

Luis Alfonso Rojí

x

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

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (2015) (PREPARANDO EL CIERRE DEL EJERCICIO FISCAL)

(Septiembre 2015)

Fecha: 16/09/2015



AUDITORÍA FISCAL: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2015

La Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, (aplicable a ejercicios fiscales iniciados a partir del 01/01/2015), ha introducido **novedades importantes que afectan al cierre del ejercicio**, lo que hace aconsejable ir pensando en el asunto de forma temprana.

Siguiendo la estructura del propio Impuesto sobre Sociedades, hemos seleccionado las **áreas de riesgo más importantes** y proponemos una serie de comprobaciones y verificaciones a realizar, de forma que cada contribuyente incida en todas ellas o en las que le afectan principalmente.

El objetivo es comenzar a preparar el cierre del ejercicio y tener los conceptos claros...
¡¡Ánimo y comenzamos!!

Luis Alfonso Rojí Chandro

(Socio-Director de Impuestos y Asesoría Fiscal)

(Miembro de la AEDAF)

(Miembro del REAF)

(Profesor de Sistema Fiscal Español / Universidad Autónoma de Madrid)

(A)

¿Qué objetivos perseguimos en la auditoría fiscal del cierre del ejercicio 2015, en relación al Impuesto sobre Sociedades?

Nuestro fin permanece inalterable: la liquidación derivada del proceso de cierre contable y fiscal del ejercicio debe reflejar un **comportamiento consistente en el cumplimiento de la normativa del Impuesto sobre Sociedades aplicable**, con ausencia de contingencias y riesgos fiscales.

Este objetivo global se puede particularizar en:

- ♦ Que la aplicación del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, o de alguno de los regímenes especiales previstos en su normativa, cumpla con los requisitos de aplicación.
- ♦ Que se hayan presentado y liquidado los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades de forma correcta.
- ♦ Que el resultado contable derivado de la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio, refleje la totalidad de operaciones de ingresos y gastos imputables al mismo.
- ♦ Que todas las áreas de riesgo en las que incide la normativa del Impuesto sobre Sociedades hayan sido oportunamente chequeadas y verificadas.
- ♦ Que la base imponible del ejercicio recoja, con los oportunos ajustes extracontables, las diferencias de calificación, valoración e imputación temporal que puedan existir entre norma contable y norma fiscal.
- ♦ Que los ajustes extracontables para la determinación de la base imponible, estén correctamente cuantificados y calificados como diferencias permanentes o temporarias.
- ♦ Que la limitación a la deducibilidad de gastos en amortizaciones, deterioros de activos, provisiones y gastos no deducibles esté perfectamente aplicada.
- ♦ Que la limitación a la deducibilidad de gastos financieros esté correctamente aplicada y soportada.
- ♦ Que la exención para eliminar la doble imposición interna e internacional esté correctamente aplicada y soportada.
- ♦ Que las reducciones en la base imponible, susceptibles de aplicación, estén correctamente aplicadas y soportadas. (Reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles, Reserva de Capitalización).
- ♦ Que las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, que compense en el ejercicio fiscal, estén declaradas, sean consistentes y tengan el adecuado soporte de prueba.
- ♦ Que los tipos impositivos del Impuesto sobre Sociedades, se aplican correctamente.
- ♦ Que las deducciones en la cuota por doble imposición internacional, se aplican correctamente y obedecen a ingresos susceptibles de aplicar la deducción que están debidamente soportados.

- ♦ Que se hayan aplicado deducciones por incentivos e inversiones que se correspondan a los conceptos regulados a tal efecto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades correspondientes al ejercicio.
- ♦ Que los límites sobre la cuota íntegra ajustada, para las deducciones con límite porcentual sobre la cuota, no se hayan sobrepasado.
- ♦ Que las retenciones y pagos fraccionados realizados estén debidamente contabilizados y soportados.
- ♦ Que las operaciones vinculadas estén detectadas, ajustadas o contabilizadas y soportadas de acuerdo con lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.
- ♦ Que el Impuesto sobre Sociedades corriente y el Impuesto sobre Sociedades diferido estén correctamente contabilizados, reflejen la cuota diferencial a ingresar o devolver del ejercicio y los activos/pasivos fiscales diferidos que incidirán en ejercicios posteriores.
- ♦ Que en la nota fiscal incluida en la Memoria del ejercicio, que forma parte de las cuentas anuales, se incluya la información fiscal concreta, que la aplicación de ciertos incentivos y deducciones fiscales requiere, así como la información fiscal necesaria para corroborar un comportamiento fiscal diligente por parte del sujeto pasivo.

Obteniendo en todo caso evidencia razonable, seguridad y soporte de que:

- a)** No existen contingencias ni riesgos fiscales significativos en el comportamiento tributario de la sociedad durante el ejercicio fiscal. Si existiesen y fuesen relevantes, se debe valorar la posibilidad de anular los mismos mediante los adecuados procedimientos de regularización voluntaria.
- b)** Todas las bonificaciones fiscales, exenciones de rentas o rendimientos, reducciones de la base imponible y deducciones fiscales generadas en el ejercicio o pendientes de aplicación de ejercicios anteriores, están identificadas, cuantificadas, soportadas y aplicadas de forma consistente.
- c)** Los ejercicios susceptibles de ser abiertos a inspección fiscal están debidamente verificados, e identificados los actos y notificaciones que supongan posibles rupturas de la prescripción fiscal.
- d)** No existen contingencias ni riesgos fiscales significativos en el comportamiento tributario de la sociedad en los ejercicios abiertos a inspección, ni contingencias explícitas o riesgos sobrevenidos por cambios de criterio interpretativo. Si existiesen o fuesen detectados y su importe fuese relevante, se debe valorar la posibilidad de una regularización fiscal voluntaria.

(B)

¿Qué debo controlar y tener siempre presente cuando voy a realizar una auditoría fiscal del cierre del ejercicio?

La estructura básica del Impuesto sobre Sociedades y sus magnitudes y parámetros fundamentales.

ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

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)

RENTA DEL PERÍODO

(-) Compensación de bases impositivas negativas de períodos 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:

BASE IMPONIBLE = Resultado Contable $\pm$ AJUSTES – REDUCCIONES – <BI Negativas>

CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA = CUOTA ÍNTEGRA – DDI Internacional – Bonificaciones
(Magnitud para aplicación de límites)

CUOTA LÍQUIDA = CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA – D. Incentivar actividades
(Impuesto corriente del ejercicio)

PAGOS A CUENTA = Pagos fraccionados + Retenciones soportadas
(Impuesto pagado anticipadamente)

Estas magnitudes deben ser objeto de atención preferente a la hora de preparar el cierre fiscal del ejercicio y realizar la auditoría fiscal del mismo.

(C)

¿Qué áreas críticas debemos controlar en el Impuesto sobre Sociedades?

Se consideran áreas críticas aquellas que de acuerdo con la propia estructura del Impuesto sobre Sociedades, inciden mayoritariamente en la valoración y cuantificación de sus principales magnitudes.

Podemos definir las de la siguiente forma:



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 base a las mismas y a su importancia material en la actividad del contribuyente y en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio, se realizará un programa de trabajo para cada área. El citado programa de trabajo desarrollará las comprobaciones y verificaciones a realizar en cada área con el objetivo de que en todas ellas se apliquen con normalidad los preceptos fiscales vigentes en el ejercicio, particularizando en este caso en el ejercicio 2015.

Se trata de realizar una auténtica “**auditoría fiscal**” al comportamiento tributario del ejercicio en relación al Impuesto sobre Sociedades.

(Los objetivos de cada área y sus procedimientos de control están ampliamente desarrollados en el número de Enero 2015 de REVISTA CONTABLE, en el artículo IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: AUDITORÍA FISCAL DEL CIERRE DEL EJERCICIO 2014, al cual nos remitimos para no ser repetitivos.

Vamos a incidir para cada área crítica, en aquellos puntos que consideramos novedosos para 2015, en consonancia con la nueva Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades).

- **IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS**

Objetivo: Comprobar la correcta imputación temporal de los ingresos y gastos al ejercicio, de acuerdo con el principio de devengo, con independencia de las fechas de cobro y pago.

Para el ejercicio 2015 debemos incluir adicionalmente en nuestro programa de trabajo procedimientos para realizar las siguientes comprobaciones y verificaciones:

- ✓ Verificar la existencia o no de **criterios de imputación temporal distintos del de devengo** y su correspondiente aprobación por la Administración Tributaria.
- ✓ Comprobar si se han contabilizado en el ejercicio **ingresos y gastos de ejercicios anteriores** o posteriores. Imputar correctamente los mismos a efectos fiscales.
- ✓ Controlar los **cargos o abonos a partidas de reservas** como consecuencia de **cambios de criterio contable**. Valorar la posible incidencia fiscal de los mismos.
- ✓ Verificar la existencia de **operaciones a plazos** o con precio aplazado **en 2015**, por entrega de bienes o prestaciones de servicios y su imputación fiscal de acuerdo al criterio de exigibilidad.
- ✓ Verificar la existencia de **operaciones a plazos** o con precio aplazado, por entregas de bienes realizadas **en períodos impositivos anteriores**, y su integración fiscal de acuerdo con el régimen fiscal aplicable en el momento en que se realizaron las operaciones.
- ✓ Controlar la **reversión de gastos que no fueron fiscalmente deducibles** en ejercicios anteriores y la no integración fiscal de los mismos en el ejercicio. Revisar y conciliar ajustes extracontables positivos de ejercicios anteriores y su reversión.
- ✓ Controlar la **reversión de deterioros que fueron fiscalmente deducibles**, y su imputación e integración en la base imponible del ejercicio. Especial atención a la reversión de deterioros de participaciones de capital que no hubiesen requerido de reflejo contable.
- ✓ Revisar la **eliminación de provisiones** cuya contrapartida no haya tenido reflejo como ingreso contable. Verificar su integración fiscal en la base imponible del ejercicio.
- ✓ Comprobar las **rentas negativas generadas en la transmisión a empresas del grupo de elementos de inmovilizado material**,

inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda.

Verificar su correcta imputación fiscal a otros ejercicios posteriores.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.

- ✓ Comprobar las **rentas negativas generadas en la transmisión a empresas del grupo de valores representativos de la participación en el capital de otras empresas.**

Verificar su correcta imputación fiscal a otros ejercicios posteriores.
Cuantificar/minorar el importe de la renta negativa.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.

- ✓ Comprobar **las rentas negativas generadas en la transmisión a empresas del grupo de un establecimiento permanente.**

Verificar su correcta imputación fiscal a otros ejercicios posteriores.

- ✓ Si el contribuyente se encuentra en **situación concursal**, verificar la correcta imputación del **ingresos contable correspondiente a quitas y esperas** y su correcta imputación fiscal en consonancia con el registro contable de gastos financieros posteriores.
Cuantificar la imputación fiscal y proponer los ajustes fiscales oportunos.

- **AMORTIZACIONES**

Objetivo: Comprobar la aplicación de las normas contables, criterios de deducibilidad y límites fiscales.

Para el ejercicio 2015 debemos añadir adicionalmente al programa de trabajo, procedimientos para realizar las siguientes comprobaciones y verificaciones:

- ✓ Comprobar la amortización del **inmovilizado intangible con vida útil definida**. Verificar su adquisición en 2015 y su amortización en función de la duración de la vida útil.
- ✓ Aplicar libertad de amortización a **pequeños elementos nuevos del inmovilizado material**, cuyo valor unitario no exeda de 300€. Límite 25.000€ anuales.
Proponer el ajuste extracontable oportuno.
- ✓ Comprobar la correcta aplicación de la **nueva tabla de coeficientes de amortización** y su régimen transitorio.
- ✓ Comprobar si existe **libertad de amortización pendiente de aplicar**, derivada de elementos nuevos del inmovilizado material adquiridos en **ejercicios anteriores**.
Respetar sus límites.

Proponer los ajustes extracontables negativos oportunos.
Verificar posibles ajustes extracontables positivos, por reversión.

- ✓ Comprobar la **reversión negativa** de los ajustes extracontables realizados en los ejercicios 2013 y 2014 **por limitación en la deducibilidad del gasto fiscal por amortización** en empresas que tributaban en el régimen general.
Verificar el método de reversión elegido por el contribuyente.
(Lineal 10 años/vida útil restante)
Cuantificar el ajuste negativo a realizar.
- ✓ Cuantificar la **deducción por reversión de medidas temporales** aplicable en 2015 y ejercicios siguientes (D. Transitoria 37 LIS)
Aplicable en la cuota.

- **DETERIOROS/PROVISIONES**

Objetivo: Analizar todos los deterioros y provisiones que se hayan dotado contablemente, o sean susceptibles de dotarse, documentar adecuadamente sus causas y valoraciones, verificar posibles reversiones de deterioros realizados en ejercicios anteriores y establecer su deducibilidad fiscal.

Para el ejercicio 2015 debemos añadir adicionalmente al programa de trabajo, procedimientos para realizar las siguientes comprobaciones y verificaciones:

- ✓ Comprobar las **pérdidas por deterioro de créditos** derivadas de las posibles insolvencias de deudores y las circunstancias que afectan a las mismas.
Proponer los ajustes extracontables oportunos.
Verificar la posible reversión de deterioros dotados en ejercicios anteriores.
- ✓ Comprobar si existe **dotación contable** por deterioro de los siguientes activos:
 - Inmovilizado material.
 - Inversiones inmobiliarias.
 - Inmovilizado intangible.
 - Fondo de comercio.
 - Participaciones en capital de otras entidades.
 - Valores representativos de deuda (renta fija).Calificar y soportar su tratamiento fiscal (no deducibilidad) y proponer los oportunos ajustes extracontables.

- ✓ Comprobar si existen **créditos con deterioro dotado** correspondientes a:
 - Entidades de derecho público.
 - Entidades o personas vinculadas.
 - Estimaciones globales del riesgo.

Calificar su tratamiento fiscal y proponer los ajustes extracontables oportunos.

- ✓ Comprobar si se han adquirido o existen de ejercicios anteriores **activos intangibles de vida útil indefinida**.

Calificar su tratamiento fiscal (% deducible).

Aplicar régimen transitorio del % deducible (2015, 2%).

- ✓ Comprobar si se han adquirido o existen de ejercicios anteriores activos correspondientes a **fondo de comercio**.

Calificar su tratamiento fiscal (% deducible).

Aplicar régimen transitorio del % deducible (2015, 1%).

- ✓ Comprobar si ha existido **recuperación/reversión de pérdidas por deterioro** del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de participaciones en capital o de valores representativos de deuda, que hubiesen resultado deducibles en períodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2015.

Verificar su contabilización.

Verificar su integración en la base imponible.

Proponer los ajustes fiscales oportunos.

- ✓ Verificar si existe **dotación contable por deterioro de existencias**.

Comprobar que la valoración de las existencias está suficientemente soportada y se ha utilizado un método de valoración admitido contable y fiscalmente de manera uniforme.

Analizar la deducibilidad fiscal del deterioro contabilizado.

- ✓ Comprobar si existen gastos por **provisiones y fondos internos** para la cobertura de contingencias análogas a las que son objeto de regularización en la Ley de **Planes y Fondos de Pensiones**.

Proponer los ajustes fiscales oportunos.

- ✓ **Analizar individualmente cada provisión** a largo plazo o a corto plazo dotada en el ejercicio o existente con anterioridad. Soportar los motivos económicos o jurídicos de su existencia y concretar su deducibilidad fiscal o no.

Realizar especial atención a:

- Provisiones de obligaciones implícitas o tácitas, sin soporte contractual o legal.
- Provisiones por pérdidas esperadas en contratos en ejecución.

- Provisiones por reestructuración.
 - Provisiones por riesgo en devolución de ventas.
 - Provisiones por pagos al personal basados en instrumentos de patrimonio.
 - Provisiones por gastos en actuaciones medioambientales.
- ✓ Verificar si existen **productos vendidos con garantía o con obligación de reparación** y la dotación contable realizada respecto a estas obligaciones.
Analizar si la provisión dotada cumple con los límites fiscales.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.
 - ✓ Verificar si se han provisionado **gastos accesorios por devolución de ventas**.
Analizar si la provisión dotada cumple con los límites fiscales.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.
 - ✓ Comprobar **las provisiones contables que se ajustaron fiscalmente en ejercicios anteriores**, por no considerarse gastos fiscalmente deducibles, verificar si tienen efecto fiscal en el ejercicio, por ser deducibles en el ejercicio 2015.

- **GASTOS DEDUCIBLES/NO DEDUCIBLES**

Objetivo: Que todos los gastos contabilizados cumplan con los requisitos para ser considerados fiscalmente deducibles: contabilización, justificación, imputación temporal al ejercicio, no liberalidad.

Para el ejercicio 2015 debemos añadir adicionalmente al programa de trabajo, procedimientos para realizar las siguientes comprobaciones y verificaciones:

- ✓ Comprobar la existencia de **retribuciones de los fondos propios**, directas o indirectas, con independencia de su consideración contable, con especial atención a:
 - Acciones sin voto.
 - Acciones rescatables.
 - Préstamos participativos otorgados por sociedades del grupo.
 Analizar su deducibilidad fiscal.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ Comprobar la existencia de **remuneración a socios trabajadores**.
Verificar la existencia de contrato laboral con descripción del puesto de trabajo.
Verificar la valoración de la retribución a valor de mercado.
Analizar su deducibilidad fiscal.

- ✓ Comprobar la existencia de posibles **remuneraciones monetarias o en especie a socios no trabajadores**, por uso de activos o gastos cargados a la sociedad.
Analizar su deducibilidad fiscal.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ **Retribución de Administradores**, verificar su contabilización.
Comprobar estatutos sociales (forma de remuneración).
Comprobar fijación cuantía del ejercicio en el acta correspondiente.
Comprobar tipo de retención aplicable.
- ✓ Comprobar los **ingresos y gastos** derivados de la contabilización del **Impuesto sobre Sociedades**.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ Comprobar la existencia de **multas y sanciones** penales o administrativas.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ Comprobar la existencia y contabilización de **recargos** del período impositivo y recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ Comprobar la existencia de **intereses de demora** contabilizados a favor de la Administración Tributaria.
Analizar su deducibilidad a la vista de los últimos pronunciamientos en la jurisprudencia de los Tribunales.
- ✓ Comprobar la contabilización de **liquidaciones giradas por la Administración Tributaria**. (Actas de Inspección, Complementarias...).
Analizar su deducibilidad.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ Comprobar y cuantificar el importe contabilizado como **atenciones a clientes**.
Comparar con límite: 1% importe neto cifra de negocios.
Analizar su deducibilidad.
- ✓ **Actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico**, que hayan generado gastos contables.
Investigar sobre su existencia (No deducibilidad de los gastos).
Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ Comprobar la existencia de gastos por **servicios recibidos facturados desde paraísos fiscales**, o satisfechos a través de los mismos.
Analizar su deducibilidad fiscal.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.

- ✓ Comprobar la existencia y contabilización de los **donativos y donaciones realizadas.**
Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ Comprobar la existencia y contabilización de **indemnizaciones por extinción de relaciones laborales o mercantiles.**
Analizar si superan los límites laborales, o el importe de 1.000.000€.
Analizar su deducibilidad fiscal.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ **Gastos** con entidades vinculadas de **tratamiento fiscal asimétrico.**
(No ingreso fiscal en la vinculada o sometido a un tipo inferior al 10% nominal).
Investigar sobre su existencia.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.

• **GASTOS FINANCIEROS**

Objetivo: Que el gasto financiero total contabilizado sea fiscalmente deducible dentro de los límites establecidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Realizaremos en 2015 las siguientes comprobaciones y verificaciones:

- ✓ Comprobar la existencia de gastos financieros **derivados de deudas con entidades del grupo mercantil.**
Analizar el destino de los fondos recibidos.
Analizar la existencia de motivo económico válido.
Concluir sobre la deducibilidad fiscal de los mismos.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ Calcular el **Gasto Financiero Neto del ejercicio.**

$$GF_{\text{Neto}} = GF_{\text{Financiero Total}} \begin{array}{l} \text{(menos)} \\ \left[\begin{array}{l} - \text{Ingresos financieros de la cesión de capitales} \\ - \text{Gastos no deducibles (art. 15 g) h) j)} \\ - \text{Gastos financieros por aplicación de operaciones} \\ \text{vinculadas (excesos)} \end{array} \right. \end{array}$$
- ✓ Calcular el **Beneficio Operativo del ejercicio.**

$$B^{\circ} \text{ OPERATIVO} = \text{RESULTADO DE EXPLOTACIÓN} \\ \pm \text{ELIMINACIONES} \\ \begin{array}{l} + \text{Amortizaciones} \\ - \text{Imputación de subvenciones de} \\ \text{inmovilizado no financiero y otras} \\ + \text{Deterioro del inmovilizado} \\ \pm \text{Resultado enajenación inmovilizado} \end{array}$$

+ ADICIONANDO

+ Ingresos financieros por participación en instrumentos de patrimonio, dividendos o participaciones en beneficios en el que se cumpla alguno de los siguientes requisitos:

- Participación $\geq 5\%$
- Valor de adquisición participación $> 20_1$ euros (excepto que las participaciones hayan sido adquiridas con deudas con empresas del grupo, cuyos gastos financieros no resulten fiscalmente deducibles)

- ✓ Aplicar la **limitación a la deducibilidad fiscal**
 $GF_{Neto} \leq 30\% B^o \text{ Operativo}$
En todo caso, $GF_{Neto} \leq 1.000.000$, siempre deducible
- ✓ Comprobar y contemplar la existencia de gastos financieros netos de **períodos impositivos anteriores** no deducidos, así como límites del beneficio operativo no aplicados.
- ✓ Comprobar si existen **gastos financieros derivados** de deudas destinadas a **la adquisición de participaciones en el capital** de cualquier tipo de entidades.
En caso afirmativo, aplicar a estos gastos financieros el **límite adicional** del 30% del Bº Operativo de la propia entidad que realizó la adquisición.
Determinar el porcentaje que se financia con deuda en el ejercicio de adquisición, si $\leq 70\%$ precio adquisición, no aplicación límite adicional.
Determinar el importe de deuda vivo en ejercicios posteriores.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.

• **TRANSMISIONES LUCRATIVAS/OPERACIONES SOCIETARIAS**

Objetivo: Comprobar que si durante el ejercicio se han producido transmisiones lucrativas y operaciones societarias, las mismas se valoran fiscalmente por su valor de mercado.

Realizaremos en 2015 las siguientes comprobaciones y verificaciones:

- ✓ Comprobar si se han producido en el ejercicio **aumentos de capital por compensación de créditos.**
Valorar fiscalmente dicha operación.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.

- ✓ Comprobar si se ha producido alguna **operación societaria de reestructuración empresarial** (fusión, escisión...), y el régimen fiscal aplicable a la misma.
Valorar sus efectos fiscales.
- ✓ Comprobar si se ha producido alguna **aportación no dineraria de elementos patrimoniales** a otra entidad, y el régimen fiscal aplicable a la misma.
Valorar sus efectos fiscales.
- ✓ Comprobar si se han **transmitido a socios elementos patrimoniales por operaciones societarias** de disolución, separación de socios, reducción de capital con devolución de aportaciones, reparto de prima de emisión y distribución de beneficios.
Valorar sus efectos fiscales.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ Comprobar si se han adquirido elementos patrimoniales por **permuta**.
Valorar sus efectos fiscales.
- ✓ Comprobar si se han transmitido o adquirido **elementos patrimoniales a título lucrativo o gratuito**.
Verificar su contabilización.
Valorar sus efectos fiscales.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ Comprobar si se han realizado **transmisiones de inmuebles integrados en el inmovilizado**. Comprobar su correcta contabilización del resultado contable.
No aplicación de coeficientes de corrección monetaria.

• OPERACIONES VINCULADAS

Objetivo: Detectar la existencia de operaciones vinculadas y establecer su correcta valoración fiscal a valor de mercado. Proponer los ajustes fiscales oportunos. Justificar documentalmente de forma adecuada las operaciones vinculadas.

Realizaremos en el ejercicio 2015 las siguientes comprobaciones y verificaciones:

- ✓ Establecer el posible **perímetro de vinculación** del contribuyente, con socios, administradores, familiares, sociedades del grupo, sociedades participadas...

- ✓ Comprobar si se han realizado **operaciones** de cualquier tipo **con personas o entidades** pertenecientes al **entorno de vinculación**. Obtener la justificación contable de la operación vinculada realizada.
- ✓ Comprobar si existen **acuerdos previos de valoración** de operaciones vinculadas con la Administración Tributaria.
- ✓ Comprobar que la operación vinculada detectada se ha realizado a **valor de mercado**.
Solicitar al contribuyente **análisis de comparabilidad** realizado y soporte del valor de mercado. Comprobar que ha aplicado métodos fiscalmente admitidos. Si no existiese, proponer método de valoración a aplicar.
Valorar riesgos fiscales por la falta de justificación del valor de mercado. Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ Para **servicios facturados desde empresas del grupo**, comprobar que los mismos obedecen a prestaciones reales que han producido ventaja o utilidad a su destinatario.
Verificar su pago.
Valorar fiscalmente la prestación de servicios recibida.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ En el caso de **sociedades profesionales** con facturas recibidas de un socio profesional persona física, comprobar lo siguiente:
 - Que la sociedad receptora de los servicios cuente con medios materiales y humanos para el desarrollo de la actividad.
 - Que más del 75% de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales.
 - Que la retribución global total de todos los socios profesionales no sea inferior al 75% del resultado previo a la deducción de sus retribuciones.
 - Que los criterios de retribución a los socios profesionales estén en función de la buena marcha de la entidad y consten por escrito.
 - Que la retribución de cada uno de los socios profesionales no sea inferior al 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas.
- ✓ En el caso de que existan **operaciones vinculadas que no estén contabilizadas a valor de mercado**, proponer los ajustes fiscales oportunos relativos a las mismas.
- ✓ Comprobar si en las operaciones vinculadas, en las que el valor es distinto del valor de mercado, **si ha existido restitución patrimonial** entre las personas o entidades vinculadas.
Valorar sus efectos en el tratamiento fiscal de las rentas puestas de manifiesto.

- ✓ Comprobar que las operaciones vinculadas están **soportadas documentalmente** de forma adecuada, en los términos previstos reglamentariamente.
- ✓ Comprobar que determinadas **operaciones vinculadas específicas** están totalmente soportadas:
 - Las realizadas con contribuyentes personas físicas en estimación objetiva en el desarrollo de su actividad económica, que participen individual o familiarmente en la entidad en al menos un 25%.
 - Las operaciones de transmisión de negocios.
 - Las operaciones de transmisión de valores o participaciones en los fondos propios de entidades no admitidas a negociación.
 - Las operaciones sobre inmuebles.
 - Las operaciones sobre activos intangibles.
- ✓ En caso de **ausencia de soporte documental**, calcular las sanciones aplicables por infracciones tributarias cometidas.

**EXENCIÓN DIVIDENDOS
TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES EN CAPITAL DE
SOCIEDADES**

Objetivo: Eliminar la doble imposición sobre dividendos y rentas positivas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español.

Realizaremos en el ejercicio 2015 las siguientes comprobaciones y verificaciones:

- ✓ Comprobar si la sociedad **ha recibido dividendos o participación en beneficios** de entidades participadas y su contabilización. (entidades residentes).
En caso afirmativo, verificar:
 - Grado de participación directa o indirecta $\geq 5\%$
 - Valor de adquisición.
 - Tiempo de posesión de la participación.
 - Dividendos de filiales de segundo nivel a entidad participada de primer nivel.
 - Fecha del acuerdo del reparto de dividendos y fecha de cobro.
 Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ Comprobar si la sociedad participa en **entidades no residentes** y ha percibido **dividendos** de las mismas.
En caso afirmativo verificar todo lo anterior y además:

- Si existe retención en la repatriación de dividendos y la contabilización de la misma.
- Si la entidad extranjera participada ha estado sujeta y no exenta a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga, con un tipo nominal de al menos el 10%.
- Si el país de residencia de la entidad extranjera participada tiene suscrito con España Convenio de Doble Imposición que contenga cláusula de intercambio de información.
- Si la entidad extranjera participada cumple los requisitos total o parcialmente.

Proponer los ajustes fiscales oportunos en caso de aplicación del método de exención.

- ✓ Comprobar si la sociedad **ha otorgado préstamos participativos a sociedades del grupo** por los que ha obtenido remuneración.

En caso afirmativo verificar:

- La calificación económico jurídica como préstamo participativo real, de acuerdo a sus características.
- Que no ha generado un gasto fiscal en la entidad participada receptora del préstamo participativo.

Analizar la consideración de dividendos de la remuneración recibida.

Proponer los ajustes fiscales oportunos.

- ✓ Comprobar si existen **participaciones en el capital** de otras sociedades recibidos por **contratos de préstamo de valores**.

En caso afirmativo, verificar:

- La existencia del contrato y su contenido.
- La recepción de dividendos en los valores tomados a préstamo.
- La obligación de entrega de los dividendos en función de lo establecido en el contrato.

Analizar la aplicación de la exención fiscal.

Proponer los ajustes fiscales oportunos.

- ✓ Comprobar si existen **rentas positivas obtenidas en la transmisión de participaciones en capital**.

En caso afirmativo, verificar que en el momento de la transmisión se cumplen los requisitos de:

- Grado de participación $\geq 5\%$
- Valor de adquisición.
- Antigüedad de la participación > 1 año
- Si se trata de la transmisión de la participación en una filial extranjera, que se cumple el requisito de la existencia de un impuesto similar al español con un tipo normal $\geq 10\%$, en todos los ejercicios de tenencia o parcialmente sólo en algunos.

Analizar la aplicación de la exención fiscal.

Proponer los ajustes fiscales oportunos.

- ✓ Comprobar si la entidad, **como socio**, ha recibido flujo monetario o activos por **operaciones societarias de:**
 - Liquidación de la entidad participada.
 - Separación de socios.
 - Fusión o escisión parcial o total.
 - Reducción de capital.
 - Aportación no dineraria de activos.
 - Cesiones globales de activo y pasivo.

Determinar la existencia de rentas positivas en las operaciones descritas.
 Analizar requisitos para aplicar exención.
 Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ En el caso de **transmisiones sucesivas de valores homogéneos**, determinar la existencia de rentas positivas exentas en transmisiones precedentes.
 Analizar la aplicación de la exención fiscal a la renta positiva derivada de la última transmisión.
 Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ Rentas positivas en la **transmisión de participaciones** de entidades que tengan la consideración de **entidades patrimoniales**.
 - Verificar incremento de beneficios no distribuidos de la entidad patrimonial.

Analizar y cuantificar el importe de la renta positiva exenta.
 Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ Verificar, en todo caso, si la entidad **opta por la aplicación a estas rentas de la deducción por doble imposición**, en vez de la aplicación del método de exención.
- ✓ Comprobar si existen **rentas negativas en la transmisión de participaciones** en una entidad (adquirida a otra del grupo).
 En caso afirmativo, verificar:
 - Si la participación se adquirió a una entidad del grupo y se aplicó exención a la renta positiva obtenida por la sociedad del grupo vendedora.
 - En caso afirmativo, minorar la renta negativa en el importe de la exención aplicada de forma precedente.

Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ **Rentas negativas** en la transmisión de participaciones **y dividendos recibidos** desde 2009.
 - Comprobar el correcto cálculo y contabilización de la renta negativa.
 - Verificar los dividendos recibidos a partir de períodos impositivos iniciados en 2009, hasta 1/01/2015.

- Verificar si los dividendos recibidos han tenido derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición prevista en la normativa anterior.
 - Minorar la renta negativa en el importe de los citados dividendos.
- Proponer los ajustes fiscales oportunos.

• RENTAS EN EL EXTRANJERO ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Objetivo: Aplicar la exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

Realizaremos en el ejercicio 2015 las siguientes comprobaciones y verificaciones:

- ✓ Comprobar la **existencia y naturaleza** de uno o varios **establecimientos permanentes** en el exterior.
Verificar el título constitutivo en el extranjero y la condición de sede, sucursal, oficina, fábrica, talleres, tiendas, almacenes... sin que exista naturaleza jurídica distinta a la matriz española.
- ✓ Comprobar que en el país de residencia del establecimiento permanente **existe un impuesto de naturaleza análoga al impuesto español** que la renta positiva está sujeta y no exenta al mismo y que el tipo nominal es $\geq 10\%$.
- ✓ Comprobar **la integración contable de la renta positiva** obtenida del establecimiento permanente.
Analizar la aplicación de la exención fiscal.
Proponer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ Si se integrasen contablemente **rentas negativas del establecimiento permanente**, analizar las mismas y proponer los ajustes positivos oportunos.
- ✓ Comprobar si existen **rentas positivas o negativas por la transmisión de establecimientos permanentes**.
 - Rentas positivas, aplicar la exención si se cumplen los requisitos.
 - Rentas negativas, minorarlas con las positivas netas de períodos impositivos anteriores que hayan tenido derecho a la exención.
- ✓ Verificar si la entidad **opta por la aplicación a estas rentas de la deducción por doble imposición**, en vez de la aplicación del método de exención.

- **REDUCCIONES EN BASE IMPONIBLE**

Objetivo: Aplicar en la determinación de la base imponible todas las reducciones permitidas por la normativa vigente del Impuesto sobre Sociedades.

Haremos especial énfasis sobre tres reducciones:

- Rentas procedentes de determinados activos intangibles.
- Reserva de capitalización.
- Reserva de nivelación (en empresas de reducida dimensión, ERD)

La compensación de bases imponibles negativas por su importancia, se considera un área de riesgo independiente.

Realizaremos en el ejercicio 2015 las siguientes comprobaciones y verificaciones:

RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES

- ✓ Comprobar si existen **activos intangibles** en el balance de la entidad tales como:
 - Patentes.
 - Dibujos, modelos o planos.
 - Fórmulas o procedimientos secretos.
 - Derechos sobre información relativos a experiencias industriales, comerciales o científicas.
- ✓ Comprobar **si se perciben rentas por la cesión de los mismos.**
En caso afirmativo, verificar la fecha de la cesión del derecho de uso o explotación.
 - Cesión anterior a 29 de septiembre de 2013.
 - Cesión posterior a 29 de septiembre de 2013.
- ✓ Si la **cesión es anterior a 29 de septiembre de 2013**, verificar:
 - Que la entidad cedente ha creado los activos objeto de cesión.
 - Que el cesionario los utiliza en el desarrollo de una actividad económica.
 - Que si el cesionario es una entidad vinculada, no se generan gastos por prestación de servicios para la entidad cedente.
 - Que el cesionario no reside en un país de nula tributación o paraíso fiscal.
 - Que están perfectamente identificados contablemente los ingresos procedentes de la cesión de activos intangibles.

Analizar el cumplimiento de los requisitos para aplicar reducción.
Aplicar reducción (50% Ingresos), realizando el oportuno ajuste negativo.

- ✓ Si la **cesión es posterior a 29 de septiembre de 2013**, verificar lo previsto en el apartado anterior, teniendo en cuenta que:
 - La entidad cedente haya creado los activos intangibles cedidos en al menos un 25%.
 - Que si el cesionario reside en un territorio o país de nula tributación o paraíso fiscal, este se encuentre situado en un Estado miembro de la UE y el cedente acredite que la cesión obedece a motivos económicos válidos.
 - Determinar la renta de la cesión (Ingresos –Gastos).
Analizar el cumplimiento de requisitos para aplicar reducción.
Aplicar reducción (60% rentas), realizando el oportuno ajuste negativo.
- ✓ Comprobar si en el ejercicio existen **rentas obtenidas por la transmisión de activos intangibles susceptibles de generar el derecho a la reducción.**
 - Verificar el cumplimiento de requisitos del activo intangible.
 - Verificar el cumplimiento de requisitos en la entidad cedente y cesionaria.
 - Verificar la cuantificación de la renta neta obtenida en la transmisión.
Analizar el cumplimiento de los requisitos para aplicar reducción.
Si el contrato es de fecha posterior a 29 de septiembre de 2013.
Aplicar reducción (50% rentas de la transmisión), realizando el oportuno ajuste negativo.
- ✓ En todo caso, comprobar que los ingresos o rentas **no proceden de la cesión o transmisión de:**
 - Marcas.
 - Obras literarias o científicas.
 - Películas cinematográficas.
 - Derechos personales susceptibles de cesión (Derechos de imagen).
 - Programas informáticos.
 - Equipos industriales, comerciales o científicos.

No aplicación de reducción si tienen esta procedencia.
- ✓ Verificar si la sociedad **ha solicitado** de la Administración Tributaria, **los siguientes acuerdos previos:**
 - Acuerdo previo de valoración en relación a los ingresos.
 - Acuerdo previo de calificación de activos inmateriales como activo reconocido para aplicar el derecho a reducción.
- ✓ Valorar los efectos fiscales de los mismos.

RESERVA DE CAPITALIZACION

- ✓ Verificar el **ámbito subjetivo de aplicación** comprobando el tipo de gravamen aplicable:
 - Contribuyentes que apliquen tipo general.
 - Entidades de reducida dimensión (ERD).
 - Entidades de crédito.
 - Entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos.
- ✓ Calcular el **incremento de los fondos propios** al cierre y al inicio del ejercicio (**base de la reducción**), teniendo en cuenta que no se incluirán:
 - Resultados del ejercicio.
 - Resultados del ejercicio anterior.
 - Aportaciones de los socios.
 - Ampliaciones de capital o de fondos propios por compensación de créditos.
 - Ampliación de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
 - Reservas de carácter legal o estatutario.
 - Reservas indisponibles (reserva de nivelación, reserva para inversiones en Canarias)
 - Fondos propios que correspondan con variaciones en activo por impuesto diferido, derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades.
- ✓ Calcular el **importe de la reducción por reserva de capitalización** teniendo en cuenta sus límites:
 - 10% incremento de fondos propios (base de la reducción).
 - 10% de la base imponible previa a esta reducción y a la compensación de bases imponibles negativas.Aplicar la reducción, proponiendo el oportuno ajuste extracontable negativo.
- ✓ Comprobar que se **cumplen los requisitos** para aplicar la reducción:
 - Incremento de fondos propios se mantenga en los 5 años posteriores desde el cierre del período impositivo al que corresponde la reducción. (Salvo existencia de pérdidas contables).
 - Dotación de una reserva contable por el importe de la reducción, con absoluta separación y denominación anterior, que será indisponible durante el plazo de 5 años.
- ✓ Comprobar que en la **nota fiscal de la memoria de las cuentas anuales del ejercicio**, se informa adecuadamente sobre la dotación de la citada reserva de capitalización.

RESERVA DE NIVELACIÓN

(Sólo empresas de reducida dimensión, ERD)

- ✓ Comprobar de forma efectiva el **ámbito de aplicación** del régimen de incentivos fiscales a la entidad.
 - Verificar importe neto cifra de negocios en ejercicios anteriores.
 - Verificar que la entidad no tiene la calificación de entidad patrimonial.
 - Verificar si pertenece a un grupo de sociedades.
- ✓ Comprobar la existencia de **base imponible positiva previa**.
- ✓ Calcular y **aplicar la reducción por reserva de nivelación** respetando los límites.
 - 10% base imponible.
 - No superar 1.000.000€, en todo caso.Realizar el ajuste extracontable negativo oportuno.
- ✓ Comprobar que **contablemente dota una reserva específica indisponible** con cargo a resultados positivos del ejercicio.
- ✓ Comprobar **en ejercicios posteriores el destino** de la reserva de nivelación dotada.
 - Adición a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos al período en el que se realiza la minoración, hasta el importe de la base imponible negativa.
 - Resto, adición a la base imponible del período impositivo correspondiente a la conclusión del plazo de 5 años.
- ✓ Comprobar que en la **nota fiscal de la memoria de las cuentas anuales**, se informa adecuadamente sobre la dotación de la citada reserva de nivelación.

• **BASES IMPONIBLES NEGATIVAS A COMPENSAR**

Objetivo: Que las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, susceptibles de ser compensadas en el ejercicio, sean consistentes fiscalmente y estén soportadas de acuerdo con lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Para el ejercicio 2015, debemos añadir adicionalmente al programa de trabajo, procedimientos para realizar las siguientes comprobaciones y verificaciones:

- ✓ Comprobar y **verificar la existencia de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores** pendientes de compensar.

- Verificar la correcta delimitación y exposición de las mismas en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio anterior o anteriores.
- ✓ Comprobar que **no existen restricciones para la compensación de bases imponibles negativas.**
 - Por adquisición de una sociedad con bases imponibles negativas.
 - Por participación anterior inferior al 25%.
 - Por situación de la entidad adquirida:
 - No realización de actividad económica en los 3 meses anteriores.
 - Cambio de actividad económica en los 2 años posteriores, con incremento sustancial de su cifra de negocios.
 - Entidad patrimonial.
 - Entidad dada de baja en el índice de entidades.
- ✓ Comprobar **ejercicio de procedencia de la base imponible negativa** que se pretende compensar:
 - Si es un ejercicio iniciado a partir del 2004, verificar la consistencia de los soportes contables y justificantes documentales que determinan la existencia de base imponible negativa.
(Liquidación I. Sociedades, Contabilidad, soporte documental).
Analizar la consistencia de la prueba, y concluir sobre la efectividad de la base imponible negativa a compensar.
 - Si es un ejercicio iniciado con anterioridad a 2004, verificar los soportes que acreditan la base imponible negativa.
(Liquidación I. Sociedades, Contabilidad, depósito de la contabilidad en el R. Mercantil).

En ambos casos, ante la falta de consistencia o prueba, informar de las posibles contingencias que se puedan materializar en forma de infracciones y sanciones tributarias por compensación indebida de bases imponibles negativas o dejar de ingresar cuota tributaria.
- ✓ **Aplicar la compensación de bases imponibles negativas**, teniendo en cuenta los límites establecidos para el ejercicio fiscal.
 - Verificar la limitación en 2015 para contribuyentes con importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores superior a 20 millones de euros (50%).
 - Verificar la limitación en 2015 para contribuyentes con importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores superior a 60 millones de euros (25%)
 - Verificar que, en todo caso, se compensan bases imponibles negativas hasta el importe de 1.000.000€ (límite inferior).
 - Verificar si en la base imponible positiva, pendiente de compensar, se han integrado rentas positivas procedentes de quitas o esperas obtenidas por acuerdo con los acreedores.

Excluir los citados importes de la aplicación de las limitaciones anteriores.

- ✓ Comprobar si el contribuyente es **una entidad de nueva creación** en el nuevo ejercicio, o en anteriores, sujeta al tipo del 15%.
 - No aplicación límite porcentual en los tres primeros períodos impositivos en los que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.
- ✓ Comprobar que en la **nota fiscal de la memoria de las cuentas anuales del ejercicio**, se informa adecuadamente sobre las bases imponibles negativas, su compensación y evolución.

- **TIPOS DE GRAVAMEN**

Objetivo: Que en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades se aplique el tipo de gravamen correspondiente, de forma correcta.

Para el ejercicio 2015 realizaremos las siguientes comprobaciones y verificaciones:

- ✓ Comprobar si el contribuyente **aplica el tipo general** o está sometido a la particularidad de **tipos especiales**.
 - Por el desarrollo de determinadas actividades.
 - Por calificación de empresas de reducida dimensión (ERD)
 - Por entidades de nueva creación.
 - Por cooperativas fiscalmente protegidas.
 - Por entidad sin fines lucrativos.
 - Por Instituciones de Inversión Colectiva.
 - Por Fondos de Pensiones.
 - Por SOCIMI.
 - Por mantenimiento de empleo en micropymes.
- ✓ Considerar la aplicación del **régimen transitorio** respecto a los tipos de gravamen **aplicable en 2015**.
- ✓ Comprobar si la entidad tiene la consideración de **sociedad patrimonial**, aplicar el tipo de gravamen general previsto para el ejercicio.

- **DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL**

Objetivo: Eliminar la doble imposición jurídica y económica por rentas obtenidas y gravadas en el extranjero siempre que no se aplique a las mismas el método de exención.

Para el ejercicio 2015 realizaremos las siguientes comprobaciones y verificaciones:

DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA DE RENTAS

- ✓ Comprobar si la entidad ha **integrado en su base imponible rentas obtenidas y gravadas en el extranjero.**
 - Verificar la definición de renta, de acuerdo a la normativa tributaria española.
 - Agrupar las rentas en función de los países de procedencia y verificar la existencia de Convenio de Doble Imposición (CDI).
 - Concretar lo que establece el CDI para este tipo de rentas.
 - Comprobar y soportar el impuesto pagado o retenido en el extranjero y el tipo de gravamen aplicable.
Calcular la renta bruta correspondiente.
Ajustar positivamente el impuesto pagado en el extranjero.
- ✓ Aplicar y **calcular la deducción de la cuota íntegra por doble imposición jurídica,** que será la **menor de:**
 - Importe del impuesto satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades.
 - Importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta obtenida en el extranjero, si la hubiese obtenido en territorio español.
$$\text{Renta} = \text{Ingresos} - \text{Gastos fiscalmente deducibles}$$
- ✓ Comprobar si la entidad ha integrado en su base imponible **rentas positivas o negativas obtenidas a través de un establecimiento permanente:**
 - Rentas negativas: no integración en base imponible, salvo transmisión del establecimiento permanente o cese en su actividad.
Realizar el ajuste extracontable positivo oportuno.
 - Rentas negativas generadas por la transmisión del establecimiento permanente, verificar si han existido rentas positivas con anterioridad que hayan tenido derecho a la deducción por doble imposición internacional o a la exención de rentas de procedencia extranjera.
Realizar las minoraciones oportunas, proponiendo los ajustes extracontables pertinentes.

- Rentas positivas: verificar la correcta integración en la base imponible del ejercicio (Ingresos-Gastos fiscalmente deducibles)
 - Verificar si existen rentas negativas de períodos impositivos anteriores que no se hayan integrado en la base imponible (de 2013, 2014) y minorar el importe de las rentas positivas integradas.
 - Si las rentas negativas del establecimiento permanente provienen de ejercicios anteriores a 2013 y fueron gasto deducible integrándose en base imponible, minorar la base de la deducción en el importe de las rentas negativas integradas en la base imponible de períodos impositivos anteriores.
- ✓ Comprobar si **existen deducciones pendientes de aplicar procedentes de ejercicios anteriores**, por insuficiencia de cuota.
- Verificar el soporte documental de las mismas.
(Liquidación I. Sociedades-Contabilidad-Justificantes)
- Aplicar las mismas al ejercicio, teniendo presente el tipo de gravamen aplicable.

DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA DE DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS

- ✓ Comprobar que en la base imponible de la entidad, **se integren dividendos o participaciones en beneficios** procedentes de **entidades no residentes** en las que se ostenta un grado de participación.
 - Verificar porcentaje de participación $\geq 5\%$.
 - Verificar valor de adquisición $> 20_1$ millones de euros.
 - Verificar posesión temporal de la participación ≥ 1 año.
(De no cumplirse estos requisitos, se aplicaría la deducción por doble imposición jurídica de rentas).
- ✓ Aplicar y **calcular la deducción por doble imposición económica internacional**, que se corresponderá con el impuesto efectivamente pagado en el extranjero con cargo al que se abonan los dividendos (**impuesto subyacente**).
 - Calcular el impuesto subyacente.
 - Integrar en la base imponible del ejercicio, mediante el oportuno ajuste extracontable positivo, el importe del impuesto subyacente.
 - Calcular el límite de la deducción, que será igual al impuesto que tendría que pagar en España.
 - Aplicar la deducción respetando los límites.
- ✓ Comprobar si la sociedad extranjera participada, participa a su vez en **filiales de segundo o ulterior nivel no residentes**.
 - Comprobar si la participación indirecta a filiales de segundo o ulterior nivel es $\geq 5\%$

- Verificar posesión temporal de la participación ≥ 1 año.
 - Comprobar que las filiales de segundo o ulterior nivel han repartido dividendos.
 - Calcular el impuesto subyacente de todas las filiales, e integrarlo en la base imponible de la entidad residente con el oportuno ajuste extracontable positivo.
 - Aplicar la deducción por doble imposición económica internacional, **respetando los límites**.
- ✓ Cuando se produzca doble imposición jurídica y doble imposición económica, **aplicar límites de forma conjunta**.
- ✓ Si se producen **rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad no residente**, verificar lo siguiente:
- La corrección del cálculo de la renta negativa.
 - Si la participación se adquirió previamente a otra entidad del grupo de sociedades y existió renta positiva exenta en la transmisión.
 - En caso afirmativo, proceder a la minoración de la renta negativa en el importe exento en la transmisión precedente.
 - Si se han recibido dividendos de la participada a partir del período impositivo iniciado en 2009, y los mismos han tenido derecho a exención o deducción por doble imposición económica internacional.
En caso afirmativo, proceder a la minoración de la renta negativa en el importe de los citados dividendos.
 - Comprobar si existen por este concepto deducciones por doble imposición pendientes de aplicar que provengan de períodos impositivos anteriores, no deducidas por insuficiencia de la cuota íntegra.
 - Verificar el soporte documental de las mismas.
(Liquidación – Contabilidad – Justificantes)
 - Aplicar las mismas al ejercicio, teniendo presente el tipo de gravamen aplicable.

• DEDUCCIÓN POR INVERSIONES E INCENTIVOS

Objetivo: Aplicar de manera correcta, todas las deducciones a las que se pueda acoger el contribuyente, comprobando y justificando las inversiones realizadas en el ejercicio fiscal.

Para el ejercicio 2015 realizaremos las siguientes comprobaciones y verificaciones:

✓ **DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA.**

- Comprobar las inversiones realizadas por la empresa en estos conceptos, verificar su contabilización.
- Analizar si conceptualmente responde a los conceptos definidos en la normativa tributaria.
- Solicitar, si existe, informe motivado del Ministerio de Economía sobre los requisitos científicos o tecnológicos calificadorio de la actividad.
- Solicitar, si existe, consulta vinculante sobre la interpretación de la deducción presentada a la Administración Tributaria.
- Solicitar, si existe, un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de I+D+i solicitado a la Administración Tributaria.
- Cuantificar la base de la deducción que estaba constituida por: (I+D)
 - Gastos de investigación y desarrollo.
 - Inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible (excluidos edificios y terrenos).
 - Amortizaciones de los bienes afectos directamente relacionados.
- Subvenciones recibidas para dichas actividades imputables como ingreso al período impositivo.
- Cuantificar la base de la deducción en actividades de innovación tecnológica (i), y que los mismos corresponden a los conceptos delimitados en la normativa.
Minorar en el importe de las subvenciones recibidas.
- Comprobar si existen cantidades pendientes de aplicación por conceptos de I+D+i, correspondientes a ejercicios anteriores.
- Comprobar la media de los gastos de investigación y desarrollo medios de los dos años anteriores, que hayan servido de base para aplicar la deducción de I+D en periodos anteriores.
- Aplicar a la base de deducción el tipo de deducción correcto:
 - Gastos I+D 25%
 - Excesos media 2 años anteriores de gastos I+D 42%
 - Gastos investigadores cualificados adscritos de forma exclusiva a proyectos I+D 17%
 - Inversiones elementos afectos a actividades I+D 8%
 - Actividades de innovación tecnológica 12%
- Calcular el límite sobre cuota íntegra ajustada positiva 25% o 50%. (Si Deducción I+D+i>10% Cuota íntegra ajustada) y practicar la deducción.
- Valorar la posibilidad de no aplicar los límites anteriores, descontando un 20% del importe de la deducción, solicitando a la Administración Tributaria la devolución de la diferencia, si se cumplen los requisitos oportunos. (Opcional para el contribuyente).

DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATOGRAFICAS, SERIES AUDIOVISUALES Y ESPECTÁCULOS EN VIVO DE ARTES ESCÉNICAS Y MUSICALES

- ✓ Para **producciones españolas** de largometrajes cinematográficos y series audiovisuales de ficción, animación o documental, comprobar y verificar:
 - Coste total de la producción, gastos de obtención de copias y gastos de publicidad y promoción (base de la deducción). Límite 40% coste de producción.
 - Que el 50% de la base de deducción corresponde a gastos realizados en territorio español.
 - Que los importes de la base de la deducción se imputan en proporción al porcentaje de participación en la coproducción.
 - Que la producción obtenga el certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural de su contenido.
 - Que se haya depositado una copia en la Filmoteca Nacional o en la respectiva Comunidad Autónoma.
 - Si se han recibido subvenciones para financiar las inversiones que generan el derecho a deducción, minorando la base de deducción.
 - Si ha finalizado la producción de la obra, determinando el período impositivo de aplicación.
O se ha obtenido el certificado de nacionalidad para producciones de animación.
 - Aplicar la deducción correspondiente (20%-18%). Límite 3₁ de euros.
- ✓ Para la ejecución de una **producción extranjera** de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales, comprobar y verificar:
 - Comprobar los gastos realizados en territorio español.
 - Comprobar que los mismos son ≥ 1 millón de euros.
 - Calcular la base de la deducción que estará constituida por:
 - + Los gastos de personal creativo (residentes en España o en algún Estado del Espacio Económico Europeo). Límite 50.000€ por persona.
 - + Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.
 - Aplicar el porcentaje de deducción (15%). Límite 2,5₁ de euros
 - Verificar qué deducción + otras ayudas $\leq 50\%$ coste de producción.
 - Si existieran insuficiencia de cuota para la aplicación de la deducción, valorar la posibilidad de solicitar su abono a la Administración Tributaria.
- ✓ Para la producción y exhibición de **espectáculos en vivo** de artes escénicas y musicales, comprobar y verificar:
 - Los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en dichas actividades (base de la deducción).

- Aplicar un porcentaje de deducción del 20% (Límite 500.000€).
- Verificar requisito de certificado expedido al efecto por el Instituto Nacional de Artes Escénicas y de la Música.
- Verificar reinversión de beneficios del ejercicio en un 50% a la realización de actividades con derecho a deducción (Plazo 4 años).
- Comprobar si se han recibido subvenciones para financiar esta actividad y verificar que la suma de la subvención recibida y la deducción no supera el 80% de la base de la deducción.
- Minorar la base de deducción en el importe de las subvenciones recibidas.

DEDUCCIONES POR CREACIÓN DE EMPLEO

- ✓ Calcular la plantilla media de la empresa o solicitar de la Seguridad Social su certificación, para 2014 y 2015, comparando su crecimiento (≤ 50 trabajadores).
- ✓ Verificar el número de contratos nuevos por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, para menores de 30 años, realizados en 2014 y 2015.
 - Comprobar de los citados contratos los que en 2015 han finalizado el período de prueba y la previsión de duración de los mismos (3 años mínimo).
- ✓ Analizar el derecho a deducción en la cuota de 3.000€ en cada contrato que cumpla los requisitos.
- ✓ Si la plantilla media es inferior a 50 trabajadores y se ha contratado desempleados beneficiarios de una prestación contributiva de la seguridad social por desempleo, se podrá optar a una deducción del 50% de la menor de dos cantidades:
 - El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviese pendiente de recibir en el momento de la contratación.
 - El importe de 12 mensualidades de la prestación por desempleo reconocida.

Verificar que se cumplen las condiciones para aplicar la deducción. Solicitar al Servicio Público de Empleo Estatal certificación sobre el tiempo transcurrido en la percepción de la prestación por desempleo (al menos 3 meses), y el importe de la prestación pendiente de recibir.
- ✓ Si los nuevos contratos realizados son a tiempo parcial, aplicar la deducción de forma proporcional, siempre que se cumplan los requisitos de la misma.

DEDUCCIONES POR CREACIÓN DE EMPLEO PARA TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD

- ✓ Establecer el número de trabajadores con discapacidad contratados y calcular el promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad de 2014 y 2015, con grado entre 33%-65% o superior.

- Cuantificar el incremento del promedio de plantilla para este tipo de trabajadores.
- Verificar certificado de grado de discapacidad.
- ✓ Aplicar deducción en cuota íntegra de 9.000 a 12.000€.

DEDUCCIONES PENDIENTES DE EJERCICIOS ANTERIORES

- ✓ Comprobar la existencia de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de aplicar:
 - Verificar su concepto, importe pendiente y condiciones.
 - Aplicar las mismas por orden cronológico de antigüedad.
 - Aplicar, con los requisitos anteriores, y los límites actuales.
 - Verificar beneficios extraordinarios de ejercicios anteriores cuya reinversión total o parcial se haya producido en 2015.
 - Verificar en ERD, deducción por reinversión de beneficios y su materialización en activos en 2015.

DEDUCCIÓN POR REVERSIÓN DE MEDIDAS TEMPORALES

- ✓ Para contribuyentes que en 2013 y 2014 **hayan aplicado limitación a las amortizaciones** fiscalmente deducibles.
 - 2015, 2% de la cantidad que revierte con signo negativo en la base imponible (2016 y siguientes 5%).
- ✓ Para contribuyentes que se **acogieron a la actualización de balances**.
 - 2015, 2% de la cantidad integrada en la base imponible (derivada de la amortización correspondiente al incremento neto de valor resultante de aquella actualización).

• **PAGOS FRACCIONADOS/RETENCIONES**

Objetivo: Que el importe a deducir por el impuesto ya pagado, sea correcto y esté debidamente justificado y soportado.

Para el ejercicio 2015 realizaremos las siguientes comprobaciones y verificaciones:

- ✓ Comprobar los **pagos fraccionados realizados** en el ejercicio y su contabilización.
- ✓ Verificar que **el sistema de pago fraccionado realizado** es el correcto (sistema de cuota/sistema de base).
- ✓ Verificar que si la cifra de negocios del ejercicio anterior es ≥ 201 de euros, se ha tenido en cuenta la existencia de **un pago fraccionado mínimo**.
- ✓ Verificar las **bases numéricas** de cada pago fraccionado y su **cuantificación**.

- ✓ Comprobar que **no existen diferencias materiales** significativas entre el importe de los pagos teóricos y los efectivamente realizados. Informar de contingencias y riesgos fiscales, proponiendo en caso necesario la regularización de los pagos fraccionados.
- ✓ Comprobar **las retenciones soportadas por la empresa** en relación a su concepto, tipo de retención y contabilización. Solicitar al retenedor certificado de la retención practicada y su ingreso correspondiente. Justificar, en todo caso, documentalmente las mismas.

- **CONTABILIDAD/NOTA FISCAL**

Objetivo: El perfecto cumplimiento de determinadas obligaciones formales cuyo incumplimiento puede incidir negativamente en las pruebas o soportes que justifican la liquidación de sociedades del ejercicio.

Para el ejercicio 2015 realizaremos las siguientes comprobaciones y verificaciones:

- ✓ **Diligenciado y legalización** en plazo de los **libros de contabilidad** oficiales del ejercicio precedente. Preparación de las operaciones formales del cierre del presente ejercicio.
- ✓ Contabilización correcta de la **aprobación de distribución de resultados** del ejercicio anterior.
- ✓ **Nota fiscal de la Memoria** de las cuentas anuales, preparar la información oportuna sobre aspectos a incluir en la nota fiscal (bases imponibles negativas, deducción por incentivos, reservas especiales dotadas, materialización de inversiones, operaciones vinculadas, conciliación resultado contable-base imponible...)
- ✓ **Vigencia de los cargos** del órgano de administración. Verificar.
- ✓ **Operaciones de importancia fiscal relevante**, verificar su contabilización y la información que sobre las mismas se incluye en las cuentas anuales.
- ✓ Comprobar la existencia de **otros acuerdos sociales o pactos de socios**, que puedan tener trascendencia tributaria. Verificar información facilitada sobre los mismos.

- **REGÍMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES**

Objetivo: Verificar si el contribuyente está sometido o puede aplicar algún régimen tributario especial, de forma general o a alguna de las operaciones realizadas.
Comprobar si el contribuyente tiene la condición de empresa de reducida dimensión (ERD).

Comprobar la aplicación del régimen especial de determinados contratos de arrendamiento financiero.

RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL (de forma general)

- ✓ Comprobar si **es de aplicación** al contribuyente **algún régimen especial**, bien de forma general o a alguna de las operaciones realizadas en el ejercicio.
En caso afirmativo, preparar un programa adicional en función del contenido del régimen fiscal especial aplicable.

RÉGIMEN DE EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN (ERD)

- ✓ Verificar que **la entidad cumple las condiciones** para aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión.
 - Comprobar el importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior y de los 3 precedentes.
 - Comprobar que la entidad no tiene la consideración de entidad patrimonial.
 - Comprobar que la entidad no forme parte de un grupo de sociedades, en caso afirmativo, verificar y comprobar los importes netos de la cifra de negocios del grupo.
- ✓ Comprobar y cuantificar **la plantilla media del ejercicio** y la de los ejercicios precedentes. Verificar si existe incremento de plantilla media. Cuantificar el incremento con dos decimales.
- ✓ Comprobar si durante el ejercicio fiscal se han **adquirido elementos nuevos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias** afectos a actividades económicas.
En caso afirmativo, y si existe incremento de plantilla, analizar la posibilidad de aplicar **libertad de amortización** a los referidos activos nuevos. Cuantificar el importe de la misma.
Proponer los ajustes extracontables negativos oportunos.
Realizar un cuadro de amortización contable/fiscal del activo, para analizar posibles reversiones futuras.
- ✓ Si se han adquirido **elementos nuevos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias o inmovilizado intangible** afectos a actividades económicas, analizar la posibilidad de aplicar a los mismos **la amortización acelerada**.
Proponer los ajustes extracontables negativos oportunos.
Realizar un cuadro de amortización contable/fiscal del elemento de activo.

- ✓ Analizar las posibles pérdidas por **deterioro** de créditos derivados de **posibles insolvencias (dotación 1%)**.
 - Calcular la base de aplicación.
 - Contabilizar la dotación del 1%.
 - Tener en cuenta el límite sobre el saldo total de deudores.
- ✓ Amortización de **elementos patrimoniales objeto de reinversión**, de acuerdo al artículo 113 TRLIS, se continúa en su aplicación.
- ✓ **Reserva de nivelación** (reducción en la base imponible para ERD). (Ver el apartado relativo a reducciones de la base imponible)

RÉGIMEN FISCAL DE DETERMINADOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

- ✓ Para los contratos **de arrendamiento financiero en curso**, que provienen de ejercicios anteriores, regulados fiscalmente por el TRLIS anterior:
 - Verificar si la amortización fiscal del activo financiado por el contrato ya se ha completado en el importe total del coste de recuperación del bien.
 - Si la amortización fiscal no se ha completado, comprobar el coste de recuperación del ejercicio y su deducibilidad fiscal, teniendo en cuenta los límites.
 - 2 x coeficiente de amortización lineal
 - 3 x coeficiente de amortización lineal (ERD)
 - Revisar los coeficientes de amortización lineal vigentes desde 1/01/2015 en las nuevas tablas de amortización.
 - Proponer los ajustes extracontables negativos o positivos oportunos.
 - Revisar la tabla de amortización contable/fiscal del elemento.
- ✓ Para los **nuevos contratos de arrendamiento financiero** realizados en el ejercicio 2015:
 - Verificar que los contratos cumplen los requisitos para poder aplicar el régimen especial a los mismos.
 - Duración mínima 2 años (muebles), 10 años (inmuebles)
 - Arrendador sea entidad de crédito o establecimiento financiero de crédito.
 - Separación en los mismos de la carga financiera y la recuperación del coste del bien.
 - Importe anual de la recuperación del coste del bien constante o creciente.
 - Aplicar la deducibilidad fiscal a la parte correspondiente a la recuperación del coste del bien, en los términos previstos en el punto anterior.

Realizar tabla de amortización contable/fiscal del elemento.

- **EJERCICIOS ABIERTOS A INSPECCIÓN**

Objetivo: Determinar con exactitud los ejercicios fiscales con posibilidad de comprobación por la Administración Tributaria por todos los conceptos.

Realizaremos las siguientes comprobaciones adicionales y verificaciones:

- ✓ Comprobar las **notificaciones o requerimientos recibidos** de los órganos de la Administración Tributaria.
 - Recibidas en el ejercicio fiscal.
 - Recibidos en ejercicios anteriores.Analizar los efectos de las notificaciones, comunicaciones o requerimientos recibidos a efectos de la prescripción del Impuesto sobre Sociedades.
- ✓ Comprobar la existencia de liquidaciones provisionales realizadas por la Administración Tributaria referidas a ejercicios anteriores.
- ✓ Comprobar los **recursos y reclamaciones presentadas** contra actos de contenido tributario.
 - Presentados en ejercicio.
 - Presentados en ejercicios anteriores.
- ✓ En las bases imponibles negativas pendientes de compensar, comprobar si el ejercicio de origen está dentro del plazo previsto para que la Administración Tributaria ejerza su derecho a comprobación (10 años).
- ✓ En las **deducciones pendientes de aplicación**, comprobar si el ejercicio de origen está dentro del plazo previsto para que la Administración Tributaria ejerza su derecho a comprobación (10 años).
- ✓ Con las comprobaciones realizadas **concluir sobre los ejercicios** del Impuesto sobre Sociedades **con posibilidad de Inspección**. Hacer mención del alcance temporal de las bases imponibles negativas pendientes de compensar y de las deducciones pendientes de aplicación.

- **VALORACIÓN DEL RIESGO FISCAL**

Objetivo: Determinar y cuantificar, en función de las comprobaciones realizadas, la existencia de contingencias o riesgos fiscales, bien por operaciones realizadas en el propio ejercicio, bien por riesgos procedentes de ejercicios anteriores, o por riesgos sobrevenidos por cambios interpretativos.

Realizaremos las siguientes comprobaciones adicionales y verificaciones:

- ✓ **Analizar los ajustes propuestos** en las áreas de riesgo examinadas, así como los posibles riesgos fiscales y contingencias detectadas.
 - Si su ejecución o regularización es aceptada por el contribuyente, proceder a la misma realizando los ajustes fiscales oportunos en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio y los procedimientos de regularización necesarios.
- ✓ **Dejar constancia escrita de los ajustes fiscales** propuestos y los riesgos fiscales detectados, en función de su materialidad.
- ✓ **Dejar constancia escrita de la cuantificación del riesgo fiscal**, y su grado de exigibilidad (probable, posible, remoto)
- ✓ **Dejar constancia escrita de la posibilidad de riesgos fiscales sobrevenidos**, consecuencia de cambios de criterio en la interpretación de preceptos tributarios, por órganos administrativos o Tribunales.

(D)

¿Puedo llegar a alguna conclusión?

Después de analizar las áreas de riesgo y desarrollar el programa de trabajo en cada una de ellas, llegamos a una conclusión evidente: **“Liquidar correctamente el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio no es tarea fácil, si se quiere realizar con un grado de consistencia elevado”**. (¿Quién dijo que era fácil y sencillo?).

Las novedades introducidas para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015, obligan a tener presente nuevos conceptos y limitaciones, aplicando adicionalmente medidas transitorias para el ejercicio 2015.

Debemos comenzar anticipadamente a analizar las operaciones del ejercicio, su contabilización y su correcto tratamiento fiscal.