

# FISCALIDAD

**Luis Alfonso Rojí**  
x  
Asesores Financieros y Tributarios

*Autores:*

**Luis Alfonso Rojí Chandro**

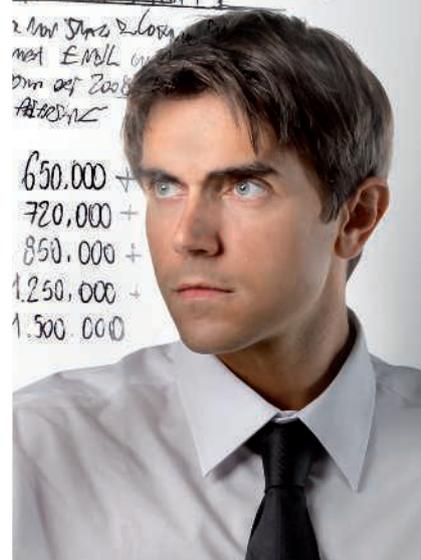
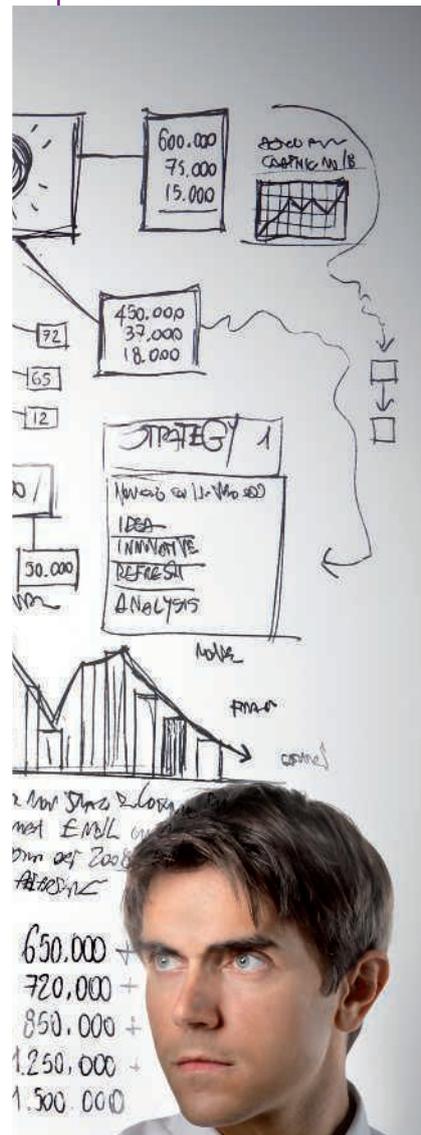
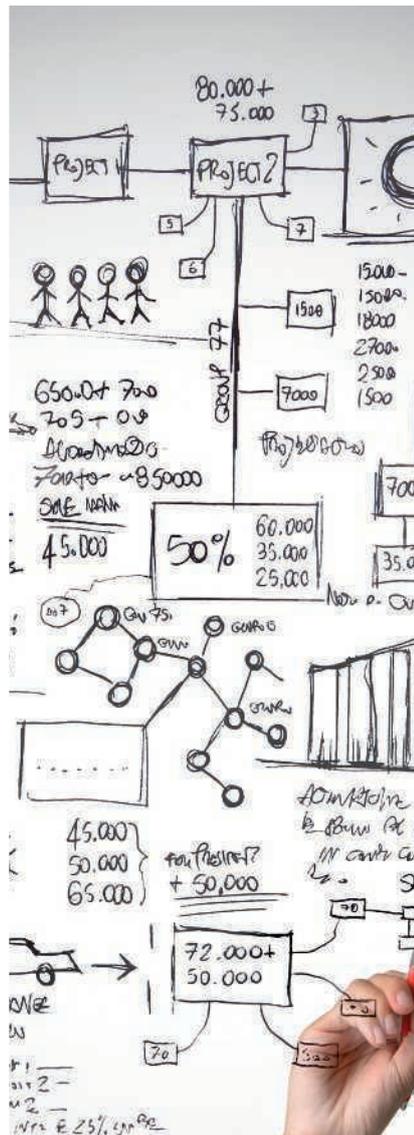
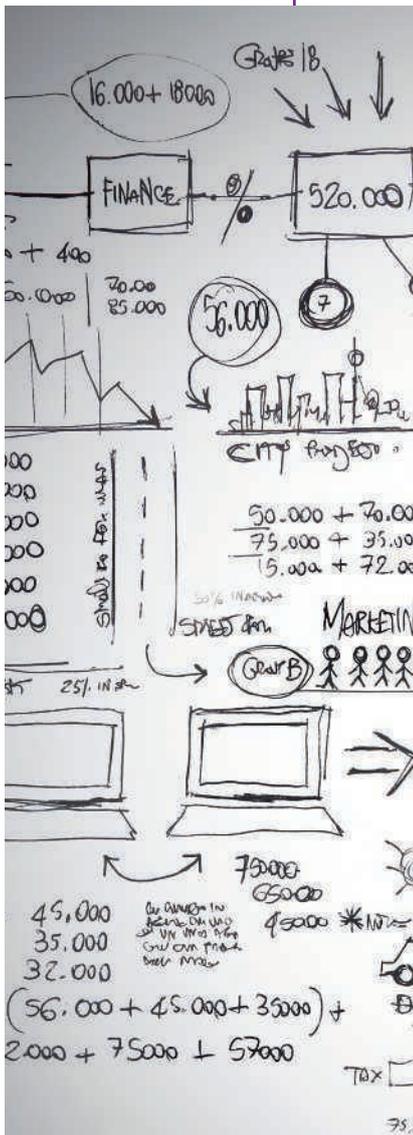
Profesor de Sistema Fiscal Español y  
Tributación de Sociedades  
(Universidad Autónoma de Madrid)  
Miembro de la Asociación Española de  
Asesores Fiscales (AEDAF)  
Miembro del Registro de Economistas  
Asesores Fiscales (REAF)  
Miembro del Registro de Economistas  
Auditores (REA)

**M<sup>a</sup> 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 (IV): gastos deducibles,* **REQUISITOS** *generales*

*Siguiendo la estructura de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, se examinan los conceptos de gasto incluidos en la misma, desde la perspectiva de los requisitos generales que deben cumplir los mismos, para ser considerados inicialmente gastos fiscalmente deducibles.*

---

## **PALABRAS CLAVE**

Gasto fiscalmente deducible, justificación-contabilización, imputación, correlación con ingresos, liberalidad, efectividad, no exclusión.

## **ANÁLISIS DE ÁREAS SENSIBLES: OBJETIVOS Y PROCEDIMIENTOS (CONTINUACIÓN)**

**C**onsiderando la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, como la principal magnitud del tributo, continuamos con el desarrollo de las distintas sub-áreas que tienen relevancia en la determinación de la misma.

Vamos a incidir sobre los conceptos y requisitos para que un gasto sea fiscalmente deducible, en general, particularizando las condiciones para los gastos financieros (excluidos de la deducibilidad fiscal) o con deducibilidad limitada y, en posteriores artículos, incidiremos en los gastos no deducibles de forma concreta.

## **Base imponible (Continuación)**

### **Gastos deducibles**

Como regla general, la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades toma como punto de partida el resultado contable, determinando de acuerdo con la normativa contable y mercantil por la diferencia entre ingresos y gastos contabilizados que correspondan al ejercicio. Por ello, como norma general, los gastos contables incorporados en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles siempre que cumplan una serie de requisitos, y no estén excluidos expresamente como gastos no deducibles por la normativa del impuesto.

La normativa fiscal y su aplicación e interpretación administrativa y jurisdiccional, han establecido los siguientes requisitos para admitir la efectividad fiscal de un gasto contable, en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades:

### Justificación

Principalmente mediante: documento, factura, contrato, escritura, pago o cualquier otro medio de prueba reconocido y admitido en derecho.

El gasto debe ser objeto de justificación suficiente, normalmente mediante factura completa en la que se identifica emisor y destinatario, con descripción detallada de las operaciones realizadas que acrediten la realidad efectiva de la entrega de bienes o prestación de servicios que representa.

La factura, no obstante, no es un medio de prueba privilegiado e inamovible y la Administración Tributaria puede cuestionar su efectividad, correspondiendo al sujeto pasivo probar su realidad.

Facturas que no responden a operaciones reales	→	No deducibles
Facturas que no se corresponden con la actividad empresarial	→	No deducibles
Facturas con importes artificiales	→	No deducibles
Facturas imputables a otros sujetos pasivos	→	No deducibles

Incluso un determinado gasto contabilizado, puede ser fiscalmente deducible aunque las facturas adolezcan de alguno de los requisitos formales exigidos, si se aportan otros medios de prueba alternativos y de la valoración de los mismos que realice la Administración Tributaria resulta suficientemente probada la realidad del gasto.

### Contabilización

La normativa del Impuesto sobre Sociedades es estricta al establecer en sus reglas de im-

putación temporal de ingresos y gastos (Art. 11.3, LIS), el principio de inscripción contable, indicando que no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, o en una cuenta de reservas, si así lo establece la normativa legal o reglamentaria. Las excepciones a este principio son absolutamente limitadas y restrictivas. (Amortización libre y acelerada).

Gasto → Efectividad → Contabilización

Gasto no contabilizado → Gasto no deducible

La imputación y el registro contable de los gastos debe realizarse de acuerdo con las normas y principios contables, como condición para que este requisito de contabilización del gasto sea efectivo.

Cada concepto de gasto deberá ser valorado, registrado y contabilizado atendiendo a sus principios y normas de registro y valoración contables, si pretendemos que su cuantía sea admitida inicialmente como gasto fiscal.

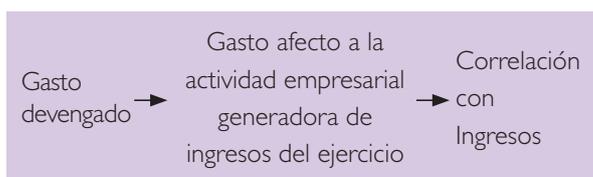
Gasto contable → Normas de registro y valoración contables → Cuantificación-Valoración-Registro

### Imputado en el ejercicio de devengo

Los gastos deben ser objeto de imputación contable en el ejercicio en que se devengaron, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que representen, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria y financiera, respetando la debida correlación entre ingresos y gastos.

Esta regla o principio básico de imputación, integra dos de los principios contables fundamentales:

- Principio de devengo.
- Principio de correlación de ingresos y gastos.



Los gastos que contribuyan a la obtención de ingresos imputables a ejercicios futuros, deben ser periodificados, respetando el principio de independencia de ejercicios.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades acepta el criterio de devengo, si bien establece la posibilidad de solicitar criterios especiales de imputación temporal, que deben ser aprobados por la Administración Tributaria, a propuesta del contribuyente.

La norma fiscal también establece criterios para gastos imputados contablemente en ejercicios distintos al de su devengo, y su deducibilidad fiscal o no. (Ver Tax Compliance (II): Imputación Temporal).

### **Correlación con los ingresos: ausencia de liberalidad**

Siendo el objetivo de cualquier empresa la maximización del beneficio en el desarrollo de su actividad empresarial, podríamos presumir que todo gasto contabilizado es gasto necesario para el proceso productivo. La experiencia diaria y la realidad nos encaminan en sentido opuesto, con numerosos ejemplos de gastos contabilizados en la cuenta de Pérdidas y Ganancias que no tienen nada que ver con el proceso productivo, ni con el personal, ni con los activos de la empresa, ni con su actividad, no existiendo la más mínima correlación con los ingresos, ni con la pretensión de obtenerlos. (no correlación con ingresos ni directa ni indirecta, ni presente ni futura).

Esta falta de correlación absoluta del gasto con el ingreso, denota una auténtica liberalidad subjetiva, que determina que la norma fiscal catalogue este tipo de gastos como gastos fiscalmente no deducibles.

La propia LIS acota el concepto de liberalidad, estableciendo que no tienen esa consideración y, por tanto, son gasto fiscalmente deducible las siguientes partidas:

- Gastos de atención a clientes y proveedores, con límites.
- Gastos que se efectúen respecto al personal de la empresa, con arreglo a los usos y costumbres.
- Gastos que se efectúen para promocionar la venta de bienes y servicios.
- La retribución de los administradores por el desempeño de sus funciones.
- Los gastos que se hallen relacionados con los ingresos.

### **Efectividad real**

Que el gasto se corresponda con operaciones efectivamente realizadas, que sean de utilidad para la empresa en la generación de ingresos, con efectiva contraprestación en el pago.

### **No esté excluida su deducibilidad**

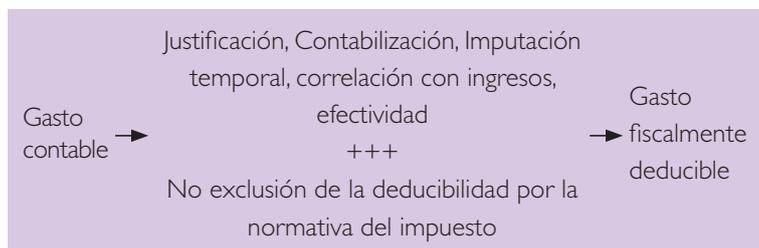
Que no esté incluido el concepto de gasto en la relación de gastos no deducibles que la propia normativa del Impuesto sobre Sociedades determina.

Determinados los requisitos generales que tiene que cumplir un gasto contable para que sea considerado fiscalmente deducible, podemos preguntarnos por el tipo de gastos a los que son aplicables los mismos, la respuesta es clara y sencilla, son los gastos que se integran en la cuenta de Pérdidas y Ganancias para determinar el resultado contable los que tienen que cumplir los requisitos de justificación, contabilización, imputación temporal, correlación con los ingresos, efectividad y no exclusión de la deducibilidad.

Siguiendo la normativa contable, los distintos conceptos de gasto podemos agruparlos en:

- Compras y aprovisionamientos.
- Variación de existencias.
- Servicios exteriores.
- Tributos.
- Gastos de personal.
- Otros gastos de gestión.
- Gastos financieros.
- Pérdidas procedentes de activos no corrientes y gastos excepcionales.
- Amortizaciones.
- Pérdidas por deterioro.
- Provisiones.

El incumplimiento de cualquier requisito exigido para la consideración de gasto fiscal, en cualquier partida de estos gastos, limitará su eficacia fiscal, con independencia de su posible exclusión posterior al ser identificado como gasto fiscalmente no deducible por la propia delimitación normativa del Impuesto sobre Sociedades.



Respecto del requisito de contabilización, suponemos que todo gasto contable se ha registrado y valorado conforme a las normas de registro y valoración aplicables a su grupo o concepto de gasto.

Debemos tener la máxima certeza sobre la deducibilidad fiscal de los gastos contabilizados, que forman parte del resultado contable, por lo que vamos a definir los objetivos de

cumplimiento de esta sub-área, sus procesos y procedimientos.

- Objetivo/s de cumplimiento:

Partiendo del supuesto de que la contabilidad es completa, por lo que todos los gastos están contabilizados y registrados, de acuerdo a los principios y normas de valoración contable, los objetivos de cumplimiento de esta sub-área podrán delimitarse de la siguiente forma:

- Que todos los gastos contabilizados en el ejercicio cumplan los requisitos para ser considerados fiscalmente deducibles en cuanto a:
  - Justificación suficiente.
  - Contabilización.
  - Imputación al ejercicio.
  - Correlación con ingresos, no liberalidad.
  - Efectividad.
- Que los gastos contabilizados no estén excluidos de la deducibilidad por tratarse de gastos expresamente no deducibles
- Que si un gasto procede de una operación vinculada, está valorado a precios de mercado.
- Que si se han detectado los gastos que la normativa califica explícitamente como gastos no deducibles, se propongan los ajustes fiscales oportunos.

- Procesos y procedimientos internos

De acuerdo con la actividad de la empresa y de la importancia relativa del concepto de gasto contable.

- Establecer una guía de actuación y cumplimiento para aplicar, en todo caso, al cierre del ejercicio a todos los conceptos de gasto contable, en orden a contrastar su deducibilidad fiscal.

- Realizar durante el ejercicio contable comprobaciones aleatorias y periódicas de determinados conceptos de gasto, en orden a verificar el cumplimiento de los requisitos de deducibilidad.
  - Soportar conceptual y documentalmente los gastos calificados como no deducibles y los ajustes que los mismos generan con su categoría de diferencias temporarias (DT) o diferencias permanentes (DP).
  - Revisar en cada ejercicio las incidencias y ajustes de gastos de ejercicios anteriores para determinar su posible efecto en el ejercicio corriente.
- Procesos y procedimientos externos
    - En empresas auditadas, comentar con los responsables de auditoría el nivel de materialidad que han aplicado en la revisión y comprobación de gastos contables/gastos fiscales.
    - En empresas no auditadas, aplicar bajo la supervisión de un experto fiscal, (asesor fiscal), la guía de actuación y cumplimiento de gastos deducibles, proponiendo los ajustes fiscales oportunos.

*La factura no es un medio de justificación privilegiado e inamovible de un gasto*

De acuerdo con los objetivos, procesos y procedimientos, nuestra guía de actuación y cumplimiento podría ser la siguiente:

## GUÍA DE ACTUACIÓN Y CUMPLIMIENTO

### GASTOS DEDUCIBLES (por conceptos)

#### CUADRO I :: COMPRAS Y APROVISIONAMIENTOS

- Seleccionar varias operaciones significativas y verificar el cumplimiento de los requisitos:
    - Se ha recibido el material en este ejercicio.
    - Existe factura completa.
    - Se ha abonado su importe, o está en proceso.
    - Se ha valorado y contabilizado de acuerdo a las normas y principios contables.
    - Está relacionada la compra con la actividad desarrollada por la empresa.
  - Verificar el registro y contabilización de la operación de acuerdo con las normas y principios contables, prestando especial atención a:
    - Gastos accesorios a las compras.
    - Trabajos realizados por otras empresas, que formen parte de los aprovisionamientos.
    - Descuentos sobre compras por pronto pago, no incluidos en factura.
    - Devoluciones de compras posteriores a la recepción de la factura.
    - Descuentos sobre compras, por incumplimiento de las condiciones de lo recibido, posteriores a la recepción de la factura.
    - Rappels por compras, al alcanzar un determinado volumen de pedido.
  - Identificar compras realizadas a empresas del grupo o a entidades y personas fiscalmente vinculadas. (Operaciones vinculadas)
    - Determinar si el precio aplicado en la transacción representa un valor de mercado, de acuerdo a lo que se pactaría entre partes independientes.
    - Delimitar y proponer los ajustes fiscales oportunos.
- (APLICAR EL PROTOCOLO PARA OPERACIONES VINCULADAS DEL PROGRAMA DE TAX COMPLIANCE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES).

## CUADRO 2 :: VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

Su trascendencia en la determinación del resultado contable del ejercicio es fundamental, teniendo en cuenta el coste de las ventas, las existencias iniciales y las compras realizadas en el ejercicio.

- Verificar que la empresa realiza un inventario de existencias (de todo tipo de productos), al cierre del ejercicio contable.
- Verificar que los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valoran al precio de adquisición (comerciales) o coste de producción (fabricadas por la propia empresa).
- En las existencias comerciales, verificar que el precio de compra incluye todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta, deduciendo cualquier descuento, rebaja e intereses incorporados al nominal del débito.
- Para existencias producidas por la propia empresa, verificar que el coste de producción incluye el precio de adquisición de las materias primas consumibles, los costes directos imputables al producto, y una parte razonable de los costes indirectos imputables a los productos que correspondan al período de producción y relacionados con el proceso de producción.
- En empresas de servicios, las existencias se valoran por su coste, (precio de adquisición /coste de producción).  
Las existencias incluyen el coste de producción de servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente.
  - Verificar los asuntos/proyectos en curso a la fecha de cierre del ejercicio, que no hayan generado ingresos.
  - Valorar los costes incurridos asociados a los mismos (mano de obra +costes indirectos distribuibles).
  - Verificar que se contabiliza adecuadamente las existencias finales.
- Métodos de valoración de bienes que forman parte de las existencias.
  - Verificar que se aplican los métodos de valoración admitidos por la normativa contable.  
(Precio medio, coste medio ponderado, FIFO).  
(Identificación de precio de adquisición o coste de producción)
  - Verificar que el método de valoración de existencias se mantiene uniformemente en el tiempo, aplicándose a existencias de las mismas características.

## CUADRO 3 :: SERVICIOS EXTERIORES

Servicios de naturaleza diversa adquiridos por la empresa, que no forman parte del importe de las compras, del precio de adquisición del inmovilizado, ni de las inversiones financieras a corto plazo.

- Seleccionar dentro de cada categoría varias operaciones significativas, y verificar el cumplimiento de los requisitos generales de deducibilidad de un gasto contable. (justificación, contabilización, imputación temporal, correlación con ingresos, efectividad, relación con actividad, no exclusión).
- Identificar servicios exteriores de todo tipo prestados por empresas del grupo, o personas/entidades vinculadas (Operaciones vinculadas).
  - Determinar si el precio aplicado en la transacción representa un valor de mercado, de acuerdo a lo que se pactaría entre partes independientes.
  - Delimitar y proponer los ajustes fiscales oportunos.  
(APLICAR EL PROTOCOLO PARA OPERACIONES VINCULADAS DEL PROGRAMA DE TAX COMPLIANCE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES).
- Gastos en Investigación y Desarrollo (I+D)
  - Verificar el encargo realizado a otras empresas.
  - Verificar cada proyecto, e identificar los gastos individuales de cada uno de ellos.
  - Comprobar si son o no activables de acuerdo con la normativa contable.
  - Verificar que, cada proyecto, está bien documentado y soportado.
  - Comprobar si cumplen los requisitos para aplicar posibles deducciones fiscales.
- Arrendamientos y cánones
  - Revisar los contratos que soportan el citado gasto.
  - Verificar que se trata de arrendamientos operativos.
  - Comprobar el registro contable del gasto, de acuerdo a los principios de devengo e imputación temporal.
  - Cánones, revisar el contrato o instrumento jurídico que soporta el pago del canon (en pagos internacionales conectar con el Convenio de Doble Imposición).
  - Determinar en ambos casos, si el pago está sujeto a retención con aplicación del tipo de retención correcto, o si es aplicable alguna excepción a la obligación de retener.
  - Arrendamiento de vehículos (renting), comprobar que se trata de vehículos afectos a la actividad, que son usados por trabajadores o directivos y se imputan como retribución en especie.  
Determinar si es aplicable a este gasto el concepto de liberalidad, u otro que ponga en duda su deducibilidad.
- Reparaciones y conservación
  - Realizar un muestreo de las facturas más significativas incluidas en este concepto, verificando requisitos.
  - Comprobar que son gastos para mantener la capacidad productiva del activo fijo... (inmovilizado no corriente).
  - Excluir de este concepto todo lo que pueda calificarse de ampliaciones, mejoras o renovaciones del activo material.
  - En el caso de sustitución de elementos del inmovilizado, verificar su correcta imputación como gasto.
- Servicios profesionales independientes
  - Realizar un muestreo de las facturas más significativas incluidas en este concepto, verificando requisitos.
  - Profundizar en aquellos conceptos que tenga una relación más que dudosa con la actividad empresarial.
  - Verificar su correcta imputación al resultado, de acuerdo con el principio de devengo.
  - Comprobar si el pago de servicios profesionales está sujeto a retención, y si la misma se ha practicado correctamente.
  - Verificar si este tipo de servicios se han incluido correctamente en las declaraciones informativas del ejercicio fiscal.
- Transportes
  - Verificar que en esta partida, se incluye transportes de ventas, excluyendo conceptos que deban incluirse como mayor valor de existencias o de inmovilizado.
  - Comprobar si se ha debido practicar retención en el caso de transportistas personas físicas.
- Primas de seguro
  - Comprobar que se trata de seguros que cubren riesgos sobre elementos fijos de la empresa.
  - Verificar su imputación al resultado contable, de acuerdo con el principio de devengo (periodificación en función del período de cobertura).
- Servicios bancarios y similares
  - Verificar que se trata de pagos por prestación de servicios abonados a entidades bancarias, (comisiones, custodia de títulos, transferencias, ...), sin incluir intereses y gastos financieros.
- Publicidad, propaganda, relaciones públicas
  - Delimitar conceptualmente los gastos incluidos en esta partida, distinguiendo:
    - Gastos de promoción de productos.
    - Atenciones con clientes y proveedores.
    - Otros conceptos.
  - Verificar la justificación mediante factura, con especial atención a los conceptos de "Atenciones con clientes y proveedores" y "Otros conceptos", y la acreditación de que:
    - Son en beneficio de clientes y proveedores.
    - Están relacionados con la actividad de la empresa.
  - Aplicar en el caso de atenciones con clientes, el porcentaje límite de su deducibilidad (1% INCN)
  - Examinar individualmente las partidas cuya deducibilidad sea dudosa, incluidas en este concepto.
- Suministros y Otros Servicios
  - Verificar su justificación y correcta imputación temporal.
  - Comprobar su afección a la actividad, excluyendo servicios indirectos a favor de accionistas, socios, Administradores o familiares de todos ellos.



#### **CUADRO 4 :: TRIBUTOS**

- Analizar los cargos y conceptos impositivos contabilizados en esta partida, verificando los más relevantes.
- **Impuesto sobre Sociedades**
- Comprobar que se ha contabilizado correctamente el gasto por Impuesto sobre Sociedades, corriente y diferido.
- Verificar que se incluyen en la base imponible, como ajuste, todos los gastos e ingresos derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio.
- Comprobar Actas de Inspección del Impuesto sobre Sociedades firmadas en el ejercicio y en ejercicios anteriores.
  - Comprobar la contabilización de cuotas exigibles.
  - Comprobar la contabilización de interés de demora.
  - Comprobar la contabilización de sanciones, multas o recargos.
  - Proponer, en su caso, los ajustes extracontables fiscales oportunos.
- Comprobar si se ha incluido como gasto alguna retención o impuesto abonado en el extranjero, de naturaleza similar al Impuesto sobre Sociedades.
  - Establecer el correcto tratamiento fiscal de estos importes en la determinación de la base imponible del ejercicio.
  - Determinar el tratamiento fiscal de la renta de origen, que provocó la retención o el pago del tributo.
- Verificar si, en aplicación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, existe la obligación de incluir en la memoria del ejercicio, información con trascendencia fiscal.
- **Impuesto sobre el Valor Añadido**
- Verificar si en este impuesto, la empresa aplica la regla de prorata.
- En caso afirmativo, obtener la prorata definitiva del ejercicio y verificar que los ajustes derivados de la misma, están contabilizados en las cuentas previstas al efecto en contabilidad.
  - Ajustes negativos en el IVA (gasto contable = gasto fiscal)
  - Ajustes positivos en el IVA (ingreso contable = ingreso fiscal)
- Comprobar Actas de Inspección del IVA firmadas en el ejercicio y en ejercicios anteriores, comprobando su correcta contabilización de las mismas (en cuotas, intereses de demora, sanciones y recargos).
  - Proponer, en su caso, los ajustes fiscales oportunos.
- **Impuesto s/ Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**
- Verificar si existe algún cargo en la cuenta de tributos que derive de este tributo.
  - Analizar su calificación/procedencia
    - Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
    - Operaciones Societarias.
    - Actos Jurídicos Documentados.
  - En función de su calificación, de la operación realizada o del tipo de bien adquirido, determinar su deducibilidad fiscal y proponer los ajustes extracontables fiscales oportunos.
- **Tributos Locales, Tasas, Otros Tributos**
- En tributos locales, verificar su justificación y devengo en el ejercicio estableciendo que:
  - Recae sobre la actividad empresarial de la empresa (IAE)
  - Recae sobre bienes inmuebles afectos a la actividad de la empresa (IBI)
  - Recae sobre vehículos de la empresa, afectos a la actividad empresarial (IVTM)
  - Recae sobre plusvalías generadas con la venta de inmuebles o terrenos urbanos (IVTNU)
- Para el resto de tasas y otros tributos, verificar que:
  - Se ha producido el devengo del tributo.
  - Es imputable al ejercicio.
  - La empresa es sujeto pasivo del tributo.
  - Está debidamente soportado y contabilizado.
- **Devoluciones de impuestos**
- Por pagos indebidamente realizados.
- Identificar el tributo en el que trae causa la devolución exigible, proponiendo los ajustes fiscales correspondientes en función de la deducibilidad o no del tributo de origen.
- **Actas de Inspección y regularizaciones**
- Identificar las Actas y regularizaciones firmadas en el ejercicio fiscal, delimitando el tributo objeto de comprobación y regularización.
- Verificar su contabilización y proponer los ajustes fiscales oportunos, en función de la deducibilidad o no del tributo y su correcta imputación temporal.
- Comprobar la contabilización de los intereses de demora correspondientes.
- Verificar si han existido expedientes sancionables y su materialización en sanciones tributarias concretas.
  - Comprobar la contabilización de las mismas.
  - Realizar los ajustes fiscales oportunos.

## CUADRO 5 :: GASTOS DE PERSONAL

Partiendo del supuesto de que todos los conceptos relacionados con este tipo de gasto están perfectamente calificados, su contabilización es correcta y se han practicado las debidas retenciones e ingresos a cuenta, prestamos especial atención a:

- Integridad, devengo e imputación temporal de la totalidad de remuneraciones del personal de la empresa.
  - De forma que todos los conceptos remuneratorios estén perfectamente recogidos como gasto de personal (sueldos, pagas extra, incentivos, gratificaciones, ayudas, dietas y gastos de viaje, compromisos por pensiones...), con la debida retención practicada.
  - Las cargas sociales asociadas a las retribuciones estén correctamente delimitadas y contabilizadas.
- Existencia de retribuciones en especie (viviendas, vehículos, seguros, préstamos...).
  - De forma que todos estén perfectamente delimitadas, cuantificadas y contabilizadas, con su debido ingreso a cuenta.
- Indemnizaciones satisfechas por ceses y despidos, de personal laboral y directivo.
  - Todo el expediente debidamente soportado formal y materialmente, con justificación de las retenciones practicadas.
- Retribuciones a largo plazo, compromisos sobre pensiones.
  - Verificar que no se trata de aportaciones a fondos internos.
  - Aportaciones realizadas por la empresa como promotor de un plan de pensiones externo de sus empleados: verificar la imputación a cada partícipe.
  - Aportaciones realizadas a planes de previsión social empresarial a través de contratos de seguro colectivo: verificar el cumplimiento de requisitos para que el gasto sea deducible.
  - Aportaciones instrumentalizadas a través de contratos de seguro: verificar la imputación fiscalmente a los beneficiarios y los requisitos para que sea gasto deducible.
- Pagos al personal mediante instrumentos de patrimonio, bien con entrega de participación o en efectivo mediante un importe basado en el valor de los mismos.
  - Verificar el elemento jurídico del que derivan este tipo de transacciones (acuerdo, contrato, convenio, pacto...)
  - Verificar la valoración de la transacción.
  - Verificar el momento de su reconocimiento contable del compromiso y la contabilización del mismo.
  - Verificar su liquidación.
  - Proponer los ajustes extracontables fiscales oportunos.
- Gastos de formación del personal.
  - Verificar formal y materialmente el beneficiario de la formación, el curso realizado y el oportuno contrato de formación con el centro especializado, matrícula y pago.
  - Ídem para becas de formación concedidas por la empresa.
- Retribución de Administradores.
  - Verificar los Estatutos de la entidad, donde se establece la retribución de los mismos y la forma retributiva adoptada.
  - Verificar los acuerdos de la Junta General donde se establecen los importes anuales.
  - Verificar la existencia de contrato laboral con la entidad.
- Retribución de los socios trabajadores.
  - Verificar la existencia o no de contrato laboral con la entidad.
  - Comprobar y verificar las funciones de trabajo que realiza el socio.
  - Determinar si estamos ante una operación vinculada, en función del grado de participación del socio. En caso afirmativo, analizar si la retribución del socio, por el trabajo realizado, está valorada a precio de mercado.

## CUADRO 6 :: OTROS GASTOS DE GESTIÓN

- Comprobar y verificar si existen gastos de apoyo a la gestión, soportados por la empresa cabecera del grupo de sociedades, o soportados por alguna filial. (contables, jurídicos, informático, servicios...).
  - Comprobar la efectividad y utilidad en la filial.
  - Verificar si se han facturado a todas las entidades beneficiarias que forman parte del grupo, y han recibido apoyo a la gestión.
  - Verificar las reglas de reparto entre las distintas entidades.
  - Verificar que se han valorado a precios de mercado.



## CUADRO 7 :: GASTOS FINANCIEROS

Refleja el coste financiero de las fuentes ajenas de financiación de la empresa, bien mediante contratos de financiación ordinarios, o derivados de transacciones comerciales.

Se contabilizan en el grupo 66 del PGC, en el que se incluyen diversos conceptos (intereses, pérdidas por valoración a valor razonable, diferencias negativas de cambio...)

La normativa del Impuesto sobre Sociedades, contiene una serie de normas que limitan la deducibilidad de este tipo de gastos, cuyo contenido es objeto de atención preferente.

- Gastos financieros por deudas con entidades del grupo mercantil
  - Determinar la composición del grupo mercantil.
  - Verificar si existen deudas contraídas con entidades del grupo.
  - Analizar contratos y tipos de interés aplicables, verificando la razonabilidad de interés de mercado.
  - Determinar el destino de los fondos recibidos.
  - Verificar si se han adquirido a una entidad del grupo participaciones de otra entidad del grupo, financiando la adquisición con los fondos recibidos.
  - Verificar si se han realizado aportaciones al capital o fondos propios de otras entidades del grupo, financiadas con los fondos recibidos.
  - Comprobar y determinar la existencia de motivo económico válido, para la realización de las operaciones anteriormente descritas (reestructuraciones, gestión de las entidades adquiridas, equilibrio patrimonial de las participadas...).
  - Proponer y cuantificar los ajustes fiscales oportunos, calificándolos de diferencia permanente (DP).
- Limitación general a la deducibilidad de gastos financieros
 

Tiene un carácter temporal al permitirse su deducción en períodos impositivos posteriores.  
Responde a la desigualdad G.Financiero Neto  $\leq$  30% del Beneficio Operativo o, en todo caso, serán deducibles los gastos financieros netos por importe de 1.000.000€.

  - Determinar el Gasto Financiero Neto (GFNeto)
    - Comprobar el cálculo del ingreso financiero derivado de la cesión a terceros de capitales propios. (cuentas 761, 762, PGC)
    - Comprobar el cálculo del gasto financiero relacionado con el endeudamiento empresarial (cuentas 661, 662, 664, 665 PGC).
    - Precisar si se incluyen o no como ingreso o gasto financiero, los siguientes conceptos, en caso de existir:
      - Deterioro que corresponda a intereses devengados y no cobrados.
      - Diferencias de cambio relacionadas con endeudamientos.
      - Coberturas financieras que cubran deudas/intereses.
      - Ingresos financieros que forman parte del beneficio operativo, en entidades holding y otras.
    - Excluir del cálculo los siguientes gastos financieros no deducibles:
      - Los que provengan de entidades residentes en paraísos fiscales (15 g) LIS).
      - Los no deducibles por provenir de deudas con entidades del grupo. (15 h) LIS)
      - Los no deducibles por corresponder a entidades vinculadas, que no generen ingresos, o generen ingresos sometidos a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%. (15 j) LIS)
      - Los procedentes de operaciones vinculadas, con un exceso de tipo de interés superior al de mercado.
    - Determinar la cifra de GFNeto.
  - Determinar el Beneficio Operativo (B° Operativo)
    - Comprobar el Resultado de Explotación de la cuenta de PyG.
    - Eliminar la amortización del inmovilizado (+)
    - Eliminar la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero (-)
    - Eliminar el deterioro del inmovilizado (+)
    - Eliminar el resultado de enajenaciones de inmovilizado (+/-)
    - Adicionar (+) los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que: (Dividendos y participaciones en beneficios)
      - % participación  $\geq$  5%
      - Valor de adquisición  $>$  20.000.000€, si no se cumple el porcentaje de participación. (excepto que las participaciones hayan sido adquiridas con deudas con empresas del grupo, cuyos gastos financieros no sean deducibles fiscalmente).
    - No computar como ingresos financieros derivados de participaciones en instrumentos de patrimonio:
      - Los generados en su transmisión.
      - Los generados en operaciones de liquidación de entidades.
      - Los ingresos que procedan de reducciones de capital con devolución de aportaciones.
      - Los que procedan de la distribución de prima de emisión.
    - Tener en consideración como ingresos financieros derivados de participaciones en instrumentos de patrimonio, los que procediendo de operaciones vinculadas, se hayan reclasificado como distribución de beneficios a efectos del ajuste secundario.
    - Cuantificar la cifra de B° Operativo.
  - Aplicar la inecuación GFNeto  $\leq$  30% B° Operativo y establecer los ajustes extracontables fiscales oportunos, teniendo en cuenta:
    - Si el GFNeto  $\leq$  1.000.000€
    - Si en todo caso se aplica la deducibilidad del GFNeto por importe de 1.000.000€.
    - Si el GFNeto es superior al límite, y sus efectos en ejercicios futuros.
    - Si el GFNeto es inferior al límite, y sus efectos en el límite de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos.
    - Si estamos afectados en el ejercicio en curso por gastos financieros netos pendientes de ejercicios anteriores o límites pendientes de ejercicios anteriores.
    - Realizar un cuadro de circunstancias que comprenda al menos 5 ejercicios anteriores.

EJERCICIO	GFNETO	LÍMITE	GFNDeducible	Límite ejercicios siguientes	GFNPendientes
-----------	--------	--------	--------------	------------------------------	---------------

## Pérdidas procedentes de activos no corrientes

### CUADRO 8 :: GASTOS EXCEPCIONALES

Gastos incurridos en el ejercicio que no están relacionados con la actividad ordinaria de la empresa (enajenaciones de elementos de inmovilizado material, inmaterial, inversiones inmobiliarias, pérdidas en la transmisión de participaciones en otras entidades, gastos excepcionales...)

- Pérdidas procedentes de la transmisión del inmovilizado intangible, material, inversiones inmobiliarias.
  - Comprobar el soporte jurídico de la operación (contrato, escritura...), y la factura de venta.
  - Verificar el Valor de Adquisición del elemento transmitido, y su soporte.
  - Verificar el Valor Neto Contable del elemento transmitido (con efectos de deterioros, amortizaciones, recuperaciones del valor...).
  - Verificar el valor de transmisión, el momento de cobro y las condiciones de cobro de la operación.
  - Comprobar si sobre el elemento transmitido existen deterioros contables de ejercicios anteriores, que no fueron deducibles fiscalmente.
  - Determinar el resultado fiscal de la operación, proponiendo en su caso, los ajustes fiscales oportunos.
  - Comprobar si la operación de transmisión se ha realizado a favor de una persona o entidad vinculada. (Aplicar Tax Compliance para Operaciones Vinculadas, verificando precio de mercado y sus posibles ajustes fiscales).
- Pérdidas procedentes de la transmisión de participaciones en el capital de otras empresas.
  - Comprobar el soporte jurídico de la operación (contrato, escritura...)
  - Verificar el Valor de Adquisición del elemento transmitido, y su soporte.
  - Verificar el Valor neto Contable del elemento transmitido (con efectos de deterioros...)
  - Verificar el grado de participación en el capital de la entidad transmitida y su antigüedad (por posibles pérdidas contables no deducibles fiscalmente).
  - Verificar el valor de transmisión, y las condiciones de cobro/pago de la operación realizada.
  - Comprobar si sobre la participación transmitida existen deterioros contables de ejercicios anteriores, que no fueron deducibles fiscalmente.
  - Comprobar si la baja de la participación se produce por disolución y liquidación de la entidad participada.
  - Determinar el resultado fiscal de la operación, proponiendo en su caso los ajustes fiscales oportunos.
  - Comprobar si la operación de transmisión se ha realizado a favor de una persona o entidad vinculada. (Aplicar Tax Compliance para Operaciones Vinculadas, verificando precio de mercado y sus posibles ajustes fiscales).
- Gastos excepcionales.

Pérdidas y gastos no contabilizados en otras cuentas, no relacionados con la actividad ordinaria de la empresa, con cierta importancia material. (Por accidentes, sanciones y multas de todo tipo, indemnizaciones a arrendatarios, indemnizaciones judiciales, condonación de deudas...)

  - Verificar su existencia y su soporte económico y jurídico.
  - Solicitar expedientes administrativos, judiciales, penales, demandas contra la empresa,... comprobando el resultado final y las multas, sanciones, indemnizaciones, costas y gastos judiciales a los que la empresa ha sido condenada.
  - Comprobar su contabilización como gasto excepcional.
  - Comprobar saldos a favor con entidades participadas y su posible rebaja por condonación de créditos, deudas, contabilizado como gasto excepcional. (Ídem con clientes y deudores)
  - Solicitar expedientes de participación de la empresa en concursos de acreedores de terceros, ver convenio de acreedores y posibles quitas.

## DEBDOTACIÓN PARA AMORTIZACIONES

### Pérdidas por deterioro

### CUADRO 9 :: PROVISIONES

Estos apartados tienen su propia sub-área, a la que nos remitimos.



Veamos con ejemplos lo que nuestro programa de cumplimiento en el Impuesto sobre Sociedades, pretende evitar con el control de esta sub/área (Gastos Deducibles/Requisitos Generales).

### EJEMPLO :: JUSTIFICACIÓN NO SUFICIENTE

La entidad TTTT ha incluido como gasto en su cuenta de resultados, facturas por los siguientes conceptos:

(-) Servicios Exteriores (Abogados)  
Concepto: Asesoría Jurídica, proyecto Taurus  
Importe: 140.000€

(-) Servicios Exteriores (Estudios de Mercado)  
Concepto: Asesoría económica, estudio del mercado local  
Importe: 160.000€

En una actuación de comprobación, la Inspección nos solicita el soporte y la justificación de estos gastos, presentándole las oportunas facturas completas y justificantes de pago.

Nos requiere la existencia de contrato de prestación de servicios, a lo que respondemos negativamente que no existe.

Respecto a la factura de asesoría jurídica, proyecto Taurus, nos pide que informemos del proyecto y su contenido, de la relación del mismo con la actividad de la empresa, de la utilidad de este asesoramiento jurídico... solo podemos aportar generalidades, ya que no hay nada escrito.

Respecto a la factura de estudios de mercado, nos solicita el informe recibido por tal estudio, no lo podemos aportar.

Levanta las oportunas Diligencias de constancia de hechos y, a la vista de las mismas, propone un ajuste positivo en la base imponible del ejercicio de +300.000 (DP).

CONCEPTO	GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	±AJUSTES
Asesoría Jurídica, proyecto Taurus	140.000	-	+140.000 (DP)
Asesoría Económica, estudios de mercado	160.000	-	160.000 (DP)

Argumenta que el gasto no está justificado, en relación con la actividad el sujeto pasivo, negando su efectividad.

Adicionalmente inicia el procedimiento sancionador correspondiente, por haber dejado de ingresar (infracción tributaria), proponiendo una sanción del 50% de la cuota dejada de ingresar:

**Cuota dejada de ingresar:**  $300.000 \times 25\% = 75.000\text{€}$

**Sanción propuesta:**  $75.000 \times 50\% = 37.500\text{€}$

**Contingencia Fiscal:** 112.500€

(Que deberíamos haber evitado, aplicando nuestro programa de TAX COMPLIANCE en el Impuesto sobre Sociedades)

### EJEMPLO :: IMPUTACIÓN TEMPORAL INCORRECTA (PARTE I)

La entidad RRRR ha incluido como gasto en su cuenta de resultados, facturas por los siguientes conceptos:

(-) Marketing, publicidad  
Concepto: Campaña de Marketing de productos en medios publicitarios  
Importe: 600.000€

En una actuación de comprobación, la Inspección nos solicita el soporte y la justificación de este gasto, presentándole las oportunas facturas completas y el contrato con la empresa de servicios de marketing.

De la documentación se desprende que:

- Se hicieron 3 pagos de 200.000 € en el ejercicio.
- La campaña de marketing abarca 20 meses que se extienden desde septiembre del año (n) hasta abril del año (n+2).
- Los pagos de las facturas se han realizado en su totalidad en el año n.
- La efectividad de la campaña de marketing se ha podido medir mediante un incremento de las ventas de un 3% (n), 8% (n+1), 4% (n+2).
- Todo el gasto se ha incluido en la cuenta de P/G del ejercicio (n).

A la vista de toda la documentación y los datos, recogidos en las oportunas Diligencias de constancia de hechos, propone para el año (n) un ajuste extracontable de +400.000€ (DT), considerando gasto del ejercicio exclusivamente el 20% del gasto total, soportando este porcentaje en proporción al incremento de ingresos del ejercicio relacionado con el incremento total de ingresos generado por la campaña de marketing. ( $3/15 = 20\%$ )

CONCEPTO	GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	±AJUSTES
Marketing, publicidad	600.000	120.000	+480.000 (DT)

**EJEMPLO :: IMPUTACIÓN TEMPORAL INCORRECTA (PARTE II)**

(La DT revertirá como ajuste negativo en ejercicios fiscales posteriores).

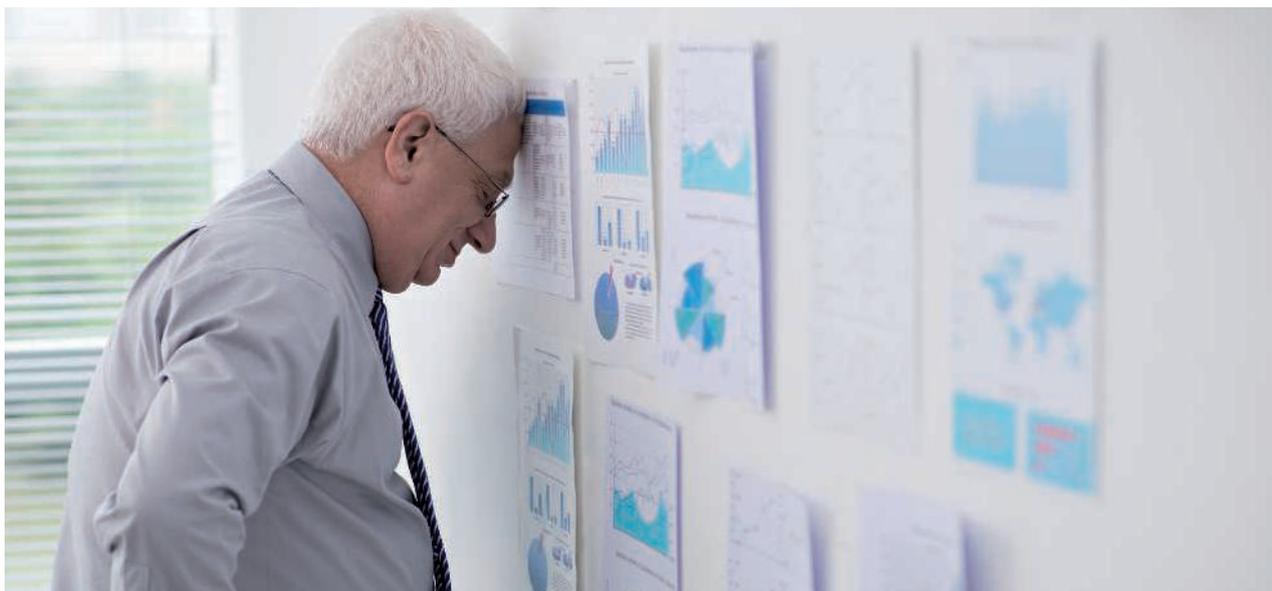
Adicionalmente inicia el procedimiento sancionador, por haber dejado de ingresar (infracción tributaria), proponiendo una sanción del 50% de la cuota dejada de ingresar:

**Cuota dejada de ingresar (ejercicio n): 480.000 x 25% = 120.000€**

**Sanción propuesta: 120.000 x 50% = 60.000€**

**Contingencia Fiscal: 180.000€**

(Que deberíamos haber evitado, aplicando nuestro programa de TAX COMPLIANCE en el Impuesto sobre Sociedades)



**EJEMPLO :: INCORRECTA CONTABILIZACIÓN**

La empresa MMMM ha adquirido una maquinaria compleja por valor de 1.600.000€, que ha necesitado de adaptación, formación y puesta en funcionamiento durante 3 meses, con unos gastos devengados de puesta en marcha de 160.000€, que ha contabilizado como gasto del ejercicio.

En una comprobación tributaria, se solicita prueba de la adquisición de la maquinaria y de la fecha de entrada de funcionamiento efectiva, a efectos de verificar su amortización en el ejercicio comprobado, así como de los gastos accesorios de puesta en marcha.

Se comprueba que la empresa está aplicando el método de amortización lineal desde la fecha de entrada en funcionamiento efectiva del bien sobre un valor amortizable de 1.600.000€.

La Inspección verifica también que los gastos de puesta en marcha están contabilizados como gasto corriente del ejercicio. Propone un ajuste extracontable positivo de +260.000€, ya que este tipo de gastos, de acuerdo a la normativa contable, forman parte del valor del activo material.

CONCEPTO	GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	±AJUSTES
Maquinaria			
Gastos de puesta en marcha	260.000	-	+260.000

La base imponible declarada del ejercicio fue positiva, en consecuencia, se ha dejado de ingresar por el Impuesto sobre Sociedades, lo que conlleva una posible infracción tributaria y su correspondiente expediente sancionador.

**Contingencia Fiscal**

- + **Importe dejado de ingresar 65.000€ (260.000x25%)**
- + **Posibles intereses de demora.**
- + **Sanción tributaria (mínima del 50%)**

(La aplicación de un programa de TAX COMPLIANCE en el Impuesto sobre Sociedades, debería haber evitado esta contingencia fiscal).

## EJEMPLO :: IMPUTACIÓN TEMPORAL INCORRECTA CON AUSENCIA DE JUSTIFICACIÓN

Una empresa inmobiliaria tiene dentro de sus existencias un terreno adquirido en 2010 por importe de 10.000.000€.

En el ejercicio en curso (2018), estima que el valor de mercado es de 4.000.000€ y dota un deterioro contable de las existencias de 6.000.000€, que registra como gasto en su cuenta de PyG.

A la hora de presentar su Impuesto sobre Sociedades considera que el gasto contable por deterioro del terreno (existencias), es fiscalmente deducible en su totalidad, no realizando ningún ajuste fiscal extracontable.

A finales de septiembre de 2019 se inicia por los órganos de Inspección Tributaria una comprobación limitada, dirigida a verificar la deducibilidad del deterioro de existencias contabilizado y deducido como gasto contable.

La empresa aporta como prueba del valor del terreno, (existencias), diversas operaciones y ofertas de terrenos situados en la misma zona geográfica que ratifican el valor del metro cuadrado del terreno a la fecha de cierre del ejercicio, pruebas que son admitidas por órgano de Inspección para determinar el valor de mercado de la existencia (4.000.000€), y quedan pendientes de valoración.

No obstante, la Inspección manifiesta a la empresa que el deterioro de 6.000.000€, no parece que se haya producido en su totalidad en el ejercicio 2018, basándose en diversas operaciones y ofertas del precio (metro cuadrado en la zona en ejercicios anteriores, y nos indica que ha solicitado un informe a los servicios técnicos (Arquitecto), que verifique el precio/metro cuadrado desde el ejercicio 2010 hasta el ejercicio 2018.

Obtenido el informe, que pone a nuestra disposición, y basándose en las conclusiones del mismo, nos indica que:

- La bajada pronunciada del precio/m2 del terreno, se produjo en el ejercicio 2011 y 2012, con una pérdida de valor de hasta el 50%.
- Que a partir de los citados ejercicios se mantuvo una valoración negativa hasta 2016.
- Que desde 2016 a 2018, los precios se han revalorizado un 15%.

Con base a estas conclusiones, no admite como gasto fiscalmente deducible el deterioro de existencias contabilizado en 2018 por importe de 6.000.000€, ya que tiene su origen principal en ejercicios fiscalmente prescritos y carece de una prueba sólida por parte del contribuyente.

CONCEPTO	GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	±AJUSTES
Deterioro de existencias (Terrenos)	6.000.000	-	+6.000.000

La empresa debería haber contabilizado e imputado el deterioro en 2011 y 2012, soportando el mismo con pruebas fehacientes. (Dictámenes, Informes, Tasaciones...).

(La aplicación de un programa de TAX COMPLIANCE en el Impuesto sobre Sociedades, debería haber evitado esta contingencia fiscal).

La base imponible declarada del ejercicio 2018 fue positiva por lo que, en consecuencia, se dejó de ingresar por el Impuesto sobre Sociedades, lo que implica una regularización tributaria acompañada del oportuno expediente sancionador. (Al no existir ocultación y estar todo contabilizado, la Inspección propone un expediente sancionador en vía administrativa).

### Contingencia Fiscal

- + Importe dejado de ingresar: 1.500.000€ (6.000.000 x 25%)
- + Intereses de demora.
- + Sanción tributaria (mínima del 50%, más graduación de la misma)

(La aplicación de un programa de TAX COMPLIANCE en el Impuesto sobre Sociedades, debe evitar este tipo de contingencias fiscales, con riesgos muy elevados).

La empresa, ante la importancia material del gasto, debería haber auditado fiscalmente el mismo con rigurosidad, solicitando el dictamen de asesores fiscales externos, dentro de su programa de TAX COMPLIANCE y los procedimientos que lo desarrollan).

(Supuesto basado en hechos reales).

## EJEMPLO :: INCORRECTA CONTABILIZACIÓN

La entidad CCCC dedicada a la prestación de servicios de consultoría, ha cerrado su contabilidad del ejercicio con un resultado positivo de 760.000€. Nos entrega sus estados financieros para que opinemos sobre la solidez fiscal de los mismos, de forma que todos los gastos contabilizados puedan ser fiscalmente deducibles.

Aplicamos nuestros programas y procedimientos de TAX COMPLIANCE para el Impuesto sobre Sociedades, en relación a los gastos contabilizados, referidos a los requisitos generales para su deducibilidad, comprobando que los gastos cumplen los mismos.

Nos llama la atención que no existe ningún importe contabilizado como Existencias de Proyectos en Curso, por lo que profundizamos en la actividad de la empresa y la forma de desarrollo de proyectos, estimando la duración media de los mismos, desde su inicio a su conclusión (varios meses o incluso más de un año).

A la vista de estos datos, solicitamos un listado de los proyectos en curso no finalizados a la fecha de cierre del ejercicio, que no se han facturado. Sobre dichos proyectos en curso, de acuerdo con la entidad, realizamos la mejor estimación de los gastos incurridos en los mismos (directos e indirectos), llegando a la conclusión de que los mismos ascienden a 190.000€, que aparecen contabilizados como gastos en la cuenta de PyG pero que en realidad son existencias y deben calificarse de proyectos en curso. Se propone la contabilización como Existencia de Proyectos en curso por ese importe.

El resultado positivo de la entidad aumenta, siendo en realidad de 950.000€.

La posible contingencia fiscal de no haber previsto esta situación hubiese sido:

**Cuota dejada de ingresar: 47.500€ (190.000 x 25%)**

**Sanción posible: 47.500 x 50% = 23.750€**

**Contingencia fiscal: 71.250€**

(La aplicación de un programa de TAX COMPLIANCE en el Impuesto sobre Sociedades, evita estas situaciones).

## EJEMPLO :: GASTO CON DEDUCIBILIDAD LIMITADA

La entidad FFFF ha recibido un préstamo de 50.000.000€, formalizado en el oportuno contrato, reflejándose un tipo de interés de mercado del 3%, a devolver en un solo pago en el plazo de 5 años. El destino del citado préstamo, ha sido la ampliación de capital en una entidad del grupo. El préstamo ha sido concedido por la entidad matriz de FFFF, que participa en el 100% de la misma.

FFFF tiene contabilizado un gasto financiero de 1.500.000€, como gasto contable en su cuenta de PyG, y está realizando el cierre contable y fiscal del ejercicio.

Aplicando nuestro programa de TAX COMPLIANCE para el Impuesto sobre Sociedades y la guía de actuación para gastos deducibles/no deducibles, soportamos y verificamos el préstamo recibido, sus condiciones y su destino, concluyendo que es un gasto en el que a pesar de estar contabilizado, soportado, justificado y no ser liberalidad, tiene limitada su deducibilidad fiscal.

En principio, el interés pagado por el préstamo en el ejercicio, que aparece contabilizado como gasto contable, no será fiscalmente deducible, salvo que FFFF acredite la existencia de un motivo económico válido para la realización de la operación.

Para evitar contingencias y riesgos fiscales, se propone el oportuno ajuste fiscal extracontable positivo.

CONCEPTO	GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	±AJUSTES
Intereses de préstamo sociedad grupo	1.500.000	-	+1.500.000 (DP)

(Riesgo fiscal evitado 375.000€ (25% 1.500.000), más intereses de demora y sanciones administrativas o penales).

## EJEMPLO :: EFECTIVIDAD DE LAS OPERACIONES

La sociedad TTTT perteneciente a un grupo empresarial, tiene contabilizado como gasto del ejercicio un cargo recibido de su sociedad holding, en concepto de servicios generales de Dirección y Gestión por importe de 260.000€, soportado con la oportuna factura.

En el cierre contable y fiscal del ejercicio se plantea la deducibilidad fiscal de este gasto contable.

Aplicamos la guía de actuación del programa de TAX COMPLIANCE para el Impuesto sobre Sociedades y solicitamos:

- Contrato de prestación de servicios.
- Descripción de los servicios prestados.
- Fechas de prestación de servicios.
- Forma de la prestación de servicios.
- Utilidad para la empresa de los servicios recibidos.
- Modo de cuantificar el importe de la contraprestación.

De las contestaciones e información recibida, constatamos que:

- No existe contrato de prestación de servicios.
- No existe una descripción concreta de los servicios prestados.
- No se pueden concretar las fechas de prestación de los mismos.
- No se concretan qué personas lo prestaron.
- No se justifica la manera de cuantificar los mismos.
- No se puede establecer una clara utilidad de los supuestos servicios recibidos.

Todo ello nos lleva a la conclusión de que, a pesar de la existencia de la factura y del cargo bancario del pago de la misma, no está suficientemente probada la efectividad de los servicios supuestamente recibidos por lo que, para evitar contingencias y riesgos fiscales, se propone el oportuno ajuste fiscal extracontable positivo.

CONCEPTO	GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	±AJUSTES
Servicios Generales de Dirección prestados por la matriz	260.000	-	+260.000 (DP)

(Riesgo fiscal evitado 65.000€ (260.000 x 25%), más intereses de demora y sanciones administrativas por infracciones tributarias)

