

CÁLCULO Y CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES

El impuesto de sociedades es un gasto que se devenga el último día del periodo impositivo. El **resultado contable** previo es el punto de partida para estimar la **base imponible**, y en consecuencia sirve para calcular tanto el impuesto devengado contablemente como el importe a pagar. La principal discrepancia entre uno y otro son las diferencias temporales.

Asumamos varios ejemplos:

Ejercicio 20x1: Resultado contable positivo. La empresa obtiene un resultado antes de IS de 100.000 euros.

- ✓ Existen sanciones de tráfico y otras que no son deducibles fiscalmente por importe de 10.000 euros.
- ✓ En diciembre ha cerrado un cliente que nos debía 20.000 euros que corresponden a vencimientos de septiembre. Como sabemos que no nos pagará, hemos dotado una provisión por deterioro de valor de créditos comerciales.
- ✓ Tenemos contratos en arrendamiento financiero de años anteriores a 5 años que nos permiten amortizar fiscalmente de forma acelerada. El efecto en el ejercicio asciende a 10.000 euros
- ✓ La empresa tiene bonificaciones por 500 euros y deducciones de la cuota por 1.500.
- ✓ Las retenciones y pagos a cuenta realizados durante el ejercicio ascienden a 18.000 euros.

<u>Descripción</u>	<u>Importe</u>
Resultado antes de impuesto de sociedades	100.000,00
Diferencias permanentes	10.000,00
Gastos no deducibles	10.000,00
Diferencias temporales	10.000,00
Provisiones por deterioro de valor créditos	20.000,00
Diferencias positivas de amortización leasing	(10.000,00)
Base imponible	120.000,00
Tipo impositivo	25,00%
Cuota íntegra	30.000,00
Bonificaciones	(500,00)
Deducciones	(1.500,00)
Cuota Líquida	28.000,00
Retenciones y pagos a cuenta	(18.000,00)
<u>Líquido a pagar</u>	<u>10.000,00</u>

<u>Contabilización</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
Impuesto corriente (Cuota líquida)	6300	28.000,00	
Impuesto diferido (Diferencias temporales x Tipo)	6301		2.500,00
Activos por diferencias temporarias deducibles (20.000x25%)	4740	5.000,00	
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (10.000x25%)	479		2.500,00
Retenciones y pagos a cuenta	473		18.000,00
Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	4752		10.000,00
		<u>33.000,00</u>	<u>33.000,00</u>

Diferencias permanentes: Se originan por el distinto tratamiento de ciertas partidas. En el caso concreto por una multa o sanción que es un gasto para una sociedad, sin embargo, fiscalmente no es deducible. Lo mismo sucede en el caso de pérdidas en juego (por ejemplo, si jugamos a la lotería de navidad) o bien las liberalidades. Se entiende por liberalidad todo gasto considerado no necesario para conseguir ingresos (viajes y comidas no justificados, regalos, donaciones, etc.).

Diferencias temporales: Son debidas a partidas que tienen distinto tratamiento por considerarse devengadas en diferentes momentos contable y fiscal. En el ejemplo anterior existen dos:

1. Pérdidas por deterioro de créditos comerciales. Contablemente debe registrarse la pérdida cuando “exista evidencia” de que todo o parte de un crédito no se cobrará. Sin embargo, fiscalmente el criterio necesario para admitir el gasto es básicamente que el cliente esté en proceso concursal o procesado por alzamiento de bienes, que se haya reclamado judicialmente, o bien que el vencimiento del crédito sea mayor de seis meses al cierre. En este caso, por ser vencimientos de septiembre, no se produce el plazo de seis meses de antigüedad, y no es deducible en 20x1, sino en 20x2.

2. Dotación a la amortización. Puede haber diferencia entre el tratamiento contable y fiscal de las amortizaciones. Por ejemplo, en el caso bienes adquiridos en arrendamiento financiero, se permite la amortización en función de la duración del contrato, en lugar de hacerlo en base a la vida útil del bien. En definitiva, si adquirimos un activo por 10.000 euros y nos dura 10 años la amortización contable anual es de 1000 euros, sin embargo, si lo adquirimos por un contrato de arrendamiento financiero a 5 años nos lo podríamos deducir en el citado plazo. De esta forma anticipamos el gasto fiscal.

Ejercicio 20x2: Bases imponible negativas. La empresa obtiene perdidas antes de IS de 100.000 euros.

- ✓ Existen sanciones de tráfico y otras que no son deducibles fiscalmente por importe de 2.000 euros.
- ✓ En el ejercicio presente, se produce la reversión de las diferencias temporales citadas en el anterior: la provisión por deterioro de valor de créditos y la amortización.
- ✓ La empresa no tiene bonificaciones ni deducciones de la cuota.
- ✓ Las retenciones y pagos a cuenta realizados durante el ejercicio ascienden a 5.000 euros.

<u>Descripción</u>	<u>Importe</u>
Resultado antes de impuesto de sociedades	(100.000,00)
Diferencias permanentes	2.000,00
Gastos no deducibles	2.000,00
Diferencias temporales	(10.000,00)
Provisiones por deterioro de valor créditos	(20.000,00)
Diferencias negativas de amortización leasing	10.000,00
Base imponible	(108.000,00)
Tipo impositivo	25,00%
Cuota Líquida	0,00
Retenciones y pagos a cuenta	(5.000,00)
<u>Líquido a devolver</u>	<u>(5.000,00)</u>

<u>Contabilización</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (108.000x25%)	4745	27.000,00	
Impuesto corriente (BI x Tipo)	6300		27.000,00
Impuesto diferido (Diferencias temporales x Tipo)	6301	2.500,00	
Activos por diferencias temporarias deducibles (20.000x25%)	4740		5.000,00
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (10.000x25%)	479	2.500,00	
Retenciones y pagos a cuenta	473		5.000,00
Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	4709	5.000,00	
		<u>37.000,00</u>	<u>37.000,00</u>

Lo más relevante en este caso es:

- ✓ Se compensan y anulan los créditos y débitos fiscales por diferencias temporarias (cuentas 4740 y 479) del ejercicio anterior, dado que se ha revertido el efecto en el presente año.
- ✓ Dado que la BI es negativa, también lo es el impuesto corriente devengado. En definitiva, se trata de un ingreso, que se traduce en un crédito fiscal por importe de 27.000 euros, que se cobrará mediante la compensación de cuotas devengadas con beneficios futuros.

Asumamos que en el año Ejercicio 20x3 existe un resultado contable que coincide con la base imponible de 150.000 euros. no existen bonificaciones, ni deducciones ni pagos a cuenta:

<u>Descripción</u>	<u>Importe</u>
Resultado antes de impuesto de sociedades	150.000,00
Diferencias permanentes	0,00
Diferencias temporales	0,00
Compensación de bases imponibles de ejercicios anteriores	(108.000,00)
Base imponible	42.000,00
Tipo impositivo	25,00%
<u>Líquido a pagar</u>	<u>10.500,00</u>

<u>Contabilización</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
Impuesto corriente (Resultado previo x Tipo)	6300	37.500,00	
Crédito por pérdidas a compensar (BIN x Tipo)	4745		27.000,00
Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	4752		10.500,00
		<u>37.500,00</u>	<u>37.500,00</u>

Queda claro que el crédito fiscal que lucía en el ejercicio anterior en la cuenta 4745 ha quedado compensado en el presente con la generación de beneficios fiscales que lo han permitido.

Pero ¿Qué sucede si la empresa no es capaz de generar beneficios fiscales futuros?

Pues este es un punto esencial para decidir si se debe o no registrar contablemente el crédito fiscal derivado de la compensación de bases imponibles negativas. Y aquí es aplicable el principio de prudencia. El texto legal es el PGC "13.^a Impuestos sobre beneficios 2.3. Activos por impuesto diferido. De acuerdo con el principio de prudencia **solo se reconocerán 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."

Adicionalmente, existe una consulta del BOICAC 80 en la que cita que, para registrar el crédito fiscal, se deben producir **todas** las siguientes condiciones: a) Que la base imponible negativa se haya producido como consecuencia de un hecho no habitual en la gestión de la empresa. b) Que se considere razonablemente que las causas que la originaron han desaparecido y que se van a obtener beneficios fiscales que permitan su compensación.

Lo citado con anterioridad debe interpretarse en los siguientes términos: "1. La obtención de un resultado de explotación negativo en un ejercicio, no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. No obstante, **cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias** que permitan compensar las citadas bases.

2. Para poder reconocer un activo debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan compensar las citadas bases imponible negativas en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el límite máximo de diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores.

3. En todo caso, el plan de negocio empleado por la empresa para realizar sus estimaciones sobre las ganancias fiscales futuras deberá ser acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad."

Es decir que, si existen dudas sobre la generación de beneficios fiscales futuros que permitan la compensación del crédito fiscal, este no debe registrarse.