

Capítulo 11

Operaciones relacionadas con la actividad de la empresa

Contenido

1. Conceptos a tener en cuenta en las operaciones comerciales
2. Operaciones comerciales
3. Operaciones comerciales del socio a la sociedad
4. Operaciones comerciales de la sociedad al socio

1. Conceptos a tener en cuenta en las operaciones comerciales

En este capítulo se van a estudiar las diferentes opciones que se ofrecen para operaciones comerciales entre partes vinculadas.

Las posibilidades que se presentan dentro de las diversas actividades económicas que puede realizar una empresa, generaría una casuística que sería imposible de esquematizar o concretar con una información clara.

Antes de empezar a desarrollar los supuestos que se pueden generar en estas operaciones comerciales es necesario realizar una serie de puntualizaciones, relacionadas con el IVA, las retenciones, la realidad de la operación y las características propias de la actividad a analizar.

El Impuesto sobre el Valor Añadido

Para la aplicación de las normas especiales del Impuesto sobre el valor añadido, se deben recordar los requisitos contenidos en la LIVA.

En el **artículo 79.5 de la LIVA** se contemplan las reglas y requisitos para la aplicación de vinculación en las operaciones que tributan por el impuesto sobre el valor añadido.

La especialidad creada con respecto del concepto y la valoración reflejada en la normativa del impuesto sobre sociedades es que no se trata de una mera translación de los contenidos expresados anteriormente respecto de las operaciones vinculadas para los impuestos directos.

Del estudio de las especialidades en el impuesto sobre el valor añadido para las operaciones donde existe vinculación hay que recordar que se centran en los siguientes puntos:

- La **definición de vinculación en el IVA** exige como requisitos que:
 - Al menos una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades, impuesto sobre la renta de las personas físicas o impuesto sobre la renta de no residentes.

- En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.
 - En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y parientes próximos (cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive).
 - En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos del régimen especial y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.
 - En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.
- Los requisitos exigidos para la **aplicación de la regla de valoración especial** establecen que únicamente se aplicará cuando:
- El destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.
 - El empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata:
 - ▮ Tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.
 - ▮ Tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.
- La **definición de valor normal de mercado**: se entiende como aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

Las retenciones

Como ya se ha ido analizando en los capítulos anteriores, las retenciones necesitan una importante aclaración. La simple aplicación de las normas de operaciones vinculadas, por la que se modifica el precio acordado entre las partes por el valor de mercado, no supone en sí mismo una norma especial para la práctica de las retenciones. En consecuencia, la aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas no implica la obligación de practicar necesariamente mayores retenciones. En los supuestos en los que se practican ajustes secundarios, donde hay un traspaso económico a favor del socio, al ser considerados como repartos de dividendos, estos sí necesitan la práctica de retenciones o ingresos a cuenta.

La importancia de la realidad de la operación

En este punto donde nos detendremos brevemente, se pretende realizar una labor de prevención para evitar males mayores. En el primer capítulo ya se comentó que el nacimiento de las normas de operaciones vinculadas se fundamenta en la necesidad de comparar o asimilar los valores a precios independientes. Esta exigencia se basa en una desconfianza de la normativa en general, de los acuerdos entre las personas relacionadas. Desde este punto de partida, por lo tanto, es necesario chequear y confirmar respecto de la realidad de los hechos contratados, los siguientes puntos:

- Que se trata de un negocio cierto y no anómalo.
- Que el negocio se ha desarrollado con los requisitos del criterio del reconocimiento o registro contable.
- Que se documente correctamente la operación y forma de pago.

Características de la actividad empresarial

Entre las diferentes posibilidades que existen por operaciones relativas a la actividad propia de una empresa es importante también destacar la distinción entre **negocios con existencias o con activos no corrientes**:

- Por la distinción contable que existe respecto de la posible depreciación que se produzca y sus consecuencias fiscales.

- Por la importancia residente respecto de la fiscalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de los inmuebles.
- Por la amortización correcta o no procedente y su posible deducibilidad.
- Por la existencia de operaciones especiales como arrendamiento financiero o *lease-back*.

Dentro del universo de operaciones que pueden realizar los empresarios con personas o entidades vinculadas, en este capítulo y en el siguiente nos vamos a centrar en:

- Operaciones comerciales.
- Transmisiones de activos no corrientes.
- Alquileres.

Los **elementos** que van a resultar **básicos** para localizar los diferentes supuestos se centran en tres puntos:

- La persona que realiza la operación.
- La participación del socio en la sociedad interviniente.
- El precio acordado por las partes en la operación.

2. Operaciones comerciales

Este apartado contiene las operaciones que realiza un empresario o profesional, sea una persona física, jurídica o entidad. Las posibilidades que nacen por las actividades realizadas son tantas como la imaginación nos podría otorgar. A título de ejemplo se van a relacionar varios tipos de actividades, pero obviamente todo será aplicable tanto a entregas de bienes como prestaciones de servicios, a actividades de construcción o fabricación como de comercio al por mayor o al por menor.

Los elementos a tener en cuenta que exigen poner atención a las operaciones comentadas en este apartado, son:

- La confirmación de la **realidad** de las operaciones.
- La **documentación** que sirva de prueba a las valoraciones realizadas.

- Las **consecuencias** que conllevaría la modificación de valores, como por ejemplo la elevación de la cifra de negocios que supusiera la pérdida de la condición de empresa de reducida dimensión y, por ende, todos los beneficios contenidos en la legislación del Impuesto sobre Sociedades.
- La pérdida de ahorro económico en las operaciones entre partes vinculadas, ya que la aplicación de las normas especiales supone la equiparación con valores independientes.
- La necesidad de tener la cultura fiscal y el chequeo de estas operaciones para poder programar y planificar las consecuencias en el caso de la modificación de valores.

A continuación se van a diferenciar básicamente las operaciones que se realicen por el socio o por la sociedad dominada.

3. Operaciones comerciales del socio a la sociedad

La participación que tenga el socio en la sociedad va a resultar fundamental para poder estudiar las consecuencias en este caso.

El resumen de los efectos para este tipo de operaciones será:

- Para el **socio** tendrá un tratamiento distinto según sea socio único o tenga participación inferior al 100%, por ello:
 - Se considerará **mayor valor de sus participaciones o dividendos**, por la parte que es socio o cuando se trate de un socio único.
 - Se considerará **donación o utilidad**, por la parte en la que el socio no tiene participación (resto de la participación inferior al 100%).
- Para la **sociedad**, habrá que distinguir también la participación y determinar para quién va destinado el beneficio obtenido, por ello:
 - Por la parte que está participada, se considera **reparto de dividendos o aportación de socios**.
 - Y en la proporción que no está participada por la otra parte, se considera una **donación o ingreso**.

En cuanto al **precio acordado** entre ambas partes pueden existir tres ca-
suísticas:

- Que sea **superior** al precio de referencia en las operaciones vinculadas (valor normal de mercado).
- Que sea **inferior** al precio de referencia en las operaciones vinculadas (valor normal de mercado).
- Que sea **condonado** por el **acreedor comercial**.

3.1. Del socio único a la sociedad por un precio inferior al valor de mercado

Cuando el precio pactado es inferior al de mercado, la persona o entidad que recibe la operación se beneficia y en este caso, tratándose de la sociedad, obtiene un traspaso económico que por la relación societaria se concibe como **aportación por parte del socio a la sociedad con destino a los fondos propios**. Por su parte, el socio único verá incrementar el valor de sus participaciones.



Caso práctico 11.1

PABLO OLVERA, S. L. que se dedica a la fabricación de muebles de madera, es el socio único de **OLVERA, S. A.** y le ha vendido una partida de mercaderías por importe de 150.000 €, pagada por transferencia bancaria, siendo el valor de mercado de esas mercaderías de 180.000 €.

Sin embargo, ambas partes deciden aplicar las normas sobre operaciones vinculadas en la valoración.

¿Cómo se contabilizará y tributará la operación comercial considerada como vinculada?

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

SOLUCIÓN**CONTABILIDAD**

En aplicación de las normas contables, PABLO OLVERA, S. L. por la venta de las mercaderías al tratarse de una operación entre socio y sociedad, se consideran partes vinculadas y, por lo tanto, se aplicarán las normas de operaciones vinculadas. En este caso es inferior el precio acordado (150.000 €) al valor razonable (180.000 €), por lo que deberá registrar la venta por este valor y ajustar la diferencia a tenor del traspaso económico que se produce a favor de la sociedad, teniendo la consideración para el socio como un mayor valor de sus participaciones. Por lo tanto, el asiento será:

181.500	572	Bancos			
30.000	2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo			
			Ventas de mercaderías	700	180.000
			Hacienda Pública, IVA repercutido (150.000 x 21%)	477	31.500

En la contabilidad de la sociedad, OLVERA, S. A., por la compra de las mercaderías, al tratarse de una operación entre socio y sociedad en aplicación de las normas contables, son partes vinculadas y se aplicarán las normas de partes vinculadas. En este caso, es inferior el precio acordado (150.000 €) al valor razonable (180.000 €), por lo que deberá registrar la compra por este valor y ajustar la diferencia a tenor del traspaso económico que se produce a favor de la sociedad como una aportación directa de los socios, siendo el asiento:

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

180.000	600	Compras de mercaderías			
31.500	472	Hacienda Pública, IVA soportado			
			Bancos	572	181.500
			Aportaciones de socios o propietarios	118	30.000

FISCALIDAD

La fiscalidad, al considerar esta operación comercial como vinculada, se calcula a valor normal de mercado siendo las consecuencias las siguientes:

1. Para la sociedad vendedora y socio, PABLO OLVERA, S. L. son:

- a. El ajuste primario supone calcular la operación a valor normal de mercado y, puesto que contablemente así se ha registrado, no se produce ningún ajuste extracontable.
- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico, que en este caso sí que está reconocido contablemente como mayor valor de las participaciones en la sociedad compradora de cara a una futura transmisión.
- c. La base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido se calculará por el valor de la contraprestación, ya que la operación no cumple el requisito para encontrarse en alguno de los casos contenidos en el artículo 79.5 de la LIVA.

2. Para la sociedad compradora y dominada, OLVERA, S. A. será:

- a. El ajuste primario supone calcular la operación a valor normal de mercado y, puesto que contablemente así se ha registrado, no se produce ningún ajuste extracontable.
- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico, que en este caso sí que está reconocido contablemente como aportación a los fondos propios de la sociedad y, por aplicación del artículo 21 bis del RIS, no tiene consecuencias en la base imponible.
- c. La base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido se calculará por el valor de la contraprestación, ya que la operación no cumple el requisito de encontrarse en alguno de los casos contenidos en el artículo 79.5 de la LIVA.

3.2. Del socio único a la sociedad por un precio superior al valor de mercado

Cuando el precio pactado es superior al de mercado la persona o entidad que realiza la operación se beneficia y, en este caso, tratándose del socio obtiene **un dividendo de su sociedad** que realiza un **reparto de sus fondos propios**.



Caso práctico 11.2

POZOS, S. A., socio único de la sociedad CÁNTARAS, S. A., se dedica a la promoción inmobiliaria y le ha emitido a dicha sociedad una factura por construcciones y reformas diversas por importe de 165.000 €. La operación es abonada mediante transferencia bancaria. El valor de mercado de unas prestaciones de servicios similares asciende a 115.000 €.

Ambas partes deciden aplicar las normas sobre operaciones vinculadas y valorar la operación a valor normal de mercado.

Contabilice y tribute acorde a la decisión adoptada.

SOLUCIÓN

La prestación de servicios al estar realizada entre un socio y su sociedad (partes vinculadas) se considera una operación vinculada, y por lo tanto, se tendrán que aplicar las normas sobre vinculación.

CONTABILIDAD

Como en este caso es superior el precio acordado (165.000 €) al valor razonable (115.000 €), POZOS, S. A., deberá registrar los ingresos por prestaciones de servicios por este último valor y ajustar la diferencia a tenor del traspaso económico que se produce a favor del socio, teniendo la consideración de obtención de dividendos. Por lo tanto, el asiento será:

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

199.650	572	Bancos			
			Prestaciones de servicios (Obra ejecutada y certificada)	705	115.000
			Hacienda pública, IVA repercutido (165.000 x 21%)	477	34.650
			Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	760	50.000

En la contabilidad de la sociedad CÁNTARAS, S. A., por la prestación de servicios recibida, se aplicarán las normas sobre operaciones vinculadas. En este caso, se deberán registrar los gastos correspondientes por el valor razonable (115.000 €) de la operación y se ajustará la diferencia a tenor del traspaso económico que se produce a favor del socio, teniendo para la sociedad, la consideración de reparto de dividendos.

115.000	606	Certificaciones de obra			
34.650	472	Hacienda Pública, IVA soportado (165.000 x 21%)			
50.000	113	Reservas voluntarias			
			Bancos	572	199.650

NOTA: Se utiliza la cuenta 606, porque se trata de una adaptación de las Normas de Adaptación del PGC. Esta cuenta suele ser utilizada en la contabilidad de las empresas constructoras.

FISCALIDAD

La fiscalidad, al considerar esta operación comercial como vinculada y su cálculo a valor normal de mercado, las consecuencias son las siguientes:

1. Para la sociedad que presta el servicio y socio único, POZOS, S. A., son:

a. El ajuste primario supone calcular la operación a valor normal de mercado y, puesto que contablemente así se ha registrado, no se produce ningún ajuste extracontable.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico, reconocido contablemente como obtención de dividendos de la sociedad compradora.*
- c. Por aplicación de las normas fiscales y para evitar la doble imposición societaria, no se han practicado retenciones, ya que se tratan de relaciones societarias con participación superior al 5%.*

2. Para la sociedad compradora y dominada, CÁNTARAS, S. A., será:

- a. El ajuste primario supone calcular la operación a valor normal de mercado y puesto que contablemente así se ha registrado, no se produce ningún ajuste extracontable.*
- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico, que en este caso sí que está reconocido contablemente como distribución de los fondos propios de la sociedad compradora y por aplicación del artículo 21 bis del RIS no tiene consecuencias en la base imponible del impuesto.*
- c. Por aplicación de las normas para evitar la doble imposición societaria no se han practicado retenciones al tratarse de relaciones societarias con participación superior al 5%.*

Para ambas partes, la base imponible del IVA se ha calculado por el valor de la contraprestación (aunque sea superior al valor de mercado), ya que la operación no cumple con ninguno de los requisitos para encontrarse en alguno de los casos contenidos en el artículo 79.5 de la LIVA. Si se pretendiera modificar la factura se deberá atener a los límites establecidos en la legislación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.3. Del socio único a la sociedad, condonando el precio

En estos casos, la solución tiene dos análisis:

- La valoración de la operación inicialmente, que podrá suponer una modificación del precio acordado si varía con el calculado a valor normal de mercado.
- La condonación de la deuda nacida con motivo de la operación, donde la obligada al pago es la sociedad participada, que es quien recibe el bien o el servicio. Este hecho trae como consecuencia que el favorecimiento en beneficio de la sociedad se considere como una **aportación del socio al patrimonio neto de la sociedad**.



Caso práctico 11.3

CASTILLO, S. A. se dedica a la fabricación de artículos de complementos de mujer y es socio único de **MODAS CASTILLO, S. A.**, que se dedica a la venta de bisutería. **CASTILLO, S. A.** le ha vendido una partida de collares y pulseras a **MODAS CASTILLO, S. A.**, por importe de 40.000 €, quedando la operación pendiente de pago. El valor de mercado de esas mercaderías asciende a 65.000 €.

Ante la situación de crisis, el proveedor decide posteriormente la condonación de la deuda comercial.

Ambas partes deciden aplicar las normas sobre operaciones vinculadas, y, por lo tanto, establecer una contabilidad y fiscalidad ajustadas.

Analice la operación comercial atendiendo a las normas sobre vinculación.

SOLUCIÓN

CONTABILIDAD

CASTILLO, S. A. (socio único), por la venta de las mercaderías al tratarse de una operación entre socio y sociedad, en aplicación de las normas contables son partes vinculadas y se aplicarán las normas de partes vinculadas. Como el precio acordado (40.000 €) es inferior al valor razonable (65.000 €), se deberá registrar la venta por este último valor y ajustar la diferencia a tenor del traspaso económico que se produce a favor de la sociedad, teniendo la consideración para el socio como un mayor valor de sus acciones. Por lo tanto, el asiento será:

48.400	433	Cientes, empresas del grupo			
25.000	2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo			
			Ventas de mercaderías	700	65.000
			Hacienda Pública, IVA repercutido (40.000 x 21%)	477	8.400

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

La contabilización de la condonación de la deuda por el socio único CASTILLO, S. A. será:

48.400	2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo			
			Clientes, empresas del grupo	433	48.400

En la contabilidad de la sociedad MODAS CASTILLO, S. A. por la compra de las mercaderías, al igual que en el análisis contable anterior, se aplicarán las normas sobre partes vinculadas. En este caso, la sociedad deberá registrar la compra por el valor razonable (65.000 €) y ajustar la diferencia a tenor del traspaso económico que se produce a favor de la sociedad, como una aportación directa del socio a la sociedad, siendo el asiento el siguiente:

65.000	600	Compras de mercaderías			
8.400	472	Hacienda pública, IVA soportado (40.000 x 21%)			
			Proveedores, empresas del grupo	403	48.400
			Aportaciones de socios o propietarios	118	25.000

El asiento por la condonación de la deuda otorgada a la sociedad, será:

48.400	403	Proveedores, empresas del grupo			
			Aportaciones de socios o propietarios	118	48.400

FISCALIDAD

La fiscalidad al considerar esta operación comercial como vinculada, se calcula a valor normal de mercado, y por lo tanto:

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

1. Para el socio vendedor y dominante, CASTILLO, S. A., las consideraciones son:

- a. El ajuste primario supone calcular la operación a valor normal de mercado y, puesto que contablemente así se ha registrado, no se produce ningún ajuste extracontable.*
- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico, que en este caso sí que está reconocido contablemente como mayor valor de las participaciones en la sociedad compradora de cara a una futura transmisión.*
- c. La condonación supone un traspaso económico a favor de la sociedad, que se traduce en mayor valor de las participaciones del socio en la sociedad.*

2. Para la sociedad compradora y dominada, MODAS CASTILLO, S. A., serán:

- a. Por el ajuste primario, no procede ningún ajuste extracontable, ya que la operación está contabilizada a valor normal de mercado.*
- b. El ajuste secundario, supone la consideración del fondo económico como aportación a los fondos propios de la sociedad compradora (así está contabilizado) y en aplicación del artículo 21 bis del RIS, no tiene consecuencias en la base imponible del impuesto.*
- c. La condonación supone un traspaso económico a favor de la sociedad como aportación a fondos propios y tampoco tendrá consecuencias en la base imponible según el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.*

3.4. Del socio con participación inferior al 100% a la sociedad, por un precio inferior al valor de mercado

En esta casuística es importante atender a los siguientes puntos:

- Como la participación del socio es inferior al 100%, va a existir una parte en la que tanto el socio como la sociedad operan como partes sin relación societaria.
- El beneficio obtenido en este caso es a favor de la sociedad, ya que obtiene una entrada en su patrimonio neto, directamente de su socio.
- La valoración a valor normal de mercado tiene una doble consecuencia para ambas partes:
 - El socio obtiene un mayor valor de sus participaciones en la sociedad, por la parte por la que es socio; y una donación de un tercero, por la parte por la que no lo es.

- La sociedad obtiene una aportación a sus fondos propios proveniente del porcentaje de participación del socio; y un ingreso corriente, por la parte sin relación societaria con el socio.



Caso práctico 11.4

PRADO DEL REY, S. A. se dedica a la fabricación de productos de estética y es socio con una participación del 60% de la sociedad **BELLEZA PRADO DEL REY, S. A.** El socio le ha vendido a su sociedad **BELLEZA PRADO DEL REY, S. A.** una partida de mercaderías por importe de 120.000 €, pagada mediante transferencia bancaria. El valor normal de mercado de esas mercaderías asciende a 145.000 €.

Las partes deciden establecer una contabilidad y fiscalidad ajustadas, es decir, aplicar las normas sobre operaciones vinculadas.

Analice la operación comercial vinculada, teniendo en cuenta el porcentaje de participación del socio.

SOLUCIÓN

Al haberse realizado la operación comercial entre un socio y su sociedad, en aplicación de las normas contables son partes vinculadas y se aplicarán por lo tanto las normas de partes vinculadas.

CONTABILIDAD

La venta de mercaderías para el socio PRADO DEL REY, S. A., atendiendo a que el precio acordado (120.000 €) es inferior al valor razonable (145.000 €), se debe registrar por este último valor. Además se debe ajustar la diferencia atendiendo al traspaso económico que se produce para la sociedad, teniendo la consideración para el socio, como:

- Un mayor valor de sus acciones en la sociedad, en la proporción de su participación, $(145.000 - 120.000) \times 60\% = 15.000 \text{ €}$.*
- Una donación a una sociedad independiente, por el resto $(145.000 - 120.000) \times 40\% = 10.000 \text{ €}$.*

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

El asiento será el siguiente:

145.200	572	Bancos			
15.000	2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo			
12.100	676	Donación por operaciones con partes vinculadas			
			Venta de mercaderías	700	145.000
			Hacienda pública, IVA repercutido (120.000 x 21%)	477	25.200
			Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas (21%)	4751	2.100

En la contabilidad de la sociedad BELLEZA PRADO DEL REY, S. A., por la compra de las mercaderías se deberá registrar la venta a valor normal de mercado (145.000 €) y ajustar la diferencia a tenor del traspaso económico que se produce a favor de la sociedad, considerándose:

- a. En la proporción de la participación del socio, como una aportación de este a los fondos propios de la sociedad, $(145.000 - 120.000) \times 60\% = 15.000 \text{ €}$.*
- b. Por el resto, como un ingreso proveniente de un tercero, $(145.000 - 120.000) \times 40\% = 10.000 \text{ €}$.*

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

El asiento será:

145.000	600	Compras de mercaderías			
25.200	472	Hacienda Pública, IVA soportado (21%)			
2.100	473	Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta (10.000 x 21%)			
			Bancos	572	145.200
			Aportaciones de socios o propietarios	118	15.000
			Beneficio por operaciones con partes vinculadas	779	12.100

FISCALIDAD

La fiscalidad, al considerar esta operación comercial como vinculada, se calcula a valor normal de mercado siendo las consecuencias para el socio y para la sociedad, las siguientes:

1. Para la sociedad vendedora y socio, PRADO DEL REY, S. A., son:

- a. El ajuste primario supone calcular la operación a valor normal de mercado, y puesto que contablemente así se ha registrado, no se produce ningún ajuste extracontable.*
- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico, que en este caso sí que está reconocido contablemente en la proporción de su participación como un mayor valor de sus acciones y por el resto como una donación a una sociedad independiente. Este último apunte obligará a realizar un ajuste extracontable positivo al tratarse de un gasto fiscalmente no deducible.*
- c. Por aplicación de las normas para evitar la doble imposición societaria no se han practicado retenciones al tratarse de relaciones societarias con participación superior al 5% por la parte que se trata de reparto de dividendo, sin embargo, por el resto on el tratamiento de utilidad, sí que habría que practicar el ingreso a cuenta.*

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

2. Para la sociedad compradora y dominada, BELLEZA PRADO DEL REY, S. A., será:

- a. El ajuste primario supone calcular la operación a valor normal de mercado, y puesto que contablemente así se ha registrado, no se produce ningún ajuste extracontable.*
- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico, que en este caso sí que está reconocido contablemente en la proporción de su participación como una aportación del socio a sus fondos propios, y por el resto como una donación de un tercero. Desde el momento en que se ha contabilizado no tiene consecuencias en la base imponible.*
- c. Por aplicación de las normas, para evitar la doble imposición societaria no se han practicado retenciones, al tratarse de relaciones societarias con participación superior al 5% por la parte que se trata de mayores fondos propios, sin embargo, por el resto, al tratarse de un ingreso, sí que habría que practicar el ingreso a cuenta.*

Al no cumplir los requisitos para encontrarse en alguno de los casos contenidos en el artículo 79.5 del LIVA, la base imponible del IVA se calculará por el valor de la contraprestación, 120.000 €. Si se pretendiera modificar la factura, se debe atender a los límites establecidos en la legislación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.5. Del socio con participación inferior al 100% a la sociedad, por un precio superior al valor de mercado

En este tipo de operaciones se plantean diversas características que van a determinar tanto el ajuste primario, por el cual se deberá reducir el valor acordado al ser superior al valor normal de mercado; como el ajuste secundario, que se determinará en función de que la participación del socio sea inferior a la totalidad del capital y de que el beneficio económico obtenido es por parte del socio.

En conclusión los puntos a considerar por este tipo de transacciones comerciales son:

- La valoración de la operación debe ajustarse al valor normal de mercado, por lo que el gasto o ingreso correspondiente será inferior al acordado.
- La participación al ser inferior al 100%, tanto el socio como la sociedad operan como partes sin relación societaria, solo en la proporción que supera a la participación.

- En sede de la sociedad, el ajuste secundario produce un primer efecto por la parte que está participada por el socio, que es la de distribución de beneficios y por la parte que excede a la participación será considerada como un gasto por donación.
- En sede del socio, el ajuste secundario produce un primer efecto por la parte que participa en la sociedad y se califica como obtención de dividendos y por la parte que excede a su participación será considerada como una utilidad obtenida.



Caso práctico 11.5

GUADIARO, S. A., que se dedica a la realización de eventos y espectáculos, es el socio con una participación del 80% de la sociedad **EVENTOS GUADIARO, S. A.**, cuya actividad es la gestión de salas de fiesta. El socio le ha emitido a la sociedad una factura por los servicios prestados en el verano, por importe de 360.000 €. La operación se queda pendiente de pago y el valor normal de mercado por operaciones similares asciende a 180.000 €.

Ambas partes deciden aplicar las normas sobre operaciones vinculadas, por lo que al final la contabilidad y fiscalidad están ajustadas.

¿Qué consecuencias fiscales y contables tiene la decisión de valorar a valor razonable?

SOLUCIÓN

Al tratarse de una operación entre socio y sociedad, en aplicación de las normas contables, se consideran partes vinculadas y se aplicarán las normas de operaciones vinculadas.

CONTABILIDAD

Para el socio GUADIARO, S. A., la prestación de servicios al ser superior el precio acordado (360.000 €) al valor razonable (180.000 €), se registrarán los ingresos por prestaciones de servicios por el valor razonable y se ajustará la diferencia a tenor del traspaso económico que se produce a favor del socio, teniendo la consideración como:

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

a. Obtención de dividendos, en la proporción de su participación $(360.000 - 180.000) \times 80\% = 144.000 \text{ €}$.

b. Una utilidad por otros ingresos derivados de sus acciones, por el resto $(360.000 - 180.000) \times 20\% = 36.000 \text{ €}$.

El asiento será:

435.600	433	Cientes, empresas del grupo			
7.560	473	Hacienda pública retenciones y pagos a cuenta $(36.000 \times 21\%)$			
			Prestaciones de servicios	705	180.000
			Hacienda Pública, IVA repercutido $(360.000 \times 21\%)$	477	75.600
			Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	760	144.000
			Beneficio por operaciones con partes vinculadas	779	43.560

En la contabilidad de la sociedad EVENTOS GUADIARO, S. A. se registrarán los gastos correspondientes por la prestación de servicios por el valor razonable y la diferencia que se produce a favor del socio tendrá la consideración de:

a. Reparto de dividendos, en base a la participación del socio en la sociedad $(360.000 - 180.000) \times 80\% = 144.000 \text{ €}$.

b. Donación a un tercero, por el resto $(360.000 - 180.000) \times 20\% = 36.000 \text{ €}$.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

180.000	6071	Trabajos realizados por otras empresas del grupo			
75.600	472	Hacienda Pública, IVA soportado (21%)			
144.000	113	Reservas voluntarias			
43.560	676	Donación por operaciones con partes vinculadas			
			Proveedores, empresas del grupo	403	435.600
			Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas (21%)	4751	7.560

FISCALIDAD

La fiscalidad, al estar considerada la operación comercial como vinculada, se calcula a valor normal de mercado, teniendo en cuenta las siguientes consecuencias:

1. Para la sociedad que presta el servicio, GUADIARO, S. A. (socio), son:

- a. El ajuste primario, al valorar la operación a valor normal de mercado y puesto que contablemente así se ha registrado, no se produce ningún ajuste extracontable.*
- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico, que en este caso sí que está reconocido contablemente como obtención de dividendos de la sociedad adquirente por la parte que es socio, pero en el resto se considera como un ingreso más, por lo tanto, no se produce ningún ajuste extracontable en la declaración del Impuesto sobre Sociedades.*
- c. Por aplicación de las normas, para evitar la doble imposición societaria, no se han practicado retenciones por los dividendos obtenidos al tratarse de relaciones societarias con participación superior al 5%; sin embargo, por el resto en cuanto a la utilidad, sí que se debe practicar el ingreso a cuenta.*

>> Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

2. Para la sociedad que recibe el servicio, EVENTOS GUADIARO, S. A. (dominada) será:

- a. El ajuste primario supone calcular la operación a valor normal de mercado, y puesto que contablemente así se ha registrado, no se produce ningún ajuste extracontable.*
- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico, que en este caso sí que está reconocido contablemente como distribución de los fondos propios de la sociedad adquirente sin consecuencias en la base imponible, pero en la parte proporcional que es socio, ya que por el resto es un beneficio que le realiza a un tercero y al registrarse como donación, tiene la consideración de liberalidad y en conclusión, según el artículo 14 de la LIS, no es deducible, debiendo realizar un ajuste positivo al resultado contable.*
- c. Por aplicación de las normas, para evitar la doble imposición societaria, no se han practicado retenciones al tratarse de relaciones societarias con participación superior al 5% por la parte que se trata de reparto de dividendo; sin embargo, por el resto en concepto de liberalidad, sí se practica el ingreso a cuenta.*

El Impuesto sobre el Valor Añadido se calculará la base imponible por el valor de la contraprestación (aunque sea superior al valor de mercado), ya que la operación no cumple el requisito de encontrarse en alguno de los casos contenidos en el artículo 79.5 del LIVA. Si se pretendiera modificar la factura se debe de atener a los límites establecidos en la legislación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.6. Del socio con participación inferior al 100% a la sociedad, por un precio inferior al valor de mercado, condonando el precio

En esta casuística es importante atender a los siguientes puntos:

- Como la participación del socio es inferior al 100%, va a existir una parte en la que tanto el socio como la sociedad operan como partes sin relación societaria.
- El beneficio obtenido en este caso es a favor de la sociedad (y en la parte que es participada por el socio), ya que obtiene una entrada en su patrimonio neto, directamente de su socio.

- La valoración a valor normal de mercado tiene una doble consecuencia para ambas partes:
 - El socio obtiene un mayor valor de sus participaciones en la sociedad, por la parte por la que es socio; y realiza un gasto en concepto de una donación de un tercero, por la parte por la que no lo es.
 - La sociedad obtiene una aportación a sus fondos propios proveniente del porcentaje de participación del socio; y un ingreso corriente, por la parte sin relación societaria con el socio.

- La condonación de la deuda supone los mismos efectos del ajuste secundario para la sociedad y el socio que se acaba de comentar, teniendo la obligación de distinguir la parte que corresponde con la participación del socio del resto de la diferencia de valoración.



Caso práctico 11.6

ALGAIDA, S. L., que se dedica a la venta al por mayor de productos de ferretería, cerrajería y tornillería, es socio con una participación del 55% de HIERROS ALGAIDA, S. L., cuya actividad es de ferretería. ALGAIDA, S. L. le ha vendido una partida de mercaderías a HIERROS ALGAIDA, S. L. por importe de 45.000 €, pagada por transferencia bancaria la mitad, quedando pendiente de pago el resto. El valor de mercado de esas mercaderías asciende a 70.000 €.

En el momento del pago y ante una situación de dificultad de tesorería, decide el socio condonarle la parte pendiente a la sociedad.

Ambas partes deciden aplicar las normas sobre operaciones vinculadas. Contabilidad y fiscalidad ajustadas.

Analice la operación vinculada entre socio y sociedad, teniendo en cuenta la condonación.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

SOLUCIÓN

CONTABILIDAD

En la contabilidad del socio ALGAIDA, S. L., por la venta de las mercaderías, al tratarse de una operación entre socio y sociedad, se aplicarán las normas de partes vinculadas. En este caso, es inferior el precio acordado (45.000 €) al valor razonable (70.000 €), por lo que deberá registrar la venta por este último valor y ajustar la diferencia a tenor del traspaso económico que se produce a favor de la sociedad, teniendo la consideración para el socio:

- a. En la proporción de su participación, como un mayor valor de sus participaciones por la aportación a los fondos propios de la sociedad, $(70.000 - 45.000) \times 55\% = 13.750 \text{ €}$.
- b. Por el resto que no es socio, como una donación a una sociedad independiente, $(70.000 - 45.000) \times 45\% = 11.250 \text{ €}$.

El asiento será:

27.225	572	Bancos			
27.225	433	Clientes empresas del grupo			
13.750	2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo			
13.612,50	676	Donación por operaciones con partes vinculadas			
			Ventas de mercaderías	700	70.000
			Hacienda Pública, IVA repercutido (45.000 x 21%)	477	9.450
			Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas (21%)	4751	2.362,50

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

En el momento del pago y ante la condonación de la deuda pendiente, en la contabilidad del socio se registrará un mayor valor de sus participaciones (por aportación a los fondos propios) en la sociedad por la parte que es socio ($27.225 \times 55\% = 14.973,75 \text{ €}$) y por el resto ($27.225 \times 45\% = 12.251,25 \text{ €}$), como una donación a una sociedad independiente.

14.973,75	2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo			
14.824,01	676	Donación por operaciones con partes vinculadas (12.251,25 + 2.572,76)			
			Clientes, empresas del grupo	433	27.225
			Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas (12.251,25 x 21%)	4751	2.572,76

En la contabilidad de la sociedad HIERROS ALGAIDA, S. L., por la compra de las mercaderías y su valoración a valor normal de mercado, surge la misma diferencia (25.000 €) que en la parte del socio; siendo el registro el siguiente:

- a. En la proporción de su participación, como una aportación del socio a sus fondos propios ($70.000 - 45.000$) x 55% = 13.750 €.*
- b. Por el resto, como ingresos derivados de partes vinculadas, ($70.000 - 45.000$) x 45% = 11.250 €.*

>> Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

El asiento será:

70.000	600	Compras de mercaderías			
9.450	472	Hacienda Pública, IVA soportado (21%)			
2.362,50	473	Hacienda pública retenciones y pagos a cuenta (11.250 x 21%)			
			Bancos	572	27.225
			Proveedores, empresas del grupo	403	27.225
			Aportaciones de socios o propietarios	118	13.750
			Beneficio por operaciones con partes vinculadas	779	13.612,50

En el momento del pago y ante la condonación de la deuda pendiente, para la sociedad tendrá las siguientes consecuencias: en la proporción de la participación del socio, como una aportación de este a sus fondos propios ($27.225 \times 55\% = 14.973,75 \text{ €}$), y por el resto que no es socio, como ingresos derivados de partes vinculadas ($27.225 \times 45\% = 12.251,25 \text{ €}$). Su contabilización será:

27.225	403	Proveedores empresas del grupo			
2.572,76	473	Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta (12.251,25 x 21%)			
			Aportaciones de socios o propietarios	118	14.973,75
			Beneficio por operaciones con partes vinculadas (12.251,25 + 2.572,76)	779	14.824,01

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

FISCALIDAD

La fiscalidad, como esta operación comercial se considera vinculada y se calcula a valor normal de mercado, surge el análisis de una serie de ajustes fiscales para ambas partes, tales como:

1. Para el socio vendedor, ALGAIDA, S. L.:

- a. Ajuste primario, no procede practicar ningún ajuste extracontable, ya que la operación de venta se ha calculado a valor normal de mercado y está contabilizada así.*
- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico, que en este caso sí que está reconocido contablemente en la proporción de su participación, como un mayor valor de sus participaciones de la sociedad por la aportación realizada, y por el resto, como una donación a una sociedad independiente. Este último apunte obligará a realizar un ajuste extracontable positivo al tratarse de un gasto fiscalmente no deducible.*
- c. La donación supone en la proporción de sus participaciones un traspaso económico a favor de la sociedad como aportación a los fondos propios y será considerada como mayor valor de las participaciones en la sociedad compradora de cara a una futura transmisión y, sin embargo, el resto o exceso se ha contabilizado correctamente como una donación. Fiscalmente, como la donación no es deducible en el Impuesto sobre Sociedades, se deberá aumentar el resultado contable en esa cifra.*
- d. Por aplicación de las normas sobre retenciones, y al tratarse el hecho imponible de una utilidad (donación), sí que se deberá practicar el ingreso a cuenta correspondiente, y como se ha contabilizado, no corresponde ajuste alguno por este aspecto.*

2. Para la sociedad compradora y dominada, HIERROS ALGAIDA, S. L. será:

- a. El ajuste primario supone calcular la operación a valor normal de mercado, y puesto que contablemente así se ha registrado, no se produce ningún ajuste extracontable.*
- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico y como está reconocido contablemente, las consecuencias son las siguientes: en la proporción de su participación, se trata de una aportación del socio a los fondos propios de la sociedad, y por el resto, como un ingreso de un tercero. Desde el momento en que se ha contabilizado no tiene consecuencias en la base imponible.*

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

c. La condonación supone un traspaso económico a favor de la sociedad, que en la parte que está participada por el socio se beneficia porque se trata de una aportación a fondos propios y será considerada como tal. Por aplicación del artículo 21 bis del RIS no tiene consecuencias en la base imponible. En cuanto al exceso de la proporción societaria, se trata de un ingreso del ejercicio.

d. Sobre el ingreso, se aplican las normas sobre retenciones, habiéndose practicado el 21% de retención en su contabilización, ya que se considera utilidad (y no reparto de fondos propios) en la parte que no es socio y por lo tanto sujeta a retenciones. Esto implica que no procede ajuste alguno.

La base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, se calculará por el valor de la contraprestación, ya que la operación no cumple el requisito de encontrarse en alguno de los supuestos contenidos en el artículo 79.5 de la LIVA.

4. Operaciones comerciales de la sociedad al socio

En este tipo de operaciones además de detectar la parte que puede resultar beneficiada con la aplicación de las normas sobre vinculación, es necesario comprobar la participación que tenga el socio en la sociedad, ya que el ajuste secundario dependerá de dicho porcentaje puesto que tendrá un tratamiento distinto según sea socio único o tenga participación inferior al 100%.

El resumen de los **efectos** para este tipo de operaciones cuando sea **socio único**:

- Para el socio, si le transfiere un beneficio a la sociedad se considerará mayor valor de sus participaciones y si obtiene el beneficio de la sociedad, será calificado como dividendos.
- Para la sociedad, si beneficia al socio será considerado como reparto de dividendos y si el socio es quien realiza el traspaso patrimonial a la sociedad será aportación de socios.

Sin embargo, cuando **no se trata de una participación de la totalidad del capital social** habrá que conocer la proporción que no está participada por el socio porque para el socio o la sociedad será considerado como un gasto por donación o un ingreso.

En cuanto al precio acordado entre ambas partes pueden existir tres casuísticas:

- Que sea superior al precio de referencia en las operaciones vinculadas (valor normal de mercado).
- Que sea inferior al precio de referencia en las operaciones vinculadas (valor normal de mercado).
- Que sea condonado por el acreedor comercial.

4.1. De la sociedad al socio único por un precio inferior al valor de mercado

Estas operaciones se caracterizan por los siguientes elementos fundamentales:

- La participación del socio sobre la sociedad es del **100%**, hecho que tiene como consecuencia principal que el beneficio que se ocasione entre sociedad y socio tiene plenamente una relación societaria.
- La aplicación del valor normal de mercado pone de manifiesto que las partes han aplicado un valor inferior, por lo tanto, se deberá ajustar el precio acordado y esquemáticamente:
 - La sociedad deberá **aumentar el ingreso acordado**.
 - El socio deberá **reducir el gasto acordado**.
- El beneficio que se obtiene por aplicación del ajuste secundario recae sobre el socio, por lo que se aplica:
 - Sobre la sociedad como un **reparto de fondos propios**.
 - Sobre el socio como una **obtención de dividendos**.



Caso práctico 11.7

La sociedad SIDONIA, S. A. se dedica a la actividad de reparación de maquinaria y le realiza este servicio a su socio único MAQUINARIA SIDONIA, S. A. La sociedad le ha emitido una factura a su socio por varios trabajos realizados, por importe de 35.000 €. La operación es pagada por transferencia bancaria y ambas partes conocen que el valor de mercado de esa prestación de servicios asciende a 55.000 €.

Ambas partes deciden aplicar las normas sobre operaciones vinculadas. Contabilidad y fiscalidad ajustadas.

¿Cómo se contabilizará y tributará esta operación teniendo en cuenta que las partes han decidido valorar a valor normal de mercado?

SOLUCIÓN

Como la operación se ha realizado entre una sociedad y su socio único, entran en funcionamiento las normas sobre operaciones vinculadas, ya que las partes así son consideradas.

CONTABILIDAD

En la contabilidad de la sociedad SIDONIA, S. A., por la prestación de servicios realizada al socio, como el precio acordado (35.000 €) es inferior al valor razonable (55.000 €), se registrarán los ingresos por prestaciones de servicios por este último valor y se ajustará la diferencia a tenor del traspaso económico que se produce a favor del socio, teniendo la consideración para la sociedad como un reparto de dividendos. Por lo tanto el asiento será:

42.350	572	Bancos			
20.000	113	Reservas voluntarias			
			Prestaciones de servicios	705	55.000
			Hacienda Pública, IVA repercutido (35.000 x 21%)	477	7.350

En la contabilidad del socio único MAQUINARIA SIDONIA, S. A. la valoración de la operación a valor razonable (55.000 €), implica que se realizará un registro por los gastos ocasionados por el servicio recibido. Al ajustar la diferencia a tenor del traspaso económico que se produce a favor del socio, se deducirá que tiene la consideración de obtención de dividendos. El asiento será:

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

55.000	622	Reparaciones y conservación			
7.350	472	Hacienda Pública, IVA soportado (21%)			
			Bancos	572	42.350
			Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	760	20.000

FISCALIDAD

Al considerar esta operación comercial como vinculada, la fiscalidad se calcula a valor normal de mercado, siendo las consecuencias las siguientes:

1. Para la sociedad que presta el servicio y sociedad dominada SIDONIA, S. A., son:

- a. El ajuste primario supone calcular la operación a valor normal de mercado, y puesto que contablemente así se ha registrado, no se produce ningún ajuste extracontable.*
- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico, que en este caso sí que está reconocido contablemente como distribución de dividendos de la sociedad que presta el servicio.*
- c. Por aplicación de las normas, para evitar la doble imposición societaria no se han practicado retenciones, al tratarse de relaciones societarias con participación superior al 5%.*

2. Para el socio único o sociedad que recibe el servicio, MAQUINARIA SIDONIA, S. A., será:

- a. El ajuste primario supone calcular la operación a valor normal de mercado, y puesto que contablemente así se ha registrado, no se produce ningún ajuste extracontable.*
- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico que, en este caso, sí que está reconocido contablemente como obtención de dividendos de la sociedad dominada y por aplicación del artículo 21 bis del RIS no tiene consecuencias en la base imponible.*
- c. Por aplicación de las normas, para evitar la doble imposición societaria no se han practicado retenciones, al tratarse de relaciones societarias con participación superior al 5%.*

>> Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

En cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido, se calculará la base imponible por el valor de la contraprestación, ya que la operación no cumple el requisito de encontrarse en alguno de los casos contenidos en el artículo 79.5 de la LIVA. Si se pretendiera modificar la factura se debe atener a los límites establecidos en la legislación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.2. De la sociedad al socio único por un precio superior al valor de mercado

Estas operaciones se caracterizan por los siguientes elementos fundamentales que:

- La participación del socio sobre la sociedad es del 100%, hecho que supone como consecuencia principal que el beneficio que se ocasione entre sociedad y socio tiene plenamente una relación societaria.
- La aplicación del valor normal de mercado pone de manifiesto que las partes han aplicado un valor superior, por lo tanto se deberá ajustar el precio acordado y esquemáticamente:
 - La sociedad deberá **reducir el ingreso acordado.**
 - El socio deberá **reducir el gasto acordado.**
- El beneficio que se obtiene por aplicación del ajuste secundario recae sobre el socio, por lo que se aplica:
 - Sobre la sociedad, como una **aportación a fondos propios del socio.**
 - Sobre el socio, como una **mayor valoración de su participación en la sociedad.**



Caso práctico 11.8

La sociedad MORAFLORES, S. A., que se dedica a la fabricación de mobiliario de oficina, le vende a su socio único MOBILIARIO MORAFLORES, S. A. una partida de mercaderías por importe de 110.000 €. La operación es pagada por transferencia bancaria. El valor de mercado de esas mercaderías es de 80.000 €.

Sin embargo, ambas partes deciden aplicar las normas sobre operaciones vinculadas. Contabilidad y fiscalidad ajustadas.

Analice las consecuencias contables y fiscales de la operación vinculada.

SOLUCIÓN

CONTABILIDAD

En la contabilidad de la sociedad MORAFLORES, S. A., por la venta de las mercaderías, al tratarse de una operación entre sociedad y socio, en aplicación de las normas contables, se consideran partes vinculadas y se aplicarán las normas sobre operaciones vinculadas. En este caso, es superior el precio acordado (110.000 €) al valor razonable (80.000 €), y al registrar la venta por este último valor, se deberá ajustar la diferencia a tenor del traspaso económico que se produce a favor de la sociedad, tratándose en este caso de aportaciones directas del socio único al patrimonio neto de la sociedad. Por lo tanto, el asiento será:

133.100	572	Bancos			
			Ventas de mercaderías	700	80.000
			Hacienda Pública, IVA repercutido (110.000 x 21)	477	23.100
			Aportaciones de socios o propietarios	118	30.000

En la contabilidad del socio único MOBILIARIO MORAFLORES, S. A., al ser operación vinculada y producirse una diferencia por la valoración de la compra de mercaderías a valor razonable, se ajustará dicha diferencia a tenor del traspaso económico que se produce a favor de la sociedad, tratándose en este caso la consecuencia derivada de la aportación directa de los socios a los fondos propios, es decir, se traduce para el socio como un mayor valor de sus acciones en la sociedad, siendo el asiento:

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

80.000	600	Compras de mercaderías			
23.100	472	Hacienda Pública, IVA soportado (21%)			
30.000	2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo			
			Bancos	572	133.100

FISCALIDAD

Las consecuencias que se derivan de la valoración de la operación vinculada a valor normal de mercado, son en el ámbito fiscal para cada una de las partes, las siguientes:

1. Para la sociedad dominada MORAFLORES, S. A. (vendedora), son:

- a. El ajuste primario, no se produce ningún ajuste extracontable, ya que se ha contabilizado la operación a valor normal de mercado.
- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico reconocido contablemente como aportaciones de socios.

2. Para el socio único MOBILIARIO MORAFLORES, S. A. (comprador), será:

- a. El ajuste primario, al igual que en la parte vendedora, no procede ningún ajuste extracontable.
- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico reconocido contablemente como mayor valor de sus acciones de cara a futuras transmisiones.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido, se calculará la base imponible por el valor de la contraprestación, ya que la operación no cumple el requisito de encontrarse en alguno de los casos contenidos en el artículo 79.5 de la LIVA.

4.3. De la sociedad al socio único, condonando el precio

Estas operaciones se caracterizan por los siguientes elementos fundamentales:

- La participación del socio sobre la sociedad es del 100%, hecho que supone como consecuencia principal que el beneficio que se ocasione entre sociedad y socio tiene plenamente una relación societaria.
- La aplicación del valor normal de mercado pone de manifiesto que las partes han aplicado un valor inferior o superior, y por lo tanto, se deberá ajustar el precio acordado **aumentando o disminuyendo los ingresos o los gastos** como se ha estudiado en los casos anteriores.
- El beneficio que se obtiene por aplicación del ajuste secundario puede recaer sobre el socio o la sociedad recibiendo en cada caso el beneficio.
- En esta situación, además se produce la **condonación** por parte de la sociedad al socio por la deuda pendiente que mantiene el socio y, en consecuencia, este beneficio quien lo obtiene es el socio, por lo que se aplica:
 - Sobre la sociedad, como un **reparto de fondos propios**.
 - Sobre el socio, como una **obtención de dividendos**.



Caso práctico 11.9

MANTONEGRO, S. L. se dedica a la actividad de asesoramiento integral a su socio único ASESORES MANTONEGRO, S. L. Por los servicios prestados le ha emitido una factura por importe de 105.000 €. La operación ha quedado pendiente de pago. Ambas partes conocen que el valor de mercado de esas prestaciones de servicio asciende a 140.000 €.

La empresa MANTONEGRO, S. L. decide perdonar la deuda de la operación anterior a su socio, ante la necesidad del mismo de mejorar su situación patrimonial.

Ambas partes deciden aplicar las normas sobre operaciones vinculadas. Contabilidad y fiscalidad ajustadas.

Analice la operación vinculada.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

SOLUCIÓN

El servicio prestado por la sociedad MANTONEGRO, S. L. a su socio único, se considera una operación vinculada, y por ello se aplicarán las normas sobre operaciones vinculadas. Al valorar la operación por su valor razonable, surge una diferencia (140.000 – 105.000), que será tratada fiscal y contablemente de forma distinta para cada una de las partes. Por ello:

CONTABILIDAD

La sociedad MANTONEGRO, S. L., deberá registrar la diferencia a tenor del traspaso económico que se produce a favor del socio, teniendo la consideración para la sociedad como un reparto de dividendos, por lo tanto el asiento será:

127.050	433	Cientes, empresas del grupo			
35.000	113	Reservas voluntarias			
			Prestaciones de servicios	705	140.000
			Hacienda Pública, IVA repercutido (105.000 x 21%)	477	22.050

La condonación será tratada como un reparto de dividendos, siendo su contabilización, la siguiente:

127.050	113	Reservas voluntarias			
			Cientes empresas del grupo	433	127.050

En la contabilidad del socio único ASESORES MANTONEGRO, S. L. se registrarán, a valor normal de mercado, los gastos por la prestación de servicios recibida y se ajustará la diferencia a tenor del traspaso económico que se produce a favor del socio teniendo la consideración de obtención de dividendos, por lo tanto el asiento será:

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

140.000	623	Servicios de profesionales independientes			
22.050	472	Hacienda Pública, IVA soportado (21%)			
			Proveedores, empresas del grupo	403	127.050
			Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	760	35.000

La contabilización de la condonación será:

127.050	403	Proveedores, empresas del grupo			
			Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	760	127.050

FISCALIDAD

La fiscalidad, al considerar esta operación comercial como vinculada, se calcula a valor normal de mercado siendo las consecuencias las siguientes:

1. Para la sociedad que presta el servicio y sociedad dominada, MANTONEGRO, S. L. son:

- a. Por el ajuste primario, no procede practicar ningún ajuste extracontable, ya que la operación está contabilizada a valor razonable.*
- b. Como ajuste secundario, supone el reconocimiento contable del fondo económico como reparto de dividendos de la sociedad que presta el servicio.*
- c. Como se trata de relaciones societarias con participación superior al 5%, no se practican retenciones según las normas para evitar la doble imposición societaria.*
- d. La condonación supone un traspaso económico a favor del socio reconociéndose por la misma una minoración de las reservas disponibles de la sociedad.*

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

2. Para el socio único o sociedad que recibe el servicio, ASESORES MANTONEGRO, S. L., será:

- a. Como ajuste primario, no se produce ningún ajuste extracontable porque está contabilizado correctamente.*
- b. Como ajuste secundario, está reconocida contablemente una obtención de dividendos de la sociedad dominada y por aplicación del artículo 21 bis del RIS no tendrá consecuencias en la base imponible del impuesto.*
- c. No se practican retenciones por existir una participación superior al 5% (normas para evitar la doble imposición societaria).*
- d. La condonación supone un traspaso económico a su favor y supondrá un mayor ingreso por dividendos recibidos.*

La base imponible del IVA se ha calculado por el valor de la contraprestación por no cumplir la operación el requisito de encontrarse en alguno de los casos contenidos en el artículo 79.5 de la LIVA. Para modificar la factura, habrá que atender a las normas sobre el IVA.

4.4. De la sociedad al socio con participación inferior al 100% por un precio inferior al valor de mercado

Estas operaciones se caracterizan por los siguientes elementos fundamentales que:

- La participación del socio sobre la sociedad es inferior al 100%, hecho que supone como consecuencia principal que el beneficio que se ocasione entre sociedad y socio tendrá una parte la consideración de relación societaria y el resto como un tercero.
- La aplicación del valor normal de mercado pone de manifiesto que las partes han aplicado un valor inferior, por lo tanto se deberá ajustar el precio acordado y esquemáticamente:
 - La sociedad deberá **aumentar el ingreso acordado.**
 - El socio deberá **reducir el gasto acordado.**

- El beneficio que se obtiene por aplicación del ajuste secundario recae sobre el socio, por lo que se aplica:
 - Sobre la **sociedad** tiene un **doble efecto**, en la proporción de la participación será un reparto de fondos propios, y por el resto, un gasto por donación.
 - Sobre el **socio** tiene un **doble efecto**, en la proporción de la participación será una obtención de dividendos, y por el resto, un ingreso por utilidad perciba.



Caso práctico 11.10

La sociedad ASTORGA, S. A. se dedica a la actividad de reparación de camiones a su socio YÁÑEZ, S. A., que tiene una participación del 45% en la sociedad y cuya actividad es el transporte de mercancías. Por varios servicios de reparación prestados, la sociedad le emite una factura a su socio por importe de 85.000 €. La operación se abona mediante transferencia bancaria. Además se conoce que el valor de mercado de esas prestaciones de servicios asciende a 115.000 €.

Las partes deciden aplicar las normas sobre operaciones vinculadas y ajustar a las mismas, tanto la contabilidad como la fiscalidad.

Contabilice y tribute a tenor de las normas sobre operaciones vinculadas.

SOLUCIÓN

CONTABILIDAD

En la contabilidad de la sociedad ASTORGA, S. A., por la valoración de la prestación de servicios a valor razonable (115.000 €), surge una diferencia con el valor acordado (85.000 €), que se deberá registrar teniendo en cuenta el traspaso económico que se produce a favor del socio, teniendo una doble consideración:

- a. Como reparto de dividendos, en la proporción de su participación. $(115.000 - 85.000) \times 45\% = 13.500 \text{ €}$.
- b. Como una donación a un tercero, por la parte que no es socio de la sociedad, $(115.000 - 85.000) \times 55\% = 16.500 \text{ €}$.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

El asiento contable es el siguiente:

102.850	572	Bancos			
13.500	113	Reservas voluntarias			
19.965	676	Donación por operaciones con partes vinculadas			
			Prestaciones de servicios	705	115.000
			Hacienda Pública, IVA repercutido (85.000 x 21%)	477	17.850
			Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas (16.500 x 21%)	4751	3.465

Para el socio YÁÑEZ, S. A., la diferencia ocasionada entre el valor razonable y el valor acordado de la operación, se tratará como:

a. Una obtención de dividendos, en la proporción de su participación (115.000 – 85.000) x 45% = 13.500 €.

b. Una utilidad, por la parte sin relación societaria (115.000 – 85.000) x 55% = 16.500 €.

El asiento será:

115.000	622	Reparaciones y conservación			
17.850	472	Hacienda Pública, IVA soportado (21%)			
3.465	473	Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta (16.500 x 21%)			
			Bancos	572	102.850
			Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	760	13.500
			Beneficio por operaciones con partes vinculadas	779	19.965

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

FISCALIDAD

1. Para la sociedad dominada que presta el servicio ASTORGA, S. A., son:

- a. Como la operación se ha calculado y registrado a valor normal de mercado, no procede ajuste extracontable alguno.
- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico que está reconocido contablemente como: distribución de dividendos de la sociedad que presta el servicio, en la parte proporcional de la participación del socio, y por el resto, es un beneficio que le otorga a un tercero. Dicho beneficio al registrarse como donación, tiene la consideración de liberalidad y según el artículo 14 de la LIS como no es deducible, se debe realizar un ajuste positivo al resultado contable.
- c. Por la parte que se trata de reparto de dividendo, en aplicación de las normas para evitar la doble imposición societaria, no se han practicado retenciones al tratarse de relaciones societarias con participación superior al 5%. Sin embargo, por el resto, en concepto de utilidad sí procede practicar el ingreso a cuenta, tal y como se ha realizado.

2. Para el socio que recibe el servicio, YÁÑEZ, S. A., será:

- a. Ajuste primario: no procede ajuste extracontable porque la operación se ha contabilizado a valor normal de mercado.
- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico que está reconocido contablemente como: obtención de dividendos procedentes de la sociedad por la parte que es socio, y por el resto se considera como un ingreso más. Por lo tanto, no procede ningún ajuste extracontable en la declaración del Impuesto sobre Sociedades.
- c. En cuanto a la práctica de las retenciones, se sigue el mismo análisis que el explicado para la sociedad dominada.

Como la operación no se puede englobar en algunos de los supuestos estipulados en el artículo 79.5 de la LIVA, el cálculo de la base imponible se ha realizado sobre la contraprestación de la operación.

4.5. De la sociedad al socio con participación inferior al 100% por un precio superior al valor de mercado

Estas operaciones se caracterizan por los siguientes elementos fundamentales:

- La participación del socio sobre la sociedad es inferior al 100%, hecho que supone como consecuencia principal que el beneficio que se ocasione entre sociedad y socio tendrá una parte la consideración de relación societaria y el resto como un tercero.
- La aplicación del valor normal de mercado pone de manifiesto que las partes han aplicado un valor superior, por lo tanto, se deberá ajustar el precio acordado y esquemáticamente:
 - La sociedad deberá **reducir el ingreso acordado**.
 - El socio deberá **aumentar el gasto acordado**.
- El beneficio que se obtiene por aplicación del ajuste secundario recae sobre la sociedad, por lo que se aplica:
 - Sobre la **sociedad** tiene un **doble efecto**, en la proporción de la participación será una aportación a fondos propios del socio y, por el resto, un ingreso.
 - Sobre el **socio** tiene un **doble efecto**, en la proporción de la participación será mayor valoración de sus participaciones y, por el resto, un gasto por donación.



Caso práctico 11.11

La sociedad **SERVICIOS PUERO REAL, S. L.** se dedica a la venta al por mayor de productos de iluminación y le vende a su socio (participación del 65%) **PUERO REAL, S. L.** una partida de mercaderías para la tienda de lámparas que posee. El importe de la operación asciende a 75.000 € y es abonada por transferencia bancaria. El valor de mercado de esas mercaderías asciende a 55.000 €.

Ambas partes deciden aplicar las normas sobre operaciones vinculadas.

Ajuste contable y fiscalmente la operación.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

SOLUCIÓN**CONTABILIDAD**

En la contabilidad de la empresa *SERVICIOS PUERO REAL, S. L.*, por la venta de las mercaderías contabilizadas a valor normal de mercado, se registrará la diferencia con el valor acordado a tenor del traspaso económico que se produce a favor de la sociedad, teniendo una doble consideración: en la proporción de la participación del socio, como aportaciones suyas a fondos propios de la sociedad $(75.000 - 55.000) \times 65\% = 13.000$ €; por el resto $(75.000 - 55.000) \times 35\% = 7.000$ €, como una utilidad sujeta a ingreso a cuenta.

El asiento será:

90.750	572	Bancos			
1.470	473	Hacienda pública retenciones y pagos a cuenta (7.000 x 21%)			
			Ventas de mercaderías	700	55.000
			Hacienda Pública, IVA repercutido (75.000 x 21%)	477	15.750
			Aportaciones de socios o propietarios	118	13.000
			Beneficio por operaciones con partes vinculadas	779	8.470

En la contabilidad del socio *PUERO REAL, S. L.*, por la compra de las mercaderías y por la diferencia surgida por la valoración a valor normal de mercado, se contabilizará a tenor del traspaso económico que se produce a favor de la sociedad, teniendo la consideración para el socio, en la proporción de su participación como un mayor valor de sus participaciones $(75.000 - 55.000) \times 65\% = 13.000$ €, y por el resto $(75.000 - 55.000) \times 35\% = 7.000$ €, como una donación a una sociedad independiente. Por lo tanto, el asiento será:

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

55.000	600	Compras de mercaderías			
15.750	472	Hacienda Pública, IVA soportado (21%)			
13.000	2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo			
8.470	676	Donación por operaciones con partes vinculadas			
			Bancos	572	90.750
			Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas (21%)	4751	1.470

FISCALIDAD

1. Para la sociedad dominada *SERVICIOS PUERO REAL, S. L. (vendedora)*, las consecuencias fiscales al valorar la operación a valor normal de mercado son:

- a. No procede ningún ajuste extracontable en aplicación del ajuste primario porque la operación está valorada a valor normal de mercado.
- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico, que en este caso está reconocido contablemente como una aportación del socio a sus fondos propios, en la proporción de su participación y por el resto, como una utilidad.
- c. Por aplicación de las normas sobre retenciones, como se trata de un hecho imponible y se considera una utilidad, procede la práctica del ingreso a cuenta correspondiente.

2. Para el socio *PUERO REAL, S. L. (comprador)* y por aplicación del valor normal de mercado en la valoración de la operación, las consecuencias fiscales son las siguientes:

- a. Por el ajuste primario, no se produce ningún ajuste extracontable.
- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico, reconocido contablemente en la proporción de su participación en la sociedad, como un mayor valor de sus participaciones, y por el resto, como una donación a una sociedad independiente. Este último apunte obligará a realizar un ajuste extracontable positivo al tratarse de un gasto fiscalmente no deducible.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

c. Por aplicación de las normas sobre retenciones, como la utilidad se considera un hecho imponible, sí procede la práctica del correspondiente ingreso a cuenta.

Para el cálculo de la base imponible del IVA se ha tomado la contraprestación porque la operación no reúne los requisitos exigidos en el artículo 79.5 de la LIVA.

4.6. De la sociedad al socio con participación inferior al 100%, condonando el precio

Estas operaciones se caracterizan por los siguientes elementos fundamentales:

- La participación del socio sobre la sociedad es inferior al 100%, hecho que supone como consecuencia principal que el beneficio que se ocasiona entre sociedad y socio tendrá por una parte la consideración de relación societaria y el resto como un tercero.
- La aplicación del valor normal de mercado pone de manifiesto que las partes han aplicado un valor inferior o superior, por lo tanto, se deberá ajustar el precio acordado y, de esta forma, habrá que adecuadamente **augmentar o reducir el ingreso o gasto acordado**.
- El **beneficio** que se obtiene por aplicación del ajuste secundario puede recaer sobre el socio o la sociedad y en los supuestos anteriores se ha estudiado que en el reconocimiento del traspaso económico hay que distinguir la parte que corresponde con la participación del socio del resto de la diferencia de valoración.
- La especialidad de este caso se produce por la **condonación** de la deuda que tiene el socio respecto de la sociedad; en este caso el beneficio al condonar la cantidad pendiente recae sobre el socio, por lo que se aplica:
 - Sobre la **sociedad**, al dar de baja el crédito comercial tiene un doble efecto, en la proporción de la participación será un reparto de fondos propios, y por el resto, un gasto por donación.

- Sobre el **socio**, al dar de baja la deuda comercial tiene un doble efecto, en la proporción de la participación será una obtención de dividendos, y por el resto, un ingreso por utilidad percibida.



Caso práctico 11.12

La sociedad **CONSULTORES TORRE, S. A.** se dedica a la realización de estudios de mercado y le ha prestado servicios a su socio **TORRE, S. A.** (participación del 25% de su accionariado). La sociedad le ha emitido una factura a su socio por importe de 115.000 €, quedando pendiente el pago total de la operación. Ambas partes conocen que el valor de mercado de esas prestaciones de servicios es de 185.000 €, decidiendo aplicar las normas sobre operaciones vinculadas en la valoración de la operación en cuestión (Contabilidad y fiscalidad ajustadas).

La sociedad **CONSULTORES TORRE, S. A.** decide perdonar la deuda ante las dificultades económicas por las que está pasando su socio **TORRE, S. A.**

Analice la operación en base a la decisión tomada por las partes, sobre la valoración de la operación.

SOLUCIÓN

CONTABILIDAD

*En la contabilidad de la sociedad **CONSULTORES TORRE, S. A.** por la prestación de servicios realizada se registrará:*

- Un reparto de dividendos, en la proporción de la participación del socio, $(185.000 - 115.000) \times 25\% = 17.500$ €.*
- Una donación, por la parte que no existe relación societaria con el socio $(185.000 - 115.000) \times 75\% = 52.500$ €.*

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

139.150	435	Clientes, otras partes vinculadas			
17.500	113	Reservas voluntarias			
63.525	676	Donación por operaciones con partes vinculadas			
			Prestaciones de servicios	705	185.000
			Hacienda Pública, IVA repercutido (115.000 x 21%)	477	24.150
			Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas (52.500 x 21%)	4751	11.025

La contabilización de la donación será:

34.787,50	113	Reservas voluntarias			
126.278,63	676	Donación por operaciones con partes vinculadas			
			Clientes, parte vinculadas	435	139.150
			Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas (104.362,50 x 21%)	4751	21.916,13

En la contabilidad del socio TORRE, S. A., por el servicio recibido se registrará:

- a. Una obtención de dividendos, en la proporción de la participación del socio en la sociedad $(185.000 - 115.000) \times 25\% = 17.500 \text{ €}$.*
- b. Un ingreso recibido, por la parte que no existe relación societaria con la sociedad $(185.000 - 115.000) \times 75\% = 52.500 \text{ €}$.*

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

El asiento será:

185.000	605	Trabajos realizados por otras empresas vinculadas			
24.150	472	Hacienda Pública, IVA soportado (21%)			
11.025	473	Hacienda pública retenciones y pagos a cuenta (52.500 x 21%)			
			Proveedores, otras partes vinculadas	405	139.150
			Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	760	17.500
			Beneficio por operaciones con partes vinculadas	779	63.525

La contabilización de la condonación será:

139.150	405	Proveedores, otras partes vinculadas			
21.916,13	473	Hacienda pública retenciones (101.775 x 21%)			
			Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	760	34.787,50
			Beneficio por operaciones con partes vinculadas	779	126.278,63

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

FISCALIDAD

1. Para la sociedad que presta el servicio y sociedad dominada, CONSULTORES TORRE, S. A., las consecuencias son:

- a. El ajuste primario supone calcular la operación a valor normal de mercado, y puesto que contablemente así se ha registrado, no se produce ningún ajuste extracontable.
- b. El ajuste secundario supone la consideración del fondo económico, que en este caso sí que está reconocido contablemente como reparto de dividendos de la sociedad en proporción a la parte de relación societaria del socio, y por el resto se considera como una donación. Esta donación generará un ajuste extracontable positivo en la declaración del Impuesto sobre Sociedades.
- c. Por aplicación de las normas para evitar la doble imposición societaria no se han practicado retenciones, al tratarse de relaciones societarias con participación superior al 5%, por la parte que se trata de reparto de dividendo sin embargo, por el resto en concepto de utilidad, sí que debería practicar el ingreso a cuenta.
- d. La condonación supone un traspaso económico a favor del socio y, en resumen, un reparto de dividendos de la sociedad por la parte que es socio, y en el resto se considera como una donación que, por lo tanto y en esta partida, generará un ajuste extracontable positivo en la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

2. Para el socio o sociedad que recibe el servicio, TORRE, S. A., será:

- a. El ajuste primario, al igual que la otra parte, no implica ajuste extracontable.
- b. El ajuste secundario, supone la consideración del fondo económico, que en este caso sí que está reconocido contablemente como obtención de dividendos de la sociedad que presta el servicio en la parte proporcional por la que es socio, y por el resto, un beneficio recibido de un tercero. Este beneficio al registrarse como donación, tiene la consideración de liberalidad y según el artículo 14 de la LIS como no es deducible, se debe realizar un ajuste positivo al resultado contable.
- c. Por la parte que se trata de reparto de dividendo, en aplicación de las normas para evitar la doble imposición societaria, no se han practicado retenciones al tratarse de relaciones societarias con participación superior al 5%, sin embargo, por el resto en concepto de utilidad, sí que habría que practicar el ingreso a cuenta.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

d. La condonación supone un traspaso económico a favor del socio y, en resumen, una distribución de dividendos de la sociedad que presta el servicio para el socio, pero en la parte proporcional de relación societaria, y por el resto un beneficio proveniente de tercero. Al registrarse este beneficio como donación, tiene la consideración de liberalidad y según el artículo 14 de la LIS no es deducible, debiendo realizar un ajuste positivo al resultado contable.

La base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, se calculará por el valor de la contraprestación, ya que la operación no cumple el requisito de encontrarse en alguno de los casos contenidos en el artículo 79.5 del LIVA. Si se pretendiera modificar la factura, se debe atener a los límites establecidos en la legislación del Impuesto sobre el Valor Añadido.