

GASTOS NO DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. REQUIEREN AJUSTES EN LA BASE IMPONIBLE. CONCEPTOS EXCLUIDOS DE DEDUCIBILIDAD FISCAL.

GASTOS NO DEDUCIBLES

Obedecen a una **lista cerrada** que está desarrollada en el **art. 15 de la LIS (Ley 27/2014)**, con **conceptos explícitamente excluidos en la determinación de la base imponible**.

Son gastos que, al estar contabilizados y no ser admitidos por la norma fiscal, generan ajustes fiscales extracontables positivos que no van a revertir en ejercicios posteriores, por lo que los calificaremos contablemente como diferencias permanentes, debidas a motivos de diferente calificación del gasto entre norma contable y norma fiscal.

No se pueden agrupar por conceptos, ya que las causas de exclusión obedecen a motivos muy diversos, simplemente existen y hay que considerarlos.

Vamos a desarrollarlos conceptualmente.

a) Los que representen una retribución de los fondos propios.

Antes de centrarnos en lo que la norma desarrolla en este apartado, en relación a instrumentos de patrimonio y a préstamos participativos, conviene hacer una **reflexión sobre el concepto de "retribución de fondos propios"**.

Resulta evidente que la distribución de beneficios a los socios, vía dividendos, no genera en la práctica ningún gasto contable ni fiscal, por lo que este concepto de "retribución de fondos propios" se refiere también a **aquellos conceptos** y partidas contables que, **de forma directa o indirecta**, puedan significar una retribución de los capitales propios.

La doctrina administrativa y la jurisprudencia viene incluyendo dentro de la retribución de fondos propios, conceptos tales como:

- ✓ Primas de asistencia a juntas.
- ✓ Bienes de la sociedad usados por los socios de forma gratuita (inmuebles, vehículos...)
- ✓ Gastos relacionados con los bienes de la sociedad usados por el socio de forma gratuita (consumos, mantenimiento, reparaciones...)
- ✓ Seguros a favor de los socios o familiares, pagados por la empresa de forma gratuita.
- ✓ Servicios prestados a los socios (o familiares), de forma gratuita, que supongan un gasto para la sociedad.
- ✓ Pagos realizados a favor de socios no trabajadores.
- ✓ Retribuciones de socios, superiores a valor de mercado.
- ✓ Retribuciones encubiertas de socios, a través de familiares, que no obedecen a motivos reales (tanto de trabajo, como profesionales).
- ✓ Vehículos de alta gama de la sociedad, utilizados por socios trabajadores, sin imputación retributiva, ni similitud con otros vehículos de la empresa de menor categoría utilizados para la misma labor.
- ✓ Gastos en formación de familiares, que no prestan servicios a la empresa, y ocultan una retribución indirecta.
- ✓ Gastos de personal en la empresa de trabajadores aparentes, que realmente prestan servicios personales a los socios.
- ✓ Distribuciones encubiertas a través de operaciones vinculadas tales como entregas gratuitas y facturas por operaciones inexistentes.
- ✓ Gastos facturados a la sociedad, que realmente son por servicios prestados al socio.

Es imperativo considerar estos conceptos de “retribución indirecta” en nuestro programa de revisión relativo al Impuesto sobre Sociedades, ya que estos dividendos encubiertos o utilidades por la condición de socio, tienen esta naturaleza a todos los efectos (deducibilidad, exención, retención, renta en el socio...).

Tendrán también la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a **instrumentos de patrimonio, con independencia de su consideración** contable, refiriéndose directamente a **acciones sin voto** y a **acciones rescatables**, que se califican como pasivos financieros desde el punto de vista contable por lo que, en ambos casos, su remuneración se contabilizará como gasto contable (664 Gastos por dividendos de acciones o participaciones consideradas pasivos financieros).

La remuneración contabilizada como gasto e incluida en la cuenta de PyG, no será gasto fiscalmente deducible, generando el oportuno ajuste fiscal extracontable positivo.

Igual tratamiento de retribución de fondos propios se otorga la retribución de **los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades**. Los intereses devengados por el préstamo participativo, tanto fijos como variables, tendrán la naturaleza de gasto contable (gasto financiero), en sede del prestatario, pero si el préstamo participativo está otorgado por una entidad del grupo, definido de acuerdo con los criterios establecidos en el art. 42 del C. de Comercio, el citado gasto contable no será deducible fiscalmente (retribución de fondos propios a favor de la sociedad del grupo que otorgó el préstamo a todos los efectos, incluido el de exención de dividendos recibidos). Nótese que el concepto de sociedad del grupo es diferente al de entidad vinculada. (Los préstamos participativos están regulados por el Real Decreto-Ley 7/1996 de 7 de junio, en el que se establecen las características de los mismos).

Respecto a las **cuentas de participación y la remuneración del partícipe no gestor**, la normativa del Impuesto sobre Sociedades no contempla ninguna particularidad, por lo que como en la determinación de la base imponible del impuesto se toma como punto de partida el resultado contable, elaborado con la normativa contable, debemos remitirnos al mismo. El PGC excluye del resultado contable los resultados que correspondan al partícipe no gestor, contabilizando su importe como gasto en la cuenta de PyG, teniendo este gasto la calificación de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades. (Ver Resolución ICAC de 5 de marzo de 2019, artículo 19).

b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.

No es gasto deducible el derivado de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, situación que puede afectar a:

- Impuesto corriente del ejercicio, que es el importe devengado que satisface la empresa al liquidar el tributo.
(6300) Impuesto corriente
- Impuesto diferido, por aplicación de diferencias temporarias surgidas en la comparación de criterios entre norma contable y norma fiscal, dando lugar a diferencias temporarias deducibles y diferencias temporarias imposables.
(6301) Impuesto diferido
- Cambios en la valoración de activos y pasivos fiscales, por impuesto diferido, que deben valorarse al cierre del ejercicio de acuerdo a la razonabilidad de los mismos y el tipo de gravamen esperado en el momento de su revisión, lo que puede originar ajustes positivos o negativos en los mismos.
(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.
(638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

Todos los conceptos y cuentas señalados no son gasto fiscalmente deducible.

Puede ocurrir que, dentro de las cuentas de gasto por Impuesto sobre Sociedades, se haya contabilizado **impuesto sobre beneficios satisfechos en el extranjero**, que no se considerarán gasto fiscalmente deducible, con independencia del tratamiento fiscal de la renta procedente del exterior y de la aplicación de exenciones/deducciones por doble imposición internacional.

c) Las multas, sanciones penales o administrativas y recargos de período ejecutivo o por declaraciones extemporáneas.

En la medida de que responden a una actuación ilícita del contribuyente, **no son gasto fiscalmente deducible las multas y sanciones penales y administrativas que figuren contabilizadas como gasto** [(678) Gastos Excepcionales].

Estas multas y sanciones pueden venir impuestas por un **ente público**, nacional o extranjero, y no deben confundirse con las sanciones o indemnizaciones privadas, acordadas entre partes independientes, en el desarrollo de su actividad económica. (Materiales defectuosos, retraso en las entregas estipuladas, ...).

Los recargos fiscales, en fase recaudatoria, por **presentaciones voluntarias extemporáneas**, o pagos en fase de recaudación ejecutiva (**recargo de apremio**), se contabilizan como gasto, pero no son fiscalmente deducibles.

Los intereses de demora tributarios tienen la naturaleza contable de gasto financiero, quedando excluidos del ámbito sancionador.

d) Pérdidas del juego

El gasto derivado de la participación en el juego es **gasto contable pero no es gasto deducible fiscalmente**.

Desde una perspectiva meramente técnica, el juego no es el objeto fundamental y principal de la mayoría de las empresas sujetos pasivos del impuesto.

e) Donativos y liberalidades

La circunstancia común de este tipo de actos es la voluntad subjetiva y unilateral del que dispone de su patrimonio a favor de terceros, que lo aceptan, con ausencia de toda función retributiva.

Existe liberalidad, entre otros, en los siguientes casos:

- Disposición gratuita de una cosa a favor de otro, que la acepta. (**Enriquecimiento del perceptor**).
- Producto de una decisión unilateral subjetiva y sin función retributiva. (**No es coste de producción**).
- Entrega en la que no se obtiene contraprestación (**Empobrecimiento del donante**).

Contablemente la donación implica un gasto [(678) Gastos Excepcionales] o una pérdida, que no es gasto fiscalmente deducible, con independencia de otras consideraciones sobre su posible deducción de la cuota íntegra (entidades beneficiarias de mecenazgo...), o de su valoración a precios de mercado.

La normativa del impuesto (art. 15, e), LIS), **excluye del** concepto de liberalidad los siguientes gastos:

- **Gastos por atenciones a clientes y proveedores (Relaciones públicas).**
En la medida en que este tipo de gastos esté relacionado de forma directa o indirecta con la actividad empresarial desarrollada por el sujeto pasivo, debería poderse defender su deducibilidad, siempre condicionada por una **justificación efectiva de las personas** que han sido objeto de la atención/gasto (¿Quién ha sido el cliente o proveedor para el que se ha efectuado el gasto?), **de la relación con la empresa** (¿Qué relación económica tenemos en el cliente o proveedor?), y **de su justificación formal** (Factura completa con todos los requisitos).
En todo caso, este concepto **tiene un límite** del 1% del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo (**1% INCN**).
Los casos y ejemplos respecto a este tipo de gastos son muy variados, comentamos que se han admitido gastos deducibles a título de ejemplo los siguientes: gastos de visitas a clientes y proveedores, invitaciones a comidas, pago de desplazamiento y escancias de clientes y proveedores, jornadas de caza para clientes de una empresa, entrega de lotería a clientes y proveedores, ... y todos aquellos tendentes a reconocer la calidad del cliente o proveedor que tengan trascendencia comercial o empresarial en el desarrollo de la actividad económica y no respondan a una arbitrariedad subjetiva.
Con frecuencia, este tipo de gastos constituye un **foco de discrepancia entre contribuyente y Administración Tributaria**, por lo que deben ser objeto de atención especial en los procedimientos de Tax Compliance para el Impuesto sobre Sociedades.
- **Gastos con el personal de la empresa (con arreglo a usos y costumbres)**
Los trabajadores constituyen **un factor productivo**, por lo tanto, su remuneración de cualquier tipo entraña un coste para la empresa.
No tienen cabida dentro de este concepto, los gastos inusuales o extraordinarios, solamente serán gasto fiscalmente deducible los que estén relacionados con los usos y costumbres normales de la empresa.
A título de ejemplo, se consideran incluidos en este concepto: las celebraciones anuales de la empresa, las cestas de Navidad, la entrega de regalos por hechos relevantes como permanencia, nacimiento de hijos, el reparto de décimos de lotería entre trabajadores... con independencia de su consideración o no como retribución en especie para el trabajador.
Siempre con la debida justificación documental.
- **Gastos para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes o la prestación de servicios (Publicidad, promoción, fidelización)**
Debidamente **justificados y correlacionados con la obtención de ingresos** por parte de la empresa en el presente o en el futuro.
A título de ejemplo, destacamos los siguientes conceptos: organización de jornadas para clientes o proveedores encaminadas a difundir las actividades o productos de la empresa, patrocinio de actividades deportivas y culturales, eventos deportivos y culturales, propaganda de la empresa en equipos y competiciones deportivas, entrega gratuita de muestras de promoción de productos, programas de fidelización de clientes, gastos conmemorativos de años de existencia de la empresa, pabellones en ferias, coste de instalaciones en clientes para que usen en exclusiva los productos de la empresa...
Todos con la debida justificación económica y formal.
- **Gastos correlacionados con ingresos**
Atendiendo a si la finalidad o motivo del gasto está relacionada de alguna forma con la obtención de ingresos, presentes o futuros de la empresa.

- **Retribuciones de los Administradores (Por el desempeño del cargo u otras funciones)**

Siempre que los **Estatutos** de la sociedad contemplen que **el ejercicio del cargo es retribuido**, su sistema de retribución esté determinado en los mismos y se fije su importe máximo por la Junta General. Para el desempeño de funciones de alta dirección, se formalizará el oportuno contrato.

f) Gastos de actividades contrarias al ordenamiento jurídico.

Precisamente porque provienen del incumplimiento de prohibiciones que el ordenamiento jurídico deja **fuera de la legalidad**, por constituir **actos delictivos**.

A todos nos vienen a la memoria "**pagos irregulares**" que, en algunas ocasiones, se solicitan a las empresas para conseguir determinados contratos u objetivos, dentro de un entorno de corrupción económica.

Si estos "pagos irregulares" se contabilizan como gasto o pérdida, obviamente no serán gasto fiscalmente deducible.

g) Operaciones con paraísos fiscales (Gastos por servicios prestados desde los mismos o satisfechos desde un paraíso fiscal).

El objetivo de este precepto es **evitar el trasvase de beneficios y bases imponibles mediante la facturación de servicios realizada por sociedades residentes en paraísos fiscales**, normalmente referidos a gastos y comisiones de todo tipo, salvo que el receptor del gasto pruebe a la Administración Tributaria que el gasto responde a operaciones y transacciones efectivamente realizadas. **Se invierte en definitiva la carga de la prueba hacia el contribuyente** que recibe el gasto, exigiéndole una prueba efectiva de la realidad de las operaciones.

La lista de territorios considerados paraísos fiscales, está plenamente actualizada por la Administración Tributaria, solo hace falta consultarla.

Nótese que las operaciones referidas, son servicios no haciendo referencia el precepto a entrega de bienes.

De la misma forma, **se niega la deducibilidad de aquellos gastos que se abonen a través de paraísos fiscales** con independencia de la residencia de la entidad emisora de la factura que genera el gasto.

h) Gastos financieros por deudas con entidades del grupo

Con el objetivo de evitar prácticas abusivas en la estructura de los gastos financieros entre empresas del mismo grupo, se introdujo una limitación a los mismos (Real Decreto-Ley 12/2012), que la normativa del Impuesto sobre Sociedades incluye, estableciendo el carácter **de gasto fiscalmente no deducible para determinados gastos financieros generados en el seno de un grupo mercantil**.

Esta limitación absoluta a la deducibilidad de gastos financieros requiere el **cumplimiento conjunto** de las siguientes **condiciones**:

- a. **Derivación de deudas contraídas con otras entidades del mismo grupo mercantil.** (Grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del C. de Comercio, que implica la posesión de la mayoría de los derechos de voto en otra sociedad, facultad para nombrar a la mayoría de los miembros del Órgano de Administración... en definitiva, control).
- b. **Destino de la deuda**, para unas operaciones concretas:
- Adquisiciones a otras entidades del grupo de participaciones en el capital de cualquier tipo de entidad.
 - Aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo.

Cumpliendo conjuntamente las condiciones anteriores, el gasto financiero, normalmente por intereses abonados a otra entidad del grupo mercantil, no será gasto fiscalmente deducible, con la **excepción y salvedad de que el contribuyente pruebe** la existencia de **motivos económicos válidos** para la realización de dichas operaciones de endeudamiento en el momento de la realización de las mismas.

Lo que se persigue con esta exclusión a la deducibilidad total de gastos financieros, es que las operaciones de endeudamiento entre empresas del mismo grupo **obedezcan a necesidades de financiación real** y no tengan como fin exclusivo la rebaja de bases imponibles.

i) Gastos por extinción de la relación laboral o de la relación mercantil

Con el objetivo de **limitar la cuantía máxima fiscalmente deducible de las indemnizaciones por extinción de las relaciones laborales y mercantiles**, no son deducibles los que excedan de las siguientes cuantías: (del mayor de los siguientes importes)

- 1.000.000 de euros.
- El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de Trabajadores o en su normativa de desarrollo o en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Los límites se computan para la indemnización total satisfecha, aunque se satisfaga la misma de forma fraccionada en varios ejercicios. (**Indemnización = suma de todo lo satisfecho**).

En el importe total de la indemnización satisfecha, se incluye la abonada por la entidad junto con la abonada por otras entidades del grupo (**Indemnización= Total del grupo**).

j) Operaciones con diferente calificación fiscal realizadas entre personas o entidades vinculadas

Incide en aquellas **operaciones vinculadas** calificadas como "**híbridas**", en el sentido de que las mismas tienen **diferente calificación fiscal** en las partes que intervienen (gasto en una de ellas/ingreso en la otra), tributando el ingreso a un tipo del 0% (exención), o a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%. En estos casos el gasto generado, no es fiscalmente deducible.

Las operaciones **más corrientes son las de carácter financiero**, entre una empresa residente fiscal en España y otra vinculada residente en el exterior que ha financiado a la española, generándose unos intereses a favor de la extranjera. La entidad española contabiliza unos **gastos financieros, que no serán gasto fiscalmente deducible** si el ingreso en la extranjera no está sometido a una **tributación mínima** al tipo nominal del 10% o superior.

k) Pérdidas por deterioro de valores representativos de participaciones cualificadas, cuyas rentas negativas derivadas de su transmisión no serían deducibles

Definimos participaciones “**cualificadas**” como aquellas en las que se cumplen los requisitos para que el dividendo recibido de las mismas y las ganancias obtenidas en su transmisión, estén exentos:

- **Participación**, $\geq 5\%$, o valor de adquisición >20 millones de euros.
- **Temporalidad** el requisito de participación se tiene que cumplir en el año anterior a la fecha de reparto del dividendo, o con posterioridad al mismo (antigüedad ≥ 1 año).
- **Tributación mínima**, en el caso de participaciones en sociedades no residentes, a un tipo nominal $\geq 10\%$.

Para este tipo de participaciones cualificadas, **el deterioro contable contabilizado no es gasto fiscalmente deducible, de forma permanente**, no se recupera ni en el momento de la transmisión.

(Recordemos que, para **participaciones no cualificadas**, el deterioro de las mismas se localiza en el art. 13.2 b) de la LIS, y si bien **el mismo no es gasto fiscalmente deducible, la diferencia es temporaria**, por lo que **revertirá** con signo contrario en el momento de la transmisión de la participación).

l) Disminuciones de valor originadas por la aplicación del criterio de valor razonable, que se imputen la cuenta de PyG (para participaciones cualificadas).

Contablemente los activos financieros para negociar o los activos financieros disponibles para la venta, aplican el **criterio de valor razonable, registrando sus posibles pérdidas de valor en la cuenta de PyG**. Estas pérdidas referidas a las entidades a las que se refiere la letra k) anterior, (**participaciones cualificadas**), **no son gasto fiscalmente deducible**, salvo que con carácter previo se haya integrado en la base imponible un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos, por el mismo importe.

m) Actos Jurídicos Documentados, en contratos de préstamo con garantía hipotecaria

La elevación a escritura pública de dichos préstamos determina el devengo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de AJD, Documentos Notariales, siendo sujeto pasivo el prestamista, (normalmente la entidad financiera). Si el prestamista es una sociedad, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, **el pago del AJD contabilizado como gasto, no será gasto fiscalmente deducible.**

Examinando los conceptos que la normativa del Impuesto sobre Sociedades califica de gastos fiscalmente no deducibles, **tenemos que descubrir los gastos contabilizados en nuestro resultado contable que obedecen a los motivos de no deducibilidad fiscal, con objeto de excluir los mismos** en la determinación de la base imponible del ejercicio fiscal, **realizando los oportunos ajustes fiscales extracontables positivos.**

Para ello, vamos a definir los **objetivos de cumplimiento** en el análisis de las partidas de gasto:

- **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 con los principios y normas de valoración contable, los objetivos de cumplimiento de esta sub-área podrían delimitarse de la siguiente forma:
 - **Descubrir y detectar gastos contabilizados que estén excluidos de su deducibilidad fiscal**, por tratarse expresamente de gastos no deducibles.
 - **Cuantificar con exactitud el importe** de la no deducibilidad fiscal del gasto contabilizado.
 - **Proponer los ajustes fiscales extracontables oportunos** por los gastos no deducibles detectados y cuantificados, en orden a evitar contingencias y riesgos fiscales.
 - Establecer una **guía de actuación y cumplimiento para aplicar, en todo caso, al cierre del ejercicio**, que permita descubrir y detectar conceptos de gasto contable que puedan estar excluidos de su deducibilidad fiscal.
 - **Soportar conceptual y documentalmente los conceptos de gasto calificados como no deducibles.**
 - **Soportar documentalmente la cuantificación de los ajustes fiscales extracontables propuestos**, en relación a conceptos de gasto calificados como no deducibles.

Adjuntamos nuestra **GUÍA DE ACTUACIÓN Y CUMPLIMIENTO/GASTOS NO DEDUCIBLES**, para que pueda establecer un plan de trabajo al analizar los diferentes conceptos de gasto contable.

En **L.A.Rojí Asesores Tributarios** fomentamos en nuestros clientes el control y la rigurosidad en la consideración de los gastos fiscalmente deducibles y quedamos a su disposición para solucionar cualquier duda al respecto.

(Fuente: Tax Compliance en el Impuesto sobre Sociedades (5) /Luis Alfonso Rojí, Carlota Rodríguez y Silvia Rojí).

Crear valor para nuestros clientes es el objetivo principal de este Despacho.

**Cristina Martín
Carlota Rodríguez
Silvia Rojí
Olalla González
Luis A. Rojí**

Remitido por: Vanessa Esteve

GUÍA DE ACTUACIÓN Y CUMPLIMIENTO

GASTOS NO DEDUCIBLES

RETRIBUCIÓN DE FONDOS PROPIOS

- ❑ **Operaciones con socios que puedan significar una retribución de fondos propios.**
- ✓ Verificar si existen y se han abonado, primas de asistencia a Juntas.
- ✓ Determinar si existen bienes, propiedad de la sociedad, que hayan sido utilizados de forma gratuita por los socios, o personas de su entorno familiar.
 - Quantificar los gastos de toda índole que los bienes utilizados por los socios han tenido en el ejercicio.
- ✓ Verificar si existen seguros, de todo tipo, que la sociedad abona teniendo como beneficiarios a los socios o personas de su entorno familiar.
 - (Seguros de responsabilidad, vida, jubilación...).
 - Quantificar su importe en el ejercicio.
- ✓ Identificar si se han realizado pagos a favor o en beneficio de socios no trabajadores.
 - Quantificar sus importes.
- ✓ En el caso de socios trabajadores, verificar que su retribución está de acuerdo con los valores de mercado para una función similar a la desarrollada.
 - Quantificar sus posibles excesos.
- ✓ Identificar y verificar retribuciones de trabajo o profesionales de miembros del entorno familiar de los socios.
 - Verificar la realidad de las operaciones.
 - Verificar su adecuación al valor de mercado de las mismas.
- ✓ En la partida de gastos de formación, verificar el beneficiario de los mismos y su relación laboral con la empresa.
- ✓ Dentro de los gastos de personal, hacer un muestreo de la realidad funcional del puesto de trabajo desarrollado, y la localización física del lugar de trabajo de los mismos.
- ✓ Determinar si se han realizado operaciones comerciales de la empresa con socios o familiares.
 - Verificar la realidad de las mismas y su valoración a precios de mercado.
- ✓ En facturas recibidas por prestación de servicios, verificar si se han recibido algunas de los socios o personas de su grupo familiar, o de sociedades vinculadas a los socios.
 - Solicitar las facturas correspondientes.
 - Verificar la realidad del servicio prestado y su concepto (haciendo énfasis especial en conceptos tales como: asesorías, consultorías, comisiones, dirección general, gestión administrativa,...).
 - Determinar la valoración del servicio prestado, de acuerdo a precios de mercado.
 - Quantificar las posibles diferencias.
- ✓ A la vista de la información y soporte obtenido, calificar posibles gastos contabilizados en la cuenta de PyG, como "retribución de fondos propios", proponiendo los ajustes fiscales extracontables oportunos.

Instrumentos financieros

- ✓ Verificar la existencia de acciones sin voto o acciones rescatables.
- ✓ Comprobar la contabilización de la retribución de las mismas, como gasto, en la cuenta de PyG.
- ✓ Proponer los ajustes fiscales extracontables oportunos.

Préstamos participativos

- ✓ Determinar su existencia, tanto de los recibidos como de los otorgados. Solicitar los contratos oportunos para verificar que realmente son préstamos participativos.
- ✓ En los recibidos, por la condición de prestatario, verificar si se han devengado intereses en el ejercicio.
- ✓ Verificar la contabilización de los citados intereses devengados como gasto en la cuenta de PyG.
- ✓ Proponer los ajustes fiscales extracontables oportunos.

GASTOS DERIVADOS DE LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Revisar los **cargos y abonos** en las cuentas:

(6300) Impuesto corriente
(6301) Impuesto diferido
Y el cálculo realizado en el devengo del impuesto.
Proponer los ajustes fiscales extracontables oportunos.

Revisar la **valoración de activos y pasivos fiscales**, y los posibles cambios en los mismos en consonancia con lo contabilizado en las cuentas:

(633) Ajustes negativos en la imposición de beneficios
(638) Ajustes positivos en la imposición de beneficios
Proponer los ajustes fiscales extracontables oportunos.

Detectar y revisar posibles **impuestos sobre beneficios abonados en el extranjero**, contabilizados como gastos del ejercicio.

Proponer los ajustes fiscales extracontables oportunos.
Calificar la naturaleza de las rentas recibidas del extranjero, que han sido fuente de imposición y aplicar a las mismas el programa y procedimientos de exención/deducción para evitar la doble imposición internacional, si existiese la misma.

❑ **Donativos y donaciones** realizadas.

- ✓ Detectar el gasto o pérdida contabilizada por los mismos, normalmente como gasto excepcional o resultado negativo.
- ✓ Verificar si es monetario o en especie, mediante la entrega de bienes.
- ✓ Monetario: proponer el oportuno ajuste fiscal extracontable positivo (+DP)
Estudiar en función del destinatario la posibilidad de aplicación de posibles deducciones en la cuota íntegra del impuesto.
- ✓ En especie: comprobar la valoración de mercado del bien donado.
Proponer los posibles ajustes fiscales extracontables.
Estudiar en función del destinatario la posibilidad de aplicación de posibles deducciones en la cuota íntegra del impuesto.

❑ **Gastos por atenciones a clientes y proveedores**

- ✓ Verificar su justificación formal.
- ✓ Verificar la identificación del beneficiario del gasto.
- ✓ Verificar la relación del gasto con la actividad de la empresa y su trascendencia para la obtención de ingresos presentes o futuros.
- ✓ Proponer los ajustes fiscales extracontables oportunos para los gastos rechazados.
- ✓ En los gastos admitidos por atenciones a clientes y proveedores, aplicar el límite del (1% INCN), realizando los ajustes extracontables fiscales que procedan.

❑ **Gastos con el personal de la empresa**

- ✓ Comprobar el concepto del gasto y verificar que está dentro de los usos y costumbres habituales y recurrentes de la empresa.
- ✓ Solicitar la justificación documental del citado gasto.
- ✓ Proponer los ajustes extracontables fiscales oportunos.

❑ **Gastos de promoción**

- ✓ Verificar el concepto del gasto y sus destinatarios.
- ✓ Verificar la existencia de relaciones económicas actuales con los destinatarios y su trascendencia para la empresa.
- ✓ Solicitar la justificación documental y formal del gasto, con facturas, contratos...
- ✓ En el caso de programas de fidelización de clientes y proveedores, verificar que se cumplen los requisitos establecidos para los mismos.
- ✓ Comprobar la existencia de acuerdos o contratos de patrocinio o financiación de actividades culturales, deportivas.
- ✓ Evaluar la trascendencia del gasto en el desarrollo de la actividad económica de la empresa, presente o futura.
- ✓ Proponer los ajustes extracontables fiscales oportunos.

❑ **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.

- Consultar lista de paraísos fiscales, vigente, en la Administración Tributaria.
- Detectar facturas que provengan de los citados paraísos fiscales.
- Detectar pagos realizados a través de paraísos fiscales.
- Seleccionar las facturas correspondientes a prestaciones de servicios que provengan de paraísos fiscales.
- Determinar si tenemos prueba suficiente de que el servicio y su contraprestación obedece a un servicio realmente prestado a la empresa, que haya proporcionado utilidad a la misma. (Contratos, facturas, pagos bancarios, identificación de las personas que prestan el servicio, otros documentos...)
- Proponer los ajustes fiscales extracontables correspondientes.

GASTOS FINANCIEROS CON ENTIDADES DEL GRUPO MERCANTIL

- 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).

OPERACIONES VINCULADAS HÍBRIDAS

(Normalmente financieras, generadoras de intereses para la entidad residente).

- Verificar la existencia de deudas, préstamos, operaciones de financiación con personas o entidades vinculadas del exterior.
- Comprobar la existencia de intereses contabilizados como gastos en la entidad española.
- Solicitar y verificar la tributación de los intereses en la entidad vinculada no residente.
- ✓ Obtener prueba de la tributación mínima de los mismos a un tipo nominal $\geq 10\%$.
- Proponer los ajustes fiscales extracontables oportunos.

PÉRDIDAS POR DETERIORO EN PARTICIPACIONES CUALIFICADAS

($\geq 5\%$ o valor de adquisición > 20 millones de euros)

- Verificar el deterioro contabilizado como gasto contable.
- Realizar los ajustes fiscales extracontables oportunos.

(El deterioro de participaciones no cualificadas, tampoco es gasto fiscalmente deducible, pero revertirá con signo contrario en el momento de la transmisión. Ver procedimientos desarrollados en la sub-área de Deterioros, dentro de la Base Imponible).

PÉRDIDAS POR APLICACIÓN DEL CRITERIO DE VALOR RAZONABLE

(Solo para participaciones cualificadas, $\geq 5\%$ o valor de adquisición > 20 millones de euros).

- Verificar la calificación contable de la inversión financiera como cartera de negociación.
- Verificar la aplicación del criterio de valor razonable a la misma, y la contabilización en PyG de pérdidas de valor.
- Comprobar y verificar si en el ejercicio o en ejercicios anteriores, se han integrado incrementos de valor en PyG.
- ✓ En caso afirmativo, verificar importes y tratamiento fiscal de los mismos.
- Proponer y realizar los ajustes extracontables fiscales oportunos.