

# ÍNDICE SISTEMÁTICO

	<u>PÁGINA</u>
Sumario .....	5
Presentación .....	7
<b>Capítulo 1. El Impuesto sobre Sociedades y la contabilidad .....</b>	<b>9</b>
1. Introducción .....	9
2. El resultado contable o beneficio de la empresa .....	10
3. El resultado fiscal o base imponible .....	13
4. Las diferencias entre contabilidad y fiscalidad .....	16
4.1. Diferencias en resultados .....	17
4.1.1. Diferencias permanentes y temporales. Distintos casos .....	20
4.1.2. Relatividad de la distinción entre diferencias permanentes y temporales .....	28
4.2. Diferencias en balance .....	29
4.2.1. Diferencias temporarias que no son temporales .....	31
4.2.2. Diferencias temporarias. Distintos casos .....	34
5. La liquidación del Impuesto sobre Sociedades. Esquemas .....	36

<b>Supuesto 1.1.</b> Liquidación del impuesto y su presentación en las cuentas anuales .....	41
<b>Supuesto 1.2.</b> Resultado contable antes y después de impuestos .....	47
<b>Capítulo 2.</b> La contabilización del Impuesto sobre Sociedades: cuestiones generales .....	51
1. Naturaleza contable del Impuesto sobre Sociedades .....	51
2. El método de la cuota a pagar .....	53
3. Reconocimiento contable del efecto impositivo .....	57
3.1. Variantes en la contabilización del efecto impositivo .....	63
3.2. La compensación de pérdidas fiscales .....	64
3.3. Deducciones, bonificaciones e incentivos fiscales .....	66
4. Enfoque de balance. Aspectos destacables en la contabilización del impuesto sobre beneficios según el Plan General de Contabilidad .....	67
4.1. El enfoque de balance .....	68
4.2. Separación entre el impuesto corriente y el diferido .....	69
4.3. Las diferencias temporarias y el efecto impositivo .....	71
4.4. Contrapartida de los activos y pasivos fiscales .....	76
<b>Supuesto 2.1.</b> Contabilización del Impuesto sobre Sociedades en el PGC .....	83
<b>Supuesto 2.2.</b> Existencia de diferencias temporarias y de gasto o ingreso por impuesto diferido .....	89
<b>Capítulo 3.</b> La contabilización del Impuesto sobre Sociedades en el Plan General de Contabilidad .....	95
1. La norma de registro y valoración 13. <sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad .....	95
2. Cuentas más usuales en la contabilización del Impuesto sobre Sociedades en el régimen general .....	104
2.1. Cuadro de cuentas .....	104
2.2. Definiciones contables .....	107
3. Esquemas de contabilización del Impuesto sobre Sociedades .....	112
3.1. Retenciones y pagos fraccionados a lo largo del ejercicio .....	112
3.1.1. Por los dividendos o intereses recibidos por la empresa sujetos a retención en la fuente .....	112

3.1.2. Por los pagos fraccionados hechos en el ejercicio, a cuenta del Impuesto sobre Sociedades definitivo .....	113
3.2. Contabilización del Impuesto sobre Sociedades en la hipótesis de bases imponibles positivas y cuota a ingresar .....	113
3.2.1. Cuota a ingresar y no hay diferencias entre contabilidad y fiscalidad .....	113
3.2.2. Cuota a devolver y no hay diferencias entre contabilidad y fiscalidad .....	115
3.2.3. Diferencia permanente y cuota a ingresar .....	116
3.2.4. Diferencia temporal positiva .....	118
3.2.5. Reversión de diferencia temporal positiva .....	121
3.2.6. Diferencia temporal negativa .....	124
3.2.7. Diferencia temporal negativa y deducciones pendientes de aplicar .....	126
3.2.8. Reversión de diferencias temporales y aplicación de deducciones .....	129
3.3. Contabilización del Impuesto sobre Sociedades en la hipótesis de bases imponibles negativas .....	133
3.3.1. Base negativa y no hay diferencias permanentes ni temporales .....	133
3.3.2. Base negativa, diferencias temporales y deducciones pendientes .....	135
3.4. Variación del tipo de gravamen. Rectificación de los importes de los pasivos y activos por impuestos diferidos .....	140
3.4.1. Disminución del tipo de gravamen .....	140
3.4.2. Aumento del tipo de gravamen .....	142
3.5. Reconsideración de los activos por impuesto diferido de ejercicios anteriores .....	144
3.5.1. Baja de activos por impuesto diferido reconocidos con anterioridad .....	144
3.5.2. Reconocimiento de activos por impuesto diferido antes no reconocidos .....	145
3.6. Reconocimiento de activos y pasivos fiscales con cargo o abono a patrimonio neto .....	146
3.6.1. Reconocimiento de pasivo por impuesto corriente con cargo a neto .....	146
3.6.2. Reconocimiento de pasivo por impuesto diferido con cargo a neto .....	147

3.6.3. Transferencia de un ingreso desde el patrimonio neto a la cuenta de pérdidas y ganancias .....	148
4. Información en la memoria .....	150
5. Las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas relativas a la contabilización del impuesto .....	153
<b>Supuesto 3.1.</b> Contabilización del impuesto corriente y el diferido en función de las diferencias temporarias .....	155
<b>Supuesto 3.2.</b> Contabilización del impuesto corriente y el diferido en función de las diferencias temporarias .....	163
<b>Supuesto 3.3.</b> Contabilización del Impuesto sobre Sociedades .....	169
<b>Capítulo 4.</b> Particularidades en la contabilización del Impuesto sobre Sociedades según el Plan General de Contabilidad .....	175
1. Introducción .....	175
2. Procedimiento directo para la contabilización del gasto por el impuesto diferido .....	175
3. Contabilización del impuesto con cargo/abono a patrimonio neto .....	178
4. La contabilización de la compensación de las pérdidas fiscales .....	180
5. Limitación de la deducibilidad de gastos financieros .....	183
5.1. Gastos financieros netos .....	183
5.2. Beneficio operativo del ejercicio .....	184
5.3. Aprovechamiento futuro de gastos financieros netos no deducidos o del beneficio operativo no aprovechado .....	185
5.4. Ejemplos de la cuantificación del límite de la deducibilidad fiscal de gastos financieros .....	186
5.5. Contabilización de gastos financieros no deducidos .....	188
6. Reconsideración de activos fiscales .....	191
7. Ajustes por cambios en la normativa fiscal .....	192
8. Excepciones al reconocimiento de activos y pasivos fiscales .....	193
9. Periodificación de ingresos por deducciones fiscales a distribuir en varios ejercicios .....	195
<b>Supuesto 4.1.</b> Contabilización del impuesto calculando directamente el gasto por impuesto diferido (diferencias temporales) .....	199

<b>Supuesto 4.2.</b> Gasto por impuesto corriente imputado a patrimonio neto (revalorización de un activo financiero) .....	205
<b>Supuesto 4.3.</b> Gasto por impuesto diferido imputado a patrimonio neto (revalorización de un activo financiero) .....	209
<b>Supuesto 4.4.</b> Subvención para financiar un activo amortizable .....	217
<b>Supuesto 4.5.</b> Donación de un bien no amortizable .....	225
<b>Supuesto 4.6.</b> Contabilización del impuesto diferido en una operación de cobertura .....	235
<b>Supuesto 4.7.</b> Compensación de pérdidas fiscales con resultados de ejercicios posteriores .....	241
<b>Supuesto 4.8.</b> Compensación de pérdidas fiscales con resultados de ejercicios anteriores .....	247
<b>Supuesto 4.9.</b> Limitación de la deducibilidad de gastos financieros .....	251
<b>Supuesto 4.10.</b> Reconsideración de activos por impuesto diferido .....	255
<b>Supuesto 4.11.</b> Ajustes de los activos y pasivos fiscales por variaciones del tipo impositivo .....	261
<b>Capítulo 5. Amortización .....</b>	<b>265</b>
1. Introducción .....	265
2. El requisito de la depreciación efectiva .....	268
2.1. Sistema fiscal de amortización según tabla de coeficientes .....	269
2.2. Otros sistemas fiscales de amortización .....	271
2.3. Libertad de amortización .....	273
3. Análisis de las diferencias ocasionadas en la amortización .....	276
4. Amortización del inmovilizado intangible .....	278
4.1. Activos intangibles de vida definida e indefinida .....	278
4.1.1. Tratamiento contable .....	278
4.1.2. Tratamiento fiscal .....	279
4.1.2.1. Activos intangibles de vida útil definida .....	279
4.1.2.2. Activos intangibles de vida útil indefinida .....	280
4.2. Referencia a los gastos de investigación y desarrollo .....	280
4.3. Fondo de comercio .....	283
4.3.1. Tratamiento contable en el Plan General de Contabilidad ....	283

4.3.2. Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital .....	284
4.3.3. Tratamiento fiscal .....	284
5. Otras amortizaciones .....	285
5.1. Grandes reparaciones .....	285
5.1.1. Tratamiento contable .....	285
5.1.2. Tratamiento fiscal .....	286
5.2. Concesiones administrativas y reversión de activos .....	286
6. Amortización de activos en régimen de leasing .....	289
6.1. Contabilización de los arrendamientos .....	289
6.2. Régimen fiscal de los arrendamientos .....	290
6.3. El efecto impositivo en los contratos de leasing .....	292
6.4. Operaciones de leaseback .....	293
7. Amortización de renovaciones, ampliaciones o mejoras .....	294
8. Amortización de activos usados .....	296
<b>Supuesto 5.1.</b> Diferencias entre la amortización contable y fiscal .....	299
<b>Supuesto 5.2.</b> Comparación de distintos métodos de amortización .....	307
<b>Supuesto 5.3.</b> Libertad de amortización .....	319
<b>Supuesto 5.4.</b> Leasing .....	327
<b>Supuesto 5.5.</b> Ampliaciones y mejoras .....	341
<b>Supuesto 5.6.</b> Activos usados .....	347
<b>Capítulo 6. Pérdidas por deterioro de valor y provisiones .....</b>	<b>351</b>
1. Introducción .....	351
2. Régimen fiscal de las pérdidas por deterioro y de las provisiones .....	352
3. Pérdidas por deterioro de valor de elementos patrimoniales .....	354
3.1. Deterioro de los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales .....	354
3.2. Deterioro de los créditos por insolvencias de los deudores .....	354
3.2.1. Pérdidas por insolvencias de los deudores en entidades no financieras .....	354
3.2.2. Pérdidas por insolvencias de los deudores en entidades de crédito .....	357

3.3. Pérdidas por deterioro en valores mobiliarios .....	358
3.3.1. La contabilización de los valores mobiliarios según el Plan General de Contabilidad .....	358
3.3.2. Deterioro contable de las participaciones en el capital .....	361
3.3.3. Deterioro fiscal de participaciones en el capital de entidades no cotizadas y de entidades del grupo, multigrupo o asociadas .....	363
3.3.4. Deterioro fiscal de valores representativos de deuda .....	365
3.4. Deducción fiscal del fondo de comercio financiero en determinadas inversiones en entidades no residentes .....	366
3.5. Deducción fiscal del fondo de comercio .....	368
3.6. Deducción fiscal del inmovilizado intangible de vida indefinida .....	370
3.7. Deterioro de valor de las existencias .....	371
4. Provisiones .....	372
4.1. Las provisiones contables según el Plan General de Contabilidad .....	372
4.2. Las provisiones en el Impuesto sobre Sociedades .....	375
4.2.1. Provisiones no deducibles fiscalmente, salvo excepciones (art. 13.1) .....	375
4.2.2. Provisiones medioambientales (art. 13.2) .....	377
4.2.3. Provisiones por garantías de reparación y revisión (art. 13.6) .....	377
4.2.4. Otras provisiones .....	378
4.2.4.1. Provisión por retribuciones a largo plazo al personal .....	378
4.2.4.2. Provisión para otras responsabilidades .....	378
4.2.4.3. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado .....	379
<b>Supuesto 6.1.</b> Deterioro de créditos por insolvencias de los deudores .....	381
<b>Supuesto 6.2.</b> Deterioro de créditos por insolvencias de los deudores .....	387
<b>Supuesto 6.3.</b> Recuperación de valor en entidad vinculada .....	393
<b>Supuesto 6.4.</b> Provisión por garantías de reparación y revisión .....	397
<b>Capítulo 7. Imputación temporal de ingresos y gastos .....</b>	<b>401</b>
1. Criterio general de imputación temporal de ingresos y gastos .....	401
2. Criterios de imputación temporal de ingresos y gastos distintos del general .	404

2.1. Criterios distintos porque la propia Ley del Impuesto establece criterios específicos de imputación, diferentes del de devengo y correlación de ingresos y gastos, que pueden ser utilizados por la empresa a efectos del cálculo de la base imponible .....	404
2.2. Criterio excepcional de imputación de ingresos y gastos distinto al criterio general, con el propósito de respetar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa .....	405
2.3. Operaciones a plazo o con precio aplazado .....	405
3. Contabilización incorrecta de ingresos y gastos y su consideración fiscal .....	407
3.1. Contabilización del gasto en un ejercicio posterior al que le correspondería según el principio de devengo .....	407
3.2. Contabilización de un ingreso en un ejercicio anterior al que corresponde, según el principio de devengo .....	407
3.3. Contabilización de gastos en un ejercicio anterior al que le correspondería según el principio de devengo .....	408
3.4. Contabilización de un ingreso en un ejercicio posterior al que corresponde según el principio de devengo .....	408
4. Corrección monetaria en la transmisión de activos de naturaleza inmobiliaria .....	409
4.1. Tipos de activos susceptibles de cálculo de renta monetaria .....	409
4.2. Renta o beneficio a corregir .....	410
4.3. Cálculo de la renta monetaria .....	410
4.4. Conciliación entre resultado contable antes de impuestos y base imponible .....	412
5. Revalorizaciones contables .....	412
5.1. Revalorizaciones voluntarias .....	413
5.2. Revalorizaciones o actualizaciones legales .....	413
5.3. Actualización de balances Ley 16/2012 .....	414
5.3.1. Activos actualizables .....	414
5.3.2. Plazo para actualizar .....	415
5.3.3. Efecto de la actualización .....	416
5.3.4. Mecánica de la actualización .....	416
5.3.5. Esquema de los cálculos de la actualización .....	419
5.3.6. Esquema de contabilización de la actualización .....	420
5.3.7. Destino de la cuenta «Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre» .....	423
5.3.8. Información en la memoria de las cuentas anuales de las sociedades que han revalorizado el balance .....	424

<b>Supuesto 7.1.</b> Ventas a plazos .....	427
<b>Supuesto 7.2.</b> Renta monetaria .....	433
<b>Supuesto 7.3.</b> Diferencias permanentes y temporales. Compensación de base imponibles negativas. Conciliación del resultado contable y la base aplicable .....	439
<b>Supuesto 7.4.</b> Actualización de balances Ley 16/2012 .....	447
<b>Supuesto 7.5.</b> Compensación de bases imponibles, donaciones para adquisición de inmovilizado y otras cuestiones .....	455
<b>Supuesto 7.6.</b> Contabilización del impuesto corriente y diferido. Diferencias temporarias. Bases imponibles negativas .....	463
<b>Capítulo 8.</b> Impuesto sobre el Valor Añadido (I) .....	469
1. Introducción .....	469
2. El Plan General de Contabilidad y el Impuesto sobre el Valor Añadido .....	474
2.1. Cuentas o epígrafes donde se contabiliza el Impuesto sobre el Valor Añadido .....	474
2.2. Normas de valoración .....	482
2.3. Memoria de las cuentas anuales .....	485
3. Contabilización del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la adquisición de bienes y prestaciones de servicios .....	486
3.1. Norma general .....	486
3.2. Pagos anticipados .....	487
3.3. Operaciones no sujetas y operaciones exentas .....	488
3.3.1. Operaciones no sujetas .....	488
3.3.2. Operaciones exentas .....	489
3.3.2.1. Exenciones en operaciones interiores .....	490
3.3.2.2. Entregas y servicios exentos relacionados con operaciones exteriores no comunitarias y asimiladas .....	491
3.4. Base imponible .....	492
3.4.1. Concepto de contraprestación .....	492
3.4.2. Cuantías que no se incluyen en el cálculo de la base imponible .....	494
3.5. Modificación de la base imponible .....	494

4. Contabilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido en las entregas de bienes y prestación de servicios .....	495
4.1. Esquema contable general .....	495
4.2. Recuperación del Impuesto sobre el Valor Añadido en los impagados que no estén en concurso de acreedores .....	507
4.2.1. Procedimiento .....	508
4.2.2. Comunicación al cliente y a Hacienda .....	508
4.2.3. Ejemplo de factura rectificativa .....	508
4.2.4. Ejemplo de modelo de comunicación a Hacienda de la factura rectificativa .....	509
4.3. Cuotas repercutidas por Impuesto sobre el Valor Añadido en caso de concurso .....	513
4.3.1. Régimen general .....	513
4.3.2. Efectos del auto de declaración del concurso en régimen especial de criterio de caja .....	519
5. Operaciones intracomunitarias .....	519
5.1. Entregas intracomunitarias de bienes .....	521
5.2. Adquisiciones intracomunitarias de bienes .....	523
5.3. Devengo en adquisiciones intracomunitarias .....	526
5.4. Base imponible en adquisiciones intracomunitarias .....	527
6. Regla de prorata .....	528
6.1. Cálculo del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado deducible en la prorata especial .....	529
6.2. Cálculo del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado deducible en la prorata general .....	532
7. Regularización de deducciones por bienes de inversión .....	539
7.1. Concepto de bienes de inversión y de su «regularización» .....	539
7.2. Situaciones que han de darse para que se regularice el bien de inversión .....	539
7.3. Periodo de regularización .....	540
7.4. Procedimiento de regularización .....	541
8. Transmisión de bienes de inversión durante el periodo de regularización .....	545
<b>Capítulo 9. Impuesto sobre el Valor Añadido (II) .....</b>	<b>553</b>
1. Autoconsumo de bienes .....	553

1.1. Autoconsumo externo .....	555
1.2. Autoconsumo interno .....	555
2. Regímenes especiales en el Impuesto sobre el Valor Añadido .....	566
2.1. Régimen de recargo de equivalencia .....	567
2.1.1. Obligaciones formales en el régimen especial del recargo de equivalencia .....	568
2.1.2. Contabilización de operaciones en el régimen especial del recargo de equivalencia .....	569
2.2. Régimen especial del criterio de caja .....	572
2.2.1. Análisis del régimen especial .....	572
2.2.2. Derecho a deducción de los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial del criterio de caja .....	574
2.2.3. Esquema comparativo del régimen general y el régimen especial del criterio de caja .....	575
2.2.4. Contabilización del régimen especial del criterio de caja .....	578
3. Arrendamiento financiero .....	580
4. Operaciones en comisión .....	585
4.1. Delimitación de las operaciones en comisión en el Impuesto sobre el Valor Añadido .....	586
4.1.1. Comisión en nombre propio .....	586
4.1.2. Comisión en nombre ajeno .....	586
4.2. El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones en comisión .....	587
4.2.1. Comisión de compra .....	587
4.2.2. Comisión de venta .....	587
4.3. La base imponible en las operaciones en comisión .....	588
4.3.1. Comisión de compras .....	588
4.3.2. Comisión de ventas .....	588
5. Contenidos de las facturas .....	594
6. Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido .....	597
6.1. Libro registro de facturas expedidas .....	600
6.2. Libro registro de facturas recibidas .....	601
6.3. Libro registro de bienes de inversión .....	602
6.4. Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias .....	603

6.5. Contenido de los documentos registrales .....	605
6.6. Plazos para las anotaciones registrales .....	606
6.7. Rectificación de las anotaciones registrales .....	606
<b>Supuesto 9.1.</b> IVA soportado .....	607
<b>Supuesto 9.2.</b> IVA repercutido .....	617
<b>Supuesto 9.3.</b> Operaciones intracomunitarias .....	625
<b>Supuesto 9.4.</b> Operaciones varias de IVA .....	635
<b>Supuesto 9.5.</b> Supuesto de prorrata general y prorrata especial .....	641
Supuestos teórico-prácticos del Impuesto sobre Sociedades y del IVA .....	655
<b>Supuesto 1</b> .....	657
<b>Supuesto 2</b> .....	675
<b>Supuesto 3</b> .....	693
<b>Supuesto 4</b> .....	711