

Capítulo 3

Efectos de la valoración en las operaciones vinculadas

Contenido

1. Introducción a los efectos de las operaciones vinculadas
2. El antiguo tratamiento de las operaciones vinculadas
3. El ajuste primario
4. Ajuste secundario

1. Introducción a los efectos de las operaciones vinculadas

Una vez que se ha concretado quiénes se consideran partes vinculadas, cuáles son las operaciones vinculadas y que se trata de una aplicación obligatoria del valor normal de mercado, el paso siguiente es conocer las consecuencias o efectos que tienen tal consideración.

En el fondo reside una idea, que es la de adecuar las situaciones entre partes relacionadas a las que se producen entre independientes. Desde cada uno de los ámbitos que se están tratando se realiza este planteamiento básico pero con finalidades distintas. En la contabilidad se pretende expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Sin embargo, desde la fiscalidad se pretende que la asimilación de las operaciones esté referida a otras independientes para evitar posibles situaciones irregulares. Aunque quizás no aparezca en la norma tributaria expresamente mencionado el hecho de que se quiera evitar una menor tributación o un diferimiento en la misma, sí es una idea que se pretende evitar con la aplicación de estas reglas obligatorias. Estos objetivos distintos tienen efectos diferentes tanto en los medios como en las consecuencias, aunque como se verá a continuación, tienen un frente común que es reflejar la realidad subyacente.

Tanto la norma fiscal como la contable son claras al exigir la aplicación del valor de mercado. La conducta y valoración de las partes debe ser cumplir la ley. En el caso de que las partes vinculadas tengan contabilizada y tributada la operación por un valor fiable de mercado no existirá efecto alguno. Sin embargo, si los sujetos intervinientes no adecúan aquellas a los valores normales de mercado (precio acordado o fijado por los intervinientes distinto del mercado), entonces se producen las consecuencias que se estudiarán a continuación.

En el caso de que el valor pactado sea diferente al del mercado, se producen dos efectos:

- La adecuación a valor normal de mercado de la valoración de la operación realizada, que se denomina **efecto o ajuste primario**.
- El reconocimiento del trasfondo económico que subyace detrás de un precio acordado distinto del valor de mercado, es decir, la motivación o

la consecuencia económica que ha tenido la operación (traspaso patrimonial), que se denomina **efecto o ajuste secundario**.

En definitiva, se trata de una situación compleja con dos implicaciones, motivo por el que se denomina, operación híbrida y estos efectos o ajustes producidos se desdoblan según la profundidad de su intervención.

Este estudio, que inicialmente desde la propia base es complejo y genera muchas dudas de aplicación, se va a iniciar acudiendo a las normativas correspondientes.

En la **normativa fiscal**, el artículo **16 de la LIS**, en sus distintos apartados afirma que:

1. [...]

1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado.

[...]

8. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

En la norma contable la **norma de valoración 21 de la Segunda parte del PGC**, que se dedica a las operaciones entre empresas del grupo, afirma que:

1. [...]

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación.

Esta presentación o puesta en conocimiento de los efectos de las valoraciones de las operaciones vinculadas plantea claramente que, contable y fiscalmente, primero hay que ajustar las operaciones entre partes vinculadas a valor razonable o normal de mercado, y después o secundariamente, se deberá actuar sobre la realidad económica o trasfondo existente.

Estas ideas que se van a desarrollar a continuación originan muchos casos especiales y una gran casuística que no resulta pacífica.

2. El antiguo tratamiento de las operaciones vinculadas

2.1. Los efectos de las operaciones vinculadas en el Plan General de Contabilidad anterior

Para los ejercicios que se iniciarán antes de 1-1-2008, el marco normativo se encontraba en el Plan General Contable de 1990, aprobado por Real Decreto 1643/1990, (Título III del Libro Primero) y en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (Capítulo VII). En relación con las operaciones vinculadas en general no se establecía ninguna regulación especial más allá que los principios generales o menciones a las normas de consolidación de estados económico-financieros.

Como consecuencia del derecho comparado y de la realidad mercantil se exigía que en España se produjera un cambio de rumbo, la respuesta se realizó desde el ICAC, que se encargó de preparar varios documentos que intentaron reparar ese vacío legal. En definitiva, este organismo básicamente en tres momentos, plasmó las ideas de la valoración entre empresas relacionadas.

Los tres documentos sobre los que se basa la doctrina del ICAC anterior al nuevo Plan General de Contabilidad son:

- **Consulta. Publicada en el BOICAC número 48, de diciembre de 2001.**
Dentro del caso de la valoración de las operaciones entre empresas del grupo expresamente se afirma que: “en el registro contable es necesario analizar las operaciones objeto de registro en su conjunto, atendiendo

al fondo económico que subyace en las mismas y con independencia de las denominaciones jurídicas utilizadas”. En este documento, el ICAC concreta tres puntos basados en el objetivo de la contabilidad de alcanzar la imagen fiel de la empresa:

- Asimilar las operaciones, a las propias entre personas jurídicas diferentes y atender al fundamento económico.
 - Adecuar, tanto el resultado como la valoración de los activos objeto de las operaciones, a la norma anterior.
 - Suministrar en la memoria, la información referente a las operaciones descritas.
- **Nota. Recogida en el BOICAC número 61, de marzo de 2005.** Dentro del tratamiento contable general de las transacciones entre empresas del grupo se procederá al registro de las operaciones cuyo objeto sea todo tipo de elemento patrimonial a valor de mercado. La base fundamental reside en que se debe proceder “al registro contable de las operaciones de acuerdo con los principios contables y las normas de valoración establecidas en el Plan General de Contabilidad, de manera que las cuentas anuales individuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa como sujeto contable independiente”. En esta nota el ICAC ya apuntaba la idea de que en caso el precio acordado difiriese del valor de mercado, “deberá tenerse en consideración la naturaleza económica híbrida que este hecho pondría de manifiesto (como expresa materialización del fondo económico de las operaciones), lo que es determinante a la hora de proceder a otorgar su adecuado tratamiento contable (por ejemplo, podría poner de manifiesto la existencia de donaciones entre las empresas o reparto de dividendos)”.
- **Consulta. Publicada en el BOICAC número 64, de diciembre de 2005.** La doctrina del ICAC que se resume en este documento es que el tratamiento contable general de las transacciones (sin diferenciar si se trata de operaciones realizadas dentro o fuera del tráfico habitual) entre empresas del grupo que debe otorgar el receptor, es registrar los elementos patrimoniales recibidos por el precio de adquisición de la operación, pero en dichas operaciones entre empresas del grupo, precisamente por la ausencia de intereses contrapuestos, es necesario revisar “el relativo

a las valoraciones otorgadas, siendo necesario analizar si existe un valor fiable del importe que podría haber sido acordado entre partes interesadas en condiciones de independencia mutua, entendiéndose por el mismo el valor de mercado, si existe un mercado representativo o, en caso contrario, el derivado de aplicar modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia”. De poder determinarse el citado valor fiable en el momento de la transacción, en la medida en que el precio acordado difiriera del mismo, deberá tenerse en consideración la naturaleza económica híbrida que este hecho pondría de manifiesto (como expresa materialización del fondo económico de las operaciones), lo que es determinante a la hora de proceder a otorgar su adecuado tratamiento contable (por ejemplo, podría poner de manifiesto la existencia de donaciones entre las empresas o reparto de dividendos), tanto en la sociedad adquirente como transmitente de los elementos patrimoniales. “En todo caso, el registro contable de las operaciones debe realizarse siempre (entre empresas vinculadas o no) atendiendo al fondo económico que subyace en las mismas y con independencia de las denominaciones jurídicas utilizadas, una vez considerados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas”.

Los documentos del ICAC contienen criterios contables que ofrecen unas normas muy reconocidas y técnicamente inmejorables, que actualmente son reconocidas como similares a los nuevos planteamientos legales. Sin embargo, como expresamente afirma el ICAC, antes no existían en el ámbito normativo contable una regulación de las operaciones vinculadas, y de hecho, los planteamientos del ICAC son orientaciones pero no son normas de obligado cumplimiento.

Esta consideración que se debe tener respecto de estos documentos se basa en que:

- El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad en su Disposición Final Quinta, afirma que: “El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el Plan General de Contabilidad”.

- A tenor de lo expresado en la norma estos documentos son de aplicación opcional puesto que se trata de dos consultas y una nota, y no son Resoluciones del ICAC.

La importancia de las aclaraciones que se realizan en este punto, radica en que la empresa a partir de los ejercicios que se inicien desde 1 de enero del 2008 tiene una obligación clara de contabilizar las operaciones vinculadas, pero antes la situación era la plasmación de la imagen fiel de la empresa. El incumplimiento de las orientaciones del ICAC para los ejercicios anteriores no llegaría a suponer ningún problema para la entidad ni para los contables o auditores, sin embargo, en la actualidad se está ante una realidad que no se puede evitar o contabilizar de forma distinta a la que expresamente se ha regulado.

2.2. El tratamiento fiscal anterior

El artículo 16 de la LIS se modifica de una forma básica y rotunda por aplicación de la Ley 36/2006, conocida como la Ley de medidas contra el fraude fiscal. En el anterior texto del artículo 16 de la LIS se afirmaba que:

La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

Las características de este anterior tratamiento eran las siguientes:

- Se trataba de una potestad de la Administración, no estando a disposición del sujeto el realizar los ajustes.
- Solamente se realizaban los ajustes mencionados cuando se producían dos circunstancias por la valoración convenida:
 - Una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado.
 - Un diferimiento de dicha tributación.

Los requisitos que se acaban de reflejar han desaparecido en la normativa actual.

3. El ajuste primario

La normativa contable y fiscal exige que las operaciones entre partes vinculadas se realicen a **valor fiable de mercado**. Esta norma obligatoria se ha comentado reiteradamente en los capítulos anteriores. Las partes intervinientes pueden llegar a calcular las operaciones por muchos valores, a los que se les llamará precios acordados. Las operaciones entre partes vinculadas pueden igualmente realizar la valoración de las mismas a un precio acordado distinto del valor de mercado. La adecuación (ajuste del valor acordado al valor de mercado) que se van a estudiar en el ámbito contable y tributario, tienen diferentes procedimientos.

Antes de que se profundice en el conocimiento del ajuste primario, es básico detenerse en la raíz misma de la operación que se debe ajustar. En los dos ámbitos que se han estudiado se le ofrece una atención principal al fondo económico o realidad de la operación.

El ICAC en el estudio de las operaciones entre empresas del grupo afirma que, si los fines no atienden en su fundamento económico a la forma jurídica empleada, pueden llegar a producir como efecto que no se deban registrar ni el resultado declarado (en el caso estudiado) ni los activos por valores contables superiores. En el fondo, se pretende evitar que las partes creen una realidad ficticia, en parte o en su totalidad, respecto de la operación misma o de su valoración.

En el ámbito tributario tanto la normativa aplicable, las consultas de la DGT y hasta las informaciones provenientes de la Administración tributaria, se centran en comprobar la realidad de las operaciones y otorgar el carácter de operación económica a aquellas donde se encuentren los requisitos de la empresarialidad. Este punto será desarrollado extensamente más adelante.

El **ajuste primario dependerá**, tanto por parte de su aplicación como de su existencia misma, **del tipo de persona o entidad que intervenga en las operaciones**. En resumen, la consideración de empresario y el tratamiento fiscal de las rentas suponen un claro elemento diferenciador para distinguir entre personas físicas y jurídicas.

Cuando una de las partes intervinientes es una **persona física**, en este tipo de operaciones se suscitan problemas previos al propio ajuste primario que producen multitud de posibilidades y diferentes situaciones que podrían resumirse en que:

- La norma fiscal exige que para que una persona ejerza realmente una **actividad económica** debe cumplir los requisitos establecidos en el **artículo 11.4 de la LIRPF**, que se dedica a la “Individualización de rentas” donde se afirma que: “Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades”. Por lo tanto, la existencia de un documento o datos de una operación económica a nombre de una persona, ni supone ni presupone la empresarialidad de la persona física, sino que se le exigen la habitualidad, personalidad y realización directa.
- Otro dato muy interesante en este punto es recordar el principio de la **calificación fiscal** contenida en el **artículo 13 de la LGT**, donde se afirma que: “Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”. La normativa fiscal se basa en la naturaleza jurídica de las empresas no en las formas que adopten las mismas, por lo tanto, ninguna persona física se convierte en empresario por darse de alta en censos, presentar impuestos o suscribir contratos.



Caso práctico 3.1

Pablo Angosto es único socio de la entidad ANGOSTO, S. L., que se dedica a la actividad inmobiliaria. Para una nueva promoción, la entidad ANGOSTO, S. L. plantea que esta se efectúe sobre unos terrenos propiedad de Pablo Angosto. La venta de estos inmuebles a la sociedad, le suponen al Sr. Angosto un coste importante que no está dispuesto a desembolsar.

Un asesor fiscal le informa que si se da de alta en la actividad de promoción inmobiliaria, podrá declarar la transmisión como actividad empresarial, reduciendo de forma importante los impuestos a pagar.

¿Es cierta la información dada por el asesor?

SOLUCIÓN

Independientemente de la valoración realizada por las partes y el valor de mercado del terreno, que sería objeto de comprobación por la Administración, se debería calificar correctamente el negocio efectuado. Solamente cuando se demuestre que el vendedor efectivamente realiza una actividad empresarial, se podrá calificar la renta como empresarial. Una vez calificada, ya se entraría en el mundo de las valoraciones.

- Después de reconocer que efectivamente la persona física realiza una actividad económica, hay que **clasificar correctamente el tipo de renta** correspondiente, puesto que puede ser de origen empresarial o profesional. Dentro de la complejidad que puede presentar el origen de las rentas de una persona física, podríamos llegar a detenernos en situaciones donde es posible, dependiendo de los matices de cada caso, calificar esos rendimientos no como rendimientos de actividades económicas sino como rentas del trabajo, del capital mobiliario o capital inmobiliario.
- La opción de las personas físicas de desarrollar una actividad económica mediante una entidad del tipo, **comunidad de bienes o sociedades civiles**, es tan normal y lícita que no supone por sí misma una especialidad. El bajo coste en la constitución de estas entidades, la facilidad y rapidez en su forma de proceder sin las rigideces societarias, la posibilidad de que los rendimientos obtenidos se imputen a los socios o comuneros en el régimen de módulos, es un resumen y un breve abanico de ventajas

que ofrece. Sin embargo, la inclusión expresa en la nueva normativa fiscal del concepto de entidad, supone una mención directa a este tipo de sujeto pasivo, que si lo unimos con las modificaciones respecto de los límites del régimen de estimación objetiva por módulos en IRPF desde la Ley de medidas contra el fraude fiscal, constituyen un caso a estudiar de las entidades recogidas en el artículo 35.4 de la LGT. Desde la realización efectiva de una actividad económica a la individualización de las rentas son elementos que deben ser suficientemente probados y documentados en las cuentas anuales para evitar problemas futuros.



Caso práctico 3.2

Manuel Aspilla, que se dedica a la actividad de fontanería, acaba de constituir ASPILLA, S. C., participada también por su cónyuge. Manuel Aspilla es el único profesional que contrata con la S. C., que a su vez solo realiza trabajos para un ayuntamiento. A la hora de calificar los rendimientos por parte del Sr. Aspilla y valorar las operaciones con la S. C., han sido muy escrupulosos y han tomado precios admitidos como normales en el sector, esperando no tener problemas con la Administración tributaria.

¿Cuál sería el análisis de este caso?

SOLUCIÓN

La prestación de servicios que se ha planteado entre la persona física y la S. C., y a su vez entre la S. C. y el ayuntamiento es ficticia, ya que realmente solo hay una actividad empresarial, aunque formalmente existan dos operaciones. En este caso, se ha instrumentalizado la figura de la sociedad civil, por lo tanto, solamente producirá efectos para la persona física, desapareciendo todos los que hayan surgido a partir de la S. C.

Para la aplicación de las normas específicas en los ajustes contables y fiscales, la importancia radicará en **fundamentar la realidad de la operación**. El ICAC afirma categóricamente que si los fines perseguidos en la operación no han sido los propios, los efectos serían no reconocer ni resultados contables ni los activos o pasivos producidos, en el caso de que no exista un movimiento patrimonial en ambas partes.



Caso práctico 3.3

Benecid, S. A., tiene como objeto social el asesoramiento de empresas. Recibe un encargo de Realengo, S. A., de un informe sobre el impacto de las grandes superficies en una zona de Madrid. Ambas sociedades pertenecen al mismo grupo de empresas.

La empresa Benecid, S. A. no tiene medios para realizar el servicio encargado, no ocasionando por tanto, ninguna corriente monetaria (pago o cobro). Sin embargo, Realengo, S. A. sí se ha deducido en sus impuestos correspondientes dicho servicio adquirido.

¿Qué interpretación merece este supuesto?

SOLUCIÓN

Desde el punto de vista contable, si se llegara a la conclusión de que las partes no han perseguido la realización de un negocio real y que no se pueden cumplir los requisitos de reconocimiento contable respecto de los elementos de la operación, entonces no se podrían reconocer ningún resultado contable en ninguna de las dos partes. Esta interpretación en base a los argumentos del ICAC no son opiniones vertidas desde la fiscalidad o en aplicación de normas tributarias, sino estrictamente contables.

3.1. Ajuste primario contable

El principio de precio de adquisición y las valoraciones contables que se realizaban antes sobre los precios otorgados han dado paso en la actualidad hacia una preeminencia del valor razonable en la valoración inicial de muchos elementos integrantes de las cuentas anuales. La particularidad es que exige la valoración de todos los elementos del negocio jurídico a un valor fiable de mercado para las operaciones vinculadas en los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero del 2008. Anteriormente si existían unos documentos que formalizaban la operación, desde contratos privados o facturas hasta escrituras públicas de los contratos declarados, y unos medios de pago o cobro probados, procediéndose sin discusión a su contabilización, más aún cuando los documentos fueran notariales.

Sin embargo, con el nuevo Plan Contable, el cálculo del elemento objeto del negocio pasa a ser del precio acordado o contratado, a un valor entre partes

independientes, que, además de la dificultad y ambigüedad en su determinación, supone una obligación o imposición legal criticada desde el propio sector empresarial hasta los profesionales de la asesoría, por tratarse en el fondo de una ficción legal.

Partiendo de la mencionada **norma de valoración**, donde se obliga a **calcular la operación entre partes contablemente vinculadas a valor razonable**, se debe proceder a registrar este efecto en el elemento interviniente, sea un activo, pasivo, ingreso o gasto, independientemente del siguiente efecto o ajuste, denominado secundario.



Importante

En consecuencia, el ajuste primario contable supone cambiar el valor que aparece documentalmente como acordado para registrar el elemento de la transacción a valor razonable.



Caso práctico 3.4

PORTILLA, S. L. le alquila un camión por 3.000 € a la entidad SOLANILLO, S. A., cobrando mediante transferencia bancaria el servicio. La sociedad SOLANILLO, S. A. tiene la totalidad de las participaciones de PORTILLA, S. L.

En el momento de la contabilización del servicio se conoce que el valor razonable es de 8.000 €, por lo que se decide registrar este último valor, y para evitar problemas se reconoce una deuda a favor de la sociedad.

(Para simplificar el supuesto no se van a resolver cuestiones propias de las retenciones o ingresos a cuenta ni el Impuesto sobre el Valor Añadido).

Realizar la contabilización del alquiler tanto para la entidad PORTILLA, S. L. como para SOLANILLO, S. A.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

SOLUCIÓN

Respecto de la contabilidad de la sociedad PORTILLA, S. L., al tratarse de una operación entre socio y sociedad se aplicarán las normas de partes vinculadas. En este caso es inferior el precio acordado (3.000 €) al valor razonable (8.000 €), por lo que deberá registrar la operación por este último valor y reconocer el nuevo crédito, por lo tanto, el asiento será:

3.000	572	Bancos			
5.000	443	Deudores partes vinculadas			
xxxx	473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta			
			Ingresos por arrendamientos	752	8.000
			Hacienda Pública, IVA repercutido	477	xxxx

Respecto de la contabilidad del socio SOLANILLO, S. A., al tratarse de una operación entre socio y sociedad se aplicarán las normas de partes vinculadas. En este caso es inferior el precio acordado (3.000 €) al valor razonable (8.000 €) por lo que se deberá registrar la operación por este último valor y reconocer la nueva deuda, por lo tanto el asiento será:

8.000	621	Arrendamientos y cánones			
xxxx	472	Hacienda Pública, IVA soportado			
			Bancos	572	3.000
			Acreedores, partes vinculadas	413	5.000
			Hacienda pública retenciones practicadas	4751	xxxx

3.2. Ajuste primario fiscal

El denominado ajuste o efecto primario de las operaciones vinculadas desde el punto de vista tributario **supone valorar a un valor normal de mercado la operación**, que podrá ser distinto del acordado e incluso del registrado.

La aplicación de este ajuste primario fiscal tiene varios puntos fundamentales que se resumen en el ajuste bilateral, la renta generada para el adquirente y la independencia respecto de la valoración contable.

Ajuste bilateral

El ajuste primario, por la aplicación de las normas especiales entre personas vinculadas en una operación determinada, **supone elevar a valor normal de mercado para las dos partes**, es decir, que le afecta por ejemplo, tanto a comprador como a vendedor. Este proceso se denomina **ajuste bilateral**.

El tratamiento de este efecto primario como bilateral tiene su fundamento en el artículo 16.1 del LIS donde se refiere a la tributación en su conjunto al afirmar que:

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

Las **consecuencias de la formulación** del efecto bilateral son que:

- Para todas las partes intervinientes en la operación vinculada se le debe aplicar la tributación correspondiente, independientemente de que se trate de gasto, ingreso o mayor o menor valor de activos o pasivos.
- Cualquier persona o entidad que intervenga en la operación va a encontrar su efecto impositivo, si se produce realmente el ajuste primario.
- Se trata de una obligación para la Administración tributaria, ya que debe proceder a regularizar la situación tributaria de todas las partes vinculadas

para aplicar el ajuste primario, o comprobar que se han aplicado los valores normales de mercado.

- Supone una protección legal para todas las personas o entidades vinculadas para asegurarse que la tributación de una operación vinculada se debe realizar administrativamente por toda la transacción, y no solamente por la parte que suponga un ingreso en las arcas públicas.

Renta generada para el adquirente

Las reglas fiscales para conocer los efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado suponen la consideración de una **renta generada para el adquirente**, según el artículo 18 de la LIS. Esta norma se aplica cuando el adquirente es una empresa y cuando contablemente se calcula la operación a un valor que fiscalmente no se considera como precio normal de mercado y, en consecuencia, se debe ajustar. El ajuste bilateral que se ha estudiado anteriormente supone elevar los valores de activos o pasivos, ingresos o gastos, pero en este artículo 18 se establece una renta a declarar por el adquirente. La fiscalidad determina que la empresa que adquiere un elemento patrimonial o un servicio debe integrar un beneficio generado por la diferencia entre el valor de mercado y el precio acordado. Los detractores de esta valoración *ex lege* continúan argumentando que se trata de una ficción legal, aunque su aplicación no admite más dudas que el método de valoración.

Las reglas determinan el modo temporal para incluir la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor de adquisición dependiendo cual sea el bien o servicio adquirido, existiendo cuatro posibilidades según el **artículo 18 de la LIS**:

- a. Tratándose de elementos patrimoniales integrantes del activo circulante, en el período impositivo en que estos motiven el devengo de un ingreso.*
- b. Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el período impositivo en que estos se transmitan.*
- c. Tratándose de elementos patrimoniales amortizables integrantes del inmovilizado, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.*

d. Tratándose de servicios, en el período impositivo en que se reciban, excepto que su importe deba incorporarse a un elemento patrimonial en cuyo caso se estará a lo previsto en los párrafos anteriores.

Las opciones que plantea este artículo se centran en la **tributación de la empresa adquirente**. Por lo tanto, primero se especifica la forma de tributar de la empresa que recibe el bien o servicio y se omite al transmitente que ya tributará. Además, en segundo lugar, esta norma no se refiere al adquirente no empresario y consecuentemente una parte vinculada que no realiza actividades económicas no tendrá que incluir estas rentas. Estas reglas se refieren al efecto del aumento o ajuste para todas las partes vinculadas y habrá que compaginarlo con el ajuste secundario que comentaremos a continuación.



Importante

Estas reglas, suponen una norma de base o genérica para cuando no se pueda aplicar las consecuencias del trasfondo económico por tratarse de personas vinculadas distintas de sociedades, socios, administradores o familiares. Se podría decir que es la norma genérica donde se contienen las normas básicas para conocer cuándo va a tributar el adquirente por la diferencia de lo que está recibiendo.

Esta norma cobra efectivamente todo el sentido cuando se prevé que no se va a producir el ajuste secundario, porque se supone que el adquirente nunca tributará por el ajuste primario. La explicación de este punto se entenderá mejor con un ejemplo.



Caso práctico 3.5

La Sociedad **BENAHADUX, S. A.**, perteneciente al grupo de empresas **EMPRESAS DEL SUR**, vende una maquinaria por 100.000 € a la entidad **COBATILLAS, S. L.** (integrante del grupo empresarial). El valor normal de mercado se ha calculado en 200.000 €.

A su vez la empresa **COBATILLAS, S.L.**, adquirente de la maquinaria, la vende al año siguiente por 250.000 €.

¿Cómo se aplicarían las reglas del artículo 18 de la LIS?

SOLUCIÓN

En el ajuste primario, por la aplicación de las normas de vinculación, tanto vendedor como comprador deberán tributar por el precio tasado de la operación.

*Si no existiera el artículo 18 de la LIS, la empresa **COBATILLAS, S. L.**, deberá atender a lo dispuesto en las normas fiscales sobre la valoración obligatoria a valor normal de mercado de la operación (adquisición de la maquinaria). Por tanto, el precio de adquisición será de 200.000 €, que si se compara con el precio de transmisión, 250.000 €, supondría un beneficio a declarar por **COBATILLAS, S. L.**, de solo 50.000 €. En este planteamiento, se están quedando sin tributación, 100.000 € procedentes de la diferencia entre el precio de adquisición real, 100.000 €, y la valoración de dicho precio de adquisición a valor normal de mercado, 200.000 €.*

*Al aplicarse el artículo 18 de la LIS, la empresa **COBATILLAS, S. L.** debe integrar en la base imponible de su Impuesto sobre Sociedades la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor de adquisición de la maquinaria, (200.000 – 100.000), en los períodos impositivos que le resten de vida útil, aplicando a la diferencia el método de amortización utilizado con dicha maquinaria.*

Del estudio de los artículos 16.8 y 18 de la LIS se pueden extraer muchas consecuencias, pero se resaltan en este momento, que en su aplicación se incluye como adquirente a socio, sociedad dominada, administrador, pariente próximo o cualquier otra parte vinculada (todo tipo de cualidad del adquirente). En definitiva, se aplica siempre que el adquirente sea una empresa (persona física o jurídica). La gran diferencia reside, como se verá más tarde, en la aplicación o no del ajuste secundario.

Las características del adquirente determinarán la aplicación de un artículo u otro:

- Si se trata de los casos reconocidos donde se produce un **traspaso económico subyacente**, entonces se aplicará el **artículo 16.8 de la LIS**, del ajuste secundario.
- Cuando la parte que recibe el bien o servicio **no tiene la cualidad** mencionada (por ejemplo dos empresas del grupo sin dependencia), entonces se aplica genéricamente el **artículo 18 de la LIS**.

Independencia respecto de la valoración contable

La independencia respecto de la valoración contable es un elemento fundamental a considerar. Cuando la norma contable habla de la valoración a valor razonable y la fiscal a precio normal de mercado parece que las tensiones entre los dos ámbitos han desaparecido. Se podría llegar a pensar que cuando las dos regulaciones plantean un valor fiable de mercado se va a cuantificar de la misma forma o similar, aunque las partes hayan acordado otro precio. Sin embargo, la realidad es bien distinta desde el momento en que la contabilidad pretende la imagen fiel de la empresa y la fiscalidad pretende reflejar la imposición orientada por una administración tributaria basada en criterios puramente legales; por lo tanto, es factible que se puedan producir importantes diferencias.

En la misma denominación del mencionado artículo 18 de la LIS, existe un problema muy importante, porque la comparación es entre el valor normal de mercado y el valor contable de adquisición, no con el precio acordado entre las partes, por lo tanto la cuantificación contable puede atender a un valor razonable que cumpla la norma de valoración 21 PGC. La conclusión última reside en la valoración de la operación y en la carga de la prueba de la misma.



Caso práctico 3.6

La entidad PROMOCIONES CÓRDOBA, S. L. adquiere el 1-10-2011 una oficina, en la cual va a desarrollar la actividad el Sr. Juan Córdoba, padre de la socia mayoritaria, Julia Córdoba.

El precio en escritura pública es de 360.000 € más el Impuesto sobre el Valor Añadido al 21%.

En el recibo del IBI consta que el valor catastral es de 40.000 € el suelo y 120.000 € la construcción.

La tasación hipotecaria ha valorado el inmueble en 420.000 €.

En el contrato privado, consta la cantidad de 450.000 €.

La valoración de la Administración por ITP es de 495.000 €.

¿Con qué importe se valorará la operación?

SOLUCIÓN

La empresa dispone de los valores siguientes:

- ▮ El precio en escritura pública, 360.000 €.
- ▮ El valor catastral, 160.000 €.
- ▮ La tasación hipotecaria, 420.000 €.
- ▮ El precio del contrato privado, 450.000 €.
- ▮ Valoración de la Administración por ITP, 495.000 €.

El valor reconocido como precio normal de mercado, o más fiable, es el que ofrece la tasación ofrecida por una empresa avalada por el Banco de España.

Sin embargo, el resto de los valores no se pueden escoger porque:

- ▮ El precio en escritura pública, se trata de un valor entre partes.
- ▮ El valor catastral no tiene relación con el mercado inmobiliario.
- ▮ El precio del contrato privado es otro precio entre partes y recogido en un documento que no es público.
- ▮ La Administración puede escoger entre los valores que se incluyen en el artículo 57 de la LGT, siendo el precio libre comparable, solamente uno de ellos.

En conclusión el precio normal de mercado será 420.000 €.



Caso práctico 3.7

Juan Martínez es propietario de un almacén de hierros y suministro industrial, **HIERROS MARTÍNEZ, S. A.**

En el ejercicio 2008 vende dos partidas de vigas de la misma medida, a:

- I **MARTÍNEZ CONSTRUCCIONES, S. A.**, por un precio de 94.600 €. El Sr. Martínez es el administrador y único accionista de la sociedad.
- I **JOSAN CONSTRUCCIONES, S. L.**, por un precio de 136.850 €, sin existir ninguna relación con el proveedor.

¿Cómo se valoran ambas operaciones?

SOLUCIÓN

La relación comercial entre Juan Martínez y MARTÍNEZ CONSTRUCCIONES, S. A. a tenor de la NECA 13 y 15 del PGC y el artículo 16 de la LIS se puede afirmar que es una operación vinculada.

Con el cliente JOSAN CONSTRUCCIONES, S. L. no existe ninguna vinculación, tal y como se desprende del supuesto.

La Norma de Valoración 21 y el artículo 16 de la LIS exigen que las operaciones entre empresas del grupo (HIERROS MARTÍNEZ, S. A. y MARTÍNEZ CONSTRUCCIONES, S. A.) se calculen inicialmente a valor razonable/valor normal de mercado.

Por lo tanto, contablemente y fiscalmente la consecuencia como ajuste primario será la valoración como venta-ingreso y como compra-gasto para cada una de las partes vinculadas:

Para Juan Martínez, la venta a MARTÍNEZ CONSTRUCCIONES, S. L. se valorará por importe de 136.850 €.

Para MARTÍNEZ CONSTRUCCIONES, S. L., la compra a Juan Martínez se valorará por importe de 136.850 €



Caso práctico 3.8

Álvaro Sansueña es propietario de un local comercial, en el barrio de Los Remedios de Sevilla, dedicado a taller de motocicletas, y que fue comprado hace diez años por un importe de 24.000 €.

El Sr. Sansueña vende el local mencionado a SANSUEÑA HERMANOS, S. L., entidad cuyos socios son sus hijos Álvaro-hijo y Alejandro. El precio de la operación asciende a 210.000 €. Para poder hacer frente al pago, Álvaro-hijo y Alejandro han solicitado un préstamo hipotecario, que ha sido concedido por un importe de 220.000 €, gracias a que el local ha sido valorado por los peritos tasadores en 275.000 €.

¿Cómo se valora el ajuste primario?

SOLUCIÓN

En aplicación de las normas correspondientes, se trata de una operación entre partes vinculadas que se deberá valorar a precio normal de mercado o valor razonable.

La contabilización y la tributación exige que la valoración sea de 275.000 €, para cada una de las partes:

- ▮ *Para Álvaro Sansueña, para el cálculo de la transmisión.*
- ▮ *Para SANSUEÑA HERMANOS, S. L., supondrá un mayor valor del inmueble (275.000 – 210.000), que se imputará a la base imponible en los periodos impositivos que resten de vida útil (art. 18 apartado c) de la LIS).*

El ajuste primario supone que no se ha calculado contablemente por el valor normal de mercado entonces:

- ▮ El transmitente, Álvaro Sansueña, debe tributar según el valor normal de mercado.
- ▮ El adquirente, SANSUEÑA HERMANOS, S. L.:
 - ▮ Deberá calcular la diferencia entre el valor de mercado (275.000 €) menos el precio acordado (210.000), es decir, 65.000 €.
 - ▮ Como se ha contabilizado por el valor acordado, se produce una diferencia con el valor de mercado, que se deberá incluir en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, el resultado de aplicar a la diferencia la amortización que se viniera practicando (65.000 x 3% según tablas oficiales de amortización, según la LIS).

4. Ajuste secundario

Las operaciones vinculadas, cuando se valoran a un precio distinto del valor fiable de mercado, siempre obedecen a una intención real, o no declarada, por parte de los intervinientes. Las personas que contratan a un precio distinto del admitido, pretenden beneficiarse de alguna manera de la situación societaria, de dominación, de influencia, de dirección o simplemente familiar, para obtener un precio distinto de otra persona independiente. La normativa ha decidido que esa intención, se calcule y contabilice por un lado, y por otro se tribute por ella, puesto que en el fondo existe la seguridad de que entre partes independientes el precio acordado en cuestión no existiría así, sino que sería superior o inferior pero nunca igual.

Cuando la operación no se ha valorado a valor normal de mercado hay un **fondo económico**, es decir, se está encubriendo un trasfondo que con carácter general se trata de un **desplazamiento patrimonial**.



Importante

En el desplazamiento patrimonial producido por la diferencia de valoración de la operación, entre el precio acordado y el valor de mercado, se encuentran las combinaciones que se van a denominar ajuste o efecto secundario.

En un acercamiento básico de los ajustes secundarios y cuando la vinculación se defina **en función de la relación socios o partícipes-entidad** se producen dos posibles situaciones:

- La diferencia resulta a favor del socio o partícipe.
- La diferencia resulta a favor de la entidad.

En los siguientes ejemplos explicativos se va a intentar desarrollar cuáles son los efectos que se producen en la aplicación del ajuste secundario.

- La diferencia resulta a favor del socio o partícipe.



Caso práctico 3.9

La entidad **MADERAS DE MONTILLA, S. A.**, adquiere una partida de puertas por valor de 450.000 €. Esta entidad está participada en el 100% de sus acciones por **MONTILLA, S. A.**

La misma mercancía es vendida a **MONTILLA, S. A.** por 450.000 €, siendo el valor en el mercado independiente de 550.000 €.

La entidad **MONTILLA, S. A.** vende la partida de puertas por un precio total de 550.000 € a **PUERTAS CÓRDOBA, S. A.** empresa sin ninguna vinculación.

¿Cuál será la interpretación del ajuste secundario?

SOLUCIÓN

Tal como se ha declarado se produce el siguiente proceso:

1. Para el socio **MONTILLA, S. A.**, la operación ha supuesto que:

- Ha adquirido una mercancía por un valor inferior al de mercado.
- Las normas exigen que la transmisión sea valorada según el valor independiente, es decir, 550.000 €, aunque el importe de la operación ha sido de 450.000 €.
- Al no tener que realizar un desembolso por importe de la diferencia por 100.000 € (550.000 – 450.000), esto hace suponer que los ha recibido en especie (reparto de dividendos).

2. Para la sociedad **MADERAS MONTILLA, S. A.**, la operación ha supuesto que:

- Ha vendido una mercancía por un valor inferior al de mercado (450.000 < 550.000).
- Las normas exigen que la transmisión sea valorada según el valor independiente, es decir, 550.000 €.
- La sociedad ha traspasado al socio un beneficio de 100.000 € en especie como consecuencia de la diferencia ocasionada entre el valor acordado y el valor de mercado. Por la relación societaria, este beneficio se considera un reparto de dividendos.

- La diferencia resulta a favor de la entidad.



Caso práctico 3.10

HIERROS JUANAMAR, S. A. compra material de ferralla, y por el mismo precio de adquisición, 400.000 €, se lo vende a **MATERIALES JUANAMAR, S. A.** (teniendo el 100% de las acciones el primero sobre el segundo).

MATERIALES JUANAMAR, S. A. vende la misma mercancía, por un importe de 500.000 €, a la entidad **MARTA CONSTRUCCIONES, S. A.**, empresa sin ninguna vinculación.

¿Cuál será la interpretación del ajuste secundario?

SOLUCIÓN

Tal como se ha declarado, se produce el siguiente proceso:

1. Para el socio **HIERROS JUANAMAR, S. A.**, la operación ha supuesto que:

- ▮ *Ha vendido una mercancía por un valor inferior al de mercado.*
- ▮ *Las normas exigen que la transmisión sea valorada según el valor independiente, es decir, 500.000 €.*
- ▮ *El socio ha traspasado a su sociedad un beneficio de 100.000 € en especie, que por la relación societaria es una aportación a los fondos propios de la sociedad.*

2. Para la sociedad **MATERIALES JUANAMAR, S. A.**, la operación ha supuesto que:

- ▮ *Ha comprado una mercancía por un valor inferior al de mercado (400.000 < 500.000).*
- ▮ *Las normas exigen que la transmisión sea valorada según el valor independiente, es decir 500.000 €.*
- ▮ *La sociedad ha recibido del socio un beneficio de 100.000 € en especie derivado de la diferencia entre el valor de mercado y el valor acordado, que por la relación societaria se considera una aportación a sus fondos propios.*

4.1. Ajuste secundario contable

Las normas contables se refieren al ajuste secundario en la **norma de valoración 21 de la segunda parte del PGC**, al afirmar que:

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación.

La norma determina claramente que se realice el ajuste primario, es decir, cambiar el precio acordado por su valor razonable y el ajuste secundario, que corresponde al registro del trasfondo económico.

En el **PGC** se afirma que el fondo económico y jurídico de las operaciones, o la prevalencia del fondo sobre la forma incluida en el apartado 1 del Marco Conceptual de la Contabilidad, constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica, y no solo la forma jurídica, utilizada para instrumentarlas.

El **ICAC**, como se ha comentado anteriormente, ha interpretado que estas operaciones se deben realizar por un precio de adquisición que corresponda con la imagen fiel de la empresa, la cual se produce cuando se valora como si se tratara entre partes independientes.

Las situaciones más típicas que se pueden producir desde el criterio contable son los traspasos económicos de:

- Socio a sociedad.
- Sociedad a socio.
- Sociedad a sociedad, sin relación de dependencia entre ellas, pero pertenecen al mismo grupo.
- Sociedad a administrador.
- Sociedad a persona integrante del grupo familiar.

Del estudio de los efectos de las operaciones vinculadas surge la necesidad de comprobar o chequear dos puntos, el **beneficio y la participación**, que van a determinar el ajuste secundario, siendo el detalle el siguiente:

- Conocer la parte beneficiada, es decir, **quién recibe el BENEFICIO en la operación**. En general, cuando se produce una operación entre una sociedad y una parte vinculada, y existe una diferencia entre el valor normal de mercado y el precio acordado, surgen dos posibilidades, ya que el beneficio puede ser a favor de:
 - La sociedad.
 - La parte vinculada (socio, otra sociedad del grupo, administrador o persona integrante del grupo familiar).
- Determinar la **PARTICIPACIÓN que se posea en la sociedad**, debiendo tener en cuenta dos apuntes básicos:
 - Este elemento solamente está presente en los casos de relación entre una sociedad con socio, sociedad o grupo familiar.
 - Existen dos posibilidades que condicionan el efecto secundario:
 - ▮ Que la participación sea del 100%.
 - ▮ Que la participación sea inferior al 100%.

Plantillas del ajuste secundario contable

En este apartado se van a desarrollar y mostrar unas plantillas de los asientos contables para que el estudio del efecto secundario contable de las operaciones vinculadas sea más intuitivo y sencillo de comprender. Se van a presentar los traspasos económicos de forma más visual y se presenta claramente cómo se deben registrar.

Para interpretar correctamente este anexo se necesita conocer los planteamientos de partida de este sistema. Los elementos que determinan el ajuste secundario son **beneficio y participación**. Estos se obtienen de responder dos preguntas, ¿quién recibe el beneficio económico? y ¿cuál es la participación del socio en la sociedad?, es decir, conocer la parte que recibe el beneficio de

la operación y determinar la participación que se posea en la sociedad (ambos puntos ya estudiados en este epígrafe).

Conceptos para su interpretación

Los conceptos para interpretar estos asientos maestros son genéricos y aplicables a cualquier tipo de operación, por lo tanto se facilita el entendimiento de estas plantillas a medida que van apareciendo:

- **Precio acordado.** Es el valor pactado entre las partes vinculadas.
- **Elemento adquirido.** Es el objeto de la operación y puede ser un activo no corriente (inmovilizado, es decir, un elemento de transporte, un terreno, etc.), un activo corriente (una mercancía, con lo que sería un gasto por compra de mercancías u otro gasto) o la adquisición de una prestación de servicio (es decir, un gasto). En resumen se trata de un activo no corriente o un gasto.
- **Pago del elemento adquirido.** Es la forma de pago de la operación. Será por Tesorería (Caja o Bancos) o se debe dar de alta una deuda comercial o no (Proveedor, Acreedor, Efectos a pagar, Proveedores de inmovilizado, etc.).
- **Cobro recibido.** Es la forma de cobro de la operación, será por Tesorería (Caja o Bancos) o se debe dar de alta un crédito comercial o no (Clientes, Deudores, Efectos a cobrar, Clientes de inmovilizado, etc.).
- **Valor razonable o precio normal de mercado.** Será el valor que sustituirá al valor o precio acordado, en el elemento adquirido o transmitido.
- **Ajuste secundario en la valoración.** Es la diferencia entre el valor razonable y el precio de mercado.

Los ajustes o efectos secundarios donde aparecen las consecuencias económicas de los traspasos para ambas partes vinculadas serán:

- Para la **sociedad.** Se encuentran los siguientes ajustes:
 - ┆ **Aportaciones de socios.**
 - ┆ **Reservas** (por el reparto de dividendos de la sociedad).
 - ┆ **Ingreso** (por el beneficio del socio a la sociedad por encima de su participación).

l **Gasto** (por la donación de la sociedad al socio por encima de su participación).

l Para el **socio**. Se destacan los siguientes ajustes:

l **Participaciones** (como mayor valor de estas en la sociedad).

l **Gasto** (por la donación del socio a la sociedad, por encima de su participación).

l **Ingreso** (por el beneficio del socio a la sociedad, por encima de su participación).

Supuestos del ajuste secundario contable

En una aproximación a la casuística, se van a estudiar varios supuestos que suponen la recreación de las posibilidades más simples:

- Beneficio a favor de la sociedad y participación del 100%.
- Beneficio a favor de la sociedad y participación inferior al 100%.
- Beneficio a favor del socio y participación del 100%.
- Beneficio a favor del socio y participación inferior al 100%.

1. Cuando en la operación se produce un traspaso patrimonial del socio único (participación del 100%) a la sociedad

En la **sociedad dominada** se reciben fondos que deberá contabilizar como mayor patrimonio neto. En la contabilidad de la sociedad dominada se produce un aumento de sus fondos propios que será clasificado en el epígrafe A1.VI “Otras aportaciones de socios” del Balance y, en concreto en la cuenta (118) Aportaciones de socios o propietarios. La valoración de este incremento del patrimonio neto se realizará por la diferencia entre el valor razonable y el precio acordado, que será la cuantía del crédito acordado (comercial o no), o el importe de tesorería recibido.

Para el socio supondrá un mayor valor de su participación en aquella. En la contabilidad del **socio o sociedad dominante** se produce un aumento del valor de su aportación que se contabilizará en cuentas de participación en empresas del grupo, asociadas o multigrupo, con la distinción de si se

trata de una inversión a corto o largo plazo, por la valoración de la diferencia ya mencionada.



Nota

Existe un agravante en cuanto a la existencia de socios externos, es decir, cuando el socio o sociedad que realiza el traspaso económico no es socio único de la sociedad que recibe el traspaso patrimonial. Este punto se tratará más adelante.

La **plantilla de los asientos contables** que se van a realizar en este caso, son:

- En el **momento inicial** de la realización de la operación, cuyo precio acordado es distinto del valor razonable (para simplificar el supuesto se expone el caso de la adquisición de un elemento entre socio y sociedad):

En el caso que sea la sociedad la adquirente del elemento:

PRECIO ACORDADO	Elemento adquirido		
		Pago elemento adquirido	PRECIO ACORDADO

En el caso que sea el socio el transmitente del elemento:

PRECIO ACORDADO	Cobro recibido		
		Elemento transmitido	PRECIO ACORDADO

- Por la aplicación del **ajuste primario** o el reconocimiento del valor razonable en la operación:

En el caso que sea la sociedad la adquirente del elemento:

VALOR RAZONABLE	Elemento adquirido		
		Pago elemento adquirido	PRECIO ACORDADO

En el caso que sea el socio el transmitente del elemento:

PRECIO ACORDADO	Cobro recibido		
		Elemento transmitido	VALOR RAZONABLE

Nota: si observa los asientos anteriores, se puede deducir que si solo se aplica el ajuste primario se producirá un descuadre contable (precio acordado \neq valor razonable). Por ello, la aplicación del ajuste secundario se hace necesaria para solucionar y completar la contabilización de la operación, tal y como ocurre en los asientos posteriores. Por esta razón, el ajuste primario se considera un paso intermedio entre la valoración inicial (real) de la operación y la valoración a valor normal de mercado (ajuste secundario).

- Por el reconocimiento del **fondo económico (ajuste secundario)** de la operación:

En el caso que sea la sociedad la adquirente del elemento:

PRECIO NORMAL MERCADO	Elemento adquirido		
		Pago elemento adquirido	PRECIO ACORDADO
		Aportaciones de socios	AJUSTE SECUNDARIO

En el caso que sea el socio el transmitente del elemento:

PRECIO ACORDADO	Cobro recibido		
AJUSTE SECUNDARIO	Participaciones		
		Elemento transmitido	PRECIO NORMAL MERCADO



Caso práctico 3.11

La sociedad VILLABLANCA, S. A. es arrendataria de un local, que es propiedad de GUILLÉN ALQUILERES, S. L (socio de la totalidad de las acciones), por un precio de 500 € mensuales. Aunque se conoce que el valor razonable en dicha zona es de 1.000 €, no se modifica ni el contrato ni el modo de pago en efectivo.

(Para simplificar el supuesto no se van a resolver cuestiones propias de las retenciones o ingresos a cuenta ni el Impuesto sobre el Valor Añadido).

¿Cómo se valora la operación y qué ajustes se hacen?

SOLUCIÓN

En este caso existe una operación que tiene un valor acordado pero que contablemente se obliga a calcular a valor normal de mercado. Además hay que calcular el traspaso económico que, como se verá, se produce a favor de la sociedad dominada y arrendataria.

La contabilización para VILLABLANCA, S. A. contiene:

- ❑ *La valoración del gasto por el valor razonable de la operación, es decir, de 1.000 €.*
- ❑ *En el reconocimiento del pasivo generado se produce una salida en la cuenta de Caja (por ser en efectivo) de 500 € y los otros 500 € corresponden plenamente al ajuste secundario que, como fondo económico, corresponde a una aportación del socio a la sociedad a sus fondos propios.*

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

El asiento correspondiente será:

1.000	621	Arrendamientos y cánones			
			Caja euros	570	500
			Aportaciones de socios o propietarios	118	500

La contabilización para GUILLÉN ALQUILERES, S. L. contiene:

- *La valoración del ingreso correspondiente al valor razonable de la operación, es decir, de 1.000 €.*
- *En el reconocimiento del activo generado se produce una entrada en la cuenta de Caja (por ser en efectivo) de 500 € y los otros 500 € corresponden plenamente al ajuste secundario que, como fondo económico, supone un mayor valor de la participación del socio en la sociedad.*

El asiento correspondiente será:

500	570	Caja euros			
500	240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas			
			Ingresos por arrendamientos	752	1.000

Nota: en la contabilización se utiliza una cuenta de participaciones a largo plazo porque, con carácter general, el socio lo es de forma indefinida (largo plazo) y, por lo tanto, no existe una intención de vender dichas participaciones en el corto plazo.

II. Cuando en la operación se produce un traspaso patrimonial del socio, con participación inferior del 100%, a la sociedad

La **sociedad dominada** recibe fondos que deberá contabilizar como:

- Un mayor patrimonio neto, por la parte en la que el socio tiene participación y,

- como un ingreso, por el resto (parte en la que el socio no tiene participación).

Para el **socio (dominante)** supondrá:

- Un mayor valor de su participación en la sociedad, (por la parte en la que tiene participación) y,
- una donación, por la parte que no tiene participación.

La **plantilla de los asientos contables** que se van a realizar son:

- En el **momento inicial** de la realización de la operación, y por el precio acordado, que es distinto del valor razonable (para simplificar el supuesto se expone el caso de la adquisición de un elemento entre socio y sociedad):

En el caso que sea la sociedad la adquirente del elemento:

PRECIO ACORDADO	Elemento adquirido		
		Pago elemento adquirido	PRECIO ACORDADO

En el caso que sea el socio el transmitente del elemento:

PRECIO ACORDADO	Cobro recibido		
		Elemento transmitido	PRECIO ACORDADO

- Por la aplicación del **ajuste primario** o el reconocimiento del valor razonable en la operación:

En el caso que sea la sociedad la adquirente del elemento:

VALOR RAZONABLE	Elemento adquirido		
		Pago elemento adquirido	PRECIO ACORDADO

En el caso que sea el socio el transmitente del elemento:

PRECIO ACORDADO	Cobro recibido		
		Elemento transmitido	VALOR RAZONABLE

- Por el reconocimiento del **fondo económico (ajuste secundario)** de la operación:

En el caso que sea la sociedad la adquirente del elemento:

PRECIO NORMAL MERCADO	Elemento adquirido		
		Pago elemento adquirido	PRECIO ACORDADO
		Aportaciones de socios	AJUSTE SECUNDARIO
		Ingreso	AJUSTE SECUNDARIO

En el caso que sea el socio el transmitente del elemento:

PRECIO ACORDADO	Cobro recibido		
AJUSTE SECUNDARIO	Participaciones		
AJUSTE SECUNDARIO	Gasto		
		Elemento transmitido	PRECIO NORMAL MERCADO



Caso práctico 3.12

POZO, S. L., que se dedica a la venta de material informático, es el socio, con una participación del 60%, de TALLON, S. A. y le ha vendido una partida de mercaderías por importe de 120.000 €, pagada por transferencia bancaria. El valor de mercado de esas mercaderías es de 145.000 €.

Si ambas partes deciden contabilizar la operación de acuerdo con las normas sobre operaciones vinculadas, ¿cómo se realizará?

(Para simplificar el supuesto no se van a resolver cuestiones propias de las retenciones o ingresos a cuenta ni el Impuesto sobre el Valor Añadido).

SOLUCIÓN

En la contabilidad de POZO, S. L. (socio) por la venta de las mercaderías, al tratarse de una operación entre socio y sociedad que en aplicación de las normas contables se consideran partes vinculadas, se atenderá a las normas de partes vinculadas. Como en este caso, es inferior el precio acordado (120.000 €) al valor razonable (145.000 €), 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 las siguientes consideraciones para el socio:

- *Como un mayor valor de sus acciones, en la proporción de su participación, $(145.000 - 120.000) \times 60\% = 15.000$ €.*
- *Como una donación a una sociedad independiente, por el resto que no tiene participación, $(145.000 - 120.000) \times 40\% = 10.000$ €.*

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

El asiento contable será el siguiente:

120.000	572	Bancos			
15.000	2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo			
10.000	676	Donación por operaciones con partes vinculadas			
			Ventas de mercaderías	700	145.000
			Hacienda Pública, IVA repercutido	477	xxxxx
			Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas	4751	xxxxxx

En la contabilidad de la sociedad TALLON, S. A., y atendiendo al mismo razonamiento anterior pero trasladado a la compra, las consideraciones para la sociedad en cuanto al traspaso económico son las siguientes:

- Como una aportación del socio a sus fondos propios, en la proporción de su participación $(145.000 - 120.000) \times 60\% = 15.000 \text{ €}$.
- Como una donación de un tercero, por el resto que no tiene participación $(145.000 - 120.000) \times 40\% = 10.000 \text{ €}$.

145.000	600	Compras de mercaderías			
xxxxxx	472	Hacienda Pública, IVA soportado			
xxxxxx	473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta			
			Bancos	572	120.000
			Otras aportaciones de socios o propietarios	118	15.000
			Ingresos de créditos	762	10.000

III. Cuando en la operación se produce un traspaso patrimonial de la sociedad al socio único (con participación del 100%)

En la **sociedad dominada**, hay que reconocer la operación (venta o prestación de servicios, beneficio en la enajenación del inmovilizado, etc.) a valor razonable y registrar el reparto de beneficios. En cuanto al reparto, la práctica de la contabilidad de sociedades nos enseña que el asiento tipo es cargar la cuenta (129) Resultado del ejercicio, y abonar la cuenta (557) Dividendo activo a cuenta, porque se trata del reparto de un dividendo a cuenta procedente de un beneficio calculado previamente, creándose una deuda a favor del socio por el valor de ese beneficio adelantado.

Sin embargo, en este caso el socio ya ha recibido ese dividendo en especie, vía bienes o servicios, por lo tanto, dentro del ajuste primario ya está incluido ese beneficio. Por ello, este reparto de dividendos a cuenta implica que se utilice mejor la cuenta (113) Reservas voluntarias, ya que se trata del uso de una reserva disponible.

Respecto de la **sociedad dominante (socio)**, además de valorar la operación por su valor razonable, se deberá registrar un beneficio o ingreso financiero, propio de la obtención del beneficio que ha recibido de su sociedad.

La **plantilla de los asientos contables** que se van a realizar son:

- En el **momento inicial** de la realización de la operación, y por el precio acordado, que es distinto del valor razonable (para simplificar el supuesto se expone el caso de la adquisición de un elemento entre sociedad y socio):

En el caso que sea el socio el adquirente del elemento:

PRECIO ACORDADO	Elemento adquirido		
		Pago elemento adquirido	PRECIO ACORDADO

En el caso que sea la sociedad la transmitente del elemento:

PRECIO ACORDADO	Cobro recibido		
		Elemento transmitido	PRECIO ACORDADO

- Por la aplicación del **ajuste primario** o el reconocimiento del valor razonable en la operación:

En el caso de que sea el socio el adquirente del elemento:

VALOR RAZONABLE	Elemento adquirido		
		Pago elemento adquirido	PRECIO ACORDADO

En el caso de que sea la sociedad la transmitente del elemento:

PRECIO ACORDADO	Cobro recibido		
		Elemento transmitido	VALOR RAZONABLE

- Por el reconocimiento del fondo económico (**ajuste secundario**) de la operación a favor del socio:

En el caso de que sea el socio el adquirente del elemento:

PRECIO NORMAL MERCADO	Elemento adquirido		
		Pago elemento adquirido	PRECIO ACORDADO
		Ingresos	AJUSTE SECUNDARIO

En el caso de que sea la sociedad la transmitente del elemento:

PRECIO ACORDADO	Cobro recibido		
AJUSTE SECUNDARIO	Reservas		
		Elemento transmitido	PRECIO NORMAL MERCADO



Caso práctico 3.13

La entidad REPUESTOS ALCÁZAR, S. L. vende a su único socio ALCÁZAR MOTOR, S. L., que se dedica a la actividad de taller mecánico, una partida de repuestos de coches y motos por un valor de 88.500 €, (pagado por transferencia bancaria), aunque para el resto de sus clientes el precio sería de 98.500 €.

(Para simplificar el supuesto no se van a resolver cuestiones propias de las retenciones o ingresos a cuenta ni el Impuesto sobre el Valor Añadido).

Analizar el supuesto y contabilizar la aplicación del ajuste secundario.

SOLUCIÓN

El cálculo a valor razonable se hace obligatorio por tratarse de una operación vinculada, independientemente del precio acordado entre las partes.

Elevar la operación a valor razonable será el ajuste primario, y supondrá reconocer que la venta y compra respectivamente se deban calcular a 98.500 €.

El registro del trasfondo de la operación obliga a comprender que el socio ALCÁZAR MOTOR, S. L. recibe una ganancia patrimonial, por su cualidad de socio, correspondiente a la diferencia entre el precio de mercado y el acordado, debiéndose considerar como reparto de dividendos. Para la sociedad dominada supone claramente un reparto de beneficios encubierto.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

La contabilización para REPUESTOS ALCÁZAR, S. L. (sociedad dominada) contiene:

- *La valoración de la venta por el valor razonable de la operación, es decir, de 98.500 €.*
- *El reconocimiento de los activos que han entrado supone una entrada en la cuenta de Bancos por 88.500 € y los otros 10.000 € corresponden plenamente al ajuste secundario que, como fondo económico, supone una aportación de la sociedad al socio, mediante el reparto de dividendos. En definitiva, se considera una disposición de las reservas disponibles de la sociedad.*

El asiento correspondiente será:

88.500	572	Bancos			
10.000	113	Reservas voluntarias			
			Venta de mercaderías	700	98.500

La contabilización para ALCÁZAR MOTOR, S. L., socio único (sociedad dominante) contiene:

- *La valoración de los bienes adquiridos debe realizarse a valor razonable de la operación, es decir, de 98.500 €.*
- *La diferencia entre el valor de los bienes adquiridos y el precio efectivamente pagado es el reconocimiento de un ingreso proveniente de su participación en la empresa dominada que corresponde plenamente al ajuste secundario que, como fondo económico, será un dividendo recibido de 10.000 €.*

El asiento correspondiente será:

98.500	602	Compras de otros aprovisionamientos			
			Bancos	572	88.500
			Beneficios en valores representativos de deuda a largo plazo, empresas del grupo	7660	10.000

IV. Cuando en la operación se produce un traspaso patrimonial de la sociedad al socio con participación inferior al 100%

Respecto de la **sociedad dominada**, se debe registrar:

- Un reparto de beneficios como un dividendo a cuenta, utilizando la cuenta (113) Reservas voluntarias, por la parte que es socio y,
- un gasto en concepto de donación, por el resto.

Respecto de la **sociedad dominante (socio con participación inferior al 100%)**, además de valorar la operación por un valor razonable, se deberá registrar:

- Un beneficio o ingreso financiero propio de la obtención de la ganancia obtenida de su sociedad por su cualidad de propietario de la misma y,
- una utilidad, por la parte que no lo es.

La **plantilla de los asientos contables** que se van a realizar son:

- En el **momento inicial** de la realización de la operación, y por el precio acordado, que es distinto del valor razonable (para simplificar el supuesto exponemos el caso de la adquisición de un elemento entre sociedad y socio):

En el caso que sea el socio el adquirente del elemento:

PRECIO ACORDADO	Elemento adquirido		
		Pago elemento adquirido	PRECIO ACORDADO

En el caso que sea la sociedad la transmitente del elemento:

PRECIO ACORDADO	Cobro recibido		
		Elemento transmitido	PRECIO ACORDADO

- Por la aplicación del **ajuste primario** o el reconocimiento del valor razonable en la operación:

En el caso que sea el socio el adquirente del elemento:

VALOR RAZONABLE	Elemento adquirido		
		Pago elemento adquirido	PRECIO ACORDADO

En el caso que sea la sociedad la transmitente del elemento:

PRECIO ACORDADO	Cobro recibido		
		Elemento transmitido	VALOR RAZONABLE

- Por el reconocimiento del **fondo económico** de la operación a favor del socio:

En el caso que sea el socio el adquirente del elemento:

PRECIO NORMAL MERCADO	Elemento adquirido		
		Pago elemento adquirido	PRECIO ACORDADO
		Ingreso	AJUSTE SECUNDARIO
		Ingreso	AJUSTE SECUNDARIO

En el caso que sea la sociedad la transmitente del elemento:

PRECIO ACORDADO	Cobro recibido		
AJUSTE SECUNDARIO	Reservas		
AJUSTE SECUNDARIO	Gasto		
		Elemento transmitido	PRECIO NORMAL MERCADO



Caso práctico 3.14

PANCHAL, S. A. que se dedica a la actividad de asesoría laboral, le ha emitido una factura por trabajos varios, a su socio **YAÑEZ, S. A.** (participación del 55%), que se dedica a la actividad de asesoría integral, por importe de 175.000 €. La factura es pagada por transferencia bancaria. El valor de mercado de esas prestaciones de servicios es de 220.000 €.

Ambas partes deciden aplicar las normas sobre operaciones vinculadas, ¿cómo se registra esa aplicación?

SOLUCIÓN

Al tratarse de una operación entre sociedad y socio, y por considerarse partes vinculadas en aplicación de las normas contables, se ajustará a las normas de partes vinculadas.

En la contabilidad de PANCHAL, S. A. (sociedad) por la prestación de servicios, y como es inferior el precio acordado (175.000 €) al valor razonable (220.000 €), se deberán registrar los ingresos por prestaciones de servicios por este valor último, y ajustar la diferencia a tenor del traspaso económico, como una distribución de beneficios de la sociedad, teniendo la consideración:

- ❑ *Como reparto de dividendos, en la proporción de la participación del socio $(220.000 - 175.000) \times 55\% = 24.750$ y*
- ❑ *como una donación por el resto $(220.000 - 175.000) \times 45\% = 20.250$ (por la parte que no es socio de PANCHAL, S. A.).*

El asiento contable será:

211.750	572	Bancos			
24.750	113	Reservas voluntarias			
24.502,50	676	Donación por operaciones con partes vinculadas			
			Prestaciones de servicios	705	220.000
			Hacienda Pública, IVA repercutido (175.000 x 21%) (1) (2) (3)	477	36.750
			Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas (20.250 x 21%) (2) (3)	4751	4.252,50

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

(1) En la tributación del Impuesto sobre el Valor Añadido se aplican las normas fiscales de vinculación para este impuesto.

(2) Estos dos puntos, aunque se ven en capítulos posteriores, se han incluido en este supuesto para que exista como mínimo uno con el reflejo contable completo.

(3) Para el ejercicio 2012 y 2013 el porcentaje de retención pasa al 21%, volviendo de nuevo en el ejercicio 2014, al 19%.

En la contabilidad de la sociedad YAÑEZ, S. A. (socio), como es inferior el precio acordado (175.000 €) al valor razonable (220.000 €), se deberá registrar los gastos por los servicios recibidos por este valor último y ajustar la diferencia a tenor del traspaso económico que se produce a favor del socio teniendo la consideración:

- ▮ Como obtención de dividendos, en la proporción de su participación $(220.000 - 175.000) \times 55\% = 24.750 \text{ €}$ y
- ▮ como una utilidad por el resto, en la parte que no es socio $(220.000 - 175.000) \times 45\% = 20.250 \text{ €}$.

El asiento contable será:

220.000	607	Trabajos realizados por otras empresas			
36.750	472	Hacienda Pública, IVA soportado $(175.000 \times 21\%)$			
4.252,50	473	Hacienda pública retenciones $(20.250 \times 21\%)$			
			Bancos	572	211.750
			Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, empresas del grupo	7600	24.750
			Ingresos de créditos	762	24.502,50

4.2. Ajuste secundario fiscal

La normativa fiscal donde se contiene la base para su aplicación está en los artículos 16.8 LIS y artículo 21.bis RIS.

En estos artículos se realiza el planteamiento general de este ajuste, donde se afirma que:

En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En estos casos ya se ha producido el ajuste primario o cambio del precio acordado por el de mercado. Después de calcular la diferencia mencionada para aplicar el ajuste secundario, como punto de partida se intenta **calificar la renta**, que ya se ha comentado que se trata de un trasvase económico donde hay una de las partes que recibe bienes o servicios, con su propio tratamiento fiscal.

Los **casos de aplicación del ajuste secundario fiscal**, que se contienen en el segundo apartado del **artículo 16.8 de la LIS y el artículo 21.bis.2 del RIS**, supone la mención a solo dos casos concretos de este efecto económico, cuando la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad. Una interpretación superficial pudiera considerar que el ajuste secundario se acaba en esta casuística, sin embargo, resulta básico poner de relevancia que el texto comienza por las palabras: “en particular”. El motivo por el que el legislador ha elegido este comienzo no es gratuito sino que se explica porque la lista que se expone es abierta y no cerrada, es decir, que no se está excluyendo otros posibles efectos. En conclusión, cuando se estudien los dos casos propuestos por la legislación (diferencia a favor del socio o partícipe y diferencia a favor de una sociedad) se expondrán otros casos que tienen cabida en el efecto secundario fiscal aunque expresamente no estén incluidos en la norma.

El estudio de las retenciones a practicar, en el desarrollo del ajuste secundario, sea a favor del socio como sociedad dominante o a la sociedad, supone

el nacimiento de una obligación tributaria de la que es necesario apuntar los siguientes principios básicos:

- Los **obligados a practicar la retención** son las personas físicas que realicen actividades económicas, las sociedades mercantiles y demás entidades con personalidad jurídica.
- El **nacimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta** sobre estas rentas, tanto en el ámbito del IRPF como en el IS, en general se produce en el momento de la exigibilidad de los rendimientos (sujetos a retención o ingreso a cuenta), respectivamente o en el de su pago o entrega si es anterior. En particular, respecto de los rendimientos de capital mobiliario, se entenderán exigibles los intereses en las fechas de vencimiento señaladas en la escritura o contrato para su liquidación o cobro, o cuando de otra forma se reconozcan en cuenta, aun cuando el receptor no reclame su cobro o los rendimientos se acumulen al principal de la operación.
- La **base de retención** tiene dos normas:
 - Con carácter general, constituirá la base de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario, la contraprestación íntegra exigible o satisfecha.
 - Cuando tenga su **origen en el ajuste secundario** derivado del tratamiento de la operación vinculada, constituirá la base de retención la **diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado**.

El desarrollo del ajuste secundario se desglosa según que la consideración de la diferencia sea a favor de un socio, de una sociedad participada, de un administrador o de un pariente dentro de un grupo familiar.

Las normas que se contienen a continuación tienen una regla general, que será la que se exprese en cada caso, y en el **artículo 21.bis.3 del RIS** se aclara que:

La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2.



Importante

La renta generada dependerá, en último caso, de la prueba de su origen y el efecto regulado es realmente una propuesta o una presunción, que podrá admitir prueba en contrario.

Diferencia a favor del socio o partícipe

Dentro de los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes–entidad y cuando la diferencia sea entre el valor de mercado y el precio acordado, se estudiará en primer lugar, cuando resulta a favor del socio o partícipe. Esta situación corresponde cuando el traspaso patrimonial es a favor del socio, es decir, que este resulta beneficiado en el conjunto de la operación a un valor preparado por las partes.



Importante

En este caso, el tratamiento fiscal es para el socio o partícipe un rendimiento de capital mobiliario y para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios.

Este es el punto de partida, pero hay que verificar el grado de participación en la sociedad para determinar exactamente esa renta generada. El ajuste va a ser diferente dependiendo, que la diferencia generada:

- Corresponda totalmente con el porcentaje de participación en la entidad y, por lo tanto, se considerará como retribución de fondos propios para la entidad. Será un **dividendo percibido por el socio** que es definido en el artículo 25.1 de la LIRPF y goza de una exención en el artículo 7.y) de la LIRPF, de hasta 1.500 €.

- No se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, por lo que para el socio o partícipe tendrá la consideración de **utilidad percibida de una entidad por la condición de socio**, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto (artículo 25.1. LIRPF). Este rendimiento se califica como rendimiento de capital mobiliario aunque no tiene ningún tipo de exención.



Caso práctico 3.15

La entidad **HOTELES CARTAGONOVA, S. L.** ha recibido una factura anual por los servicios de lavandería que son prestados por Miguel Ansa, socio único de la entidad, por un precio de 60.000 €. Una valoración independiente tasa la operación en 45.000 €.

¿Cómo se calificará el ajuste primario y secundario?

SOLUCIÓN

Por tratarse de una operación vinculada, la operación se debe cuantificar a valor normal de mercado, que resulta ser de 45.000 € y supone una diferencia de 15.000 € respecto del precio pactado, que fue de 60.000 €.

En aplicación de las normas fiscales esa diferencia, en la que resulta beneficiado el socio, tendrá:

- 1. Como ajuste primario, la adecuación de la operación a su valor de mercado, es decir a 45.000 €, siendo este el importe que se integrará dentro de la cifra de negocios.*
- 2. Como ajuste secundario, la diferencia (que no corresponde a un rendimiento de actividad económica) se considera reparto de dividendos y para el socio se califica como renta de capital mobiliario.*

Para la sociedad es una retribución de fondos propios.

Diferencia a favor de una sociedad

El caso contrario al planteado anteriormente se produce cuando la diferencia entre los valores de mercado y el acordado resulta ser a favor de la sociedad

o entidad. El traspaso patrimonial, el beneficio económico, para la parte que resulta beneficiada en el conjunto de la operación es la entidad.

Las posibilidades que se abren en este caso son más complicadas dependiendo del porcentaje del socio o participe en la entidad.

Para poder explicar la consideración de la diferencia calculada, dependerá de que:

- Totalmente corresponda con el porcentaje de participación en la entidad. En este caso, la diferencia tendrá la consideración de **aportación del socio o participe a los fondos propios de la entidad**, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o participe.
- Parcialmente no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, teniendo la consideración de **renta para la entidad**. Para el socio o participe, depende si es contribuyente de:
 - IRPF o IS, será una liberalidad.
 - Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i.4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRNR).



Caso práctico 3.16

La sociedad ALAMILLO, S. L., que participa en el 80% del capital social de la sociedad LUQUE, S. A. , le ha vendido una partida de productos textiles por importe de 200.000 €, siendo el valor de mercado de esas mercaderías de 240.000 €.

Las sociedades deciden contabilizar los ajustes en aplicación del fondo económico.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

SOLUCIÓN

Para ALAMILLO, S. L. socio dominante, supone:

- *Como ajuste primario, elevar el importe de la venta al valor de mercado.*
- *Como ajuste secundario, puesto que su participación es inferior al 100%, es doble:*
 - *Un beneficio que traspasa a su sociedad y en consecuencia, en dicha cuantía aumenta el valor de sus participaciones (40.000 x 80%) de cara al futuro.*
 - *Una donación que realiza a un tercero (40.000 x 20%), no será gasto deducible (art. 14.1.e) LIS) y obligará a un ajuste extracontable positivo.*

Para la sociedad dominada LUQUE, S. A. los efectos son dobles:

- *Como ajuste primario supone elevar el importe de la compra al valor de mercado.*
- *Como ajuste secundario, puesto que la participación es inferior al 100%, es doble:*
 - *Un beneficio que recibe de su socio en la cuantía proporcional (40.000 x 80%).*
 - *Un ingreso que recibe de un tercero como donación y como ya que se ha registrado contablemente, no hay ajuste fiscal.*

Diferencia a favor de un administrador

Cuando haya operaciones donde intervenga un administrador, la situación normal es que quien realiza la operación sea la sociedad y el administrador quien reciba el bien o servicio. Las consecuencias o efectos son:

- Para la sociedad se trata:
 - Como ajuste primario, la consideración de la operación a valor de mercado y la integración del elemento en la base imponible, por este importe.
 - Como ajuste secundario, el beneficio que obtiene el administrador se considera como retribución, que tiene una doble consecuencia:

- La retención a practicar, en este caso será al tipo del 35% (42% para los ejercicios 2012 y 2013), y
- La consideración como gasto deducible, siempre que cumpla con los requisitos establecidos (correlación con los ingresos, su contabilización y las especiales relaciones con las retribuciones a administradores).

■ Para el administrador:

- Como ajuste primario, para una persona física la consideración a valor de mercado no tiene efectos en general. Si se trata de un servicio, porque no afecte estos gastos a ningún rendimiento que pueda ser deducible, y cuando se obtenga de la adquisición de un bien, elevará el valor inicial del mismo para una futura transmisión.
- Como ajuste secundario, el beneficio obtenido por el administrador se deberá integrar en su base imponible, como retribución, que será la suma, de la diferencia entre el importe valorado y el acordado del bien o servicio, más las retenciones.

En relación con la **deducibilidad de los gastos por retribuciones de administradores** es necesario realizar las siguientes anotaciones:

- La **Ley de Sociedades de Capital** establece que, como regla general, el sistema retributivo debe constar en estatutos, pudiendo existir varios sistemas retributivos de forma acumulativa pero no alternativa. Para la sociedad limitada, si la retribución consiste en una participación en beneficios, se establece que en los estatutos se fijará la concreta participación o el porcentaje máximo de la misma.
- En los Criterios manifestados en las **Sentencias del Tribunal Supremo** sobre retribuciones de los administradores, se establece que, para que sea considerada gasto fiscalmente deducible, la remuneración de los miembros del Consejo de Administración debe estar fijada, en todo caso y sin excepción alguna, en los estatutos de la sociedad, debiendo constar con certeza:
 - Los requisitos exigidos es que debe ser cierta, obligatoria y necesaria.
 - Se debe precisar el concreto sistema retributivo.

- Si es variable (participación en beneficios), el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos.
 - Prever el quántum de la remuneración o, los criterios para su determinación perfectamente, sin ningún margen de discrecionalidad.
- El Informe de **Dirección General de Tributos** (DGT) de fecha 12/3/2009 se puede resumir en los siguientes apuntes. Serán gastos fiscalmente deducibles, las retribuciones a administradores cuando:
- Tenga la consideración de gasto contable.
 - Conste registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.
 - Se correlacione con los ingresos y no se trate de una liberalidad.
 - Cuando en los estatutos se establezca el carácter remunerado, aunque no se cumplan los requisitos establecidos mercantilmente para cada tipo.



Caso práctico 3.17

Luis de la Gonzaga es administrador único de la entidad TRESCARSA, sin participación alguna en la misma. Además de las retribuciones, al Sr. de la Gonzaga, la entidad TRESCARSA ha decidido transmitirle un estudio de la última promoción que acaba de terminar en Roquetas de Mar por un precio de 140.000 €, teniendo en la misma fecha un valor para el público general de 210.000 €.

Analice la operación vinculada.

SOLUCIÓN

En caso de no contabilizar a valor razonable la operación:

- El ajuste primario lleva a calcular a valor normal de mercado (método precio libre comparable) la operación, es decir, 210.000 €. La diferencia a integrar será el valor de mercado (210.000 €) menos el precio acordado (140.000 €), es decir, 70.000 €. Por lo tanto, en este ajuste se producirá un mayor valor de venta de la actividad de promoción inmobiliaria para TRESCARSA, y mayor valor del inmueble recibido para Luis de la Gonzaga de cara al futuro.

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

El ajuste secundario supondría:

- ❑ *Para Luis de la Gonzaga en calidad de administrador, el exceso mencionado de renta se le concede por la labor desarrollada como administrador, debiendo considerarse como una retribución en especie de los rendimientos del trabajo personal.*
- ❑ *Para TRECARSa la renta descubierta no será gasto deducible porque en el supuesto no se menciona que se haya reflejado en contabilidad, por lo que se incumple el requisito de contabilización del art. 19 del TRLIS.*



Caso práctico 3.18

Mercedes Alameda es la administradora única de la sociedad CERVERA, S. A., aunque no es propietaria de ninguna acción de la misma.

La sociedad le entrega un préstamo por un importe de 350.000 €, que ha sido reflejado en un contrato privado, donde se menciona el devengo de unos intereses del 2%.

En la contabilidad se decide calcular la operación a valor normal de mercado que resulta ser del 4,5%.

Desde el punto de vista fiscal, ¿qué consideraciones tiene el ajuste primario y secundario para cada una de las partes?

SOLUCIÓN

La fiscalidad, considerando el préstamo como operación vinculada y el cálculo a valor normal de mercado, será:

Para la sociedad CERVERA, S. A.:

- ❑ *Como ajuste primario, tendrá la consideración del préstamo como retribuido a valor normal de mercado. Además de la integración en la base imponible del impuesto, de un ingreso por los intereses calculados y contabilizados, independientemente de los acordados.*

Continúa en página siguiente >>

<< Viene de página anterior

■ *Como ajuste secundario, el beneficio que el administrador obtiene en la gratuidad del préstamo, se considera como retribución, lo que tiene una doble consecuencia: que la retención a practicar en este caso será al tipo del 35%, y que será considerado como gasto deducible siempre que cumpla con los requisitos establecidos.*

Para el administrador, Mercedes Alameda:

- *Como ajuste primario, la consideración del préstamo como retribuido a valor de mercado no tiene efectos para una persona física, ya que no afectan estos gastos a ningún rendimiento que pueda ser deducible.*
- *Como ajuste secundario, el beneficio derivado de la gratuidad del préstamo, lo obtiene el administrador. Deberá integrar en su base imponible como retribución, la suma de la diferencia entre el importe valorado y el acordado de los intereses no cobrados, más las retenciones practicadas, independientemente de la consideración como gasto deducible o no para la sociedad.*

Diferencia a favor de un pariente dentro de un grupo familiar

En este caso, se produce normalmente una operación entre una sociedad y un miembro de los familiares próximos de un socio.

En estos casos, el ajuste secundario producirá dos efectos para las dos personas físicas (socio y familiar):

- Un dividendo encubierto de la entidad al socio, que se integrará en la base liquidable del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del socio, si es persona física, con exención para los primeros 1.500 € y con una retención del 19% (para los ejercicios 2012 y 2013 pasa al 21%, volviendo al 19% en el 2014).
- Una donación al miembro del grupo familiar, que estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).



Caso práctico 3.19

Eva Domínguez y Jesús Pertinaz son matrimonio. Son socios, con el 100% de las acciones, y administradores únicos de la entidad JESEVA INVERSIONES, S. L., que es propietaria de un edificio destinado a oficinas. El 5-03-2008 JESEVA INVERSIONES, S. L. vende a su hija Irene Pertinaz una oficina del edificio antes mencionado por un precio de 185.000 €. En la publicidad contratada por la empresa, las oficinas mencionadas tiene un precio de venta de 248.000 €.

¿Cuáles serían los ajustes a realizar en el caso de contabilizar la operación a valor razonable?

SOLUCIÓN

El ajuste primario conlleva calcular la operación a valor normal de mercado (método precio libre comparable) que será de 248.000 €. La diferencia a integrar para ambas partes será el valor de mercado (248.000 €) menos el precio acordado (185.000 €) es decir, 63.000 €.

Consecuentemente se tratará de:

- *Un mayor valor de venta del activo, para JESEVA INVERSIONES, S. L.,*
- *Un mayor valor del inmueble, para Irene Pertinaz, de cara al futuro.*

El ajuste secundario supondría una doble actuación:

- *Por el efecto directo que tiene la operación, supone una donación en beneficio de la hija de los administradores por el importe mencionado.*
- *Por el efecto indirecto, un dividendo encubierto de los administradores de JESEVA INVERSIONES, S. L., nexo de unión para que Irene Pertinaz pudiera acceder al precio pactado.*

