

Tema 2

Base Imponible: ingresos computables y gastos deducibles

LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

BASE IMPONIBLE

(Art. 10 L)

Definición (art. 10.1 L):

Importe de la renta del período menos la compensación de bases imponibles de ejercicios anteriores

PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN : (art. 10.2 L y art. 50-53 LGT)

● ESTIMACIÓN DIRECTA

(art. 10.3 L)

Método ordinario

- ↙ ¿ Cuándo se aplica ? Como método habitual de determinación de la BI
- ↙ ¿ Cómo se aplica ? Corrigiendo mediante **la Ley** el **resultado contable** determinado según las normas del **Código de Comercio y demás leyes y disposiciones** que las desarrollen

● ESTIMACIÓN OBJETIVA

(art. 10.4 L)

Método voluntario

- ↙ ¿ Cuándo se aplica ? Cuando se determine explícitamente por la LIS
- ↙ ¿ Cómo se aplica ?
 - Determina una BI en función de **variables objetivas**
 - los signos, índices ó módulos
 - con independencia del resultado real
 - Un único caso: régimen de entidades navieras BI en función del tonelaje (art. 124-128 L)

● ESTIMACIÓN INDIRECTA

(Según art. 53 L.G.T.)

Método subsidiario

- ↙ ¿ Cuándo se aplica ?

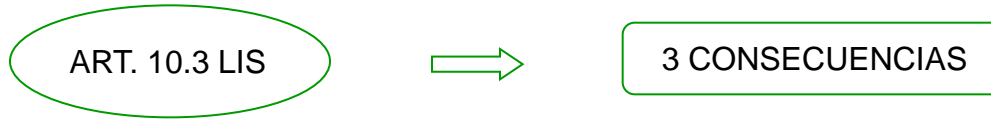
- Si \exists irregularidades claras en el comportamiento del sujeto pasivo tales como no presentar declaraciones, resistencia a la inspección, ...
- Como consecuencia de ello, existe para la Administración la imposibilidad o una dificultad grande para conocer los datos reales

- ↙ ¿ Cómo se aplica ?

Mediante métodos "indiciarios" consistentes en :

- Datos y antecedentes disponibles que sean aplicables
- Tipos medios de rendimiento del sector
- Margen bruto de explotación del sector
- Indices aplicados en estimación objetiva

RECEPCIÓN A LA NORMATIVA CONTABLE



▶ **1ª CONSECUENCIA :** *El Resultado Contable es el punto de partida para determinar la Base Imponible*

¿ POR QUÉ ?

↳ Es la magnitud más importante para determinar la RENTA de una Sociedad

↳ Magnitud **“relativa”** debido a :



- Dificultad de valorar corrientes de ingresos y gastos
⇒ Criterios estimación
- Su determinación periódica exige establecer qué ingresos y qué gastos corresponden al ejercicio

Es necesario establecer un conjunto de normas ó reglas consensuadas que sirvan de guía uniforme en el normal acontecer contable de la empresa



PRINCIPIOS CONTABLES



Criterios básicos para elaborar la información contable



NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN



Desarrollo de los principios anteriores

RECEPCIÓN A LA NORMATIVA CONTABLE II

▶ **2ª CONSECUENCIA :** *El resultado contable no se acepta incondicionalmente,*
↳ *sino que ∃ normas fiscales que lo corrigen*

¿POR QUÉ?

1. Los **Objetivos** de los receptores de la información contable y los de la información fiscal son diferentes

→ **Los primeros:** buscan la imagen fiel de la empresa, su situación financiera y sus resultados y la obtención de información para la toma de decisiones

Principio de Prudencia

→ **Los segundos:** buscan gravar la capacidad económica susceptible de imposición

Capacidad de Pago

↳ dada la flexibilidad de la regulación contable, la aceptación sin condiciones de los datos contables permitiría al sujeto pasivo disponer de forma ilimitada de la BI y en consecuencia adelantar o retrasar el impuesto a su conveniencia



CONSECUENCIA: deslegalización práctica del Impuesto

2. Es necesario establecer **normas que eviten la evasión del tributo** por parte del sujeto pasivo

↙
CORRECCIONES FISCALES

- a) A través de **ajustes extracontables** (principalmente arts. 11 al 24 y 143 L)
- b) Compensando **bases imponibles negativas** (art. 25 L y DT 35ª)

▶ **3ª CONSECUENCIA :** *Se amplía el elenco normativo que regula el impuesto*

↳ Legislación aplicable:

Fiscal: Ley del IS, Reglamento del IS

Contable: Plan General Contable, LSA, LSL, Código de Comercio, Adaptaciones Sectoriales del PGC, Normativa contable del Banco de España y Resoluciones del ICAC

AJUSTES FISCALES (EXTRACONTABLES) EN EL IS

AJUSTES FISCALES



Resultado de las diferencias entre los criterios fiscales y los criterios contables utilizados

CAUSAS DE LOS AJUSTES

1. Diferencias de criterio contable-fiscal

a) Calificación de las distintas partidas

Regla general: se acepta la calificación contable de ingresos y gastos
La legislación fiscal prevé diferencias en la consideración como gasto o ingreso de algunas partidas a efectos fiscales

b) Normas de valoración

Regla general: se acepta la valoración contable de las distintas partidas de gastos e ingresos
La legislación fiscal prevé reglas especiales de valoración para determinados supuestos, afectando al principio contable del precio de adquisición

c) Imputación temporal de ingresos y gastos

Regla general: se aceptan los criterios de imputación contables
(normas para atribuir ingresos y gastos a los \neq períodos)
La legislación fiscal establece para ciertas operaciones criterios de imputación temporal distintos a los contables
Afecta a los Principios contables de devengo, registro y correlación de ingresos y gastos

2. Correcciones contables (art. 143 L): se corrige lo realmente contabilizado utilizando la normativa contable

CLASIFICACIÓN DE LOS AJUSTES

- **Permanentes:** diferencias entre BI y Resultado Contable que no revierten en períodos posteriores
 - ↳ Son **diferencias irreconciliables** entre el resultado contable y el fiscal
- **Temporales:** producidas por aplicación de criterios de imputación temporal distintos
 - ↳ Nacen en un ejercicio y **reverten en períodos posteriores** con signo contrario

1a)
1b)
2

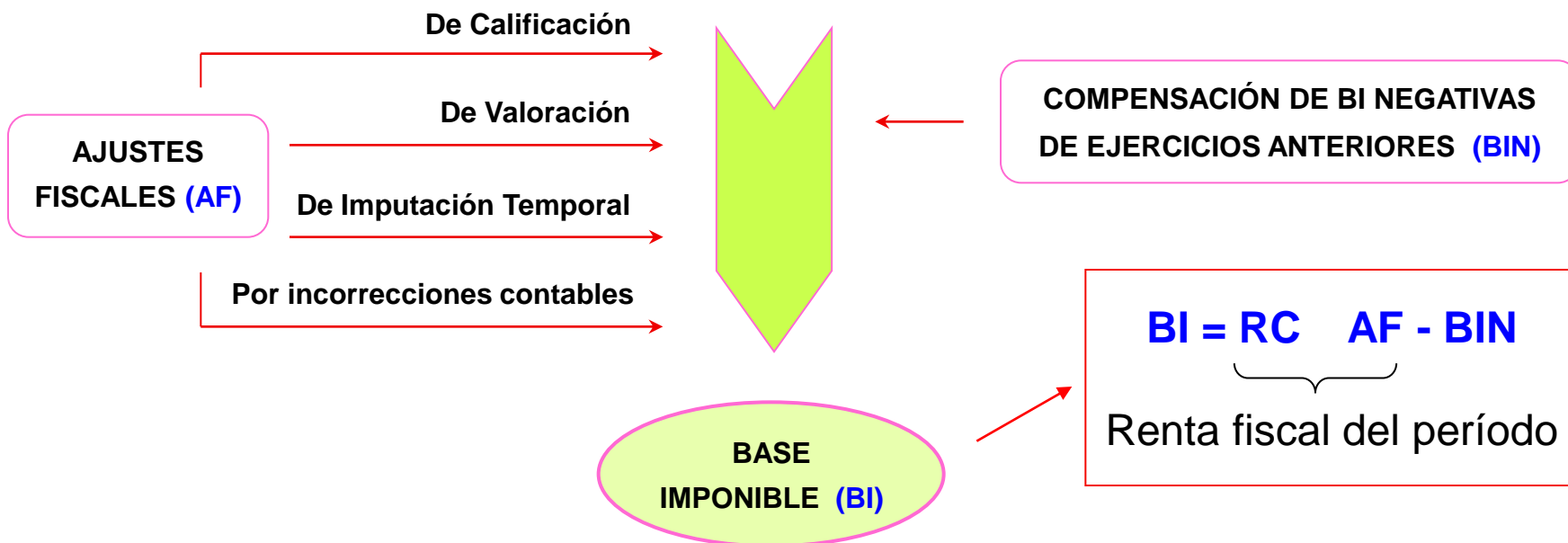
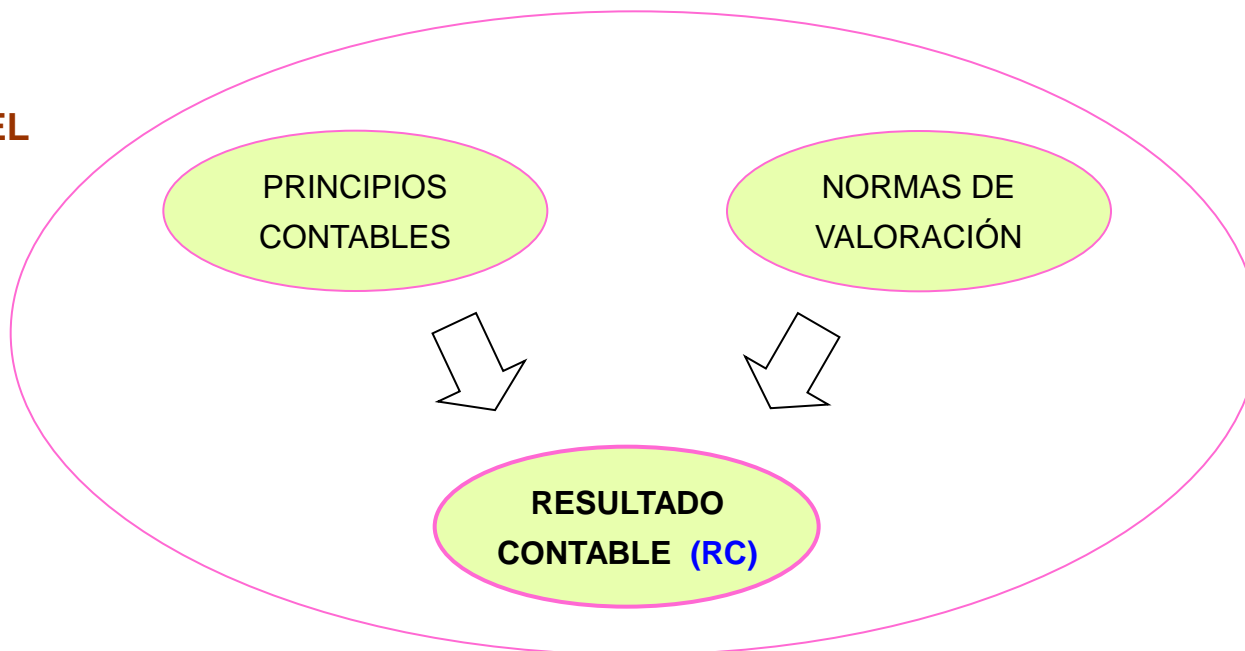
1c)
2

Ambos tipos de diferencias pueden ser de signo :

positivo \Rightarrow incremento del resultado contable
negativo \Rightarrow disminución del resultado contable

DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IS

IMAGEN FIEL



LIQUIDACION DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

RESULTADO CONTABLE

(Según Código Comercio, PGC, LSA, LSRL, BOICAC...)

+/-

CORRECCIONES FISCALES
SEGÚN LIS

(arts. 11-24 y 143 L)

RENDA DEL PERIODO
(BASE IMPONIBLE PREVIA)

-

B. IMPONIBLES NEGATIVAS
DE EJERCICIOS ANTERIORES

(art. 25 L)

BASE IMPONIBLE DEL EJERCICIO

(art. 10 L)

X

TIPO IMPOSITIVO (arts. 28 y 114 L)

CUOTA INTEGRAL

(art. 29 L)

BONIFICACIONES (arts. 33-34 L)

DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN

(arts. 30-32 L)

CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA

≡ CUOTA SEMILÍQUIDA

DEDUCCIONES POR INVERSIONES
Y CREACION DE EMPLEO (arts. 35-44 L)

CUOTA REDUCIDA POSITIVA

≡ CUOTA LÍQUIDA

INGRESOS A CUENTA
RETENCIONES A CUENTA (art. 46 L)

CUOTA A INGRESAR O DEVOLVER

PAGOS FRACCIONADOS (arts. 45-46 L)

CUOTA DIFERENCIAL

Δ POR PERDIDA DE Bº FISCAL DE EJ. ANT.
INTERESES DE DEMORA

LIQUIDO A INGRESAR O DEVOLVER

INGRESOS COMPUTABLES Y GASTOS DEDUCIBLES

INGRESOS COMPUTABLES



La LIS no establece un conjunto de criterios propios para el cómputo de los ingresos ni hace un desglose detallado de los ingresos a computar fiscalmente



Regla general: se asumen las normas establecidas por el PGC para el cómputo de los ingresos



Ver estructura
Grupo 7

¿Cuándo se realizan ajustes fiscales en los ingresos?

1. Por diferencias de criterio contable-fiscal

- a) **Por calificación** | ● Renta fiscal en transmisiones lucrativas
- b) **Normas de valoración** | ● Corrección monetaria en las rentas obtenidas por transmisión de inmuebles
● Operaciones entre entidades vinculadas
- c) **Por Imputación temporal** | ● Criterio fiscal de caja en operaciones a plazo

2. Si no se ha seguido la normativa contable

- Los ingresos deben contabilizarse en el período de devengo (norma contable y art. 19.1 L)
- Los ingresos y los gastos deben respetar la debida correlación entre unos y otros (norma contable y art. 19.1 L)
- Las ventas deben contabilizarse deduciendo los descuentos y sin incluir impuestos que sean repercutibles (N.V. 14ª 1)
- En el caso de existir retenciones, los ingresos deben computarse por el importe íntegro (art. 17.3 L)



**RETENCIONES E
INGRESOS A CUENTA**
(Art.140 L y arts. 58-66 R)

- ← Rentas obligadas a soportar retención ó ingreso a cuenta: arts. 58 y 59 R
- ← Obligados a retener o ingresar a cuenta: art. 60 R
- ← Base para el cálculo: en general, la contraprestación íntegra (art. 62 R)
- ← % de retención o ingreso a cuenta: en general, 21% en 2012-13 (art. 64 R)

Subgrupo 70. Ventas de mercaderías, de producción propia, de servicios, etc...

- 700. Ventas de mercaderías
- 701. Ventas de productos terminados
- 702. Ventas de productos semiterminados
- 703. Ventas de subproductos y residuos
- 704. Ventas de envases y embalajes
- 705. Prestaciones de servicios
- 706. Descuentos sobre ventas por pronto pago
- 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares
- 709. «Rappels» sobre ventas

Subgrupo 71. Variación de existencias

- 710. Variación de existencias de productos en curso
- 711. Variación de existencias de productos semiterminados
- 712. Variación de existencias de productos terminados
- 713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados

Subgrupo 73. Trabajos realizados para la empresa

- 730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible
- 731. Trabajos realizados para el inmovilizado material
- 732. Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias
- 733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso

Subgrupo 74. Subvenciones, donaciones y legados

- 740. Subvenciones, donaciones y legados a la explotación
- 746. Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio
- 747. Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio

Subgrupo 75. Otros ingresos de gestión

- 751. Resultados de operaciones en común
- 752. Ingresos por arrendamientos
- 753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación
- 754. Ingresos por comisiones
- 755. Ingresos por servicios al personal
- 759. Ingresos por servicios diversos

Subgrupo 76. Ingresos financieros

- 760. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio
- 761. Ingresos de valores representativos de deuda
- 762. Ingresos de créditos
- 763. Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable
- 766. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda
- 767. Ingresos de activos afectos y de derechos de reembolso relativos a retribuciones a largo plazo
- 768. Diferencias positivas de cambio
- 769. Otros ingresos financieros

Subgrupo 77. Beneficios procedentes de activos no corrientes e ingresos excepcionales

- 770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible
- 771. Beneficios procedentes del inmovilizado material
- 772. Beneficios procedentes de inversiones inmobiliarias
- 773. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas
- 774. Diferencia negativa en combinaciones de negocios
- 775. Beneficios por operaciones con obligaciones propias
- 778. Ingresos excepcionales

Subgrupo 79. Excesos y aplicaciones de provisiones y de pérdidas por deterioro

- 790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible
- 791. Reversión del deterioro del inmovilizado material
- 792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias
- 793. Reversión del deterioro de existencias
- 794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales
- 795. Exceso de provisiones
- 796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo
- 797. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo
- 798. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo
- 799. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo

INGRESOS COMPUTABLES Y GASTOS DEDUCIBLES (II)

GASTOS DEDUCIBLES

A diferencia de los ingresos, el articulado de la ley :

- ✘ Impone dos **requisitos previos** para que un gasto sea deducible
- ✘ Hace explícito un listado de **gastos no deducibles**
- ✘ Establece **un límite (temporal) en la deducibilidad de gastos financieros**

REQUISITOS PREVIOS

- **Justificación (Art. 133.2 L):** los gastos han de ser susceptibles de su oportuna justificación mediante factura o el correspondiente documento
 - ✘ La factura ha de ser completa (serie y número, identificación de expedidor y destinatario, descripción de la operación, contraprestación, lugar y fecha)
- **Contabilización:** las operaciones deben estar contabilizadas y corresponder a operaciones efectivas

Art. 133.1 L

Contabilidad ajustada a C.C

Art 19.3 L

Principio inscripción contable

Cumpliendo esos requisitos :
¿qué gastos pueden ser deducibles?

Punto de partida : cuentas de gasto del PGC

Ver estructura
Grupo 6

¿Cuándo se realizan ajustes fiscales en los gastos?

1. Por diferencias de criterio contable-fiscal

a) Por calificación

● Gastos no deducibles (ver siguiente transp ➡)

b) Normas de valoración

● Operaciones vinculadas

c) Por imputación temporal

- Amortizaciones
- Leasing
- Pérdidas por deterioro de valor
- Provisiones

2. Por incorrecciones contables (art. 143 L y 10.3 L)

Grupo 6
COMPRAS Y GASTOS

Subgrupo 60. Compras

- 600. Compras de mercaderías
- 601. Compras de materias primas
- 602. Compras de otros aprovisionamientos
- 606. Descuentos sobre compras por pronto pago
- 607. Trabajos realizados por otras empresas
- 608. Devoluciones de compras y operaciones similares
- 609. «Rappels» por compras

Subgrupo 61. Variación de existencias

- 610. Variación de existencias de mercaderías
- 611. Variación de existencias de materias primas
- 612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos

Subgrupo 62. Servicios exteriores

- 620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio
- 621. Arrendamientos y cánones
- 622. Reparaciones y conservación
- 623. Servicios de profesionales independientes
- 624. Transportes
- 625. Primas de seguros
- 626. Servicios bancarios y similares
- 627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas
- 628. Suministros
- 629. Otros servicios

Subgrupo 63. Tributos

- 630. Impuesto sobre Beneficios
- 631. Otros tributos
- 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios
- 634. Ajustes negativos en la imposición indirecta
- 636. Devolución de impuestos
- 638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios
- 639. Ajustes positivos en la imposición indirecta

Subgrupo 64. Gastos de personal

- 640. Sueldos y salarios
- 641. Indemnizaciones
- 642. Seguridad Social a cargo de la empresa
- 643. Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida
- 644. Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de prestación definida
- 645. Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio
- 649. Otros gastos sociales

Subgrupo 65. Otros gastos de gestión

- 650. Pérdidas de créditos comerciales incobrables
- 651. Resultados de operaciones en común
- 659. Otras pérdidas en gestión corriente

Subgrupo 66. Gastos financieros

- 660. Gastos financieros por actualización de provisiones
- 661. Intereses de obligaciones y bonos
- 662. Intereses de deudas
- 663. Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable
- 664. Gastos por dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros
- 665. Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring»
- 666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda
- 667. Pérdidas de créditos no comerciales
- 668. Diferencias negativas de cambio
- 669. Otros gastos financieros

Subgrupo 67. Pérdidas procedentes del activos no corrientes y gastos excepcionales

- 670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible
- 671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material
- 672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias
- 673. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas
- 675. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias
- 678. Gastos excepcionales

Subgrupo 68. Dotaciones para amortizaciones

- 680. Amortización del inmovilizado intangible
- 681. Amortización del inmovilizado material
- 682. Amortización de las inversiones inmobiliarias

Subgrupo 69. Pérdidas por deterioro y otras dotaciones

- 690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible
- 691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material
- 692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias
- 693. Pérdidas por deterioro de existencias
- 694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales
- 695. Dotación a la provisión por operaciones comerciales
- 696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo
- 697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo
- 698. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo
- 699. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo

INGRESOS COMPUTABLES Y GASTOS DEDUCIBLES (III)



GASTOS NO DEDUCIBLES (art. 14 L)

La ley establece 8 casos que en ningún caso son fiscalmente deducibles

debido a que :

- ❏ Forman parte de la renta de la sociedad y, por tanto, no son coste para su obtención,
- ❏ Suponen pérdida real, pero el legislador los considera no deducibles,
- ❏ Constituyen saneamiento de activos (p.ej. reservas voluntarias)

- 1) **Retribución de los fondos propios** (art 14.1.a) L): son reparto de renta de la sociedad, no gasto de la misma
- 2) **Cuotas del propio impuesto sobre sociedades** (art. 14.1.b) L): el propio impuesto no es deducible
- 3) **Multas y sanciones penales y administrativas** (art. 14.1.c) L): se considera que para obtener ingresos no son necesarios gastos que deriven de infringir la ley
- 4) **Pérdidas de juego** (art 14.1.d) L)
- 5) **Donativos y liberalidades** (art 14.1.e) L): **“disposiciones gratuitas en favor de otro”**

La Ley no considera liberalidades:

- a) Gastos de relaciones públicas con clientes y proveedores
- b) Los efectuados a favor del personal con arreglo a usos y costumbres
- c) Los de promoción y venta de bienes y servicios
- d) Los correlacionados con la obtención de ingresos
- e) Las donaciones efectuadas a entidades del art. 14.3 L

- 6) **Dotaciones a fondos internos de pensiones** (art. 14.1.f) L) **OJO!: Se podría interpretar como un caso de ajuste por imputación temporal**
- 7) **Gastos de servicios en operaciones con personas o entidades residentes en paraísos fiscales**
 - ❏ salvo que se demuestre que corresponde a una operación efectivamente realizada (art. 14.1.g) L)
- 8) **Gastos financieros derivados de deudas con empresas del grupo, bajo ciertas condiciones** (art. 14.1.h) L)

INGRESOS COMPUTABLES Y GASTOS DEDUCIBLES (IV)



LIMITE (TEMPORAL) A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS (art. 20 L)

Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio

1) Gastos financieros netos:

Gastos financieros (excepto art. 14.1.h) L) – Ingresos financieros por cesión de capitales

2) Beneficio operativo:

Se determina a partir del Resultado de Explotación de P y G

Eliminando: Amortizaciones de inmovilizado

Imputaciones de subvenciones de inmovilizado no financiero

Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado

Añadiendo: Ingresos financieros (de ciertas participaciones en instrumentos de patrimonio)

En cualquier caso:

- ✘ Serán deducibles mientras no sobrepasen 1 millón de euros
- ✘ El exceso podrá deducirse en los periodos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, juntamente con los del periodo impositivo correspondiente, hasta el citado límite.
- ✘ Si no alcanzan el 30%, la diferencia se sumará a dicho límite en los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inm.

CASO PRACTICO :

Consideremos que una sociedad presenta la siguiente CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS

Número de Cuenta	CONCEPTO	(Debe) Haber	
		N	N - 1
705	1. Importe Neto de la Cifra de Negocios	50.000	--
(640) , (642)	6. Gastos de Personal	(9.120)	--
(621) , (627) , (628)	7. Otros Gastos de Explotación	(17.000)	--
(681)	8. Amortización del Inmovilizado	(675)	--
	A. Resultado de Explotación 1 - (6 + 7 + 8)	23.205	--
769	12. Ingresos Financieros	100	--
(669)	13. Gastos Financieros	(120)	--
	B. Resultado Financiero 12 - 13	(20)	--
	C. Resultado Antes de Impuestos A + B	23.185	--
(6300)	17. Impuestos sobre Beneficios	(4.637)	--
	D. Resultado del ejercicio C - 17	18.548	--

Tenemos contabilizado un GASTO de 4.637 € por el **IMPUESTO DE SOCIEDADES**

4.637 (6300) I.s/B. Impuesto Corriente

a H.P., retenciones y pagos a cuenta	(473)	1.519
H.P. acreedora por Imp. Sociedades	(4752)	3.118

¿Ese gasto contabilizado es fiscalmente deducible?

¿Cómo se corrige esta situación?

Contabilidad (C)	Fiscalidad (F)	Ajuste F-C
Gasto (-) 4.637 €	0 (artículo 14.1.b LIS)	+ 4.637 € Debemos subir el RC

Supongamos que en los gastos tuviésemos contabilizado una multa por presentar fuera de plazo el IBI cuyo importe fuese 120 €.

¿Ese gasto contabilizado se debe aceptar como gasto fiscalmente deducible?

¿Cómo se corrige esta situación?

120 (678) Gastos Excepcionales

a Bancos c/corriente (572)

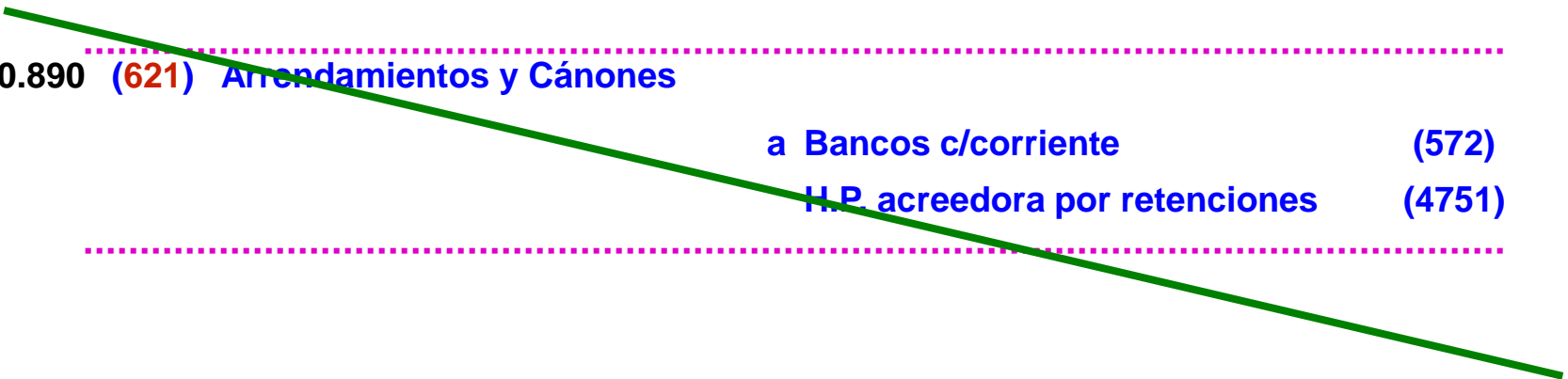
120

Contabilidad	Fiscalidad	Ajuste F-C
Gasto (-) 120 €	0 artículo 14.1.c LIS	+ 120 € Debemos subir el RC

Supongamos que un GASTO (por ejemplo, EL ALQUILER)

fué contabilizado con el IVA INCLUIDO por importe de 10.890 € (iva Incluido, 21%)

¿Cómo se corrige esta situación?



10.890	(621)	Arrendamientos y Cánones		
			a Bancos c/corriente	(572) 9.000
			H.P. acreedora por retenciones	(4751) 1.890

La contabilización correcta sería:

9.000	(621)	Arrendamientos y Cánones		
1.890	(472)	Hac. Pública IVA soportado		
			a Bancos c/corriente	(572) 9.000
			H.P. acreedora por retenciones	(4751) 1.890

Supongamos que un GASTO (por ejemplo, EL ALQUILER)

fué contabilizado con el IVA INCLUIDO por importe de 10.890 € (iva Incluido)

¿Cómo se corrige esta situación?

Contabilidad	Fiscalidad	Ajuste
Gasto (-) 10.890 €	(-) $10.890/1,21 = 9.000$ artículo 10.3 LIS NVC 10ª)	+ 1.890 € Debemos subir el RC

Supongamos un GASTO contabilizado de 675 € en concepto de AMORTIZACIÓN

Supongamos que la norma fiscal permite duplicar la amortización aunque no esté así contabilizada

¿Cómo se corrige esta situación?

675 (681) Amortización del Inm. Material

a Amort. Ac. del Inm. Material (281)

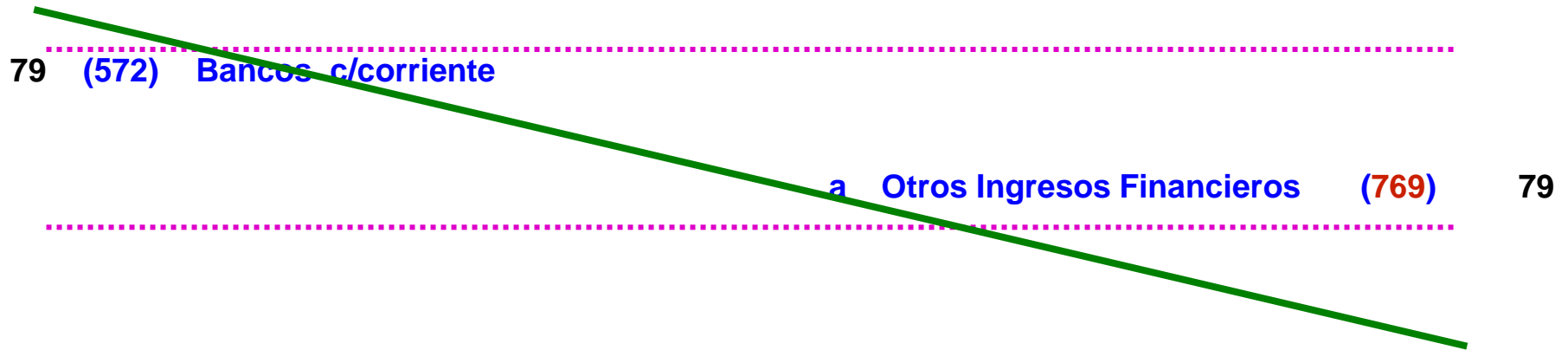
675

Contabilidad	Fiscalidad	Ajuste F-C
Gasto (-) 675 €	(-) 1.350 artículo 111 LIS	- 675 € Debemos bajar el RC

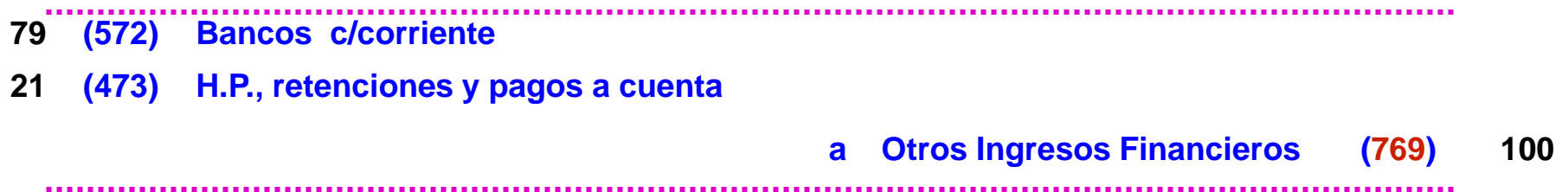
Supongamos un INGRESO (por ejemplo, un ingreso Financiero)

Fué contabilizado por 79 € que sólo recoge el IMPORTE NETO

¿Cómo se corrige esta situación?



La contabilización correcta sería:



Supongamos un INGRESO (por ejemplo, un ingreso Financiero)

Fué contabilizado por 79 € que sólo recoge el IMPORTE NETO

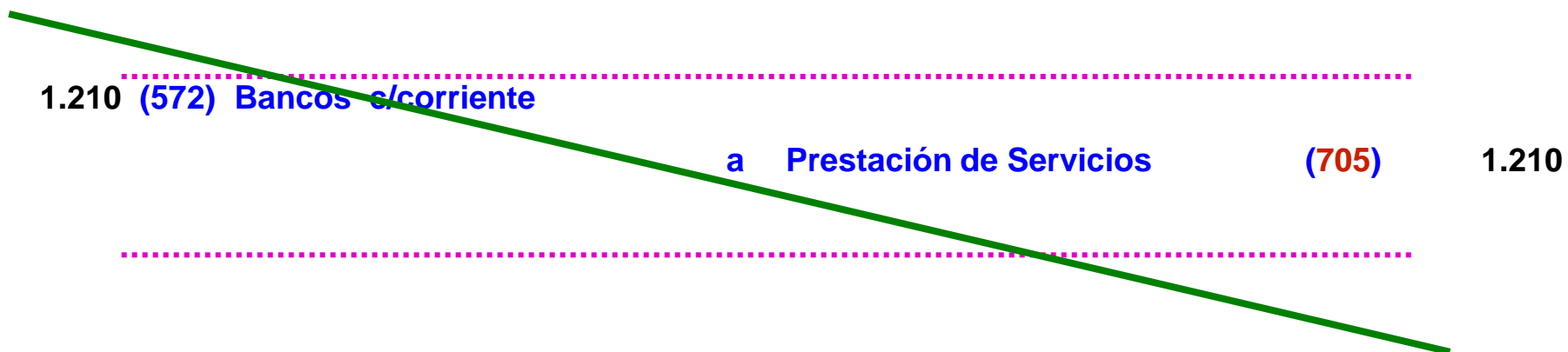
¿Cómo se corrige esta situación?

Contabilidad	Fiscalidad	Ajuste F-C
Ingreso + 79 €	+ 79/0,79 = 100 (artículo 10.3 LIS)	+ 21 € Debemos subir el RC

Supongamos un INGRESO por prestación de servicios

fué contabilizado por 1.210 € IVA INCLUIDO

¿Cómo se corrige esta situación?



1.210	(572)	Bancos c/corriente			
			a	Prestación de Servicios	(705)
					1.210

La contabilización correcta sería:

1.210	(572)	Bancos c/corriente			
			a	Prestación de Servicios	(705)
				Hac. Pública IVA repercutido	(477)
					1.000
					210

Supongamos un INGRESO por prestación de servicios

fué contabilizado por 1.210 € IVA INCLUIDO

¿Cómo se corrige esta situación?

Contabilidad	Fiscalidad	Ajuste F-C
Ingreso + 1.210 €	+ $1.210/1,21 = 1.000$ artículo 10.3 LIS NVC 10ª)	- 210 € Debemos bajar el RC

Supongamos que la empresa recibe una SUBVENCION de 1.500 € para financiar la adquisición de un eq. informático y la contabiliza como ingreso en su totalidad. El coeficiente de amortización del ordenador es del 25%

1.500	(572)	Bancos c/corriente			
			a	Subvenciones de capital transferidas al ejercicio	(746)
					1.500

La contabilización correcta sería:

1.500	(572)	Bancos c/corriente			
			a	Subvenciones de capital	(130)
					1.500

375	(130)	Subvenciones de capital			
			a	Subvenciones de capital transferidas al ejercicio	(746)
				(25% 1.500 = 375)	375

Supongamos que la empresa recibe una SUBVENCION de 1.500 € para financiar la adquisición de un eq. informático y la contabiliza como ingreso en su totalidad. El coeficiente de amortización del ordenador es del 25%

¿Cómo se corrige esta situación?

Contabilidad	Fiscalidad	Ajuste F-C
Ingreso + 1.500 €	+ 375	- 1.125 € Debemos bajar el RC

Supongamos que la empresa recibe una subvención de explotación por importe de 500 € y la contabiliza como ingreso en su totalidad

500 (572) Bancos c/corriente

a Subvenciones de explotación (740) 500

Contabilidad	Fiscalidad	Ajuste
Ingreso + 500 €	+ 500	0

Determinar la Base Imponible una vez realizados todos los ajustes

BASE IMPONIBLE IS

Resultado Contable:	+ 18.548	
Ajustes:	+ 4.637	(P)
	+ 120	(P)
	+ 1.890	(P)
	- 675	(T)
	+ 21	(P)
	- 210	(P)
	- 1.125	(T)

BASE IMPONIBLE IS = + 23.206 €

Caso Práctico de Repaso. Consideremos una empresa con un

Resultado del Ejercicio: **12.500 €**

1.- GASTO contabilizado MULTA TRAFICO 250 €

Contabilidad	Fiscalidad	Ajuste
Gasto (-) 250	0 (artículo 14.1.c L)	+ 250 (P) (Debemos subir el RC)

2.- GASTO contabilizado IMPUESTO SOCIEDADES 1.600 €

Contabilidad	Fiscalidad	Ajuste
Gasto (-) 1.600	0 (artículo 14.1.b L)	+ 1.600 (P) (Debemos subir el RC)

3.- GASTO contabilizado por PAGO VIAJE 2.500 €

Contabilidad	Fiscalidad	Ajuste
Gasto (-) 2.500	0 (artículo 14.1.a L)	+ 2.500 (P) (Debemos subir el RC)

4.- GASTO contabilizado por COMIDA CON UN CLIENTE 250 €

Contabilidad	Fiscalidad	Ajuste
Gasto (-) 250	(-) 250 (artículo 14.1.e L)	0

5.- INGRESO contabilizado con IVA INCLUIDO 18.150 €

Contabilidad	Fiscalidad	Ajuste
Ingreso + 18.150	+ 18.150 / 1,21 = 15.000 (NVC 14ª / art. 10.3 L)	- 3.150 (P) (Debemos bajar el RC)

6.- INTERESES bancarios contabilizados por el NETO 632 €


Contabilidad	Fiscalidad	Ajuste
Ingreso + 632	+ 632 / 0,79 = 800 (art. 17.3 L)	+ 168 (P) (Debemos subir el RC)

BASE IMPONIBLE IS

Resultado Contable:	+ 12.500	
Ajustes:	+ 250	(P)
	+ 1.600	(P)
	+ 2.500	(P)
	- 3.150	(P)
	+ 168	(P)

BASE IMPONIBLE IS = + 13.868 €

IMPUTACION TEMPORAL (Art. 19 L)

- **PPIO DE DEVENGO:** ingresos y gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen (art. 19.1 L)
 - ↪ Atendiendo a la CORRIENTE REAL DE BIENES Y SERVICIOS, frente a la corriente monetaria o financiera
 - ↪ Respetando la debida CORRELACION entre unos y otros
 - **PPIO DE INSCRIPCION CONTABLE:** No serán fiscalmente deducibles los **gastos** que no se hayan IMPUTADO EN P. Y G. (art. 19.3 L)
 - ↪ salvo casos especiales:
 - libertad amortización,
 - aceleración de amortizaciones,
 - arrendamiento financiero, ...
- 

Si el **punto de partida** para la imputación temporal, es igual en contabilidad y en fiscalidad:

- ↪ No tendría porqué haber **diferencias** entre **R.C.** y **B.I.** por imputación temporal

→ Sin embargo: ∃ **2 SITUACIONES** en las que pueden producirse DIFERENCIAS:

- 1) En algunos casos el IS establece **normas especiales** que permiten u obligan imputar un Ingreso ó un Gasto en un ejercicio ≠ del de devengo
- 2) En otros, la Sociedad puede haber contabilizado erróneamente algún Ingreso o Gasto

IMPUTACIÓN TEMPORAL: ARTÍCULO 19 TR-LIS

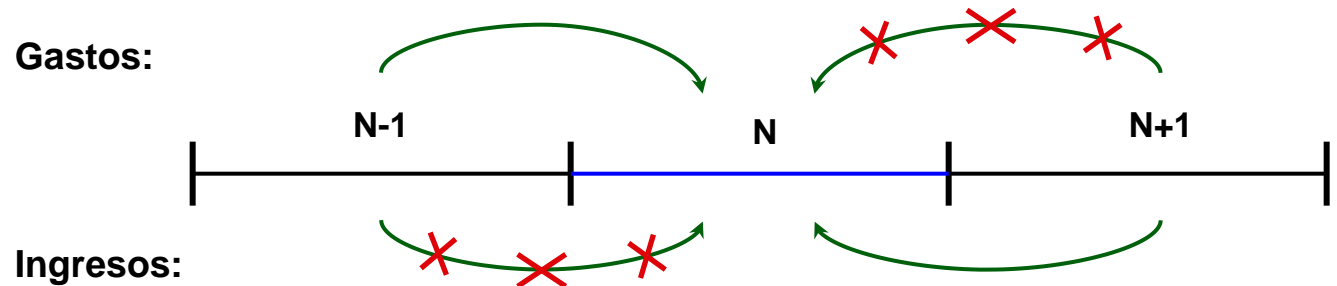
Redacción	Explicación
<p>1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.</p>	<p>Especifica que la legislación fiscal admite como regla general el criterio de devengo. Es decir, los ingresos y los gastos deben contabilizarse en el momento en el que se produzca la transmisión de bienes o prestación de servicios, independientemente de cuando se paguen o cobren los precios correspondientes. El devengo debemos interpretarlo según las normas contables, excepto en los casos en los que las normas fiscales indiquen algo diferente.</p>
<p>2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.2 del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.</p>	<p>En este apartado se admite la posibilidad de utilizar un criterio diferente al de devengo, pero sólo de forma excepcional y con autorización de la administración tributaria.</p>
<p>3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.</p>	<p>Aquí se recoge el principio de inscripción contable: no será fiscalmente deducible ningún gasto que no esté contabilizado, con la excepción de las amortizaciones practicadas a los elementos patrimoniales que gozan de libertad de amortización.</p>
<p>Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados.</p>	<p>Este párrafo obliga a imputar fiscalmente en el periodo de devengo aquellos gastos e ingresos que contablemente se hubieran imputado en otro periodo, lo que implica, en principio, la realización de ajustes fiscales.</p>
<p>No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.</p>	<p>Sin embargo, aquí se recoge una excepción a lo anterior: si un gasto se imputa contablemente en un periodo posterior al de devengo, o un ingreso en uno anterior, fiscalmente se admitirá esta contabilización, siempre que esto no produzca un beneficio fiscal para la empresa. Este beneficio podría producirse si, por ejemplo, fuese a expirar el periodo de compensación de bases imponibles negativas, o la existencia de deducciones en cuota de ejercicios anteriores pendientes de aplicar cuyo plazo está a punto de terminar.</p>

IMPUTACION TEMPORAL (Art. 19 L)

1. PRINCIPIOS GENERALES

¿ qué ocurre si hay gastos o ingresos contabilizados

en período distinto de su devengo ? : (art. 19.3.2º L)



➤ **Pues bien:** Si se contabilizan I ó G en **PERIODO IMPOSITIVO** \neq de aquél en que procede su imputación temporal (en términos fiscales) se aplicarán las siguientes **REGLAS:**

- GASTOS contabilizados ANTES ó INGRESOS contabilizados DESPUÉS de su imputación (fiscal) temporal:
- GASTOS contabilizados DESPUÉS ó INGRESOS contabilizados ANTES de su imputación (fiscal) temporal:

PREVALECE IMPUTACION TEMPORAL (FISCAL) \Rightarrow AJUSTE EXTRACONTABLE

SE ADMITE IMPUTACION CONTABLE: SI NO RESULTA TRIBUTACION INFERIOR

IMPUTACIÓN TEMPORAL: ESPECIFICIDADES FISCALES (I)

En resumen

CONTABILIZACIÓN INCORRECTA

GASTOS

ANTICIPACIÓN CONTABLE DE GASTOS

DIFERIMIENTO CONTABLE DE GASTOS

INGRESOS

ANTICIPACIÓN CONTABLE DE INGRESOS

DIFERIMIENTO CONTABLE DE INGRESOS

→ Gasto contabilizado en ejercicio anterior al devengo del mismo

- Efectuar ajuste temporal positivo en el ejercicio en que se ha contabilizado [y ajuste (-) en el ejercicio posterior en que se devengue]

→ Gasto contabilizado en período posterior al devengo

- Solicitud devolución ingresos indebidos y ajuste (+) en ejercicio contabilización
- Admon. permite deducir gasto en ejercicio contable si la tributación no es inferior

→ Ingreso contabilizado en período anterior al devengo

- Ajuste (-) en el ejercicio de contabilización y ajuste (+) en ejercicio de devengo
- Admon. permite imputación fiscal en ejercicio de contabilización si la tributación no inferior

→ Ingreso contabilizado en ejercicio posterior al que corresponde el devengo

- Ajuste (-) en el ejercicio de contabilización y decl. complementaria sobre ejerc. de devengo

2. PRINCIPIOS ESPECÍFICOS DE IMPUTACIÓN (Art. 19 L)

- **OPERACIONES A PLAZOS O CON PRECIO APLAZADO** (art. 19.4 L) → Ventas y ejecuciones de obra en las que el período entre la entrega y el vencimiento del último plazo sea > 1 año
 - ↳ CRITERIO DE CAJA : Imputación proporcional a los cobros, salvo opción por el devengo
 - En el momento del endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se imputará la renta pendiente

- **PLANES Y FONDOS DE PENSIONES** (art. 19.5 L) → Las dotaciones a FONDOS INTERNOS, serán deducibles en el EJERCICIO EN EL QUE SE PAGUEN LAS PRESTACIONES
 - ↳ Mismo criterio para aportaciones a SISTEMAS ALTERNATIVOS que cubran contingencias análogas (seguros) que no sean deducibles en el momento de su contabilización
 - ↳ Los gastos de personal liquidados mediante instrumentos de patrimonio serán deducibles cuando se entreguen dichos instrumentos (art. 13.1.f) L)

- **RECUPERACION DE VALOR DE ELEMENTOS PATRIMONIALES** (art. 19.6 L) → La recuperación del valor de un elemento patrimonial que haya sido objeto de una CORRECCIÓN DE VALOR, se imputará en el período impositivo en que se produzca la recuperación (ya sea en la entidad original o vinculada)

- **PÉRDIDAS POR TRANSMISIÓN DE ELEMENTOS DEL INMOVILIZADO** (art. 19.6 L) → Adquiridos nuevamente dentro 6 meses siguientes a la fecha de transmisión
 - ↳ Recuperación de valor por el adquirente

- **ADQUISICIÓN A TÍTULO LUCRATIVO (no subvenciones)** → El adquirente deberá integrar en su BI el elemento patrimonial adquirido, en el período impositivo en que se produzca la adquisición (art. 19.8 L)

IMPUTACIÓN TEMPORAL: ESPECIFICIDADES FISCALES (II)

En resumen

CONTABILIZACIÓN
CORRECTA

GASTOS

ANTICIPACIÓN FISCAL
DE GASTOS

→ Imputación de gastos no contabilizados

- Leasing
- Libertad de amortización

DIFERIMIENTO FISCAL
DE GASTOS

→ Gasto contable del ejercicio
a imputar en otro posterior

- Dot. a provisiones contables en exceso
- Exceso de amortizaciones

INGRESOS

ANTICIPACIÓN FISCAL
DE INGRESOS

→ Imputación en BI de ingresos a contabilizar
en períodos posteriores

- Recuperación de valor de elementos patrimoniales en entidades vinculadas
- Adquisiciones a título lucrativo (no subvenciones)

DIFERIMIENTO FISCAL
DE INGRESOS

→ Ingresos contabilizados en un ejercicio
a integrar en la BI de un período posterior

- Operaciones con precio aplazado

3. CRITERIOS DE IMPUTACIÓN ALTERNATIVOS (Art. 19.2 L y 31-32 R)

- Las entidades que excepcionalmente utilicen, a efectos contables,

UN CRITERIO DE IMPUTACION TEMPORAL **DIFERENTE DEL DEVENGO** :

↙ Para conseguir una IMAGEN FIEL del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados :

➔ Podrán presentar una **SOLICITUD** ANTE LA ADMINISTRACION, cuya eficacia quedará supeditada a su aprobación

- **CONTENIDO DE LA SOLICITUD :**

- Ingresos y gastos a los que afecta (naturaleza e importancia)
- Descripción del criterio de imputación temporal
- Justificación de su adecuación al principio de imagen fiel
- Descripción de la incidencia fiscal y justificación de NO TRIBUTACIÓN INFERIOR a la que hubiera correspondido por aplicación del criterio de devengo

- **PROCEDIMIENTO :**

- Solicitud : seis meses antes de la conclusión del primer período impositivo respecto del que se pretenda que tenga efectos
- Instrucción del procedimiento: Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT
- Puesta de manifiesto al sujeto pasivo para alegaciones
- Resolución motivada en el plazo máximo de seis meses
- Silencio positivo transcurrido este plazo

4. CONVALIDACIÓN FISCAL DE CRITERIOS CONTABLES



Criterio Fiscal = Criterio Contable

A) SUBVENCIONES

No se consideran a efectos fiscales como adquisiciones a título lucrativo, por lo que su integración (temporal) en la BI no sigue las reglas establecidas para éstas últimas (arts. 19.8 L y 15.3 L último párrafo)

a) SUBVENCIONES DE CAPITAL (NV 18ª 1.3):

- Concedidas para adquirir activos o cancelar pasivos
 - ↘ Se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada por los activos financiados con ellas
 - ↘ En el caso de **ACTIVOS NO DEPRECIABLES**: la subvención se imputará al resultado del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección de valor por deterioro o baja en el balance

b) SUBVENCIONES CORRIENTES O DE EXPLOTACION (NV 18ª 1.3):

- Concedidas para asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficits de explotación
 - ↘ Se imputan como ingreso en el período en el que se produzcan las circunstancias que la motivan

B) ACTIVOS FINANCIEROS (valores representativos de deuda, instrumentos de patrimonio, créditos a terceros, etc.)

- En caso de **VENTA DE DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN** de A.F. a Coste: el importe del coste de los derechos disminuirá el valor contable de los valores (títulos cotizados) (NV 8ª 2.3.1 y 2.3.2) (NV 8ª 3) ↓
- El importe de los **DIVIDENDOS DEVENGADOS** o de los **INTERESES EXPLICITOS** devengados y no vencidos en el momento de la compra, no formará parte del precio de adquisición, por lo que se registrará de forma independiente

C) PARTICIPACIÓN EN BENEFICIOS DE LOS ADMINISTRADORES

(posible ajuste si se contabilizó como aplicación)

DEDUCIBLE Si
ES NECESARIO:

- Son **OBLIGATORIAS** por estatutos o acordadas
- Garantizándose la cobertura de las dotaciones legales y estatutarias a reservas
- Garantizándose un dividendo del 4% al capital