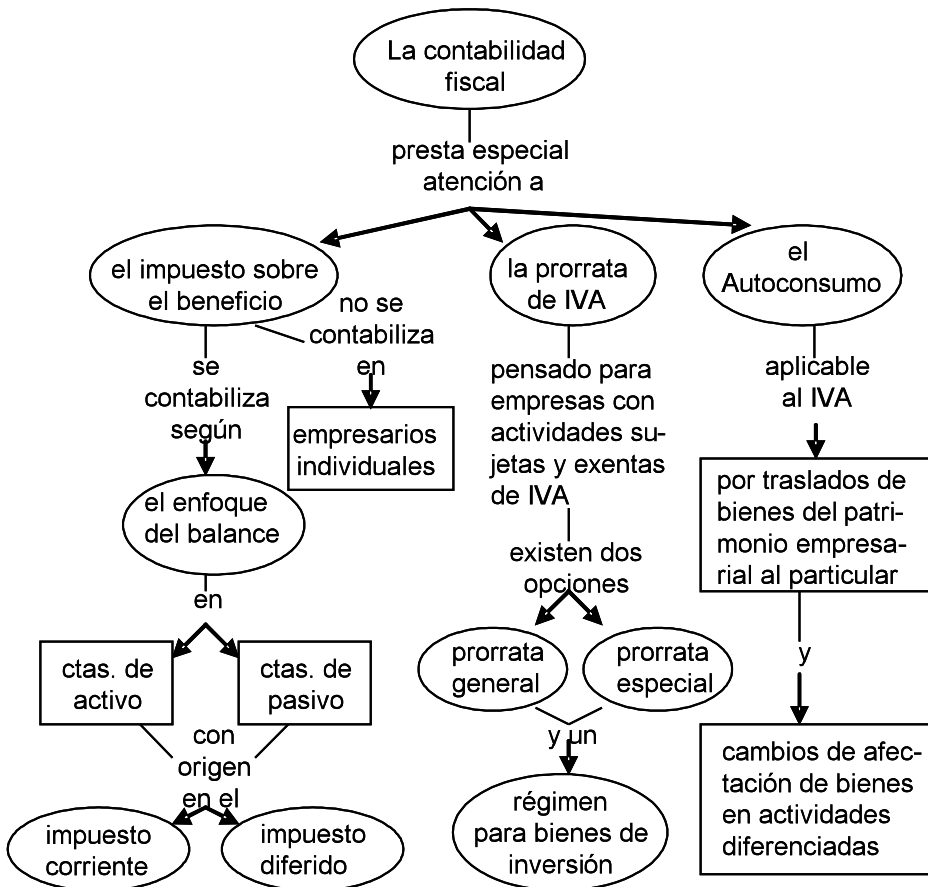


# Contabilidad fiscal



## 6.1. Introducción

Son muchas las vinculaciones de la contabilidad con la fiscalidad en la imposición directa (IRPF, Impuesto de sociedades (IS), . . .) e indirecta (IVA, Impuesto de transmisiones patrimoniales, . . .). A lo largo de los anteriores volúmenes: *Contabilidad Hecha Fácil y Un Paso Más*, siempre se mantuvo una visión real de las operaciones económicas y financieras con sus implicaciones de impuestos (retenciones, IV A, transmisiones patrimoniales . . .) para que el aprendizaje de la contabilidad tuviera las menores fisuras a la hora de su aplicación práctica.

Y en esta U.d. 6 se abordan de forma monográfica tres aspectos significativos de la contabilidad fiscal:

- El impuesto sobre beneficios
- La prorrata en el régimen de IVA
- El autoconsumo en la aplicación del IVA

## 6.2. Marco conceptual del impuesto sobre beneficios

La contabilización del impuesto sobre beneficios antes del cierre de ejercicio ya se efectuaba con el Plan de 1990; lo que ha hecho el Plan de 2007 es modificar el método: En el Plan de 1990 el registro del impuesto de bene-

ficios se realizaba atendiendo al **resultado** en el enfoque de la deuda fiscal y en el de 2007 el criterio cambia al del **balance**, más acorde con la Norma Internacional de Contabilidad nº 12 (NIC 12) revisada.

La deuda fiscal basada en el resultado parte de registrar el gasto del impuesto sobre beneficios (impuesto de sociedades) según el resultado económico con independencia de la base imponible, y el método de registro de la deuda según el balance registra los activos y pasivos, distinguiendo entre corrientes, que afectarán a los flujos de efectivo en el ejercicio corriente, y activos y pasivos por impuestos diferidos, que afectarán a flujos de efectivo en periodos sucesivos. Y los gastos o ingresos también se diferencian en función de su origen corriente o diferido.

### Ejemplo

Los beneficios contables de una sociedad en 20A1 y 20A2 son de 10.000 euros. Las retenciones y pagos a cuenta del Impuesto de sociedades ascienden a 1.400 euros (20A1) y 1.500 euros (20A2). En 20A1 se registró una provisión medioambiental que no es deducible en el impuesto. Lo será cuando se produzca el gasto en 20A2. El tipo de gravamen del impuesto de sociedades es del 30%.

Se pide:

- Registro del Impuesto de beneficios según el Plan de 1990 y 2007.

### 20A1

Cálculo contable	Cálculo fiscal
Result. contable antes de impuestos . . . 10.000	Result. contable antes de impuestos . . . 10.000
+ - Diferencias permanentes . . . . . 0	+ - Diferencias permanentes . . . . . 0
Resultado contable ajustado . . . . . 10.000	+ - Diferencias temporales . . . . . + 1.000
10.000 x 30% . . . . . 3.000	Base imponible . . . . . 11.000
- Deducciones y bonificaciones . . . . . 0	11.000 x 30% . . . . . 3.300
Gasto del impuesto devengado . . . . . 3.000	- Deducciones y bonificaciones . . . . . 0
	<b>Cuota líquida</b> . . . . . 3.300
	Retenciones y pagos a cta. . . . . -1.400
	Cuota a ingresar . . . . . 1.900

**20A2**

Cálculo contable	Cálculo fiscal
Result. contable antes de impuestos . . 10.000	Result. contable antes de impuestos . . 10.000
+ - Diferencias permanentes . . . . . 0	+ - Diferencias permanentes . . . . . 0
Resultado contable ajustado . . . . . 10.000	+ - Diferenc. temporales revertidas . . - 1.000
10.000 x 30% . . . . . 3.000	Base imponible . . . . . 9.000
- Deducciones y bonificaciones . . . . . 0	9.000 x 30% . . . . . 2.700
Gasto del impuesto devengado . . . . . 3.000	- Deducciones y bonificaciones . . . . . 0
	<b>Cuota líquida</b> . . . . . 2.700
	Retenciones y pagos a cta. . . . . -1.500
	Cuota a ingresar . . . . . 1.200

Debe	Diario según el Plan de 1990	Haber
	20A1	
	a _____ 31-12 _____	
3.000	630. Impuestos benefic. a 473. H.P. retenc. y pagos cta.	1.400
300	4740. Imp. benef. anticipado 4752. H.P. acreed. imp. socied.	1.900
	( 30% de 1.000 )	
	- <i>Devengo del impuesto sobre beneficios en 20A1.</i>	
	20A2	
	a _____ 31-12 _____	
3.000	630. Impuestos de beneficios a 473. H.P. retenc. y pagos cta.	1.500
	4740. Imp. benef. anticipado	300
	4752. H.P. acreed. imp. socied.	1.200
	- <i>Devengo del impuesto sobre beneficios en 20A2.</i>	

Debe	Diario según el Plan de 2007	Haber
	20A1	
	a _____ 31-12 _____	
3.300	6300. Imp. sobre benef. cte. a 473. H.P. retenc. y pagos cta.	1.400
	( cuota líquida ) 4752. H.P. acreed. imp. socied.	1.900
	- <i>Devengo del impuesto sobre beneficios corriente de 20A1.</i>	
	a+1 _____ 31-12 _____	
300	4740. Activos dif. temp. deduc. a 6301. Impuesto diferido	300
	( 30% de 1.000 )	
	- <i>Devengo del impuesto sobre beneficios diferido en 20A1.</i>	
	20A2	
	a _____ 31-12 _____	
2.700	6300. Imp. sobre benef. cte. a 473. H.P. retenc. y pagos cta.	1.500
	( cuota líquida ) 4752. H.P. acreed. imp. socied.	1.200
	- <i>Devengo del impuesto sobre beneficios corriente de 20A2.</i>	
	a+1 _____ 31-12 _____	
300	6301. Impuesto diferido a 4740. Activos dif. temp. deduc.	300
	( 30% de 1.000 )	
	- <i>Devengo del impuesto sobre beneficios diferido en 20A2.</i>	

Los empresarios individuales sujetos al IRPF no efectuarán asientos referidos de impuesto sobre beneficios, por tanto los resultados de sus balances serán antes de impuestos y las retenciones efectuadas se llevarán a la cuenta 550. *Titular de la explotación*, que se cancelará contra la cuenta 102. *Capital* a final de período.

Cuando en las sociedades el cálculo del impuesto sobre beneficios no se realice en función de las transacciones económicas reales, sino mediante la utilización de signos, índices y módulos objetivos, no se aplicará la parte de esta norma que corresponda al impuesto diferido, sin perjuicio de que cuando estos procedimientos se apliquen sólo parcialmente en el cálculo del impuesto o en la determinación de las rentas, puedan surgir activos o pasivos por impuesto diferido.

### 6.3. Proceso de contabilización del impuesto sobre beneficios

Los asientos de registro de los activos y pasivos por el impuesto de sociedades requieren de un proceso ordenado para evitar errores:

1º) Liquidación del impuesto siguiendo este formato:

<p>Resultado contable antes de impuestos          + - Diferencias permanentes          + - Diferencias temporarias          = Base imponible previa</p> <p>- Compensaciones de pérdidas de ejercicios anteriores          = Base imponible (BI)</p> <p>BI x tipo de gravamen          - Deduciones y bonificaciones          = Cuota líquida</p> <p>- Retenciones y pagos a cuenta          = Cantidad a pagar o devolver</p>
---

2º) Dotar las cuentas siguiendo un orden:

- **Asiento del impuesto corriente:** La cuota líquida en 630; las retenciones y pagos a cuenta en 473; y si sale cantidad a pagar en 4752 y a devolver en 4709.
- **Asientos de impuestos diferidos.** Se efectuarán teniendo en cuenta las diferencias temporarias para registrar los activos y pasivos diferidos por el impuesto no corriente

A estos efectos hay que distinguir:

- **Diferencias permanentes.** Diferencias entre el resultado contable y el fiscal que no revierten en el futuro (no se registran).
- **Diferencias temporarias.** Diferencias entre el resultado contable y el fiscal que revierte en el futuro. Se registran en activos y pasivos diferidos no corrientes. Pueden surgir por los siguientes hechos:
  - a) Diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable.
  - b) Por los ingresos y gastos que se han registrado directamente en el patrimonio neto y que no tributan en el ejercicio presente, lo harán cuando se imputen a resultados, incluidas las que se originaron por variaciones de valor de los activos y pasivos, cuando difieran de las fiscales.
  - c) Por una combinación de negocios cuando el valor contable de los elementos patrimoniales y el valor atribuido a efectos fiscales son diferentes.
  - d) En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

En la **U.d. 6 sólo abordaremos las diferencias temporarias a) y d)**, dejando para la **U.d. 7** los motivos del **apartado b)**.

Las **cuentas** que recogen hechos contables del impuesto sobre beneficios se pueden agrupar:

- Activos corrientes:

4709. H.P.deudora devolución de impuestos

473. H.P., retenciones y pagos

- Pasivos corrientes:

4752. H.P. acreedora por impuesto sobre sociedades

- Activos diferidos (no corrientes):

4740. Activos por diferencias temporarias deducibles

4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio

- Gastos e ingresos que pasan a resultados:

6300. Impuesto corriente

6301. Impuesto diferido

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

- Gastos e ingresos imputables al patrimonio neto

8300. Impuesto corriente

8301. Impuesto diferido

833. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios

834. Ingresos fiscales por diferencias permanentes

835. Ingresos fiscales por deducciones y otras ventajas fiscales

836. Transferencia diferencias permanentes

837. Transferencias de deducciones y bonificaciones

Las diferencias permanentes, como se ha señalado con anterioridad, no se contabilizan, pero cuando se imputen a varios ejercicios, como ocurre con las deducciones por inversiones de inmovilizado, se registrará su efecto impositivo (**ejercicio final de la U.d. 7**).

### Primer ejemplo

Una sociedad limitada presenta unos resultados contables antes de impuestos de 60.000 euros en 20A1, entre los gastos contables resaltan:

- Una sanción administrativa por 600 euros no se considera gasto fiscal deducible.

- Se ha dotado en clientes de dudoso cobro 1.500 euros que no son gastos deducibles del impuesto de sociedades (IS) en 20A1. Los serán en 20A2.

- Un inmovilizado adquirido por 16.500 euros se amortizará contablemente en tres años. Fiscalmente tiene libertad de amortización y se amortiza en 20A1.

Las deducciones de la cuota del IS ascienden a 2.400 euros y las retenciones y pagos a cuenta del IS a 3.500 euros.

En 20A2 los resultados antes de impuestos son de 48.000 euros, deducciones de 1.700 euros y retenciones y pagos a cuenta del IS de 2.000 euros. Y en 20A3 son de 8.000 euros de pérdidas que se considera recuperables en ejercicios posteriores y las retenciones y pagos a cuenta de 3.400 euros. Sin existir diferencias permanentes o temporales, ni deducciones en los dos años.

*Nota: El tipo del IS es del 30%.*

Se pide:

- Asientos en los años señalados.

Cálculo fiscal I.S.	20A1	20A2	20A3
Resultado contable antes de impuestos . . . . .	60.000	48.000	- 8.000
+ - Diferencias permanentes . . . . .	+ 600		
+ - Diferencias temporarias (clientes dudoso cobro) .	+ 1.500	- 1500	
+ - Diferencias temporarias (amortización anticipada)	- 11.000	+ 5.500	+ 5.500
( 16.500 - 16.500 / 3 )			
= Base imponible previa . . . . .	51.100	52.000	- 2.500
- Compensaciones pérdidas de ejercicios anteriores .	-	-	-
= Base imponible (BI)	51.100	52.000	- 2.500
BI x tipo de gravamen (30% por BI) . . . . .	15.330	15.600	- 750
- Deducciones y bonificaciones . . . . .	- 2.400	- 1.700	-
= <b>Cuota líquida</b> . . . . .	12.930	13.900	-
- Retenciones y pagos a cuenta . . . . .	- 3.500	- 2.000	- 3.400
= Cantidad a pagar o devolver . . . . .	9.430	11.900	- 3.400

Debe	Diario	Haber
	20A1	
	a _____ 31-12 _____	
12.930	6300. Imp. sobre benef. cte. a 473. H.P. retenc. y pagos cta. ( cuota líquida ) 4752. H.P. acreed. imp. socied.	3.500 9.430
	- <i>Devengo del impuesto sobre beneficios corriente de 20A1.</i>	
	a+1 _____ 31-12 _____	
450	4740. Activos dif. temp. deduc. a 6301. Impuesto diferido ( 30% de 1.500 )	450
	- <i>Activo diferido por deterioro clientes dudoso cobro en 20A1.</i>	
	a+2 _____ 31-12 _____	
3.300	6301. Impuesto diferido a 479. Pasivos difer. temp. impon. ( 30% de 11.000 )	3.300
	- <i>Pasivo diferido por amortización anticipada de inmovilizado 20A1.</i>	
	20A2	
	a _____ 31-12 _____	
13.900	6300. Imp. sobre benef. cte. a 473. H.P. retenc. y pagos cta. ( cuota líquida ) 4752. H.P. acreed. imp. socied.	2.000 11.900
	- <i>Devengo del impuesto sobre beneficios corriente de 20A2.</i>	
	a+1 _____ 31-12 _____	
450	6301. Impuesto diferido a 4740. Activos dif. temp. deduc. ( 30% de 1.500 )	450
	- <i>Activo en reversión por clientes de dudoso cobro.</i>	
	a+2 _____ 31-12 _____	
1.650	479. Pas. difer. temp. impon. a 6301. Impuesto diferido ( 30% de 5.500 )	1.650
	- <i>Pasivo en reversión por amortiz. anticipada de inmovilizado.</i>	
	20A3	
	a _____ 31-12 _____	
3.400	4709. H.P. deud. dev. imp. a 473. H.P. retenc. y pagos cta. - <i>Impuesto sobre beneficios negativo, devol. retenciones de 20A3.</i>	3.400

D e b e	D i a r i o (c o n t i n u a c i ó n)	H a b e r
750	20A3 a+1 _____ 31-12 _____ 4745. Créd. perd. comp. ej.ant. a 6301. Impuesto diferido ( 30% de 2.500 ) - <i>Devengo de imp. sobre benef. base imponible negativa.</i>	750
1.650	a+2 _____ 31-12 _____ 479. Pas. difer. temp. impon. a 6301. Impuesto diferido ( 30% de 5.500 ) - <i>Pasivo en reversión por amortiz. anticipada de inmovilizado.</i>	1.650

### Segundo ejemplo

Una sociedad presenta unos resultados antes de impuestos de 80.000 euros en 20A1. Las deducciones de la cuota ascienden a 4.800 euros y las retenciones y pagos a cuenta a 5.900 euros.. Entre los hechos contables resaltan:

- 1.200 euros de gastos del ejercicio que no se consideran gastos fiscales.

- Pérdidas de ejercicios anteriores de 20.000 euros.
- Un "leasing" sobre una máquina con un valor actual de 32.000 euros, amortizable en ocho años que se pagan 8.658 euros durante cuatro años y una opción de compra de 7.799 euros, según se recoge en el cuadro siguiente.

*Nota: El tipo del IS es del 30%.*

Se pide:

- Asientos del IS en 20A1.

Máquina y "leasing"	20A1	20A2	20A3	20A4	20A5	20A6	20A7	20A8
681. Am. maquinaria . . .	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000
662. Intereses deudas . .	3.519	2.954	2.327	1.631				
Total gastos contables .	7.519	6.954	6.327	5.631	4.000	4.000	4.000	4.000
Gtos. fiscales (cuotas) .	8.658	8.658	8.658	8.658				
Opción de compra . . . . .				7.799				
Diferencias temporales .	-1139	-1704	-2331	-10826	+4000	+4000	+4000	+4000

Cálculo fiscal I.S.	20A1
Resultado contable antes de impuestos . . . . .	80.000
+ - Diferencias permanentes . . . . .	+ 1.200
+ - Diferencias temporarias ("leasing") . . . . .	- 1.139
= Base imponible previa . . . . .	80.061
- Compensaciones pérdidas de ejercicios anteriores .	- 20.000
= Base imponible (BI)	60.061
BI x tipo de gravamen (30% por BI) . . . . .	18.018,3
- Deducciones y bonificaciones . . . . .	- 4.800
= <b>Cuota líquida</b> . . . . .	13.218,3
- Retenciones y pagos a cuenta . . . . .	- 5.900
= Cantidad a pagar o devolver . . . . .	7.318,3

Debe	Diario	Haber
	20A1	
	a _____ 31-12 _____	
13.218.3	6300. Imp. sobre benef. cte. a 473. H.P. retenc. y pagos cta. ( cuota líquida ) 4752. H.P. acreed. imp. socied.	5.900 7.318.3
	- <i>Devengo del impuesto sobre beneficios corriente de 20A1.</i>	
	a+1 _____ 31-12 _____	
6.000	6301. Impuesto diferido a 4745. Créd. perd. comp. ej.ant ( 30% de 20.000 )	6.000
	- <i>Activo revertido de pérdidas de ejercicios anteriores.</i>	
	a+2 _____ 31-12 _____	
341.7	6301. Impuesto diferido a 479. Pasivos difer. temp. impon. ( 30% de 1.139 )	341.7
	- <i>Pasivo diferido por "leasing" sobre maquinaria.</i>	

### Comentario

El pasivo en 479 se dotará durante tres años más, según el cuadro anterior, y del quinto al octavo año se cancelará (revertirá el pasivo).

### Tercer ejemplo

Una sociedad presenta este cálculo del IS:

Cálculo fiscal I.S.	20A1
Resultado contable antes de impuestos . . . . .	45.000
+ - Diferencias permanentes . . . . .	+ 2.800
+ Diferencias temporarias positivas originarias . . .	+ 4.700
- Diferencias temporarias negativas originarias . .	- 800
- Diferencias temporarias positivas en reversión . .	- 2.000
+ Diferencias temporarias negativas en reversión .	+ 900
= Base imponible previa . . . . .	50.600
- Compensaciones pérdidas de ejercicios anteriores	-
= Base imponible (BI)	50.600
BI x tipo de gravamen (30% por BI) . . . . .	15.180
- Deducciones y bonificaciones . . . . .	- 2.950
= <b>Cuota líquida</b> . . . . .	12.230
- Retenciones y pagos a cuenta . . . . .	- 4.640
= Cantidad a pagar o devolver . . . . .	7.590

En 20A2 cambia el tipo de gravamen del IS del 30% al 25%. De los 2.000 euros de diferencia revertida aun quedan 4.000 euros más y de los 900 euros revertidos quedan todavía 1.200 eu-

ros por revertir en períodos posteriores.

Se pide:

- Asientos en 20A1 y ajustes de 20A2.



Debe	Diario	Haber
	20A1	
	a _____ 31-12 _____	
12.230	6300. Imp. sobre benef. cte. a 473. H.P. retenc. y pagos cta. ( cuota líquida ) 4752. H.P. acreed. imp. socied.	4.640 7.590
	- <i>Devengo del impuesto sobre beneficios corriente de 20A1.</i>	
	a+1 _____ 31-12 _____	
1.410	4740. Activos dif. temp. deduc. a 6301. Impuesto diferido ( 30% de 4.700 )	1.410
	- <i>Activos diferidos por diferencias temporarias positivas en 20A1.</i>	
	a+2 _____ 31-12 _____	
240	6301. Impuesto diferido a 479. Pasivos difer. temp. impon. ( 30% de 800 )	240
	- <i>Pasivos diferidos por diferencias temporarias negativas en 20A1.</i>	
	a+3 _____ 31-12 _____	
600	6301. Impuesto diferido a 4740. Activos dif. temp. deduc. ( 30% de 2.000 )	600
	- <i>Reversión de activos diferidos de otros ejercicios.</i>	
	a+4 _____ 31-12 _____	
270	479. Pasiv. difer. temp. imp. a 6301. Impuesto diferido ( 30% de 900 )	270
	- <i>Reversión de pasivos diferidos de otros ejercicios.</i>	
	20A2	
	a _____ 31-12 _____	
235	633. Ajustes negat. imp. direct. a 4740. Activos dif. temp. deduc. ( 5% de 4.700 )	235
	- <i>Ajustes activos diferidos diferencias temporarias positivas en 20A1.</i>	
	a+1 _____ 31-12 _____	
40	479. Pasivos difer. temp. imp. a 638. Ajustes positivos imp. dir. ( 5% de 800 )	40
	- <i>Ajustes pasivos diferidos diferencias temporarias negativas 20A1.</i>	
	a+2 _____ 31-12 _____	
200	633. Ajustes negat. imp. direct. a 4740. Activos dif. temp. deduc. ( 5% de 4.000 )	200
	- <i>Ajustes reversión de activos diferidos para posteriores ejercicios.</i>	
	a+3 _____ 31-12 _____	
60	479. Pasivos difer. temp. imp. a 638. Ajustes positivos imp. dir. ( 5% de 1.200 )	60
	- <i>Ajustes reversión de pasivos diferidos para posteriores ejercicios.</i>	

**Comentario**

Con estos ajustes los saldos de los activos y pasivos se regularizan al nuevo tipo del 25%.

Cuando se efectúe el impuesto sobre beneficios en 20A2 los nuevos activos y pasivos de impuestos se dotarán al 25%.

## 6.4. Implicaciones contables de la prorrata del IVA

Las empresas que efectúen actividades exentas de tributar por IVA (asistencia a personas físicas por médicos o sanitarios, hospitalización y asistencia sanitaria, seguro y reaseguro, educación, arrendamientos de viviendas, segunda y ulteriores transmisiones de viviendas, etc.) no podrán deducirse el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios.

En el supuesto de que una empresa realice actividades sujetas y exentas de IVA, la Ley plantea una prorrata para calcular el IVA deducible por las actividades sujetas.

La Ley del IVA regula dos clases de prorrata:

### 1. Prorrata general

Aplicable al IVA soportado en las adquisiciones de bienes corrientes, servicios y de inversión utilizados en la realización de operaciones exentas y sujetas a IVA.

El porcentaje de deducción provisional, en el primer año de aplicación, se determinará en función del que proponga el sujeto pasivo a la Administración, salvo que ésta fijase uno diferente en función del tipo de actividad.

Si existieran actividades de años anteriores con operaciones sujetas y exentas, donde se hubiera aplicado la prorrata general, éste será el porcentaje de deducción provisional hasta que se conozca el definitivo del año de referencia.

En la última declaración-liquidación del IVA se regularizará la prorrata definitiva en función del porcentaje que resulte de aplicar el cociente:

$$\frac{\text{Importe operaciones con derecho a deducción}}{\text{Importe total de operaciones}} \times 100$$

Si resultan decimales se añadirá una unidad más al porcentaje.

Entre las operaciones que **no se incluirán** en el numerador o denominador se destacan:

- Las entregas y exportaciones de bienes de inversión.
- El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual.
- Las derivadas de operaciones no sujetas al IVA.

### 2. Prorrata especial

Los sujetos pasivos que realicen actividades exentas y sujetas podrán optar a un régimen especial de prorrata:

- Mediante solicitud a Hacienda.
- Y obligatoriamente, cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la prorrata general exceda en un 20% del que resultaría de la regla de prorrata especial.

El régimen especial consiste:

- En deducir el total de los IVAs soportados en las compras de bienes y servicios, exclusivamente empleados en actividades sujetas a IVA.
- No deducir los IVAs soportados de los bienes y servicios vinculados exclusivamente con actividades exentas.
- Y para los IVAs soportados en las adquisiciones de bienes y servicios, utilizados indistintamente para operaciones sujetas y exentas, se aplicará las normas de la prorrata general.

El Plan destina estas cuentas para los resultados de las regularizaciones de IVAs soportados:

- 634 Ajustes negativos en la imposición indirecta
- 6341 Ajustes negativos en IVA de circulante
- 6342 Ajustes negativos en IVA de inversiones
  
- 639 Ajustes positivos en la imposición indirecta
- 6391 Ajustes positivos en IVA de circulante
- 6392 Ajustes positivos en IVA de inversiones

a IVA, con las siguientes compras de bienes y servicios en 20A2:

Adquisiciones de bienes de circulante afectos exclusivamente a la actividad de productos higiénicos por 25.000 euros más IVA.

Servicios de circulante afectos indistintamente a ambas actividades por 20.000 euros más IVA.

Compra de mobiliario afecto exclusivamente a servicios médicos por 10.000 euros más IVA.

Compra de ordenador afecto indistintamente a ambas actividades por 3.000 euros más IVA.

La prorrata definitiva de 20A1 fue del 40 %. En 20A2 las ventas netas de productos higiénicos ascienden a 40.000 euros y las de servicios médicos a 75.000 euros.

*Nota: El IVA se estima en el 16 %*

Se pide:

- Asientos de 20A2 con las dos prorratas.

**Ejemplo**

Una sociedad se dedica a servicios médicos exentos y venta de productos higiénicos sujetos

**Prorrata general**

D e b e	D i a r i o	H a b e r
	20A2	
27.400	a 60. Compras ( 25.000 + (25.000 x 16% x 60 %) )	
1.600	472. H.P. IVA soportado ( 25.000 x 16 % x 40 % )      a      40. Proveedores - <i>Compras de bienes de circulante.</i>	29.000
21.920	b 62. Servicios exteriores ( 20.000 + (20.000 x 16 % x 60 %) )	
1.280	472. H.P., IVA soportado ( 20.000 x 16% x 40 % )      a      41. Acreedores varios - <i>Servicios de circulante.</i>	23.200
10.960	c 216. Mobiliario ( 10.000 + (10.000 x 16% x 60%) )	
640	472. H.P., IVA soportado ( 10.000 x 16 % x 40 % )      a      523. Proveed. inmovilizado c/pl. - <i>Compra de bien de inversión.</i>	11.600

D e b e	D i a r i o (continuación prorrata general)	H a b e r
	20A2	
3.288	d 217. Equipos procesos información ( 3000 + (3.000 x 16 % x 60 % ) )	
192	472. H.P., IVA soportado ( 3.000 x 16 % x 40 % )	
	a 523. Proveed. inmovilizado c/pl.	3.480
	- <i>Compra de bien de inversión.</i>	
	z 31-12	
360	6341. Ajustes negativos IVA circulante	
	a 472. H.P. IVA soportado	360
	40.000	
	_____ x 100 = 34,7 = 35 %	
	40.000 + 75.000	
	IVA deducible. Operaciones circulante	
	Prorrata provisional - Prorrata definitiva	
	(25.000 + 20.000) x 0,16 x 0,4 = 2.880	
	45.000 x 0,16 x 0,35 = 2.520	
	Diferencia negativa 360	
	- <i>Ajustes de prorrata provisional y definitiva.</i>	
	z+1 31-12	
104	6342. Ajustes negativos IVA inversiones	
	a 472. H.P. IVA soportado	104
	IVA deducible. Operaciones inversión	
	Prorrata provisional - Prorrata definitiva	
	(10.000 + 3.000) x 0,16 x 0,4 = 832	
	13.000 x 0,16 x 0,35 = 728	
	Diferencia negativa 104	
	- <i>Ajustes de prorrata provisional y definitiva.</i>	

### Prorrata especial

D e b e	D i a r i o	H a b e r
	20A2	
25.000	a 60. Compras	
4.000	472. H.P. IVA soportado ( 25.000 x 16 % )	
	a 40. Proveedores	29.000
	- <i>Compras bienes circulante con uso exclusivo activ. sujetas a IVA.</i>	
	b	
21.920	62. Servicios exteriores	
1.280	472. H.P., IVA soportado ( 20.000 x 16% x 40 % )	
	a 41. Acreedores varios	23.200
	- <i>Serv. circul. con uso indistinto en activ. sujetas y exentas de IVA..</i>	

Debe	D i a r i o (continuación prorrata especial)	Haber
	20A2	
11.600	c 216. Mobiliario ( 10.000 + 10.000 x 16 % )      a      523. Proveed. inmovilizado c/pl. - <i>Compra de bien de inversión para actividades exentas.</i>	11.600
3.288 192	d 217. Equipos procesos información 472. H.P., IVA soportado ( 3.000 x 16 % x 40 % )      a      523. Proveed. inmovilizado c/pl. - <i>Compra bien de inversión con uso indistinto activ. exenta y sujeta.</i>	3.480
160	z 6341. Ajustes negativos IVA circulante a      472. H.P. IVA soportado  IVA deducible. Operaciones circulante  Prorrata provisional - Prorrata definitiva $20.000 \times 0,16 \times 0,4 = 1.280$ $20.000 \times 0,16 \times 0,35 = 1.120$ <hr style="width: 10%; margin-left: auto; margin-right: 0;"/> Diferencia negativa      160  - <i>Ajustes prorrata provisional y definitiva.</i>	160
24	z+1 6342. Ajustes negativos IVA inversiones a      472. H.P. IVA soportado  IVA deducible. Operaciones inversión  Prorrata provisional - Prorrata definitiva $3.000 \times 0,16 \times 0,4 = 192$ $3.000 \times 0,16 \times 0,35 = 168$ <hr style="width: 10%; margin-left: auto; margin-right: 0;"/> Diferencia negativa      24  - <i>Ajustes prorrata provisional y definitiva.</i>	24

**Comentario**

Diferencia prorrata general y especial:

Total IVA deducible prorrata general:  
 $2.520 + 728 = 3.248$  euros

Total IVA deducible prorrata especial:  
 $4.000 + 1.120 + 168 = 5.288$  euros

El montante total del IVA deducible en prorrata general no sólo no es superior en un 20 % al de la prorrata especial, sino que es inferior, siendo más interesante en este caso para la empresa la prorrata especial. Pero, para ser aceptada por Hacienda, se debe solicitar previamente.

### 6.4.1. Regularización del IVA de bienes de inversión

Las cuotas deducibles de IVA por la adquisición de bienes de inversión deberán regularizarse durante los **cuatro años naturales siguientes** a aquel en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

Si se trata de **terrenos o edificaciones**, la regularización se efectuará **en los nueve años siguientes** al de su adquisición o puesta en funcionamiento.

**Las regularizaciones sólo se aplicarán cuando**, entre el porcentaje de deducción definitiva del primer año de adquisición o puesta en funcionamiento y los siguientes **exista una diferencia superior a diez puntos**.

Asimismo, se aplicará la regularización a los sujetos pasivos que hubiesen realizado, durante el año de adquisición de los bienes de inversión, exclusivamente operaciones sujetas o exclusivamente operaciones exentas y, posteriormente, durante los años de regularización se modificase la situación dando origen a prorrata.

Este será el proceso de regularización:

- 1º Conocido el porcentaje de deducción definitiva del primer año de adquisición, ésta será la referencia para calcular las diferencias superiores a diez puntos del resto de años.
- 2º La diferencia positiva o negativa se dividirá por cinco o, tratándose de terrenos o edificaciones, por diez, y el cociente será la cuantía del ingreso o de la deducción complementaria a efectuar.
- 3º Los ajustes se efectuarán en la última liquidación del IVA del año que se trate.

#### Ejemplo

Una sociedad industrial adquiere en 20A2 una máquina para su inmovilizado por 70.000 euros más IVA, siendo los porcentajes de prorrata para cada uno de los años: 20A1 el 32%; 20A2 el 36%; 20A3 el 30%; 20A4 el 50%; 20A5 el 46%; 20A6 el 24 %; 20A7 el 22 %.

*Nota: El IVA se estima en el 16%.*

Se pide:

- Asientos en cada uno de los años.

D e b e	D i a r i o	H a b e r
	20A2	
77.616	a _____	
3.584	213. Maquinaria	
	472. H.P. IVA soportado	
	( 70.000 x 16% x 32% )	
	a 523. Proveed. inmovilizado c/pl.	81.200
	-Adquisición de bien de inversión.	
	z _____ 31-12 _____	
448	472. H.P. IVA soportado	
	Prorrata provisional:	
	70.000 x 16% x 32% = 3.584	
	Prorrata definitiva:	
	70.000 x 16% x 36% = 4.032	
	Diferencia positiva 448	
	- Ajuste del IVA deducible a final de 20A2.	448

**20A3**

% de prorrata año de adquisición 20A2 . 36 %

No se efectúa ningún asiento de regularización del IVA deducible de la inversión en maquinaria, pues:

% de prorrata año de referencia 20A3 . 30 %

**Diferencia inferior a 10 puntos** . . . . . 6 %

D e b e	D i a r i o	H a b e r
313.6	<p style="text-align: center;">20A4</p> <p>z _____ 31-12 _____</p> <p>472. H.P. IVA soportado a 6392. Ajustes positivos IVA inver.</p> <p>Prorrata 20A2:  <math>70.000 \times 16\% \times 36\% = 4.032</math></p> <p>Prorrata 20A4:  <math>70.000 \times 16\% \times 50\% = 5.600</math></p> <p style="text-align: right;">Diferencia positiva 1.568</p> <p>1.568 / 5 = 313,6 euros</p> <p>- <i>Ajuste del IVA deducible a final de 20A4.</i></p>	313.6

**20A5**

% de prorrata año de adquisición 20A2 . 36 %

No se efectúa ningún asiento de regularización del IVA deducible:

% de prorrata año de referencia 20A5 . 46 %

**Diferencia igual a 10 puntos** . . . . . 10 %

D e b e	D i a r i o	H a b e r
268.8	<p style="text-align: center;">20A6</p> <p>z _____ 31-12 _____</p> <p>6342. Ajustes negativos en IVA de inversión a 472. H.P. IVA soportado</p> <p>Prorrata 20A2:  <math>70.000 \times 16\% \times 36\% = 4.032</math></p> <p>Prorrata 20A6:  <math>70.000 \times 16\% \times 24\% = 2.688</math></p> <p style="text-align: right;">Diferencia negativa 1.344</p> <p>1.344 / 5 = 268,8</p> <p>- <i>Ajuste del IVA deducible a final de 20A6.</i></p>	268.8

**20A7**

En este año ya no procede regularizar el bien de inversión objeto de estudio por haber pasado los cuatro años siguientes a su adquisición. Si se hubiera tratado de terrenos o edificaciones, el período de regularización abarcaría los nueve años siguientes al de adquisición.

**6.4.2. Enajenación de bienes de inversión en el período de regularización**

Si en el período de regularización de un bien de

inversión se vende o enajena, se efectuará una **regularización única** por el tiempo del período que quede por transcurrir.

Éstas son las reglas:

- 1ª Si la entrega está sujeta a IVA, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en operaciones con derecho a deducción, durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes pendientes de regularización.
- 2ª El límite de deducción se establece en el IVA repercutido del bien de inversión enajenado.
- 3ª Si la entrega resultara exenta de IVA, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en operaciones que no dieron origen a deducción de IVA, durante todo el año en que se realizó la entrega y en los restantes pendientes de regularización.

**Ejemplo**

Una empresa vende el 1 de julio de 20A4 una

nave industrial en segunda transmisión por 75.000 euros más IVA a cobrar en dos meses, siendo su precio de adquisición de 45.000 euros ( 40 % valor del terreno) adquirida en 20A0, la amortización acumulada de la construcción hasta el 1-1-20A4 es de 6.750 euros. Anualmente se amortiza en un 5 % de su adquisición.

En el año de adquisición la prorrata definitiva aplicable fue del 80 %, se estaban efectuando regularizaciones que debían durar hasta los nueve años siguientes a la adquisición.

Vamos a suponer dos casos:

- 1º. La venta se efectúa a un empresario con derecho a deducción del IVA soportado, optándose por aplicar IVA a la enajenación.
- 2º. Se vende a un empresario que no tiene derecho a la deducción total del IVA soportado en la adquisición, estando exenta de IVA la transmisión (estará sujeta al Imp. de Transmisiones Patrimoniales).

**Nota:** El IVA se estima en un 16 %.

Se pide:

- Asientos de los dos casos en 20A4.

**Caso 1 (venta con IVA)**

De be	D i a r i o	H a b e r
	20A4	
	a _____ 1-7 _____	
675	6811. Dotac.amort. construcciones ( 1/2 x 5% x (0,6% x 45.000 ) a	2811. Am. acum. construcciones 675
	- Dotación hasta el momento de la venta.	
	a+1 _____ 1-7 _____	
87.000	543. Cred. c/pl. enaj. inmov. a	210. Terrenos 18.000
	( 75.000 + 16 % de 75.000 )	( 40 % de 45.000 )
7.425	2811. Amortiz. acum. construc. ( 6.750 + 675 )	211. Construcciones 27.000
		( 60 % de 45.000 )
		<b>477. H.P. IVA repercutido</b> 12.000
		( 16% de 75.000 )
		771. Benef. proc. inmovilizado 37.425
	- Venta de nave industrial con opción de IVA.	



Debe	Diario (caso 1 venta con IVA continuación)	Haber																																
864	<div style="text-align: center;">20A4</div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; padding: 2px 0;"> <span>a+2</span> <span>1-7</span> </div> <p style="margin: 5px 0;">472. H.P. IVA soportado      a      6392. Ajustes positivos IVA inver.</p> <p style="margin: 5px 0;">Años de regularización = 20A0 + 9 = 20A9</p> <div style="text-align: center; margin: 5px 0;"> <span style="margin-right: 20px;">c</span> <span>v</span> </div> <table style="margin: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border: 1px solid black; width: 20px;">A0</td> <td style="border: 1px solid black; width: 20px;">A1</td> <td style="border: 1px solid black; width: 20px;">A2</td> <td style="border: 1px solid black; width: 20px;">A3</td> <td style="border: 1px solid black; width: 20px;">A4</td> <td style="border: 1px solid black; width: 20px;">A5</td> <td style="border: 1px solid black; width: 20px;">A6</td> <td style="border: 1px solid black; width: 20px;">A7</td> <td style="border: 1px solid black; width: 20px;">A8</td> <td style="border: 1px solid black; width: 20px;">A9</td> </tr> <tr> <td colspan="6" style="border-top: 1px solid black;"></td> <td colspan="4"></td> </tr> <tr> <td colspan="10" style="text-align: center; padding-top: 5px;">6 años</td> </tr> </table> <p style="margin: 5px 0; font-size: small;">c = año de compra de la nave;    v= año de venta de la nave.</p> <p style="margin: 5px 0; font-size: small;">IVA deducible año adquisición: 45.000 x 16 % x 80 % =    5.760</p> <p style="margin: 5px 0; font-size: small;">Calculo de IVA total: 45.000 x 16 % x 100% =    7.200</p> <div style="margin: 5px 0;"> <table style="margin: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: right; padding-right: 10px;">Diferencia positiva</td> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 3px double black;">1.440</td> </tr> </table> </div> <p style="margin: 5px 0; font-size: small;">1.440 / 10 x 6 = <b>864</b> ≤ 12.000 <i>- Regularización de IVA por venta bien invers.</i></p>	A0	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9											6 años										Diferencia positiva	1.440	864
A0	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9																									
6 años																																		
Diferencia positiva	1.440																																	

**Caso 2 (venta exenta de IVA)**

Debe	Diario	Haber									
675	<div style="text-align: center;">20A4</div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; padding: 2px 0;"> <span>a</span> <span>1-7</span> </div> <p style="margin: 5px 0;">6811. Dotac.amort. construcciones      a      2811. Am. acum. construcciones</p> <p style="margin: 5px 0;"><i>- Dotación hasta el momento de la venta.</i></p>	675									
75.000	<div style="display: flex; justify-content: space-between; border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; padding: 2px 0;"> <span>a+1</span> <span>1-7</span> </div> <p style="margin: 5px 0;">543. Cred. c/pl. enaj. inmovilizado ( 75.000 )</p>										
7.425	<p style="margin: 5px 0;">2811. Amortiz. acumul. construcciones</p> <table style="margin: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: right; padding-right: 10px;">a</td> <td style="padding-right: 10px;">210. Terrenos</td> <td style="text-align: right;">18.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td>211. Construcciones</td> <td style="text-align: right;">27.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td>771. Beneficios proc. inmovil.</td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">37.425</td> </tr> </table> <p style="margin: 5px 0;"><i>- Venta de nave industrial con opción de IVA.</i></p>	a	210. Terrenos	18.000		211. Construcciones	27.000		771. Beneficios proc. inmovil.	37.425	18.000 27.000 37.425
a	210. Terrenos	18.000									
	211. Construcciones	27.000									
	771. Beneficios proc. inmovil.	37.425									
3.456	<div style="display: flex; justify-content: space-between; border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; padding: 2px 0;"> <span>a+2</span> <span>1-7</span> </div> <p style="margin: 5px 0;">6342. Diferencia negativa IVA de inversiones      a      472. H.P. IVA soportado</p> <p style="margin: 5px 0;">IVA deducible año adquisición: 45.000 x 16 % x 80 % =    5.760</p> <p style="margin: 5px 0;">Calculo de IVA : 45.000 x 16 % x 0% =        0</p> <div style="margin: 5px 0;"> <table style="margin: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: right; padding-right: 10px;">Diferencia negativa</td> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 3px double black;">5.760</td> </tr> </table> </div> <p style="margin: 5px 0; font-size: small;">5.760 / 10 x 6 = <b>3.456 euros</b> <i>- Regular. de IVA venta bien invers. exento.</i></p>	Diferencia negativa	5.760	3.456							
Diferencia negativa	5.760										

## 6.5. Implicaciones contables del IVA en autoconsumo

El artículo 9 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido regula los casos de autoconsumo a tributar:

- a) La transferencia en los empresarios individuales de bienes corporales de su patrimonio empresarial a su patrimonio personal o consumo particular. Si los bienes son de circulante se valorarán al coste de compra o producción y, si son de inversión, por el valor neto contable (deducido amortización en su caso).
- b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.
- c) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional. Destacamos entre los sectores diferenciados:
  1. Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos. Los regímenes de deducción se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, que resulten aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difieren en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal (actividad de mayor facturación).
  2. Las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificados de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.
- d) La afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados por los empresarios en el

ejercicio de su actividad y que pasan a ser utilizados como bienes de inversión.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación en los supuestos en que al sujeto pasivo tuviera derecho a deducir íntegramente las cuotas del IVA que hubiera soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza a los afectados en autoconsumo como bienes de inversión.

No se entenderá atribuido el derecho a deducir íntegramente los IVAs soportados, si con posterioridad a su puesta en funcionamiento, los bienes de inversión afectados en autoconsumo y durante el período de regularización de deducciones, se destinan a actividades que no originen derecho de deducción o tenga que aplicarse la regla de prorata general.

### Primer ejemplo

Un empresario individual se dedica a fabricar mármol que coloca en obras y viviendas, realizando las siguientes operaciones en el año 20A5:

- a) Un ordenador adquirido por 2.000 euros y amortizado en un 40 % se traslada a principios de año al domicilio particular del empresario para su uso privado.
- b) Para una vivienda nueva que ha adquirido coloca mármol fabricado por su empresa con un coste de 3.000 euros.
- c) Entrega a clientes un obsequio de mármol, fabricado por la empresa con un distintivo publicitario de la empresa y con un precio de coste de 150 euros/unidad. Operación sujeta a IVA pero no deducible.
- d) Regala a otro empresario, familiar suyo, un mobiliario con un precio de adquisición de 4.000 euros y amortizado hasta la fecha de entrega en un 30 % del precio de adquisición.
- e) En este año se han hecho trabajos de colocar mármol en la fachada de la empresa mejorando su estado actual, valorando los trabajos realizados en: 12.000 euros de

materias primas utilizadas más IVA, 2.400 euros de trabajos de otras empresas más IVA y 10.000 euros de gastos de personal con deudas por retenciones de I.R.P.F. de 1.500 euros y de Seguridad Social de

3.000 euros, pagados todos por s/cta.cte. bancaria.

**Nota:** El IVA se estima en un 16 %.

Se pide:

- Asientos correspondientes.

D e b e	D i a r i o	H a b e r
	20A5	
	a	
1.392	550. Titular explotación	
800	2817. Amort. acumulada equipos inform. ( 40 % de 2.000 )	
	a	
	217. Equipos informáticos	2.000
	477. H.P. IVA repercutido ( 16 % de (2.000 - 800) )	192
	<i>- Traslado al patrimonio personal de la empresa individual.</i>	
	b	
3.480	550. Titular explotación	
	a	
	701. Ventas de mármol	3.000
	477. H.P. IVA repercutido ( 16% de 3.000 )	480
	<i>- Mármol utilizado para uso particular.</i>	
	c	
1.740	627. Publicidad, propagando y rel. públicas	
	a	
	701. Ventas de mármol	1.500
	477. H.P. IVA repercutido ( 16 % de 1.500 )	240
	<i>- Regalos efectuados a clientes.</i>	
	d	
3.248	671. Perdidas procedentes inmov. material	
1.200	2816. Amort. acumul. mobiliario ( 30% de 4.000 )	
	a	
	216. Mobiliario	4.000
	477. H.P. IVA repercutido ( 16% (4.000 - 1.200) )	448
	<i>- Entrega gratuita a otra empresa de mobiliario.</i>	
	e	
12.000	601. Compras de materias primas	
2.400	607. Trabajos realizados por otras empresas	
10.000	64. Gastos de personal	
2.304	472. H.P. IVA soportado ( 16 % de (12.000 + 2.400) )	
	a	
	572. Bancos, c/c	22.204
	4751. H.P.retenc. y pagos cta.	1.500
	476. Org. Seg. Soc. acreed.	3.000
	<i>- Gastos realizados en fachada empresa.</i>	
	e'	
24.400	211. Construcciones	
	a	
	731. Trab. real. inmov. material ( No se imputa IVA por ser deducible por el total del IVA devengado, en el caso que se hubiera adquirido a terceros )	24.400
	<i>- Mejora de la fachada de la empresa con medios propios.</i>	

### Segundo ejemplo

Una empresa individual de enseñanza (exenta de IVA) y venta de ordenadores (sujeta a IVA), con una prorrata del 40 % en 20A3, realiza las siguientes operaciones en 20A4:

- a) Se traslada a estas actividades un mobiliario valorado por un valor neto contable de 8.000 euros (precio adquisición menos amortización) de otra actividad diferenciada que tiene la empresa de venta de material de oficina (sujeta a IVA).

- b) Uno de los ordenadores que vende con un coste de 700 euros lo traslada a otra actividad diferenciada de venta de revistas sujeta a recargo de equivalencia para la gestión del negocio.
- c) La empresa ha investigado en un nuevo programa de gestión con unos gastos por servicios de investigación de otras empresas de 5.000 euros más IVA que paga en efectivo. Los resultados del programa son positivos, se inscriben en el Registro Público correspondiente y decide activarlos.

Se pide:

- Asientos correspondientes.

Debe	Diario		Haber
	20A4		
768	a	a	
	216. Mobiliario	477. H.P. IVA repercutido	1.280
	( 60% del 16% de 8.000 )	( 16 % de 8.000 )	
512	472. H.P. IVA soportado		
	( 40% del 16% de 8.000 )		
	( Se imputa IVA por existir una diferencia superior a 50 puntos porcentuales entre las actividades diferenciadas: $100 - 40 = 60\%$ )		
	<i>- Traslado de mobiliario a actividad diferenciada.</i>		
112	b	a	
	600. Compras ordenadores	477. H.P. IVA repercutido	112
		( 16% de 700 )	
	<i>- Traslado de ordenador a venta de revistas.</i>		
812	b+1	a	
	217. Equipos proceso información	734. Incorporación al activo	812
	( 700 + 112 )	de bienes circulante	
	( Cta. 734 abierta para contemplar el cambio )		
	<i>- Existencia de ordenador pasado a inmovilizado</i>		
5.480	c		
	620. Gastos investigación y desarrollo		
	( 5.000 + 60% del 16% de 5.000 )		
320	472. H.P. IVA soportado		
	( 40% del 16% de 5.000 )	a 570. Caja	5.800
	<i>- Trabajos de otra empresa en el programa.</i>		
6.006.08	c'	a	
	206. Aplicac. informáticas	730. Trab. real. inm. intangible	5.480
	( 5.480 + 60% del 16% de 5.480 )	477. H.P. IVA reperc.	876.8
350.72	472. H.P. IVA soportado	( 16% de 5.480 )	
	( 40% del 16% de 5.480 ) <b>(Si procede IVA por no ser deducible el 100%)</b>		
	<i>- Traslado a inmov. intangible de programa informático</i>		

## Ejercicios

1º) Una sociedad limitada presenta unos resultados contables antes de impuestos de 20.000 euros en 20A2, entre los hechos contables resaltan:

- Unos gastos por 2.000 euros que no son fiscalmente deducibles.
- Un deterioro de clientes de dudoso cobro por 4.000 euros no se considera deducible, pero sí al año siguiente.
- No se considera ingreso fiscal 2.700 euros de parte del abono en 771 de la venta de un inmovilizado por corrección de inflación.
- Un elemento de inmovilizado de 7.500 euros está sujeto a libertad de amortización. Se amortiza contablemente en tres años de forma constante. Se adquirió el 1 de febrero de este año. Valor residual nulo.

Por inversiones tiene una deducción de la cuota de 1.000 euros. Las retenciones y pagos a cta. del IS son de 1.500 euros.

En 20A3 los resultados contables antes de impuestos son de 27.500 euros con unas retenciones y pagos a cta. de 2.100 euros; en 20A4 de - 8.000 euros (pérdidas) con retenciones y pagos a cta. de 600 euros; y en 20A5 con 30.000 euros y retenciones de 2.900 euros. Sin que existan diferencias ni deducciones.

*Nota: El tipo del I.S. es del 30 %.*

Se pide:

- Asientos en los años señalados.

2º) Una sociedad contrató en 20A1 un "leasing" de una máquina para su producción:

- El precio de la maquinaria fue de 100.000 euros que coincide con el valor actual del "leasing".
- El "leasing" se paga en tres letras iguales de 40.000 euros cada año que es el gasto fiscal reconocido.
- El total de intereses es de 20.000 euros: 9.000 euros en 20A1, 7.000 euros en 20A2 y 4.000 euros en 20A3.

- La amortización de la maquinaria es constante en cinco años. Valor residual nulo.

Los beneficios en los cinco años que dura la vida de la máquina se consideran en 50.000 euros cada año, con unas retenciones y pagos a cta., para cada uno de los cinco años, de 12.000 euros. No se existen más diferencias ni deducciones de la cuota del IS.

*Nota: El tipo del I.S. es del 30 %.*

Se pide:

- Asientos del I.S. de los cinco años de la diferencia temporal por el gasto fiscal y contable del "leasing".

3º) Una sociedad anónima laboral presenta unos resultados contables antes de impuestos de 18.000 euros en 20A0, entre los hechos contables resaltan:

- Un deterioro de un crédito a un empleado por 750 euros que no se considera gasto deducible.
- Unas diferencias negativas (más gastos deducibles) de 800 euros para 20A0 y de 500 euros para 20A1 por un contrato de arrendamiento financiero. Se compensarán por partes iguales en 20A2 y 20A3.
- Un inmovilizado material por 10.000 euros se amortiza contablemente en cuatro años. Fiscalmente se admite su amortización total, siendo éste su primer año.

En 20A0 tiene una deducción de la cuota de 1.200 euros. Las retenciones y pagos a cta. del IS han sido de 1.700 euros.

En 20A1 los resultados contables antes de impuestos son de 12.000 euros con unas retenciones de 1.250 euros; en 20A2 de 10.000 euros con retenciones de 1.100 euros; y en 20A3 unas pérdidas de 3.000 euros recuperables en años sucesivos, con unas retenciones de 900 euros. Sin que existan diferencias ni deducciones de la cuota en estos años.

*Nota: El tipo del I.S. es del 30 %.*

Se pide:

- Asientos de los años señalados.

4º) Una sociedad presenta unos resultados contables en 20A4 antes de impuestos de -21.000 euros (pérdidas). Las retenciones a cta. del IS han sido de 840 euros. Resaltando los siguientes hechos:

- Unos gastos de 1.800 euros que no son deducibles del I.S.
- Una provisión medioambiental de 2.600 euros que no se admite fiscalmente, debiéndose esperar al siguiente año para deducirla cuando se efectúe el gasto.
- Existen unas diferencias negativas (más gastos fiscalmente deducibles) de 1.700 euros para 20A3 y de 1.500 euros para 20A4 por un contrato de arrendamiento financiero. Se compensarán por partes iguales en 20A5 y 20A6.

En 20A5 el resultado antes de impuestos es de 10.100 euros. Las retenciones y pagos a cta. ascienden a 400 euros.

En 20A6 el resultado antes de impuestos es de 20.700 euros. Las retenciones y pagos a cta. son de 740 euros, existen deducciones de la cuota de 1.100 euros.

*Nota: El tipo del I.S. es del 30 %.*

Se pide:

- Asientos de los años señalados.

5º) Una sociedad anónima presenta unos resultados contables antes de impuestos de 85.000 euros en 20A2. En la liquidación del Impuesto de Sociedades se observan las siguientes diferencias:

- Unos gastos no deducibles de 1.500 euros que incrementan los resultados fiscales.
- Por diferencias de amortización de un mobiliario existen 800 euros que no son deducibles. Revertirán en 20A3.
- Por la venta de un inmovilizado material en 20A1 se obtuvieron 3.600 euros de beneficios. Al reinvertirse los activos se difirió su imputación como ingresos fiscales en cuatro años que es lo que dura la amortización del inmovilizado adquirido; comenzó en 20A1.

- Un deterioro de clientes de dudoso cobro de 2.800 euros no fue deducible en 20A1, lo es en 20A2.

Y una deducción de la cuota de 2.430 euros, siendo las retenciones y pagos a cta. de 4.860 euros.

*Nota: El tipo impositivo es del 30 %.*

Se pide:

- Asientos de estas operaciones en 20A2.

6º) Una sociedad anónima actualmente tiene beneficios, pero todavía tiene pendientes de compensar pérdidas de ejercicios anteriores. Una inspección de Hacienda efectúa en 20A5 las siguientes revisiones de las pérdidas:

- a) Unas pérdidas de 20A3 de 16.000 euros, pendientes de compensar, la inspección las aumenta a 20.000 euros. El crédito está contabilizado en 47450.
- b) Otras pérdidas pendientes de compensar de 20A4 por 4.000 euros, la inspección las disminuye a 3.500 euros. El crédito está contabilizado en 47451.

*Nota: El tipo impositivo es del 30 %.*

Se pide:

- Asientos de los ajustes anteriores.

7º) Una sociedad limitada tiene pérdidas en 20A0 de 25.000 euros, esperándose que desaparezcan en el próximo ejercicio. Sin embargo, en 20A1 vuelven a producirse pérdidas. Al existir dudas sobre su compensación futura, se cancela el crédito por pérdidas del ejercicio anterior y no se registran las de 20A1.

*Nota: El tipo impositivo es del 30 %.*

Se pide:

- Asiento correspondiente.

8º) Una sociedad presenta el siguiente cálculo del Impuesto de Sociedades:

Cálculo fiscal I.S.	20A8
Res. cont. antes impuestos . . .	26.000
Diferencias permanentes . . . .	- 1.100
Dif. temp. posit. originarias . . .	+ 2.500
Dif. temp. posit. en reversión . .	- 900
Dif. temp. negat. en reversión . .	+ 1.300
Base imponible previa . . . . .	27.800
Comp. pérdidas ej. anteriores	- 8.000
Base imponible (BI)	19.800
BI x tipo gravamen (30%) . . . .	5.940
Deducciones y bonificaciones	- 1.320
<b>Cuota líquida</b> . . . . .	4.620
Retenciones y pagos a cuenta	- 2.100
Cantidad a pagar o devolver . .	2.520

En 20A9 cambia el tipo de gravamen del IS del 30% al 24%. Las diferencias de años anteriores **pendientes de revertir** a 31-12-20A8 son las siguientes:

Conceptos	euros
Diferencia temporal positiva . . .	900
Diferencia temporal negativa . . .	1.000
Pérdidas ejercicios anteriores . . .	5.000

Se pide:

- Asientos en 20A8 y ajustes de 20A9.
- 9º) Una sociedad realiza actividades de servicios de enseñanza exentos y venta de ordenadores sujetos a IVA, con estas compras de bienes y servicios en 20A3:
- Compra de bienes de circulante afectos exclusivamente a la actividad de enseñanza por 5.000 euros más IVA.
  - Adquisiciones de bienes de circulante afectos exclusivamente a la actividad de ordenadores por 6.500 euros más IVA.
  - Servicios de circulante afectos indistintamente a ambas actividades por 26.000 euros más IVA.
  - Compra de camión afecto exclusivamente a ventas de ordenadores por 18.000 euros más IVA.

- Compra de mobiliario afecto indistintamente a ambas actividades por 5.000 euros más IVA.

La prorrata definitiva aplicada en 20A2 fue del 38 %. Al final de 20A3 las ventas netas de ordenadores ascienden a 200.000 euros y las de servicios de enseñanza a 260.000 euros.

*Nota: El IVA se estima en el 16 %.*

Se pide:

- Asientos en 20A3 aplicando la prorrata general y especial.

- 10º) Una sociedad adquiere en 20A1 un camión para su inmovilizado por 30.000 euros más IVA, siendo los porcentajes de prorrata para cada uno de los años: 20A0 el 52%; 20A1 el 30%; 20A2 el 40%; 20A3 el 42%; 20A4 el 45% ; 20A5 el 18 %; 20A6 el 19 %.

*Nota: El IVA se estima en el 16%.*

Se pide:

- Asientos correspondientes a cada uno de los años.

- 11º) Una empresa vende el 1 de marzo de 20A5 una máquina del inmovilizado por 6.600 euros más IVA a cobrar en dos meses, siendo su precio de adquisición de 18.000 euros adquirido en 1 de enero de 20A3. Anualmente se amortiza en un 5 % de su precio de adquisición.

En el año de adquisición la prorrata definitiva aplicable fue del 40 %, se estaban efectuando regularizaciones que debían durar hasta los cuatro años siguientes.

Supongamos dos casos:

1. La venta se efectúa a un empresario con derecho a deducción del IVA soportado, optándose por aplicar IVA a la enajenación.
2. Se vende a un empresario situado en Canarias estando exenta de IVA la transmisión.

*Nota: El IVA se estima en un 16 %.*

Se pide:

- Asientos correspondientes a los dos casos en 20A5.

12º) Un empresario individual fabricante de calzado realiza las siguientes operaciones en 20A4:

- a) Un mobiliario adquirido por 3.600 euros y amortizado en un 50 % se traslada a principios de año al domicilio particular del empresario para uso particular.
- b) Para consumo de sus familiares retira calzado por un coste de producción de 540 euros.
- c) Entrega a sus 40 empleados un par de zapatos, fabricado por la empresa, con un distintivo publicitario de la empresa, con un precio de coste de 12 euros/par. Operación sujeta a IVA y no deducible.
- d) Se han realizado trabajos para mejorar los sistemas de producción del calzado con los siguientes costes: 15.000 euros de gastos de personal con deudas por retenciones de I.R.P.F. de 2.700 euros y de Seguridad Social de 3.400 euros, trabajos realizados por otras empresas por valor de 7.200 euros más IVA pagados todos por s/cta.cte. bancaria. Costes que decide activar al dar excelentes resultados e inscribirse en el registro público correspondiente.

*Nota: El IVA se estima en un 16 %.*

Se pide:

- Asientos correspondientes.

13ª) Una sociedad dedicada al alquiler de viviendas (exenta de IVA) y la venta mayorista de material de construcción (sujeta a IVA), con una prorrata definitiva del último año del 46 %, realiza las siguientes operaciones en 20A3:

- a) Se traslada a las actividades anteriores un camión valorado por un valor neto contable de 15.000 euros (precio adquisición menos amortización) de otra actividad diferenciada que tiene la empresa de transporte de mercancías (sujeta a IVA).
- b) En este año se han hecho trabajos para la construcción de un almacén, valorando los trabajos en: 8.000 euros de material de construcción utilizado más IVA, 11.200 euros de trabajos de otras empresas más IVA y 8.600 euros de gastos de personal con deudas por retenciones de I.R.P.F. de 2.400 euros y de Seguridad Social de 2.600 euros, pagados todos por s/cta.cte. bancaria.

*Nota: El IVA se estima en un 16 %.*

Se pide:

- Asientos correspondientes.