

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

(Cierre fiscal ejercicio 2012)

(Ajustes y conceptos a considerar)



(10) OPERACIONES VINCULADAS (III/AJUSTES FISCALES Y CONTABILIZACIÓN)

La valoración de operaciones vinculadas por el valor normal de mercado, 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 y realizar los ajustes fiscales oportunos, o será la Administración la que podrá realizar las correcciones valorativas que procedan si el sujeto pasivo no las ha realizado o habiendo sido realizadas por el sujeto pasivo, se aprecian 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:

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

Por otra parte, si la valoración contable y la normativa fiscal coinciden en la valoración a precio de mercado, los ajustes estarán reconocidos contablemente y no será necesario realizar correcciones valorativas desde la óptica fiscal.

Desarrollamos estos conceptos, con los oportunos ejemplos de aplicación.

EL AJUSTE EN LAS OPERACIONES VINCULADAS

Las correcciones de valor en operaciones vinculadas pueden dar lugar a tres tipos de ajustes:

- **Ajuste primario o de mercado** (art. 16 TRLIS)

Se produce en una de las partes vinculadas como consecuencia de la aplicación del valor de mercado, determinado de acuerdo a los métodos de valoración previstos. Como consecuencia de la comparación del valor de mercado con el valor convenido por las partes, puede resultar:

- Ingreso contable < Ingreso fiscal → Ajuste + (DP), aumento base imponible
- Ingreso contable > Ingreso fiscal → Ajuste - (DP), disminución base imponible
- Gasto contable > Gasto fiscal → Ajuste + (DP), aumento base imponible
- Gasto contable < Gasto fiscal → Ajuste - (DP), disminución base imponible

EJEMPLO: La entidad CEDROS, S.L. participa en un 60% en la entidad DUERO, S.A. LEDROS, S.L. ha vendido mercaderías a DUERO, S.A. por un importe de 100.000€. Idénticas mercaderías y en las mismas condiciones las vende a clientes no vinculados en 150.000€, tomando esta referencia como valor de mercado.

LEDROS, S.L. ha contabilizado un ingreso contable por sus ventas de 100.000€, siendo su ingreso fiscal, valorado a precios de mercado de 150.000€.

$I_C < I_F \dots 100.000 < 150.000 \rightarrow \text{Ajuste } +50.000 \text{ (DP) en LEDROS, S.L.}$

- **Ajuste bilateral o correlativo** (art. 16,18 TRLIS)

La corrección valorativa debe aplicarse no sólo en una de las partes de la operación, sino en ambas, de manera que no se produzcan excesos de imposición en el conjunto de partes implicadas.

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, bien cuando el elemento patrimonial se transmita, bien cuando se vaya amortizando o, tratándose de un servicio de forma inmediata en el mismo momento en que se reciba.

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 respectivo Convenio de Doble Imposición firmado con el país de la entidad no residente.

EJEMPLO: Siguiendo con el ejemplo anterior, de ámbito interno, el ajuste bilateral se produciría en DUERO, S.A., en la medida en que transmita las mercaderías adquiridas. Suponemos que las vende en el mismo ejercicio en que las adquirió.

DUERO, S.A., ha contabilizado un gasto contable por sus compras de 100.000€, siendo el valor de mercado de lo adquirido 150.000€.

$G_C < G_F \dots 100.000 < 150.000 \rightarrow$ Ajuste -50.000 (DP) en DUERO, S.A.

- **Ajuste secundario o de calificación** (art. 16.8 TRLIS)

Es el que se deriva de calificar de acuerdo a su verdadera naturaleza, los trasvases patrimoniales que se producen como consecuencia de haber convenido un valor distinto al de mercado. Afecta en consecuencia a ambas partes vinculadas.

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 en operaciones socio-sociedad, quedando la calificación de la verdadera naturaleza de la renta transferida, en el resto de operaciones vinculadas, a merced de la interpretación del fondo económico de la operación.

En operaciones vinculadas el ajuste secundario suele responder a la cuestión de: ¿quién ha sido favorecido por la operación?

- Si la diferencia entre el valor de mercado y el convenido fuese a favor del socio o partícipe, tendrá la consideración de distribución de dividendos en proporción al porcentaje de participación, y de otra utilidad percibida por la condición de socio o partícipe por el resto.
 Para la sociedad será considerado como una retribución de fondos propios, gasto fiscalmente no deducible.

SOCIO	ENTIDAD/SOCIEDAD
% participación x importe  DIVIDENDO (Deducción doble imposición) Resto: Otra utilidad por la condición de socio	IMPORTE = Retribución de fondos propios

- b) Si la diferencia entre el valor de mercado y el convenido fuese a favor de la sociedad, tendrá la consideración de aportación de fondos propios del socio o partícipe en la parte que le corresponde al porcentaje de participación. La diferencia será considerada renta para la sociedad y liberalidad para el socio.

SOCIO	ENTIDAD/SOCIEDAD
% participación x importe + valor participación	→ APORTACIÓN DE FONDOS PROPIOS
----- Resto: Liberalidad	→ RENTA IMPONIBLE

EJEMPLO: Siguiendo con el ejemplo inicial, en la operación la sociedad favorecida ha sido DUERO, S.A., que ha comprado por 100.000€ mercaderías que a precio de mercado tienen un valor de 150.000€. Es decir el beneficiario ha sido la entidad o sociedad participada.

El importe del ajuste es 50.000 y se calificará:

LEDROS, S.L.	DUERO, S.A.
60% 50.000 = 30.000€, mayor valor de adquisición de sus acciones de DUERO, S.A.	30.000€, fondos propios (reservas)
----- Resto: 20.000€ liberalidad	20.000€, ingreso fiscal

CONTABILIZACIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS

La normativa contable, (PG Contabilidad, Norma de Registro y Valoración, 21), establece que las operaciones realizadas entre empresas del grupo se valorarán en su momento inicial por su valor razonable, añadiendo que las diferencias existentes entre el valor acordado y el valor razonable se registrarán atendiendo a la realidad económica de la operación. Se produce una convergencia entre criterios de valoración contables y criterios de valoración fiscales, reflejando ambas vertientes que la valoración de operaciones vinculadas, entre empresas del grupo, debe realizarse a valor razonable o valor de mercado.

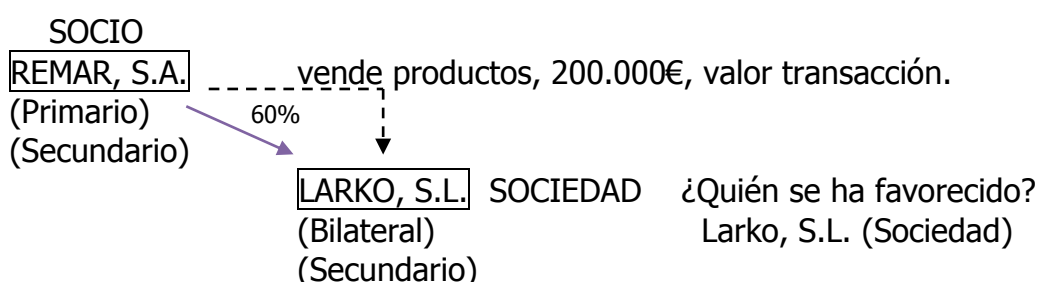
En estos casos, si la contabilización de una operación vinculada se realizase atendiendo a la realidad económica de la misma con independencia de la forma jurídica, los ajustes por operaciones vinculadas estarían reflejados contablemente, no debiendo realizarse en principio ningún tipo de ajuste fiscal para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante el perímetro de vinculación es más amplio que las operaciones intragrupo, por lo que es perfectamente posible que aparezcan operaciones vinculadas contabilizadas por el precio de transacción convenido, siendo aplicables en estos casos, los ajustes extracontables descritos en el apartado anterior.

Desarrollamos algunos ejemplos típicos de operaciones vinculadas aplicando el valor de mercado y contabilizando el mismo.

Ejemplo 1) Operaciones intragrupo, ventas de productos.

La sociedad REMAR, S.A. tiene una participación del 60% en la entidad LARKO, S.L. REMAR, S.A. ha vendido mercaderías a LARKO, S.L. por importe de 200.000€. El valor de mercado de las mismas de acuerdo con el análisis de comparabilidad efectuado es de 300.000€, bajo el método de valoración del precio libre de mercado.



La aplicación de la normativa fiscal de operaciones vinculadas nos proporcionaría los siguientes ajustes:

	REMAR, S.A.	LARKO, S.L.
(1) Primario	+100.000€	-
(2) Bilateral	-	-100.000€ (cuando venda las mercaderías)
(3) Secundario	60% 100.000=60.000€ Mayor valoración de la participación en Larko, S.L.	60% 100.000=60.000€ más fondos propios
	40.000€ liberalidad	40.000€ ingreso fiscal

Al tratarse de entidades pertenecientes al mismo grupo, deberíamos contabilizar la operación por su valor razonable de mercado, contabilizando la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido de acuerdo a la realidad económica de la operación.

REMAR, S.A.

→ Por la venta de mercaderías.

CUENTA	CONCEPTO/CUENTA	Debe	Haber
(572)	Tesorería/Bancos	242.000	
(700)	Venta de mercaderías		200.000
(477)	H.Pública IVA repercutido (21%)		42.000

→ Por los ajustes.

CUENTA	CONCEPTO/CUENTA	Debe	Haber
(240...)	Participaciones, cartera de valores en Larko, S.L.	60.000 (3) 40.000 (3)	
(676)	Donaciones por operaciones con partes vinculadas		
(700)	Venta de mercaderías		100.000(1)

(1) Ajuste primario o de valor de mercado.

(3) Ajuste secundario o de calificación de rentas.

La donación contabilizada como gasto, presupone una liberalidad, no siendo gasto fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

LARKO, S.L.

→ Por la adquisición de mercaderías.

CUENTA	CONCEPTO/CUENTA	Debe	Haber
(600)	Compra de mercaderías	200.000 42.000	
(472)	H. Pública IVA soportado		
(572)	Tesorería/Banco		242.000

→ Por los ajustes.

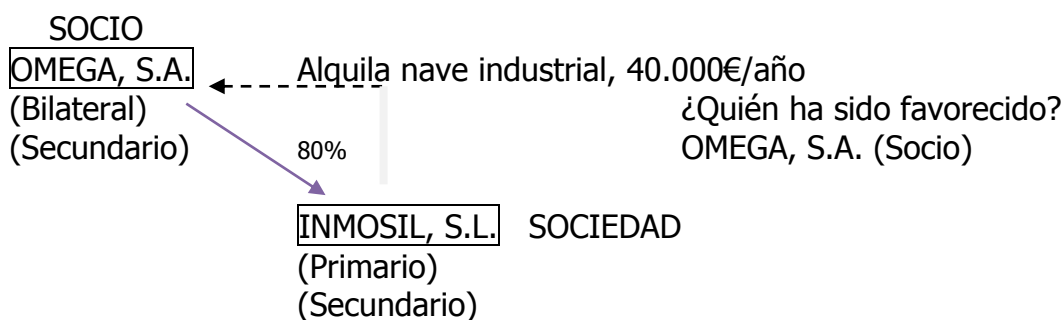
CUENTA	CONCEPTO/CUENTA	Debe	Haber
(600)	Compra de mercaderías	100.000 (2)	
(113)	Reservas voluntarias (Aportaciones de socios)		60.000 (3)
(762)	Ingresos por operaciones vinculadas		40.000(3)

(2) Ajuste correlativo o bilateral a valor de mercado.

(3) Ajuste secundario o de calificación de rentas.

Ejemplo 2) Operaciones intragrupo, alquileres.

La sociedad OMEGA, S.A. participa en un 80% en la sociedad INMOSIL, S.L. INMOSIL, S.L. es propietaria de una nave industrial que tiene alquilada a OMEGA, S.A., por una renta anual de 40.000€. El valor de mercado del alquiler de acuerdo al análisis de comparabilidad realizado es de 200.000€/año, de acuerdo a certificados emitidos por agentes de la propiedad inmobiliaria de la zona, y precios medios de edificios industriales contiguos.



La aplicación de la normativa fiscal de operaciones vinculadas nos proporcionaría los siguientes ajustes:

	OMEGA, S.A.	INMOSIL, S.L.
(1) Primario	-	+160.000€
(2) Bilateral	-160.000€	-
(3) Secundario	80% 160.000=128.000€ Dividendos 32.000€ otra utilidad por la condición de socio	160.000 retribución de fondos propios

La contabilidad de las operaciones, al ser entidades del mismo grupo, debería reflejar la realidad económica de la operación.

INMOSIL, S.L. (propietario del inmueble)

→ Por el alquiler recibido.

CUENTA	CONCEPTO/CUENTA	Debe	Haber
(572)	Tesorería/Bancos	48.400	
(752)	Ingresos por arrendamientos		40.000
(477)	H. Pública IVA repercutido (21%)		8.400

→ Por los ajustes.

CUENTA	CONCEPTO/CUENTA	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	160.000(3)	
(762)	Ingresos por operaciones vinculadas		160.000(1)

(1) Ajuste primario o de valor de mercado.

(3) Ajuste secundario o de calificación de rentas.

OMEGA, S.A. (socio y arrendatario)

→ Por el alquiler pagado.

CUENTA	CONCEPTO/CUENTA	Debe	Haber
(621)	Arrendamientos	40.000	48.400
(472)	H. Pública IVA soportado (21%)	8.400	
(572)	Tesorería/Bancos		

→ Por los ajustes.

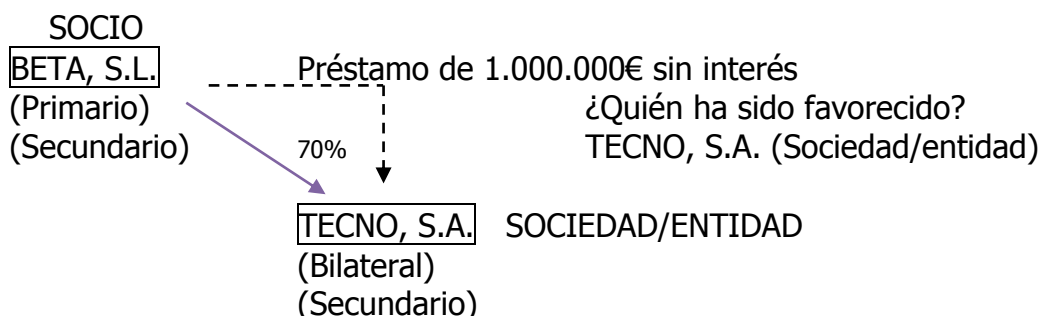
CUENTA	CONCEPTO/CUENTA	Debe	Haber
(621)	Arrendamientos	160.000 (2)	
(760...)	Ingresos por participaciones en empresas del grupo		128.000 (3)
(760...)	Otras utilidades por socio empresas del grupo		32.000 (3)

(2) Ajuste bilateral o de valor de mercado.

(3) Ajuste secundario o de calificación de rentas.

Ejemplo 3) Préstamos socio-sociedad.

La sociedad BETA, S.L. participa en un 70% en la entidad TECNO, S.A.
 BETA, S.L. ha prestado ayuda financiera a TECNO, S.A. por un importe de 1.000.000€ entregado al 1 de febrero de 2012, en concepto de préstamo. No se ha pactado interés.
 El análisis de comparabilidad realizado, determina para este tipo de operaciones un tipo de interés de mercado del 6%.



La aplicación de la normativa fiscal de operaciones vinculadas nos proporciona los siguientes ajustes:

	BETA. S.L.	TECNO S.A.
(1) Primario	+55.000€(*)	
(2) Bilateral		-55.000€
(3) Secundario	70% 55.000 = 38.500€ (mayor valoración de la participación en TECNO, S.A.)	70% 55.000=38.500€ más fondos propios
	16.500€ liberalidad	16.500€, ingreso fiscal

(*) $1.000.000 \times 6\% \times 11/12 = 55.000€$

Contabilizando las operaciones en función del fondo económico de la operación:

BETA, S.L.

→ Por concesión del préstamo.

CUENTA	CONCEPTO/CUENTA	Debe	Haber
(532...)	Créditos a c/p a empresas del grupo	1.000.000	
(572)	Tesorería/Bancos (Suponemos un valor razonable de 1.000.000€)		1.000.000

→ Por los ajustes.

CUENTA	CONCEPTO/CUENTA	Debe	Haber
(240...)	Participaciones en empresas del grupo (TECNO, S.A.)	38.500 (3)	
(676)	Donaciones por operaciones con partes vinculadas	16.500 (3)	
(762)	Ingresos de préstamos por operaciones vinculadas		55.000 (1)

(1) Ajuste primario o de valor de mercado.

(3) Ajuste secundario o de calificación de rentas.

La donación contabilizada como gasto, presupone una liberalidad no siendo gasto fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

(Con independencia de las posibles retenciones a practicar sobre los rendimientos que se incluirían en una cuenta de Hacienda Pública deudora).

TECNO, S.A.

→ Por la recepción del préstamo.

CUENTA	CONCEPTO/CUENTA	Debe	Haber
(572)	Tesorería/Bancos	1.000.000	
(513...)	Deudas a c/p con entidades del grupo. (Suponemos un valor razonable de 1.000.000€)		1.000.000

→ Por los ajustes.

CUENTA	CONCEPTO/CUENTA	Debe	Haber
(662...)	Intereses de deudas con empresas del grupo	55.000 (2)	
(113...)	Reservas voluntarias (Aportaciones de socios)		38.5000 (3)
(762...)	Ingresos de créditos por operaciones vinculadas		16.500 (3)

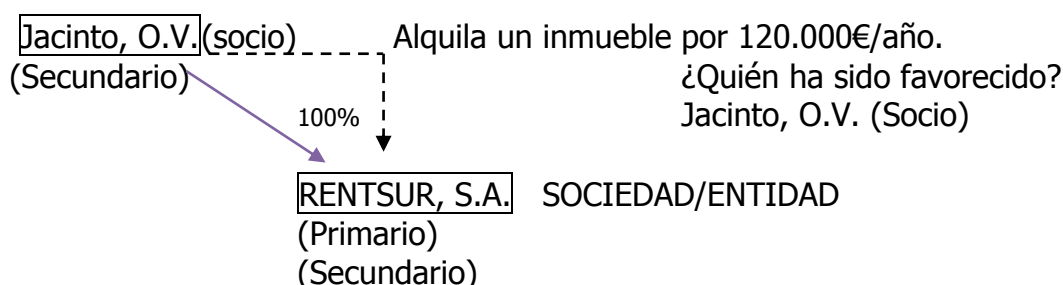
(2) Ajuste bilateral o correlativo a valor de mercado.

(3) Ajuste secundario o de calificación de rentas.

(Con independencia de las posibles retenciones a practicar sobre los rendimientos que se incluirían en una cuenta de Hacienda Pública acreedora).

Ejemplo 4) Alquiler socio(persona física)-sociedad.

Jacinto O.V. posee el 100% de la entidad RENTSUR, S.A.
 RENTSUR, S.A. desarrolla su actividad en un inmueble propiedad de Jacinto O.V., por el que abona un alquiler anual de 120.000€. El análisis de comparabilidad realizado determina para el inmueble alquilado una renta de mercado anual de 60.000€.



La aplicación de la normativa fiscal de operaciones vinculadas nos proporciona los siguientes ajustes:

	Jacinto O.V.	RENTSUR, S.A
(1) Primario		+60.000€
(2) Bilateral	-	-
(3) Secundario	100% 60.000 = 60.000€ Dividendos	100% 60.000 = 60.000€ Retribución de fondos propios

Trasladando estos ajustes a la contabilidad obtenemos:

Jacinto, O.V. (socio persona física)

Si no ejerce actividad empresarial a efectos del IRPF, no está obligado a llevar contabilidad.

Tendrá que recalificar sus ingresos a efectos del IRPF, ya que de los 120.000€ percibidos en concepto de alquiler, 60.000€ corresponden a dividendos por participación en entidades, que constituyen rendimientos de capital mobiliario, con todos sus efectos fiscales.

RENTSUR, S.A. (sociedad y arrendataria)

→ Por el alquiler pagado.

CUENTA	CONCEPTO/CUENTA	Debe	Haber
(621)	Arrendamientos	120.000	
(472)	H. Pública IVA soportado (21%)	25.200	
(572)	Tesorería/Bancos		145.200

(Con independencia de las posibles retenciones aplicables)

→ Por los ajustes.

CUENTA	CONCEPTO/CUENTA	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	60.000 (3)	
(621)	Arrendamientos		60.000 (1)

(1) Ajuste primario o de valor de mercado.

(3) Ajuste secundario o de calificación de rentas.

El método de trabajo es recurrente y se puede aplicar a todo tipo de operaciones vinculadas.

- 1º. Delimitar la operación vinculada (dentro del perímetro de vinculación).
- 2º. Realizar el análisis de comparabilidad pertinente, aplicando los métodos de valoración, para determinar el valor de mercado de la operación vinculada.
- 3º. Calcular los ajustes fiscales oportunos y calificar la diferencia entre el valor de la operación y el valor de mercado.
- 4º. Contabilizar la operación vinculada y sus ajustes.
- 5º. Realizar el expediente de documentación oportuno que soporte la operación, para una posterior revisión por parte de la Administración Tributaria.