

**Luis Alfonso Rojí**

x

**Asesores Financieros y Tributarios**

Goya, 77 Esc. Dcha. 2ª

28001-Madrid

Teléfono: 91 436 21 99

Fax.: 91 435 79 45

N.I.F.: B85696235

## **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

**(Cierre fiscal del ejercicio 2014)**

**Fecha: 7/01/2015**



### **AUDITORÍA FISCAL DEL CIERRE DEL EJERCICIO**

Estamos en pleno proceso de cierre del ejercicio fiscal 2014 y cada empresa debe realizar un proceso de reflexión sobre las "áreas críticas" que afectan a su proceso de cierre y tienen sobre el mismo incidencia fiscal. Este proceso debe realizarse de forma ordenada y sistemática.

Siguiendo la propia estructura del Impuesto sobre Sociedades, y las áreas/conceptos en los que puedan existir diferencias entre contabilidad y fiscalidad, proponemos un "check-list" de preguntas a considerar y responder, con el objetivo de controlar riesgos fiscales y optimizar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2014.

(Artículo publicado en Revista Contable/Enero 2015)

El resumen completo en <http://www.lartributos.com/noticias.php#> (Estudios)

**Luis Alfonso Rojí Chandro**

(Socio-Director de Impuestos y Asesoría Fiscal)

(Miembro de la AEDAF)

(Miembro del REAF)

(A)

### **¿Qué objetivos debo perseguir en la auditoría del cierre del ejercicio fiscal 2014, en relación al Impuesto sobre Sociedades?**

El fin principal es que la liquidación derivada del proceso de cierre contable y fiscal del ejercicio, refleje un comportamiento consistente en el cumplimiento de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con ausencia de contingencias y riesgos fiscales.

Se pueden concretar los objetivos en:

- ◆ Que la aplicación del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, o de alguno de los regímenes especiales previstos en su normativa, cumpla con los requisitos de aplicación.
- ◆ Que se hayan presentado y liquidado los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades de forma correcta.
- ◆ Que el resultado contable derivado de la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio, refleje la totalidad de operaciones de ingresos y gastos imputables al mismo.
- ◆ Que todas las áreas de riesgo en las que incide la normativa del Impuesto sobre Sociedades hayan sido oportunamente chequeadas y verificadas.
- ◆ Que la base imponible del ejercicio recoja, con los oportunos ajustes extracontables, las diferencias de calificación, valoración e imputación temporal que puedan existir entre norma contable y norma fiscal.
- ◆ Que los ajustes extracontables para la determinación de la base imponible, estén correctamente cuantificados y calificados como diferencias permanentes o temporarias.
- ◆ Que las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, que compense en el ejercicio fiscal, estén declaradas, sean consistentes y tengan el adecuado soporte de prueba.
- ◆ Que los tipos impositivos del Impuesto sobre Sociedades, se aplican correctamente.
- ◆ Que las deducciones por doble imposición interna e internacional, se aplican correctamente y obedecen a ingresos susceptibles de aplicar la deducción que están debidamente soportados.
- ◆ Que se hayan aplicado deducciones por incentivos e inversiones que se correspondan a los conceptos regulados a tal efecto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades correspondientes al ejercicio.
- ◆ Que los límites sobre la cuota íntegra ajustada, para las deducciones con límite porcentual sobre la cuota, no se hayan sobrepasado.
- ◆ Que las retenciones y pagos fraccionados realizados estén debidamente contabilizados y soportados.
- ◆ Que las operaciones vinculadas estén detectadas, ajustadas o contabilizadas y soportadas de acuerdo con lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

- ♦ Que el Impuesto sobre Sociedades corriente y el Impuesto sobre Sociedades diferido estén correctamente contabilizados, reflejen la cuota diferencial a ingresar o devolver del ejercicio y los activos/pasivos fiscales diferidos que incidirán en ejercicios posteriores.
- ♦ Que en la nota fiscal incluida en la Memoria del ejercicio, que forma parte de las cuentas anuales, se incluya la información fiscal concreta, que la aplicación de ciertos incentivos y deducciones fiscales requiere, así como la información fiscal necesaria para corroborar un comportamiento fiscal diligente por parte del sujeto pasivo.

**(B)**

### **¿Qué material de trabajo mínimo voy a utilizar?**

Calcular y liquidar el Impuesto sobre Sociedades al cierre del ejercicio fiscal no es una mera transposición de los datos de contabilidad al impreso de liquidación, es una labor de análisis impositivo que requiere:

- + Conocimientos contables.
- + Conocimientos de la normativa del Impuesto sobre Sociedades.
- + Conocimiento de la actividad empresarial del sujeto pasivo.
- + Conocimiento de los principales hechos relevantes del ejercicio y de ejercicios anteriores.
- + Capacidad de análisis para filtrar toda la información disponible y acomodarla a la normativa tributaria.

Cerrar el ejercicio fiscal de una sociedad se asimila a seguir un procedimiento de autoría fiscal limitada, mediante el análisis de los hechos jurídicos y económicos del ejercicio, con el objetivo de determinar su base imponible, la cuota líquida y los beneficios fiscales aplicables, todo ello bajo la premisa de un adecuado soporte técnico y documental.

El proceso de auditoría fiscal del cierre del ejercicio, debe ser ordenado y sistemático, basado en un adecuado programa de trabajo, elaborado en función de la información disponible.

La información mínima para elaborar un programa de trabajo de auditoría fiscal del cierre del ejercicio, debe comprender como mínimo:

- ✓ Estados financieros del ejercicio en curso y del ejercicio anterior. (Pérdidas y Ganancias, Balance de Situación, Balance de Sumas y Saldos, Memoria del ejercicio)
- ✓ Declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los tres ejercicios cerrados con anterioridad al ejercicio en curso.
- ✓ Escrituras, contratos y documentos notariales realizados durante el ejercicio.
- ✓ Notificaciones y requerimientos recibidos durante el ejercicio de la Administración Tributaria.

- ✓ Reclamaciones, conflictos, demandas iniciadas o finalizadas durante el ejercicio en los Tribunales de Justicia.
- ✓ Soportes de los actos o hechos más relevantes acaecidos en el ejercicio.

Del análisis de toda esta información y de su comparación, surgen una serie de cuestiones que una vez respondidas y soportadas proporcionan información relevante para determinar la base imponible del ejercicio y practicar la correspondiente liquidación.

Es necesario soportar, con las hojas de trabajo oportunas, la labor de análisis realizada y las conclusiones de la misma.

(C)

### ¿Cómo organizo mi trabajo de forma sistemática?

Con el oportuno programa de trabajo sobre el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio a través de los siguientes pasos:

#### **FASE I: Obtención de información**

- 1º. Determinación de las áreas críticas en el Impuesto sobre Sociedades, particularizando las mismas de acuerdo a la estructura del impuesto y la actividad singular del sujeto pasivo.
- 2º. Obtención de información sobre las áreas críticas.  
(Check-List Fiscal)
- 3º. Valoración de la información obtenida/Cuantificación de sus efectos fiscales.  
(Con aplicación de la normativa del Impuestos sobre Sociedades)
- 4º. Conclusiones.  
(Soporte de los efectos fiscales)

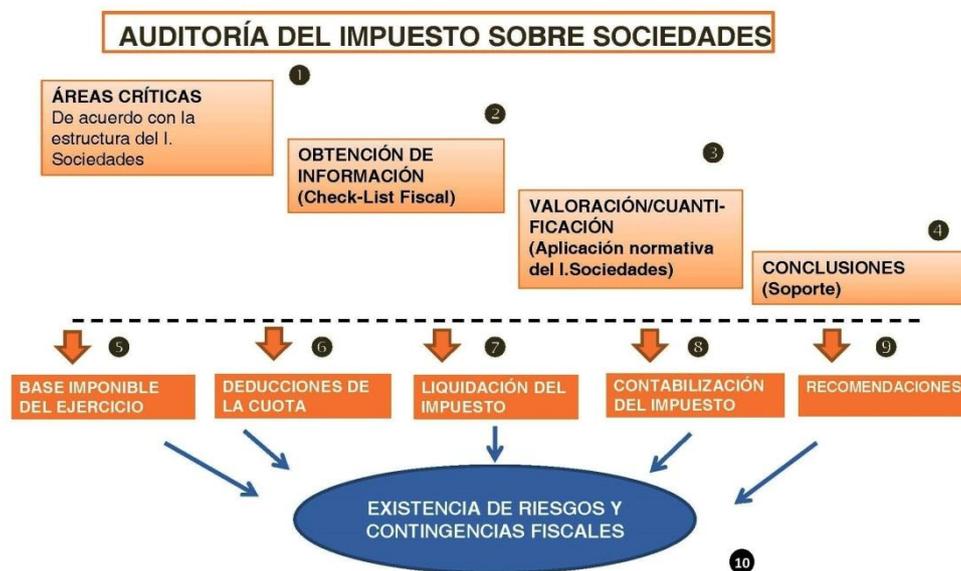
#### **FASE II: Liquidación**

- 5º. Determinación de la base imponible del ejercicio.
- 6º. Determinación de las deducciones de la cuota.
- 7º. Liquidación del impuesto.
- 8º. Contabilización del impuesto.
- 9º. Recomendaciones.

### **FASE III: Valoración de riesgos y contingencias fiscales**

10º. Existencia de riesgos fiscales latentes y sobrevenidos.

**CUADRO 1: Auditoría del Impuesto sobre Sociedades**



(D)

**¿Cuáles son las áreas críticas en el Impuesto sobre Sociedades que debemos controlar?**

Responden mayoritariamente a la propia estructura del impuesto y podemos resumirlas en las siguientes:

- AMORTIZACIONES
- DETERIOROS/PROVISIONES
- GASTOS DEDUCIBLES-NO DEDUCIBLES
- REGLAS DE VALORACIÓN/OPERACIONES VINCULADAS
- IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS
- BASES IMPONIBLES NEGATIVAS
- TIPOS DE GRAVAMEN
- RENTAS EXENTAS
- DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN
- DEDUCCIÓN POR INVERSIONES/INCENTIVOS
- GESTIÓN Y OBLIGACIONES FORMALES
- RÉGIMENES ESPECIALES APLICABLES
- RIESGOS DE EJERCICIOS ANTERIORES
- RECURSOS/LITIGIOS CON AEAT

En función de la importancia material de las mismas en el desarrollo de la actividad del sujeto pasivo, se incidirá en el programa de trabajo de cada área, con mayor o menor profundidad.

(E)

### ¿Cómo obtengo la información de las diferentes áreas de riesgo fiscal? (Check-List Fiscal)

Los cuestionarios o guías fiscales, que la propia empresa adapta en extensión y contenido a sus necesidades, son procedimientos de control habituales y necesarios. Mediante los mismos el propio sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades controla sus áreas de riesgo fiscal, realizando y respondiendo a una serie de cuestiones relacionadas con su actividad.

Se trata de realizar un auténtico “**chequeo**” fiscal en el cierre del ejercicio. Estructurados en función de las áreas de riesgo descritas, su contenido básico podría ser el que se describe a continuación.

#### **AMORTIZACIONES**

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

- Verificar el valor amortizable de los activos.
- Verificar si se amortiza desde su entrada en funcionamiento.
- Verificar aplicación de métodos de amortización admitidos como válidos por la norma fiscal. (TAO, Constante, Degresiva, Dígitos...)
- Verificar la aplicación de situaciones especiales. (activos usados, turnos sucesivos de utilización)
- Verificar si es aplicable la libertad de amortización y/o quedan cantidades pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.
- Verificar la existencia de activos adquiridos en leasing, y la aplicación del régimen especial a los mismos.
- Verificar la amortización del inmovilizado intangible, de vida útil definida o indefinida.
- Verificar la existencia y amortización fiscal de fondo de comercio.
- Verificar si existen activos revalorizados y su amortización.
- Verificar si se han amortizado en el ejercicio todos los activos.
- Verificar la aplicación de limitaciones fiscales temporales en la amortización fiscalmente deducible.

## **DETERIOROS/PROVISIONES**

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

- ✓ Inmovilizado material: verificar si se han producido pérdidas de valor en el ejercicio, o recuperaciones de valor respecto a deterioros contabilizados en ejercicios anteriores. Comprobar justificación y deducibilidad fiscal.
- ✓ Inversiones inmobiliarias: verificar si se han producido pérdidas de valor en el ejercicio, o recuperaciones de valor respecto a deterioros contabilizados en ejercicios anteriores. Comprobar justificación y deducibilidad fiscal.
- ✓ Inversiones financieras: verificar si se han producido pérdidas de valor en el ejercicio, o recuperaciones de valor respecto a deterioros contabilizados en ejercicios anteriores. Comprobar justificación y deducibilidad fiscal.
  - ~ Valores negociables/valores no admitidos a negociación: no deducibilidad. Verificar recuperación de valor respecto a ejercicios anteriores y su efecto fiscal.
  - ~ Valores de renta fija: verificar la aplicación de límites al importe fiscalmente deducible.
- ✓ Existencias: verificar la utilización de un método de valoración admitido contable y fiscalmente, y su aplicación uniforme. Documentar la existencia de pérdidas por deterioro y su contabilización. Analizar la deducibilidad fiscal del deterioro contabilizado.
- ✓ Provisiones a largo plazo y corto plazo: analizar individualmente cada provisión dotada o existente, concretando los motivos económicos o jurídicos de su existencia, verificando su cuantificación y determinando su deducibilidad fiscal o su ajuste en la determinación de la base imponible.
  - ~ Verificar si existen litigios o reclamaciones en curso que puedan finalizar con la existencia de contingencias.
  - ~ Devoluciones de ventas provisionadas, analizar tratamiento fiscal.
  - ~ Provisiones por productos con garantía o reparación, analizar la existencia de límites fiscales al importe provisionado.

- ~ Provisiones de ejercicios anteriores que se ajustaron fiscalmente al no ser deducibles y verificar si tienen efecto fiscal en el ejercicio.

## **GASTOS DEDUCIBLES/NO DEDUCIBLES**

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

- ✓ Operaciones vinculadas (en todos los gastos), verificar si el gasto procede de una operación vinculada, comprobar su contabilización y establecer los ajustes fiscales oportunos.
- ✓ Compras y aprovisionamientos: verificar el adecuado registro contable y su valoración, considerando las existencias iniciales y finales.
- ✓ Arrendamientos y cánones: verificar la existencia del contrato y las condiciones, comprobar si su pago está sometido a retención a cuenta.
- ✓ Reparación y conservación: verificar que no procede su activación por calificarse los mismos como mejoras o ampliaciones del inmovilizado. Revisar si la empresa tiene contabilizados trabajos realizados para su inmovilizado.
- ✓ Servicios profesionales recibidos: verificar que los mismos están relacionados exclusivamente, con la actividad de la empresa habiendo sido de utilidad para la misma. Analizar las retenciones practicadas y su ingreso.
- ✓ Suministros, servicios exteriores: verificar que los mismos están relacionados con la actividad de la empresa y comprobar su correcta imputación temporal.
- ✓ Primas de seguros: verificar que los mismos están relacionados con la actividad de la empresa y con los activos afectos de la misma. Comprobar su correcta imputación temporal.
- ✓ Publicidad, propaganda, relaciones públicas: verificar el soporte documental de cada una de estas partidas, su imputación temporal correcta y analizar si fiscalmente pueden tratarse de liberalidades.
- ✓ Tributos: analizar con detalle su contenido para determinar la deducibilidad fiscal de todos sus cargos.
  - ~ Comprobar la existencia de multas, sanciones o recargos.
  - ~ Comprobar la contabilización de cuotas exigidas en comprobación de tributos y su deducibilidad fiscal.

- ~ Comprobar la correcta contabilización del impuesto corriente y de los impuestos diferidos del ejercicio.
  - ~ Verificar qué se incluye en la memoria de las menciones necesarias establecidas en la normativa fiscal.
- ✓ Gastos de personal: comprobar la correcta contabilización y soporte de las retribuciones satisfechas al personal de la compañía y de las cargas sociales responsabilidad de la empresa.
- ~ Comprobar si se han satisfecho retribuciones en especie, su valoración y el ingreso a cuenta efectuado.
  - ~ Comprobar la existencia de provisiones para el pago de retribuciones diferidas, y su deducibilidad fiscal.
  - ~ Comprobar la existencia de dotaciones a fondos internos de pensiones o contingencias análogas y su deducibilidad fiscal.
  - ~ Comprobar si se han abonado indemnizaciones, su importe, y la deducibilidad fiscal de las mismas.
- ✓ Retribución de Administradores: verificar si se han producido las mismas, su contabilización y tratamiento fiscal.
- ~ Retención del porcentaje correspondiente.
  - ~ Fijación en los estatutos sociales de la retribución.
  - ~ Aprobación de la retribución por la junta de socios.
  - ~ No existencia de retribuciones indirectas.
- ✓ Donativos: comprobar si se han realizado donativos a favor de terceros, su soporte documental, y su posible deducción en la cuota íntegra del impuesto.
- ✓ Retribución de fondos propios: verificar las cantidades entregadas a los socios, su concepto y soporte documental. Comprobar la posible existencia de retribuciones de fondos propios indirectas a los socios.
- ~ Socios/trabajadores, retribución de acuerdo con el valor de mercado.
  - ~ Socios NO trabajadores, uso y utilización de activos de la empresa que supongan la contabilización de un gasto.
- ✓ Operaciones con/en paraísos fiscales: analizar la existencia de gastos y facturas recibidas que provengan de paraísos fiscales.
- ✓ Gastos financieros: comprobar la procedencia de dichos gastos financieros, verificar la deducibilidad fiscal de los abonados a empresas del grupo, y la limitación global general a la deducibilidad de los mismos.

- ~ Determinar el gasto financiero neto.
- ~ Determinar el beneficio operativo.
- ~ Aplicar la limitación a la deducibilidad.

## **REGLAS DE VALORACIÓN/OPERACIONES VINCULADAS**

**Objetivo:** Que todas las operaciones realizadas por la empresa cumplan los criterios de valoración establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, particularizando en la valoración de operaciones societarias y operaciones vinculadas.

- ✓ Comprobar si durante el ejercicio, se han producido operaciones societarias, en las que los bienes adquiridos o transmitidos deban valorarse a precios de mercado.
  - ~ Adquisiciones y transmisiones a título gratuito.
  - ~ Operaciones societarias de aportación de bienes, fusión, escisión...
  - ~ Dividendos repartidos o recibidos en especie.
- ✓ Verificar la existencia de bienes y derechos no declarados.
- ✓ Verificar la existencia de saldos acreedores y pasivos ficticios.
- ✓ Comprobar si se han transmitido inmuebles que formen parte del inmovilizado a efectos de calcular correctamente el ajuste por corrección monetaria.
- ✓ Identificar partes vinculadas y determinar el perímetro de vinculación, verificando si se han realizado operaciones con personas o entidades vinculadas.
- ✓ Obtener información de la operación vinculada realizada y verificar que se ha realizado a precios de mercado.
- ✓ En ausencia de valoración a precio de mercado en operaciones vinculadas, cuantificar y verificar la incidencia de los ajustes primario, bilateral y secundario y los efectos fiscales de los mismos en la determinación de la base imponible.
- ✓ Verificar la existencia de préstamos sin interés, o con interés inferior al de mercado, con personas o entidades vinculadas y sus efectos en las retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.
- ✓ Documentación de operaciones vinculadas: determinar si la empresa está obligada o no a documentar este tipo de operaciones.

- ✓ Operaciones vinculadas específicas, con obligación de documentación, verificar su existencia.
- ✓ Dossier documental sobre operaciones vinculadas: verificar su existencia y consistencia.

## **IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS**

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

- ✓ Verificar si se han realizado operaciones con precio aplazado, susceptibles de imputación fiscal específica. Valorar las correcciones fiscales oportunas.
- ✓ Comprobar si se han contabilizado en el ejercicio ingresos y gastos de ejercicios anteriores o posteriores. Imputar correctamente los mismos a efectos fiscales.
- ✓ Analizar los ajustes por periodificación que se deben realizar en el proceso de cierre contable del ejercicio. Valorar sus efectos fiscales.
- ✓ Comprobar el "coste de operaciones" al cierre del ejercicio, analizando los ingresos y gastos finales e iniciales del siguiente ejercicio.
- ✓ Subvenciones recibidas: comprobar su origen y verificar si corresponde su imputación a ingresos, con independencia de su cobro.
- ✓ Dividendos y rentas del extranjero: asegurarse de que se computan por su importe bruto y aplicar, en su caso, la exención o deducción para evitar la doble imposición internacional.
- ✓ Excesos de deterioros y provisiones dotados en ejercicios anteriores: verificar que los excesos se han registrado contablemente y comprobar si sus dotaciones fueron en origen deducibles fiscalmente o no. Proponer los oportunos ajustes extracontables si fuesen necesarios.
- ✓ Reversión de diferencias temporarias: analizar las diferencias temporarias de ejercicios anteriores y la posible incidencia en el ejercicio de la reversión de las mismas. Cuantificar los oportunos ajustes extracontables si fuesen necesarios.

## **BASES IMPONIBLES NEGATIVAS**

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

- ✓ Verificar su existencia con la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio correspondiente.
- ✓ Comprobar que no son aplicables restricciones a la compensación de las mismas.
- ✓ Verificar la existencia de documentación y soporte adecuado que acredite las bases imponibles negativas a compensar.
- ✓ Comprobar y verificar la aplicación de límites de compensación de bases imponibles negativas.

## **RENTAS EXENTAS/REDUCCIONES**

**Objetivo:** Verificar si existe algún ingreso contable que pueda estar exento, total o parcialmente, a efectos fiscales.

- ✓ Comprobar si se han obtenido y contabilizado dividendos procedentes de empresas extranjeras, o se han obtenido y contabilizado ganancias derivadas de la transmisión de participaciones en empresas extranjeras: analizar su posible exención fiscal.
- ✓ Comprobar si la empresa recibe ingresos por cesión de patentes o conocimientos (Patent Box): analizar posibles reducciones fiscales.

## **TIPOS DE GRAVAMEN**

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

- ✓ Verificar la cifra de negocios del ejercicio en curso y del ejercicio anterior y determinar el tipo de gravamen específico que corresponde a la sociedad. Calificar la sociedad de acuerdo a sus características (régimen general, régimen específico, ERD, microempresa...).
- ✓ Analizar si puede aplicar tipos de gravamen reducidos.

- ✓ En actividades de arrendamiento de inmuebles: verificar la organización mínima requerida para determinar la existencia de una actividad económica, en falta de la misma, calificar la sociedad como patrimonial con los efectos sobre el tipo de gravamen que se derivan de esta calificación.
- ✓ Variaciones y cambios en el tipo impositivo: si se han producido, analizar su incidencia sobre los activos y pasivos fiscales diferidos que existan al cierre del ejercicio. Cuantificar cómo se ven afectados los activos por diferencias temporarias deducibles y los pasivos por diferencias temporarias imponibles.

### DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN

**Objetivo:** Eliminar la doble imposición sobre dividendos y plusvalías obtenidas por la transmisión de participaciones.

- ✓ Comprobar si la sociedad ha percibido dividendos o ha obtenido plusvalías por la venta de participaciones. Analizar si dichas rentas han estado sujetas a gravamen, el grado de participación y, en caso de venta, la antigüedad de la participación transmitida. Calcular la deducción por doble imposición.
- ✓ Comprobar si se han recibido activos o importes monetarios por la disolución y liquidación de sociedades participadas. Calcular la deducción por doble imposición.

### DEDUCCIÓN POR INVERSIONES E INCENTIVOS

**Objetivo:** Aplicar de forma correcta todas las deducciones fiscales a las que se pueda acoger el sujeto pasivo.

- ✓ Comprobar y justificar las inversiones realizadas por la empresa en el ejercicio fiscal.
- ✓ I+D+I<sub>T</sub>: Comprobar y verificar las inversiones y gastos incurridos en actividades de investigación y desarrollo o innovación tecnológica. Verificar su contabilización. Analizar su calificación fiscal.
  - ~ Cuantificar la inversión realizada en el ejercicio.
  - ~ Cuantificar y comprobar la inversión realizada en períodos anteriores.
  - ~ Verificar la inversión en inmovilizado afecto a actividades de I+D+I<sub>T</sub>.
  - ~ Comprobar las subvenciones recibidas en cada proyecto.

- ~ Cuantificar los costes directos asociados a actividades de I+D+I<sub>T</sub>.
  - ~ Verificar la existencia de personal investigador cualificado y su coste.
  - ~ Aplicar los porcentajes de deducción correspondientes.
- ✓ Sector cinematográfico (producción), largometrajes, series audiovisuales de ficción, animación (...) que permitan la confección de un soporte físico previo a la producción.
- ~ Verificar y calcular el coste de la inversión (productor).
  - ~ Verificar y cuantificar el importe del coste financiado (coproductor financiero).
  - ~ Comprobar las subvenciones recibidas.
- ✓ Inversiones medioambientales: verificar y soportar la adquisición de elementos nuevos del inmovilizado material adquiridos en el ejercicio con el objetivo de proteger el medio ambiente, evitando la contaminación. Identificar las subvenciones recibidas asociadas al proyecto de inversión. Verificar el acuerdo o aprobación con la Administración competente.
- ✓ Formación profesional de personal en el uso de nuevas tecnologías: analizar y cuantificar los gastos incurridos por la sociedad para habituar a los empleados en el uso de nuevas tecnologías. Verificar las subvenciones recibidas al efecto.
- ✓ Trabajadores con discapacidad: verificar si se han contratado y el grado de discapacidad individual. Comprobar sus contratos de trabajo. Calcular el promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad del ejercicio en curso y del ejercicio anterior.
- ✓ Apoyo a los emprendedores (empresas de menos de 50 trabajadores): analizar su contrato de trabajo y las bonificaciones de la Seguridad Social. Verificar la edad del empleado. Verificar mantenimiento de empleo. Comprobar si está desempleado y generando prestaciones.
- ✓ Reinversión de beneficios extraordinarios materializadas en el ejercicio:
- ~ Verificar la idoneidad del elemento transmitido.
  - ~ Comprobar la operación que ha generado la renta positiva y su encaje en la reinversión de beneficios extraordinarios.
  - ~ Comprobar y verificar el elemento de activo en el que se ha materializado la reinversión, su afección a la actividad de la empresa y su fecha de incorporación y entrada en funcionamiento.
  - ~ Verificar que la reinversión se realiza en plazo o que existe un plan especial de reinversión presentado a la AEAT.

- ~ Cuantificar la base y el importe de la deducción, con especial atención a los límites sobre la cuota íntegra ajustada.
  - ~ Verificar el mantenimiento de reinversiones del ejercicio y de ejercicios anteriores.
  - ~ Comprobar las menciones obligatorias que se deben realizar en la memoria de las cuentas anuales sobre la reinversión de beneficios extraordinarios.
- ✓ Inversión de beneficios en empresas de reducida dimensión (ERD), por compra de activos nuevos:
- ~ Comprobar las inversiones realizadas en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias.
  - ~ Verificar el plazo de inversión.
  - ~ Verificar la puesta a disposición del activo para la entidad que realiza la inversión.
  - ~ Calcular la base de deducción.
  - ~ Verificar la contabilización de la reserva indisponible por un importe igual a la base de deducción.
  - ~ Verificar el cumplimiento de requisitos formales de información en la memoria de las cuentas anuales.
- ✓ Deducciones de ejercicios anteriores (pendientes de aplicación)  
Comprobar la existencia de saldos pendientes de ejercicios fiscales anteriores, aplicando en primer lugar la deducción de los mismos por orden cronológico.
- ✓ Regularización de deducciones aplicadas en ejercicios anteriores por incumplimiento de requisitos.
- ~ Verificar el cumplimiento de requisitos de deducciones por incentivos aplicadas en ejercicios anteriores.
  - ~ Comprobar el aumento y mantenimiento de plantilla media en el ejercicio en curso y en los tres ejercicios anteriores.
  - ~ Comprobar la venta de elementos afectos a la reinversión de beneficios extraordinarios durante su plazo de permanencia.
  - ~ Verificar los plazos de permanencia de los elementos patrimoniales afectos a incentivos y deducciones fiscales.
- ✓ Límites de la cuota aplicables: verificar que las deducciones por incentivos aplicadas están dentro de los límites de la cuota íntegra ajustada, establecidos para el ejercicio.

## **OBLIGACIONES FORMALES**

**Objetivo:** Verificar determinadas obligaciones formales cuyo incumplimiento puede incidir negativamente en las pruebas o soportes que justifican la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio.

- ✓ Comprobar que se han diligenciado y legalizado los libros de contabilidad del ejercicio y de ejercicios anteriores.
- ✓ Comprobar que la memoria de las cuentas anuales incluye las notas fiscales oportunas, que constituyen requisitos formales en la aplicación de incentivos o preceptos fiscales.
- ✓ Comprobar que el órgano de administración de la sociedad, tiene sus cargos vigentes e inscritos en el Registro Mercantil.
- ✓ Verificar el acta de aprobación de cuentas del ejercicio anterior y considerar su contenido.
- ✓ Comprobar la existencia de otros acuerdos sociales o de socios que puedan tener trascendencia fiscal.

## **REGÍMENES ESPECIALES/ERD**

**Objetivo:** Aplicar los máximos incentivos fiscales si la empresa tiene la condición de empresa de reducida dimensión.

- ✓ Cifra de negocios: comprobar el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio precedente para verificar la aplicación de régimen fiscal de empresas de reducida dimensión.  
Calificar la empresa de posible microempresa a efectos fiscales, o empresa de reducida dimensión sin más.
- ✓ Plantilla media: cuantificar la plantilla media del ejercicio y comprobar con la de los 3/4 ejercicios anteriores.
- ✓ Libertad de amortización con creación de empleo: comprobar si se han adquirido activos fijos nuevos afectos al desarrollo de la actividad susceptibles de libertad de amortización. (No requisito de contabilización).
- ✓ Aplicar la libertad de amortización para bienes de escaso valor: verificar que los activos de escaso valor cumplen los requisitos y respetan el límite previsto. (No requisito de contabilización).

- ✓ Amortización acelerada de bienes de activo nuevos: comprobar que están afectos al desarrollo de la actividad, que han entrado en funcionamiento. Aplicar amortización acelerada. (No requisito de contabilización).
- ✓ Dotación específica de deterioro por insolvencias: determinar la base para dotar, aplicar el 1% y contabilizar.
- ✓ Activos adquiridos en régimen de arrendamiento financiero: verificar la aplicación del régimen especial de arrendamiento financiero, aplicar deducibilidad en base imponible de la parte correspondiente a recuperación del coste del bien. Controlar excesos. (No requisito de contabilización).
- ✓ Amortización de activos objeto de reinversión: verificar reinversión y aplicar la amortización acelerada. Considerar incompatibilidades. (No requisito de contabilización).
- ✓ Tipos de gravamen: comprobar la aplicación de los tipos de gravamen correspondientes a los tramos de base imponible establecidos.

## **RECURSOS LITIGIOS TRIBUTARIOS**

**Objetivo:** Comprobar la existencia y evolución de recursos tributarios o litigios con la Administración Tributaria, bien con origen en ejercicios anteriores, bien con origen en el ejercicio en curso, y sus posibles incidencias contables y fiscales.

- ✓ Comprobar los requerimientos y notificaciones recibidas en el ejercicio.
- ✓ Verificar la existencia de Actas de Inspección: incoadas y firmadas en el ejercicio, su contabilización y consideración fiscal.
- ✓ Identificar litigios, recursos y reclamaciones en curso con la Administración Tributaria, motivos y reflejo contable de sus consecuencias (cuotas, interés de demora, sanciones, recargos).
- ✓ Actualizar riesgos cuantitativos que provengan de ejercicios anteriores, intereses de demora.
- ✓ Proponer y cuantificar los ajustes extracontables oportunos.

(F)

**¿Cómo sintetizo mis conclusiones? (Tabla de ajustes y deducciones)**

Con la contabilidad de la empresa y la información obtenida en el check-List Fiscal tenemos que confeccionar tres hojas de trabajo principales.

• **AJUSTES EXTRACONTABLES PROPUESTOS**

Diferenciando claramente entre diferencias permanentes (DP) y diferencias temporarias (DT).

Un modelo a seguir podría ser el siguiente:

		AJUSTES			
OPERACIÓN/CONCEPTO	IMPORTE AJUSTE +/-	CALIFICACION			
		(DP)		(DT)	
		(+)	(-)	(+)	(-)
Excesos de amortización	+90.000			+90.000€	
Excesos deterioro clientes	+12.000			+12.000€	
Gasto no deducible	+26.000	+26.000€			
..... (y así para todos los ajustes)					
	Σ(+)=	Σ(DP)+=		Σ(DT)+=	
	Σ(-)=	Σ(DP)-=		Σ(DT)-=	

• **BASE IMPONIBLE DEL EJERCICIO (2014)**

	<b>BASE IMPONIBLE</b>
<b>BI = Rtdo. Contable ± Ajustes Extracontables – BI &lt;Negativas&gt;</b> <b>± Ajustes Extracontables (Hoja de trabajo anterior) =</b> <b>-BI &lt;Negativas&gt; =</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ejercicio de procedencia.....</li> <li>- Importe a compensar.....</li> <li>- Límites a la compensación .....</li> </ul>	
<b>BASE IMPONIBLE DEL EJERCICIO=</b>	

• **DEDUCCIONES APLICABLES (2014)**

					DEDUCCIONES
CONCEPTO	BASE DEDUCCIÓN	TIPO DEDUCCIÓN	IMPORTE DEDUCCIÓN	LÍMITES DEDUCCIÓN	APLICADO 2014
Reinversión beneficios	600.000	12%	72.000€	260.000€	72.000€
.....					
(Y así sucesivamente)					
					<b>Σ Deducciones aplicadas</b>

(G)

**¿Estamos en condiciones de proponer la liquidación del Impuesto sobre Sociedades?**

Efectiva y rotundamente sí, sólo tengo que trasladar la información disponible a la estructura del Impuesto sobre Sociedades y liquidar. Recordamos su estructura básica:

RESULTADO CONTABLE

(+) Ajustes Extracontables positivos  
 (-) Ajustes Extracontables negativos

BASE IMPONIBLE PREVIA

(-) Compensación de bases imponibles negativas

BASE IMPONIBLE

(X) Tipo Gravamen

CUOTA ÍNTEGRA

(-) Deducciones por doble imposición  
 (-) Bonificaciones

CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA

(-) Deducciones de la cuota (inversiones e incentivos)

CUOTA LIQUIDA

(-) Retenciones e ingresos a cuenta  
 (-) Pagos fraccionados

CUOTA DEL EJERCICIO

{ (+) A ingresar  
 { (-) A devolver o compensar

(H)

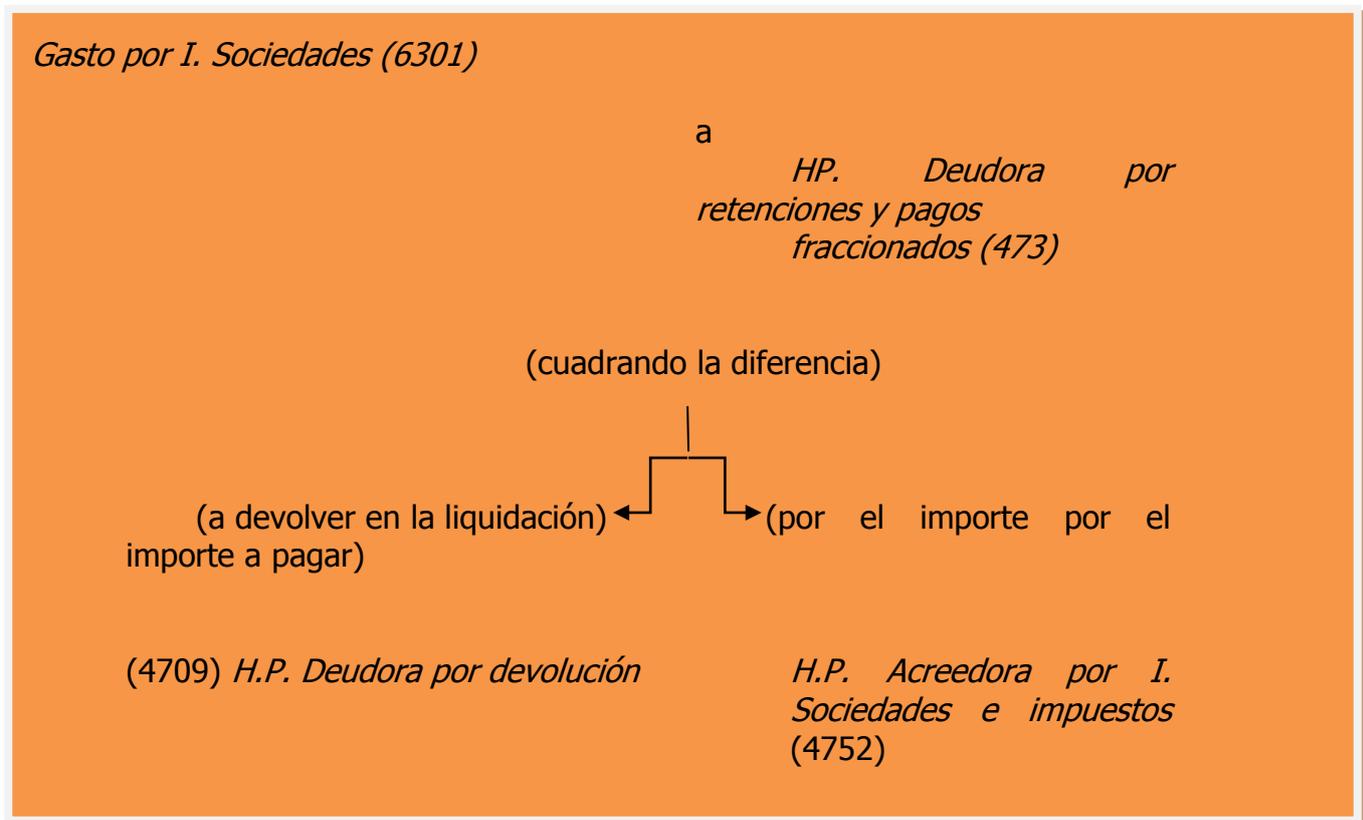
## ¿Cómo traslado a contabilidad la liquidación del Impuesto sobre Sociedades?

Para una empresa normal, que tributa en el régimen general, no es muy complicado. Disponemos de toda la información disponible y aplicaremos los principios y normas de valoración del Plan General de Contabilidad.

La estructura del Impuesto sobre Sociedades nos proporciona datos muy concretos:

- **CUOTA LÍQUIDA → IMPUESTO CORRIENTE**

Lo que contablemente se registrará:



- **DIFERENCIAS TEMPORARIAS → IMPUESTO DIFERIDO**

Cuando existan diferencias temporarias derivadas de diferencias temporales, bases imponibles negativas, o deducciones pendientes de aplicar, se generarán en el futuro:

- ♦ (4740) Activos por diferencias temporarias deducibles: pagaré menos IS en el futuro (ajustes positivos por diferencias temporarias)
- ♦ (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles: pagaré más IS en el futuro (ajustes negativos por diferencias temporarias).

**Contabilizaré:**

_____	x	_____
Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)		
	a	Impuesto diferido (6301)
(+DT x tipo de gravamen)		
_____	x	_____

_____	x	_____
Impuesto diferido (6301)		
	a	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)
(-DT x tipo de gravamen)		
_____	x	_____

• **BASES IMPONIBLES NEGATIVAS COMPENSADAS → IMPUESTO DIFERIDO**

La legislación fiscal permite la compensación de bases imponibles negativas del Impuesto sobre Sociedades, con bases imponibles positivas en los ejercicios posteriores a aquel en que se originaron. Por tanto, el hecho de que una empresa obtenga una base imponible negativa supone que cuando la compense pagará menos impuestos; por ello, en el momento en el que surja la base negativa, se puede reconocer el correspondiente activo por impuesto diferido.

Este tipo de créditos fiscales se contabiliza mediante la cuenta Crédito por pérdidas a compensar el ejercicio (4745), cuyo movimiento es el siguiente:

**Cuando se genera el derecho:**

_____	x	_____
Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (4745)		
	a	Impuesto diferido (6301)
_____	x	_____
(BI<Negativa> x tipo de gravamen)		

### Cuando se compensan las bases imponibles negativas:

_____	x	_____
Impuesto diferido (6301)		
	a	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (4745)
_____	x	_____
(BI compensada x tipo de gravamen)		

El importe del activo fiscal será la base imponible negativa del ejercicio por el tipo de gravamen aplicable. De igual forma operará el crédito compensado al aplicar la base imponible negativa en un ejercicio posterior.

En ocasiones, puede ocurrir que, en virtud del principio de prudencia, solo se reconozcan activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos. En estos casos, se reconocerán este tipo de créditos en el ejercicio en que se produzca la aplicación de la base imponible negativa. Su registro contable será del siguiente tipo:

_____	x	_____
Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (4745)		
	a	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)
_____	x	_____
(BI<Negativa> x tipo de gravamen)		

(I)

## ¿Qué conceptos esenciales debo considerar para el cierre de 2014?

La mayoría de ellas proviene de ejercicios anteriores y prorroga su vigencia para 2014. Las ordenamos sistemáticamente según afecten a la base imponible, tipos de gravamen o deducciones de la cuota.

### BASE IMPONIBLE

- **Limitaciones a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.**
  - ✓ Afecta a empresas que no sean de reducida dimensión (cuya cifra de negocios en el ejercicio anterior haya sido igual o superior a 10 millones de euros).
  - ✓ Se reducirá en un 30% el importe de la amortización contable que hubiese resultado fiscalmente deducible → +Ajuste positivo (DT)
  - ✓ El importe ajustado revertirá y será deducible a partir del ejercicio 2015.
- **Limitación a la libertad de amortización fiscal pendiente de aplicación.**
  - ✓ Inversiones realizadas al amparo del RD Ley 6/2010 (que exigía mantenimiento de empleo para aplicar el incentivo):  
**40%** de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas.
  - ✓ Inversiones realizadas al amparo del RD Ley 13/2010 (que no condicionaba el incentivo al mantenimiento de empleo):  
**20%** de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas.
- **No deducibilidad de las pérdidas por deterioro de valor en participaciones en el capital de otras sociedades:**
  - ✓ Afecta a todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.
  - ✓ Gasto fiscalmente no deducible → +Ajuste positivo (DP)
- **No deducibilidad de gastos financieros por deudas con entidades del grupo**, que se hayan utilizado en adquisiciones a otras entidades del grupo de participaciones de capital o aportaciones de capital.
  - ✓ Salvo que se acredite la existencia de motivo económico válido → +Ajuste positivo (DP)

- **Limitación a la deducibilidad de gastos financieros:**
  - ✓ Afecta a todo tipo de sujetos pasivos.
  - ✓  $GF_{\text{Neto}} > 1.000.000\text{€}$  → Límite 30% Beneficio Operativo.
  - ✓ Deducibilidad exceso en ejercicios posteriores → +Ajuste positivo (DT)
- **Limitación a la compensación de bases imponibles negativas:**

En función del importe neto de la cifra de negocios (INCN)

Importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio período impositivo	
<b>INCN &lt; 20 millones de euros</b>	Sin límite
<b>20 ≤ INCN ≤ 60 millones de euros</b>	<b>50%</b> de la base imponible previa a la compensación
<b>INCN ≥ 60 millones de euros</b>	<b>25%</b> de la base imponible previa a la compensación

#### TIPOS DE GRAVAMEN

- Empresas de nueva creación:
  - ~ **15%**, por los primeros 300.000€ de base imponible.
  - ~ **20%**, resto de base imponible.

Aplicable al primer período impositivo en el que la entidad tenga base imponible positiva y al período impositivo siguiente:
- Tipo general ... **30%**
- Empresas de Reducida Dimensión (ERD)
  - ~ **25%**, por los primeros 300.000€ de base imponible.
  - ~ **30%**, resto de base imponible.
- Microempresas (micropymes), empresas que en el ejercicio en curso cumplan las siguientes condiciones:
  - ~ Volumen de operaciones inferior a 5 millones de euros.
  - ~ Plantilla media inferior a 25 trabajadores y no inferior a la unidad.

Con mantenimiento de empleo:

  - ~ **20%**, por los primeros 300.000€ de base imponible.
  - ~ **25%**, resto de base imponible.

## DEDUCCIONES DE LA CUOTA

- De acuerdo con el siguiente cuadro resumen:

MODALIDAD	%PORCENTAJES DEDUCCIÓN
~ Investigación y Desarrollo (I+D)	25% - 42%
~ Personal investigador cualificado	17%
~ Innovación tecnológica (I <sub>T</sub> )	12%
~ Producciones cinematográficas	18%
~ Coproductor financiero	5%
~ Inversiones medioambientales	8%
~ Formación nuevas tecnologías	1% / 2%
~ Reinversión de beneficios extraordinarios	12%
~ Inversión de beneficios, compra activos (ERD)	10% 5%

- Con los siguientes límites:

- ✓ **25% de la Cuota Íntegra Ajustada Positiva**

Cuota Íntegra

(-) Deducciones por doble imposición

(-) Bonificaciones

---

### Cuota Íntegra Ajustada Positiva

(El límite incluye a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios).

- ✓ **50% de la Cuota Íntegra Ajustada Positiva**, cuando la deducción por inversiones en I+D e innovación tecnológica del período exceda, por sí misma, del 10% de la cuota líquida.