



Cierre Contable y Fiscal **I. SOCIEDADES**

(II) La contabilización del Impuesto sobre Sociedades

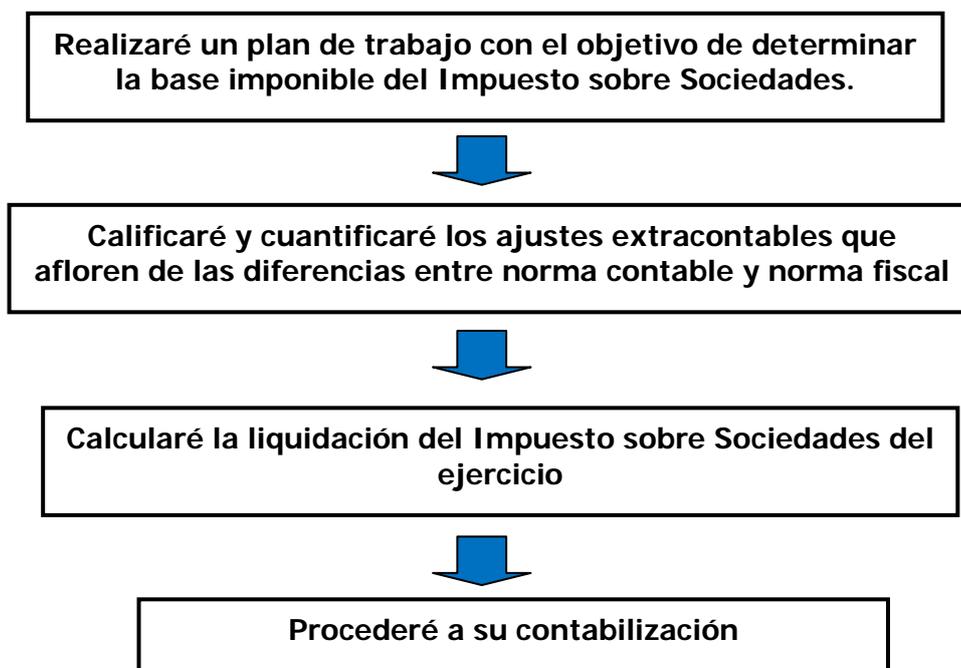
Luis Alfonso Rojí Chandro

(Febrero 2012)

Partiendo de un material de trabajo básico, que procede de la propia información contable de la entidad:

- ✓ Cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- ✓ Balance de Situación.
- ✓ Balance de Sumas y Saldos, a cierre del ejercicio.
- ✓ Justificantes de las transacciones contables realizadas.
- ✓ Información relevante sobre hechos con importancia material, acaecidos en el ejercicio.
- ✓ Referencias contables de ejercicios anteriores.

Y de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, vigente al inicio del ejercicio cuyo cierre voy a examinar....



Los apartados que a continuación se desarrollan, pretenden soportar la base teórica suficiente para obtener el resultado deseado: proceder a contabilizar el gasto por Impuesto sobre Sociedades al cierre del ejercicio contable.

Esperamos que sean de utilidad y ayuden a mejorar nuestros conocimientos.

Luis Alfonso Rojí Chandro

Socio-Director de Impuestos y Asesoría Fiscal
(Febrero 2012)

1. El resultado contable como punto de partida en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Con el objetivo de gravar el importe de la renta en el período impositivo, el Impuesto sobre Sociedades toma como punto de partida el resultado contable de la entidad, reflejado en su cuenta de pérdidas y ganancias, pero sin asumirlo en su totalidad, corrigiendo o "filtrando" el mismo a través de los preceptos establecidos para la determinación de la base imponible en el TRLIS.

Contabilidad y fiscalidad siguen caminos diferentes, ateniéndose cada materia sus propias normas y principios.

El resultado contable se determina atendiendo a los principios y normas contables, resultando de los ingresos y gastos del ejercicio. La normativa contable está desarrollada principalmente en:

- ✓ Código de comercio
- ✓ Ley de Sociedades de capital
- ✓ Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- ✓ Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)

La normativa fiscal relativa al Impuesto sobre Sociedades se contiene en dos normas fundamentales:

- El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo.
- El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), Real Decreto 1777/2004 de 30 de julio.

Las diferencias entre norma y principio contable y norma y principio fiscal, derivadas de su propia regulación, implica que existan diferencias entre resultado contable y base imponible fiscal, por lo que corrigiendo el resultado contable, con los oportunos ajustes extracontables, se llegará a la cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

2. La ecuación básica que define la base imponible.

$$\text{BASE}_{\text{IMPONIBLE}} = \text{RESULTADO}_{\text{CONTABLE}} \pm \text{AJUSTES EXTRACONTABLES-} <\text{BI Negativas}>$$

3. Los ajustes extracontables.

Los ajustes extracontables proceden de las diferencias entre norma contable y norma fiscal relativas a la valoración, calificación e imputación de determinados ingresos y gastos, o partidas de activo y pasivo.

Modulan en consecuencia el resultado contable a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, incrementando el resultado contable (+ ajustes positivos), o reduciéndolo (- ajustes negativos).

Estos ajustes, con independencia de su signo, pueden obedecer a diferencias que vamos a denominar temporarias o permanentes.

4. Las diferencias permanentes y las diferencias temporarias (temporales).

Los ajustes extracontables que realizamos en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pueden obedecer a diferencias que calificaremos de temporales/ temporarias o permanentes.

Diferencias permanentes: aquellos ajuste positivos o negativos realizados en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que solo afectan al ejercicio en curso, sin desplegar sus efectos en ejercicios posteriores.

Diferencias temporales: aquellos ajustes positivos o negativos realizados en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que afectan al ejercicio en curso, pero también podrán afectar a ejercicios fiscales futuros.

Obedecen a un principio básico: todo ajuste por diferencia temporal revertirá en el futuro con un ajuste de signo contrario, bien en un ejercicio o en varios, de forma que su sumatorio final total sea cero.

Este hecho implica que en cada ejercicio en curso a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, deba prestar atención a las reversiones de ajustes extracontables calificados como diferencias temporales, que se realizaron en ejercicios fiscales anteriores.

5. Efectos contables de las diferencias temporarias.

Existen dos tipos de diferencias temporarias:

- **Diferencias temporarias deducibles**: son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan. En definitiva, se trata de ajustes de signo positivo en la liquidación del IS, que implicarán ajustes de signo contrario (negativo) en los ejercicios siguientes.

Estas diferencias se relacionan con la cuenta *Activos por diferencias temporarias deducibles* (4740) que se cargará generalmente con abono a la cuenta *Impuesto Diferido* (6301).

_____	X	_____
Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)		
		a
		Impuesto diferido (6301)
_____	X	_____

Cuando estas diferencias reviertan, realizándose ajustes negativos en el Impuesto sobre Sociedades, se irá dando de baja la cuenta Activos por diferencias temporarias deducible (4740), de tal forma que una vez finalizado el proceso de ajustes presentará un saldo igual a cero. Su registro contable será del siguiente tipo:

_____	X	_____
Impuesto diferido (6301)		
	a	Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)
_____	X	_____

El importe por el que se contabiliza la cuenta Activos por diferencias temporarias deducible (4740), corresponde a la cuantía del ajuste realizado en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, multiplicado por el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades.

- **Diferencias temporarias imponibles:** son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan. En definitiva, constituyen ajustes del IS, que originalmente presentan signo negativo y, en ejercicios siguientes, revierten con signo positivo.

Estas diferencias se relacionan con la cuenta *Pasivos por diferencias temporarias imponibles* (479) que se abonará generalmente con cargo a la cuenta *Impuesto diferido* (6301).

_____	X	_____
Impuesto diferido (6301)		
	a	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)
_____	X	_____

Cuando estas diferencias reviertan con signo positivo, se irá dando de baja la cuenta *Pasivos por diferencias temporarias imponibles* (479) de tal forma que una vez finalizado el proceso de ajustes presentará un saldo igual a cero. Su registro contable será del siguiente tipo:

_____	X	_____
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)		
	a	Impuesto diferido (6301)
_____	X	_____

6. La estructura básica del Impuesto sobre Sociedades.

Obedece al siguiente esquema:

RESULTADO CONTABLE (Saldo de la cuenta de P y G)
± Ajustes extracontables por diferencias permanentes (DP) por diferencias temporales (DT)
RESULTADO FISCAL DEL EJERCICIO
- Compensación de BI (-) de ejercicios anteriores
BASE IMPONIBLE
x tipo de gravamen
CUOTA INTEGRAL
(-) Bonificaciones (-) Deducción por doble imposición
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA
(-) Deducciones por inversiones para incentivar actividades
CUOTA LIQUIDA
(-) Retenciones soportadas (-) Pagos fraccionados realizados
CUOTA DIFERENCIAL A INGRESAR / DEVOLVER

7. La contabilización del impuesto corriente y del impuesto diferido.

La normativa contable, con excepción de ciertas particularidades aplicables a microempresas, establece la obligación de contabilizar el gasto por impuesto corriente y el impuesto diferido.

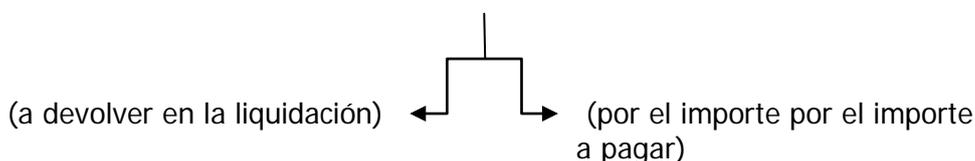
Impuesto corriente:

El gasto por Impuesto sobre Sociedades se identifica con la CUOTA LÍQUIDA obtenida en la liquidación del IS.

Su registro contable será del siguiente tipo:

<i>Gasto por I. Sociedades (6301)</i>	a	<i>HP. Deudora por retenciones y pagos fraccionados (473)</i>
---------------------------------------	---	---

(cuadrando la diferencia)



(4709) *H.P. Deudora por devolución*

H.P. Acreedora por I. Sociedades e impuestos (4752)

Impuesto diferido:

Cuando existan diferencias temporarias derivadas de diferencias temporales, bases imponibles negativas, o deducciones pendientes de aplicar, se generarán en el futuro:

- (4740) Activos por diferencias temporarias deducibles: pagaré menos IS en el futuro (ajustes positivos por diferencias temporales)
- (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles: pagaré más IS en el futuro (ajustes negativos por diferencias temporales)

Contabilizaré:

_____	X	_____
Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)		
	a	Impuesto diferido (6301)
_____	X	_____
Impuesto diferido (6301)		
	a	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)
_____	X	_____

8. Las bases imponibles negativas y su contabilización.

La legislación fiscal permite la compensación de bases imponibles negativas del Impuesto sobre Sociedades, con bases imponibles positivas en los ejercicios posteriores a aquel en que se originaron. Por tanto, el hecho de que una empresa obtenga una base imponible negativa supone que cuando la compense pagará menos impuestos; por ello, en el momento en el que surja la base negativa, puede reconocer el correspondiente activo por impuesto diferido.

Este tipo de créditos fiscales se contabiliza mediante la cuenta Crédito por pérdidas a compensar el ejercicio (4745), cuyo movimiento es el siguiente:

Cuando se genera el derecho:

_____	x	_____
Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (4745)		
	a	Impuesto diferido (6301)
_____	x	_____

Cuando se compensan las bases imponibles negativas:

_____	x	_____
Impuesto diferido (6301)		
	a	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (4745)
_____	x	_____

El importe del activo fiscal será la base imponible negativa del ejercicio por el tipo de gravamen aplicable. De igual forma operará el crédito compensado al aplicar la base imponible negativa en un ejercicio posterior.

En ocasiones, puede ocurrir que, en virtud del principio de prudencia, solo se reconozcan activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos. En estos casos, se reconocerán este tipo de créditos en el ejercicio en que se produzca la aplicación de la base imponible negativa. Su registro contable será del siguiente tipo:

_____	x	_____
Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (4745)		
	a	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)
_____	x	_____

9. El método de trabajo.

A través de una secuencia simplificada, puede resumirse en los siguientes pasos:

→ Partimos del **RESULTADO CONTABLE** (en la cuenta de Pérdidas y Ganancias) ❶

→ Analizamos los ingresos y gastos contables de acuerdo ❷
con las **LIMITACIONES FISCALES**

- ✓ Determinar ajustes ❸
- ✓ Calificar ajustes $\left\{ \begin{array}{l} \text{DP } ❹ \\ \text{DT} \end{array} \right.$
- ✓ Cuantificar ajustes ❺
- ✓ Diferencias por ajustes en periodos impositivos anteriores ❻

→ Verificamos la existencia de **BI NEGATIVA** de ejercicios anteriores, para proceder a su compensación. ❼

→ Estudiamos las posibles **DEDUCCIONES DE LA CUOTA**, de acuerdo a la normativa de cada periodo impositivo. ❸

- Controlamos las **RETENCIONES Y PAGOS FRACCIONADOS** realizados en el ejercicio. ❾

10. Puesta en práctica: ejemplo.

La empresa SIGMA, S.L., presenta la siguiente información a efectos del cálculo y contabilización del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011.

- Resultado contable antes de impuesto 2.410.000€ (beneficio)
- Ajustes extracontables
- Por diferencias permanentes +90.000€ (por gtos. no deducibles)
- Por diferencias temporales -300.000€ (por aplicación de libertad amortizac.)
- Bases imponible negativas <-200.000€> del ejercicio 2008
- Deducciones por inversiones 50.000€, por incentivos fiscales
- Retenciones soportadas 2.000€, por isos. financieros
- Pagos fraccionados realizados
 - 65.000 (Abril 2011)
 - 85.000 (Octubre 2011)
 - 85.000 (Diciembre 2011)
- Tipo de gravamen aplicable 30%

Liquidar el Impuesto sobre Sociedades 2011 y proceder a su contabilización.

RESULTADO CONTABLE.....	2.410.000
(+) AJUSTES EXTRACONTABLES POSITIVOS.....	+90.000 (DP)
(-) AJUSTES EXTRACONTABLES NEGATIVOS.....	-300.000 (DT)
BASE IMPONIBLE PREVIA.....	2.200.000
(-) COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS.....	< 200.000 >
BASE IMPONIBLE.....	2.000.000
(X) TIPO DE GRAVAMEN.....	30%
CUOTA ÍNTEGRA.....	600.000
(-) DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN.....	50.000
CUOTA LÍQUIDA.....	550.000
(-) RETENCIONES.....	-2.000
(-) PAGOS FRACCIONADOS.....	- 235.000*
CUOTA DEL EJERCICIO POSITIVA A INGRESAR.....	313.000

*Pagos fraccionados: 65.000 + 85.000 + 85.000 = 235.000

Para contabilizar el gasto por Impuesto sobre Sociedades, hay que tener en cuenta que se debe distinguir el impuesto corriente y el impuesto diferido.

- 1) El impuesto corriente, nace de la cuota líquida.

550.000	Gasto por Impuesto sobre sociedades (630)	a	HP Deudora por retenciones y pagos fraccionados (47) *	237.000
			HP Acreedora por Imp. Sobre Sociedades**	313.000

* $2.000 + 235.000 = 237.000$

**diferencia entre cuota líquida y el sumatorio de retenciones y pagos

- 2) El impuesto diferido, nace de la diferencia temporaria (DT). En este caso tengo el importe de -300.000, tiene signo negativo por lo que en un futuro revertirá con signo positivo y ello quiere decir que tendré que pagar más, es decir, dará lugar a un pasivo fiscal que se contabiliza de la siguiente manera:

90.000	Impuesto diferido (631)	a	Pasivo por DT imponibles (479)	90.000*
--------	-------------------------	---	--------------------------------	---------

* $300.000 \times 0,30 = 90.000 \rightarrow \text{BI} \times \text{Tipo}$

- 3) Por compensación de <BI Negativas>

En el ejercicio en que se generó la base imponible negativa (2008), se procedió a contabilizar un activo fiscal de la forma:

60.000	(4745) Crédito por pérdidas a compensar	a	Impuesto diferido (6301)	60.000
	($200.000 \times 30\% = 60.000$)			

En el ejercicio 2011, se compensa la totalidad de la base imponible pendiente, por lo que se contabilizará:

60.000	(6301) Impuesto diferido	a	Crédito por pérdidas a compensar (4745)	60.000
--------	--------------------------	---	---	--------

(Base imponible compensada x tipo de gravamen)