

PRÁCTICA 1 Ingresos computables - Gastos deducibles

SOLUCIÓN

Para determinar la Base Imponible del IS que corresponde a Infogal.SA en el ejercicio N empezaremos por analizar el tratamiento fiscal de las distintas operaciones que nos plantean (comparándolo con cómo se han tratado contablemente) para determinar, así, si procede realizar algún ajuste que corrija, en el ámbito fiscal, el Resultado Contable.

Operaciones a analizar:

- 1.- Si entendemos que el gasto se corresponde con usos y costumbres con el personal de la empresa, debemos aceptarlo como fiscalmente deducible.

Así lo establece el art. 14.1e) 2º párrafo L, que excluye del concepto de liberalidad (y, por tanto, acepta como deducibles) los gastos que con arreglo a usos y costumbres se efectúen a favor del personal de la empresa.

No procede practicar ajuste al Resultado Contable.

- 2.- En principio la asistencia técnica sí cumple los requisitos para la deducibilidad (está justificada, contabilizada y se correlaciona con los ingresos del período, esto es, está correctamente imputada), por lo que es un gasto fiscalmente deducible.

Ahora bien, según la normativa contable los gastos deben contabilizarse sin IVA si éste es deducible (“recuperable”) y, en este caso, al estar la empresa en régimen general del IVA, éste es deducible del IVA repercutido.

Importe sin IVA: $23.600 / (1 + 0,21) = 19.504,13 \Rightarrow$ IVA soportado: 4.095,87 €

Se ha producido un **error contable**, pues el pago del IVA no debió computarse como gasto contable y, por tanto, no debe estar como gasto en la Base Imponible.

Así, debe practicarse un **ajuste positivo permanente** por **4.095,87 €**.

Por tanto :

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
23.600	19.504,13	+ 4.095,87 (P)

- 3.- Contablemente, los pagos fraccionados del IS no son un gasto sino un crédito de la entidad contra la Hacienda Pública (le “anticipa” parte del Impuesto que luego le va a liquidar cuando presente la declaración).

Con la misma lógica, los Pagos Fraccionados tampoco son fiscalmente un gasto, pues se minoran en la cuota (no en la BI), para obtener la Cuota Diferencial.

Así, se ha producido un **error contable** que está aumentando el gasto por encima de lo que es contable y fiscalmente admisible.

Procede, por tanto, realizar un **ajuste permanente positivo** por **4.200 €**.

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
4.200	0	+ 4.200 (P)

4.- Al analizar este caso, nos encontramos ante una triple situación:

- El IAE de N-3 es un gasto fiscalmente deducible en el ejercicio N, pues al estar contabilizado en N y proceder de un ejercicio anterior, está permitida su imputación fiscal en el ejercicio actual (art. 19.3.2º párrafo-excepción L).
- Los intereses por pagar fuera de plazo también son un gasto deducible ya que cumplen todos los requisitos exigidos para ello (nótese que son intereses y no *recargos*).
- Por último, la sanción, que sí es contablemente un gasto, no es fiscalmente deducible (art. 14.1c). L), por lo que procede practicar un ajuste positivo.

En conjunto, corresponde practicar un **ajuste positivo permanente** por **1.000 €**.

Por tanto :

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
4.250	3.250	+ 1.000 (P)

5.- Según la normativa contable la imputación como ingreso de una subvención para bienes amortizables, debe ser proporcional a la amortización del bien objeto de la subvención (NV. 18ª PGC).

En este caso, la ampliación no ha concluido y por tanto, contablemente no se ha empezado a amortizar, por lo que no debía haberse comenzado tampoco la imputación como ingreso de la subvención.

Estamos ante un **error contable** y, en consecuencia procede un **ajuste temporal negativo** por **15.000 €** (Recordar art. 143 y 10.3 L).

Así :

INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	AJUSTE
15.000	0	- 15.000 (T)

6.- La retención a cuenta del IRPF que Infogal ha practicado es parte del arrendamiento, por lo que debía haberse incluido como gasto contable (contabilizando el arrendamiento por su importe íntegro: 5.000), y sería, entonces, fiscalmente deducible.

Pero como no se ha contabilizado, no cumple las condiciones de deducibilidad fiscal (art. 19.3 L) y, en consecuencia, no podemos incluirla como gasto en la BI, por lo que **no procede practicar ningún ajuste**.

7.- En principio nos encontramos ante un gasto que no es del ejercicio y por tanto no cumple las condiciones de deducibilidad fiscal, pero como corresponde a un período anterior, sí se puede considerar gasto fiscalmente deducible en N (art. 19.3.2º párrafo-excepción L) y, por tanto, **no procede practicar ajuste**.

8.- Contablemente, esta operación es una inversión y no un gasto, existiendo un error de contabilización, porque en los bienes amortizables el gasto se produce a través de la amortización durante la vida útil. Dado que se instala el 30 de Diciembre no procedería contabilizar ninguna cuantía por amortización (por el principio de importancia relativa).

Fiscalmente, el gasto contabilizado por error no es deducible tampoco, por lo que procede practicar un **ajuste temporal positivo** por **6.000 €**, que se irá deshaciendo (revertiendo) en los ejercicios de la vida útil.

[nota: si se hubiera instalado en fecha anterior, habría de aceptarse como gasto fiscalmente deducible la parte del gasto que coincidiese con la amortización, aunque estuviese recogida en una cuenta contable errónea].

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
6.000	0	+ 6.000 (T)

9.- Se trata de un gasto de publicidad que se puede considerar como fiscalmente deducible ya que cumple las condiciones de deducibilidad de un gasto. Así, el art. 14.1.e) L lo excluye del concepto de liberalidad. **No procede practicar ajuste**.

10.- Nos encontramos ante **2 errores contables** diferentes: uno en el ámbito de los gastos y otro en el de los ingresos. Analicémoslos por separado:

a) Los suministros para la empresa debieran haberse contabilizado como gastos del ejercicio y serían fiscalmente deducibles. Pero como no se han contabilizado, no los podemos recoger en B.I. (art.19.3 L), **no procede practicar ajuste**.

b) Los ingresos por ventas son claramente ingresos del ejercicio (sea a familiares o a otros) y así debieran haberse contabilizado. Como no se ha hecho, procede incorporarlos en B.I. practicando un **ajuste positivo permanente** por **3.000 €**.

Por tanto:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
0	0	0
INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	AJUSTE
0	0	+ 3.000 (P)

11.- Aunque contablemente pudiera aceptarse, realmente se trata de un gasto no correlacionado con la obtención de ingresos, constituyendo más bien una retribución a los fondos propios que un gasto de la empresa, por lo que fiscalmente no es deducible (art. 14.1.a) L). Procede practicar un **ajuste positivo permanente** por **10.000 €**.

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
10.000	0	+ 10.000 (P)

12.- Ciertamente se puede comprobar en la cuenta de Pérdidas y Ganancias que aparece recogida como gasto la cuantía a abonar por IS en el ejercicio N.

Contablemente el IS es, desde luego, un gasto, pero fiscalmente no se admite su deducibilidad (art. 14.1.b) L) por lo que debemos practicar un **ajuste permanente positivo** por **9.500 €**.

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
9.500	0	+ 9.500 (P)

Nota: En los casos en que se produce la contabilización errónea de los hechos económicos es necesario hacer referencia a los artículos 143 y 10.3 L.

DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE PREVIA (sin casos complementarios):

Con todo lo anterior, la Base Imponible previa de la sociedad INFOGAL S.A. en el ejercicio N será:

BASE IMPONIBLE de INFOGAL SA: RESULTADO CONTABLE: + 70.000,00

AJUSTES FISCALES :

2) Asistencia Técnica:	+ 4.095,87
3) Pagos Fraccionados IS:	+ 4.200,00
4) Sanción en pago IAE:	+ 1.000,00
5) Subvención nave:	- 15.000,00
8) Instalación pararrayos:	+ 6.000,00
10) Ventas a familiares:	+ 3.000,00
11) Viaje socio y esposa:	+ 10.000,00
12) Cuota I. Sociedades:	+ 9.500,00

BASE IMPONIBLE PREVIA : + 92.795,87

SOLUCIÓN A LOS CASOS COMPLEMENTARIOS

- a) Nos encontramos ante una liberalidad y en virtud del artículo 14.1 e) L no será gasto deducible. Tendremos que realizar un **ajuste positivo permanente** por **500 €**.

Por tanto:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
500	0	+ 500 (P)

- b) Según el artículo 14.1 f) L las dotaciones internas a planes y fondos de pensiones no son deducibles y por tanto se efectuará un **ajuste positivo temporal** por **20.000 €**.

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
20.000	0	+ 20.000 (T)

- c) Según la normativa contable el ingreso hay que contabilizarlo por el íntegro y por tanto hay que hacer un **ajuste permanente positivo** por **538,29 €** como diferencia entre el bruto y el neto (insiste en ello el art. 17.3 L).

Siendo el importe íntegro: $2.025 / 0,79 = 2.563,29 €$

Así :

INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	AJUSTE
2.025	2.563,29	+ 538,29 (P)

- d) No es deducible la pérdida contable de un ejercicio, sólo es deducible una BI negativa mediante la compensación con la BI previa positiva del ejercicio (en cualquier caso, el período de compensación ya habría prescrito). Debe practicarse **ajuste permanente positivo** por importe de **2.500 €**.

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
2.500	0	+ 2.500 (P)

- e) Nos encontramos ante una retribución a los fondos propios, pero como no se ha llevado a la cuenta de pérdidas y ganancias, no es necesario practicar **ningún ajuste**.

- f) Se trata de un gasto no asociado a la obtención de ingresos y realmente corresponde más a una retribución a los fondos propios que a un gasto de la empresa, por lo que deberemos efectuar un **ajuste positivo permanente** por **10.000 €**.

[La empresa tal vez podría intentar discutir este criterio con la Agencia Tributaria e intentar convencerla de que se trata de un gasto correlacionado con los ingresos de la actividad. Si lo demostrase, lo podría computar como fiscalmente deducible].

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
10.000	0	+ 10.000 (P)

- g) Nos encontramos ante una retribución de los fondos propios tipificada en el artículo 14.1.a). L. Es necesario hacer un **ajuste positivo permanente** por **2.900 €**.

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
2.900	0	+ 2.900 (P)

- h) Según art. 1.6 R, no se puede cambiar de método de amortización salvo causas excepcionales, e indicándolo en memoria, por lo que hay que efectuar un **ajuste positivo temporal** por **3.440 €**.

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
120.000	116.560	+ 3.440 (T)

- i) Según la normativa contable la venta de derechos de suscripción de acciones calificadas como "Activos financieros a coste" (esto es, que no se poseen con una intención especulativa) minorará el valor de los títulos de los que provienen y por tanto no son ingreso del ejercicio (NV 8ª 2.3 del PGC de Pymes). En consecuencia tendremos que efectuar un **ajuste temporal negativo** por el valor de la venta de los derechos, es decir, por **1.000 €**. Así:

INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	AJUSTE
1.000	0	- 1.000 (T)

- j) Según la normativa contable el IVA no se puede considerar ingreso y por tanto hay que efectuar un **ajuste permanente negativo** por **2.047,93 €**.

Ingreso sin IVA: $11.800 / 1.21 = 9.752,07 \Rightarrow$ IVA repercutido: $21\% (9.752,07) = 2.047,93 \text{ €}$.

INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	AJUSTE
11.800	9.752,07	- 2.047,93 (P)

k) Nos encontramos ante un ingreso contabilizado indebidamente (incorporado como gasto) y, por tanto, tendremos un **doble ajuste positivo** de carácter **permanente**:

a) Anulación del apunte como gasto fiscal:

Por tanto: Ajuste positivo permanente: **+ 12.000 €**

b) Cómputo del alquiler como ingreso fiscal:

Por tanto: Ajuste positivo permanente: **+ 12.000 €**

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
12.000	0	+ 12.000 (P)

INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	AJUSTE
0	12.000	+ 12.000 (P)

l) El gasto extraordinario contabilizado es deducible, sin embargo, la indemnización debe ser contabilizada como ingreso extraordinario y por tanto corresponde la práctica de un **ajuste permanente positivo** por **7.000 €**.

INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	AJUSTE
0	7.000	+ 7.000 (P)

m) Según art. 14.1 g) L no son deducibles los gastos por operaciones con paraísos fiscales si no se puede probar la efectividad y por tanto, habrá que efectuar un **ajuste permanente positivo** por **2.500 €**.

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
2.500	0	+ 2.500 (P)

n) Es un gasto deducible y no hay que efectuar **ningún ajuste**.

ñ) **No podemos practicar un ajuste** que incorpore el gasto ya que, aunque la amortización del mobiliario es un gasto deducible, al no estar contabilizada no cumple los requisitos para su deducibilidad fiscal (art. 19.3 L).

o) La cuenta de ingresos "Variación de existencias" se ha computado por un importe menor al que procedía: **Ajuste temporal positivo 1.600 €**.

INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	AJUSTE
28.400	30.000	+ 1.600