

María Crespo Garrido

Tema 5: LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: REGLAS DE VALORACIÓN

5.1. introducción

5.2. Reglas de valoración

5.3. Revalorización contable

5.4. Valoración en las transmisiones de elementos patrimoniales

5.5. Valoración de las operaciones societarias

5.6. Valoración en el régimen especial de operaciones vinculadas

5.7. Otras reglas especiales de valoración: cambios de residencia y traslados a la Unión Europea.

Tema 5

Los **objetivos** que se pretenden conseguir en este tema son los siguientes:

- ▶ Calcular la base imponible del IS en lo relativo a los ajustes por diferencias en la valoración de elementos.
- ▶ Conocer las normas de valoración especiales para determinadas transmisiones lucrativas.
- ▶ Conocer las normas de valoración especiales para determinadas operaciones societarias.
- ▶ Saber identificar las operaciones vinculadas y sus normas de valoración.
- ▶ Conocer otras reglas especiales de valoración que producen ajustes en el resultado contable.

Tema 5

Reglas de valoración

La Ley 27/2014, (17 al 20) las reglas de valoración. Artículo 17.1: los elementos patrimoniales se valorarán por los criterios previstos por el Código de Comercio, corregidos por los preceptos de la LIS.

Código de Comercio (artículo 38), principio de valoración contable **precio de adquisición** o **coste de producción**. Artículo 38 bis, para determinados activos como los financieros, la valoración se realiza a través del **valor razonable** que es el que se pagaría en el mercado por dicho bien, teniendo en cuenta su estado y el lugar en el que se encuentra. El valor razonable suele coincidir con el valor de mercado.

La regla general de valoración fiscal coincide con la contable: los elementos se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción.

.

Tema 5

Reglas especiales de valoración

Artículo 17 Reglas especiales de valoración para transmisiones lucrativas y societarias. Se valorarán por su **valor de mercado** que es aquel acordado entre sujetos independientes respetando el libre mercado:

Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.

Las aportaciones no dinerarias realizadas por los socios a entidades y los valores recibidos en contraprestación.

Los transmitidos a los socios por disolución, separación, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.

Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión.

Los adquiridos por permuta.

Los adquiridos por canje o conversión.

Revalorización contable

Artículo 17.1: **el importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible**, excepto cuando se produzcan por normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir la revalorización en el resultado contable de la entidad.

El valor del elemento antes de la revalorización contable voluntaria será, a efectos fiscales, la base para las amortizaciones y transmisiones.

La entidad debe detallar las revalorizaciones contables voluntarias en la memoria. El incumplimiento de esta obligación provoca una sanción del 5 % de la revalorización.

Las revalorizaciones voluntarias no se integran en la base imponible del IS.

Ejemplo Revalorización contable voluntaria: artículo 17.1 de la LIS

Una entidad realiza en el ejercicio 1 una revalorización contable voluntaria sobre un elemento patrimonial contabilizado por 1 000 000 € (precio de adquisición originario) y que pasa a 1 500 000 €, según el valor de mercado. La entidad decide integrarlo en el resultado contable. Posteriormente, en el ejercicio 2, vende el elemento por 2 200 000 €.

Se pide calcular los ajustes extracontables.

Solución: según el artículo 17.1 de la LIS, las revalorizaciones contables voluntarias no se integran en la base imponible.

La entidad debe realizar un ajuste negativo en el momento de la revalorización por la diferencia entre el ingreso fiscal y el ingreso contable: $0 - 500\,000\text{ €} = -500\,000\text{ €}$.

En el ejercicio 2, de la transmisión se debe producir el correspondiente ajuste de reversión o cierre por +500 000 €, debido a que el beneficio contable de la transmisión es: precio de venta - valor contable = $2\,200\,000 - 1\,500\,000 = 700\,000\text{ €}$.

El beneficio fiscal debería ser: $2\,200\,000 - 1\,000\,000 = 1\,200\,000\text{ €}$. El diferencial es el ajuste: renta fiscal - renta contable = $1\,200\,000 - 700\,000 = +500\,000\text{ €}$.

Nota: si la revalorización contable se integra en el neto patrimonial, y no integrarse en el resultado contable (ingresos y gastos), no procedería el ajuste extracontable.

Adquiridos a título lucrativo

Consideraciones para la entidad adquiriente o donataria

Contablemente la entidad adquiriente debe **integrar en su base imponible el valor razonable** del bien adquirido que normalmente suele coincidir con el valor de mercado.

La entidad lo contabiliza directamente en el patrimonio neto, por lo que la contabilización en la cuenta de resultados se va registrando a medida que se vaya amortizando el elemento, cause baja o se transmita.

Fiscalmente, la entidad adquiriente debe **valorar el elemento por su valor de mercado** en el ejercicio de la donación.

Ambas normativas coinciden en valoración, pero no así en imputación temporal. Esto generará un ajuste extracontable temporal positivo, que se revertirá en períodos sucesivos.

Adquiridos a título lucrativo

Consideraciones para la entidad transmitente o donante

Contablemente para la entidad transmitente la donación se registra como un **gasto en el ejercicio en el que se produce la operación** —es decir, cuando se entrega el bien— por el valor contable del elemento transmitido.

Tratamiento fiscal de las donaciones, (artículo 15), **gasto no deducible**, lo que genera el consiguiente **ajuste extracontable positivo permanente** para la entidad transmitente por el valor contable.

Fiscalmente se debe valorar por su valor de mercado.

Esto genera un **segundo ajuste** que se debe integrar a la base imponible como la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable del bien

Ejemplo. Reglas de valoración: adquisiciones a título gratuito (donaciones)

Una entidad X dona a otra entidad Y un bien con un valor neto contable de 150 000 € y un valor de mercado de 200 000 €.

Se pide calcular la base imponible y los ajustes extracontables que se deben realizar en el resultado contable de dichas entidades.

Solución:

La sociedad X (transmitente) da de baja el bien por su valor contable (150 000 €), lo que le genera una pérdida o gasto que no es deducible, según el artículo 15 de la LIS.

Esto genera una diferencia permanente positiva de +150 000 €. Además, la donación (baja del bien) se valora por el valor de mercado; por tanto, el diferencial produce un ajuste extracontable temporal positivo de: valor mercado (valoración fiscal) – valor contable = $200\ 000 - 150\ 000 = +50\ 000$ €.

La sociedad Y (adquiriente) tiene un ingreso por el valor de mercado, que no registra hasta que no se produzca la amortización o baja del bien. Por tanto, debe realizar un ajuste extracontable positivo temporal de +200 000 € (valor de mercado).

Valoración de las aportaciones no dinerarias realizadas por los socios a entidades y los valores recibidos en contraprestación

Los valores o títulos recibidos por los socios en contraprestación a una aportación no dineraria se deben **integrar en la base imponible por su valor de mercado**. En cuanto a los elementos transmitidos **no dinerarios**, la entidad o socio aportante deberá integrar en su base imponible el **diferencial entre el valor de mercado y el valor fiscal**.

Valoración de los elementos adquiridos por permuta

Permuta comercial: aquella que modifica los flujos de ingresos y gastos de efectivo de las actividades de la empresa como consecuencia del intercambio de los bienes. Además, los flujos del inmovilizado recibido difieren del entregado. La permuta de un solar por un edificio para oficinas se considera comercial, mientras que la permuta de una nave industrial por otra de análoga naturaleza se califica como **permuta no comercial**. Permutas comerciales, **el beneficio se registra** coincidiendo la norma contable con la fiscal.

La norma contable y la fiscal coinciden en el caso de permutas comerciales que generan beneficios, pues no generan ajustes extracontables.

Cuando se trata de **permutas no comerciales**, contablemente los bienes adquiridos se registran por el valor contable de los bienes entregados, excepto cuando el valor de mercado de los bienes adquiridos sea menor que el valor contable del bien entregado, que se utilizará el primero. Cuando ocurre esto, la entidad obtiene una **pérdida** que debe contabilizar.

Cuando el valor de mercado de los bienes adquiridos sea mayor que el valor contable de los bienes entregados, se produce un **beneficio** que no se registra contablemente, sino que se traslada a resultados en forma de menor amortización o menor valor en el momento de su transmisión. Fiscalmente, la entidad transmitente debe integrar por los bienes adquiridos en su base imponible la **diferencia entre el valor de mercado del bien adquirido y el valor fiscal del elemento entregado**.

Los **ajustes extracontables temporales** se producirán cuando las permutas **tengan carácter no comercial**.

En estos casos, los ajustes revertirán en los ejercicios siguientes con el signo contrario, según se vaya amortizando el bien, o cuando este se transmita o cause baja, en caso de bienes no amortizables.

Valoración de los elementos adquiridos por canje o conversión

El tratamiento es similar al descrito para las permutas.

Suelen tener un carácter comercial y, no generarán ajustes extracontables en la base imponible.

En el caso de calificarse como **no comerciales**, fiscalmente la entidad transmitente debe integrar por los bienes adquiridos en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado del bien adquirido y el valor fiscal del elemento entregado.

Valoración en las operaciones societarias

Entre estas operaciones se encuentran las siguientes operaciones societarias:

Disolución.

Separación.

Reducción del capital con devolución de aportaciones.

Reparto de la prima de emisión.

Distribución de beneficios.

Fusión.

Absorción.

Escisión.

.

Disolución y separación de socios

Se debe integrar en la base imponible de los socios la **diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada**. Para la sociedad, se debe integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los elementos transmitidos a los socios en la separación. Este diferencial representa la renta generada en la transmisión (artículo 17.8 de la LIS).

Reducción de capital con devolución de aportaciones y distribución de la prima de emisión

Se integrarán en la base de los socios por el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos respecto del valor fiscal de la participación (artículo 17.6 de la LIS). La reducción de capital no genera rentas que se deban integrar a la base imponible de los socios cuando su objetivo es distinto al de devolución de aportaciones (artículo 17.10 de la LIS).

Distribución de beneficios

Los socios deben integrar en su base imponible el valor de mercado de los elementos recibidos (artículo 17.7 de la LIS).

Valoración de elementos transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión

Según el artículo 17.9 de la LIS, en las operaciones de fusión, absorción y escisión se debe integrar en la base imponible de los socios que sean personas jurídicas de la sociedad transmitente la **diferencia entre el valor de mercado de la participación recibida y el valor fiscal de la participación anulada.**

Valoración del aumento del capital o fondos propios por compensación de créditos

El artículo 17.2 de la LIS regula las operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos y establece que se **valorarán por el importe de dicho aumento** desde el punto de vista mercantil. Para estas operaciones, la entidad transmitente integrará en su base imponible el diferencial entre el aumento del capital y el valor fiscal del crédito capitalizado.

En resumen, las reglas especiales de valoración del artículo 17 de la LIS se sintetizan en la tabla siguiente:

Operación	Integración fiscal en la base imponible
<p>Disolución</p> <p>Fusión, absorción y escisión</p> <p>Separación de socios</p>	<p>Valor mercado elemento recibido – valor contable participación anulada</p>
<p>Reducción de capital</p> <p>Reparto de la prima de emisión</p>	<p>Valor mercado elemento recibido – valor contable participación</p>
<p>Distribución de beneficios</p>	<p>Valor mercado elemento recibido</p>
<p>Permuta no comercial</p> <p>Canje o conversión</p>	<p>Valor mercado elementos recibidos – valor contable elementos transmitidos</p>
<p>Adquisiciones a título gratuito (donaciones)</p>	<p>Entidad adquirente: valor de mercado</p> <p>Entidad transmitente: valor de mercado – valor contable</p>
<p>Aportaciones no dinerarias a cambio de valores</p>	<p>Valores: se integran por el valor de mercado del bien entregado</p> <p>Aportaciones (entidad aportante): valor de mercado – valor contable</p> <p>Aportaciones (entidad adquirente): valor de mercado</p>

Valoración en el régimen especial de las operaciones vinculadas

Las **entidades o personas vinculadas**, según el artículo 18.2 de la LIS, son:

Una entidad y sus socios o partícipes, cuando la participación sea de al menos un 25 %.

Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo relativo a la retribución por sus funciones.

Una entidad, su cónyuge y parientes en línea directa o colateral, y afines o consanguíneos hasta 3.^{er} grado de los socios, consejeros o administradores.

Dos entidades de un mismo grupo.

Una entidad y los consejeros o administradores de otra, cuando son entidades del mismo grupo.

Una entidad y otra participada por la anterior indirectamente en al menos el 25 % de su capital o fondos propios.

Valoración en el régimen especial de las operaciones vinculadas

Las **entidades o personas vinculadas**, según el artículo 18.2 de la LIS, son:

Una entidad y sus socios o partícipes, cuando la participación sea de al menos un 25 %.

Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo relativo a la retribución por sus funciones.

Una entidad, su cónyuge y parientes en línea directa o colateral, y afines o consanguíneos hasta 3.^{er} grado de los socios, consejeros o administradores.

Dos entidades de un mismo grupo.

Una entidad y los consejeros o administradores de otra, cuando son entidades del mismo grupo.

Una entidad y otra participada por la anterior indirectamente en al menos el 25 % de su capital o fondos propios.

Dos entidades cuando los mismos socios, partícipes, cónyuges o parientes participen directa o indirectamente en al menos el 25 % de su capital o fondos propios.

Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

Las operaciones realizadas por entidades vinculadas se valorarán por su **valor de mercado**. Por tanto, se exceptúa el principio de valoración basado en el valor de adquisición o coste de producción. Para calcular el valor de mercado, el artículo 18.4 de la LIS establece que se puede elegir entre los cinco **métodos de valoración** siguientes:

Método del precio libre comparable.

Método del coste incrementado.

Método del precio de reventa.

Método de la distribución del resultado.

Método del margen neto operacional.

Otras reglas especiales de valoración: cambios de residencia y traslados a la Unión Europea

Cambios de residencia

Art. 19.1 de la LIS establece que se debe integrar en la base imponible la **diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal** de los elementos patrimoniales de las entidades que trasladen su residencia del territorio español al extranjero, excepto cuando los bienes queden afectos a un establecimiento permanente en territorio español.

Traslados a la Unión Europea o al espacio Económico Europeo

La deuda tributaria producida por los cambios de residencia antes expuestos puede ser **aplazada a solicitud del contribuyente** hasta la fecha de transmisión a terceros cuando los elementos sean transferidos a un país de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un intercambio de información

Residentes en paraísos fiscales

El artículo 19.2 **se valorarán por su valor de mercado**. Asimismo, existirá una obligación de documentación para la entidad que realice dichas operaciones, según el artículo 18.3 de la LIS.

Otras reglas especiales de valoración: cambios de residencia y traslados a la Unión Europea

Rendimientos sometidos a retención

Presunción de que la retención ha sido practicada en aquellas rentas sobre las que deba retenerse a cuenta. Por tanto, las rentas obtenidas se deben **integrar en la base imponible por el importe íntegro devengado**. Asimismo, la retención realizada o la que debió ser practicada, en el caso de que el pagador haya incumplido la obligación de retener o la hubiera calculado de forma errónea, **puede ser deducida** por el perceptor de la renta en su cuota líquida del IS.

En el caso particular de que el pagador sea el **sector público** y no se hubiera producido la retención, el importe que debe integrar el perceptor de la renta no deberá elevarse a la cantidad íntegra, sino que será la efectivamente percibida.

Solamente podrá aplicarse la deducción por las retenciones efectivamente practicadas.

Valoración contable diferente de la fiscal

Artículo 20 **No se produzca una sobreimposición.** Consiste en que los elementos que fueron integrados en la base imponible por el valor de mercado (que fue superior al fiscal) en el momento en que se amorticen o se den de baja también puedan valorarse por el valor de mercado.

Si en el momento de integrar estas partidas como ingresos en la base imponible generaron un ajuste extracontable positivo cuando se consuman o produzcan gastos se revertirán.

Valoración contable diferente de la fiscal

El artículo 20 de la LIS se distingue entre el tipo de elemento para su integración (reversión) en la base imponible. Cuando un elemento tenga **diferente valoración contable y fiscal**, la entidad adquiriente integrará en su base imponible la **diferencia** entre ambas de la siguiente forma:

Los elementos patrimoniales del activo circulante se integrarán en el momento del devengo de un ingreso o un gasto motivado por dichos bienes.

Los elementos patrimoniales del inmovilizado no amortizables se integrarán en el momento de su transmisión o baja.

Los elementos patrimoniales del inmovilizado amortizables se integrarán en los períodos que resten de vida útil, excepto que se transmitan antes de su finalización.

Los servicios se integrarán cuando se reciban