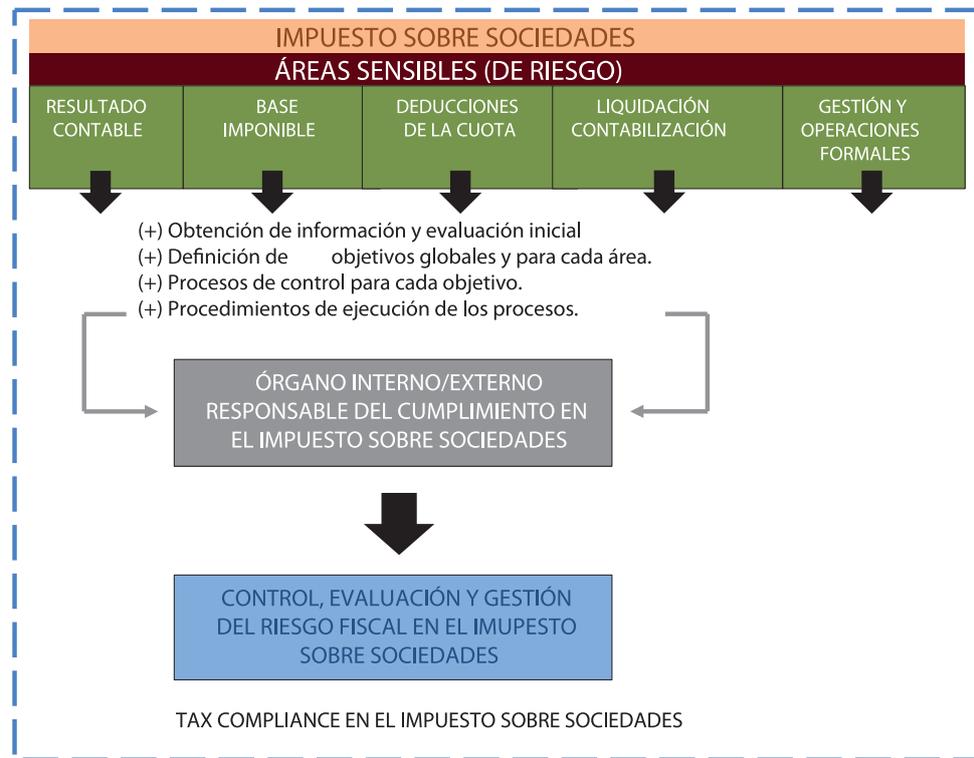
Podemos agruparlas y definir las de la siguiente forma:

- RESULTADO CONTABLE
- ACTIVIDAD ECONÓMICA/SOCIEDAD PATRIMONIAL
- BASE IMPONIBLE
 - IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS
 - AMORTIZACIONES
 - DETERIOROS/PROVISIONES
 - GASTOS DEDUCIBLES - NO DEDUCIBLES
 - GASTOS FINANCIEROS
 - TRANSMISIONES LUCRATIVAS / OPERACIONES SOCIETARIAS
 - OPERACIONES VINCULADAS
 - EXENCIONES DIVIDENDOS Y TRANSMISIÓN DE VALORES
 - RENTAS EN EL EXTRANJERO
 - REDUCCIONES EN BASE IMPONIBLE
 - BASES IMPONIBLES NEGATIVAS A COMPENSAR
- TIPOS DE GRAVAMEN
- DEDUCCIONES
 - DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL
 - DEDUCCIÓN POR INVERSIONES INCENTIVOS
 - DEDUCCIÓN POR REVERSIÓN DE MEDIDAS TEMPORALES
- GESTIÓN Y OBLIGACIONES FORMALES
 - PAGOS FRACCIONADOS/RETENCIONES SOPORTADAS
 - CONTABILIDAD/MEMORIA
- REGÍMENES ESPECIALES APLICABLES
- RIESGOS DE EJERCICIOS ANTERIORES
 - EJERCICIOS ABIERTOS A INSPECCIÓN
- RECURSOS/LITIGIOS CON LA ADMÓN. TRIBUTARIA
 - VALORACIÓN DEL RIESGO FISCAL

En lo relativo al Impuesto sobre Sociedades y sus particularidades dentro de un Sistema de Gestión de Cumplimiento Tributario (Tax Compliance), nos encontramos ante un ejercicio de auditoría fiscal permanente llevado por el obligado tributario, ejercicio a ejercicio, plasmado en objetivos, procesos y procedimientos, que sustenten un entorno de apli-

cación de los preceptos previstos en su normativa reguladora (Doctrina Administrativa y Jurisprudencia), reforzando en todo caso una actuación transparente y diligente del obligado tributario que elimine o limite la aparición de contingencias tributarias, reduciendo a cero (o haciendo tender a cero), la aparición de riesgos fiscales.

Esquemáticamente podemos concluir de la siguiente forma:



En definitiva y, por lo que respecta a este tributo, será la propia empresa/sociedad la que tras una evaluación inicial del riesgo fiscal, definirá los objetivos de cumplimiento globales y particulares de cada área sensible del Impuesto sobre Sociedades y verificará su cumplimiento ejercicio a ejercicio, designando internamente al órgano/personas responsables de su implementación y supervisión. En empresas de tamaño pequeño o reducido esta tarea de evaluación, control y reducción del riesgo fiscal puede externalizarse en asesores fiscales externos que presten servicios de asesoramiento tributario permanente.

ANÁLISIS DE ÁREAS SENSIBLES: OBJETIVOS Y PROCEDIMIENTOS

Hemos establecido que el objetivo principal de cumplimiento en el Impuesto sobre Sociedades, es que la liquidación derivada del cierre contable y fiscal del ejercicio, refleje de forma fiel el importe de la obligación tributaria del sujeto pasivo por la aplicación de los preceptos de la normativa del impuesto a la totalidad de operaciones realizadas por la entidad, existiendo por parte del obligado tributario una actuación diligente y transparente encaminada a minimizar la existencia de contingencias fiscales y su materialización en riesgos fiscales ciertos.

Para la consecución de este objetivo principal, es necesario el control de los objetivos parciales de cada área sensible de riesgo fiscal, que hemos enumerado en el mapa de riesgos.

La eliminación o minimización del riesgo en cada área influirá sustancialmente en el cumplimiento del objetivo principal, por lo que examinaremos cada una de ellas establecien-

Estableciendo objetivos concretos para áreas sensibles, mejoramos el cumplimiento global en el Impuesto sobre Sociedades

do los objetivos y procedimientos que nos facilitarán su control, desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades.

Resultado contable

Dentro de la estructura básica del Impuesto sobre Sociedades, la ecuación fundamental que delimita el cálculo de la base imponible del impuesto es la siguiente:

Base Imponible = Resultado Contable ± Ajustes Fiscales — BI<Negativas>

Considerando que la base imponible es una magnitud fundamental en este impuesto y que su control debe ser esencial en cualquier sistema de Tax Compliance referido al mismo, no debemos menospreciar ni olvidarnos del punto de partida que representa la primera parte de la ecuación, el Resultado Contable.

Aunque podamos conferir al Resultado Contable una cierta presunción de certeza, el mismo no es inalterable a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Así lo establece la propia Ley del Impuesto, Ley 27/2014 (LIS), en su artículo 131, al facultar a la Administración Tributaria a modificarlo (a los solos efectos de determinar la base imponible del impuesto), cuando la Inspección de los Tributos considere que el mismo es incorrecto, al no haberse aplicado de manera adecuada algunos de los fundamentos, conceptos, principios, normas de registro y valoración que la normativa mercantil establece (Código de Comercio, Ley Sociedades de Capital, Plan General de Contabilidad... y sus adaptaciones sectoriales, Consultas y Resoluciones del ICAC...). Únicamente el Resultado Contable que haya sido determinado de acuerdo a las citadas disposiciones legales y reglamentarias, servirá como punto de partida para la determinación de la base imponible.

Si el Resultado Contable no se ajusta a las citadas normas y principios, deberá ser corregido y adaptado a las normas aplicables por el propio contribuyente, ya que en caso contrario, lo podrá adaptar la Administración

Tributaria en el ejercicio de sus funciones de comprobación conforme a lo dispuesto en el artículo 131 LIS.

Esta adaptación del Resultado Contable por parte de la Administración Tributaria, a través de los órganos de Inspección, podría derivar en incrementos de la base imponible del ejercicio, con la correspondiente cuota dejada de ingresar, más intereses y sanciones, determinando una contingencia tributaria que pone de manifiesto la existencia de riesgo fiscal.

El objetivo de partida es que el Resultado Contable de una empresa sea una magnitud sólida y represente la imagen fiel

Por ello, en nuestra opinión, dentro del programa de cumplimiento relativo al Impuesto sobre Sociedades en particular, debemos incluir como objetivo parcial asegurar que el Resultado Contable es un punto de partida sólido y no presenta riesgo ¿Cómo lograrlo?

- Objetivo de cumplimiento: el resultado contable representa la imagen fiel de la sociedad, incluye la totalidad de operaciones y está elaborado de acuerdo a las normas de registro contable y valoración establecidas por la normativa mercantil.
- Procesos y procedimientos internos:
 - Designación de responsables de contabilidad, con formación adecuada.
 - Fomento de un entorno de cumplimiento en materia contable.
 - Establecimiento de procedimientos de control interno en operaciones de ingresos y gastos.

- Órgano de auditoría interna.
 - Control por el órgano de Administración de Operaciones de importancia sustantiva y su contabilización.
 - Establecer una guía de actuación y cumplimiento en materia de contabilidad.
 - Verificación de los requisitos formales de la contabilidad con carácter anual.
- Procesos y procedimientos externos:
 - Contratación de un auditor externo, que supervise anualmente que las cuentas representan la imagen fiel (aunque su informe no vincule plenamente la interpretación que la Inspección de Tributos pueda tener sobre un hecho contable).
 - Supervisión puntual de operaciones contables complejas por asesores contables externos.

- Presentación de consultas al ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), para la interpretación contable de hechos económicos o jurídicos complejos.

Lograr este objetivo puede ser complicado en empresas medianas y pequeñas que no valoren adecuadamente la importancia de la contabilidad y su valor probatorio en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

Si el Resultado Contable no es un punto de partida sólido y, la Administración Tributaria dentro de sus facultades para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, lo modifica, nos encontramos ante una fuente de conflictos para el obligado tributario que puede tener serias consecuencias negativas: exigencia de cuotas impositivas adicionales, con posibilidad de valorar la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad, lo que puede influir en diversas situaciones no deseables.



- 1) Dando lugar a la aplicación de la estimación indirecta de la base imponible realizada por la Administración Tributaria.
- 2) Como elemento negativo en la calificación de posibles infracciones tributarias (infracción grave), con la utilización de medios fraudulentos por la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad.
- 3) Puede condicionar el derecho a disfrutar de exenciones, deducciones u otros beneficios fiscales, si las mismas conllevan requisitos de carácter contable.
- 4) Tiene relevancia en la calificación de posibles situaciones concursales de la entidad. Una contabilidad incorrecta es un fuerte indicio negativo.
- 5) La contabilidad irregular puede tener relevancia penal, en la calificación del tipo delictivo (delito contable) o en la apreciación de la concurrencia de dolo en posibles delitos fiscales.

Podemos establecer a título orientativo el siguiente procedimiento de comprobación para asegurar el objetivo de cumplimiento:

CUADRO I :: GUÍA DE ACTUACIÓN/ COMPROBACIÓN. RESULTADO CONTABLE

- Preparar y obtener información de los 3 últimos ejercicios con Activo, Pasivo, Pérdidas y Ganancias, Cifra de Negocios, Plantilla Media de Trabajadores, ...
- Verificar qué Plan General de Contabilidad es de aplicación, el PGC Normal o el PGC Pymes, y la aplicación efectiva de las Normas de Registro y Valoración.
- Verificar que se pueden presentar Balance, Pérdidas y Ganancias y Memoria abreviados.
- Verificar si existe obligación de auditar las cuentas anuales, obteniendo el informe de auditoría en caso afirmativo.
- Verificar si son aplicables criterios contables específicos de Microempresas.
- Realizar organigrama del grupo de empresas, si existiese, y verificar la obligación de presentar o no cuentas anuales consolidadas contablemente.
- Comparar Balance y Pérdidas y Ganancias del ejercicio con las del ejercicio precedente, significando variaciones materiales para incidir en su comprobación.
- De acuerdo con la actividad de la empresa y de la importancia relativa de activos, pasivos, ingresos y gastos, seleccionar áreas críticas en la contabilidad de la empresa.
- Revisar y verificar las áreas críticas, la contabilización de las operaciones más importantes del ejercicio, estableciendo la correcta aplicación de las Normas de Registro y Valoración de las mismas.
- Seleccionar, en función de su importancia relativa, un número adecuado de transacciones y verificar la totalidad de su recorrido contable (soporte documental, valoración contable, contabilización, ...)
- Verificar, de acuerdo con la actividad de la empresa, las últimas entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas y su oportuna contabilización de acuerdo al principio de devengo.
- Verificar la correcta contabilización de las operaciones de regularización:
 - Amortizaciones.
 - Deterioros y provisiones.
 - Variación de existencias.
 - Ajustes valorativos.
 - Periodificación de ingresos y gastos.
- Obtener información de actuaciones judiciales, administrativas o de cualquier otra índole, en las que la empresa sea parte, al objeto de poder valorar posibles riesgos y contingencias.
- Obtener información y verificar si se han detectado durante el ejercicio errores contables referidos a ejercicios anteriores o cambio de criterios contables (efecto retroactivo).
- Verificar si se han producido cambios en las estimaciones contables, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos (efecto prospectivo).

Veamos con varios ejemplos lo que nuestro programa de cumplimiento en el Impuesto sobre Sociedades trata de evitar con el control de este objetivo parcial. (Resultado Contable)

EJEMPLO: Modificación del Resultado Contable (I)

Una sociedad ha realizado entregas de pedidos en el mes de diciembre, con salida de almacén y traslado a los almacenes de los clientes, por importe de 700.000€. Las citadas entregas han sido facturadas a los clientes en el mes de enero del ejercicio posterior y contabilizadas como ingreso contable en el ejercicio de emisión de factura (ejercicio n+1).

El resultado contable del ejercicio n, arroja un saldo positivo de 1.300.000€ y en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades se han ajustado gastos no deducibles por 100.000€, resultando una cuota íntegra de 350.000€ (1.400.000x25%), y una cuota a ingresar de 150.000€, descontando los pagos fraccionados realizados de 200.000€.

Base Imponible declarada (ejercicio n): 1.300.000 + 100.000 = 1.400.000€
(Resultado Contable + Ajustes)

En una actuación de la Inspección Tributaria, se propone modificar, a los exclusivos efectos de determinar la base imponible, el resultado contable a 2.000.000€ (1.300.000+700.000) al entender la Administración Tributaria que el resultado contable no está ajustado a los principios contables (incumpliendo el principio de devengo).

Base Imponible regularizada: 2.100.000€ (2.000.000+100.000)
(por modificación del resultado contable)

Cuota íntegra	525.000€	(25% 2.100.000)
Pagos fraccionados	200.000€	
Cuota Diferencial	325.000€	
Ingreso realizado	150.000€	(en la liquidación presentada por el contribuyente)
DIFERENCIA	175.000€	(dejado de ingresar)

POSIBLES CONSECUENCIAS (Alternativas, para concluir el expediente de Inspección)

- a) **Vía Penal**
 - 175.000€ > 120.000€
 - DELITO FISCAL CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA
 - Sanciones penales
 - b) **Vía Administrativa**
 - (+) **Cuota adicional** a ingresar
 - (+) **Intereses** de demora
 - (+) **Sanción** Administrativa, Infracción Tributaria por dejar de ingresar (Del 50% al 150%, en función de criterios de graduación)
- } Si la Administración Tributaria considera, motiva y prueba la existencia de una conducta defraudatoria voluntaria, culpable y dolosa del obligado tributario.
- } Contingencia Fiscal } **RIESGO FISCAL ALTO**
} muy probable }

EJEMPLO: Modificación del Resultado Contable (2)

Una sociedad dedicada a la promoción inmobiliaria y el desarrollo urbanístico de terrenos, tiene en su activo un solar adquirido en 2010 por un importe de 5.000.000€. En el ejercicio en curso ha realizado una tasación inmobiliaria del citado solar, con una entidad tasadora oficial, que le indica que el valor del mismo es de 2.000.000€, a precios de mercado.

El solar está contabilizado como existencias y la entidad ha procedido a dotar el oportuno deterioro por valor de 3.000.000€, que incluye como gasto en su cuenta de Pérdidas y Ganancias.

El Resultado Contable del ejercicio, refleja unas pérdidas de -1.800.000€.

La entidad presenta su liquidación del Impuesto sobre Sociedades, realizando unos ajustes de +50.000€ por gastos no deducibles. La base imponible declarada es de -1.750.000€.

En una actuación de la Inspección Tributaria, esta propone modificar el Resultado Contable, a los exclusivos efectos de determinar la base imponible, argumentando y probando que el deterioro dotado no corresponde a este ejercicio, estima que la sociedad debería haberlo dotado en ejercicios anteriores. Para ello solicita, interna o externamente, los oportunos estudios y tasaciones que concluyen que el deterioro en el valor del solar se ha producido en 2012, manteniéndose el valor del mismo desde esa fecha.

Al ser el ejercicio 2012 un ejercicio prescrito a efectos del Impuesto sobre Sociedades, propone un ajuste positivo de +3.000.000€, al no ser el deterioro dotado gasto del citado ejercicio.

Base Imponible regularizada: 1.250.000€ (-1.750.000+3.000.000)
Cuota dejada de ingresar: 312.500€ (25% 1.250.000)

POSIBLES CONSECUENCIAS

- a) **Vía Penal**
312.500€ > 120.000€
DELITO FISCAL CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA }
Sanciones penales } Si la Administración Tributaria considera, motiva y prueba la existencia de una conducta defraudatoria voluntaria, culpable y dolosa del obligado tributario.
- b) **Vía Administrativa** (Probable al no haber ocultado hechos)
(+) **Cuota adicional** a ingresar
(+) **Intereses** de demora
(+) **Sanción** Administrativa por Infracción Tributaria de dejar de ingresar (Del 50% al 150%, en función de criterios de graduación) } Contingencia Fiscal muy probable } **RIESGO FISCAL ALTO**

EJEMPLO: Modificación del Resultado Contable (3)

Una sociedad dedicada a la venta al por mayor y al por menor de piezas y recambios para motos, presenta en el ejercicio un Resultado Contable de 1.600.000€ de beneficio. Ha realizado unos ajustes positivos de +200.000€ por gastos no deducibles a la hora de determinar su base imponible del ejercicio, que declara en 1.800.000€. Tiene pagos fraccionados realizados de 150.000€, por lo que ingresa en su liquidación presentada el importe de 300.000€.

En una actuación de la Inspección Tributaria se detecta que el valor de las existencias finales registrado en contabilidad no está determinado conforme a las normas de registro y valoración contables, no reflejando la imagen fiel de las operaciones de la empresa.

La entidad ha declarado lo siguiente:

Compras de recambios = Compras Totales + Existencias Iniciales - Existencias Finales
14.000.000 = 12.000.000 + 3.000.000 - 1.000.000

De acuerdo con las pruebas obtenidas por la Inspección y aplicando las Normas de Registro y Valoración de Existencias (NRV 10ª), el valor de las existencias finales ascendería a 2.500.000€, lo que hubiese incrementando el Resultado Contable en +1.500.000€ de beneficio.

A los exclusivos efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la Inspección Tributaria modifica el Resultado Contable, tomando como importe 3.300.000€ (1.800.000+1.500.000)

Base Imponible regularizada: 3.500.000€ (3.300.000+200.000)

Cuota Íntegra: 875.000€ (25% 3.500.000)
Pagos fraccionados: 150.000€
Cuota Diferencial: 725.000€
Ingreso Realizado: 300.000€ (en la liquidación presentada por el contribuyente)
DIFERENCIA 425.000€

POSIBLES CONSECUENCIAS (Alternativas, para concluir el expediente de Inspección)

- a) **Vía Penal**
425.000€ > 120.000€
DELITO FISCAL CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA }
Sanciones penales } Si la Administración Tributaria considera, motiva y prueba la existencia de una conducta defraudatoria voluntaria, culpable y dolosa del obligado tributario.
- b) **Vía Administrativa** (Probable al no haber ocultado hechos)
(+) **Cuota adicional** a ingresar
(+) **Intereses** de demora
(+) **Sanción** Administrativa por Infracción Tributaria de dejar de ingresar (Del 50% al 150%, en función de criterios de graduación) } Contingencia Fiscal muy probable } Si la Administración Tributaria no califica la conducta de la entidad como delictiva } **RIESGO FISCAL ALTO**

Actividad económica/Sociedad patrimonial

La calificación de una sociedad como entidad patrimonial a efectos del Impuesto sobre Sociedades es importante, ya que tiene implicaciones en la liquidación del tributo por medio de la aplicación o no de determinados preceptos.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades, regula de forma expresa, el concepto de sociedad patrimonial (artículo 5, LIS), negando la realización de una actividad económica en las mismas. Entiende por entidad patrimonial aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica. (>50% valores o activos no afectos).

Para valorar el activo y determinar el cumplimiento de los requisitos, de cara a considerar a una sociedad como entidad patrimonial, debe tomarse como documento de referencia la contabilidad, siempre que la misma refleje la imagen fiel y se elabore de acuerdo con los criterios y normas de valoración del Plan General de Contabilidad.

El valor del activo de los valores y los elementos patrimoniales no afectos a la actividad económica, será al que se deduzca de la media de los balances trimestrales de la entidad, no computándose como valores, entre otros, los que otorguen al menos una participación del 5% del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales y, la entidad participada no sea una entidad patrimonial.

Precisa también la norma que, para determinadas actividades —arrendamiento de inmuebles—, se entenderá que existe una actividad económica únicamente cuando para su ordenación, se utilice al menos una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

En todos los casos (actividad económica, tenencia de valores, arrendamiento de inmuebles), los conceptos y condiciones han sido precisados por numerosa Doctrina Administrativa, a través de Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos.

Debemos tener absolutamente claro si la sociedad tiene la calificación de entidad patrimonial a efectos del Impuesto sobre Sociedades

El hecho de que una entidad sea calificada como sociedad patrimonial implica:

- a) No aplicación del Régimen de Empresas de Reducida Dimensión.
- b) No aplicación de la exención para evitar la doble imposición en la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad que tenga la condición de entidad patrimonial. Las plusvalías obtenidas en la transmisión tienen una exención limitada al incremento de beneficios no distribuidos, generados en la entidad patrimonial participada durante el tiempo de tenencia de la participación.
- c) No podrán compensarse bases imponibles negativas de la entidad en caso de cambio de control, si el adquirente no tenía una participación previa del 25%. (Incluso en casos de adquisición de la mayoría del capital por sucesión mortis causa).
- d) Imposibilidad de aplicación del tipo de gravamen reducido del 15%, para entidades de nueva creación.
- e) No podrán acogerse al régimen especial de entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE).

Todo ello nos conduce a que consideremos la calificación de la entidad como sociedad patrimonial, un objetivo de cumplimiento en la comprobación del Impuesto sobre Sociedades, extendiéndose el mismo a las sociedades participadas en las que se posea, al menos, un 5% de participación.

- Objetivo de cumplimiento: la entidad no tiene la calificación de sociedad patrimonial, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, realizando en consecuencia una actividad económica efectiva. Las sociedades participadas cumplen el mismo objetivo.
- Procesos y procedimientos internos: partiendo de que la contabilidad está elaborada de acuerdo con los principios y normas de valoración y registro contables, por lo que representa la imagen fiel.
 - Establecer una guía de actuación y cumplimiento que permita verificar el carácter de entidad patrimonial o no de nuestra sociedad y de las sociedades participadas.



- Procesos y procedimientos externos.
 - Solicitar a un experto fiscal independiente/asesor fiscal que informe sobre el carácter de entidad patrimonial o no de nuestra sociedad, y de las sociedades participadas.

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

CUADRO 2 :: GUÍA DE ACTUACIÓN/ COMPROBACIÓN. ACTIVIDAD ECONÓMICA/ SOCIEDAD PATRIMONIAL

- Comprobar y determinar la actividad desarrollada por la entidad, y sus sociedades participadas.
 - Ver objeto social.
 - Ver alta en Censo Empresarios.
 - Ver alta en Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Comprobar y verificar si la entidad forma parte de un grupo de sociedades.
 - Trazar la extensión del grupo.
 - Ver los medios humanos materiales y de organización con los que cuenta la entidad y cada una de las sociedades del grupo.
- Para el caso de arrendamiento de inmuebles, comprobar la existencia de medios materiales y humanos para su ordenación, en la entidad.
 - Ver la utilización de empleados con contrato laboral y a jornada completa en la entidad, dedicados a la gestión del arrendamiento de los inmuebles.
 - Ver la existencia de empleados con contrato laboral y a jornada completa, dedicados a la gestión del arrendamiento de inmuebles, en otras entidades del mismo grupo.
 - Comprobar que la existencia de empleados obedece a una necesidad real, con carga de trabajo real y efectiva para la gestión de los inmuebles arrendados.
 - Comprobar si la gestión de los inmuebles arrendados se tiene encomendada a una entidad externa y, en caso afirmativo, que esta entidad externa tiene medios materiales y humanos suficientes para realizar la gestión, percibiendo por la misma los honorarios oportunos.
- Para el caso de realización conjunta de actividades de promoción inmobiliaria y arrendamiento de inmuebles, comprobar que para la actividad de arrendamiento se cumplen los requisitos anteriores y exista al menos una organización mínima.
- Si la entidad tiene participaciones en el capital de otras entidades, comprobar que:
 - La finalidad de estas participaciones es dirigir y gestionar las citadas participaciones.
 - Que la entidad cuenta con la correspondiente organización de medios personales y materiales para gestionar dichas participaciones.
 - Que el grado de participación sea de al menos el 5%.
 - Que la entidad participada no sea patrimonial, con objeto de que dicha participación no se compute como valor.
- En todo caso, obtener balances trimestrales para comprobar que la media del valor de los activos no afectos, respecto al total del valor del activo, no supera el 50%.
- Para sociedades participadas en al menos un 5%, realizar todas las comprobaciones anteriores para verificar su calificación de entidad patrimonial o excluirlas de la misma.



Veamos con un ejemplo lo que nuestro programa de cumplimiento en el Impuesto sobre Sociedades pretende evitar con el control de este objetivo parcial. (Actividad Económica/Sociedad Patrimonial)

EJEMPLO: Sociedad Patrimonial

Una entidad AAA participa en un 10% en otra entidad BBB, cuya participación fue adquirida en 2014 por un importe de 250.000€, registrando contablemente esta participación por este valor de adquisición.

En 2018 se ha transmitido la participación referida en 650.000 €, registrando un beneficio contable de 400.000 €, dentro del resultado contable total de 2.600.000 €.

Para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, AAA ha realizado los siguientes ajustes extracontables en la determinación de la base imponible:

+100.000€ por gastos no deducibles
-400.000€, por aplicación exención art. 21 LIS, en la venta de participación de BBB

Declarando una base imponible de 2.300.000 €, con unos pagos fraccionados de 340.000 € y una cuota a ingresar de 235.000 €.

En una comprobación parcial del ajuste realizado por aplicación de la exención del artículo 21 de la LIS, (exención por dividendos y plusvalías), la Administración Tributaria concluye que la entidad BBB es una sociedad patrimonial. Fundamenta su conclusión en el examen de los balances trimestrales de 2018 de la entidad BBB, que determinan que la media de porcentajes correspondientes a elementos no afectos es del 56,35%.

Al calificar a BBB de entidad patrimonial, por aplicación del artículo 21.5 de la LIS, limita la exención por dividendos a la parte de beneficios no distribuidos generada por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, cuyo importe comprueba que asciende a 450.000 €.

Ajuste realizado por AAA	-400.000 €
Limitación exención	10% 450.000 = 45.000€ (Grado de participación x Beneficios no distribuidos)
Ajuste propuesto por la Inspección a la base imponible declarada	+355.000 €
Base Imponible regularizada	2.655.000 € (2.300.000 + 355.000)
Cuota íntegra 25%	663.750 €
Pagos fraccionados	-340.000 €
Cuota Diferencial	323.750 €
Ingreso realizados	-235.000 € (por el contribuyente en su liquidación)
Diferencia a ingresar	88.750 € (dejado de ingresar)

POSIBLES CONSECUENCIAS

a) Vía Administrativa

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