

Autores:

Luis Alfonso Rojí Chandro

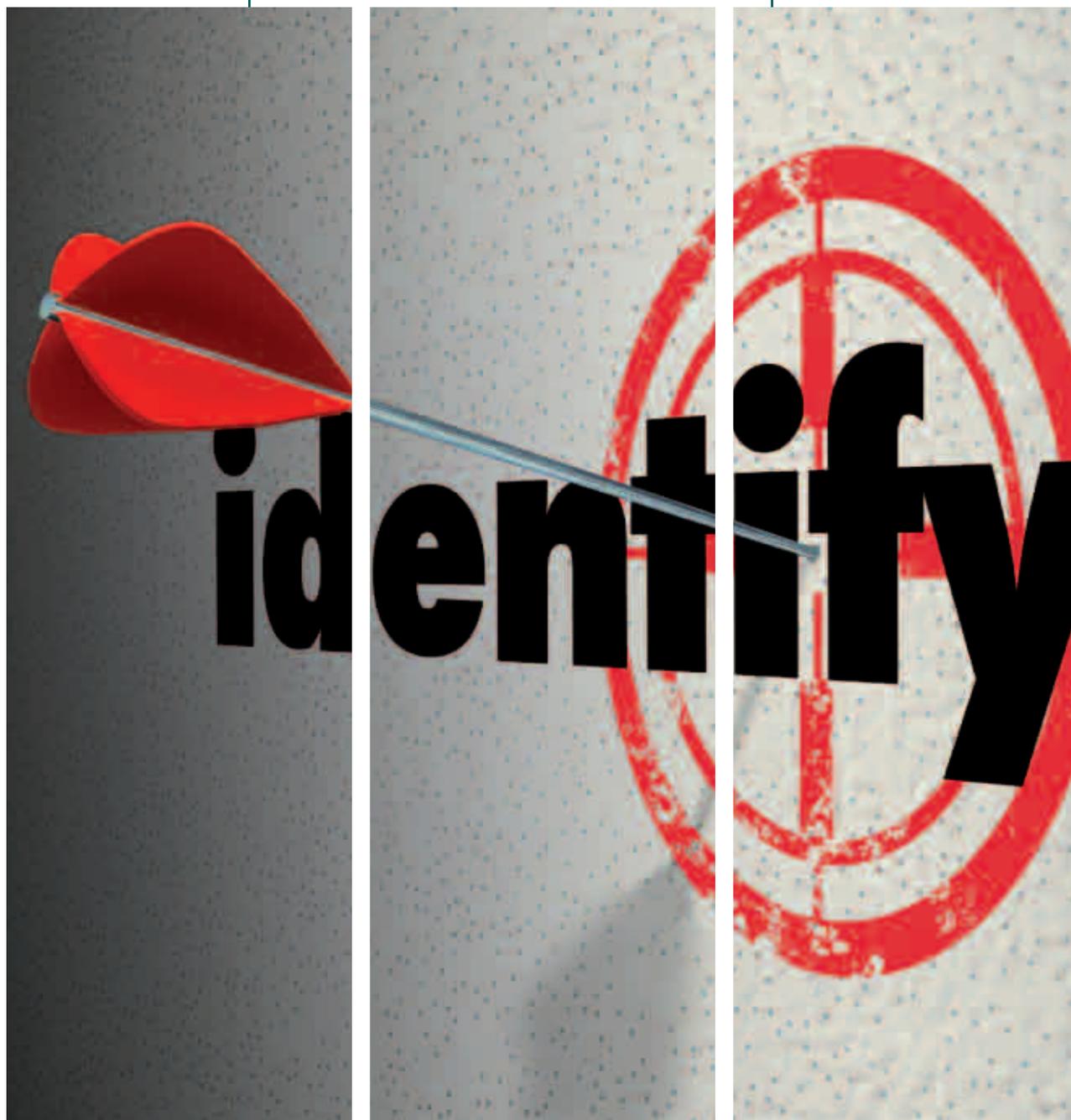
Profesor de Sistema Fiscal Español y
Tributación de Sociedades
(Universidad Autónoma de Madrid)
Miembro de la Asociación Española
de Asesores Fiscales (AEDAF)
Miembro del Registro de Economistas
Asesores Fiscales (REAF)
Miembro del Registro de Economistas
Auditores (REA)

M.^a Carlota Rodríguez Álvaro

Abogado/Economista
(L.A. Rojí Asesores Tributarios)

Silvia Rojí Pérez

Licenciada en Administración de
Empresas
(L.A. Rojí Asesores Tributarios)



Tax Compliance en el **IMPUESTO** sobre sociedades (III)

Dentro del programa de TAX COMPLIANCE para el Impuesto sobre Sociedades, en el análisis de la base imponible, se comienza por analizar diversas sub-áreas integradas en la misma (amortizaciones, deterioros, provisiones), con el objetivo de tener certeza sobre la deducibilidad del gasto fiscal que representan.

PALABRAS CLAVE

amortizaciones, deterioros de activos, provisiones, control, Tax Compliance, Impuesto sobre Sociedades, gasto fiscal, deducibilidad.

Continuamos desarrollando el programa TAX COMPLIANCE para el Impuesto sobre Sociedades, incidiendo en sub-áreas que afectan a la base imponible (principal magnitud del impuesto).

ANÁLISIS DE ÁREAS SENSIBLES: OBJETIVOS Y PROCEDIMIENTOS (CONTINUACIÓN)

Desarrollamos los procesos y procedimientos de las amortizaciones, los deterioros de elementos patrimoniales y las provisiones con el objetivo de tener certeza sobre la plena deducibilidad fiscal del importe del gasto contable reflejado en los estados financieros.

También incidimos sobre algunas peculiaridades fiscales que afectan a estos conceptos y qué es necesario conocer y trabajar para su control.

Añadimos ejercicios de aplicación referidos a estas sub-áreas basados en situaciones reales vividas en el desarrollo de la actividad profesional.

Base imponible (Continuación)

Amortizaciones

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

Su dotación contable anual, refleja la distribución del precio de adquisición o coste de

producción del activo a lo largo de la vida útil del mismo, debiendo realizarse esta distribución de forma racional y sistemática dentro de la vida útil del activo, valorando la misma elemento a elemento.

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

La amortización contable es gasto fiscalmente deducible si obedece a una depreciación efectiva

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

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

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

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

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

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

También establece la normativa fiscal (artículo 3 RIS), reglas generales de amortización que definen conceptos comunes de la misma: base de amortización, comienzo de la amortización, duración de la amortización... incluyendo adicionalmente supuestos y situaciones especiales de amortización: amortización de renovaciones, ampliaciones y mejoras, amortización del inmovilizado intangible, libertad de amortización, amortización en empresas de reducida dimensión, amortización de bienes adquiridos median-



te contratos de arrendamiento financiero... lo que hace que el control de cumplimiento de este gasto fiscal, no sea tan sencillo, y se convierta en una tarea a la que hay que dedicar tiempo para soportar adecuadamente el gasto fiscal (la complejidad estará directamente relacionada con el volumen de activos amortizables, el régimen fiscal aplicable, las circunstancias y supuestos que afecten a los elementos amortizables del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias).

Presuponiendo conocidos los métodos de amortización, sus principios y las reglas generales aplicables, vamos a intentar definir los objetivos de cumplimiento de esta sub-área, sus procesos y procedimientos y una guía de actuación lo más detallada posible que nos aporte seguridad en el control de este gasto fiscal.

- Objetivo/s de cumplimiento:

Partiendo del supuesto de que la contabilidad representa la imagen fiel de la empresa y, de que todos los activos amortizables existen y están valorados

de acuerdo con las Normas de Registro y Valoración establecidas en el Plan General de Contabilidad, el objetivo de cumplimiento en esta sub-área integrada en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades podría limitarse de la siguiente forma:

- Que todos los elementos de activo pertenecientes a la empresa, que sean amortizables, existen, están correctamente calificados, en cuanto a su naturaleza y tienen el adecuado soporte documental (económico/jurídico), en referencia a su adquisición, calificación, valoración y entrada en funcionamiento.
- Que el gasto fiscal que se pretenda deducir en concepto de amortizaciones:
 - a) Responda a una depreciación efectiva desde el punto de vista fiscal, siendo el resultado de aplicar a los elementos amortizables los métodos de amortización admitidos fiscalmente.

- b) Que la amortización esté contabilizada, en cumplimiento del principio de inscripción contable de todo gasto.
- c) Que en aquellos casos de amortización fiscalmente deducible, con excepción del principio de inscripción contable, los ajustes extracontables fiscales negativos estén correctamente calificada, cuantificada y soportada documental y jurídicamente.
- Que las diferencias temporarias que reviertan en el ejercicio, originando ajustes extracontables fiscales positivos, estén correctamente calificados, cuantificados y soportados jurídicamente.
- Que la aplicación de incentivos a la amortización o regímenes especiales que contengan incentivos a la misma, esté perfectamente calificada y soportada documental y jurídicamente. (Libertad de amortización, incentivos en la amortización para Empresas de Reducida Dimensión (ERD), elementos adquiridos mediante contratos de arrendamiento financiero y otros incentivos fiscales a la amortización).
- Establecer un responsable del control y seguimiento del inmovilizado material, inmaterial, inversiones inmobiliarias, que evalúe de forma permanente las cuestiones relativas a este tipo de activos (adquisición, valoración, calificación, contabilización, amortización y soporte documental).
- Mantener información auxiliar sobre todos los activos amortizables, mientras dure el período de amortización (elemento, valor amortizable, método de amortización, amortización anual, aplicación de incentivos fiscales...).
- Establecer una guía de actuación y cumplimiento para determinar la fiabilidad de la cifra de gasto fiscal por amortizaciones del ejercicio.
- Realizar, siguiendo la guía de actuación y cumplimiento, el oportuno cuadro anual de amortizaciones.
- De acuerdo a la importancia relativa del elemento amortizable, y al gasto por amortización del mismo, realizar controles anuales aleatorios para verificar el cumplimiento de todos los requisitos en activos amortizables de importancia sustantiva.

- Procesos y procedimientos externos:

- En empresas auditadas comentar, comprender y dar conformidad a las notas sobre elementos amortizables y amortizaciones que figuran en el informe de auditoría, analizando las posibles desviaciones entre amortización contable y amortización fiscalmente deducible.
- En empresas no auditadas, solicitar la opinión de un experto fiscal (asesor fiscal), sobre la deducibilidad fiscal del gasto por amortizaciones con la posible aplicación de incentivos fiscales a la misma. (Principalmente en Empresas de Reducida Dimensión, ERD).

- Procesos y procedimientos internos:

De acuerdo con la actividad de la empresa y la importancia de los elementos de inmovilizado amortizable en la misma.

Depreciación efectiva es igual a la aplicación de métodos de amortización reconocidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades

De acuerdo con estos objetivos de cumplimiento, nuestra guía de actuación detallada podría ser la siguiente:

CUADRO I :: GUÍA DE ACTUACIÓN Y CUMPLIMIENTO / AMORTIZACIONES / RÉGIMEN GENERAL

- En relación a todos los activos calificados de inmovilizado material, inmaterial, inversiones inmobiliarias.
 - Verificar su correcta calificación.
 - Comprobar el adecuado soporte documental.
 - Seleccionar, de acuerdo con su importancia material, un número de activos relevantes y verificar su soporte económico/jurídico, incluyendo activos adquiridos en ejercicios anteriores y activos adquiridos en el propio ejercicio.
 - Verificar que el soporte documental se mantiene durante todo el período temporal de amortización del activo.
 - Establecer los métodos de archivo oportunos que permitan un fácil acceso a este soporte documental.
 - Comprobar que el valor base para la amortización fiscal es el correcto.
 - Verificar el valor de adquisición/coste de producción, excluyendo el valor residual, si existiese.
 - En el caso de edificaciones, comprobar que de la base de amortización se excluye el valor del suelo.
 - Comprobar que el inicio del período de amortización es correcto:
 - Verificar la fecha de puesta en funcionamiento, superados los períodos de prueba, para el inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.
 - Verificar el momento en que sea susceptible de producir ingresos, para el inmovilizado inmaterial.
 - Verificar que el período de vida útil asignado para la amortización del elemento de activo, es compatible con la vida útil máxima establecida a efectos fiscales por la normativa del impuesto.
 - Ampliaciones, mejoras, renovaciones de los activos amortizables.
 - Comprobar su existencia y su correcta calificación, diferente al gasto de mantenimiento del ejercicio.
 - Bienes adquiridos en operaciones de reestructuración empresarial, fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias de activos...
 - Verificar que el método de amortización seguido tras la operación es el mismo al que estaba sujeto con anterioridad.
- Comprobación de los requisitos para la deducibilidad fiscal de las amortizaciones (Contabilización y efectividad)
 - Verificar que la amortización anual de cada elemento está contabilizada en su correspondiente ejercicio/período impositivo (salvo excepciones relacionadas con el principio de inscripción contable).
 - Verificar que, a cada elemento de activo amortizable, se le aplica un método de amortización fiscal admitido por la normativa del Impuesto sobre Sociedades. (Lineal, porcentaje constante, números dígitos, planes de amortización aprobados por la Administración Tributaria, justificación ejercicio a ejercicio).
 - Si la entidad aplicase algún otro método no admitido fiscalmente, proponer los ajustes fiscales oportunos. (Amortización en función de unidades producidas, por ejemplo).
- Activos amortizados según la tabla establecida en la LIS (Método Lineal).
 - Comprobar la correcta calificación del tipo de elemento.
 - Verificar que el coeficiente lineal aplicado está comprendido entre el coeficiente lineal máximo y el coeficiente lineal mínimo.
 - No sobrepasar el período máximo de amortización.
 - Verificar que no se aplica un coeficiente lineal inferior al coeficiente lineal mínimo.
 - Elementos utilizados en más de un turno de trabajo, determinar nuevo coeficiente lineal máximo.
 - Elementos de activo adquiridos usados, (excepto edificios de antigüedad inferior a 10 años).
 - Duplicar el coeficiente lineal máximo y aplicar sobre el precio de adquisición del elemento usado.
 - Alternativamente aplicar la tabla de amortización correspondiente al elemento, sobre el precio de adquisición o coste de producción originario.
 - Si el elemento usado se ha adquirido a empresas del mismo grupo, aplicar el coeficiente lineal máximo de la tabla al precio de adquisición usado o al precio de adquisición originario, dependiente de precio usado > precio originario.
- Activos amortizados a porcentaje contante.
 - Excluir edificios y mobiliario y enseres.
 - Aplicar al resto de elementos incluidos en la tabla de amortización, adquiridos nuevos o usados.
 - Determinar el porcentaje constante aplicable, a partir del coeficiente de amortización lineal elegido comprendido entre el máximo y mínimo de la tabla.
 - Multiplicar el coeficiente lineal por el parámetro temporal correspondiente al período de amortización (1,5-2-2,5).
 - En ningún caso el porcentaje constante será inferior al 11%.
 - Amortizar en el último período de vida útil del activo, el importe restante pendiente de amortizar.
- Activos amortizados por método de números dígitos.
 - Excluir edificios, mobiliario y enseres.
 - Aplicar al resto de elementos incluidos en la tabla de amortización, adquiridos nuevos o usados.
 - Determinar la cuota de amortización anual del elemento amortizable, siguiendo los siguientes pasos:
 - Establecer el período de amortización, comprendido siempre entre el período máximo y mínimo de la tabla.
 - Realizar la suma de dígitos.
 - Determinar la cuota por dígito, dividiendo el valor amortizable entre la suma de dígitos.
 - Multiplicar la cuota por dígito por el valor numérico asignado a cada período impositivo, creciente o decreciente. (Tener en cuenta los períodos anuales del dígito para activos adquiridos durante el ejercicio).
- Planes especiales de amortización aprobados por la Administración.
 - Verificar solicitud, instrucción y resolución con aprobación (o inexistencia de resolución expresa con aprobación del plan solicitado por el contribuyente).
 - Aplicar el plan especial de amortización aprobado, en los períodos impositivos previstos.
- Justificación ejercicio a ejercicio de la amortización de un elemento (carga de la prueba del contribuyente).
 - Valorar el elemento de prueba que justifique la efectividad del gasto por amortización contabilizado del elemento de activo.
 - Tener los estudios técnico-económicos necesarios que permitan justificar la efectividad de la amortización, con referencias a todos los elementos esenciales de la misma (valor del bien, vida útil, entrada en funcionamiento, criterios que justifiquen la amortización anual...).
 - En caso de dudas o de falta de solidez de la prueba que justifique la amortización del elemento, aplicar los otros métodos fiscalmente admitidos.
- Amortización de las renovaciones, ampliaciones o mejoras de elementos del inmovilizado material.

CUADRO I :: GUÍA DE ACTUACIÓN Y CUMPLIMIENTO / AMORTIZACIONES / RÉGIMEN GENERAL

- Previamente y, de acuerdo con la normativa contable, determinar si el gasto efectuado es realmente un gasto activable (renovación, ampliación, o mejora), o se trata de un gasto de conservación a tratar como gasto corriente del ejercicio.
- En caso de renovaciones, ampliaciones o mejoras que no influyan en el período de vida útil del activo.
 - Diferenciar entre la amortización del elemento y la amortización de la renovación, ampliación o mejora.
 - Amortizar el importe de la renovación, ampliación o mejora en los períodos impositivos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial.
- En caso de renovaciones, ampliaciones o mejoras que influyan en el período de vida útil del activo, alargando la misma.
 - La nueva vida útil estimada del activo, determinará la amortización fiscalmente deducible del elemento, como del importe de la renovación, ampliación o mejora.
- Amortización de elementos actualizados (Ley 16/2012)
 - Verificar el incremento de valor resultante de las operaciones de actualización.
 - Aplicar, a partir del primer período impositivo que se inicie a partir del 1/01/2015, la amortización a este importe del incremento en los mismos términos que para las renovaciones, ampliaciones y mejoras.
- Reversión de la limitación a la deducción de amortizaciones en los ejercicios 2013 y 2014 (30% no deducible fiscalmente)(No ERD)
 - Verificar el importe de los ajustes extracontables positivos realizados en los ejercicios 2013 y 2014, calificados como diferencias temporarias.
 - Verificar la reversión de los mismos a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015.
 - Reversión lineal en un plazo de 10 años.
 - Reversión durante la vida útil del elemento patrimonial (opcional).
 - En función del método de reversión elegido, cuantificar el ajuste extracontable negativo del ejercicio.
 - Considerar la disminución de los activos fiscales contabilizados en el balance.
- Amortización del inmovilizado intangible.
 - Elementos del inmovilizado intangible adquiridos con anterioridad a 1/01/2016.
 - Verificar en todo caso, la contabilización de la amortización del inmovilizado intangible y la propia valoración contable y fiscal del mismo, aplicando la manera prospectiva o la manera retroactiva.
 - Realizar una tabla de gasto contable/gasto fiscal para todo el período de vida útil.
 - Determinar el ajuste fiscal extracontable correspondiente al ejercicio.
 - Elementos del inmovilizado intangible adquiridos con posterioridad a 1/01/2016.
 - Verificar la contabilización de la amortización del elemento de inmovilizado intangible en función de su período de vida útil, o de 10 años en todo caso.
 - Realizar una tabla de gasto contable/gasto fiscal para todo el período de vida útil.
 - Determinar el ajuste fiscal extracontable del ejercicio.
 - Elementos del inmovilizado intangible adquiridos con anterioridad a 1/01/2015, a empresas del grupo.
 - Verificar que se ha adquirido a título oneroso.
 - Verificar si los activos tienen vida útil definida o indefinida.
 - Verificar que la amortización está contabilizada en el ejercicio.
 - Para activos intangibles, con vida útil definida, aplicar el % correspondiente en función del período de vida útil, siempre dentro del mismo y en todo caso, contabilizada.
 - Para activos intangibles, sin vida útil definida, aplicar el 5% siempre dentro del período de vida útil y, en todo caso, contabilizada.
- Libertad de amortización.
 - En el ámbito de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales.
 - Verificar la fecha de obtención de la calificación de sociedad anónima laboral o sociedad limitada laboral.
 - Determinar los elementos del inmovilizado material, intangible, inversiones inmobiliarias, nuevos o usados, que se hayan adquirido en los 5 primeros años contados a partir de la fecha de obtención de la calificación.
 - Verificar que se trata de elementos afectos a la actividad.
 - Aplicar la libertad de amortización, de forma absoluta, con los oportunos ajustes extracontables fiscales.
 - En el ámbito de las explotaciones asociativas prioritarias de carácter agrario.
 - Verificar la calificación de explotación prioritaria de carácter agrario y su fecha de concesión.
 - Determinar los elementos del inmovilizado material o intangible adquiridos, nuevos o usados, en los 5 primeros años desde la obtención de la calificación.
 - Verificar que se trata de elementos afectos a la actividad.
 - Aplicar la libertad de amortización de forma absoluta, con los oportunos ajustes extracontables fiscales.
 - En el ámbito de las actividades de I+D.
 - Tener plenamente asegurada la delimitación conceptual de actividad de I+D.
 - Elementos de inmovilizado material o intangible, nuevos o usados, afectos a las actividades de I+D (excluido edificios).
 - Aplicar libertad de amortización absoluta, con los oportunos ajustes extracontables fiscales.
 - Edificios afectos a una actividad de I+D, el valor del inmueble, excluido el valor del suelo, puede imputarse como gasto fiscal por décimas partes anuales.
 - Gastos de I+D activados como inmovilizado intangible.
 - Aplicar libertad de amortización absoluta, con los oportunos ajustes fiscales extracontables, excluyendo las amortizaciones del inmovilizado afectos a I+D que aplican individualmente la libertad de amortización.
- Para elementos de inmovilizado material nuevos, de escaso valor: (valor unitario inferior a 300 euros).
 - Aplicar libertad de amortización.
 - Verificar el valor unitario.
 - Límite: la cuantía del período impositivo no puede exceder de 25.000€.
- Libertad de amortización pendiente de aplicación, por incentivos a la misma previstos en normativa derogada. (Real Decreto-Ley 6/2010) (Elementos 2009 a 2012 con mantenimiento de empleo). (Real Decreto-Ley 13/2010) (Elementos 2011 a 2015 sin mantenimiento de empleo). (Derogados con efectos desde 1/04/2012).
 - Comprobar y verificar el importe de libertad de amortización pendiente de aplicar.
 - Aplicar las cantidades pendientes con los siguientes límites:
Inversiones Real Decreto Ley 6/2010... 40% Base Imponible previa.
Inversiones Real Decreto Ley 13/2010... 20% Base Imponible previa.

CUADRO 2 :: EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

- Verificar que en el ejercicio, la entidad es una empresa de reducida dimensión (ERD), a efectos del Impuesto sobre Sociedades.
- Controlar la plantilla media de la entidad, del ejercicio actual y los dos anteriores:
 - Solicitar certificado a la Seguridad Social.
 - Verificar si ha existido incremento de plantilla respecto al ejercicio anterior (n/n-1).
 - Analizar la previsión de plantilla para el ejercicio posterior (n+1).
- Determinar si en el ejercicio n, han existido adquisiciones nuevas de inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, afectos a la actividad.
 - Factura de elementos nuevos, ya funcionando.
 - Elementos construidos por la propia empresa, afectos a la actividad, reconocidos como activos.
- Libertad de amortización con creación y mantenimiento de empleo.
 - Se han adquirido elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias que han entrado en funcionamiento, y están afectos a la actividad.
 - Existe incremento de la plantilla media respecto al ejercicio precedente (n/n-1).
 - La previsión de plantilla para el ejercicio posterior (n+1), y siguientes, es de mantenimiento o creación de empleo.
 - Aplicar provisionalmente, en el ejercicio n, la libertad de amortización, realizando los ajustes extracontables fiscales oportunos.
 - Considerar el límite $120.000 \times$ Incremento de la plantilla media mantenido.
 - Realizar ficha de control para cada bien, acogido a la libertad de amortización, donde se indiquen todos los ajustes fiscales en su período de amortización.
 - Revisión de la aplicación de la libertad de amortización en ejercicios anteriores, afectos de posibles incumplimientos de incremento de plantilla.
 - Analizar cada activo acogido a este incentivo en ejercicios anteriores, comprobando el incremento de plantilla y su mantenimiento posterior.
 - Proceder a regularizar si fuese necesario, la cuota íntegra deducible en exceso, más los intereses de demora.
- Amortización acelerada para elementos nuevos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible. (Adquiridos a terceros o construidos y producidos por la propia empresa).
 - No adquiridos en régimen de arrendamiento financiero.
 - Afectos a actividades económicas.
 - Que hayan entrado en funcionamiento en un período en el que la entidad sea ERD.
 - Aplicar la amortización acelerada, incrementando los coeficientes lineales máximos $[(CM_{\text{Max}} \times (2/1,5))]$ en función de la categoría del activo (Material, Inversiones Inmobiliarias/Inmaterial).
 - Realizar los ajustes extracontables fiscales oportunos.
 - Realizar ficha de control para cada bien acogido a la aceleración de amortizaciones, donde se indiquen todos los ajustes fiscales en su período de amortización.

CUADRO 3 :: BIENES ADQUIRIDOS MEDIANTE CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

- Ante un contrato de arrendamiento, primeramente calificar el mismo como arrendamiento operativo o arrendamiento financiero, de acuerdo con las normas de registro y valoración del PGC.
- Si la calificación de la operación es de arrendamiento financiero, comprobaremos que el contrato de arrendamiento financiero cumple una serie de requisitos establecidos por la norma fiscal:
 - Arrendador de una entidad de crédito o establecimiento financiero de crédito.
 - Duración del contrato de arrendamiento financiero, mínima. (2 años bienes muebles)(10 años bienes inmuebles).
 - Las cuotas de arrendamiento financiero aparecen con el siguiente desglose: recuperación del coste del bien - carga financiera - IVA repercutido.
 - La recuperación del coste del bien, es constante o creciente, nunca decreciente (con posible excepción para los iniciados dentro del ejercicio 2015).
- Si el contrato de arrendamiento financiero cumple los requisitos anteriores, aplicaremos los incentivos fiscales correspondientes:
 - Carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora, deducible fiscalmente para la determinación de la base imponible.
 - Recuperación del coste del bien, en bienes amortizables, será deducible fiscalmente, con límites:
 - (2 x CMáximo lineal)
 - (3 x CMáximo lineal/ERD)
 - Sin cumplimiento del principio de inscripción contable, realizando los ajustes extracontables fiscales oportunos.
- Realizar ficha de control para cada bien mueble o inmueble del activo, adquirido mediante un contrato calificado de arrendamiento financiero, donde se indiquen todos los ajustes fiscales durante el período de duración del contrato y el período de amortización contable.

Veamos con ejemplos lo que nuestro programa de cumplimiento en el Impuesto sobre Sociedades, pretende evitar con el

control de esta sub/área de la base imponible del impuesto (Amortizaciones/Gasto Fiscal).

EJEMPLO :: AMORTIZACIONES, AUSENCIA DE SOPORTE DOCUMENTAL

La entidad RRR ha presentado su liquidación del Impuesto sobre Sociedades con el siguiente resultado:

Resultado contable	5.200.000€	
Ajustes fiscales	+200.000€	(por gastos no deducibles)
Base Imponible	5.400.000€	
Cuota íntegra 25%	1.350.000€	
Pagos Fraccionados	-900.000€	
Cuota Diferencial	450.000€	(a ingresar)

Dentro del resultado contable, el gasto por amortizaciones asciende a 3.000.000€.

En una actuación de comprobación de los 3 últimos ejercicios no prescritos, la Inspección nos solicita el soporte y justificación de un determinado elemento del inmovilizado material que se adquirió y puso en funcionamiento hace 5 años, cuyo valor amortizable es de 1.200.000€ y que la entidad amortiza de forma lineal al 10% durante 10 años.

A pesar de todos los esfuerzos realizados, la entidad no puede aportar justificación (no ha podido encontrar la factura original, no ha podido contactar con el proveedor de inmovilizado para solicitar un duplicado de la factura, lo máximo que ha podido aportar es un justificante de una transferencia bancaria del pago, y fotos del activo que se encuentra en período de vida útil).

La Administración Tributaria, al no poder justificar según su criterio el valor base amortizable, propone una regularización en los ejercicios abiertos a comprobación por el importe de la amortización de este activo (120.000 = 1.200.000 x 10%), incrementando la base imponible. Cuota dejada de ingresar 90.000€ (120.000 x 3 x 25%).

(Con independencia de la conformidad/disconformidad del contribuyente y los posibles recursos y reclamaciones que se puedan interponer).

POSIBLES CONSECUENCIAS

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

Notas: Situación basada en hechos reales.
El contribuyente aceptó la regularización y recurrió a la sanción.
El motivo de la sanción es la mera negligencia en el deber de conservación de justificantes.
No existe, a fecha de hoy, solución definitiva del expediente sancionador.
(La aplicación de los procesos y procedimientos de TAX COMPLIANCE en el área de Amortizaciones del Impuesto sobre Sociedades, debería haber detectado este riesgo con anterioridad).

EJEMPLO (PARTE I) :: AMORTIZACIONES, JUSTIFICACIÓN DEL DETERIORO INSUFICIENTE

Una sociedad ha presentado su liquidación del Impuesto sobre Sociedades con el siguiente resultado:

Resultado contable	9.600.000€	
Ajustes fiscales	-400.000€	(por reversión de ajustes positivos)
	+100.000€	(por gastos no deducibles)
Base Imponible	9.300.000€	
Cuota íntegra 25%	2.325.000€	
Pagos Fraccionados	2.130.000€	
Cuota Diferencial	195.000€	(a ingresar)

Dentro del resultado contable, el gasto por amortizaciones asciende a 6.000.000€, destacando en el mismo un importe de 1.000.000€ que corresponde a un elemento de activo adquirido en 3.000.000€ en el ejercicio anterior que, según los criterios económicos de la entidad, es amortizable en 3 años. (En Tablas de Amortización 12%. 18 años).

La sociedad no ha presentado plan especial de amortización y justifica por sus propios medios, la amortización dotada en cada ejercicio,

En una actuación de comprobación del ejercicio, la Administración Tributaria solicita la justificación y prueba de la amortización dotada por este elemento de activo, informes técnicos... y considera insuficiente la prueba aportada por el contribuyente, si bien constata la utilización de 16 horas/día de la máquina.

Establece un nuevo coeficiente máximo de amortización lineal:

$$K = C_{Min} + [(C_{Max} - C_{Min}) \times 4/8]$$

$$K = 5,5 + [(12 - 5,5) \times 16/8] = 18,5\%$$

Amortización fiscal del elemento 555.000€ (3.000.000 x 18,5%)
Exceso de amortización 445.000€ (1.000.000 - 555.000)
Regularización propuesta 111.250€ (445.000 x 25% tipo gravamen)

EJEMPLO (PARTE II) :: AMORTIZACIONES, JUSTIFICACIÓN DEL DETERIORO INSUFICIENTE

POSIBLES CONSECUENCIAS

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

Notas: Situación basada en hechos reales.
El método de justificación de la amortización por el contribuyente, ejercicio a ejercicio, que se aplicó a este elemento del inmovilizado, entraña cierta incertidumbre ya que depende de la valoración de la prueba que haga la Administración Tributaria.
(La aplicación del programa de TAX COMPLIANCE para el Impuesto sobre Sociedades, debe ser especialmente rigurosa en la justificación de la amortización).



EJEMPLO :: AMORTIZACIONES, I+D MAL DEFINIDO

Una empresa desarrolla un proyecto que califica de I+D por el que ha activado gastos correspondientes al mismo por importe de 2.000.000€, que corresponden fundamentalmente a servicios exteriores. Ha aplicado libertad de amortización a los mismos, amortizando fiscalmente la totalidad de su importe en el presente ejercicio, realizando un ajuste extracontable negativo de -1.600.000€ junto a una amortización contable de 400.000€.

La Administración Tributaria cita al contribuyente para la comprobación del ajuste extracontable negativo de -1.600.000€ en concepto de libertad de amortización, solicitando toda la información disponible sobre el proyecto de I+D y su valoración.

La empresa justifica el importe de todos los gastos (2.000.000€), pero no tiene prueba motivada de que el proyecto pueda calificarse de I+D, no tiene informe del Ministerio de Economía y Competitividad, ni de ninguna entidad privada que califique el proyecto de I+D. Tampoco ha presentado consulta sobre la interpretación de la calificación de I+D en la propia Administración Tributaria.

No existe por parte de la empresa ninguna prueba que vislumbre motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto de I+D cuyos gastos se han activado.

Ante tales circunstancias, la Administración Tributaria considera que el proyecto no implica una indagación original, ni un nuevo conocimiento, por lo que entiende no aplicable la libertad de amortización al mismo. Respecto a la amortización contable, considera que la misma debe realizarse en un período de 10 años, al no probarse período de vida definido y sólo admite un 5% de amortización fiscal, de acuerdo con las normas de amortización del inmovilizado intangible.

Regularización propuesta	+1.600.000€	por no aplicación de libertad de amortización
	+300.000€	por exceso de amortización fiscal
Ajustes Totales	+1.900.000€	
Cuota dejada de ingresar	475.000€	(25% 1.900.000)

POSIBLES CONSECUENCIAS

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

Notas: La empresa, aplicando el TAX COMPLIANCE propio del Impuesto sobre Sociedades, en la sub-área de amortizaciones, debería haber detectado el escaso soporte que tenía para la calificación de un proyecto como I+D. Aunque la cuota dejada de ingresar supera los 120.000€, ningún elemento necesario para la calificación y determinación del hecho imponible, ha sido ocultado, por lo que entendemos que la sanción sería en vía administrativa. La entidad ha sido optimista en exceso, al calificar el proyecto como I+D, sin tener seguridad jurídica para tal calificación.

EJEMPLO :: AMORTIZACIONES, LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN APLICADA EN EJERCICIOS ANTERIORES, NO MANTENIMIENTO DEL EMPLEO

La entidad PPP, tiene la calificación de empresa de reducida dimensión (ERD), desde hace varios ejercicios, la evolución de su plantilla media ha sido la siguiente:

2015	2016	2017	2018	
15	24	18	18	Trabajadores/año

En 2016 adquirió una maquinaria nueva por importe de 1.400.000€ que amortizó contablemente en 80.000€ por el método lineal, en proporción a los días de funcionamiento), y aplicó a la misma una libertad de amortización de 1.000.000€, de forma provisional, ante las expectativas de mantener el incremento de plantilla.

Incremento 2015/2016 9 de promedio
 Libertad de amortización 9x120.000 = 1.080.000€
 Amortización deducida 1.080.000€ (contable + ajuste negativo por libertad de amortización)

En los ejercicios posteriores, la entidad no ha realizado ajuste, ni reversión alguna por este concepto.

La Administración Tributaria está comprobando el ejercicio actual y ha solicitado todos los justificantes relativos a la libertad de amortización aplicada en 2016, entre otros, el certificado de plantilla media emitido por la Seguridad Social.

El incremento de plantilla media en los dos ejercicios siguientes, contados desde el período en que se efectuó la inversión, ha sido de 21 trabajadores (24+18/2), por lo que considera que no se ha cumplido la obligación de incrementar o mantener la plantilla media de 9 trabajadores, solo se ha cumplido el compromiso de mantenimiento respecto a 6 trabajadores.

Propone, en consecuencia, una regularización en el ejercicio 2017, de acuerdo con los siguientes parámetros:
 Incremento de plantilla mantenido 6 de promedio

Libertad de amortización 6x120.000 = 720.000€
 Amortización deducida 1.080.000€
 Exceso de amortización realizado 360.000€
 Cuota íntegra correspondiente al exceso 90.000€ (360.000x25%)
 Intereses de demora correspondientes A añadir

POSIBLES CONSECUENCIAS

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

Notas: La aplicación del TAX COMPLIANCE propio del Impuesto sobre Sociedades, en la sub-área de amortizaciones, debería haber detectado esta circunstancia y haber evitado el riesgo fiscal. Los ajustes por libertad de amortización, condicionados por la creación y mantenimiento de empleo, deben ser revisados en todos los ejercicios hasta que el bien finalice su amortización fiscal y reviertan los pasivos por diferencias temporarias imponibles en su totalidad.

Deterioros de valor de elementos patrimoniales

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

El deterioro de valor es la expresión contable de las correcciones de valor motivadas por

las pérdidas debidas al deterioro de los elementos de activo, corriente o no corriente.

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

- (29) Deterioro de valor de activos no corrientes.
 - Inmovilizado intangible
 - Inmovilizado material
 - Inversiones inmobiliarias
 - Participaciones a largo plazo en empresas
 - Deuda a largo plazo
 - Créditos a largo plazo

- (39) Deterioro de valor de las existencias
- (59) Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo y de activos no corrientes mantenidos para la venta
- Participaciones a corto plazo
 - Deuda a corto plazo
 - Créditos a corto plazo

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

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

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

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

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

Adicionalmente, la normativa fiscal contempla la obligación de integrar a partir de 2016,

los deterioros de participaciones en el capital o fondos propios que se hubieran deducido con anterioridad a 1 de enero de 2013 (RD-Ley 3/2016), que se revertirán fiscalmente como mínimo a quintas partes, aunque no se haya producido la recuperación económica del valor de la participación.

DETERIOROS DEDUCIBLES	DETERIOROS NO DEDUCIBLES	INTEGRACIÓN OBLIGATORIA
EXISTENCIAS INSOLVENCIAS DE DEUDORES	RESTO DE DETERIOROS Inm. Material Inm. Intangible Inv. Inmobiliarias Participaciones en capital	DETERIORO DE PARTICIPACIONES EN CAPITAL (Deducido con anterioridad a 1/01/2013) (2016-2020 Integración)

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

Presuponiendo conocidas las normas de registro y valoración contable de los elementos de activo y, en particular, los referidos a:

- Inmovilizado material.
- Inmovilizado intangible.
- Inversiones inmobiliarias.
- Clientes y deudores.
- Participaciones en el capital o fondos propios de entidades.
- Existencias.

La pérdida de valor de un activo implica un deterioro que debe ser reconocido contablemente como gasto

Vamos a definir los objetivos de cumplimiento de esta sub-área integrada en la base imponible del impuesto, sus procesos y procedimientos.



tos, de forma que tengamos certeza sobre la deducibilidad fiscal de este tipo de gastos que forman parte del resultado contable.

- Objetivo/s de cumplimiento:

Partiendo del supuesto de que la contabilidad representa la imagen fiel de la empresa y de que todos los activos y su correspondiente deterioro o reversión del mismo, están valorados y realizados de acuerdo a las Normas de Registro y Valoración establecidas en el Plan General de Contabilidad, los objetivos de cumplimiento de esta sub-área podrían delimitarse de la siguiente forma:

- Que el gasto fiscal que se pretenda deducir por deterioro de créditos derivados de insolvencia de deudores, no incluya alguno que provenga de:
 - a) Entidades vinculadas.
 - b) Entidades de derecho público.
 - c) Estimaciones globales del riesgo. (salvo particularidades aplicables a empresas de reducida dimensión).
- Que los deudores cuyo deterioro se pretenda deducir fiscalmente tengan la calificación de morosos, concursales, liti-

giosos o procesados por alzamiento de bienes.

- Que el deterioro contabilizado en el ejercicio del inmovilizado material, inmovilizado intangible, inversiones inmobiliarias y valores de renta fija esté identificado y ajustado fiscalmente por su no deducibilidad.
- Que si ha revertido en el ejercicio deterioro del inmovilizado material, inmovilizado intangible, inversiones inmobiliarias y valores de renta fija, dotado en ejercicios anteriores, como consecuencia de la recuperación en su valoración, la reversión del deterioro se ha integrado como ingreso contable y fiscal en la base imponible del ejercicio.
- Que el deterioro contabilizado en el ejercicio de las participaciones en el capital o fondos propios de entidades esté identificado y ajustado fiscalmente por su no deducibilidad.
- Que si ha revertido en el ejercicio deterioro de las participaciones en el capital o fondos propios de entidades, dotados en ejercicios anteriores, como consecuencia de la recuperación en su valoración, la reversión del deterioro se

ha integrado como ingreso contable y fiscal en la base imponible del ejercicio.

- Que las pérdidas por deterioro de participaciones en el capital o fondos propios, de períodos impositivos anteriores a 1-01-2013, que fueron fiscalmente deducibles, se integran en la base imponible para períodos impositivos iniciados a partir del 1/01/2016, en 1/5 parte como mínimo en cada ejercicio.
- Que el deterioro contabilizado en el ejercicio relativo a existencias, está plenamente justificado y soportado, obedece a criterios objetivos y técnicos (no a expectativas de deterioro), y es realmente del ejercicio, no existiendo riesgo en su deducibilidad fiscal.

- Procesos y procedimientos internos:

De acuerdo con la actividad de la empresa y la importancia de los elementos de activo que hayan sufrido deterioro:

- Elaborar registros o cuadros individualizados para cada clase de activos donde se refleje su valor contable, su valor fiscal, el deterioro registrado y la reversión del mismo.
- Analizar y actualizar el valor contable y el valor fiscal de los activos con deterioro, en cada ejercicio fiscal, determinando si procede los ajustes extracontables fiscales oportunos.

- Establecer y aplicar una guía de actuación y cumplimiento, que permita asegurar la fiabilidad del gasto fiscal por deterioro de valor de elementos patrimoniales en cada ejercicio y la reversión del deterioro dotado en ejercicios anteriores.

Fiscalmente sólo se contempla la deducibilidad del deterioro que afecte a existencias y a insolvencias de deudores

- Procesos y procedimientos externos:

- En empresas auditadas, analizar y dar conformidad a la nota sobre deterioro de activos que figura en el informe de auditoría y en la memoria de las cuentas anuales, verificando los ajustes fiscales propuestos.
- En empresas no auditadas, solicitar la opinión de un experto fiscal (asesor fiscal), sobre la deducibilidad fiscal del gasto por deterioro de activos, y los ajustes fiscales a realizar en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio.

Nuestra guía de actuación y cumplimiento para esta sub-área podría ser la siguiente:

CUADRO 4 :: DETERIOROS DE VALOR DE ELEMENTOS PATRIMONIALES. COMPROBACIÓN GENERAL

- Identificar las pérdidas por deterioro contabilizadas por la entidad, incluidas en el subgrupo (69) Pérdidas por deterioro y otras dotaciones de la cuenta de PyG y sus correspondientes cuentas compensadoras de activo en los subgrupos:
 - (29) Deterioro de valor de activos no corrientes
 - (39) Deterioro de valor de las existencias
 - (49) Deterioro de valor de créditos comerciales
 - (59) Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo y de activos no corrientes mantenidos para la venta.
- Analizar individualmente cada dotación, incluida en el subgrupo (69) Pérdidas por deterioros y otras dotaciones, concluyendo sobre su deducibilidad fiscal y su calificación como diferencia permanente (DP) o temporaria (DT).
- Realizar una hoja de trabajo por este concepto con los ajustes a realizar oportunos y su previsión de reversión en ejercicios futuros, que permita un control permanente y posterior de estos ajustes.

CUADRO 5 :: DETERIORO DE CRÉDITOS DERIVADOS DE INSOLVENCIAS DE DEUDORES

- Identificar el gasto contabilizado en el ejercicio, en concepto de deterioro en las cuentas:
 - (694) Pérdidas por deterioro de créditos en operaciones comerciales
 - (697) Pérdidas por deterioros de créditos a largo plazo
 - (698) Pérdidas por deterioros de créditos a corto plazo
 - (650) Pérdidas de créditos comerciales incobrables
- Constatar y verificar importes con los movimientos y saldos deudores de las cuentas de activo (clientes, deudores)
 - Con el objetivo de no sobrepasar el saldo deudor en la dotación del deterioro.
- Delimitar si alguno de los créditos adeudados proviene de:
 - Personas o entidades vinculadas (perímetro de vinculación).
 - Analizar perímetro de vinculación y concluir si existe la misma.
 - Excluir de la deducibilidad fiscal, salvo que estén en situación concursal y se haya producido la apertura de la fase de liquidación.
 - Entidades de derecho público.
 - Excluir de deducibilidad fiscal salvo que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.
 - Estimaciones globales del riesgo de clientes y deudores.
 - Excluir de deducibilidad fiscal (Salvo particularidades aplicables a empresas de reducida dimensión, ERD)
- Empresas de reducida dimensión (ERD)
 - Deterioro estadístico global del riesgo
 - 1% sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.
 - Determinar el saldo sobre el que se aplica el 1% excluyendo las pérdidas por deterioro deducibles y las no deducibles.
 - Calcular el importe de la dotación, respetando el límite.
 - Verificar su contabilización.
- Calificar al deudor como:
 - Moroso
 - Verificar que a la fecha de devengo del Impuesto sobre Sociedades, ha transcurrido, como mínimo 6 meses desde el vencimiento de la obligación.
 - Comprobar contratos, facturas... donde esté establecido el vencimiento.
 - Comprobar si se han realizado reclamaciones o requerimientos de pago, para que no pueda argumentarse que existe una renuncia a los derechos de cobro.
 - Revisar créditos y saldos morosos de ejercicios anteriores, no deducibles fiscalmente, por no cumplir el requisito temporal, y determinar su incidencia fiscal en el ejercicio en curso.
 - Concluir sobre la deducibilidad fiscal de la dotación por deterioro contabilizada por insolvencia de deudores morosos.
 - Concursal (en situación de concurso)
 - Solicitar y verificar el auto judicial de declaración de concurso.
 - Solicitar la publicación del auto judicial de declaración de concurso en el BOE.
 - Concluir sobre la deducibilidad fiscal de la dotación por deterioro contabilizada por insolvencia de deudores concursales.
 - Litigiosos
 - Verificar que el crédito o saldo deudor ha sido reclamado judicialmente, leer demanda.
 - Verificar que el crédito o saldo deudor está en un procedimiento de arbitraje (ver encargo y aceptación del arbitraje).
 - Concluir sobre la deducibilidad fiscal de la dotación por deterioro contabilizada por insolvencia litigiosa.
 - Deudor procesado por alzamiento de bienes
 - Obtener y verificar el auto de procesamiento en el procedimiento ordinario.
 - Obtener y verificar el auto de transformación con apertura de juicio oral en el procedimiento abreviado.

CUADRO 6 :: DETERIORO DEL INMOVILIZADO MATERIAL, INVERSIONES INMOBILIARIAS, INMOVILIZADO INTANGIBLE Y VALORES DE RENTA FIJA

- Identificar el gasto contabilizado en el ejercicio, en concepto de deterioro, en las cuentas:
 - (690) Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible
 - (691) Pérdidas por deterioro del inmovilizado material
 - (692) Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias
 - (696) Pérdidas por deterioro de renta fija
 - Constatar y verificar importes con los movimientos y saldos deudores de las cuentas de activo.
- No deducibilidad: realizar en el ejercicio, los ajustes extracontables fiscales oportunos:
 - Controlar y soportar la diferencia entre el valor contable y el valor fiscal, a efectos de la reversión de los ajustes positivos (diferencias temporarias (DT))
 - Controlar la posible transmisión en el ejercicio o en ejercicios futuros del elemento deteriorado, a efectos de la reversión fiscal de los ajustes positivos (diferencias temporarias (DT))
 - Si el activo deteriorado es amortizable, continúa en el activo de la empresa y se sigue amortizando.
 - Verificar la reversión fiscal de los ajustes positivos (diferencias temporarias (DT)), en los períodos restantes de amortización.
- Régimen transitorio: anterioridad a 2015. Deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores de renta fija contabilizado con anterioridad a 1 de enero de 2015.
 - Comprobar y verificar la contabilización del deterioro con anterioridad a 1/01/2015
 - Verificar si en el ejercicio se ha producido la reversión del deterioro de alguno de los activos citados.
 - Comprobar y verificar su contabilización como ingreso, en las cuentas de reversión correspondientes, y su integración en el resultado contable. No realizar ajustes fiscales

CUADRO 7 :: DETERIOROS DE LAS PARTICIPACIONES EN EL CAPITAL O FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES

- Identificar el gasto contabilizado en el ejercicio, en concepto de deterioro, en las cuentas:
 - (696) Pérdidas por deterioro de participaciones l/p
 - (692) Pérdidas por deterioro de participaciones c/p
- Comprobar y verificar en el ejercicio los siguientes parámetros respecto a la entidad participada.
- Grado de participación (mayor, igual o menor del 5%)
- Período de tenencia de la participación.
 - Soportar conclusiones documentalmente, con el título correspondiente.
- No deducibilidad: realizar, en el ejercicio, los ajustes extracontables fiscales oportunos.
- Controlar y soportar la diferencia entre el valor contable y el valor fiscal de la participación, a efectos de futuras reversiones del deterioro o de la transmisión de la participación.
- Deterioros dotados en ejercicio iniciados a partir de 1/01/2015 (Fiscalmente no deducibles)
- Determinar y soportar el importe de los deterioros de participaciones dotados contablemente, que no fueron fiscalmente deducibles.
 - Verificar el ajuste extracontable fiscal realizado.
- Comprobar y verificar si se ha producido en el ejercicio alguna reversión del deterioro y su contabilización en las cuentas del grupo (79) de Reversión de deterioros, como ingreso contable.
- Analizar, si procede, la realización de un ajuste extracontable fiscal negativo, en relación con el ingreso contable por reversión del deterioro.
 - Soportar documentalmente el posible ajuste extracontable negativo y su importe.
- Régimen transitorio: anterioridad a 2013.
 - Pérdidas por deterioro de participaciones en capital o fondos propios de períodos anteriores a 1/01/2013. (Para períodos impositivos iniciados a partir del 1/01/2016)
- Determinar y soportar el importe de los deterioros de participaciones que fueron fiscalmente deducibles en períodos impositivos anteriores a 1-01-2013.
 - De cualquier tipo de valores, cotizados o no.
- Determinar y soportar el importe del deterioro que fue fiscalmente deducible y está pendiente de revertir a 1/01/2016.
 - Realizar una tabla de ajustes para los cinco períodos impositivos que comiencen a partir de 1/01/2016, imputando a cada uno de ellos un ajuste positivo mínimo de la quinta parte de la cantidad pendiente de revertir (cantidad pendiente revertir x 1/5)
- Analizar, para cada período impositivo que se inicie a partir del 1/01/2016, la situación individual de cada participación y el deterioro pendiente de revertir de la misma, en el sentido de:
 - Si se ha producido una reversión contable del deterioro, por importe superior o inferior a la quinta parte de reversión fiscal mínima.
 - Adaptar el ajuste positivo fiscal a realizar en función de la cuantía de la reversión contable del ejercicio, recalculando el importe de la reversión fiscal pendiente para ejercicios futuros.
 - Si se ha producido una recepción de dividendos de la entidad participada, con deterioro pendiente de revertir.
 - Si se produce, en los períodos impositivos 2016 a 2020, la transmisión de la participación, integrando en la base imponible del año de la transmisión el deterioro pendiente

CUADRO 8 :: DETERIORO DE EXISTENCIAS

- Identificar el gasto contabilizado en el ejercicio, en concepto de deterioro de las existencias, en la cuenta:
 - (693) Pérdidas por deterioro de existencias
- Comprobar y verificar los criterios de determinación del valor neto realizable de las existencias a la fecha de cierre de ejercicio, considerando:
 - Precios de reposición de materias primas.
 - Valor neto de venta de productos terminados, sin gastos de comercialización.
 - Costes de fabricación del producto.
- Comprobar y verificar la existencia de un inventario de existencias a la fecha de cierre de ejercicio, con la oportuna valoración de las mismas.
- Comprobar y verificar la existencia de documentos técnicos, informes periciales, estudios valorativos... que permita soportar y valorar el deterioro de existencias producido, y el carácter reversible de la pérdida de valor.
- Verificar que el deterioro de existencias no se basa en criterios subjetivos propios, tales como: antigüedad, rotación, descatalogación, evolución estadística, experiencia de la entidad... o simples expectativas de deterioro de las existencias.
- Comprobar y verificar que el deterioro de existencias dotado pertenece al ejercicio.
 - No es acumulativo de ejercicios anteriores, algunos de los cuales corresponden con períodos prescritos.
- Concluir sobre la deducibilidad

(Por su particularidad hemos dejado fuera del análisis el deterioro de créditos por insolvencias en las entidades financieras y el deterioro de valor de instrumentos de deuda que posean los fondos de titulación hipotecaria y los fondos de titulación de activos).

Veamos con ejemplos lo que nuestro programa de cumplimiento en el Impuesto sobre Sociedades, pretende evitar con el control de esta sub/área de la base imponible del impuesto (Deterioros/Gasto fiscal).

EJEMPLO :: DETERIORO CRÉDITOS CONCURSALES

Una sociedad WWW ha dotado un deterioro de un crédito a su favor relativo a un deudor que atraviesa serias dificultades financieras.

El crédito es de 700.000€ y fue exigible en octubre del ejercicio anterior habiéndose renovado en septiembre del presente año admitiendo un pagaré que vence en febrero del próximo año.

En diciembre se ha tenido conocimiento que la entidad deudora ha presentado concurso de acreedores.

A la fecha de cierre del ejercicio, la sociedad WWW ha dotado el oportuno gasto por deterioro de un importe de 700.000 €, que integrado en el resultado.

La Administración Tributaria, en una actuación de comprobación, pone en entredicho la deducibilidad de este deterioro, alegando dos motivos:

- Exigibilidad del crédito, al haber sido renovado en septiembre de este año, aceptando un pagaré, la exigibilidad se ha trasladado a la fecha del vencimiento del pagaré, entendiéndose la misma como fecha de exigibilidad y vencimiento de la obligación. No puede considerarse en el presente ejercicio, un crédito moroso.
- El hecho de que la entidad deudora haya presentado declaración de concurso de acreedores, no garantiza su deducibilidad ya que la normativa fiscal determina que será deducible el deterioro por insolvencias cuando el deudor esté declarado en situación de concurso. Esta declaración de concurso se realizará mediante auto judicial que se publicará en el BOE.

Es en ese momento de publicación en el BOE, cuando el deudor está declarado en situación de concurso y el deterioro contabilizado tendrá la consideración de gasto fiscal.

En consecuencia, la Administración Tributaria propone para el ejercicio comprobado, un ajuste extracontable fiscal positivo de +700.000€, que incrementa la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Cuota dejada de ingresar 175.000€ (700.000 × 25%), más intereses de demora y sanciones.

La sanción se propone en vía administrativa, al no haber ocultado los hechos, con un importe de entre el 50% y el 150%, según criterios de graduación.

Notas: Situación basada en hechos reales.
El contribuyente aceptó la regularización propuesta.
En el ejercicio posterior, se confirmó la declaración de concurso y el contribuyente realizó un ajuste negativo en sentido contrario del mismo importe.
Se abrió expediente sancionador que el contribuyente recurrió, sin haber obtenido resolución favorable.
(La aplicación de los procesos y procedimientos de TAX COMPLIANCE en el área de Deterioros del Impuesto sobre Sociedades, debería haber detectado y evitado este riesgo fiscal.ncias temporarias imponibles en su totalidad.

EJEMPLO :: DETERIORO DE EXISTENCIAS, TERRENOS

Una promotora inmobiliaria (PPPP) tiene, dentro de sus existencias, terrenos urbanos adquiridos hace años, en 2010, por importe de 4.000.000.

Debido a las condiciones de mercado, no ha promovido ni construido sobre los citados terrenos, estimando la entidad que el valor de los terrenos se ha deteriorado. En orden a determinar el importe del deterioro, ha solicitado a una entidad de tasación muy reconocida, una valoración de mercado a fecha actual de los citados terrenos, la valoración motivada determina un precio de mercado de 2.000.000€, por lo que la empresa promotora dota el oportuno deterioro de existencias que considera gasto contable y gasto fiscal y refleja como tal en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio.

Dentro del plazo de prescripción del impuesto, (PPPP) es citada a una comprobación parcial encaminada a comprobar el citado deterioro de existencias dotado.

Se da la circunstancia de que la entidad promotora no ha realizado ninguna tasación/valoración a precios de mercado desde el ejercicio de adquisición del terreno, solo el realizado en el presente ejercicio.

La Administración Tributaria no niega el deterioro de las existencias (terrenos), pero afirma que la totalidad del mismo, no se ha producido en el ejercicio de su dotación contable, por lo que duda de su plena deducibilidad. Solicita a estos efectos, una valoración continuada en el tiempo a determinados técnicos con capacidad al servicio de la Hacienda Pública, que determinan que en función de las características del terreno, de la zona, del mercado y de terrenos en la zona en situaciones similares, la pérdida de valor; determinando el momento de la misma en el 2012, existiendo desde esa fecha, un mantenimiento del valor; incluso un repunte al alza del valor del terreno.

Con base a dichas estimaciones propias, propone considerar el deterioro como gasto del ejercicio 2012 (que ya ha prescrito fiscalmente), no considerando deducible fiscalmente el importe del deterioro de existencias incluido en el resultado contable del ejercicio, al estar mal imputado temporalmente y ser el ejercicio de procedencia un ejercicio fiscal prescrito en el Impuesto sobre Sociedades.

Regularización propuesta	+2.000.000€
Base Imponible declarada	-500.000€
Base Imponible regularizada	+1.500.000€
Cuota dejada de ingresar	+375.000€ (25% 1.500.000)

No se consideró la existencia de dolo ni animo defraudatorio, por lo que se sancionó en vía administrativa.
RIESGO FISCAL: 375.000€ + Intereses de demora + Sanción

Notas: Situación basada en hechos reales.
Se abrió paralelamente expediente sancionador.
El contribuyente firmó en disconformidad, tanto en la propuesta de regularización, como en la sanción.
Ambos expedientes están pendientes de resolución definitiva en los Tribunales.
(La aplicación de los procesos y procedimientos de TAX COMPLIANCE en el área de Deterioros del Impuesto sobre Sociedades, debería haber detectado y evitado este riesgo fiscal).

EJEMPLO :: DETERIORO DE MAQUINARIA

Una empresa industrial, (INDUSTRIAL, S.A.), adquirió en 2016 una maquinaria por importe de 1.000.000€ que amortiza linealmente en 10 años.

A finales de 2017, una tasación pericial determina que el valor de mercado de la maquinaria, es 500.000€ siendo su valor neto contable de 800.000€, por lo que dota un deterioro de valoración de la maquinaria de 300.000€.

Antes de la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el responsable fiscal de la empresa quiere saber los efectos fiscales de esta operación, y solicita la opinión de un asesor fiscal externo al objeto de no incurrir en contingencias y riesgos fiscales.

El asesor prepara su guía de actuación y comportamiento y realiza las siguientes acciones:

- Verifica el valor de adquisición de la maquinaria y la existencia de la oportuna justificación documental de la misma.
- Verifica la amortización contabilizada hasta el cierre de 2017, comprobando que es correcta y que el valor neto contable es el indicado.
- Examina la tasación pericial realizada, su motivación y valoración.
- Informa que el deterioro del inmovilizado material (maquinaria), no es un gasto fiscalmente deducible, por lo que propone un ajuste extracontable fiscal de +300.000€ (DT).
- Comprueba que la maquinaria sigue en funcionamiento y, en consecuencia, amortizándose.

A la vista de todo ello y, en aplicación del artículo 20, LIS, realiza la siguiente tabla para la empresa:

Ejercicio	Amortización Contable	Provisión Deterioro	Amortización fiscal	±Ajustes
2016	100.000	-	100.000	-
2017	100.000	300.000	100.000	+300.000 (DT)
2018	62.500	-	100.000	-37.500
2019	62.500	-	100.000	-37.500
2020	62.500	-	100.000	-37.500
2021	62.500	-	100.000	-37.500
2022	62.500	-	100.000	-37.500
2023	62.500	-	100.000	-37.500
2024	62.500	-	100.000	-37.500
2025	62.500	-	100.000	-37.500
	700.000	300.000	100.000	CERO
	1.000.000		1.000.000	

Informando que, al seguir amortizando la maquinaria, deberá realizar a partir de 2018 determinados ajustes negativos

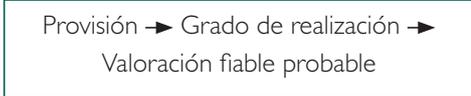
Notas: Situación basada en hechos reales.
 (La aplicación de los procesos y procedimientos de TAX COMPLIANCE en el área de Deterioros del Impuesto sobre Sociedades, de forma previa, ha servido para evitar riesgos fiscales del ejercicio y controlar ajustes de ejercicios posteriores).

Provisiones y otros gastos

Las provisiones contables son dotaciones destinadas a cubrir o reflejar posibles riesgos, contingencias, pérdidas, gastos, deudas... que estén especificadas en cuanto a su naturaleza a la fecha de cierre del ejercicio, siendo probables o ciertas pero indeterminadas, en relación a su cuantía o en cuanto a la fecha en que se producirán.

El Plan General de Contabilidad, establece que se reconocerán como provisiones los pasivos que resulten indeterminados respecto a su importe o la fecha de su cancelación. El criterio para el reconocimiento contable de las provisiones, será el grado de probabilidad de que a su vencimiento o liquidación la

empresa deba entregar recursos que incidan en sus resultados y sean valorables de forma fiable.



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

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

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

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

(499) - Provisiones por operaciones comerciales

(4994) Provisión por contratos onerosos

(4999) Provisión para otras operaciones comerciales

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

Dentro del capítulo de limitación a la deducibilidad de determinados gastos, la normativa fiscal incluye el concepto y se refiere a las provisiones (artículo 14, LIS), negando la deducibilidad fiscal a los siguientes gastos por dotación a provisiones:

- Gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias

Las provisiones pueden venir determinadas por obligaciones legales, contractuales e implícitas o tácitas

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

14. - Provisiones a largo plazo

(140) Provisión para retribución a largo plazo al personal

(141) Provisión para impuestos

(142) Provisión para otras responsabilidades

(143) Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del Inmovilizado

(145) Provisión para actuaciones medioambientales

(146) Provisión para reestructuraciones

(147) Provisión para transacciones basadas en instrumentos de patrimonio

(529) - Provisiones a corto plazo



idénticas o análogas a pensiones y similares. (NO DEDUCIBLE)

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

mula de retribución, y se satisfagan en efectivo. (NO DEDUCIBLE)

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

La normativa fiscal niega la deducibilidad a determinadas provisiones, en su importe contabilizado como gasto

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

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

Sin citar explícitamente otras provisiones que llevan gastos asociados (Provisión para Impuestos, Provisión para otras responsabilidades).

Debemos prestar especial atención a esta sub-área dentro de nuestro programa de



TAX COMPLIANCE en el Impuesto sobre Sociedades, ya que pueden existir gastos contables asociados a provisiones que no son fiscalmente deducibles, registrados contablemente en otras partidas o cuentas contables, lo que hace difícil su identificación. (Provisiones ocultas)

Presuponiendo conocidas las normas de reconocimiento, registro y valoración contable de las provisiones y los gastos asociados a las mismas, vamos a definir los objetivos de cumplimiento de esta sub-área integrada en la base imponible del impuesto, sus procesos y procedimientos, de forma que tengamos certeza sobre la deducibilidad fiscal de este tipo de gastos que forman parte del resultado contable.

- Objetivo/s de cumplimiento.

Partiendo del supuesto de que la contabilidad representa la imagen fiel de la empresa, y de que todas las provisiones y los gastos contables asociados a las mismas, están reconocidos, registrados y valorados de acuerdo con los principios y normas de valoración contable (Plan General de Contabilidad), los objetivos de cumplimiento para esta sub-área podrían delimitarse de la siguiente forma:

- Que el gasto fiscal que se pretenda deducir en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, derivado de gastos asociados a provisiones dotadas:
 - a) Esté contabilizado.
 - b) Sea imputable al ejercicio.
 - c) Corresponda con gastos por provisiones consideradas conceptualmente explícitamente deducibles.
 - d) Esté correctamente cuantificado y valorado.

e) Respete los límites de deducibilidad en caso de que existan.

f) Se realicen los ajustes extracontables fiscales que sean oportunos, para delimitar con certeza este concepto de gasto.

- Procesos y procedimientos internos:
 - De acuerdo con la importancia relativa de los gastos contabilizados asociados a provisiones.
 - Elaborar notas de trabajo de cada provisión dotada, justificando su naturaleza, obligación y valoración.
 - Establecer y aplicar una guía de actuación y cumplimiento, que permita asegurar la fiabilidad del gasto fiscal por la dotación de provisiones en cada ejercicio.
- Procesos y procedimientos externos:
 - En empresas auditadas, analizar y dar conformidad a la nota sobre provisiones dotadas y gastos asociados a las mismas, que propone el auditor y figura en el informe de auditoría y en la memoria de las cuentas anuales del ejercicio, verificando los conceptos, los importes y los ajustes fiscales derivados de los mismos.
 - En empresas no auditadas, solicitar la opinión de un experto fiscal (asesor fiscal), sobre la deducibilidad fiscal de los gastos asociados a las provisiones dotadas y los ajustes fiscales a realizar en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio.

La guía de actuación y cumplimiento que podemos aplicar para tener en certeza y seguridad sobre este gasto fiscal, podría ser la siguiente:

CUADRO 9 :: GUÍA DE ACTUACIÓN Y CUMPLIMIENTO. PROVISIONES Y OTROS GASTOS. COMPROBACIÓN GENERAL

- Identificar las posibles provisiones dotadas por la entidad, incluidas como gasto en la cuenta de PyG asociadas a su correspondiente cuenta de pasivo en los subgrupos y cuentas:
 - (14) Provisiones a largo plazo
 - (499) Provisiones por operaciones comerciales
 - (529) Provisiones a corto plazo
- Realizar un análisis comparativo de saldos al inicio y al final del ejercicio de las provisiones existentes y de los motivos de gasto asociados a las mismas.
 - Verificar variaciones sustantivas, analizando su justificación y motivación. (Identificar posibles gastos por provisiones ocultas)
- Calificar las provisiones, en función de la naturaleza de sus obligación en:
 - Legales.
 - Contractuales.
 - Implícitas o tácitas.
- Analizar individualmente cada provisión dotada como gasto contable, concluyendo sobre su deducibilidad fiscal y su calificación como diferencia permanente (DP) o temporaria (DT).
- Excesos de provisión, reversiones, comprobar y verificar si se han producido en el ejercicio, por actualización en la estimación del valor o por aplicación a su finalidad, analizando sus efectos fiscales.
- Realizar una hoja de trabajo por este concepto, con los ajustes a realizar oportunos y su previsión de reversión en ejercicios futuros, que permita un control permanente y posterior de estos ajustes.

CUADRO 10 :: PROVISIONES PARA LA COBERTURA DE COMPROMISOS POR PENSIONES Y CONTRIBUCIONES ANÁLOGAS

- Identificar la aportación realizada por la empresa, como promotor de un plan de pensiones, por obligación legal o contractual, y su contabilización como gasto.
 - Verificar la imputación fiscal individualizada al partícipe o beneficiario de la aportación.
 - Verificar que el fondo de pensiones está externalizado y que la aportación no se realiza o provisiona a través de un fondo interno. La titularidad de los recursos constituidos para la cobertura de los compromisos por pensiones o asimilados, no debe ser de la empresa aportante.
- Contribuciones a través de contratos de seguro, para cubrir contingencias análogas a las de los planes de pensiones. Verificar que se cumplen los siguientes requisitos:
 - Imputación fiscal a la persona a quien se vinculan las prestaciones.
 - Trasmisión irrevocable del derecho a la percepción de las prestaciones futuras.
 - Transmisión de la titularidad y gestión de los fondos aportados. Gestión externa e independiente de la empresa que aporta los recursos.
- Sistemas de aportación definida o de prestación definida.
 - Las aportaciones realizadas por la empresa/empleador, no son gasto fiscalmente deducible. Realizar los ajustes extracontables fiscales oportunos.
- Integración de las dotaciones o participaciones que no son fiscalmente deducibles y generan activos por impuesto diferido. Su deducibilidad fiscal se producirá en el ejercicio en el que se abonen de forma efectiva las prestaciones correspondientes - CON LÍMITES DE LA BASE IMPONIBLE-
 - Verificar el importe de las prestaciones satisfechas en el ejercicio.
 - Integrar en la base imponible, minorándola, los importes correspondientes, sin superar los límites. (artículo 11, 12º de la LIS, en consonancia con D.A. 15ª).

CUADRO 11 :: PROVISIONES CONTABLES NO DEDUCIBLES FISCALMENTE

- Identificar las provisiones que se califiquen de implícitas o tácitas en función de la naturaleza de su obligación, contabilizadas como gasto.
- Valorar el carácter subjetivo de las mismas, basado en la propia voluntad de la empresa, sin origen legal ni contractual.
- Realizar los ajustes extracontables fiscales oportunos, derivados de su no deducibilidad.
- Identificar las provisiones por pérdidas esperadas en el cumplimiento de contratos contabilizadas como gasto.
 - Normalmente la pérdida esperada figurará en la cuenta (6954) Dotación a la provisión por contratos onerosos, de acuerdo con lo previsto en el PGC.
 - Realizar los ajustes extracontables fiscales oportunos, derivados de su no deducibilidad fiscal.
- Identificar las provisiones por reestructuraciones contabilizadas como gasto.
 - Calificar la naturaleza de la obligación de reestructuración en:
 - Legales.
 - Contractuales.
 - Implícitas o tácitas.
 - Realizar los ajustes extracontables fiscales oportunos, derivados de la no deducibilidad fiscal de las que obedezcan a una naturaleza implícita o tácita.
- Identificar las provisiones por devolución de ventas contabilizadas como gasto.
 - Realizar los ajustes extracontables fiscales oportunos, derivados de su no deducibilidad fiscal.
- Identificar los gastos de personal basados en instrumentos de patrimonio, que aparezcan contabilizados como gasto.
 - Normalmente contabilizados en la cuenta (645) Retribuciones al personal en instrumentos de patrimonio.
 - Solicitar y verificar el plan de retribución acordado con sus directivos.
 - Realizar los ajustes extracontables fiscales oportunos, derivados de su no deducibilidad fiscal en el momento de configuración de la retribución futura.
- Aplicación/reversión de estas provisiones (que provengan de ejercicios anteriores)
 - Comprobar y verificar si en el ejercicio en curso se ha producido la aplicación de la provisión o el destino del gasto a su finalidad, total o parcial.
 - Verificar el ajuste extracontable fiscal positivo, realizado en el ejercicio o ejercicios de origen.
 - Analizar y cuantificar la integración en la base imponible del ejercicio, del gasto no deducible que se produjo en ejercicios anteriores. Realizar los ajustes extracontables fiscales oportunos.
 - Actualizar la hoja de trabajo de provisiones, registrando los cambios.

CUADRO 12 :: PROVISIONES POR ACTUACIONES MEDIOAMBIENTALES

- Identificar la dotación a la provisión para actuaciones medioambientales contabilizada como gasto, relacionada con las siguientes cuentas de pasivo:
 - (145) Provisión para actuaciones medioambientales a l/p
 - (5295) Provisión para actuaciones medioambientales a c/p
- Comprobar la existencia de la solicitud de plan de gastos para actuaciones medioambientales formulado a la Administración Tributaria.
 - Verificar que se ha solicitado en plazo.
 - Verificar que existe resolución afirmativa, aprobado en plan de gastos formulado.
 - Si no existe resolución afirmativa notificada verificar que ha transcurrido un plazo superior a 3 meses desde la última actuación en el expediente.
 - Concluir sobre la deducibilidad fiscal del gasto contabilizado.

CUADRO 13 :: PROVISIÓN PARA GASTOS POR COBERTURAS DE GARANTÍAS DE REPARACIÓN Y REVISIÓN

- Identificar la dotación a la provisión para coberturas de garantías de reparación y revisión contabilizada como gasto.
 - Normalmente en la cuenta (6959) Dotación a la provisión para otras reparaciones comerciales.
 - Verificar que se trata exclusivamente de coberturas de reparación y revisión.
 - Comprobar la documentación relativa al nacimiento de la obligación de cobertura de garantía en reparación y revisión, rechazando otro tipo de operaciones.
 - Obtener y verificar la cifra de ventas con garantía viva al cierre del ejercicio.
 - Obtener y verificar los gastos por garantías incurridos en el ejercicio en curso y en los dos anteriores.
 - Obtener y verificar las ventas con garantías realizadas en el ejercicio y en los dos anteriores.
 - Calcular el porcentaje límite a efectos de la deducibilidad fiscal.
 - Aplicarlo a las ventas con garantía viva al cierre del ejercicio.
 - Realizar los ajustes extracontables fiscales que procedan en función de los cálculos y operaciones anteriores.
 - En entidades de nueva creación, se tomarán como datos los gastos por garantía y las ventas por garantía de los períodos impositivos transcurridos desde su constitución.
 - Revisión continuada en todos los ejercicios de la mecánica contable de esta provisión:
 - Verificar la dotación contable en el ejercicio.
 - Verificar la aplicación o desdotación del importe del ejercicio precedente.
 - Analizar si fiscalmente proceden ajustes extracontables fiscales positivos y negativos.
- (Para gastos incurridos por compromisos de revisión, se actúa de forma similar)

CUADRO 14 :: PROVISIÓN PARA GASTOS ACCESORIOS POR DEVOLUCIONES DE VENTAS

- Identificar la dotación a la provisión para cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas contabilizada como gasto.
- Verificar que se trata exclusivamente de gastos accesorios por devoluciones de ventas (no del riesgo por devolución de ventas).
- Obtener y verificar los siguientes parámetros:
 - Importe de las ventas susceptibles de devolución.
 - Gastos por devolución de ventas en el ejercicio y en los dos anteriores.
 - Ventas totales en el ejercicio y en los dos anteriores.
- Calcular el porcentaje límite a efectos de deducibilidad fiscal.
 - Aplicarlo sobre las ventas susceptibles de evolución al cierre del ejercicio.
- Realizar los ajustes extracontables fiscales que procedan en función de los cálculos y operaciones anteriores.
- Revisión continuada en todos los ejercicios de la mecánica contable de esta provisión.
 - Verificar la dotación contable en el ejercicio.
 - Verificar la aplicación o desdotación del importe del ejercicio precedente.
 - Analizar si fiscalmente proceden ajustes extracontables fiscales positivos y negativos.

CUADRO 15 :: PROVISIÓN PARA OTRAS RESPONSABILIDADES

- Identificar la dotación a la provisión para responsabilidades contabilizada como gasto.
 - Normalmente relacionada con la cuenta (142) Provisión para otras responsabilidades.
 - Concretar y soportar el motivo de la misma, verificando que no se trata ni está asociada a un gasto excluido de deducción.
 - Verificar que la responsabilidad es cierta y su cuantía concreta, no respondiendo a una naturaleza implícita o tácita.
 - Analizar motivos, certeza de la responsabilidad y determinación de su cuantía, concluyendo sobre la deducibilidad fiscal de la misma.

CUADRO 16 :: PROVISIÓN PARA IMPUESTOS

- Identificar la dotación a la provisión para impuestos contabilizada como gasto.
 - Verificar la naturaleza del impuesto subyacente que da lugar a la provisión.
 - Excluir de la citada provisión para impuestos, los gastos asociados a:
 - El propio Impuesto sobre Sociedades.
 - Multas, recargos y sanciones.
 - Cualquier otro tributo que tenga la naturaleza de gasto fiscalmente no deducible en el Impuesto sobre Sociedades.
 - Analizar el saldo restante y concluir sobre la deducibilidad fiscal del mismo.
- (Por su singularidad, hemos dejado fuera de esta guía de actuación y cumplimiento, las provisiones técnicas de las entidades aseguradoras y las provisiones técnicas de las sociedades de garantía recíproca, al considerar que el resto de las provisiones tienen una aplicación más generalizada).

Veamos con ejemplos, lo que nuestro programa de cumplimiento en el Impuesto sobre Sociedades, pretende evitar con el control de esta sub-área de la base imponible del Impuesto. (Provisiones).

EJEMPLO :: PROVISIÓN PARA RESPONSABILIDADES

En el cierre contable de la entidad MMMM, aparecen contabilizados gastos cuya contrapartida es la cuenta (142) Provisión para otras responsabilidades, por los siguientes conceptos:

a) Riesgos y gastos por la posible demanda de un cliente.	600.000€
b) Demanda de un trabajador por despido improcedente.	60.000€
c) Importe de un aval entregado para un contrato, y su probable ejecución.	100.000€
d) Responsabilidad personal por litigio judicial que afecta a uno de los directivos.	70.000€
e) Provisión para cubrir jubilaciones anticipadas en próximos ejercicios.	200.000€
TOTAL	1.030.000€

El responsable de impuestos de la empresa, nos solicita informe y opinión sobre la deducibilidad fiscal de estos gastos contabilizados asociados a la Provisión para responsabilidades, de cara a evitar posibles contingencias y riesgos fiscales en su declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Aplicamos de forma previa al cierre fiscal y contable, nuestro programa de TAX COMPLIANCE en el Impuesto sobre Sociedades, referido a la Provisión para responsabilidades y del mismo resulta:

- a) El cliente ha remitido dos burofax a la empresa, exigiendo una compensación y reservándose las acciones legales oportunas. No existe a la fecha de cierre del ejercicio demanda interpuesta en contra de la empresa, ni litigio alguno en curso. La dotación del gasto en concepto de responsabilidad es una mera expectativa subjetiva, por lo que el importe contabilizado como gasto no es fiscalmente deducible.

Concepto	Gasto contable	Gasto fiscal	±Ajustes
Responsabilidad por posible demanda cliente	600.000	-	+600.000 (DP)

- b) Examinada la documentación, resulta que el trabajador ha interpuesto la demanda y la misma está en curso. El asesor laboral de la empresa, ha calculado el importe de la indemnización previsible y estima que el Juzgado de lo social fallará a favor del trabajador. Existe un litigio que previsiblemente derivará en una responsabilidad de la empresa. No procede ajuste, la dotación de gasto para la responsabilidad es fiscalmente deducible.

Concepto	Gasto contable	Gasto fiscal	±Ajustes
Demanda trabajador por despido	60.000	60.000	-

- c) Verificando el aval entregado, se constata que no se ha producido la ejecución del mismo. La responsabilidad responde a una mera expectativa subjetiva de la sociedad. La dotación del gasto en concepto de responsabilidad no es fiscalmente deducible. (con independencia de los costes de mantenimiento del aval que obedecen a otro concepto de gasto y si serán deducibles fiscalmente).

Concepto	Gasto contable	Gasto fiscal	±Ajustes
Aval entregado en garantía de un contrato	100.000	-	+100.000 (DP)

- d) La responsabilidad por litigio de un directivo, en un asunto personal, no afecta a la empresa como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. Analizada la documentación del litigio, se confirma que no existe demanda alguna para la empresa, ni por posible responsabilidad solidaria o subsidiaria. La dotación del gasto por responsabilidad no corresponde a un motivo cierto. Se constata adicionalmente que no se ha producido fallo en el litigio judicial en curso del directivo. El gasto dotado por responsabilidad, no es fiscalmente deducible.

Concepto	Gasto contable	Gasto fiscal	±Ajustes
Responsabilidad litigio en curso de directivo	70.000	-	+70.000 (DP)

- e) Solicitada información adicional, se constata que la empresa tiene un plan estratégico interno para jubilar a empleados que tengan una antigüedad elevada y que ese plan se pondrá en marcha dentro de 2 años. La empresa con los oportunos estudios actuariales y de costes, está dotando los importes previsible que del importe total pueden corresponder al ejercicio, en función de los trabajadores afectados que forman parte de la plantilla, en este ejercicio. No existe obligación legal ni contractual al respecto, sino una obligación implícita o tácita que responde a la valoración subjetiva de la propia empresa en la toma de decisiones que generan obligaciones. El gasto será deducible cuando se produzca en el futuro. La dotación de la provisión para cubrir jubilaciones futuras, no es gasto deducible del ejercicio.

Concepto	Gasto contable	Gasto fiscal	±Ajustes
Dotación provisión jubilaciones futuras	200.000	-	+200.000 (DT)

En consecuencia, y por este concepto de gastos dotados para la provisión de responsabilidades, se debería realizar un ajuste extracontable fiscal positivo de +970.000€ (600.000+100.000+70.000+200.000), para evitar un riesgo fiscal cierto en caso de comprobación por la Administración Tributaria.

RIESGO FISCAL

- (+) Cuota 242.500 €
- (+) Intereses de demora (970.000 x 25%)
- (+) Sanción por dejar de ingresar

NOTAS: Estamos aplicando el programa de TAX COMPLIANCE antes del cierre contable y fiscal del ejercicio, lo que nos puede evitar situaciones incómodas y desagradables en actuaciones de comprobación por parte de la Administración Tributaria.

En este caso, es importante observar que el importe de la cuota dejada de ingresar, en caso de no realizar los ajustes fiscales, superará los 120.000 (Importe de referencia en el Delito Fiscal)

EJEMPLO :: RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DEL PERSONAL, PROVISIONES

Una empresa acuerda con 3 directivos una retribución adicional a largo plazo, con la condición de que permanezcan en la empresa cinco años desde el momento del acuerdo.

La retribución adicional obedece a la siguiente fórmula pactada para cada directivo:

$$[20.000 \times \% \text{ porcentaje} \times \text{revalorización de las acciones}]$$

El incentivo se hará efectivo al quinto año.

- El porcentaje es creciente
- 1^{er} año 5%
 - 2^o año 7%
 - 3^{er} año 10%
 - 4^o año 15%
 - 5^o año 20%

El valor de la acción en los años del compromiso, ha seguido la siguiente evolución: (a final del ejercicio).

1.000€ - 1.200€ - 1.500€ - 1.800€ - 2.000€

Los directivos permanecerán en la entidad, perdiendo el incentivo si cesan voluntariamente.

En el momento de la firma del acuerdo, a primeros del ejercicio 1, el valor de la acción fue de 800€.

En el presente ejercicio (1^{er} año), la empresa ha contabilizado un gasto asociado a la Provisión por retribución a largo plazo del personal de:

$$20.000 \times [5\% \times (1.000-800)] \times 3 \text{ directivos} = 600.000\text{€}$$

El responsable de impuestos de la empresa, nos solicita opinión sobre la deducibilidad fiscal del citado gasto en el ejercicio en curso y en los posteriores, de cara a actuar de forma diligente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Realizamos un pequeño programa de TAX COMPLIANCE para aplicarlo con anterioridad al cierre contable y fiscal del ejercicio a estos gastos:

- Solicitamos copia del acuerdo firmado.
- Verificamos su contabilización.
- Calificamos los gastos contabilizados asociados a la provisión.

Se trata de gastos de personal basados en instrumentos de patrimonio, en función de su revalorización, que la normativa fiscal considera fiscalmente deducibles cuando se satisfagan, pero que contablemente, deben periodificarse en cada ejercicio.

El gasto del ejercicio se ha contabilizado realizando el siguiente asiento:

	D	H
(645) Retribución al personal l/p con instrumentos de patrimonio	600.000	
a		
(147) Provisión por retribución a l/p del personal directivo		600.000

No será fiscalmente deducible, de acuerdo a lo establecido en el artículo 14.6 LIS. Debe integrarse en la base imponible del ejercicio mediante el oportuno ajuste extracontable fiscal.

Concepto	Gasto contable	Gasto fiscal	±Ajustes
Gastos por retribución l/p directivos	600.000	-	+600.000 (DT)

En los ejercicios posteriores, el gasto contabilizado asociado a la provisión por retribución a largo plazo del personal, seguirá el mismo tratamiento fiscal, debiendo ser ajustado positivamente e integrado en la base imponible de cada ejercicio.

En el momento en el que se produzca el pago, el gasto será fiscalmente deducible, contablemente se aplicará la provisión a su finalidad y revertirán los ajustes positivos realizados en ejercicios anteriores.

De esta forma, evitamos una contingencia tributaria con un riesgo fiscal probable de 150.000€ (600.000 x 25%), más intereses de demora y sanciones.

NOTAS: Estamos aplicando el programa de TAX COMPLIANCE para el Impuesto sobre Sociedades de forma preventiva, antes de la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio, lo que nos evitará riesgos fiscales en el futuro.

EJEMPLO :: GASTOS POR GARANTÍAS DE REPARACIÓN Y REVISIONES. PROVISIÓN POR GARANTÍAS Y REVISIONES

La sociedad COMERCIAL NNN vende productos de consumo a los que ofrece garantía de reparación durante un período de años, y dota en cada ejercicio un gasto contable por provisión de garantías y reparaciones determinando su importe en función de un % de las ventas con garantía realizadas en el ejercicio. Estima, según su propia experiencia, que un 10% de las ventas realizadas en el ejercicio, usarán la garantía de reparación. En el presente ejercicio ha dotado como gasto por garantías el importe de 2.000.000€ (10% 20.000.000€ ventas con garantía del ejercicio) (6959) Dotación a la provisión de otras operaciones comerciales).

Antes de la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades nos solicita opinión sobre la deducibilidad fiscal del citado importe, al objeto de evitar riesgos fiscales innecesarios.

Solicitamos de la empresa los siguientes datos:

- Ventas con garantía de cada uno de los dos ejercicios anteriores.
n-1 18.000.000€
n-2 22.000.000€
- Ventas con garantía viva al cierre del ejercicio.... 38.000.000€
- Gastos reales incurridos en garantías de reparación del ejercicio actual de los dos anteriores.
n 1.800.000€
n-1 800.000€
n-2 1.400.000€

- Calculamos el límite a aplicar sobre las ventas con garantía vivas (en %)

$$\text{Límite} = \frac{1.800.000 + 800.000 + 1.400.000}{20_1 + 18_1 + 22_1} = \frac{4.000.000}{60.000.000} = 4\%$$

- Aplicamos el límite sobre las ventas vivas al cierre del ejercicio.

$$\text{Límite fiscal} = 4\% \cdot 38.000.000 = 1.520.000\text{€}$$

Existe un exceso de dotación a la provisión por garantías y reparaciones, fiscalmente no deducible.

Dotación contable – Límite fiscal = Exceso

2.000.000 – 1.520.000 = 480.000€, que debemos ajustar como gasto no deducible fiscalmente en la determinación de la base imponible del ejercicio.

Concepto	Gasto contable	Gasto fiscal	±Ajustes
Dotación gasto por garantías y reparaciones	2.000.000	1.520.000	+480.000(DP)

Ajuste extracontable fiscal que proponemos realice la empresa.

Por otra parte, informamos a la empresa que la cuenta (4999) Provisión para otras operaciones comerciales, que incluye estos gastos por garantías de reparación, se carga y abona al final de cada ejercicio contra cuentas de gastos e ingresos, por lo que deberá llevar un seguimiento anual, ejercicio a ejercicio, de los ajustes fiscales realizados en relación con los ingresos contabilizados por desdotación de la misma.

Contingencia tributaria con riesgo fiscal probable de 120.000€ (480.000 X 25%), más intereses de demora y sanciones, si no se realizan los ajustes fiscales oportunos.

NOTAS: Nuevamente, estamos aplicando el programa de TAX COMPLIANCE para el Impuesto sobre Sociedades, de forma preventiva, antes de la presentación