

CURSO BÁSICO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: INTRODUCCIÓN-CONCEPTOS CONTABLES-ESTRUCTURA.

**Dolores Dizy Menéndez
(Universidad Autónoma de Madrid)**

**Luis Alfonso Rojí Chandro
(Universidad Autónoma de Madrid)**

(Diciembre 2013)

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo introducir al lector en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades de una forma dinámica y novedosa: **respondiendo cuestiones teóricas relacionadas con los conceptos básicos y la estructura del tributo.**

Conocer y trabajar con este impuesto implica necesariamente desenvolverse con cierta soltura en el ámbito de los conceptos contables que afectan al mismo, razón por la que dedicamos este primer trabajo a facilitar el conocimiento de estos preceptos, de forma sencilla, aplicando los mismos en la práctica.

Pretendemos que el lector avance en sus conocimientos, adoptando la forma de curso básico, con autoevaluación, bajo la pretensión de ir completando su contenido con entregas adicionales que desarrollen otros elementos importantes de la estructura del impuesto (base imponible, tipos de gravamen, deducciones...), adaptando su contenido a la estructura actual y a las posibles reformas que sin duda se producirán en su normativa.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

INTRODUCCIÓN AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

(A) REPASO DE CONCEPTOS CONTABLES/ESTRUCTURA BÁSICA

Todavía hoy la investigación teórica hacendística discute sobre la conveniencia o no de la existencia de un Impuesto sobre Sociedades en el contexto de un sistema impositivo global, al existir razones que aconsejan su existencia enfrentadas a las perturbaciones que su existencia produce. Nosotros partimos de un hecho irrefutable, el Impuesto sobre Sociedades, existe en la mayoría de los sistemas fiscales modernos, por lo que debemos preguntarnos ¿qué renta grava?, y como se aproxima a la misma, ¿cómo la cuantifica?.

Para llegar a la renta gravable el Impuesto sobre Sociedades hace uso de la contabilidad y los estados financieros de las sociedades mercantiles, toma como punto de partida el resultado contable del ejercicio (Pérdidas y Ganancias), pero no lo acepta de forma total, establece diferencias. La normativa del Impuesto sobre Sociedades parte del resultado contable pero no asume en su totalidad sus principios y normas de valoración, por lo que para llegar a la renta objeto de gravamen el resultado contable debe ser ajustado en la cuantía de esas diferencias.

Conocer el origen de las mismas y el funcionamiento contable de los ajustes, su calificación en diferencias temporarias o permanentes y su contabilización en el cierre del ejercicio contable y de devengo del Impuesto sobre Sociedades, es el objetivo de esta introducción, al ser el contenido y las referencias en la contabilidad algo imperativo en el conocimiento y manejo de la estructura del impuesto.

1. Indique varias razones que justifiquen la existencia de un Impuesto sobre Sociedades dentro de la estructura de un Sistema Fiscal.

- a) Separación entre la **sociedad y los socios titulares del capital de esta**. Con independencia del gravamen sobre la renta de los socios, debe existir un gravamen, autónomo e independiente sobre la sociedad y más específicamente sobre el beneficio generado por su actividad económica. De este modo se cumple con el mandato constitucional contenido en el art. 31.

- b) Impuesto de Sociedades como un **mecanismo de retención de las rentas de capital de los accionistas**, que permite que la imposición sobre los beneficios no distribuidos de la sociedad no se posponga al momento de reparto de dividendos o enajenación de las acciones o participaciones de los socios.
- c) Impuesto de Sociedades como un **instrumento de control** de la renta de las sociedades.
- d) El Impuesto de Sociedades como un **mecanismo de redistribución de la renta**, garante de una mayor equidad en el seno de la sociedad. Partimos para ello de que los accionistas se encuentran en los niveles medios y superiores de la escala de rentas.
- e) Impuesto de Sociedades como instrumento de **asignación de los costes sociales** generados en el seno de la sociedad. Se pretende que sirva de instrumento para penalizar a aquellas empresas que generen dichos costes.
- f) Impuesto necesario para garantizar que los **socios no residentes** en España **contribuyan al sostenimiento del gasto público** destinado a financiar los servicios públicos. Recordemos en este sentido la importancia de la globalización e internacionalización de la economía que fomenta la transmisión de capitales e internacionalización de sociedades.
- g) El Impuesto de Sociedades como un **instrumento de política económica** y medio de control y regulación social.
- h) Su **función recaudadora**. Su objetivo es obtener ingresos significativos, que sirvan para aumentar la capacidad recaudatoria del sistema impositivo español.

2. En qué aspectos la existencia de un Impuesto sobre Sociedades puede penalizar la eficiencia económica.

La existencia de un Impuesto sobre Sociedades penaliza la eficiencia económica en los siguientes aspectos:

- Distorsionando la inversión empresarial.
- Influye en la estructura financiera de la sociedad.
- Incentiva a retener los beneficios/reservas en la sociedad para así evitar su tributación cuando se reparten o distribuyen.
- Difiere el gravamen a los accionistas (si no se reparten dividendos no se paga el tributo).
- Incide sobre la forma legal de la organización empresarial, al tener tipos impositivos diferentes al IRPF.

3. 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.

4. La ecuación básica que define la base imponible.

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

5. 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.

6. 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 ajustes 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, se deba prestar atención a las reversiones de ajustes extracontables calificados como diferencias temporales, que se realizaron en ejercicios fiscales anteriores.

7. 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 deducibles (4740), de tal forma que una vez finalizado el proceso de ajustes presentará un saldo igual a cero. El registro contable de este proceso de reversión se haría del siguiente modo:

| | | |
|--|---|--|
| | 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 | |

8. La estructura básica del Impuesto sobre Sociedades.

Obedece al siguiente esquema:

| | |
|--|--|
| RESULTADO CONTABLE | |
| <hr/> | |
| (+) Ajustes | Extracontables positivos |
| (-) Ajustes | Extracontables negativos |
| <hr/> | |
| BASE IMPONIBLE PREVIA | |
| <hr/> | |
| (-) Compensación de bases imponibles negativas | |
| <hr/> | |
| BASE IMPONIBLE | |
| <hr/> | |
| (X) Tipo Gravamen | |
| <hr/> | |
| CUOTA ÍNTEGRA | |
| <hr/> | |
| (-) Deducciones por doble imposición | |
| (-) Bonificaciones | |
| <hr/> | |
| CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA | |
| <hr/> | |
| (-) Deducciones de la cuota (inversiones e incentivos) | |
| <hr/> | |
| CUOTA LIQUIDA | |
| <hr/> | |
| (-) Retenciones e ingresos a cuenta | |
| (-) Pagos fraccionados | |
| <hr/> | |
| CUOTA DEL EJERCICIO | { (+) A ingresar (-) A devolver o compensar |

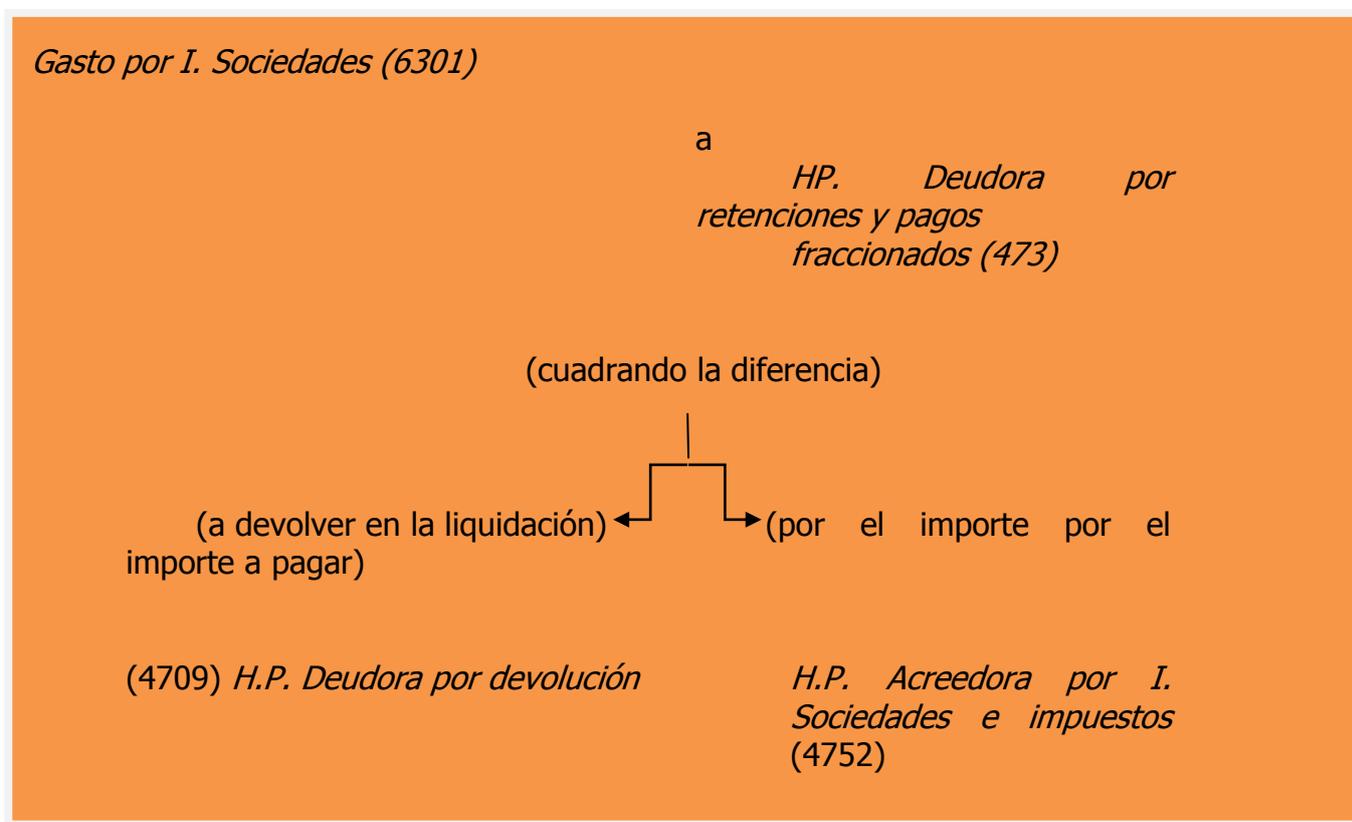
9. La contabilización del impuesto corriente y del impuesto diferido.

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:



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 temporarias)
- (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles: pagaré más IS en el futuro (ajustes negativos por diferencias temporarias)

Contabilizaré:

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

10. 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, se 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 | _____ |

11. El método de trabajo.

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



12. 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 2013.

- 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 imponibles negativas <-200.000€> del ejercicio 2008
- Deducciones por inversiones 50.000€, por incentivos fiscales
- Retenciones soportadas 2.000€, por Ingresos Financieros
- Pagos fraccionados realizados
 - 65.000 (Abril 2013)
 - 85.000 (Octubre 2013)
 - 85.000 (Diciembre 2013)
- Tipo de gravamen aplicable 30%

Liquidar el Impuesto sobre Sociedades 2013 y proceder a su contabilización.

Resultado Contable → 2.410.000

(+) Ajustes Extracontables positivos DP → + 90.000

(-) Ajustes Extracontables negativos DT → -300.000

BASE IMPONIBLE PREVIA → 2.200.000

(-) Compensación de bases imponibles negativas → -200.000

BASE IMPONIBLE → 2.000.000

(X) Tipo Gravamen (30%)

CUOTA ÍNTEGRA → 600.000

(-) Deducciones por incentivos → -50.000

CUOTA LIQUIDA → 550.000

(-) Retenciones → -2.000

(-) Pagos fraccionados → -(65.000+85.000+ 85.000)= -235.000

CUOTA DEL EJERCICIO = 313.000 (+) A ingresar

*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.

| | | |
|---------|---|--|
| _____ | X | _____ |
| 550.000 | | (6300) Impuesto corriente |
| | a | |
| | | (473)HP. Deudora por retenciones y pagos fraccionados 237.000 |
| | | (4752) HP acreedora por Impuesto sobre sociedades 313.000 |
| _____ | X | _____ |

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:

| | | |
|--------|---|--|
| _____ | X | _____ |
| 90.000 | | Impuesto diferido (631) |
| | a | |
| | | (479) Pasivo por DT imposables 90.000 (300.000 x 30%) |
| _____ | X | _____ |

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:

| | | |
|--------|---|--|
| _____ | X | _____ |
| 60.000 | | (4745) Crédito por pérdidas a compensar |
| | a | |
| | | Impuesto diferido (6301) 60.000 (200.000x30%) |
| _____ | X | _____ |

En el ejercicio 2013, se compensa la totalidad de la base imponible pendiente, por lo que se contabilizará:

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

● **AUTOEVALUACIÓN**

- Por qué existe el I. Sociedades y cómo se integra con el IRPF.
- Cuál es la ecuación básica para determinar la base imponible en el I. Sociedades.
- Qué es un ajuste extracontable.
- Qué tipo de ajustes extracontables existen.
- En qué se diferencia una diferencia permanente de una diferencia temporal.
- Proponga 5 ejemplos de diferencias temporales.
- Proponga 5 ejemplos de diferencias permanentes.

● **PREGUNTAS PROPUESTAS**

- ¿La normativa contable, en España, está determinada y desarrollada en....?
- ¿Cómo se integran normativa contable y normativa fiscal en el Impuesto sobre Sociedades?
- ¿Tiene prevalencia la norma fiscal sobre la norma contable o viceversa?

● **EJERCICIOS PROPUESTOS**

Es básico y fundamental saber calcular el gasto contable por el I. Sociedades y cuantificar el resultado de la declaración fiscal, procediendo a contabilizar los mismos. El ejercicio tipo a dominar sería el siguiente:

Ejercicio 1

- La empresa PSA, presenta para 2013 los siguientes datos:

| | |
|-------------------------------|--|
| Resultado antes de Impuestos | 1.000.000 € (beneficio) |
| Bases imponibles negativas | (-200.000€) del ejercicio 2009 |
| Deducción por inversiones | 80.000 € (por inversiones medioambientales) |
| Retenciones soportadas | 3.000 € (de los intereses de c/corriente) |
| Pagos fraccionados realizados | { 45.000 € (Abril) 75.000 € (Octubre) 75.000 € (Diciembre) |
| Ajustes extracontables: | + 48.000 € por Diferencias Permanentes - 150.000 € por Diferencias Temporales |
| Tipo de gravamen: | 30% |

Determinar el gasto contable del I. Sociedades, el resultado de la declaración fiscal y proceder a su contabilización. (Impuesto corriente e Impuesto diferido).

Ejercicio 2

- La sociedad Descanso, S.L. presenta los siguientes datos al cierre del ejercicio económico:
 - Bases Imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar 38.000€.
 - Resultado del ejercicio (beneficio): 72.000€.
 - Excesos de amortizaciones respecto de los gastos fiscalmente admitidos: 8.000€.
 - Gastos no deducibles fiscalmente (liberalidades): 12.000€.
 - Libertad de amortización que aplica al ejercicio: 36.000€.
 - Deducciones por inversiones según normativa fiscal: 1.200€.
 - Retenciones y pagos fraccionados ingresados: 900€.

Liquidar y contabilizar el Impuesto sobre Sociedades.

Ejercicio 3

- La empresa PRISMA, S.L., presenta la siguiente información a efectos del cálculo y contabilización del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2013:
 - Resultado contable antes de impuesto (beneficio): 3.500.000€
 - Ajustes extracontables:
 - ✓ Diferencias permanentes positivas por gastos no deducibles: 90.000€.
 - ✓ Diferencias temporarias negativas por aplicación de libertad de amortización: 300.000€.
 - Bases imponibles negativas del ejercicio 2009: 200.000€.
 - Deducciones por incentivos fiscales a la inversión: 50.000€.
 - Retenciones soportadas por ingresos financieros: 2.000€.
 - Pagos fraccionados realizados: 65.000 en abril de 2013, 85.000 en octubre de 2013 y 85.000 en diciembre de 2013.
 - Tipo de gravamen aplicable: 30%.

Liquidar el Impuesto sobre Sociedades 2013 y proceder a su contabilización.