

Aspectos Contables del Impuesto sobre Sociedades

Seminario preparado por:

Adolfo T. Dochado Soto
Economista-Auditor
Censor Jurado de Cuentas
Consultor de organización

Tel.: 934 195 281
E-mail: atdochado@reaf.economistas.org

Introducción

Para abordar el análisis de los aspectos contables del Impuesto sobre Sociedades debemos tener en cuenta lo que establece el artículo 10 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades:

Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible.

1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

2. La base imponible se determinará por el régimen de estimación directa y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

3. En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Así pues, a efectos tributarios, el resultado contable debe corregirse aplicando los preceptos legales que corresponda para llegar a determinar la base imponible del impuesto. Es decir que, evidentemente, existen diferencias entre los criterios contables y los tributarios.

Veamos a continuación los conceptos básicos que se evidencian al comparar la normativa contable y la tributaria:

Diferencias temporales (Dt): aquellas que se ponen de manifiesto en un ejercicio y se compensan en uno o varios ejercicios siguientes.

Diferencias permanentes (Dp): aquellas que se ponen de manifiesto en un ejercicio y no afectan a los ejercicios siguientes.

Compensación de bases imponibles negativas (BIn): pérdidas generadas en un ejercicio que pueden compensarse, a efectos fiscales, en los ejercicios siguientes.

Impuesto sobre beneficios devengado (Id): importe determinado mediante la aplicación de los principios y normas contables y que se considera como un gasto del ejercicio.

Impuesto sobre beneficios a pagar (Ip): importe determinado mediante la aplicación de las normas tributarias y que no constituye, en ningún caso, un gasto deducible.

Resultado económico (RE): saldo de la cuenta “Pérdidas y Ganancias” antes de imputar el

correspondiente impuesto devengado.

Resultado contable ajustado (RCa): se obtiene mediante el siguiente algoritmo

$$RCa = RE +/- Dp$$

Impuesto bruto (IB): se obtiene mediante el siguiente algoritmo

$$IB = Ti \times RCa$$

siendo Ti el **tipo impositivo** aplicable en cada caso.

De aquí se deduce que el **impuesto devengado** será:

$$Id = IB - \text{Bonificaciones} - \text{Deducciones}$$

Teniendo en cuenta que el importe de las bonificaciones y las deducciones serán las que correspondan a cada ejercicio, sin considerar los límites de aplicación contenidos en las normas tributarias.

Una vez presentados los conceptos básicos comentaremos las principales cuentas que recogen el efecto impositivo, según las últimas modificaciones del Plan General de Contabilidad (PGC) introducidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Cuentas

470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.

4709. Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos.

473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.

4730. Hacienda Pública, retenciones.

4731. Hacienda pública, pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

474. Impuesto sobre beneficios anticipado y compensación de pérdidas.

4740. Impuesto sobre beneficios anticipado.

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio

4746. Crédito por deducciones pendientes del ejercicio

475. Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales.

4752. Hacienda Pública, acreedor por el Impuesto sobre Sociedades.

479. Impuesto sobre beneficios diferido.

4791. Impuesto sobre beneficios diferido.

63. TRIBUTOS

630. Impuesto sobre beneficios.

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

636. Devolución de impuestos.

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

Utilización de las cuentas

4709. Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos.

En esta cuenta se recogerá, en su caso, el importe de **la cuota diferencial negativa**. Es decir, la diferencia por exceso entre la suma de las retenciones soportadas y los pagos a cuenta realizados sobre la cuota líquida del ejercicio corriente.

4730. Hacienda Pública, retenciones.

En esta cuenta se recogerá el importe de las **retenciones soportadas** durante el ejercicio corriente sobre los rendimientos del capital mobiliario y, en su caso, sobre los arrendamientos de inmuebles.

4731. Hacienda Pública, pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades.

En esta cuenta se recogerá el importe de los **ingresos a cuenta realizados** durante el ejercicio corriente en aplicación de la normativa fiscal vigente.

4740. Impuesto sobre beneficios anticipado.

En esta cuenta se recogerá **el exceso del impuesto sobre beneficios a pagar (fiscal) con respecto al impuesto sobre beneficios devengado (contable)**.

Se **carga** cuando en el ejercicio corriente se han producido **diferencias temporales positivas**.

Se **abona** cuando en el ejercicio corriente aparecen **diferencias temporales negativas de ejercicios anteriores**.

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio

En esta cuenta se recogerá **el importe de la reducción del impuesto sobre beneficios a pagar en los ejercicios siguientes derivada de la existencia de bases imponibles negativas pendientes de compensación**.

Se **carga** cuando en el ejercicio corriente se ha producido una **base imponible negativa**.

Se **abona** cuando se **compensa** en los ejercicios siguientes.

4746. Crédito por deducciones pendientes del ejercicio

En esta cuenta, que no está definida en el P.G.C., se recogerá **el importe de las deducciones pendientes de aplicación, por exceder de los límites impuestos por la normativa fiscal.**

Se **carga** cuando en el ejercicio corriente se ha producido una **deducción no aplicable** por exceder su importe de los límites fijados por la normativa fiscal vigente.

Se **abona** cuando se **imputa o aplica** en los ejercicios siguientes.

4752. Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades.

En esta cuenta se recogerá el importe del **impuesto sobre beneficios a pagar (fiscal)** determinado a partir del resultado económico mediante la aplicación de criterios fiscales.

4791. Impuesto sobre beneficios diferido.

En esta cuenta se recogerá **el exceso del impuesto sobre beneficios devengado (contable) con respecto al impuesto sobre beneficios a pagar (fiscal).**

Se **abona** cuando en el ejercicio corriente se han producido **diferencias temporales negativas.**

Se **carga** cuando en el ejercicio corriente aparecen **diferencias temporales positivas de ejercicios anteriores.**

630. Impuesto sobre beneficios.

En esta cuenta se recogerá el importe del **impuesto sobre beneficios devengado (contable)** determinado mediante la aplicación de criterios económicos y contables.

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

En esta cuenta se recogerá **la disminución, conocida durante el ejercicio, del impuesto sobre beneficios anticipado o del crédito impositivo por pérdidas a compensar.** Así mismo, se recogerá en esta cuenta **el aumento, igualmente conocido en el ejercicio, del impuesto sobre beneficios diferido.**

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

En esta cuenta se recogerá **el aumento, conocido durante el ejercicio, del impuesto sobre beneficios anticipado o del crédito impositivo por pérdidas a compensar.** Así mismo, se recogerá en esta cuenta **la disminución, igualmente conocida en el ejercicio, del impuesto sobre beneficios diferido.**

A pesar de pertenecer al Grupo 6. Compras y gastos., esta cuenta presentará **saldo acreedor** y, por lo tanto, se regularizará **abonando** dicho saldo a la cuenta 129. Pérdidas y Ganancias.

Diferencias entre la normativa contable y la fiscal

De todo lo comentado hasta aquí se deduce que existen numerosas diferencias entre los principios que rigen el ámbito contable y los que rigen el ámbito tributario. A continuación detallamos las principales diferencias.

1. Gastos modificados por la norma fiscal.

1.1. Amortizaciones.

- Del inmovilizado material (artículo 11.1).
- Acelerada. Libertad de amortización (artículo 11.2).
- Contratos de cesión con opción de compra o renovación (artículo 11.3).
- Del fondo de comercio (artículo 11.4).
- De los Derechos de traspaso (artículo 11.4).
- De marcas y otro inmovilizado material (artículo 11.5).

1.2. Provisiones.

- Para depreciación de Fondos editoriales (artículo 12).
- Para insolvencias (artículo 12.2).
- Por depreciación de acciones que no coticen en un mercado organizado (artículo 12.3).
- Por depreciación de valores de renta fija que coticen en un mercado organizado (artículo 12.4).
- Para riesgos y gastos (artículo 13.1).
- Para responsabilidades (artículo 13.2).
- Para reparaciones extraordinarias (artículo 13.2).
- Por gastos derivados de ventas, garantías y revisiones (artículo 13.2).
- Dotaciones al Fondo de Reversión (artículo 13.2).
- Provisiones Técnicas de entidades aseguradoras (artículo 13.2).
- Provisiones Técnicas de las Sociedades de Garantía Recíproca (artículo 13.2).
- Dotaciones a fondos de pensiones (artículo 13.3).

2. Gastos contables no deducibles.

2.1. Todas las sociedades.

- Retribución de fondos propios (artículo 14.1).
- Impuesto sobre Sociedades (artículo 14.1).
- Multas y sanciones (artículo 14.1).
- Pérdidas del juego (artículo 14.1).
- Donativos y liberalidades (artículo 14.1).
- Dotaciones a fondos internos (artículo 14.1).
- Gastos en paraísos fiscales (artículo 14.1).

Subcapitalización (artículo 20).

2.2. Entidades exentas.

Gastos de las actividades propias (artículo 135.2).

Aplicación de rentas (artículo 135.2).

Exceso de valor atribuido a prestaciones de trabajo (artículo 135.2).

3. Partidas fiscalmente deducibles que no son gasto contable.

Dotación a la Obra Benéfico Social de las Cajas de Ahorro (artículo 22).

4. Ingresos contables que no lo son fiscalmente.

4.1. Entidades exentas.

Rentas obtenidas (artículo 9).

4.2. Sociedades de Garantía Recíproca.

Subvenciones (artículo 13.2).

Rentas derivadas de las subvenciones recibidas (artículo 13.2).

4.3. Sociedades cooperativas.

Transmisión de elementos afectos al fondo de educación y promoción.

Rentas obtenidas por la atribución de bienes y derechos de las Cámaras Agrarias.

4.4. Otras sociedades.

Rentas extraordinarias derivadas de procesos inflacionarios (artículo 15.1).

Rentas derivadas de la transmisión de inversiones afectas a la Obra Benéfico Social de las Cajas de Ahorro (artículo 22.2).

Rentas obtenidas por Sociedades y Fondos de Capital Riesgo (artículo 69).

Rentas obtenidas por Sociedades de Desarrollo Industrial Regional (artículo 70).

Determinados dividendos y participaciones en beneficios de sociedades transparentes (artículo 75.5).

Algunos dividendos y participaciones en beneficios de sociedades en régimen de transparencia fiscal internacional (artículo 121.8).

Rentas extraordinarias reinvertidas en empresas de reducida dimensión (artículo 127).

Rentas obtenidas por entidades parcialmente exentas (artículo 132).

Ayudas a la política pesquera y agraria comunitaria (Disposición adicional undécima).

Algunas rentas obtenidas por las Fundaciones y otras entidades acogidas a la Ley 30/1994.

5. Ingresos fiscales que no lo son contablemente.

Recuperación de valor de los elementos patrimoniales adquiridos a una entidad vinculada que en su día realizó una corrección de valor deducible al determinar su base imponible (artículo 19.6).

Pérdida sufrida en la transmisión de elementos patrimoniales que se adquieren de nuevo dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la transmisión (artículo 19.6).

Imputación de bases imponibles procedentes de sociedades transparentes (artículo 75.2).

Imputación de rentas en sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional (artículo 121.1).

6. Diferentes criterios de valoración.

Revalorizaciones contables que no se integran en la base imponible (artículo 15.1).

Valoración fiscal a precio normal de mercado (artículos 15.2, 17.1 y 17.2).

Operaciones vinculadas (artículo 16).

Elevación al íntegro de retribuciones líquidas (artículo 17.3).

7. Diferencias de imputación temporal.

Contabilización de ingresos y gastos en un ejercicio diferente para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la empresa y de sus operaciones (artículo 19.2).

Rentas obtenidas por operaciones con precio aplazado (artículo 19.4).

Rentas extraordinarias reinvertidas (artículo 21).

Caso práctico

Enunciado

Una sociedad presenta en 2000 un Resultado Económico (RE) de 400.000,- Euros.

De la comparación entre el resultado contable y el fiscal resultan las siguientes diferencias:

a) Permanentes:	positivas	10.000,- Euros
	negativas	20.000,- Euros
b) Temporales		
Procedentes de 1999	positivas	5.000,- Euros
	negativas	3.000,- Euros
Generadas en 2000	positivas	4.000,- Euros
	negativas	1.000,- Euros

Existen bases imponibles negativas pendientes de compensación, procedentes de 1997, de 60.000,- Euros.

Se han generado deducciones por inversiones tecnológicas, de I+D, de formación del personal, etc. por importe de 50.000,- Euros. El límite aplicable al conjunto de dichas deducciones es del 35% de la cuota íntegra.

Se han soportado retenciones por 2.000,- Euros.

Se han efectuado pagos a cuenta por 6.000,- Euros.

Solución

Cálculo del impuesto devengado

RE	400.000,00
Dp (P)	10.000,00
Dp (N)	(20.000,00)
RCa	<u>390.000,00</u>
Ti	35,00%
IB	136.500,00
Deducciones	(50.000,00)
Id	<u>86.500,00</u>

Cálculo del impuesto a pagar

R E	400.000,00
D p (+)	10.000,00
D p (-)	(20.000,00)
D t (+)	5.000,00
D t (-)	(3.000,00)
D t (+)	4.000,00
D t (-)	(1.000,00)
 	<hr/>
B IP	395.000,00
B In	(60.000,00)
 	<hr/>
B I	335.000,00
T i	35,00 %
C I	117.250,00
D e d u c c i o n e s	(41.037,50)
 	<hr/>
C L	76.212,50
R e	(2.000,00)
P a C	(6.000,00)
 	<hr/>
I p	68.212,50

donde BIP es la base imponible previa
CI es la cuota íntegra
CL es la cuota líquida
Re es el importe de las retenciones
y PaC es el importe de los pagos a cuenta

Las diferencias temporales se han incluido una a una y no sumadas algebraicamente, debido a que el **PGC**, en su Disposición Final séptima, apartado 1, establece que las diferencias entre la base imponible del Impuesto de Sociedades, calculada de acuerdo con las normas fiscales sobre valoración, imputación temporal o calificación, y el resultado contable, calculado conforme a los criterios establecidos en la legislación mercantil, incluido el **PGC**, motivarán activos y pasivos fiscales que no podrán compensarse entre sí, ni aún los derivados de diferencias de signo contrario producidas en el mismo ejercicio.

El cálculo de la cuota fiscal efectuado con la citada separación de las diferencias temporales facilita notablemente la revisión de:

- a) El registro contable de los activos y pasivos fiscales existentes.
- b) El contenido de la Memoria en cuanto a la “Situación fiscal” de la empresa.

Si se compara el cálculo del **impuesto devengado** (contable) y del **impuesto a pagar**

(fiscal) se observa que las diferencias proceden de:

- a) La existencia de diferencias temporales.
- b) La utilización de cuantías diferentes en concepto de deducciones sobre la cuota. Esto puede suceder cuando:
 - En un ejercicio se generan más deducciones de la cuota que las admisibles en virtud de las limitaciones fiscales.
 - En un ejercicio se aplican deducciones sobre la cuota íntegra generadas en ejercicios anteriores.
- c) La existencia de bases imponibles negativas procedentes de períodos anteriores.
- d) La deducción de las retenciones soportadas y de los pagos a cuenta realizados.

Podemos efectuar la siguiente comprobación:

a) $(5.000 - 3.000 + 4.000 - 1.000) \times 0,35$	=	1.750,00
b) $50.000 - 41.037,50$	=	8.962,50
c) $60.000 \times 0,35$	=	(21.000,00)
		<hr/>
		(10.287,50)

Impuesto devengado	86.500,00
	(10.287,50)
	<hr/>
Cuota líquida	76.212,50

Anotaciones contables

1.400,00	(47401)	Impuesto sobre beneficios anticipado Dt positiva procedente del ejercicio actual (4.000,00 x 0,35)		
8.962,50	(4746)	Crédito por deducciones pendientes del ejercicio 2000 (50.000,00 - 41.037,50)		
1.750,00	(4791)	Impuesto sobre beneficios diferido Dt positiva procedente de ejercicios anteriores (5.000,00 x 0'35)		
86.500,00	(630)	Impuesto sobre beneficios Impuesto devengado		
	a	Hacienda Pública, retenciones	(4730)	2.000,00
	a	Hacienda Pública, pagos a cuenta	(4731)	6.000,00
	a	Impuesto sobre beneficios anticipado Dt negativa procedente de ejercicios anteriores (3.000,00 x 0,35)	(47402)	1.050,00
	a	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 1997 (60.000,00 x 0,35)	(4746)	21.000,00
	a	Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades	(4752)	68.212,50
	a	Impuesto sobre beneficios diferido Dt negativa procedente del ejercicio actual (1.000,00 x 0'35)	(4791)	350,00

Caso práctico

Enunciado

Una sociedad presenta en 2000 un Beneficio antes de impuestos (RE) de 375.000,- Euros.

Procedentes del ejercicio 1999 aparecen las siguientes cuentas:

(4701)	Impuesto sobre beneficios anticipados	1.400,00 Euros
(47451)	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 1998	7.931,00 Euros
(47461)	Crédito por deducciones pendientes del ejercicio 1997	700,00 Euros
(4791)	Impuesto sobre beneficios diferidos	1.200,00 Euros

De la comparación entre el resultado contable y el fiscal resultan las siguientes diferencias:

a) Permanentes:	positivas	2.600,00 Euros
	negativas	2.120,00 Euros
b) Temporales		
Procedentes de 1999	positivas	860,00 Euros
	negativas	940,00 Euros
Generadas en 2000	positivas	1.060,00 Euros
	negativas	3.800,00 Euros

Se han generado deducciones por inversiones tecnológicas, de I+D, de formación del personal, etc. por importe de 4.800,00 Euros. El límite aplicable al conjunto de dichas deducciones es del 35% de la cuota íntegra.

Se han soportado retenciones por 1.800,00 Euros.

Se han efectuado pagos a cuenta por 5.200,00 Euros.

Solución

Cálculo del impuesto devengado

RE	375.000,00
Dp (P)	2.600,00
Dp (N)	(2.120,00)
RCa	<u>375.480,00</u>
Ti	35,00%
IB	131.418,00
Deducciones	(4.800,00)
Id	<u>126.618,00</u>

Cálculo del impuesto a pagar

RE	375.000,00
Dp (+)	2.600,00
Dp (-)	(2.120,00)
Dt (+)	860,00
Dt (-)	(940,00)
Dt (+)	1.060,00
Dt (-)	(3.800,00)
BIP	<u>372.660,00</u>
BIn	(22.660,00)
BI	<u>350.000,00</u>
Ti	35,00%
CI	122.500,00
Deducciones	(5.500,00)
CL	<u>117.000,00</u>
Re	(1.800,00)
PaC	(5.200,00)
Ip	<u>110.000,00</u>

donde BIP es la base imponible previa
 CI es la cuota íntegra
 CL es la cuota líquida
 Re es el importe de las retenciones

y PaC es el importe de los pagos a cuenta

Las diferencias temporales se han incluido una a una y no sumadas algebraicamente, debido a que el **PGC**, en su Disposición Final séptima, apartado 1, establece que las diferencias entre la base imponible del Impuesto de Sociedades, calculada de acuerdo con las normas fiscales sobre valoración, imputación temporal o calificación, y el resultado contable, calculado conforme a los criterios establecidos en la legislación mercantil, incluido el **PGC**, motivarán activos y pasivos fiscales que no podrán compensarse entre sí, ni aún los derivados de diferencias de signo contrario producidas en el mismo ejercicio.

El cálculo de la cuota fiscal efectuado con la citada separación de las diferencias temporales facilita notablemente la revisión de:

- a) El registro contable de los activos y pasivos fiscales existentes.
- b) El contenido de la Memoria en cuanto a la “Situación fiscal” de la empresa.

Si se compara el cálculo del **impuesto devengado** (contable) y del **impuesto a pagar** (fiscal) se observa que las diferencias proceden de:

- a) La existencia de diferencias temporales.
- b) La utilización de cuantías diferentes en concepto de deducciones sobre la cuota. Esto puede suceder cuando:
 - En un ejercicio se generan más deducciones de la cuota que las admisibles en virtud de las limitaciones fiscales.
 - En un ejercicio se aplican deducciones sobre la cuota íntegra generadas en ejercicios anteriores.
- c) La existencia de bases imponibles negativas procedentes de períodos anteriores.
- d) La deducción de las retenciones soportadas y de los pagos a cuenta realizados.

Podemos efectuar la siguiente comprobación:

a) $(860 - 940 + 1.060 - 3800) \times 0,35$	=	(987,00)
b) $4.800 - 4.800$	=	0,00
c) $(7.931,00 / 0,35) \times 0,35$	=	(7.931,00)
		<hr/>
		(8.918,00)

Impuesto devengado	126.618,00
	(8.918,00)
	<hr/>
Cuota líquida	117.700,00

Anotaciones contables

371,00	(47401)	Impuesto sobre beneficios anticipado Dt positiva procedente del ejercicio actual (1.060,00 x 0,35)		
301,00	(4791)	Impuesto sobre beneficios diferido Dt positiva procedente de ejercicios anteriores (860,00 x 0'35)		
126.618,00	(630)	Impuesto sobre beneficios Impuesto devengado		
		a Hacienda Pública, retenciones	(4730)	1.800,00
		a Hacienda Pública, pagos a cuenta	(4731)	5.200,00
		a Impuesto sobre beneficios anticipado Dt negativa procedente de ejercicios anteriores (940,00 x 0,35)	(47402)	329,00
		a Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 1998 (22.600,00 x 0,35)	(47451)	7.931,00
		a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades	(4752)	110.000,00
		a Crédito por deducciones pendientes del ejercicio 1997	(47461)	700,00
		a Impuesto sobre beneficios diferido Dt negativa procedente del ejercicio actual (3.800,00 x 0'35)	(4792)	1.330,00