

# La Comptabilitat davant l'exigència fiscal

**Josep Lluís Giral i Tricas**

Graduat en Direcció Financera i Comptabilitat

Expert Comptable Acreditat REC

Tècnic Tributari

Membre del Gabinet Estudis de l'APTTCB

Membre de la Comissió de Comptabilitat de Gestió ACCID

## Introducción:

La contabilidad tiene por objeto **elaborar y ofrecer información para la toma de decisiones**, guardando para ello unos **principios y normas** con el fin de que esa información muestre la **imagen fiel** de la situación patrimonial y financiera y del resultado y su aplicación.

El Estado **obtiene los recursos necesarios** para el funcionamiento financiero del propio Estado, de las Comunidades Autónomas, de las Entidades Locales y en general todos los Organismos que de él dependen, **estableciendo los tributos** que gestiona a través de la **AEAT**.

En la mayoría de ocasiones toman **la contabilidad como base** para aplicarlos.

Aunque el punto de partida es el mismo, **los fines e intereses no son los mismos**, para los primeros la imagen fiel y para los segundos recaudar y aunque se comparten muchos criterios, lo cierto es que **la normativa fiscal tiende a imponer su criterio**, chocando en muchas ocasiones con la normativa contable.

Esta charla trata de ver y comentar algunos de los mas importantes de esos criterios discrepantes y las diferencias que se producen.

Artículo 25 (C.Com.):

Todo empresario deberá llevar una contabilidad **ordenada, adecuada** a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las Leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario.

Como sabemos, existe la **contabilidad financiera**, también llamada externa y la **contabilidad de gestión** (Presupuestaria y Analítica), también llamada interna.

La contabilidad financiera es la que tomamos como **base para informar a terceros** y debe cumplir con las normas contables de tal manera que permita identificar con claridad los aspectos económicos y financieros de la misma. **Para otro tipo de análisis ya tenemos la contabilidad interna**, que es privada en la medida que deseemos.

A efectos fiscales siempre nos van a requerir la contabilidad externa, **que es la oficial**, y en su caso **podremos y deberemos apoyarla con la contabilidad interna** a efectos de demostrar o ampliar la primera.

Ejemplo: costes, criterios de reparto, operaciones vinculadas, etc.

## Artículo 31 (C.Com.):

El **valor probatorio** de los libros de los empresarios y demás **documentos contables será apreciado por los Tribunales** conforme a las reglas generales del Derecho.

Sentencia de 17 de abril de 2001, TS, refiriéndose al ámbito del art. 1228 del Código Civil:

".....que la norma en cuestión no alude a la fuerza probatoria que puedan tener los libros y registros llevados por una de las partes suscritos por ella, sobre todo si se hace en cumplimiento de una obligación legal.....en la cual queda al arbitrio de los órganos jurisdiccionales de instancia fijar su alcance **atendiendo a la clase de documentos de que se trate y a sus formalidades**

El asiento en el libro diario es el elemento básico de prueba, que no se discute su existencia a pesar de **no poderse probar la veracidad de su contenido** y por presunción se supone cierto, salvo prueba en contrario.

Una contabilidad ordenada, bien llevada y **legalizada** servirá de **elemento de prueba ante los Jueces y la Administración**, por lo que una vez mas recalcar la importancia de una **llevarza adecuada**.

## Artículo 32 (C.Com.):

1. La contabilidad de los empresarios es **secreta**, sin perjuicio de lo que se derive de lo dispuesto en las Leyes.
2. La comunicación o reconocimiento general de los libros, correspondencia y demás documentos de los empresarios, **sólo podrá decretarse, de oficio....**

La legalización de los libros de contabilidad **solo supone que se ha confeccionado a tiempo** y que es la oficial de la empresa. No la publicidad de la misma, que está reservada para el Depósito de Cuentas Anuales.

## Artículo 27. (C.Com.)

1. Los empresarios **presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar** en el Registro Mercantil del lugar donde tuvieren su domicilio, .....
2. Será válida, sin embargo, la realización de asientos y anotaciones por cualquier procedimiento idóneo .....(Actualmente telemáticos y formatos legibles)  
los cuales **serán legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio.**

En cuanto al libro de actas, se estará a lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil

**Todos** contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su **capacidad económica** mediante un sistema tributario **justo** inspirado en los **principios de igualdad y progresividad** que, **en ningún caso**, tendrá alcance **confiscatorio**.

La Constitución es una Ley Orgánica acude a la **Ley General Tributaria**, actualmente la Ley 58/2003 cuya última actualización es del 4/07/2018, para establecer los tributos:

### Artículo 1 (LGT). Objeto y ámbito de aplicación.

1. Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.<sup>a</sup>, 8.<sup>a</sup>, 14.<sup>a</sup> y 18.<sup>a</sup> de la Constitución.

### Artículo 13 (LGT). Calificación.

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.

### Artículo 51 (LGT). Método de estimación directa.

*El método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, **los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente** y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.*

### Artículo 142 (LGT). Facultades de la inspección de los tributos.

*1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, **libros, contabilidad principal y auxiliar**, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.*

Una vez hecho éste preámbulo de situación podemos resumir en éste gráfico lo mas relevante

### Contabilidad:

- Elaboramos la contabilidad con la idea de ofrecer la **imagen fiel** de la empresa.
- La contabilidad es un **elemento de prueba** de sus transacciones ante terceros y en especial Jueces y AEAT.
- La contabilidad **sirve de base** para efectuar las declaraciones tributarias.
- Una vez aplicadas las normas fiscales, deberemos efectuar los **asientos que tengan consecuencias fiscales**, presentes y futuros al efecto del reconocimiento del impacto por la aplicación de la normativa fiscal.

### Fiscalidad:

- La Administración elabora unas normas tributaria con el **objetivo de recaudar impuestos**.
- Estas **normas pueden diferir positiva y/o negativamente con la normativa contable** en función del punto anterior.
- En muchos casos **toma la contabilidad como base** de partida para la tributación
- En la comprobación de los tributos la Administración puede **revisar la contabilidad y el cumplimiento de las normas contables** y fiscales.



## Artículo 2.(LGT) *Concepto, fines y clases de los tributos.*

1. Los **tributos son los ingresos públicos** que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública **como consecuencia de la realización del supuesto de hecho** al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

**Impuestos** son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

## Impuestos que parten de la contabilidad: Leyes básicas además de sus reglamentos)

### Impuesto de sociedades:

Ley 27/2014 de 27 de septiembre (LIS). (Última modificación 29-12-2018)

### Impuesto sobre la Renta de Las Personas Físicas:

Ley 35/2006 de 28 de noviembre (LIRPF). (Última modificación 28-12-2018)

### Impuesto sobre el Valor Añadido:

Ley 37/1992 de 28 de diciembre (LIVA). (Última modificación 28-12-2018)

Tiene por objeto **producir información relevante** para la adopción de decisiones.

Esta información relevante hace referencia a la actividad económica que realiza cualquier tipo de sujeto: **Persona física, sociedad mercantil, otros tipos de agrupación o explotación**, etc. y también a cualquier tipo de contabilidad: Empresarial, pública, familiar, etc.

La información generada a través de la contabilidad se resume en las **Cuentas Anuales** mediante la **obtención de unos estados financieros** que informarán sobre:

La **situación patrimonial** de la empresa en una fecha dada. (Balance - Bal)

El **resultado generado** por la empresa en un período de tiempo determinado. (Cuenta de Pérdidas y Ganancias - PyG)

Los **cambios en el patrimonio neto** de la empresa en un determinado período. (Estado de Cambios en el Patrimonio Neto – ECPN)

Los **flujos de efectivo** producidos en ese mismo período. (Estado de Flujos de Efectivo – EFE)

La **Memoria**, que amplía y comenta los anteriores. (Mem)

## Planes Generales de Contabilidad:

La Contabilidad se regula en los **Planes Generales de Contabilidad** y sus actualizaciones y adaptaciones sectoriales y que son los siguientes: (Ultima modificación mediante RD 602/2016)

**Plan General de Contabilidad: Real Decreto 1514/2007**

**Plan General de Contabilidad para Pymes: Real Decreto 1515/2007**

El primero es el Plan General Completo y el segundo es una adaptación para empresas Pymes y Microempresas. Ambos planes están divididos en los siguientes apartados:

Primera parte: **Marco Conceptual de la Contabilidad**

Segunda parte: **Normas de Registro y Valoración**

Tercera parte: **Cuentas Anuales**

Cuarta parte: **Cuadro de Cuentas**

Quinta parte: **Definiciones y Relaciones Contables**

Para nuestro trabajo nos vamos a centrar en los **aspectos relevantes** de la primera y segunda partes del PGC y su **posible impacto fiscal**.

## Marco Conceptual:

El marco conceptual se divide en siete apartados:

- 1º Cuentas anuales: Imagen Fiel.
- 2º Requisitos de la información a incluir en las Cuentas Anuales.
- 3º Principios contables.
- 4º Elementos de las Cuentas Anuales.
- 5º Criterios de registro o reconocimiento de los elementos de las CCAA.
- 6º Criterios de Valoración.
- 7º Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Cada uno podría merecer un amplio comentario y su analogía fiscal, pero finalmente lo mas relevante es la obtención de la:

LA IMAGEN FIEL

## Imagen Fiel:

Las CCAA deben redactarse con **claridad**, de forma que la información suministrada sea **comprensible y útil** para los usuarios al tomar sus decisiones económicas, **debiendo mostrar la imagen fiel** del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.

La **aplicación sistemática y regular** de los requisitos, principios y criterios contables deberá conducir a que las cuentas anuales muestren **la imagen fiel** del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

A tal efecto, en **la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.**

El objetivo de la imagen fiel es que cualquier persona pueda **conocer y valorar** los estados financieros, para tomar las decisiones que crea oportuno, **aplicando los principios y normas que en el PGC se detallan**, sin tener en cuenta las consideraciones que puedan derivarse del ámbito fiscal, **a excepción de las propias de su registro y contabilización pura**, tales como el propio I.S. y sus créditos fiscales.

La información debe ser **relevante y fiable**:

Es relevante cuando es **útil**, es decir cuando **ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes y futuros, mostrando adecuadamente los riesgos** a los que se enfrenta la empresa.

Es decir que **efectuará cuantas anotaciones crea convenientes** para que en las CCAA figuren esos riesgos.

Esas anotaciones las hará mediante **provisiones y la aplicación de criterios de imputación** para ajustar el resultado y conseguir así la Imagen Fiel.

Este forma de proceder puede llevarnos a que contablemente ofreceremos un resultado que en ocasiones pueden provocar una **divergencia entre la contabilidad y la fiscalidad**, que deberemos ajustar a la tributación y **posteriormente contabilizar ese impacto en la misma.**

La norma 13ª del PGC: Impuestos sobre beneficios (15ª en el PGC Pymes) del mismo nombre y la resolución RICAC 9/2/2016, desarrollan la contabilización del Impuesto sobre beneficios y la contabilización los efectos de las diferencias entre contabilidad y fiscalidad.

Esta norma se contemplan dos posibilidades: Impuesto corriente e Impuesto diferido.

### 1. Activos y pasivos por impuesto corriente:

El impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio.

El impuesto corriente se reconocerá como un pasivo en la medida de que esté pendiente de pago. Utilizaremos las cuentas:

**6300: Impuesto Corriente**

**47452: Hacienda Pública por Impuesto de Sociedades**

Se descontarán las retenciones y pagos a cuenta, si las hubieren en la cuenta:

**473: Hacienda Pública Deudora por Retenciones y Pagos a Cuenta.**

**A este impuesto también se le conoce por el impuesto contable.**

## 2. Activos y pasivos por impuesto diferido:

El impuesto diferido, al que podríamos llamar el **impuesto fiscal**, recoge los activos y pasivos por impuesto diferido créditos fruto de la aparición de las diferencias temporarias como consecuencia de las diferencias entre la normativa contable y la fiscal, debiendo “ajustar” en la liquidación los resultados a la tributación.

Las diferencias pueden ser: **Permanentes y Temporarias**

Una diferencia permanente es la que nace en el ejercicio actual, aumenta o disminuye la base imponible y **nunca más hablaremos de ella** ya que nunca se recuperará o tendremos que devolver. Afectará para el cálculo del impuesto pero no creará ningún activo o pasivo.

Ejemplo: Gastos no deducibles, no lo son en este ejercicio y nunca lo serán.

Económicamente el hecho se ha producido y formará parte del resultado de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, pero desde el punto de vista fiscal **modificaremos la base imponible aumentándola o disminuyéndola.**, según proceda.

Las diferencias permanentes **no producen ningún asiento contable específico** porque es un mayor o menor importe de la base imponible y con su aumento o disminución termina su “vida”.



# Ejemplo contabilización Impuesto corriente:

Impuesto de sociedades Cálculo del impuesto							
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias				5.500,00			
Corrección por impuesto de sociedades (Positivo o negativo)				2.500,00			
Resultado PyG antes del impuesto de sociedades				8.000,00			
Diferencias permanentes y temporarias	Positivas - Aumentos		Negativas - disminuciones				
	Permanentes	Temporarias	Permanentes	Temporarias			
Diferencias por una provisión no dducible	1.500,00						
Multas y sanciones	500,00						
Total correcciones al resultado de la cuenta PyG				2.000,00	0,00	0,00	0,00
Base imponible previa reserva capitalizacion y BINS				10.000,00			
Reserva de Capitalización				0,00			
Bases imponibles Compensación de BINS				0,00			
Base imponible antes reserva de nivelación				10.000,00			
Reserva de nivelación 10%				0,00			
Base imponible después de la reserva de nivelación				10.000,00			
Tipo 25%							
Cuota Intgra				2.500,00			
Bonificaciones				0,00			
Deducciones				0,00			
Cuota líquida positiva				2.500,00			
Retenciones				-300,00			
Pagos a cuenta				-2.000,00			
Total a ingresar o devolver				200,00			

Esta plantilla es solo de gestión y su objetivo es presentar manualmente el cálculo del impuesto de sociedades

Para la contabilización del impuesto corriente nos encontramos con la siguiente liquidación:

El resultado contable antes de impuestos es de 8.000,00€ y tenemos:

Una diferencia entre la normativa contable y fiscal de 1.500,00€ y un gasto no deducible en forma de sanción.

Ambas son permanentes y elevan la base imponible, que será de 10.000,00€

La contabilización del impuesto corriente será la siguiente.

## Ejemplos genéricos de contabilización:

Contabilización del **Impuesto corriente con pagos a cuenta e impuesto a pagar.**

Empresa con un resultado de 10.000,00€ y retenciones y pagos a cuenta de 2.300,00€

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente: (10.000,00 x 25%)	2.500,00	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.300,00
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto de sociedades		200,00
<b>Contabilización del Impuesto corriente con retenciones y pagos a cuenta</b>			

Contabilización del **Impuesto corriente con pagos a cuenta y solicitud de devolución.**

Empresa con un resultado de 10.000,00€ y unas retenciones y pagos a cuenta d 2.900,00€, devolución de 400,00€

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente: (10.000,00 x 25%)	2.500,00	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.900,00
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	400,00	
<b>Contabilización del Impuesto corriente con retenciones y pagos a cuenta</b>			

## 2. Activos y pasivos por impuesto diferido: (Continuación)

Una diferencia temporaria nace en un momento determinado y siempre tendrá una incidencia en el futuro .

Para que quede **constancia de su existencia** deberemos contabilizar el activo o pasivo creado y pendiente de revertir y para ello utilizaremos las siguientes cuentas:

**Activos diferidos:**     **474: Activos por diferencias temporarias deducibles**

- a) Por las diferencias temporarias deducibles: 4740
- c) Por las deducciones y otra ventajas fiscales no utilizadas, pendientes de aplicar fiscalmente. 4742
- b) Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales: 4745

**Pasivos diferidos:**     **479: Pasivos por diferencias temporarias imponibles.**

Las diferencias a su vez pueden ser:

**Positivas y negativas**, en función de si aumentan o disminuyen la base imponible.

Y en **origen o reversión**, en función del estado en que se encuentran en el momento de la contabilización.

## Ejemplos genéricos de contabilización:

Contabilización del Impuesto diferido. Diferencia deducible en origen de 6.000,00€

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	1.500,00	
6301	Impuesto diferido		1.500,00
<b>Diferencia deducible: 6.000,00€ x 25% = 1.500,00</b>			

Contabilización del Impuesto diferido por derecho a compensar pérdidas en **ejercicios posteriores**.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Hacienda Pública, Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	1.000,00	
6301	Impuesto diferido: (4.000,00 x 25%)		1.000,00
<b>Contabilización del Imp.Sociedades como diferido por nacimiento de crédito fiscal para compensar en futuros ejercicios</b>			

Contabilización del Impuesto diferido por el uso que teníamos del derecho a compensar las pérdidas generadas en ejercicios anteriores.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido: (4.000,00 x 25%)	1.000,00	
4745	Hacienda Pública, Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio		1.000,00
<b>Contabilización del Impuesto diferido por compensación de perdidas de ejercicios anteriores</b>			

## Ejemplos de contabilización:

Contabilización del Impuesto diferido. Diferencia imponible **en origen** de 8.000,00€ que deberá devolver en los próximos ejercicios.

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.000,00	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		2.000,00
	Diferencia imponible: $8.000,00€ \times 25\% = 2.000,00€$		

Contabilización del Impuesto diferido. Misma diferencia imponible **en reversión**, de 8.000,00€, en el momento que la devolvamos.

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido		2.000,00
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	2.000,00	
	Diferencia imponible: $8.000,00€ \times 25\% = 2.000,00€$		

# Ejemplo contabilización Impuesto diferido:

Impuesto de sociedades				
Cálculo del impuesto				
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias				6.000,00
Corrección por impuesto de sociedades (Positivo o negativo)				2.000,00
Resultado PyG antes del impuesto de sociedades				8.000,00
Diferencias permanentes y temporarias	Positivas - Aumentos		Negativas - disminuciones	
	Permanentes	Temporarias	Permanentes	Temporarias
Diferencia de un leasing en origen				-1.500,00
Diferencia en reversión		3.500,00		
<b>Total correcciones al resultado de la cuenta PyG</b>	0,00	3.500,00	0,00	-1.500,00
Base imponible previa reserva capitalización y BINS				10.000,00
Reserva de Capitalización				0,00
Bases imponibles Compensación de BINS				0,00
Base imponible antes reserva de nivelación				10.000,00
Reserva de nivelación 10%				0,00
Base imponible después de la reserva de nivelación				10.000,00
Tipo 25%				
Cuota Integra				2.500,00
Bonificaciones				0,00
Deducciones				0,00
Cuota líquida positiva				2.500,00
Retenciones				-300,00
Pagos a cuenta				-2.000,00
Total a ingresar o devolver				200,00

Para la contabilización del impuesto diferido nos encontramos con el mismo caso pero que además tiene dos diferencias temporarias::

El resultado contable antes de impuestos es de 8.000,00€ :

No tenemos diferencias permanentes.

Nos encontramos con una diferencia temporaria negativa en origen producida por una operación de leasing por un importe de 1.500,00€ y otra diferencia temporaria, esta vez en reversión de 3.500,00€, por otro tema.

La contabilización del impuesto corriente será la misma porque coincide el importe a pagar, pero ahora deberemos contabilizar los créditos fiscales producidos por esas diferencias, multiplicando el **importe de la diferencia por el 25%**. Que es el crédito que tenemos.

Esta plantilla es solo de gestión y su objetivo es presentar manualmente el cálculo del impuesto de sociedades

## Asientos contables ejemplo anterior:

Contabilización del Impuesto diferido. Diferencia imponible **en origen** de 1.500,00€ que deberá devolver en los próximos ejercicios.

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	375,00	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		375,00
	Diferencia imponible en origen: 1.500,00€ x 25% = 375,00€		

Contabilización del Impuesto diferido. Misma diferencia imponible **en reversión**, de 8.000,00€, en el momento que la devolvamos.

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido		875,00
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	875,00	
	Diferencia imponible en reversión: 3.500,00€ x 25% = 875,00€		

Así pues el impuesto diferido será  $- 500,00€ = + 375,00€ - 875,00€$ . Y el impuesto corriente 2.500,00 y el resultado después de impuestos será:  $6.000,00€ = 8.000,00€ + 375,00€ - 875,00€$  y el aumento por la contabilización del impuesto:  $2.000,00€ = 2.500,00€ - 500,00€$ .

Corrección del propio Impuesto de Sociedades:

Si las cosas se hacen respetando los tiempos citados anteriormente, el resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias **debería incluir el Impuesto de Sociedades** para que ofrezca el resultado después de impuestos.

Para el cálculo del mismo, la **primera diferencia permanente** que nos encontraremos será precisamente la contabilización del **propio impuesto**. (Como hemos visto en los ejemplos)

Para realizar la declaración del impuesto **hemos de eliminarlo** para partir del resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias **antes de impuestos**.

Modelo 200

NIF: \_\_\_\_\_ Apellidos y nombre o razón social: \_\_\_\_\_ **2017** **Página 12**

**Liquidación (I)**

<b>Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias</b>			00500
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias .....			
	<b>Aumentos</b>	<b>Disminuciones</b>	
Correcciones por Impuesto sobre Sociedades.....	00301	00302	
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias antes de Impuesto sobre Sociedades .....			00501
	<b>Aumentos</b>	<b>Disminuciones</b>	
Correcciones al resultado contable al considerar los requisitos o calificaciones contables referidos al grupo fiscal (art. 62.1a LIS) (i.e., operaciones con acciones propias a nivel de grupo fiscal, coberturas, etc.).....	01230	01231	



Cambios de criterios contables: (Art. 11.3.2 LIS):

Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen.

No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos.

Por lo tanto las imputaciones que se hagan contra patrimonio neto tienen incidencia en el resultado de la declaración por lo que deberemos aumentar o disminuir lo allí anotado.

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS)		
	Aumentos	Disminuciones
Cambio de criterios contables (art. 11.3.2º LIS) .....	00355	00356
Operaciones a plazos (art. 11.4 LIS).....	00357	00358
Reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales (art. 11.6 LIS).....	00359	00360

## Operaciones a plazos. (Art.11.4 LIS)

En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante **pagos sucesivos o mediante un solo pago**, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único **plazo sea superior al año**.

Si tenemos una operación de este tipo y cumple las condiciones citadas, tendremos una diferencia temporaria y nos podremos descontar los importes no cobrados y revertirlos en el ejercicio del cobro. (Operaciones especiales. Recordar la norma sobre el de plazo de pago)

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS)		
	Aumentos	Disminuciones
Cambio de criterios contables (art. 11.3.2º LIS) .....	00355	00356
Operaciones a plazos (art. 11.4 LIS).....	00357	00358
Reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales (art. 11.6 LIS).....	00359	00360

# Correcciones mas corrientes:

## Diferencias de imputación temporal de ingresos y gastos.

1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, **respetando la debida correlación entre unos y otros.**

Aunque no se encuentra mencionado específicamente como principio lo cierto es que la Agencia Tributaria acude a éste criterio con el fin de **"Comprobar"** el llamado **"Corte de Operaciones"** para **determinar el Resultado** de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, a efectos de tributación.

**Solo son deducibles los gastos necesarios para la obtención de los ingresos.**

	Aumentos	Disminuciones
Cambio de criterios contables (art. 11.3.2º LIS) .....	00355	00356
Operaciones a plazos (art. 11.4 LIS).....	00357	00358
Reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales (art. 11.6 LIS).....	00359	00360
Rentas negativas (art. 11.9 y 11.10 LIS).....	00225	00226
Ajustes por rentas derivadas de operaciones con quita o espera (art. 11.13 LIS).....	01514	00272
<b>Otras diferencias de imputación temporal de ingresos y gastos (art. 11 LIS).....</b>	<b>00361</b>	<b>00362</b>
Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS).....	00303	00304

## Diferencias entre amortización contable y fiscal.

1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, **correspondan a la depreciación efectiva** que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

- a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las **tablas oficialmente aprobadas**.
- b) Sea el resultado de aplicar un **porcentaje constante** sobre el valor pendiente de amortización.
- c) Sea el resultado de aplicar el método de los **números dígitos**.
- d) Se ajuste a un **plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria**.
- e) **El contribuyente justifique su importe**.

Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS) .....	00303	00304
Deducción del 30% importe gastos de amortiz. contable (excluidas emp. reducida dimensión) (art. 7 Ley 16/2012) .....		00505
Amortización del inmovilizado intangible (art. 12.2 LIS) y amortización de la DT 13ª.1 LIS .....	01005	01006
Amortización de inmovilizado afecto a actividades de investigación y desarrollo (art. 12.3 b) LIS) .....	00305	00306
Libertad de amortización de gastos de investigación y desarrollo (art. 12.3 c) LIS) .....	00307	00308
Libertad de amortización inmovilizado material nuevo (art. 12.3 e) LIS) .....	01003	01004
Otros supuestos de libertad de amortización (art. 12.3 a) y d) LIS) .....	00309	00310
Libertad de amortización con mantenimiento de empleo (RDL 6/2010 y DT 13ª.2 LIS).....	00514	00509
Libertad de amortización sin mantenimiento de empleo (RDL 13/2010 y DT 13ª.2 LIS).....	00516	00551

Diferencias entre amortización contable y fiscal en una operaciones de **leasing**.

En la práctica éste apartado es el que mas diferencias produce entre la normativa contable y fiscal por las ventajas fiscales que produce.

Ejercicio	Amortización contable		Amortización fiscal		Diferencias	
	Importe	Acumulado	Importe	Acumulado	Importe	Acumulado
2017	1.000,00	1.000,00	2.000,00	2.000,00	-1.000,00	-1.000,00
2018	1.000,00	2.000,00	2.000,00	4.000,00	-1.000,00	-2.000,00
2019	1.000,00	3.000,00	2.000,00	6.000,00	-1.000,00	-3.000,00
2020	1.000,00	4.000,00			1.000,00	-2.000,00
2021	1.000,00	5.000,00			1.000,00	-1.000,00
2022	1.000,00	6.000,00			1.000,00	0,00

Los tres primeros años tendremos unas **diferencias temporarias en origen**, porque se va incrementando la ventaja fiscal, hasta que revierte a partir del cuarto año:

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
479	Diferencia temporaria en origen: $1.000,00€ \times 25\% = 250,00€$		250,00
6301	Impuesto diferido	250,00	
<b>Contabilización de diferencia temporaria en origen años 2017, 2018 y 2019</b>			

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
479	Diferencia temporaria en reversión: $1.000,00€ \times 25\% = 250,00€$	250,00	
6301	Impuesto diferido		250,00
<b>Contabilización de diferencia temporaria en reversión años 2020, 2021 y 2022</b>			

Ejemplo de diferencias entre amortización contable y fiscal.

Ha comprado un inmovilizado material por valor de 8.000,00€ que amortiza según tablas en 8 años, puede acogerse a **libertad de amortización** del 100%. Su cuadro de amortización es el siguiente:

Ejercicio	Amortización contable		Amortización fiscal		Diferencias	
	Importe	Acumulado	Importe	Acumulado	Importe	Acumulado
2017	1.000,00	1.000,00	8.000,00	8.000,00	-7.000,00	-7.000,00
2018	1.000,00	2.000,00			1.000,00	-6.000,00
2019	1.000,00	3.000,00			1.000,00	-5.000,00
2020	1.000,00	4.000,00			1.000,00	-4.000,00
2021	1.000,00	5.000,00			1.000,00	-3.000,00
2022	1.000,00	6.000,00			1.000,00	-2.000,00
2023	1.000,00	7.000,00			1.000,00	-1.000,00
2024	1.000,00	8.000,00			1.000,00	0,00

Y el asiento en el 2017 sería el siguiente:

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
479	Diferencia temporaria en origen: 7.000,00€ x 25% = 1.750,00€		1.750,00
6301	Impuesto diferido	1.750,00	
<b>Contabilización de diferencia temporaria en origen</b>			

Y en los años sucesivos será:

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
479	Diferencia temporaria en reversión: 1.000,00€ x 25% = 250,00€	250,00	
6301	Impuesto diferido		250,00
<b>Contabilización de diferencia temporaria en reversión</b>			

Ejemplo de diferencias entre amortización contable y fiscal.

Empresa que ha decidido aplicar un criterio de amortización basado en una vida útil estimada por él en 4 años, aunque los coeficientes de tablas son en seis años. Es decir que ha amortizado mas deprisa de lo que permiten las tablas. Deberemos ajustar positivamente en origen el exceso de gasto por amortización y revertirlo negativamente en el futuro.

Ejercicio	Amortización contable		Amortización fiscal		Diferencias	
	Importe	Acumulado	Importe	Acumulado	Importe	Acumulado
2015	1.500,00	1.500,00	1.000,00	1.000,00	500,00	500,00
2016	1.500,00	3.000,00	1.000,00	2.000,00	500,00	1.000,00
2017	1.500,00	4.500,00	1.000,00	3.000,00	500,00	1.500,00
2018	1.500,00	6.000,00	1.000,00	4.000,00	500,00	2.000,00
2019			1.000,00	5.000,00	-1.000,00	1.000,00
2020			1.000,00	6.000,00	-1.000,00	0,00

Los cuatro primeros años tendremos una diferencia temporaria positiva en origen y los dos últimos tendremos diferencias temporarias negativas en reversión:

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
4740	Diferencia temporaria en origen: $500,00€ \times 25\% = 125,00€$	125,00	
6301	Impuesto diferido		125,00
<b>Contabilización de diferencia temporaria en origen años 2015, 2016, 2017 y 2018</b>			

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
4740	Diferencia temporaria en origen: $1.000,00€ \times 25\% = 250,00€$		250,00
6301	Impuesto diferido	250,00	
<b>Contabilización de diferencia temporaria en reversión años 2019 y 2020.</b>			

Pérdidas por deterioro de inmovilizados:

No serán deducibles:

Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.

Pérdidas por deterioro de IM, inversiones inmobiliarias e II, incluido el fondo de comercio (art. 13.2 a) y DT 15 LIS).....	00331	00332
Ajustes por deterioro de valores repr. de partic. en el capital o fondos propios (art. 13.2 b) LIS) .....	00325	00326
Ajustes por deterioro de valores repr. de partic. en el capital o fondos propios (DT 16ª.1 y 2 LIS).....	01518	00394
Ajustes por deterioro de valores repr. de partic. en el capital o fondos propios (DT 16ª.3 LIS).....	00333	00334
Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda (art. 13.2 c) LIS y DT 15ª LIS).....	00327	00328
Reserva del Fisco del art. 11.13 LIS - los fondos por deterioro del art. 13.1 LIS - inversiones en art. 14.1 y 14.2 LIS).....	00410	00510

Si hemos tenido un deterioro en un elemento del inmovilizado, en aplicación de la Imagen Fiel, deberemos de dotar una provisión por deterioro.

Este tipo de provisiones desde el 2015 **NO son admitidas por la AEAT**, (Art. 13.2 y DT 15 LIS) produciendo una regularización fiscal automática.

Las depreciaciones que se admiten son las amortizaciones en cualquier método admitido.



### Pérdidas por deterioro de créditos incobrables:

Serán deducibles las **pérdidas por deterioro de los créditos** derivadas de las **posibles insolvencias de los deudores**, cuando en el momento del devengo del Impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de **6 meses** desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de **concurso**.
- c) Que el deudor esté procesado por el **delito de alzamiento de bienes**.
- d) Que las obligaciones hayan sido **reclamadas judicialmente** o sean objeto de un **litigio judicial** o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

**No** serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

- 1.º Las correspondientes a **créditos adeudados por entidades de derecho público**, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.
- 2.º **Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas**, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.
- 3.º Las correspondientes a **estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores**.

### Gastos no deducibles. (13, 14, 15 y 16)

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

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

A los efectos de lo previsto en esta Ley, tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

Asimismo, tendrán la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a los **préstamos participativos** otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

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

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

d) Las pérdidas del juego.

### Gastos no deducibles. (13, 14, 15 y 16)

#### e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los **usos y costumbres** se efectúen con respecto al **personal de la empresa** ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del **1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios** del período impositivo.

#### f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como **paraísos fiscales**.

Gastos no deducibles.

h) Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de **deudas con entidades del grupo**.

i) Los gastos derivados de la **extinción de la relación laboral**, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, o de ambas, aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos, que excedan, para cada perceptor, del mayor de los siguientes importes:

1.º 1 millón de euros.

2.º El importe establecido con carácter **obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores**, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias.

j) Los **gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas** que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal **inferior al 10 por ciento**.

## Artículo 20. Efectos de la valoración contable diferente a la fiscal.

Cuando un elemento patrimonial o un servicio tengan diferente valoración contable y fiscal, la entidad adquirente de aquél **integrará en su base imponible la diferencia entre ambas, de la siguiente manera:**

- a) Tratándose de elementos patrimoniales integrantes del activo circulante, **en el período impositivo en que éstos motiven el devengo de un ingreso o un gasto.**
  
- b) Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, **en el período impositivo en que éstos se transmitan o se den de baja.**
  
- 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, salvo que sean objeto de transmisión o baja con anterioridad, en cuyo caso, se integrará con ocasión de la misma.
  
- 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.

## Artículo 25. Reserva de capitalización.

1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta Ley **tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios**, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el **importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años** desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

b) Que se **dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado** y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

En este caso **deberemos dotar una reserva en la cuenta 114: Reserva especial de capitalización** y mantenerla durante los cinco años que marca la Ley.

Si durante ese tiempo **hemos cumplido los requisitos**, deberemos **reclasificar esta reserva de cuenta 114 a reservas voluntarias 113**.

Si **no cumplimos**, deberemos hacer una **complementaria del ejercicio que hemos aplicado** la reserva regularizando esa reserva de capitalización.

Ejemplo aplicación reserva de capitalización.

Ejemplo de aplicación de Reserva de Capitalización			
Concepto	Ejercicio 2016		Ejercicio 2017
<b>Fondos propios</b>	<b>270.000,00</b>		<b>350.000,00</b>
Capital social	200.000,00	1	200.000,00 1
Reserva legal	20.000,00	2	40.000,00 2
Reserva voluntaria	0,00	3	30.000,00 3
Beneficio del ejercicio	50.000,00		80.000,00
<b>Incremento de fondos propios</b>			
Fondos propios ejercicio 2016 (1-2-3)	<b>220.000,00</b>		
Fondos propios ejercicio 2017 (1-2-3)			<b>270.000,00</b>
<b>Incremento de fondos propios</b>			<b>50.000,00</b>
<b>Reserva de Capitalización</b>			
La reserva podrá ser del 10% de 50.000,00			<b>5.000,00</b>
Si el resultado hubiera sido de 40.000,00 en 2018, solo podría aplicar el 10% de 40.000,00, es decir 4.000,00 aunque tenga derecho a 5.000,00€.			
Los 1.000,00€ que no ha posido aplicar, los podrá aplicar el ejercicio siguiente			

## Asiento de reserva de capitalización:

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
114	Reservas especiales por reserva de capitalización		5.000,00
129	Resultado del ejercicio	5.000,00	
<b>Contabilización de diferencia temporaria en origen</b>			

### Reserva de nivelación. (Artículo 105. Reserva de nivelación de bases imponibles).

1. Las entidades que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101, de esta Ley en el período impositivo y apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de esta Ley, **podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe.** En todo caso, la minoración no podrá superar el importe de 1 millón de euros.

2. Las cantidades a que se refiere el apartado anterior se **adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos** a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma.

3. El contribuyente deberá **dotar una reserva por el importe de la minoración** a que se refiere el apartado 1 de este artículo, **que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible** de la entidad de las cantidades a que se refiere el apartado anterior.

La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible.

5. Las cantidades destinadas a la dotación de la reserva prevista en este artículo **no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización** establecida en el artículo 25 de esta Ley



Reserva de nivelación. (Artículo 105. Reserva de nivelación de bases imponibles).

Aplicación de la reserva de nivelación (Con pérdidas)						
Concepto	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Base previa	90.000,00	-4.800,00	-2.000,00	15.000,00	20.000,00	6.000,00
10% Reserva	-9.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Retorno reserva nivelación	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.200,00
<b>Base imponible</b>	<b>81.000,00</b>	<b>-4.800,00</b>	<b>-2.000,00</b>	<b>15.000,00</b>	<b>20.000,00</b>	<b>8.200,00</b>
Cuota íntegra 25%	20.250,00	0,00	0,00	3.750,00	5.000,00	2.050,00
Reserva nivelación ejercicio	9.000,00	-4.800,00	-2.000,00	0,00	0,00	-2.200,00
Reserva disponible acumulada	9.000,00	4.200,00	2.200,00	2.200,00	2.200,00	0,00

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
474	Diferencia temporaria en origen por reserva de nivelación		2.250,00
6301	Impuesto diferido	2.250,00	

Contabilización de diferencia temporaria en origen:  $9.000,00€ \times 25\% = 2.250,00€$  (La tendré que devolver en el futuro)

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
114	Reservas especiales por reserva de capitalización		9.000,00
129	Resultado del ejercicio	9.000,00	

Dotación d la reserva especial de nivelación

Las actividades económicas ejercidas por personas físicas, seguirán muchas de las normas del Impuesto de Sociedades en cuanto a criterios y valoraciones, aunque tienen otras particulares de su condición, tales como la determinación del resultado y los gastos de difícil justificación.

Por lo que respecta a la contabilidad hay que resaltar que en el método de estimación directa siempre deberemos llevar una contabilidad ajustada al Código de Comercio tal y como hemos visto.

No obstante a efectos de la declaración de IRPF, actividades económicas, la normativa obliga a la llevanza de unos libros registros de Ingresos y Gastos que son los que se requieren en el caso de inspección o comprobación limitada.

Por lo demás no hay requerimientos especiales en contabilidad.

El IVA es un impuesto que requiere su atención ya que debemos llevar los registros de facturas emitidas, recibidas y bienes de inversión de acuerdo con la normativa de IVA.

Donde tiene alguna incidencia contable es en la norma 12ª PGC y 14ª PGC Pymes:

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto.

Se está refiriendo a la aplicación de la regla de prorrata del IVA que dice lo siguiente:

### Artículo 102. LIVA Regla de prorrata.

Uno. La regla de prorrata **será de aplicación** cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, **efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios** que originen el **derecho a la deducción** y otras operaciones de análoga naturaleza **que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.**

### Artículo 104. La prorrata general.

**Dos.** El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

**1.º En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción.**

**2.º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.**

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se **redondeará en la unidad superior.**

**Ejemplo:**

Una empresa ha realizado durante el ejercicio dos actividades que no suponen sectores diferenciados pero una de ellas está sujeta y no exenta y la otra está sujeta y exenta:

Ventas ejercicio X Enseñanza de idiomas, sujetas y exentas:	450.000,00€
Ventas ejercicio X Servicios de Traducción, sujetos y NO exentos:	200.000,00€
Los gastos sujetos a IVA soportado en el ejercicio X + 1 han sido de:	180.000,00€
Adquirió mobiliario durante el ejercicio X + 1 por valor de:	125.000,00€
La prorrata definitiva del ejercicio X + 1 ha sido del:	50%

Ventas relativas a la enseñanza de idiomas ejercicio X:

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
	<i>Fras de venta de servicios de idiomas (Exenta)</i>		
430	Clientes	450.000,00	
477	Hacienda Pública, IVA Soportado - (21%)		0,00
705	Prestación de servicios		450.000,00

Ventas relativas a las prestaciones de servicios ejercicio X:

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
	<i>Fras de venta de servicios de traducción (NO exenta)</i>		
430	Clientes	242.000,00	
477	Hacienda Pública, IVA Soportado - (21%)		42.000,00
705	Prestación de servicios		200.000,00

**Ejemplo:**

Calculo del porcentaje de prorrata de deducción tomando como base el ejercicio X:

Enseñanza de idiomas (Exentas)	450.000,00	69%
Prestación de servicios de traducción, (No exentas)	200.000,00	31%
<b>Total ventas</b>	<b>650.000,00</b>	<b>100%</b>

Por la compra de materiales y servicios ejercicio X + 1: Solo es deducible el 31% del gasto, el resto es mas coste.

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
	<i>Compra de servicios con prorrata 31%</i>		
6	Compras y servicios del ejercicio	180.000,00	
6	Hacienda Pública, IVA Soportado (180.000,00€ x 21% x 69%)	26.082,00	
472	Hacienda Pública, IVA Soportado (180.000,00€ x 21% x 31%)	11.718,00	
400/410	Proveedores / Acreedores		217.800,00

De la misma manera, solo será deducible el 31% de la inversión, el resto será mas importe de la inversión.

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
	<i>Compra de mobiliario con prorrata 31%</i>		
216	Mobiliario	125.000,00	
216	Hacienda Pública, IVA Soportado (125.000,00€ x 21% x 69%)	18.112,50	
472	Hacienda Pública, IVA Soportado (125.000,00€ x 21% x 31%)	8.137,50	
173	Proveedores de inmovilizado		151.250,00

**Ejemplo:**

Regularización prorata a final de año:

A	Iva deducido según prorata inicial: $(180.000 + 125.000) \times 21\% \times 31\%$	19.855,50
B	Iva deducido según prorata final del: $(180.000 + 125.000) \times 21\% \times 50\%$	32.025,00
	Diferencia entre prorata inicial al 31% y definitiva del 50%	-12.169,50

Asiento de regularización:

Código	Descripción de la cuenta	Debe	Haber
	<i>Regularización IVA NO deducible</i>		
472	Hacienda Pública, IVA Soportado	12.169,50	
639	Ajustes positivos en la imposición indirecta		12.169,50

En este caso nos podríamos deducir mas IVA ya que el porcentaje de deducción es superior al provisional y lo contabilizaríamos contra la cuenta 639 ya que no deberemos alterar el coste ya contabilizado.

## Conclusiones finales:

Como hemos visto en la exposición hay multitud de ocasiones que hemos de tener en cuenta la normativa fiscal, **no para cambiar la contabilización** que siempre deberá seguir las normas contables y sobre todo la de Imagen Fiel, **sino porque deberemos contabilizar los impactos** que produce esa normativa.

Esto hace que en muchas ocasiones nos atengamos mas a las normas fiscales que las contables por comodidad o simplemente para no tener problemas.

Es el caso de las amortizaciones y la vida útil o el valor residual o el de ciertas provisiones por depreciación.

En cualquier caso espero que estas reflexiones y ejemplos nos sirvan para hacer la contabilidad tal y como dictan las normas.

Gracias