

# 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

## Introducció:

La contabilidad tiene por objeto **elaborar y ofrecer información financiera 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, entre otras funciones, **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 son diferentes**, para los primeros es la imagen fiel el principio que predomina y para los segundos es la obtención de recursos y aunque se comparten muchos criterios, **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.

# Índice de la presentación:

## 1.- Contabilidad

- 1.1.- Introducción.
- 1.2.- Código de Comercio.
- 1.3.- Ley de Sociedades de Capital.
- 1.4.- Estadística empresarial.
- 1.5.- La Contabilidad

## 2.- Fiscalidad

- 2.1.- Introducción.
- 2.2.- Estadística empresarial por contribuyentes e impuestos.
- 2.3.- Principios fiscales y de aplicación de los tributos.

## 3.- Conclusiones

- 3.1.- Cuadro comparativo de conclusiones.

## 4.- Diferencias contables y fiscales

- 4.1.- Diferencias permanentes y temporarias.
- 4.2.- Diferentes casos típicos que producen diferencias.

## 5.- Contabilidad y otros impuestos

- 5.1.- Contabilidad e IRPF
- 5.2.- Contabilidad e IVA

## 6.- Conclusiones finales

- 6.1.- Conclusiones finales

# 1.- Contabilidad

## 1.1.- Introducció:

La contabilidad es la actividad empresarial que tiene por objeto elaborar información financiera para la toma de decisiones, **actividad compleja**, que en muchas ocasiones es considerada solamente como **una obligación para la empresa**.

**Fácilmente manipulable sin consecuencias inmediatas**, se puede adaptar a las necesidades de cada momento sin un riesgo aparente inminente.

**Dependerá de la profesionalidad** de cada uno que este tema sea llevado y apreciado de una u otra manera.

Una contabilidad **bien confeccionada y analizada a tiempo**, es una herramienta inmejorable para la toma de decisiones.

## 1.2.- Según el Código de comercio:

### 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.**”*

A esta contabilidad se le llama **contabilidad financiera**, también llamada **externa** pero además, y partiendo de ésta, puede llevar otras contabilidades de apoyo a las que se le llama la **contabilidad de gestión**, también llamada **interna**, que se compone de dos partes:

**Contabilidad presupuestaria** que hace el seguimiento de los presupuestos.  
**Contabilidad analítica** que analiza dónde, como y cuando se producen los resultados.

La contabilidad financiera es la que tomamos como **base para informar a terceros** y debe cumplir con las normas contables de valoración y registro.

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 ampliarla.

## 1.2.- Código de comercio:

### 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, 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 llevanza adecuada.

## 1.2.- Código de comercio:

### 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



## 1.2.- Código de comercio:

### Artículo 34 (C.Com.):

1. Al cierre del ejercicio, el empresario deberá **formular las cuentas anuales de su empresa**, que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la Memoria. **Estos documentos forman una unidad**. El estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo **no serán obligatorios** cuando así lo establezca una disposición legal.
2. Las cuentas anuales **deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio**, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones **se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica**.

Las Cuentas Anuales es la **información mas importante de la empresa** porque además de su uso interno, **servirá de información a terceros**, ya que se depositan en el Registro Mercantil, y **cualquier persona** podrá acceder a él y obtener una copia. (Incluida la AEAT)

Las Cuentas Anuales y concretamente **la Memoria**, no ofrecen casi nunca la información para la cual están diseñadas.

### Artículo 263. Auditor de cuentas.

1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión **deberán ser revisados por auditor de cuentas.**
  
2. **Se exceptúa de esta obligación** a las sociedades que **durante dos ejercicios consecutivos reúnan**, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:
  - a) Que el total de las partidas del **activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros. (2.850.000,00€)**
  - b) Que el importe neto de su **cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros. (5.750.000,00€)**
  - c) Que el **número medio de trabajadores empleados** durante el ejercicio **no sea superior a cincuenta. (50 personas)**

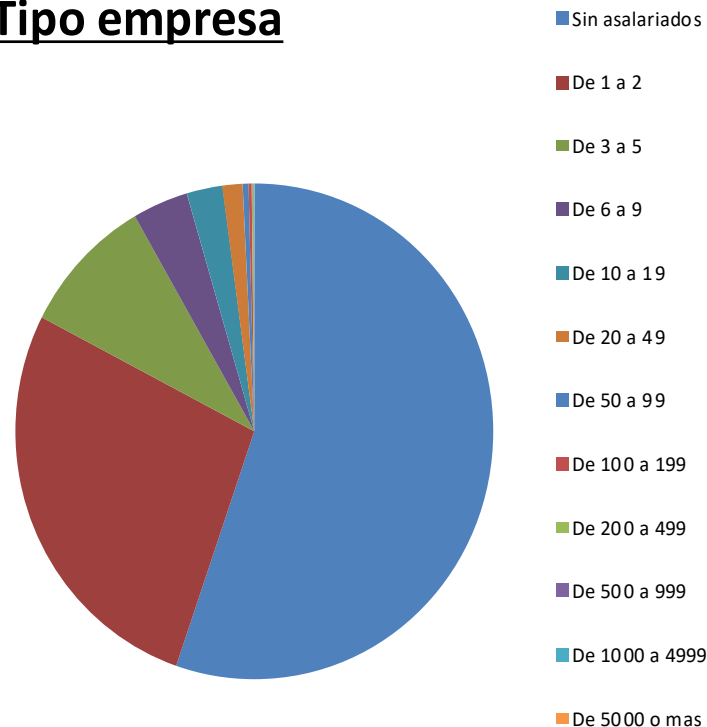
Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo

# 1.4.- Estadística empresarial:

Según el **DIRCE 2018** (*Directorio central de empresas*) y atendiendo al número de empleados, existen en España las siguientes empresas, :

Tipo empresa	Total Empresas			
	Unitario	%	Acumul.	%
Sin asalariados	1.845.881	55,30%	1.845.881	55,30%
De 1 a 2	910.686	27,29%	2.756.567	82,59%
De 3 a 5	303.574	9,10%	3.060.141	91,69%
De 6 a 9	125.173	3,75%	3.185.314	95,44%
De 10 a 19	80.860	2,42%	3.266.174	97,86%
De 20 a 49	45.485	1,36%	3.311.659	99,22%
De 50 a 99	13.116	0,39%	3.324.775	99,61%
De 100 a 199	7.033	0,21%	3.331.808	99,83%
De 200 a 499	3.925	0,12%	3.335.733	99,94%
De 500 a 999	1.044	0,03%	3.336.777	99,97%
De 1000 a 4999	750	0,02%	3.337.527	100,00%
De 5000 o mas	119	0,00%	3.337.646	100,00%
<b>Total</b>	<b>3.337.646</b>			

**Tipo empresa**



## 1.5.- La contabilidad:

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)

## 1.5.- 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**.

## 1.5.- 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

## 1.5.- 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.**

## 1.5.- Requisitos de la información a incluir en CCAA:

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.**



## 2.- Fiscalidad

## 2.1.- Constitución Española y Ley General Tributaria:

*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** y a través de 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.

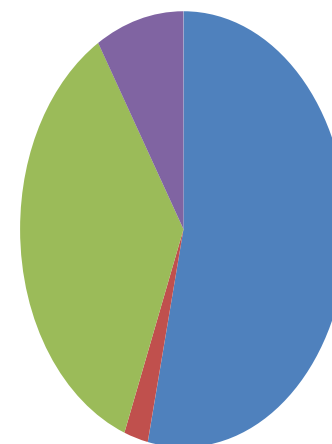
*Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la **naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado**, **cualquiera que sea la forma o denominación** que los interesados le hubieran dado, y **prescindiendo de los defectos** que pudieran afectar a su validez.*

## 2.2.- Estadística por tipo de contribuyente:

Según el **DIRCE 2018** existen en España las siguientes empresas:

Tipo empresa	Total Empresas por forma jurídica			
	Unitario	%	Acumul.	%
Personas físicas	1.786.037	53,51%	1.786.037	53,51%
Anónimas	78.866	2,36%	1.864.903	55,87%
Resp.Limitada	1.181.391	35,40%	3.046.294	91,27%
Otras formas	291.352	8,73%	3.337.646	100,00%
<b>Total sociedades</b>	<b>3.337.646</b>	<b>100,00%</b>		
<b>Total sociedades</b>	<b>1.551.609</b>	<b>46,49%</b>		

### Tipo empresa



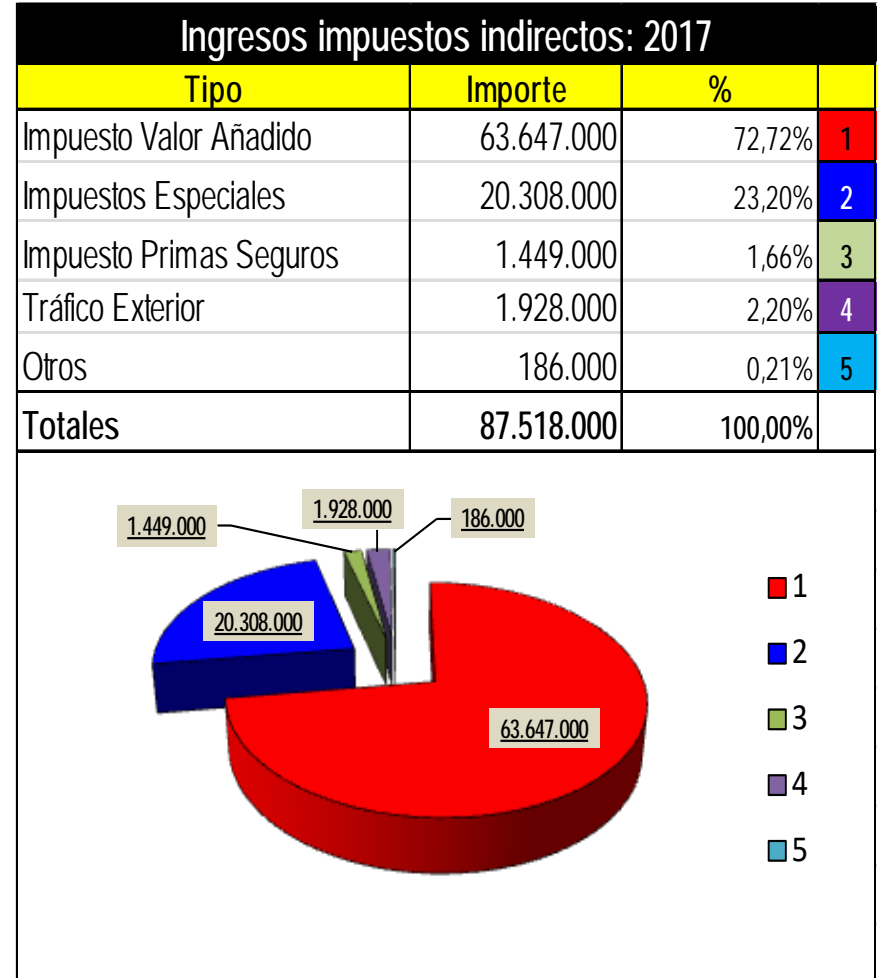
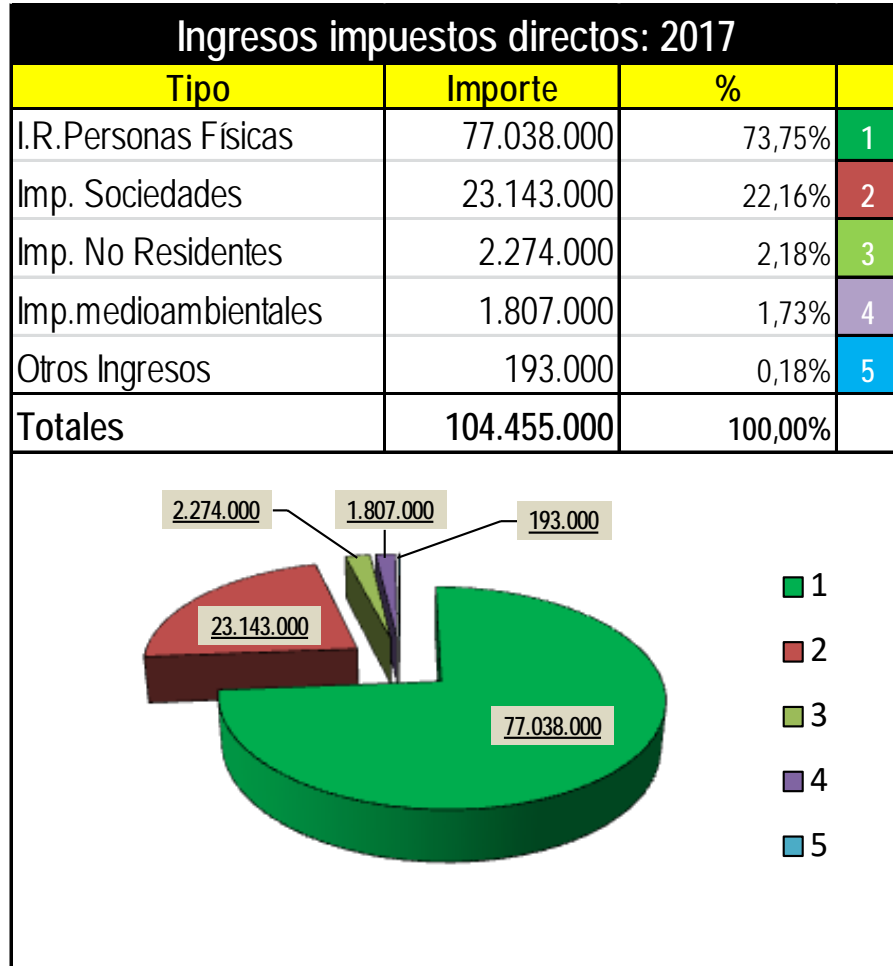
- Personas físicas
- Anónimas
- Resp.Limitada
- Otras formas

Quiere esto decir que el **53,51% estarán sujetos al IRPF** actividades económicas, empresariales, profesionales y otras.

Y que el resto, el **46,49% al Impuesto de Sociedades**. Pueden haber aquí también entidades en atribución de rentas que tributarían de otra manera, pero serán una minoría.

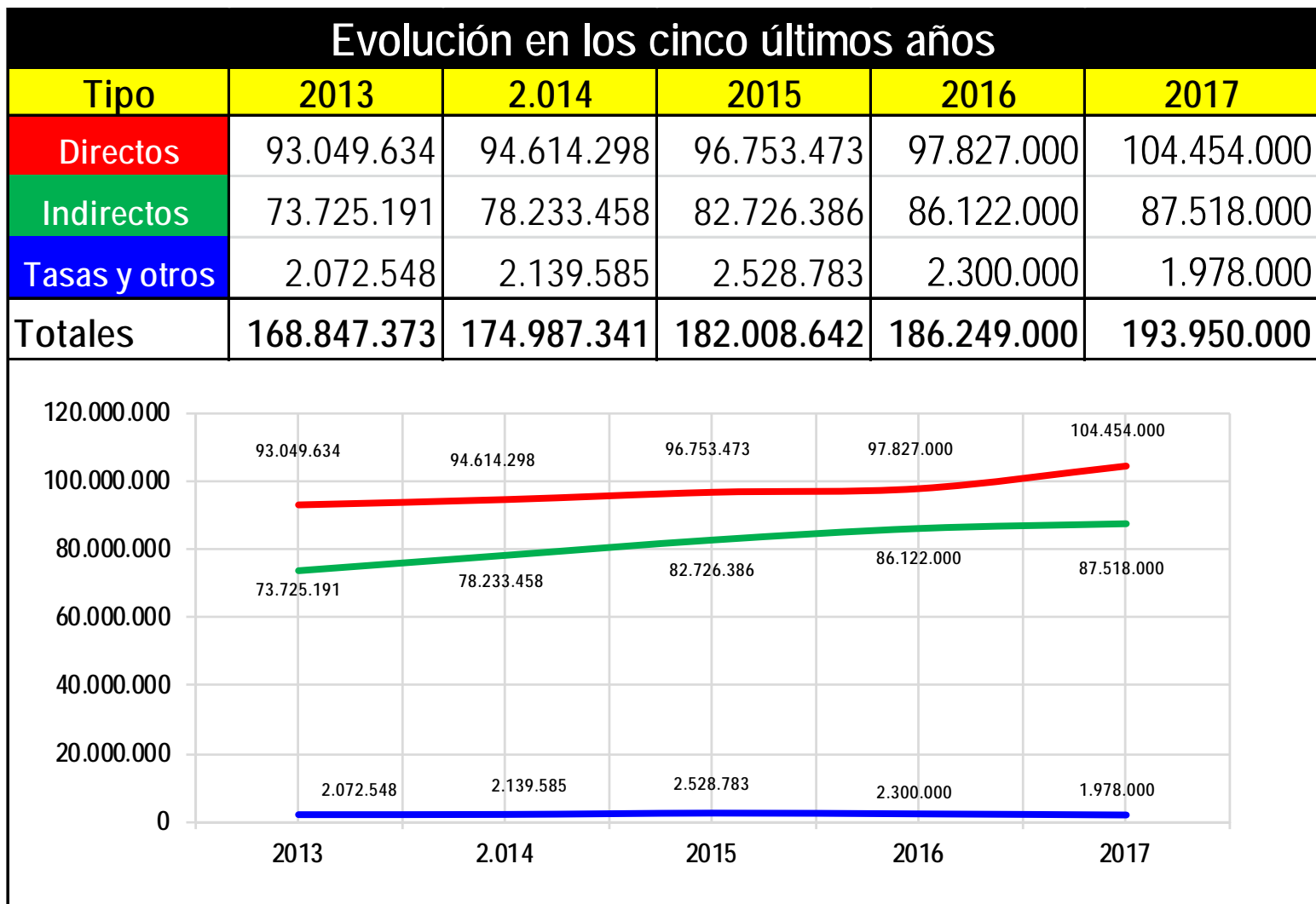
## 2.2.- Estadística por impuestos:

Según el mismo **DIRCE** existen en España las siguientes empresas:



## 2.2.- Evolución de los impuestos:

Según el **DIRCE** existen en España las siguientes empresas:



### 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.*

## 2.3.- Aplicación de los tributos:

### 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)

## 3.- Cuadro conclusiones



## 3.1.- Conclusiones iniciales:

Una vez hecho éste preámbulo de situación podemos resumir en éste resumen 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** 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 tributarias con el **objetivo de recaudar**.
- Estas **normas pueden diferir positiva y/o negativamente con la normativa contable** en función del punto anterior.
- En muchos casos, no siempre, **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.

# 4.- Diferencias contables y fiscales

## 4.1.- Norma 13ª PGC – 15ª PGC Pymes: Diferencias.

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 de los efectos que producen esas diferencias entre contabilidad y fiscalidad.

En 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**

**4752: 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 normativa fiscal, debiendo “ajustar” los resultados en la liquidación del impuesto.

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**.

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

# Ejemplo de 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			
<b>Total correcciones al resultado de la cuenta PyG</b>	<b>2.000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
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		
<b>Total a ingresar o devolver</b>		<b>200,00</b>		

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

El resultado contable final después de impuestos es de 5.000,00€:

En la liquidación del impuesto nos encontramos una serie de diferencias permanentes que nos hacen variar el resultado:

- 1.- El propio impuesto de sociedades.
- 2.- Una diferencia por una provisión de 1.500,00€ y una sanción de 500,00€, ambas no es deducible ahora ni nunca, elevan la base imponible a 10.000,00€.

**Ambas son diferencias permanentes.**

Aplicando el tipo vigente del 25% y descontando los posibles pagos a cuenta y retenciones soportadas, el resultado neto es de La contabilización del impuesto corriente será la siguiente.

## 4.1.- Ejemplo de contabilización ejemplo anterior:

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>			

Si los pagos a cuenta fueran superiores a la cantidad a pagar, solicitaríamos la devolución del impuesto pagado de más. (Supongamos que en lugar de 2.300,00€ son 2.900,00€, solicitaríamos una 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:

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 en **mas o menos**, utilizando para ello 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, nacidas en el presente ejercicio o provenientes de ejercicios anteriores.

## 4.1.- Ejemplo contabilización Impuesto diferido:

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
Diferencia de un leasing en origen				-1.500,00
Diferencia en reversión		3.500,00		
Total correcciones al resultado de la cuenta PyG				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 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

Nos encontramos con el caso anterior pero en este caso con dos diferencias temporarias::

El resultado contable después de impuestos sigue siendo el mismo 8.000,00€ :

No tenemos diferencias permanentes.

Nos encontramos con una diferencia temporaria negativa en origen producida por ejemplo 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.



## 4.1.- Asientos contables ejemplo anterior:

Contabilización del Impuesto diferido. Diferencia **en origen** de 1.500,00€ que deberá devolver en los próximos ejercicios. (Nace este año)

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

Contabilización del Impuesto diferido. Diferencia **en reversión**, de 3.500,00€, en el momento que la devolvamos. (Proviene de años anteriores, en las que fue deducible y ahora la estamos devolviendo)

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

### Corrección del propio Impuesto de Sociedades:

Si las cosas se hacen **respetando los tiempos**, 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)**

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias			
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias .....			00500
		<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**, debiendo analizar la posible incidencia fiscal que pueda tener.

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

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
Otras diferencias de imputación temporal de ingresos y gastos (art. 11 LIS).....	00361	00362
Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS).....	00303	00304

## 4.2.- Correcciones mas corrientes: Amortización

### 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

## 4.2.- Correcciones mas corrientes: Amortización

### 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.

Tabla de amortización contable y fiscal de un leasing y sus diferencias						
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€ x 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€ x 25% = 250,00€	250,00	
6301	Impuesto diferido		250,00
<b>Contabilización de diferencia temporaria en reversión años 2020, 2021 y 2022</b>			

## 4.2.- Correcciones mas corrientes: Amortización

### 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: $7.000,00€ \times 25\% = 1.750,00€$		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: $1.000,00€ \times 25\% = 250,00€$	250,00	
6301	Impuesto diferido		250,00
<b>Contabilización de diferencia temporaria en reversión</b>			



## 4.2.- Correcciones mas corrientes: Amortización

### 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>			

## 4.2.- Correcciones mas corrientes: Deterioros

### Pérdidas por deterioro de inmovilizados:

### Atención: No son 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).....	01578	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
Ajustes por deterioro de valores repr. de partic. en el capital o fondos propios (DT 16ª.1 y 2 LIS).....	00412	00512

Si hemos tenido un deterioro en un elemento del inmovilizado, en aplicación de la Imagen Fiel, contablemente deberemos 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**. (Apremio 20%)

Solo son admitidas las depreciaciones por **amortización** en cualquier método admitido.

### Pérdidas por deterioro de créditos incobrables: (Impagados)

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, salvo el 1% saldo de clientes en empresas de reducida dimensión. (10 millones euros de cifra negocios, salvo entidades patrimoniales)

## 4.2.- Correcciones mas corrientes: Gastos no deducibles.

### 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.

## 4.2.- Correcciones mas corrientes: Gastos no deducibles.

### 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**. (Siempre que sean necesarios para la obtención de los ingresos y sean necesarios para la actividad)

#### 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.**

## 4.2.- Correcciones mas corrientes: Gastos no deducibles.

### 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.

## 4.2.- Reserva de capitalización:

### 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.

Pasados esos cinco años y si **hemos cumplido los requisitos**, reclasificaremos esta reserva de la cuenta 114 a reservas voluntarias 113.

**Si no cumplimos**, deberemos hacer una **complementaria de liquidación del modelo 200 del ejercicio que la aplicamos** e ingresar esa cantidad.



## 4.2.- 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)	220.000,00		
Fondos propios ejercicio 2017 (1-2-3)			270.000,00
<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			5.000,00
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
120	Remanente	5.000,00	
<b>Contabilización de diferencia temporaria en origen</b>			

## 4.2.- Reserva de Nivelación:

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

1. Las entidades que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101, (Reducida dimensión), en el período impositivo y apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de esta Ley (25%), **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

## 4.2.- Reserva de Nivelación:

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

# 5.- Contabilidad y otros impuestos

## 5.1.- Contabilidad e IRPF:

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.

En el caso de estimación directa simplificada, se exige la llevanza **de libros Registros de Ingresos y Gastos** que hacen las veces de la contabilidad.

La diferencia mas importante con las entidades que llevan contabilidad es que, en caso de **revisión limitada**, nos pueden pedir esos **registros y los comprobantes que dan soporte** a los mismos.

La contabilidad solo es accesible en caso de inspección como hemos visto.

## 5.1.- Contabilidad e IRPF:

Lo mas importante a tener en cuenta es que **en la declaración del IRPF se hace una relación detallada** por conceptos por lo que resulta muy fácil identificar los conceptos y la supuesta coherencia de los mismos. Cosa que no ocurre en el caso del impuesto de sociedades.

Por otra parte y atendiendo al tipo de contribuyente y negocio o actividad que desarrolla mediante este sistema, **los criterios de contabilización son menos rigurosos** y producen multitud de discrepancias.

El criterio fiscal en este caso es muy claro y toma relevancia lo siguiente:

**Correlación de ingresos y gastos**

**Necesidad de los gastos para la obtención de los ingresos**

**Corte de operaciones: Consumos de mercaderías.**

Y para el último punto, necesitaremos justificar las existencias finales y nos tendremos que apoyar en contabilidad y/o registros extracontables de gestión.

## 5.2.- Contabilidad e IVA:

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

Cuando hay alguna incidencia contable se aplica **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 <b>X</b> Enseñanza de idiomas, sujetas y exentas:	450.000,00€
Ventas ejercicio <b>X</b> Servicios de Traducción, sujetos y <b>NO</b> exentos:	200.000,00€
Los gastos sujetos a IVA soportado en el ejercicio <b>X + 1</b> han sido de:	180.000,00€
Adquirió mobiliario durante el ejercicio <b>X + 1</b> por valor de:	125.000,00€
La prorrata definitiva del ejercicio <b>X + 1</b> 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

## 5.2.- Contabilidad e IVA:

### 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.

## 6.- Conclusiones finales

## 6.1.- 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 para ofrecer la Imagen Fiel, **sino porque por exigencia fiscal deberemos contabilizar los impactos** que produce esa normativa.

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

También en otras ocasiones **por desconocimiento** no aplicamos ciertas ventajas que están allí y que si las aplicáramos seguramente **no tendríamos necesidad de algunas prácticas dudosas.**

Dos reflexiones importantes:

- 1º Una contabilidad correcta y fiable siempre nos ayudará a tomar decisiones.**
- 2º La fiscalidad mas barata es la mínima que legalmente toca pagar.**

Gracias