

Paraninfo
ciclos formativos

2.ª EDICIÓN
ACTUALIZADA



INCLUYE DESPLEGABLE CON EL CUADRO DE CUENTAS
Y MODELOS NORMALES DE CUENTAS ANUALES

CONTABILIDAD Y FISCALIDAD

JOSÉ REY POMBO



GRADO SUPERIOR

[LOE]

ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS

••••• ADMINISTRACIÓN Y GESTIÓN

Actualización

Página 3

Se actualizan cantidades y se incorpora párrafo.

El plan contable es una relación ordenada y codificada de las cuentas necesarias para captar el patrimonio y los resultados obtenidos por la empresa. También debe contener los motivos de cargo y abono de cada cuenta y las conexiones entre las distintas cuentas.

1.3. El Plan General de Contabilidad

El primer Plan General de Contabilidad que surgió en España fue en 1973 (aprobado por Decreto 530/1993, de 22 de febrero).

En 1974 se aprobó el Plan General de Contabilidad para las Pequeñas y Medianas Empresas (Decreto 2822/1974, de 20 de julio).

Para acomodar nuestra normativa a las Directivas de la CEE (en especial a la IV Directiva), en 1990 se aprobó el Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre), que sustituye al de 1973.

La adopción por parte de la Unión Europea de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC, IAS) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, IFRS), emitidas por el IASB, hace necesaria la adaptación de la legislación contable española a dichas normas, por lo que se aprueba el Plan General de Contabilidad actual (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre), que entró en vigor el 1 de enero de 2008.

También se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre).

1.3.1. Plan General de Contabilidad de Pymes

Podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de Pymes todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, 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 **cuatro millones de euros**.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los **ocho millones de euros**.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las empresas perderán la facultad de aplicar el Plan General de Contabilidad de Pymes si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

En ningún caso podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de Pymes las empresas que se encuentren en alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que cumpla la definición de entidad de interés público regulada en el artículo 3.5 de la ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de cuentas.
- b) Que formen parte de un grupo de sociedades que formule o debiera haber formulado cuentas anuales consolidadas.
- c) Que su moneda funcional sea distinta del euro.

Recuerda...

Las empresas que puedan formular el balance y la memoria en modelo abreviado podrán aplicar el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Página 17

Se modifica redacción.



1.6. Normas de registro y valoración

Desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en el Marco Conceptual de la Contabilidad. Incluyen criterios y reglas aplicables a distintas transacciones o hechos económicos, así como también a diversos elementos patrimoniales.

Constituyen la segunda parte del PGC y son de aplicación obligatoria.

Ejemplo 1.21

La empresa «P» compra una máquina cuyo precio de catálogo es de 20.000 €, con un descuento del 5 %. El transporte de la máquina hasta la empresa asciende a 750 €. Paga también un seguro de 130 €. La instalación de la máquina asciende a 1.500 €. Calcula el importe por el que la empresa «M» debería contabilizar esta máquina.

Precio de catálogo	20.000
Descuento (5 % de 20.000)	- 1.000
Transporte	750
Seguro	130
Instalación	1.500
Precio de adquisición	21.380 €

Se ha aplicado la norma de registro y valoración n.º 2.

«Inmovilizado material»:

«Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea este el precio de adquisición o el coste de producción».

«El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento,...; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares».

1.7. Cuentas anuales

El Plan General de Contabilidad establece en su tercera parte las normas para la elaboración de las cuentas anuales y los modelos en los que ha de formularse.

Existen **modelos** de cuentas anuales **normales** y **abreviadas**. Estos últimos representan la estructura de los modelos completos pero incluyendo menos conceptos, ya que una gran parte de las cuentas aparecen agrupadas. La información que exige el modelo abreviado de la memoria es menos exhaustiva que la exigida en el modelo completo.

Las sociedades podrán utilizar los modelos de cuentas anuales abreviados cuando se cumplan dos de los siguientes requisitos:

Plan General de Contabilidad



Cuando pueda formularse balance **y memoria** en modelo abreviado, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios.

Página 19

Se actualizan enlaces, se eliminan o modifican y se añaden nuevos.

El Plan General de Contabilidad 1

Enlaces de interés

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1885-6627> Nuevo enlace

Código de Comercio de 1885.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544>

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-19884>

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-19966>

Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-14621>

Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2016-11954>

Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

https://www.boe.es/diario_boe/bxt.php?id=BOE-A-2017-5775

Orden JUS/471/2017, de 19 de mayo, por la que se aprueban los nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación.

Nota: En la Web www.boe.es o en <http://noticias.juridicas.com> encontrarás la legislación siempre actualizada.

Se elimina la información que había y se incorporan estos nuevos enlaces y párrafos explicativos.

© Ediciones Paraninfo
CONTABILIDAD Y FISCALIDAD 19

Página 34

Se actualizan cantidades.

2 Las existencias. Compras y ventas

Ejemplo 2.16

La empresa compra mercaderías a crédito (90 días) por 20.000 €. Los transportes ascienden a 700 €. El proveedor incorpora 450 € de intereses.

21.150	(600) Compras de mercaderías (20.000 + 700 + 450)		
4.441,50	(472) Hacienda Pública, IVA soportado (21 % s/21.150)	a	(400) Proveedores 25.591,50

Ejemplo 2.17

El 1-02-20X2 la empresa compra a crédito 1.200 unidades del producto A, a 18 €/unidad. En la factura se especifica que se pagarán 22.000 €, más IVA dentro de 6 meses.

21.600	(600) Compras de mercaderías (1.200 x 18)		
4.536	(472) Hacienda Pública, IVA soportado (21 % s/21.600)	a	(400) Proveedores 26.136

El 1-08-20X2, se contabilizan los intereses y el pago de la factura a través de bancos:

400	(662) Intereses de deudas (22.000 - 21.600)		
26.136	(400) Proveedores	a	(572) Bancos, c/c 26.536

Ejemplo 2.18

Contabilizamos la operación anterior considerando los intereses como mayor precio de adquisición ya que se trata de una operación a plazo no superior de 1 año y sin tipo de interés contractual.

22.000	(600) Compras de mercaderías		
4.620	(472) Hacienda Pública, IVA soportado	a	(400) Proveedores 26.620

Ejemplo 2.19

El 2-01-20X2 la empresa compra, a pagar dentro de 16 meses, 500 unidades del producto B, a 30 €/unidad. En la factura se especifica que se aplicará un tipo de interés efectivo del 6 %.

15.000	(600) Compras de mercaderías (500 x 30)		
3.150	(472) Hacienda Pública, IVA soportado (21 % s/15.000)	a	(400) Proveedores 18.150

34 CONTABILIDAD Y FISCALIDAD © Ediciones Paraninfo

Página 35

Se actualizan cantidades.

El 31-12-20X2, se contabilizan los intereses devengados en el año 20X2:

900	(662) Intereses de deudas $15.000 \times [(1 + 0,06)^1 - 1]$	a	(400) Proveedores	900
-----	---	---	-------------------	-----

El 1-05-20X3, se contabilizan los intereses del año 20X3 y el pago de la factura.

311,84	(662) Intereses de deudas $(15.000 + 900) \times [(1 + 0,06)^{4/12} - 1]$	a	(572) Bancos, c/c	19.361,84
19.050	(400) Proveedores	a	(572) Bancos, c/c	19.361,84

2.5.2. Ventas

Las ventas se contabilizarán sin incluir los gastos que origine la operación que, normalmente, serán por cuenta del comprador.



Ingresos por ventas de bienes y prestación de servicios

Precio acordado:

- Descuentos, rebajas o partidas similares.
- Intereses incorporados al nominal de los créditos.

Podrán incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual y el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Normas de registro y valoración:

Solo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas las condiciones enumeradas en el apartado 2 de la NRV 14. «Ingresos por ventas y prestación de servicios».

Los gastos de transporte satisfechos por la empresa se contabilizarán en la cuenta (624) *Transportes*. Si luego estos gastos los repercute al cliente se abonarán en la cuenta (759) *Ingresos por servicios diversos*.

El IVA repercutido no formará parte de los ingresos por ventas sino que se contabilizará en la cuenta (477) *Hacienda Pública, IVA repercutido*.

Ejemplo 2.20

La empresa vende mercaderías a crédito en 14.000 €. IVA: 21 %. Paga en efectivo 340 €, más 21 % de IVA, a la empresa de transportes.

16.940	(430) Clientes	a	(700) Ventas de mercaderías	14.000
		a	(477) Hacienda Pública, IVA repercutido	2.940
340	(624) Transportes	a	(570) Caja, euros	411,40
71,40	(472) Hacienda Pública, IVA soportado			

Página 39

Se actualizan cantidades y se modifica redacción.

Ejemplo 2.32

La empresa vende productos terminados a crédito por 4.500 € y envases por 540 €. IVA: 21 %.

6.098,40 (430) Clientes	a (701) Ventas de productos terminados 4.500 a (704) Ventas de envases y embalajes 540 a (477) Hacienda Pública, IVA repercutido 1.058,40 (21 % s/(4.500 + 540))
-------------------------	---

Los créditos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma 9ª *Instrumentos financieros*, del PGC: se contabilizarán por el precio acordado sin incluir los intereses. Posteriormente se valorarán por el coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta (762) *Ingresos de créditos*, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Si los créditos tienen un vencimiento no superior a un año, los intereses incorporados al nominal pueden formar parte del precio de venta si no tienen un tipo de interés contractual y el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Ejemplo 2.33

La empresa vende mercaderías por 9.000 €, más 21 % de IVA, a cobrar dentro de 6 meses. Se facturan, además, 360 € de intereses.

11.325,60 (430) Clientes	a (700) Ventas de mercaderías 9.360 (477) Hacienda Pública, IVA repercutido 1.965,60
--------------------------	---

Ejemplo 2.34

El 1-03-20X2 la empresa vende a crédito 1.500 unidades del producto A, a 15 €/unidad. En la factura se especifica que se cobrarán 23.200 €, más IVA, dentro de 6 meses.

1-03-X2 27.225 (430) Clientes	a (700) Ventas de mercaderías 22.500 (1.500 x 15) a (477) Hacienda Pública, IVA repercutido 4.725 (21 % s/22.500)
----------------------------------	--

El 1-09-20X2, se contabilizan los intereses y el cobro de la factura a través de bancos:

27.925 (572) Bancos, c/c	a (762) Ingresos de créditos 700 (23.200 - 22.500) (430) Clientes 27.225
--------------------------	--

Página 49

Se actualizan cantidades y datos.

21. A 30-09-X2 realiza la liquidación del IVA del tercer trimestre.
22. Compra productos A por importe de 15.400 €, más IVA.
23. Compra productos B por importe de 4.200 €, más IVA.
24. La empresa consigue un descuento del 5 % por el volumen de la compra anterior.
25. Vende productos A por importe de 50.000 €, más IVA.
26. Vende productos B por importe de 6.300 €, más IVA.
27. El banco le carga en cuenta el recibo de agua por importe de 230, más 10 % de IVA.
28. Alquila el local que compró en el punto 13. Pasa factura por importe de 1.600 €, más IVA.
29. La empresa ofrece al cliente del punto 26 un 3 % de descuento si le paga lo que le debe. El cliente acepta y le envía transferencia bancaria por el importe resultante.
30. A 31-12-X2 realiza la liquidación del IVA del cuarto trimestre.

15.617	1	(600) Compras de mercaderías			
670		(602) Compras de otros aprovisionamientos			
3.420,27		(47221) Hacienda Pública, IVA soportado 21 %	a	(400) Proveedores	19.707,27
	2				
3.200		(600) Compras de mercaderías			
320		(47210) Hacienda Pública, IVA soportado 10 %	a	(400) Proveedores	3.520
	3				
25.037,32		(430) Clientes	a	(700) Ventas de mercaderías	19.872
				(704) Ventas de envases y embalajes	820
				(47721) Hacienda Pública, IVA repercutido 21 %	4.345,32
	4				
3.740		(430) Clientes	a	(700) Ventas de mercaderías	3.400
				(47710) Hacienda Pública, IVA repercutido 10 %	340
	5				
847		(400) Proveedores	a	(608) Devoluciones de compras y operaciones similares	700
				(47221) Hacienda Pública, IVA soportado 21 %	147
	6				
		(47221) Hacienda Pública, IVA soportado 21 %		(47721) Hacienda Pública, IVA repercutido 21 %	
		D		D	
		IVA soportado 21 %	H	IVA repercutido 21 %	H
		3.420,27	147,00	4.345,32	
		(47210) Hacienda Pública, IVA soportado 10 %		(47710) Hacienda Pública, IVA repercutido 10 %	
		D	H	D	H
		IVA soportado 10 %	IVA repercutido 10 %	IVA soportado 10 %	IVA repercutido 10 %
		320,00			340,00
4.345,32		(47721) Hacienda Pública, IVA repercutido 21 %	a	(47221) Hacienda Pública, IVA soportado 21 %	3.273,27
340		(47710) Hacienda Pública, IVA repercutido 10 %	a	(47210) Hacienda Pública, IVA soportado 10 %	320
				(4750) Hacienda Pública, acreedor por IVA	1.092,05
				(4.345,32 + 340 - 3.273,27 - 320)	
	7				
1.092,05		(4750) Hacienda Pública, acreedor por IVA	a	(572) Bancos, c/c	1.092,05

(continúa)

Página 50

Se actualiza dato.

2 Las existencias. Compras y ventas

(continuación)

8					
9.200	(600) Compras de mercaderías				
1.932	(47221) Hacienda Pública, IVA soportado 21 %	a	(400) Proveedores		11.132
22.506	(430) Clientes		(700) Ventas de mercaderías		18.600
			(47721) Hacienda Pública, IVA repercutido 21 %		3.906
750	(624) Transportes				
157,50	(47221) Hacienda Pública, IVA soportado 21 %	a	(570) Caja, euros		907,50
4.600	(600) Compras de mercaderías				
460	(47210) Hacienda Pública, IVA soportado 10 %	a	(400) Proveedores		5.060
5.060	(400) Proveedores		(608) Devoluciones de compras y operaciones similares		4.600
			(47210) Hacienda Pública, IVA soportado 10 %		460
10.000	(210) Terrenos y bienes naturales				
30.000	(211) Construcciones				
8.400	(47221) Hacienda Pública, IVA soportado 21 %	a	(173) Proveedores de inmovilizado a largo plazo		48.400
4.730	(430) Clientes		(700) Ventas de mercaderías		4.300
			(47710) Hacienda Pública, IVA repercutido 10 %		430
	(47221) Hacienda Pública, IVA soportado 21 %	D	H	(47721) Hacienda Pública, IVA repercutido 21 %	D
	3.420,27		147,00	4.345,32	4.345,32
	1.932,00		3.273,27	3.906,00	3.906,00
	157,50				
	8.400,00				
	(47210) Hacienda Pública, IVA soportado 10 %	D	H	(47710) Hacienda Pública, IVA repercutido 10 %	D
	320,00		320,00	340,00	340,00
	460,00		460,00	430,00	430,00
3.906	(47721) Hacienda Pública, IVA repercutido 21 %				
430	(47710) Hacienda Pública, IVA repercutido 10 %				
6.153,50	(4700) Hacienda Pública, deudora por IVA	a	(47221) Hacienda Pública, IVA soportado 21 %		10.489,50
10.000	(407) Anticipos a proveedores				
2.100	(47221) Hacienda Pública, IVA soportado 21 %	a	(572) Bancos, c/c		12.100
35.000	(600) Compras de mercaderías				
5.250	(47221) Hacienda Pública, IVA soportado 21 %	a	(407) Anticipos a proveedores		10.000
	[21 % s/(35.000 -10.000)]		(400) Proveedores		30.250

Página 51

Se actualizan cantidades y datos.

Las existencias. Compras y ventas 2 

18						
10.890	(570) Bancos, c/c		a	(438) Anticipos de clientes	9.000	
				(47721) Hacienda Pública, IVA repercutido 21 %	1.890	
19						
9.000	(438) Anticipos de clientes		a	(700) Ventas de mercaderías	42.000	
39.930	(430) Clientes			(47721) Hacienda Pública, IVA repercutido 21 %	6.930	
				[21 % s/(42.000 - 9.000)]		
20						
12.800	(281) Amortización acumulada del inmovilizado material					
8.228	(253) Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado					
1.100	(671) Pérdidas procedentes del inmovilizado material		a	(218) Elem. de transporte	20.700	
				(47721) Hacienda Pública, IVA repercutido 21 %	1.428	
				(21 % s/6.800)		
21						
	(47221) Hacienda Pública,		(47721) Hacienda Pública,			
	D	IVA soportado 21 %	H	D	IVA repercutido 21 %	H
		3.420,27	147,00		4.345,32	4.345,32
		1.932,00	3.273,27		3.906,00	3.906,00
		157,50	10.489,50			1.890,00
		8.400,00				6.930,00
		2.100,00				1.428,00
		5.250,00				
	(47210) Hacienda Pública,	(47710) Hacienda Pública,	(4700) Hacienda Pública,			
	D	IVA soportado 10 %	H	D	IVA repercutido 10 %	H
		320,00	320,00		340,00	340,00
		460,00	460,00		430,00	430,00
						6.153,50
10.248	(47721) Hacienda Pública, IVA repercutido 21 %		a	(47221) Hacienda Pública, IVA soportado 21 %	7.350	
				(4700) Hacienda Pública, deudora por IVA	2.898	
				[Se compensa parte de lo que debe Hacienda de la liquidación del 2.º trimestre]		
22						
15.400	(600) Compras de mercaderías					
3.234	(47221) Hacienda Pública, IVA soportado 21 %		a	(400) Proveedores	18.634	
23						
4.200	(600) Compras de mercaderías					
420	(47210) Hacienda Pública, IVA soportado 10 %		a	(400) Proveedores	4.620	
24						
231	(400) Proveedores		a	(609) «Rappels» por compras	210	
				(47210) Hacienda Pública, IVA soportado 10 %	21	
25						
60.500	(430) Clientes		a	(700) Ventas de mercaderías	50.000	
				(47721) Hacienda Pública, IVA repercutido 21 %	10.500	
26						
6.930	(430) Clientes		a	(700) Ventas de mercaderías	6.300	
				(47710) Hacienda Pública, IVA repercutido 10 %	630	

(continúa)

Página 52

Se actualizan cantidades y datos.

2 Las existencias. Compras y ventas

(continuación)

27	_____		_____	
230	(628) Suministros			
23	(47210) Hacienda Pública, IVA soportado 10 %	a	(572) Bancos, c/c	253
28	_____		_____	
1.936	(440) Deudores	a	(752) Ingresos por arrendamientos	1.600
			(47721) Hacienda Pública, IVA repercutido 21 %	336
29	_____		_____	
189	(706) Desc. s/v por p. pago			
18,90	(47710) Hacienda Pública, IVA repercutido 10 %			
6.722,10	(572) Bancos, c/c	a	(430) Clientes	6.930
30	_____		_____	

(47221) Hacienda Pública, IVA soportado 21 %			(47721) Hacienda Pública, IVA repercutido 21 %		
D	IVA soportado 21 %	H	D	IVA repercutido 21 %	H
	3.420,27	147,00		4.345,32	4.345,32
	1.932,00	3.273,27		3.906,00	3.906,00
	157,50	10.489,50		10.248,00	1.890,00
	8.400,00	7.350,00			6.930,00
	2.100,00				1.428,00
	5.250,00			10.500,00	
	3.234,00			336,00	

(47210) Hacienda Pública, IVA soportado 10 %		(47710) Hacienda Pública, IVA repercutido 10 %		(4700) Hacienda Pública, deudora por IVA	
D	IVA soportado 10 %	D	IVA repercutido 10 %	D	H
	320,00		340,00		
	460,00		430,00	6.153,50	2.898,00
	420,00		18,90		
	23,00		630,00		

10.836	(47721) Hacienda Pública, IVA repercutido 21 %		(47221) Hacienda Pública, IVA soportado 21 %	3.234
611,10	(47710) Hacienda Pública, IVA repercutido 10 %	a	(47210) Hacienda Pública, IVA soportado 10 %	422
			(4700) Hacienda Pública, deudora por IVA	3.255,50
			(4750) Hacienda Pública, acreedora por IVA	4.535,60
			(10.836 + 611,10 - 3.234 - 422 - 3.255,50)	

[Se contabiliza la deuda con Hacienda después de compensar lo que debía de liquidaciones anteriores]

Página 89

Se actualiza cantidad.

Ejemplo 3.74

El 5-10-X2, la empresa «P» compra mercaderías a la empresa «Q» por importe de \$ 5.500, que pagará el 10-02-X3. El tipo de cambio de la fecha de compra es de 1 € = \$ 1,30. El 31-12-X2, el tipo de cambio es de 1 € = \$ 1,40. El 10-02-X3, 1 € = \$ 1,35.

4.230,77	5-01-X2 (600) Compras de mercaderías [5.500/1,30]	a	(4004) Proveedores (moneda extranjera)	4.230,77
302,20	31-12-X2 (4004) Proveedores (moneda extranjera)	a	(768) Diferencias positivas de cambio [4.230,77 - (5.500/1,40)]	302,20
3.928,57	10-02-X3 (4004) Proveedores (moneda extranjera) [4.230,77 - 302,20]			
145,50	(668) Diferencias negativas de cambio	a	(572) Bancos, c/c [5.500/1,35]	4.074,07

Ejemplo 3.75

Contabiliza la operación del ejemplo anterior suponiendo que la empresa «Q» es una empresa española que vende a la empresa «P», norteamericana.

4.230,77	5-01-X2 (4304) Clientes (moneda extranjera) [5.500/1,30]	a	(700) Ventas de mercaderías	4.230,77
302,20	31-12-X2 (668) Diferencias negativas de cambio [4.230,77 - (5.500/1,40)]	a	(4304) Clientes (moneda extranjera)	302,20
4.074,07	10-02-X3 (572) Bancos, c/c [5.500/1,35]	a	(4304) Clientes (moneda extranjera) [4.230,77 - 302,20]	3.928,57
		a	(768) Diferencias positivas de cambio	145,50

Ejemplo 3.76

El saldo de la cuenta (571) *Caja, moneda extranjera*, al final del ejercicio, es de 750 €, que corresponde a 1.000 dólares. En estos momentos el cambio del dólar es de 0,80 €.

50	31-12 (571) Caja, moneda extranjera [800 - 750]	a	(768) Diferencias positivas de cambio	50
----	---	---	---------------------------------------	----

3.11. Las cuentas de personal

Las cuentas del subgrupo (46) *Personal* del Plan General de Contabilidad recogen los saldos con personas que prestan sus servicios a la empresa y cuyas remuneraciones se contabilizan en el subgrupo (64) *Gastos de personal*.

Se modifica redacción.

Ejemplo 4.36

Contabiliza la amortización del vehículo del Ejemplo 31.

4.180	(681) Amortización del inmovilizado material	a	(281) Amortización acumulada del inmovilizado material	4.180
-------	--	---	--	-------

Ejemplo 4.37

Contabiliza la amortización de la máquina del Ejemplo 32.

19.080	(681) Amortización del inmovilizado material	a	(281) Amortización acumulada del inmovilizado material	19.080
--------	--	---	--	--------

4.4.2. Deterioro del valor del inmovilizado

Recogen el importe de las correcciones valorativas por pérdidas reversibles en el inmovilizado material o intangible. La estimación de estas pérdidas deberá hacerse al cierre del ejercicio.

Estas correcciones se recogen en las siguientes cuentas del PGC:

- (290) Deterioro de valor del inmovilizado intangible.
- (291) Deterioro de valor del inmovilizado material.
- (292) Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias.

El PGC dice que se produce una pérdida por deterioro de un elemento cuando su valor contable supere a su importe recuperable. El importe recuperable será el mayor de los dos siguientes:

- Valor razonable – costes de venta.
- Valor en uso.

La diferencia fundamental con las amortizaciones es que, mientras en las amortizaciones las pérdidas que recogen son irreversibles, aquí se contabilizan pérdidas que no son definitivas, y existe la posibilidad de que el elemento de activo recupere su valor en el futuro.

Las correcciones de valor por deterioro se dotarán con cargo a las cuentas de gastos:

- (690) Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.
- (691) Pérdidas por deterioro del inmovilizado material.
- (692) Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.

Plan General de Contabilidad



2.ª Inmovilizado material 2.2. Deterioro del valor

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable.

5.ª Inmovilizado intangible 2. Valoración posterior

Al menos anualmente deberá analizarse si existen indicios de deterioro de valor para, en su caso, comprobar su eventual deterioro.

6.ª Normas particulares sobre el inmovilizado intangible c) Fondo de comercio

Al menos anualmente se analizará si existen indicios de deterioro de valor de las unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado un fondo de comercio y se comprobará su eventual deterioro de valor de acuerdo con lo indicado en el apartado 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores.

Página 125

Se modifica cantidad.

Ejemplo 4.40

En el ejercicio económico siguiente, debido a un cambio de política municipal con respecto a la zona donde se ubica el terreno, se estima que su valor recuperable es de 100.000 €.

20.000	(291) Deterioro de valor del inmovilizado material	a	(791) Reversión del deterioro del inmovilizado material	20.000
[El valor contable ya no es superior al importe recuperable]				

Ejemplo 4.41

La empresa tiene contabilizada una patente por importe de 500.000 €, con una amortización acumulada de 140.000 €. Al final del ejercicio económico estima que, debido a cambios producidos en el sector, su valor de mercado menos los costes de venta es de 250.000 € y su valor de uso de 220.000 €.

110.000	(690) Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	a	(2903) Deterioro de valor de propiedad industrial	110.000									
<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 40%;">Valor contable (500.000 - 140.000) =</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">360.000</td> <td style="width: 40%;"></td> </tr> <tr> <td>Importe recuperable (250.000 > 220.000) =</td> <td style="text-align: right;">250.000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Deterioro</td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">110.000</td> <td></td> </tr> </table>					Valor contable (500.000 - 140.000) =	360.000		Importe recuperable (250.000 > 220.000) =	250.000		Deterioro	110.000	
Valor contable (500.000 - 140.000) =	360.000												
Importe recuperable (250.000 > 220.000) =	250.000												
Deterioro	110.000												

4.4.3. Pérdidas procedentes del inmovilizado

Son las que se producen en la enajenación del inmovilizado intangible o material, o por la baja en inventario total o parcial, como consecuencia de pérdidas por depreciaciones irreversibles de dichos activos.

Ejemplo 4.42

La empresa posee una patente contabilizada en 40.000 €. Debido a un descubrimiento técnico repentino pierde totalmente su valor.

40.000	(670) Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible	a	(203) Propiedad industrial	40.000
--------	--	---	----------------------------	--------

4.5. Baja del inmovilizado

Los elementos del inmovilizado se darán de baja por:

- Enajenación.
- Disposición por otra vía.
- Cuando no se espera obtener beneficios económicos futuros de los mismos.

Si existe pérdida o beneficio, este se recogerá en las cuentas 670, 671, 672 (pérdida) o 770, 771, 772 (beneficio), como ya se indicó anteriormente en esta unidad.

Página 204

Se modifica cantidad.

6 Fondos propios, subvenciones y provisiones

(572) Bancos, c/c	
(103) Socios por desembolsos no exigidos	
(104) Socios por aportaciones no dinerarias pendientes	a (100) Capital social

Ejemplo 6.4

Se constituye una sociedad anónima con un capital de 300.000 € representado por 60.000 acciones de 5 € nominales cada una. La empresa logra que se suscriban todas las acciones y exige un desembolso inicial del 40 %, que queda ingresado en c/c.

120.000 (572) Bancos, c/c (40 % s/300.000)	
180.000 (103) Socios por desembolsos no exigidos	a (100) Capital social 300.000

Ejemplo 6.5

Al cabo de 3 meses la sociedad exige a sus accionistas un dividendo pasivo, por la mitad del capital pendiente, que deberán hacer efectivo en la c/c bancaria de la empresa, en el plazo de un mes.

90.000 (558) Socios por desembolsos exigidos	a (103) Socios por desembolsos no exigidos 90.000
--	---

Ejemplo 6.6

Transcurrido el plazo, todos los accionistas han ingresado en la c/c de la empresa el dividendo pasivo exigido.

90.000 (572) Bancos, c/c	a (558) Socios por desembolsos exigidos 90.000
--------------------------	--

Ejemplo 6.7

Se constituye una sociedad anónima con un capital de 500.000 €. Uno de los socios aportará un local valorado en 200.000 € como pago de sus acciones; el valor del terreno se estima en 50.000 €. Las aportaciones dinerarias se hacen efectivas a través de banco en el momento de la suscripción.

300.000 (572) Bancos, c/c	
200.000 (104) Socios por aportaciones no dinerarias pendientes	a (100) Capital social 500.000
50.000 (210) Terrenos y bienes naturales	
150.000 (211) Construcciones	a (104) Socios por aportaciones no dinerarias pendientes 200.000

204 CONTABILIDAD Y FISCALIDAD
© Ediciones Paraninfo

Página 206

Se modifica redacción.

6 Fondos propios, subvenciones y provisiones

b) Devolución de aportaciones o condonación de dividendos pasivos a los socios.

(100) Capital social	a (57) Tesorería
	a (103) Socios por desembolsos no exigidos
	a (558) Socios por desembolsos exigidos

c) Amortización de las propias acciones previamente adquiridas.

Ejemplo 6.9

Los saldos de las cuentas que componen el patrimonio neto de la empresa «B» son los siguientes:

- Capital social, 200.000 €.
- Reserva legal, 40.000 €.
- Resultados negativos de ejercicios anteriores, 124.500 €.

Ha transcurrido un ejercicio económico en esta situación y decide eliminar las pérdidas con cargo a reservas legales y capital.

La reducción de capital es obligatoria porque el patrimonio neto (200.000 + 40.000 - 124.500 = 115.500) es inferior a los 2/3 de la cifra de capital (2/3 de 200.000 = 133.333,33).

$C_1 + 0,10 \times C_1 + \text{Pérdidas} = C_0 + R_0 \rightarrow C_0$ y C_1 : capital antes y después de la reducción; R_0 : reservas antes de la reducción.

$1,10 \times C_1 + 124.500 = 200.000 + 40.000$

$C_1 = 115.500 / 1,10 = 105.000$ € (capital después de la reducción)

Importe de la reserva legal después de la reducción: 10 % de 105.000 = 10.500 € (consultar art. 322.2 del TRLSC)

95.000 (100) Capital social [200.000 - 105.000]	a (121) Resultados negativos de ejercicios anteriores	124.500
29.500 (112) Reserva legal [40.000 - 10.500]		

Ejemplo 6.10

La sociedad «C» considera excesiva la cifra de su capital social y decide reducirlo en 500.000 €, mediante la condonación de los dividendos pasivos pendientes, que todavía no ha exigido, por importe de 200.000 € y mediante la devolución de aportaciones a los accionistas por importe de 300.000 €.

500.000 (100) Capital social	a (103) Socios por desembolsos no exigidos	200.000
	a (572) Bancos, c/c	300.000

Recuerda...

Para una mayor información consultar la NRV 9. Instrumentos financieros, apartado 4. Instrumentos de patrimonio propio.

6.2.2. Instrumentos de patrimonio propio

La adquisición de participaciones o acciones propias está regulada por el artículo 134 y siguientes del TRLSC.

En el caso de que la empresa realice cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, minorando los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la Cuenta de pérdidas y ganancias.

Página 207

Se modifica fecha.



Los gastos derivados de estas transacciones se registrarán como menores reservas, conjuntamente con la transacción sobre instrumentos de patrimonio propio.

La adquisición de acciones se registrará en las cuentas:

- (108) Acciones o participaciones propias en situaciones especiales.
- (109) Acciones o participaciones propias para reducción de capital.

(108) Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	
(109) Acciones o participaciones propias para reducción de capital	a (57) Tesorería

Si se enajenan de las acciones:

(57) Tesorería	a (108) Acciones o participaciones propias en situaciones especiales
(11.) Reservas	o (11.) Reservas

Si se amortizan:

(100) Capital social	a (109) Acciones o participaciones propias para reducción de capital
(11.) Reservas	o (11.) Reservas

Por el valor nominal de la reducción de capital (si se hace con cargo a reservas o resultados):

(129) Resultado del ejercicio	a (1142) Reservas por capital amortizado
(11.) Reservas libres	

Ejemplo 6.11

La sociedad «D» adquiere, el 1-03-20X2, 20.000 acciones de 5 € nominales al precio de 8 €/acción. Gastos de la operación, 2.500 €. El 30-03-20X2 vende 10.000 títulos a 10 € con gastos de 800 €. El 30-05-20X2 vende el resto de los títulos a 7 €, con gastos de 500 €.

1-03-X2	162.500 (108) Acciones o participaciones propias en situaciones especiales [20.000 × 8 + 2.500]	a (572) Bancos, c/c	162.500
30-03-X2	99.200 (572) Bancos, c/c [10.000 × 10 - 800]	a (108) Acciones o participaciones propias en situaciones especiales [(162.500/20.000 × 10.000)]	81.250
		a (113) Reservas voluntarias	17.950

(continúa)

Página 208

Se modifica fecha.

6 Fondos propios, subvenciones y provisiones

(continuación)

30-05-X2			
69.500	(572) Bancos, c/c		
	[10.000 × 7 – 500]		
11.750	(113) Reservas voluntarias	a (108) Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	81.250
		[162.500/20.000 × 10.000]	

Ejemplo 6.12

La sociedad «D» anterior adquiere, el 30-06-X2, 10.000 acciones propias a 8 €, con el fin de reducir su capital social. Gastos de la operación, 800 €.

30-06-X2			
80.800	(109) Acciones o participaciones propias para reducción de capital	a (572) Bancos, c/c	80.800
	[10.000 × 8 + 800]		
30-06-X2			
50.000	(100) Capital social		
	[10.000 × 5]		
30.800	(11.) Reservas	a (109) Acciones o participaciones propias para reducción de capital	80.800
50.000	(129) Resultado del ejercicio		
	o		
	(11.) Reservas libres	a (1142) Reserva por capital amortizado	50.000

6.2.3. Reservas

En el subgrupo (11) *Reservas* se recogen los beneficios no distribuidos, las aportaciones que realizan los accionistas cuando suscriben acciones por encima de su valor nominal, etc.

La mayoría de las reservas se constituyen por una parte del beneficio que queda en la empresa porque la Ley así lo exige, lo exigen los propios estatutos de la sociedad o porque la empresa lo decide libremente. Estas reservas se dotan con cargo a la cuenta (129) *Resultado del ejercicio*:

(129) Resultado del ejercicio	a (112) Reserva legal
	a (113) Reservas voluntarias
	a (1141) Reservas estatutarias

Otras reservas surgen por aportaciones de los accionistas superiores al nominal de las acciones (*Prima de emisión o asunción*) o las aportaciones de socios sin contraprestación por parte de la empresa (*Aportaciones de socios o propietarios*).

TRLSC

Artículo 274 del TRLSC:

1. En todo caso, una cifra igual al diez por ciento del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el veinte por ciento del capital social.
2. La reserva legal, mientras no supere el límite indicado, solo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin.

Página 221

Se modifica cuenta.

Fondos propios, subvenciones y provisiones 

	31-12-X2		
3.000	(140) Provisión por retribuciones a largo plazo al personal	a (5290) Provisión a corto plazo por retribuciones al personal	3.000
	[Reclasificación de la provisión]		
	20X3		
10.000	(644) Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de prestación definida	a (572) Bancos, c/c	10.000
	[Contribución anual al fondo de pensiones]		
	31-12-X3		
3.000	(5290) Provisión a corto plazo por retribuciones al personal	a (527) Bancos, c/c	2.000
		a (7950) Exceso de provisión por retribuciones al personal	1.000

6.4.2. Pagos basados en instrumentos de patrimonio

Cuando se realizan pagos de bienes o servicios (incluidas retribuciones al personal) mediante la entrega de acciones o participaciones de la propia empresa, o mediante la entrega de un importe en efectivo que esté basado en el valor de las mismas en el futuro.

La cuenta (147) *Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio* recogerá el importe estimado de la obligación asumida por la empresa como consecuencia de una transacción con pagos basados en instrumentos de patrimonio que se liquiden en efectivo que esté basado en el valor de dichos instrumentos.

a) Transacciones liquidadas con instrumentos de patrimonio:

Si son con empleados se valorarán por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha del acuerdo de concesión.

(645) Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio		a (100) Capital social
		a (11.) Reservas

Si son por bienes o servicios distintos de los prestados por los empleados se valorarán, si se puede estimar con fiabilidad, por el valor razonable de los bienes o servicios en la fecha en que se reciben (si no se puede estimar con fiabilidad, se valorarán por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos).

(2) Inmovilizado		a (100) Capital social
(6) Compras y gastos		a (11.) Reservas

b) Transacciones liquidadas en efectivo:

Los bienes o servicios recibidos y el pasivo a reconocer se valorarán al valor razonable del pasivo, referido a la fecha en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Recuerda...

Para una información más exhaustiva consultar la NRV 17. Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.

Página 240

Se modifica porcentaje.



7 Gastos e ingresos

7.1.2. Servicios exteriores

El subgrupo (62) *Servicios exteriores* recoge los servicios de diversa naturaleza adquiridos por la empresa, no incluidos en el subgrupo 60 o que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras temporales.

Las cuentas de este subgrupo se cargan con abono, en general, a la cuenta (410) *Acreedores por prestaciones de servicios*, siempre que no se paguen al contado.

Ejemplo 7.9

La empresa «E» encarga a un laboratorio la investigación de una mejora en su proceso productivo. El laboratorio le pasa factura de 7.500 €, más 21 % de IVA, que paga con cheque.

7.500	(620) Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio			
1.575	(472) Hacienda Pública, IVA soportado	a	(572) Bancos, c/c	9.075

Ejemplo 7.10

La empresa «F» tiene alquilado un local para oficinas por el que paga 1.500 €, más 21 % de IVA, al mes. Realiza el pago de este mes a través de banco.

1.500	(621) Arrendamientos y cánones			
315	(472) Hacienda Pública, IVA soportado	a	(572) Bancos, c/c	1.815

Ejemplo 7.11

La empresa «G» realiza diversas reparaciones en el techo de su taller, por lo que le pasan factura de 3.600 €, más 21 % de IVA, que pagará dentro de 30 días.

3.600	(622) Reparaciones y conservación			
756	(472) Hacienda Pública, IVA soportado	a	(410) Acreedores por prestaciones de servicios	4.356

Ejemplo 7.12

Un bufete de abogados pasa factura de 1.300 €, más 21 % de IVA, a la empresa «H» por un servicio de asesoramiento que le han prestado. La empresa paga el importe a través de banco previa retención del 15 % a cuenta del IRPF.

1.300	(623) Servicios de profesionales independientes			
273	(472) Hacienda Pública, IVA soportado	a	(4751) Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas [15 % s/1.300]	195
			(572) Bancos, c/c	1.378

Página 311

Se modifica redacción y se incorporan nuevos párrafos.



A efectos de determinar su deducibilidad fiscal rige el principio de inscripción contable (art. 11.3 de la LIS): con carácter general, cualquier pérdida no contabilizada no podrá ser gasto fiscalmente deducible.

Deterioro de existencias

La LIS no establece ninguna limitación específica por lo que las mismas serán deducibles atendiendo a su regulación contable.

Insolvencias de créditos

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 concurra alguna de las siguientes circunstancias (art. 13.1 de la LIS):

- 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. Como excepción, permite la deducción de dotaciones globales por insolvencias a las entidades de reducida dimensión, hasta el límite del 1 % sobre los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo (art. 104).

Ejemplo 9.10

El beneficio contable de una sociedad es de 3.500 €. Entre los gastos hay uno de 300 €, contabilizado en la cuenta 694. *Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales*, correspondiente a la deuda de un cliente por una venta realizada en septiembre. ¿Tendrá que hacer algún ajuste para obtener la base imponible del IS? ¿Qué ajuste hará en el ejercicio siguiente si el cliente paga la deuda?

Respuesta:

Tendrá que hacer un ajuste positivo de 300 € resultando una base imponible de 3.800 €, ya que no han transcurrido 6 meses desde el vencimiento de la obligación.

Durante el ejercicio siguiente la sociedad contabilizará un ingreso (cuenta 794) por la reversión del deterioro y tendrá que hacer un ajuste negativo de 300 € sobre el resultado del ejercicio.

B) Provisiones:

Desde el punto de vista contable, las provisiones son pasivos que representan obligaciones expresas o tácitas, claramente especificadas en cuanto a su naturaleza,

Legislación

Artículo 13.2 de la LIS:

No serán deducibles:

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

b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se den las siguientes circunstancias:

1.ª que, en el período impositivo en que se registre el deterioro, no se cumpla el requisito establecido en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley, y

2.ª que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del citado artículo.

c) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda.

Las pérdidas por deterioro señaladas en este apartado serán deducibles en los términos establecidos en el artículo 20 de esta Ley. En el supuesto previsto en la letra b) anterior, aquellas serán deducibles siempre que las circunstancias señaladas se den durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión o baja de la participación.

Página 314

Se modifica redacción.


9 Impuesto sobre Sociedades

h) Los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.

i) Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil, o de ambas, aun cuando se satisfagan en varios periodos impositivos, que excedan, para cada perceptor, del mayor de los siguientes importes:

- 1 millón de euros.
- El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores.

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.

Ejemplo 9.12

La cuenta de resultados de una empresa refleja un saldo acreedor (beneficio) de 220.000 €. En esta cuenta aparecen reflejadas las siguientes cuentas de gastos:

- (630) Impuesto sobre beneficios (50.000 €).
- (678) Gastos excepcionales (recargo por presentar fuera de plazo una declaración) (800 €).

Realiza los ajustes que correspondan para obtener la base imponible del IS.

Respuesta:

Base imponible IS: $220.000 + 50.000 + 800 = 270.800$ €.

9.2.5. Reglas de valoración: regla general y reglas especiales

Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley. No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la Cuenta de pérdidas y ganancias, **sin perjuicio de lo señalado en la letra l) del artículo 15 de esta Ley.** El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que lo obliguen (art. 17.1 de la LIS).

Cómputo por el valor de mercado

El artículo 17.4 de la LIS establece una serie de supuestos en que los bienes deben computarse fiscalmente a su valor de mercado.

Se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 de esta Ley.

314 CONTABILIDAD Y FISCALIDAD
© Ediciones Paraninfo

Página 315

Se modifican título y redacción.

Operaciones vinculadas

Según el artículo 18.1 de la LIS las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

Los supuestos de vinculación están recogidos en el artículo 18.2 de la LIS.

Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los métodos enumerados en el artículo 18.4 de la LIS:

- Método del precio libre comparable.
- Método del coste incrementado.
- Método del precio de reventa.
- Método de la distribución del resultado.
- Método del margen neto operacional.

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas.

Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

Exención en valores representativos de los fondos propios de entidades y establecimientos permanentes

Los artículos 21 y 22 de la LIS establecen unos supuestos de exención para:

- Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, que cumplan los requisitos establecidos (art. 21.1).
- Renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos **en el apartado 1 del artículo 21** (art. 21.3).
- Las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (art. 22).

Las rentas obtenidas, amparadas en dichos supuestos, no se integrarán en la base imponible del IS.

9.2.6. Reducciones en la base imponible

A continuación destacamos dos situaciones que pueden dar lugar a reducciones en la base imponible del IS.

Reserva de capitalización (art. 25 de la LIS)

Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen general o del 30 % (apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta Ley) tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 % del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

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

Legislación

Artículo 17.4 de la LIS:

Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

- Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. No tendrán esta consideración las subvenciones.*
- Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.*
- Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de estos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.*
- Los transmitidos en virtud de fusión y escisión total o parcial.*
- Los adquiridos por permuta.*
- Los adquiridos por canje o conversión.*

Salvo que en los supuestos recogidos en los puntos b), d) y f) resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Capítulo VII del Título VII de la LIS



Página 316

Se modifica redacción.

9 Impuesto sobre Sociedades

Legislación

Artículo 25.2 de la LIS:
El incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del periodo impositivo:

- a) Las aportaciones de los socios.
- b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
- c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.
- d) Las reservas de carácter legal o estatutario.
- e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994.
- f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto.

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada periodo impositivo en que resulte exigible.

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.

Esta reducción no podrá superar el importe del 10% de la base imponible positiva del periodo impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el artículo 11.12 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los periodos impositivos que finalicen en los dos años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

Compensación de bases imponibles negativas (art. 26 de la LIS)

El artículo 26.1 establece que las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes con el límite del 70% (50% si la cifra neta de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo fue $\geq 20.000.000$ € y $< 60.000.000$ €; 25% si dicha cifra de negocios fue $\geq 60.000.000$ €) de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación.

En todo caso, se podrán compensar en el periodo impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

El límite establecido en el primer párrafo del artículo 26.1 no resultará de aplicación en el caso de entidades de nueva creación a que se refiere el artículo 29.1 de esta Ley, en los tres primeros periodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.

Otras reducciones en la base imponible

Además de las dos reducciones anteriores, tenemos:

- Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23).
- Obra benéfico-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias (art. 24)

Ejemplo 9.13

Los fondos propios de una sociedad son los siguientes:

31-12-2015		13-12-2016	
Capital	180.000	Capital	180.000
Beneficios del ejercicio	35.000	Reservas	20.000
		Beneficio del ejercicio	25.000

Determina la reducción de la reserva de capitalización.

Respuesta:

Incremento de fondos propios: $180.000 + 20.000 - 180.000 = 20.000$ €

Reducción de la base imponible: $10\% \text{ de } 20.000 = 2.000$ €

Siempre que se dote una reserva indisponible por dicho importe y que se mantenga durante 5 años a partir del 31-12-2016 y que el incremento de los fondos propios se mantenga durante 5 años.

316 CONTABILIDAD Y FISCALIDAD

© Ediciones Paraninfo

Se modifica redacción y se incorporan nuevos párrafos.

Ejemplo 9.14

El resultado contable de una empresa durante el ejercicio 2014 ha sido de 3.600 € debiendo realizar unos ajustes extracontables negativos de 5.000 €. Durante el ejercicio 2015 el resultado contable ha sido de 1.200 €, con ajustes negativos de 1.800 €. Durante el ejercicio 2016 el resultado contable ha sido de 3.200 €, con ajustes positivos de 500 €. Calcula las bases imponibles de los tres ejercicios.

Respuesta:

Ejercicio	Rdo. contable	Ajustes	B. I. previa	Comp. B. I. negativas	B. I.
2014	3.600	- 5.000	- 1.400	0	- 1.400
2015	1.200	- 1.800	- 600	0	- 600
2016	3.200	+ 500	3.700	- 2.000	1.700

9.3. Deuda tributaria

Para su determinación seguiremos el esquema de liquidación del impuesto que hemos visto en el apartado 9.1.7.

9.3.1. Tipos de gravamen y cuota íntegra

Tipo de gravamen general: el artículo 29.1 de la LIS establece que el tipo general de gravamen para los sujetos pasivos de este impuesto será el 25 %.

No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 %, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior.

El tipo de gravamen del 15 % previsto en este apartado no resultará de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el artículo 5.2 de esta Ley.

Tipos de gravámenes especiales:

Contribuyente	Tipo
Las entidades de crédito.	
Las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos (Ley 34/1998).	30 %
Las cooperativas de crédito y cajas rurales, al tipo general; los resultados extraoperativos tributarán al tipo del 30 %.	
Sociedades cooperativas fiscalmente protegidas (los resultados extraoperativos tributarán al tipo general).	20 %
Entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002).	10 %
Las sociedades de inversión de capital variable (Ley 35/2003).	
Los fondos de inversión de carácter financiero.	1 %
Las sociedades de inversión inmobiliaria y fondos de inversión inmobiliaria.	
El fondo de regulación del mercado hipotecario (art. 25, Ley 2/1981).	
Los fondos de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.	0 %

Legislación

Disposición transitoria vigésima segunda de la LIS

1. Las entidades de nueva creación constituidas entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2014, que realicen actividades económicas, tributarán de acuerdo con lo establecido en la Disposición adicional decimonovena del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Disposición adicional decimonovena del RDLeg. 4/2004

1. Las entidades de nueva creación, constituidas a partir de 1 de enero de 2013, que realicen actividades económicas tributarán, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, con arreglo a la siguiente escala, excepto si, de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta ley, deban tributar a un tipo inferior:

a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 15 por ciento.

b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 20 por ciento.

Página 318

Se modifica redacción.

9 Impuesto sobre Sociedades

Cuota íntegra: se entenderá por cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

En el supuesto de entidades que apliquen lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley, la cuota íntegra vendrá determinada por el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible minorada o incrementada, según corresponda, por las cantidades derivadas del citado artículo 105.

Ejemplo 9.15

La base imponible del IS de una sociedad durante el periodo impositivo 2016 ha sido de 850.000 €. Calcula la cuota íntegra.

- Si se trata de una sociedad sometida al tipo de gravamen general.
- Si se trata de una entidad de crédito.

Respuesta:

- Cuota íntegra: $850.000 \times 0,25 = 212.500$ €.
- Cuota íntegra: $850.000 \times 0,30 = 255.000$ €.

Legislación

Artículo 32.1 de la LIS:

Quando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del contribuyente. Para la aplicación de esta deducción será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5 %, o bien que el valor de adquisición de la participación, sea superior a 20 millones de euros.
- Que la participación se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

Art. 32.5. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes.

9.3.2. Dedicaciones para evitar la doble imposición internacional

Las rentas obtenidas en el extranjero son objeto de imposición en diferentes países atendiendo al Estado fuente de las mismas, y vuelven a ser objeto de imposición al integrarse en la base imponible del IS en la entidad perceptora residente en España, por tratarse del Estado de residencia de la entidad. Los artículos 31 y 32 de la LIS tratan de corregir esta doble imposición generada.

Las rentas se integran en la base imponible del socio, pero permitiendo una deducción sobre la cuota íntegra resultante.

Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente (art. 31 de la LIS)

Trata de corregir el hecho de que una renta obtenida por un contribuyente del impuesto sea gravada en dos Estados diferentes.

Quando en la base imponible del contribuyente se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.
 - No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de extensión, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.
 - Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquel.
- El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Se modifica redacción y se incorporan párrafos nuevos.

Impuesto sobre Sociedades 9

El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes.

Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios (art. 32 de la LIS)

Regula una deducción en caso de percibir dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, siempre que se cumpla una serie de requisitos relativos al porcentaje de participación (al menos del 5 % o superior a 20 millones de euros) y al periodo de tenencia de la misma (un año).

Para las sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores sea igual o superior a 20 millones de euros, el importe total del conjunto de deducciones para evitar la doble imposición internacional (arts. 31 y 32) no podrá exceder del 50 % de la cuota íntegra (DA 15ª de la LIS).

Ejemplo 9.16

La Sociedad «A» ha obtenido durante el ejercicio 2016 una base imponible del IS de 40.000 €. En esta cantidad están incluidos 3.000 € correspondientes a rentas por servicios prestados a una sociedad residente en la UE y por las que ha tributado por un impuesto similar al IS 1.200 €. Calcula la cuota íntegra ajustada de la empresa «A».

Respuesta:

Base imponible.....	40.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	10.000
Deducción doble imposición internacional (3.000 x 0,25)	(750) (menor que 1.200)
Cuota íntegra ajustada	9.250

Legislación

Artículo 32.4 de la LIS

La deducción establecida por el apartado 1 de este artículo, conjuntamente con la establecida en el artículo 31 respecto de los dividendos o participaciones en los beneficios, no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubieren obtenido en territorio español.

El exceso sobre dicho límite no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 del artículo 31 de esta Ley.

Legislación

La Disposición adicional decimoquinta de la LIS establece, en su apartado 2, que para las entidades con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en la que se inicie el período impositivo, el importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional prevista en los artículos 31 y 32 no podrá exceder conjuntamente del 50 % de la cuota íntegra del contribuyente.

9.3.3. Bonificaciones

Las bonificaciones suponen una minoración de la cuota íntegra consistente en aplicar un porcentaje sobre la misma derivada de las rentas bonificadas. Además, en los casos de insuficiencia de cuota íntegra no se podrán trasladar para su cómputo a ejercicios futuros, y operan sobre dicha cuota, sin minoración de las deducciones por doble imposición.

Las bonificaciones aplicables son básicamente las siguientes:

- **Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla:** tendrá una bonificación del 50 %, la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios (art. 33 de la LIS).
- **Bonificación por prestación de servicios públicos locales:** tendrá una bonificación del 99 % la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de determinados servicios públicos locales (art. 34 de la LIS).

© Ediciones Paraninfo
CONTABILIDAD Y FISCALIDAD 319

Página 323

Se incorporan párrafos nuevos.

Retenciones e ingresos a cuenta

La entidad pagadora de una determinada renta debe deducir, del importe total a satisfacer, una determinada cantidad en concepto de retenciones que luego ingresará en el Tesoro en los plazos que corresponda.

El sujeto obligado a retener deberá presentar declaración de las cantidades retenidas o declaración negativa cuando no se hubiera producido la práctica de estas. Asimismo presentará un resumen anual de retenciones.

Asimismo, la entidad perceptora de la renta, al hacer su declaración del IS, restará las cantidades que le han sido retenidas en ese mismo periodo del importe de la cuota que resulte. Las retenciones son una parte del impuesto que ya ha pagado anticipadamente vía retención.

Cuando las rentas que se satisfacen no son dinero, sino que son en especie (es decir se entregan bienes), en vez de hacer la denominada retención, se hará un «ingreso a cuenta» del IS.

Con carácter general, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta es el 19 %.

Pagos fraccionados

El artículo 40.1 de la LIS establece que en los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los sujetos pasivos deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al periodo impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados.

Existen dos métodos diferentes para el cálculo del importe de los pagos fraccionados:

- La base para calcular el pago fraccionado será la cuota íntegra del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración estuviese vencido el primer día del mes que corresponda (abril, octubre o diciembre), minorada en las deducciones y bonificaciones, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes. La cuantía del pago fraccionado previsto en este apartado será el resultado de aplicar a la base el porcentaje del 18 % (art. 40.2 de la LIS).
- La cuantía del pago fraccionado (art. 40.3) es igual al resultado de aplicar el porcentaje que resulte de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto sobre la parte de base imponible del periodo de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural (en caso de que el periodo impositivo no coincida con el año natural, la base imponible se calculará desde el inicio del ejercicio económico hasta el 31-03, el 30-09 y el 30-11, respectivamente). Sobre la cuota así calculada se deducen las bonificaciones, las retenciones e ingresos a cuenta y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al periodo impositivo.

Esta modalidad tendrá carácter opcional, pero será obligatoria para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios haya superado la cantidad de 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo al que corresponda el pago fraccionado.

El artículo 40.4 establece que los porcentajes previstos en los dos apartados anteriores podrán ser modificados por la LPGE.

Legislación

El artículo 128.1 establece que están obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, las personas físicas respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades económicas, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente.

Plazo para presentar la declaración-liquidación:

- Trimestral: primeros 20 días de abril, julio, octubre y enero.
- Durante el mes de enero deberá presentar un resumen anual.

Legislación

Disposición adicional decimocuarta de la LIS

Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocio en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo sea al menos de 10.000.000 €, deberán tener en cuenta, en relación con los pagos fraccionados que se realicen en la modalidad prevista en el artículo 40.3 de esta Ley:

- La cantidad a ingresar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23 % del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo periodo impositivo. En el caso de las entidades de crédito, así como para las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos, el porcentaje será del 25 %.
- El porcentaje a que se refiere el último párrafo del 40.3 de esta Ley será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteaos el tipo de gravamen redondeado por exceso.

Página 325

Se elimina año.



Le han practicado 590 € de retenciones y ha realizado pagos fraccionados por importe de 6.350 €. El tipo impositivo es del 25 %.

Calcula la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2016.

Respuesta:

Al beneficio contable habrá que practicarle diversos ajustes (multas y regalos) para calcular la base imponible:

Beneficio contable	73.800
Ajustes: Multas	+ 2.690
Regalos	+ 4.300
Base imponible	80.790
Cuota íntegra (25 % de 80.790)	20.197,50
Deducciones contrato trabajador con discapacidad	- 6.000
Cuota líquida	14.197,50
Retenciones	- 590
Pagos fraccionados	- 6.350
Cuota diferencial (a ingresar)	7.257,50

9.4. Gestión del impuesto

El artículo 124.1 de la LIS establece que los contribuyentes estarán obligados a presentar una declaración por este impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda.

La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo (normalmente el 25 de julio del año siguiente).

Los contribuyentes, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda correspondiente e ingresarla en el lugar y en la forma determinados por el Ministro de Hacienda (art. 125.1 de la LIS).

Los modelos aprobados por el Ministerio de Hacienda en la actualidad para realizar las declaraciones de IS son los siguientes:

Pagos fraccionados:

202 > *Pago fraccionado Régimen General* (se realizará exclusivamente por vía telemática).

222 > *Pago fraccionado Régimen de Tributación de los Grupos de Sociedades* (exclusivamente por vía telemática).

Declaración-liquidación:

200 > *Declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes* (presentación electrónica por internet. Existe programa de ayuda: www.agenciatributaria.es > Acceda directamente > Descarga de programas de ayuda > Sociedades e IRNR > Ejercicio 201X.

220 > *Declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades-Régimen de tributación de los grupos de sociedades* (presentación electrónica por internet).

Devoluciones: cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria deberá devolver el exceso de oficio en el plazo de seis meses (art. 127 de la LIS).

Recuerda...

De acuerdo con el artículo 124 de la LIS estarán exentos de presentar declaración del IS los contribuyentes totalmente exentos (art. 9.1 de la LIS). Los contribuyentes parcialmente exentos, a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de la LIS, estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

Art. 9 de la LIS



Se modifica redacción.


9 Impuesto sobre Sociedades

Obligaciones contables: los **contribuyentes** de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen (art. 120 de la LIS).

9.5. Régimen especial. Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión

Recuerda...

PGC. Norma 11.ª de elaboración de las cuentas anuales.

El importe neto de la cifra anual de negocios se determina deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del IVA y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

La LIS establece algunos regímenes especiales aplicables a determinadas entidades. Entre estas están las empresas de reducida dimensión, para las que los artículos 101 a 105 establecen determinados incentivos fiscales.

El artículo 101 establece su ámbito de aplicación: los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros. No obstante, dichos incentivos no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial.

Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los tres periodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel periodo impositivo en que la entidad o conjunto de entidades alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel periodo como en los dos periodos impositivos anteriores a este último.

Libertad de amortización (art. 102)

Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del periodo impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un periodo adicional de otros 24 meses. La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales.

Lo previsto en este artículo también será de aplicación a los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.

Amortización acelerada de los elementos nuevos (art. 103)

Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, afectos en ambos casos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Lo previsto en el apartado anterior será igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias construidos o producidos por la propia empresa.

326 CONTABILIDAD Y FISCALIDAD
© Ediciones Paraninfo

Página 333

Se elimina texto y se añaden nuevos enlaces.

Impuesto sobre Sociedades **9**

Impuesto diferido:

1.000	(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles (25 % de 4.000) máquina - reversión	a	(6301) Impuesto diferido	1.000
500	(6301) Impuesto diferido (25 % de 2.000) deterioro - reversión	a	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	500

■ ■ ■ Enlaces de interés

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>
Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-7771>
Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2012-9110>
Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-8147>
Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-10143>
Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

https://www.boe.es/diario_boe/bxt.php?id=BOE-A-2016-8957
Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público.

https://www.boe.es/diario_boe/bxt.php?id=BOE-A-2016-11475
Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

Nota: En la Web www.boe.es o en <http://noticias.juridicas.com> encontrarás la legislación siempre actualizada.

© Ediciones Paraninfo
CONTABILIDAD Y FISCALIDAD **333**

Página 339

Se actualiza fecha.

Ejercicios finales

32. La empresa LABO, SL ha obtenido en el ejercicio 2016 un beneficio, después de impuestos, de 43.510 €. La cuenta 630 recoge un importe de 9.120 €.

La cifra de negocios de la empresa durante el ejercicio 2015 ha sido de 2.850.000 € y durante el ejercicio 2016 de 7.512.000 €.

Otros datos concernientes al ejercicio 2016:

- La empresa dotó durante el ejercicio una provisión por retribuciones a largo plazo al personal para cubrir jubilaciones anticipadas por importe de 18.350 €.
- Durante el ejercicio ha entregado, de forma gratuita, productos de fabricación propia a los socios de la empresa. El precio de venta de estos productos es de 5.300 €.
- Al final del ejercicio ha contabilizado una pérdida global por deterioro de créditos comerciales por importe de 6.500 € (este importe no supera el 1 % de los deudores existentes al final del ejercicio).
- Tiene que compensar una base imponible negativa del ejercicio 2015 por importe de 10.230 €.
- La empresa ha realizado inversiones en proyectos de investigación por importe de 30.000 € (podrá deducirse el 25 % con un límite del 50 % de la cuota íntegra).
- Durante el ejercicio ha adquirido inmovilizados de escaso valor unitario por importe de 9.000 €. Ha contabilizado 1.500 € por la amortización de los mismos.
- Las retenciones practicadas a la empresa durante el ejercicio han ascendido a 850 €.
- Los pagos fraccionados realizados han ascendido a 1.750 €.

Calcula la cuota diferencial correspondiente al periodo impositivo 2016 y los pagos fraccionados que la empresa realizará durante el ejercicio 2017, suponiendo que los realiza según lo establecido en el artículo 40.2 de la LIS.

33. La empresa LABO, SL ha obtenido, durante el ejercicio 2017, un beneficio antes de impuestos de 3.850 €. Datos del ejercicio:

- La empresa ha contabilizado una pérdida por deterioro de créditos por un cliente declarado en situación de concurso de acreedores por importe de 2.340 €.
- Ha contabilizado la amortización del inmovilizado de escaso valor adquirido durante el ejercicio anterior por importe de 1.500 €.
- Le han realizado retenciones por importe de 1.750 €.
- Tener en cuenta los pagos a cuenta realizados durante el ejercicio y que calculamos en el Ejercicio 32.

Calcula la cuota diferencial del IS para el periodo impositivo 2017 y los pagos fraccionados que realizará durante el Ejercicio 2018.

34. La empresa COMUNICA, SA ha obtenido en el **ejercicio 2016** un beneficio después de impuestos de 31.500 €. Datos del ejercicio:

- Un cliente que debía 2.300 € ha resultado impagado a su vencimiento (octubre de 2016) y la empresa ha contabilizado el deterioro correspondiente.
- Un cliente cuya deuda venció en noviembre de 2015 y por el que se había contabilizado una pérdida por deterioro en el mismo año por 1.800 €, se ha declarado en quiebra.
- La empresa ha contabilizado un gasto de 600 € debido a una sanción por realizar una declaración del IVA fuera de plazo.
- La empresa adquirió el día 1 de enero equipos informáticos por 90.000 € mediante un contrato de arrendamiento financiero con las condiciones siguientes:
 - 24 cuotas constantes de 3.728 € cada una.

Se actualizan datos.

mismas normas que en estimación directa normal (arts. 28 y 30), con las especialidades siguientes (artículo 30 del RIRPF):

- 1.ª Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda (Orden del MEH de 27-03-1998). Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de empresas de reducida dimensión previstas en la Ley del IS que afecten a este concepto.
- 2.ª El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 % sobre el rendimiento neto, excluido este concepto, con un máximo de 2.000 €.

■ Reducciones

Son las mismas que en estimación directa normal, si bien la reducción prevista en el artículo 32.2.1.º de la LIRPF será incompatible con el porcentaje del 5 % de gastos de difícil justificación.

Ejemplo 10.21

Un empresario que determina los rendimientos de su actividad por el régimen de estimación directa simplificada, presenta los siguientes datos para el ejercicio 20X3:

- Ingresos: 140.000 €. Entre los ingresos está contabilizado uno de 4.600 € que corresponde al beneficio obtenido en la venta de un elemento de transporte afecto a la actividad.
- Gastos: 110.000 €. Entre los gastos ha contabilizado una pérdida por deterioro de 1.500 € que corresponde a un cliente que se encuentra en situación de concurso de acreedores. No ha contabilizado la amortización de un elemento de transporte que adquirió el día 1 de marzo por 15.000 €.

Calcula el rendimiento neto reducido de la actividad económica.

Respuesta:

Ingresos computables (no se tiene en cuenta los 4.600 € que tributarán como ganancia patrimonial)	135.400
Gastos deducibles (no se tiene en cuenta la pérdida por deterioro)	- 108.500
Amortización (15.000 x 0,16 x 10/12) (aplica el coeficiente máximo de la tabla de amortización simplificada para elementos de transporte, 16 %)	- 2.000
Rendimiento neto	24.900
Reducción (5 % del rendimiento neto para deterioros y gastos de difícil justificación)	- 1.245
Rendimiento neto reducido	23.655

10.3.3.2. Estimación objetiva

El régimen de estimación objetiva se aplicará a las actividades empresariales desarrolladas por personas físicas y entidades en régimen de atribución de rentas, siempre que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas. Además deben reunir los siguientes requisitos:

- Que se realicen las actividades enumeradas en la orden ministerial que desarrolla el régimen de estimación objetiva (Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, para el ejercicio 2017).

Recuerda...

El cálculo del rendimiento gravable en estimación directa simplificada se realiza según el siguiente esquema:

```

Ingresos computables
- Gastos deducibles
= Rendimiento neto
- 5 % Rendimiento neto
- Reducciones
= Rendimiento neto reducido
    
```

Legislación

Artículo 30.2.4ª de la LIRPF:

Reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en estimación directa simplificada, incluidos los de difícil justificación. La cuantía que con arreglo a dichas reglas especiales se determine para el conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación no podrá ser superior a 2.000 euros anuales.

Recuerda...

El régimen de estimación objetiva está regulado en los artículos 31 y 32 de la LIRPF, en los artículos 32 a 39 del RIRPF y en la orden ministerial del MEH que se aprueba para este régimen cada ejercicio:

- Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, para el ejercicio 2017.

Página 358

Se actualiza dato.



10 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas



Legislación

A partir del 1 de enero de 2018 los límites establecidos en el artículo 31.1.3.ª de la LIRPF serán:

- Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior no supere cualquiera de los siguientes importes:
 - Para el conjunto de sus actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales, 150.000 € anuales (75.000 € para el conjunto de operaciones por las que exista obligación de expedir factura por ser el destinatario un empresario o profesional que actúe como tal).
 - Para el conjunto de sus actividades agrícolas, ganaderas y forestales, 250.000 € anuales.
- Que el volumen de las compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior no supere la cantidad de 150.000 € anuales.

- Que no determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el método de estimación directa.
- No haber superado, en el año inmediato anterior, los límites fijados en la orden ministerial. El volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior no deben superar:
 - 250.000 € anuales para el conjunto de sus actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales. El límite será de 125.000 euros para el conjunto de operaciones por las que exista obligación de expedir factura por ser el destinatario un empresario o profesional que actúe como tal.
 - 250.000 € anuales para el conjunto de sus actividades agrícolas, ganaderas y forestales.
- Que el volumen de compras en bienes y servicios para el conjunto de todas las actividades económicas desarrolladas, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior no supere la cantidad de 250.000 euros anuales.
- No haber sido excluido del régimen especial simplificado del IVA o del IGIC.
- No haber renunciado al régimen.

■ Determinación del rendimiento neto en el método de estimación objetiva

El rendimiento neto resultará de la suma de los rendimientos netos que correspondan a cada una de las actividades, y se ajustará a las siguientes reglas:

- En el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas en estimación objetiva se utilizarán los signos, índices o módulos generales o referidos a determinados sectores de actividad que determine el Ministro de Economía y Hacienda, habida cuenta de las inversiones realizadas que sean necesarias para el desarrollo de la actividad.
- La aplicación del método de estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos métodos.

Para realizar el cálculo del rendimiento neto hemos de seguir los siguientes pasos:

Fase 1: Rendimiento neto previo: se calculará multiplicando la cantidad asignada (en la orden ministerial) a cada unidad de signos o módulos por el número de unidades del mismo empleadas en la actividad.

Ejemplo 10.22

Ángel Pérez se dedica al comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos (epígrafe IAE 654.2) y determina los rendimientos de su actividad por el régimen de estimación objetiva. Tiene dos empleados (uno de ellos, que trabajaba el año anterior a media jornada, a partir del 1 de enero está contratado a jornada completa) y un vehículo de 12 CV fiscales de potencia que compró el ejercicio anterior por importe de 18.000 € (sin valor residual). El local del negocio fue adquirido hace 3 años por 100.000 €, de los que 20.000 € corresponden al terreno. Durante el ejercicio ha consumido 10.560 kWh de electricidad. Ángel Pérez dedica todo su tiempo al negocio. Calcula el rendimiento neto de la actividad.

La información extraída del Anexo II de la [Orden HFP/1823/2016](#) para esta actividad es la siguiente:

Legislación

Artículo 37.5 del RIRPF:

La Orden ministerial en cuya virtud se fijan los signos, índices o módulos aplicables a cada actividad contendrá las instrucciones necesarias para su adecuado cómputo y deberá publicarse en el Boletín Oficial del Estado antes del 1 de diciembre anterior al periodo a que resulte aplicable.

Se actualiza dato.

Actividad: comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres. Epígrafe IAE 654.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.098,92
2	Personal no asalariado	Persona	17.018,84
3	Consumo de energía eléctrica	100 kWh	201,55
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	617,26

Respuesta:

Personal asalariado (2 x 3.098,92).....	6.197,84 €
Personal no asalariado (1 x 17.018,84).....	17.018,84 €
Consumo de energía eléctrica (10.560 x 201,55/100).....	21.283,68 €
Potencia fiscal vehículo (12 x 617,26).....	7.407,12 €
Total rendimiento neto previo.....	51.907,48 €

Fase 2: Rendimiento neto minorado: el rendimiento neto previo se minorará en el importe de los incentivos al empleo y la inversión, dando lugar al rendimiento neto minorado.

a) Minoración por incentivos al empleo:

- Se calcula la diferencia entre el personal asalariado de este año y el del año anterior. Si la diferencia es positiva se multiplica por 0,40 para obtener el *coeficiente por incremento del número de personas asalariadas*. A la diferencia anterior no se le aplicará la tabla de coeficientes por tramos.
- Reducción por tramos: además, a cada uno de los tramos del número de unidades del módulo que a continuación se indica se le aplicarán los coeficientes que se expresan en la tabla que aparece al margen.

La suma del coeficiente por incremento del número de personas asalariadas y el coeficiente de reducción por tramos nos dará el coeficiente de minoración por incentivos al empleo.

Este coeficiente de minoración se multiplica por el «Rendimiento anual por unidad antes de amortización» correspondiente al módulo «Personal asalariado». La cantidad anterior se minorará del rendimiento neto previo.

b) Minoración por incentivos a la inversión:

Son las cantidades calculadas para la amortización de los bienes de inmovilizado y que se corresponden con la depreciación efectiva calculada según la siguiente tabla:

Grupo	Descripción	Coefficiente lineal máximo	Periodo máximo
1	Edificios y otras construcciones	5 %	40 años
2	Útiles y herramientas, equipos informáticos	40 %	5 años
5	Elementos de transporte y resto de inmov. mat.	25 %	8 años
6	Inmovilizado intangible	15 %	10 años

Los elementos de inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del contribuyente en el ejercicio, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 3.005,06 euros anuales.

Legislación

Coefficientes de reducción por tramos:

Hasta 1,00	0,10
Entre 1,01 y 3,00	0,15
Entre 3,01 y 5,00	0,20
Entre 5,01 y 8,00	0,25
Más de 8,00	0,30

Recuerda...

Estimación objetiva

Cálculo de rendimiento neto	
Fase 1:	Rendimiento por unidad de módulo
x	Unidades de módulo empleadas
=	Rendimiento neto previo
Fase 2: Minoraciones	- Incentivos al empleo
	- Incentivos a la inversión
=	Rendimiento neto minorado
Fase 3: Índices correctores	x Índices correctores especiales
x	Índices correctores generales
=	Rendimiento neto de módulos
Fase 4:	- Reducción general: 5 % del rendimiento neto de módulos (Disposición adicional primera de la Orden HFP/1823/2016)
	- Gastos extraordinarios empresariales
+/-	Otras percepciones empresariales
=	Rendimiento neto actividad
Fase 5:	- Reducción del 30 % de rendimientos netos con periodo de generación > 2 años (art. 32.1 de la LIRPF y art. 25 del RIRPF)
=	Rendimiento neto reducido de la actividad

Se actualizan datos.



Si la actividad se ejerce con hasta 2 trabajadores y se cumplen el resto de las circunstancias descritas, se aplicará el 0,90 con independencia de la población donde se ejerza.

b.2) Índice corrector de temporada: son las actividades que solo se realizan durante ciertos días al año, ya sea continuos o alternos, sin superar los 180 días en total al año:

Hasta 60 días: 1,50; de 61 a 120 días: 1,35; de 121 a 180 días: 1,25.

b.3) Índice corrector de exceso: cuando el rendimiento neto minorado, o en su caso, rectificado por aplicación de los índices anteriores de las actividades que a continuación se mencionan (consultar tabla en la Orden HAP/2430/2015) resulte superior a las cuantías que se señalan en cada caso, al exceso sobre dichas cuantías se le aplicará el índice 1,30.

b.4) Índice corrector por inicio de nuevas actividades: el 0,80 en el primer ejercicio y el 0,90 en el segundo, si se cumplen una serie de circunstancias. Para contribuyentes con discapacidad igual o superior al 33 % los índices correctores serán el 0,60 para el primer año y el 0,70 para el segundo.

Legislación

Disposición adicional primera de la Orden HFP/1823/2016:

1. Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de sus actividades económicas por el método de estimación objetiva, podrán reducir el rendimiento neto de módulos obtenido en 2017 en un 5 %.
3. Esta reducción se tendrá en cuenta para cuantificar el rendimiento neto a efectos de los pagos fraccionados correspondientes a 2017.

Ejemplo

Continuamos con el Ejemplo 10.22.

No será aplicable, en esta empresa, ninguno de los índices especiales.

La empresa cumple los requisitos para aplicar dos índices correctores generales (b.1 y b.3) pero la Orden HFP/1823/2016 establece que cuando resulte aplicable el índice corrector para empresas de reducida dimensión (b.1) no se aplicará el índice corrector de exceso (b.3). Por tanto:

(Rendimiento neto minorado)	41.114,28 €
Rendimiento neto de módulos (Rendimiento neto minorado x 0,90)	37.002,85 €

Fase 4: Rendimiento neto actividad: el rendimiento neto de módulos puede verse minorado por gastos extraordinarios originados por circunstancias excepcionales, como incendios, inundaciones, hundimientos, etc. Los contribuyentes deberán poner dicha circunstancia en conocimiento de la Administración Tributaria (Art. 37.4 del RIRPF). También podría verse incrementado por subvenciones recibidas.

Al finalizar el año o al producirse el cese de la actividad o la terminación de la temporada, el contribuyente deberá calcular el promedio de los signos, índices o módulos relativos a todo el periodo en que haya ejercido la actividad durante dicho año natural, procediendo, asimismo, al cálculo del rendimiento neto que corresponda.

■ Pagos fraccionados

A efectos del pago fraccionado, los signos o módulos, así como los índices correctores aplicables inicialmente en cada periodo anual serán los correspondientes a los datos-base de la actividad referidos al día 1 de enero de cada año. Cuando algún dato-base no pudiera determinarse el primer día del año, se tomará, a efectos del pago fraccionado, el que hubiese correspondido en el año anterior.

Los pagos fraccionados se efectuarán trimestralmente: dentro de los 20 primeros días de los meses de abril, julio y octubre y dentro de los 30 primeros días de enero.

Cada pago trimestral será del 4 % de los rendimientos netos resultantes de la aplicación de las normas anteriores. Las actividades que no tengan más de una persona

Recuerda...

Pagos fraccionados en estimación directa:

El pago fraccionado será el 20 % del rendimiento neto correspondiente al periodo de tiempo transcurrido desde el día 1 de enero hasta el último día del trimestre de cada pago, menos el importe de los pagos fraccionados realizados con anterioridad relativos al mismo ejercicio y las retenciones e ingresos a cuenta practicadas sobre los ingresos del ejercicio hasta esa fecha (art. 110 del RIRPF).

Declaración-Liquidación en mod. 130.

Se eliminan párrafos.

Si el resultado de la integración y compensación arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en el apartado a), obtenido en el mismo periodo impositivo, con el límite del 25 % de dicho saldo positivo.

Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido anteriormente.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes.

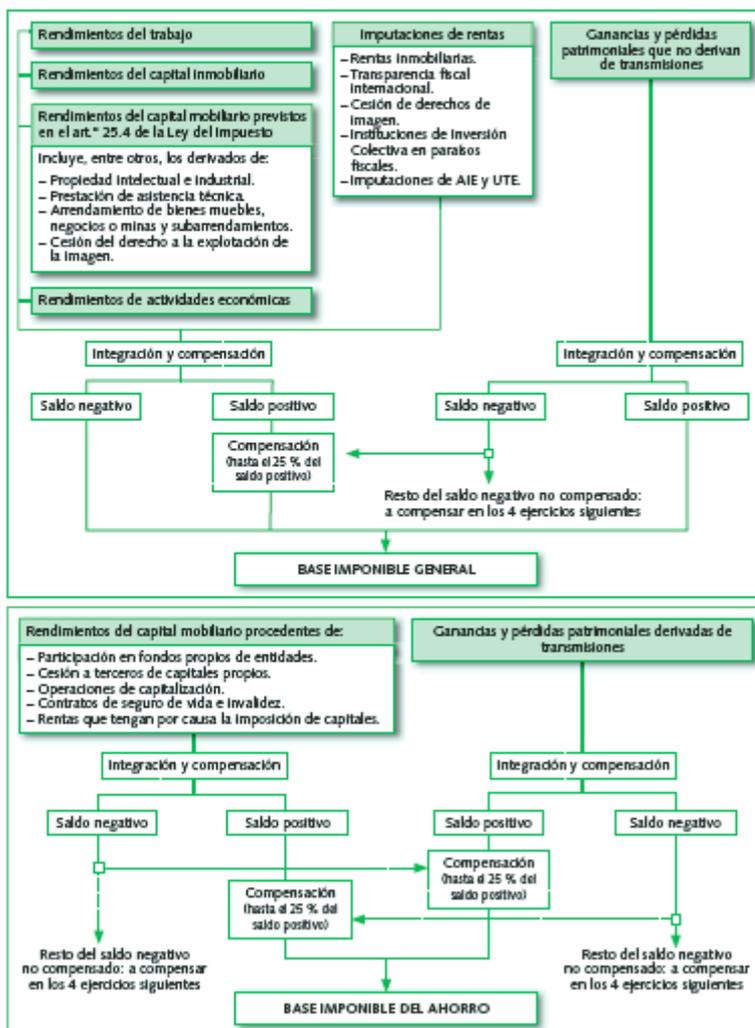


Figura 10.1. Cálculo de las bases imponibles general y del ahorro.

Legislación

Disposición transitoria séptima: Partidas pendientes de compensación:

5. ...

Las pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1 b) de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, correspondientes a los periodos impositivos 2013 y 2014 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, se seguirán compensando con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1.b) de esta Ley.

6. ...

La parte del saldo negativo a que se refiere el artículo 48.b) de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, derivadas de pérdidas patrimoniales procedentes de transmisiones de elementos patrimoniales obtenidas en los periodos impositivos 2013 y 2014 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, se compensarán con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1.b) de esta Ley. El resto del saldo negativo anteriormente indicado, se seguirá compensando en la forma prevista en la letra b) del artículo 48 de esta Ley.

7. Los saldos negativos a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 49 de esta Ley correspondientes a los periodos impositivos 2011, 2012, 2013 y 2014 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, se seguirán compensando en la forma prevista en tales letras conforme a la redacción del artículo 49 en vigor el 31 de diciembre de 2014.

Página 382

Se actualizan párrafos y el código QR.

10 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

b) Deducción por doble imposición en el régimen de transparencia fiscal internacional

Será deducible de la cuota líquida el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, en la parte que corresponda a la renta positiva imputada con anterioridad en la base imponible. Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible (art. 91.10).

c) Deducción por doble imposición en el régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen (art. 92.4).

■ Cuota resultante de la autoliquidación (positiva o cero)

La cuota resultante de la autoliquidación es el resultado de aplicar sobre la cuota líquida total las deducciones anteriores.

■ Pagos a cuenta

- **Retenciones e ingresos a cuenta:** las retenciones e ingresos a cuenta pueden provenir de las siguientes clases de rentas:
 - Rendimientos del trabajo.
 - Rendimientos del capital mobiliario.
 - Por arrendamientos de inmuebles urbanos (constituya o no actividad económica).
 - Por rendimientos derivados de actividades económicas (salvo arrendamientos de inmuebles urbanos).
 - Por aplicación del régimen especial de atribución de rentas.
 - Por imputaciones de agrupaciones de interés económicos y uniones temporales de empresas.
 - Por imputaciones de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen.
 - Por ganancias patrimoniales, incluidos premios.
- **Pagos fraccionados:** los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, deducirán los pagos fraccionados correspondientes al ejercicio (modelos 130 o 131).
- Cuotas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes satisfechas por contribuyentes que han adquirido dicha condición por cambio de residencia.
- Retenciones a cuenta efectivamente practicadas en virtud de la Directiva 2003/48/CE del Consejo.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 103 de la LIRPF, el exceso de pagos a cuenta respecto de la cuota resultante de la liquidación determinará la devolución que, en cada caso, proceda efectuar.

De la cuota resultante de la autoliquidación se deducirá el importe de los pagos a cuenta correspondientes al ejercicio, obteniéndose la cuota diferencial.

■ Resultado de la declaración

La cuota diferencial, como regla general, constituye el resultado de la declaración. Sin embargo, en aquellos supuestos en que el contribuyente tenga derecho a la

Legislación

Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF

Puedes consultar la tabla resumen de retenciones e ingresos a cuenta en el siguiente enlace:

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Retenciones_trabajo_personal/2017/Cuadro_tipo_retencion_2017.pdf



382 CONTABILIDAD Y FISCALIDAD
© Ediciones Paraninfo

Página 384

Se incorpora nuevo párrafo.


10 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo por descendientes, hasta 1.200 euros anuales.

En caso de familias numerosas de categoría especial, esta deducción se incrementará en un 100 %.

Las deducciones anteriores (art. 81 y 81 bis) minoran la cuota diferencial, con independencia de que dicha cuota diferencial resulte positiva o negativa.

10.9. Gestión del impuesto

Recuerda...

Modelo de declaración:
Existe un único impreso de declaración por el IRPF que deberán utilizar todos los contribuyentes obligados a declarar por este impuesto. A estos efectos, el borrador de declaración del IRPF debidamente suscrito o confirmado por el contribuyente tendrá la consideración de declaración del IRPF.

Actualmente, la declaración se elabora a través del servicio Renta WEB, a través de la página de la Agencia Tributaria, con los datos personales y fiscales que también se podrán obtener de forma electrónica.

Obligados a declarar:

Con carácter general, estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este impuesto los contribuyentes del mismo (art. 96 de la LIRPF).

Estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados o mutualidades de previsión social, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia que reduzcan la base imponible, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

No obligados a declarar:

No tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:

- a) Rendimientos íntegros del trabajo, con el límite de 22.000 euros anuales:
 - Siempre que procedan de un solo pagador.
 - Cuando existan varios pagadores, siempre que la suma del segundo y posteriores por orden de cuantía no superen en su conjunto la cantidad de 1.500 euros.
 - Cuando los únicos rendimientos del trabajo consistan en prestaciones pasivas.

El límite se fija en 12.000 euros anuales en los siguientes supuestos:

 - Cuando procedan de varios pagadores, salvo que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores por orden de cuantía no supere 1.500 euros anuales.
 - Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos de personas distintas de los padres, o bien de estos cuando se perciban sin mediar decisión judicial.
 - Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener.
 - Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.
- b) Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales.
- c) Rentas inmobiliarias imputadas, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para

384 CONTABILIDAD Y FISCALIDAD
© Ediciones Paraninfo

Página 385

Se incorporan nuevos párrafos.

la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.

En ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros.

Autoliquidación (artículo 97 de la LIRPF):

Los contribuyentes, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el MEH.

El ingreso del importe resultante de la autoliquidación podrá fraccionarse en dos plazos (el 60 % al presentar la declaración y el 40 % en un segundo plazo).

Borrador de la declaración (artículo 98):

La Administración Tributaria podrá poner a disposición de los contribuyentes (que cumplan determinados requisitos), a efectos meramente informativos, un borrador de declaración o los datos fiscales para facilitarle la confección de la declaración.

Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración refleja su situación tributaria a efectos de este impuesto, podrá suscribirlo o confirmarlo. El borrador confirmado tendrá la consideración de declaración del IRPF a todos los efectos.

El contribuyente podrá instar la modificación del borrador de declaración recibido cuando considere que han de añadirse datos personales o económicos no incluidos en el mismo o advierta que contiene datos erróneos o inexactos.

Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración recibido no refleja su situación tributaria a efectos del IRPF y no opte por instar su modificación o esta no sea posible deberá cumplimentar la correspondiente autoliquidación.

Recuerda...

Plazo y lugar de presentación:

El plazo para la confirmación o suscripción del borrador de declaración (dependiendo de la vía utilizada) será durante los meses de abril, mayo y junio.

El plazo de presentación de las autoliquidaciones del IRPF será, normalmente, durante los meses de mayo y junio.

Las autoliquidaciones del IRPF podrán presentarse, en función del resultado, en una delegación o administración de la Agencia Tributaria, en las oficinas de las entidades de crédito colaboradoras, etc. También podrán presentarse a través de internet.

En todo caso las autoliquidaciones habrán de confeccionarse a través del servicio Renta WEB.

10.10. Tributación familiar

Tributación conjunta (art. 82): podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

1. La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:
 - Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de estos.
 - Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.
2. En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y sean menores de edad o mayores de edad incapacitados.

Opción por la tributación conjunta (art. 83): las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier periodo impositivo, por tributar conjuntamente en el IRPF. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.

Recuerda...

Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo (art. 82.2 de la LIRPF).

La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año (art. 82.3 de la LIRPF).

Página 388

Se sustituye enlace y párrafo explicativo por texto actualizado.


10 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Enlaces de interés

<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>
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.

<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-6820>
Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

<http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1998-7200>
Orden de 27 de marzo de 1998 por la que se aprueba la Tabla de Amortización Simplificada que deberán aplicar los sujetos pasivos del IRPF que ejerzan actividades empresariales o profesionales y determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.

http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/ma-dleg1-2010.html
Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/an-dleg1-2009.html
Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.

http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/va-l13-1997.html
Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos (Comunidad Valenciana).

http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/ga-dleg1-2011.html
Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2016-11252
Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2017 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Nota: En www.boe.es o en <http://noticias.juridicas.com> encontrarás la legislación siempre actualizada.

388 CONTABILIDAD Y FISCALIDAD
© Ediciones Paraninfo

Se actualiza dato.

10 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Ejercicios finales

Determina el rendimiento neto reducido de la actividad conociendo los siguientes datos relativos a la actividad (Orden HFP/1823/2016):

Actividad: Cafés y bares de categoría especial.
Epígrafe IAE: 673.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización (€)
1	Personal asalariado	Persona	4.056,30
2	Personal no asalariado	Persona	15.538,66
3	Potencia eléctrica	kW contratados	321,23
4	Mesas	Mesa	233,04
5	Longitud de barra	Metro	371,62
6	Máquinas tipo «A»	Máquina tipo «A»	957,39
7	Máquinas tipo «B»	Máquina tipo «B»	2.903,66

19. Un notario emite una factura a un empresario retenedor en concepto de honorarios por la firma de una escritura, por importe de 1.200 €, más 21 % de IVA. Detalle de la factura:

Honorarios	1.200
IVA (21 %)	+ 252
Retención IRPF (15 % de 1.200)	- 180
Importe factura	1.272 €

¿Quién ingresa en Hacienda el importe de la retención? ¿Quién puede descontarse la retención en la declaración del IRPF? Si el cliente del notario es un particular, ¿practicará la retención?

20. Andrés es un abogado que determina su rendimiento neto en estimación directa normal. En el ejercicio 20X3 ha obtenido un rendimiento neto de su actividad profesional de 170.000 € durante el primer trimestre y le han practicado retenciones por importe de 14.600 €. En el segundo trimestre el rendimiento neto obtenido es de 82.300 € y las retenciones de 8.200 €. Determina los pagos fraccionados que tendrá que realizar en los dos primeros trimestres.

21. Aurelio es un empresario que determina el rendimiento de su actividad mediante estimación objetiva. Aplicando los datos base del día 1 de enero de 20X3 obtiene un rendimiento neto de la actividad de 28.240 €. Aurelio se dedica a su actividad a tiempo completo, junto con un empleado mayor de 19 años a jornada completa. Calcula el importe de los pagos fraccionados que tendrá que realizar durante el ejercicio 20X3.

22. Juana y María son hermanas y heredaron de su padre una finca rústica cuya valoración a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones fue de 3.005,06 €, ascendiendo los gastos de notaría, registro e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 512,06 €. 12 años más tarde deciden dividir la finca en dos parcelas iguales valorándose cada una, en la escritura pública de división, en 30.050,61 €. Calcula la ganancia patrimonial que tendrán que declarar en el IRPF.

23. Julián y Asunción son un matrimonio de 69 y 67 años de edad, respectivamente, han vendido su vivienda habitual en mayo de 20X5 por un importe de 230.000 €. Dicha vivienda fue adquirida por ambos cónyuges en régimen de gananciales hace 30 años por un importe de 60.000 €. Determina las consecuencias fiscales de dicha transmisión.

24. En mayo de 20X3, Damián ganó en un concurso de televisión un premio consistente en un apartamento en la playa, cuyo coste de adquisición para la entidad concedente del premio, que coincide con su valor de mercado, ascendió a 70.250 €. Los gastos inherentes a la adquisición satisfechos por Damián fueron 5.832 €. La entidad que ha concedido el premio ha realizado un ingreso a cuenta de 16.017 €. Determina el importe de la ganancia patrimonial computable.

25. Jaime vende en Bolsa, por 15.430 €, unas acciones por las que había satisfecho 20.270 €. A los 15 días vuelve adquirir valores de la misma empresa por importe de 17.500 €. ¿Podrá computar esta pérdida patrimonial?

26. Alfonso vende un apartamento en 90.000 €, pagando 2.500 € por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Alfonso había satisfecho hace unos años 60.000 € por el apartamento. Calcula el incremento patrimonial que tendrá que declarar.

394 CONTABILIDAD Y FISCALIDAD © Ediciones Paraninfo

Se eliminan párrafos y se incorpora nueva información.

12
Las cuentas anuales

12.9. Depósito y publicación de las cuentas anuales

Regulado en el artículo 279 y siguientes del TRLSC.

Dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales, los administradores de la sociedad presentarán, para su depósito en el Registro Mercantil del domicilio social, certificación de los acuerdos de la junta de socios de aprobación de dichas cuentas, debidamente firmadas, y de aplicación del resultado, así como, en su caso, de las cuentas consolidadas, a la que se adjuntará un ejemplar de cada una de ellas. Los administradores presentarán también, si fuera obligatorio, el informe de gestión y el informe del auditor, cuando la sociedad esté obligada a auditoría o esta se hubiera acordado a petición de la minoría (art. 279).

Dentro de los quince días siguientes al de la fecha del asiento de presentación, el Registrador calificará bajo su responsabilidad si los documentos presentados son los exigidos por la ley, si están debidamente aprobados por la junta general y si constan las preceptivas firmas. El Registro Mercantil deberá conservar los documentos depositados durante el plazo de seis años (art. 280).

Cualquier persona podrá obtener información del Registro Mercantil de todos los documentos depositados (art. 281).

En el caso de publicación de los documentos depositados en el Registro Mercantil, deberá indicarse si es íntegra o abreviada. En el primer supuesto deberá reproducirse fielmente el texto de los depositados en el Registro Mercantil, incluyendo siempre íntegramente el informe de los auditores. En el segundo caso, se hará referencia a la oficina del Registro Mercantil en que hubieren sido depositados los documentos. El informe de auditoría podrá ser omitido en esta publicación, pero se indicará si ha sido emitido con reservas o no (art. 284).

12.10. Cambios en criterios y estimaciones contables, errores y hechos posteriores al cierre

Estas cuestiones están reguladas en las normas de registro y valoración 22.ª *Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables* y 23.ª *Hechos posteriores al cierre del ejercicio*, del Plan general de Contabilidad.

12.10.1. Cambios en criterios contables

Cuando se produzca un cambio de criterio contable, siempre de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto.

458 CONTABILIDAD Y FISCALIDAD
© Ediciones Paraninfo

Página 524

Se elimina mención de que entró en vigor el 17 de junio de 2016.


15 Auditoría

- Realiza un examen de las cuentas anuales utilizando técnicas de revisión y verificación idóneas.
- Debe de hacerse de acuerdo con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.
- Su finalidad es la emisión de un informe sobre la fiabilidad de los documentos auditados, que tenga efectos frente a terceros.

15.3. Marco legal de la auditoría

A partir de su ingreso en la Unión Europea (1986), España se compromete a adaptar su legislación mercantil a la normativa comunitaria, constituida por:

- **Los reglamentos:** obligan directamente a los ciudadanos de los estados miembros.
- **Las directivas:** obligan indirectamente a través de un proceso de adaptación de la legislación nacional de cada estado miembro.

La armonización contable en la Unión Europea se lleva a cabo a través de las siguientes disposiciones:

- Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas (modificada por las directivas 2008/30/CE, 2013/34/UE y 2014/56/UE). La directiva 2014/56/UE se debe trasponer a la legislación de cada estado miembro no más tarde del 17 de junio de 2016 y afecta a todas las auditorías.
- Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (EIP). El Reglamento es de directa aplicación en los Estados miembros a partir de 17 de junio de 2016 y afecta solo a las empresas auditadas que sean EIP y a sus auditores.

La directiva 2006/43/CE establece que las auditorías legales serán realizadas únicamente por auditores legales o sociedades de auditoría autorizadas por el Estado miembro que extija la auditoría legal.

Cada Estado miembro designará a la autoridad competente responsable de la autorización de los auditores legales y las sociedades de auditoría.

15.3.1. Marco legal de la auditoría en España

El marco legal de la contabilidad en España estará formado por:

- El Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad para Pymes, para la mayoría de las empresas.
- Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), para los grupos de sociedades cuyos valores hayan sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier estado miembro de la UE.

La auditoría en España está regulada por las siguientes normas básicas:

- **Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.**
- Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

524 CONTABILIDAD Y FISCALIDAD
© Ediciones Paraninfo

Recuerda...

Puedes consultar en la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas toda la normativa sobre auditoría.
<http://www.icac.meh.es/>

Se elimina numeración de párrafo.

A nivel técnico habrá que tener en cuenta, además, las Normas Internacionales de Auditoría adoptadas por la UE y adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES) y las resoluciones del ICAC publicando las Normas Técnicas de Auditoría (NTA) elaboradas por las corporaciones profesionales de auditores.

El artículo 2 de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) establece:

1. *La actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a esta Ley, a su Reglamento de desarrollo, así como a las normas de auditoría, de ética e independencia y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.*

A las auditorías de cuentas de entidades de interés público les será de aplicación lo establecido en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, y lo establecido en el capítulo IV del título I de esta Ley.

15.3.2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)

La Ley de Auditoría de Cuentas regula el ICAC como organismo autónomo administrativo dependiente del Ministerio de Economía y Competitividad y le encomienda la supervisión de la auditoría en España.

Las competencias básicas del ICAC son:

- El establecimiento de principios y normas contables, así como el perfeccionamiento y actualización de la actividad de auditoría de cuentas.
- La adopción de normas en materia de ética, normas de control de calidad interno en la actividad de auditoría y normas técnicas de auditoría, así como la supervisión de su adecuado cumplimiento.
- El establecimiento y supervisión de un Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).
- La formación continuada de los auditores de cuentas.
- El control de calidad, el sistema de investigación y el régimen disciplinario.
- La determinación de normas básicas para el examen de aptitud profesional y la aprobación de su convocatoria.
- La homologación y publicación de las normas técnicas de auditoría (NTA) elaboradas por las corporaciones profesionales de auditores.
- La coordinación y cooperación técnica en materia de auditoría con organismos nacionales e internacionales.

15.3.3. El Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC)

El ROAC depende del ICAC y en él se inscriben las personas, físicas y jurídicas, habilitadas legalmente para el ejercicio de la auditoría.

El sistema de supervisión pública, regido por el ICAC, tendrá la responsabilidad última de la autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditoría de Cuentas de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría.

Legislación

Artículo 46 del LAC:

2. *El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es la autoridad responsable del sistema de supervisión pública...*
3. *Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de las funciones que legalmente tiene atribuidas, la responsabilidad y participación en los mecanismos de cooperación internacional en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas, contemplados en esta Ley, así como en el Reglamento (UE) N.º 537/2014, de 16 de abril.*
4. *El Registro Oficial de Auditores de Cuentas dependerá del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

Recuerda...

La Ley reconoce institucionalmente a las siguientes corporaciones profesionales:

- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE).
- Registro de Economistas Auditores (REA).
- Registro General de Auditores (REGA).