

CASO PRÁCTICO N° 8

Registro Contable del Impuesto de Sociedades (I)

Proyecto de Innovación Docente ID2024/173

M^a Isabel González Bravo
Jennifer Martínez Ferrero
Beatriz Cuadrado Ballesteros



UNIVERSIDAD
DE SALAMANCA

CASO PRÁCTICO N° 8

Registro Contable del Impuesto de Sociedades

El siguiente caso práctico muestra un sencillo ejemplo de la contabilización del Impuesto de Sociedades que permite entender el registro y el funcionamiento de las cuentas cuando existen diferencias entre el tratamiento contable y fiscal de gastos y de ingresos. Teniendo en cuenta la amplia casuística en este sentido, el caso se limita a operaciones concretas para exponer su efecto en la contabilización y no en el estudio pormenorizado del desarrollo fiscal del impuesto.

La normativa de referencia es la siguiente:

- Plan General Contable (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad).
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

ACRÓNIMOS

PGC: Plan General Contable

LIS: Ley del Impuesto de Sociedades.

CASO PRÁCTICO Nº 8

Registro Contable del Impuesto de Sociedades

La empresa TRANSITA S.A. presenta en el ejercicio 20XX un resultado contable antes de impuesto de 500.000 € habiendo alcanzado una cifra de negocios neta de 2.000.000 €. A efectos de la liquidación del impuesto de sociedades se sabe además:

- Este año ha sido el 25 aniversario de la empresa y ha enviado a sus clientes más importantes y sus proveedores unos detalles que han supuesto un total de 30.000 €.
- A principio del ejercicio se ha adquirido una maquinaria nueva por un importe de 121.000 (IVA incluido) para la que ha estimado una vida útil de 5 años, aplicando una amortización lineal.
- La empresa ha realizado unos pagos fraccionados a cuenta del impuesto de sociedades de este ejercicio por importe de 40.000€.
- Las retenciones por rendimientos de capital mobiliario ascienden a 5.000€
- La empresa tiene derecho a una deducción de 10.000€.

Se pide: Contabilizar las operaciones correspondientes al impuesto de Sociedades.

SOLUCIÓN DEL CASO Nº 8

Cuestiones importantes para tener en cuenta.

- La normativa contable y fiscal difieren en el tratamiento de algunas operaciones en lo que respecta al cálculo de la “renta” generada en una empresa, ocasionando diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal. De forma general, la base imponible del impuesto se calcula a partir del resultado contable, el cual debe ser corregido aplicando los criterios de valoración, calificación e imputación temporal recogidos en LIS.
 - Estas correcciones pueden dar lugar a eliminar o incorporar, al resultado contable, gastos e ingresos para obtener el resultado fiscal que se utilizará como base imponible del impuesto.
 - Las diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal pueden clasificarse en dos tipos:
 - Diferencias **permanentes** son consecuencia de distinto tratamiento (**calificación**) de gastos/ingresos desde el punto de vista contable y fiscal. Estas diferencias afectan a un solo ejercicio, pueden ser positivas o negativas, y no se compensarán en ejercicios futuros.
Ej: las multas son un gasto contable pero no son un gasto fiscal, por lo que deberán eliminarse del resultado contable resultando así, en este ejemplo, un resultado fiscal mayor que el resultado contable.
 - Diferencias **temporarias** son consecuencia de distinto tratamiento (**valoración e imputación**) de gastos/ingresos desde el punto de vista contable y fiscal que afectan a más de un ejercicio, pueden ser positivas o negativas, y se compensarán en ejercicios futuros. Es decir, producirán efecto en las declaraciones del impuesto futuras.
 - Diferencias temporarias imponibles: Darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros. Producen en el ejercicio actual un resultado fiscal menor que el resultado contable.
 - Diferencias temporarias deducibles: Darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores a devolver por impuestos en ejercicios futuros. Producen en el ejercicio actual un resultado fiscal mayor que el resultado contable.
- Ej: Las amortizaciones son un ejemplo claro de gastos que pueden provocar diferencias temporarias tanto imponibles como deducibles, en función de que la vida útil considerada por la empresa se ajuste a los criterios recogidos por la Administración Tributaria en las tablas de amortización fiscal.

Cálculo del Impuesto

De forma esquemática, el proceso de liquidación del impuesto se refleja en el siguiente cuadro:

RESULTADO CONTABLE
+/- Ajustes extracontables (por las diferencias permanentes y/o temporarias)
BASE IMPONIBLE
x Tipo de gravamen
CUOTA INTEGRA
- Deducciones, bonificaciones
CUOTA LÍQUIDA
- Retenciones e ingresos a cuenta
- Pagos fraccionados
CUOTA DEL EJERCICIO A INGRESAR O DEVOLVER

En el caso de la empresa TRANSITA S.A. se observan los siguientes ajustes a realizar en el resultado contable.

1. El art. 15 LIS recoge los gastos contables que no son fiscalmente deducibles. Entre ellos destaca que los gastos por atenciones a clientes y proveedores serán deducibles con el límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Los gastos contabilizados por la empresa por este concepto han sido de 30.000€ que se corresponde con el 1,5% de la cifra de negocios neta. El tope de deducción admitida sería de:

$2.000.000 \times 1\% = 20.000$. El exceso hasta 30.000€ contabilizados como gasto no pueden ser deducidos fiscalmente por lo que la empresa deberá realizar un ajuste positivo por 10.000€.

Este ajuste supone una **diferencia permanente**.

Los gastos suponen un componente negativo en el Resultado Contable por lo que la anulación de los mismos (en este caso la anulación de 10.000€) deberá realizarse con un ajuste positivo.

2. Las amortizaciones fiscalmente deducibles se encuentran reguladas en el art. 12 LIS. En dicho artículo se determinan los supuestos en los que se considera que la depreciación de un elemento es efectiva desde el punto de vista fiscal. En el caso de la amortización lineal, se establecen coeficientes lineales máximos de amortización y períodos de años máximos para distintos elementos, que configuran un intervalo dentro del cual la amortización se consideraría fiscalmente válida. En el caso de la maquinaria recogida en el supuesto dichos valores son los siguientes:

Coeficiente lineal máximo	12% (equivalente a 8,33 años vida útil)
Período de años máximo	18 años
Vida útil considerada por la empresa	5 años

Se observa que la empresa ha amortizado en este ejercicio un importe que no es fiscalmente admisible para el impuesto de sociedades puesto que la vida útil contable está por debajo del límite marcado por el coeficiente lineal máximo.

Amortización registrada contablemente: $100.000 / 5 = 20.000$

Amortización fiscal: $100.000 \times 12\% = 12.000$

Diferencia: 8.000€ que la empresa deberá corregir realizando un ajuste positivo por ese importe para “anular” el exceso de gasto llevado como amortización en el resultado contable. Este ajuste supone una diferencia temporaria puesto que se irá ajustando en ejercicios futuros a medida que se vayan compensando las diferencias por amortización.

El impuesto para esta empresa quedaría entonces:

RESULTADO CONTABLE	500.000
Diferencias permanentes: • Regalos a clientes y proveedores	+ 10.000
Diferencias temporarias: • Amortización maquinaria	+ 8.000
BASE IMPONIBLE	518.000
x Tipo de gravamen (25%)(*)	
CUOTA INTEGRA	129.500
- Deducciones, bonificaciones	(10.000)
CUOTA LÍQUIDA	119.500
- Retenciones e ingresos a cuenta y Pagos fraccionados	(5.000)
- Pagos fraccionados	(40.000)
CUOTA DEL EJERCICIO A INGRESAR O DEVOLVER	74.500

(*) Consideramos el tipo de gravamen general

Contabilización

31/12/20XX	Debe	Haber
(6300) (4752) (473) Impuesto corriente H.P. Acreedora por Impuesto de Sociedades H.P., retenciones y pagos a cuenta	119.500	74.500 45.000

Cuando se realice la liquidación del impuesto en las fechas establecidas, la cuenta H.P. acreedora será dada de baja con abono a la cuenta bancaria de la empresa.

31/12/20xX		Debe	Haber
(4740)	Activos por diferencias temporarias deducibles	2.000	
(6301)	Impuesto diferido		2.000

Las diferencias temporarias que suponen en el ejercicio actual un resultado fiscal mayor que el contable (como es este caso) generan un “Activo por diferencias temporarias deducibles” cuyo importe es el tipo impositivo por el importe de la diferencia.

Por el contrario, las diferencias temporarias que suponen en el ejercicio actual un resultado fiscal menor que el contable generan un “Pasivo por diferencias temporarias imponibles” cuyo importe es el tipo impositivo por el importe de la diferencia. En ese caso, la cuenta 6301. Impuesto diferido se cargará con abono a la cuenta de Pasivos por diferencias temporarias imponibles.

Aclaraciones sobre la solución que se presenta

- Las diferencias temporarias producen efectos en la liquidación del impuesto en ejercicios futuros. Son diferencias que se terminan compensando.
 - Cuando las diferencias temporarias obligan a ajustes negativos (incrementar un gasto o reducir un ingreso), producen menores cantidades a pagar en el ejercicio fiscal presente, pero mayores cantidades a pagar en ejercicios futuros. Por ello generan un pasivo por impuesto diferido.
 - Cuando las diferencias temporarias obligan a ajustes positivos (reducir un gasto o incrementar un ingreso), como es el caso del ejercicio propuesto, producen mayores cantidades a pagar en el ejercicio fiscal presente, pero menores cantidades a pagar en ejercicios futuros. Por ello generan un activo por impuesto diferido.
- Si la empresa hubiera amortizado contablemente por encima del valor marcado en las tablas de amortización fiscal, por ejemplo, considerando una vida útil de 20 años, su amortización contable sería inferior a la amortización fiscal, obligando a realizar un ajuste negativo que se habría traducido en un Pasivo por impuesto diferido.
- Esta empresa generará durante cinco años (período de vida útil considerada contablemente) una diferencia temporal que irá acumulándose en la cuenta de Activos por impuesto diferido. A partir de ese momento, y hasta que se consiga llegar al período marcado por el coeficiente máximo de amortización (12%, equivalente a 8,33 años) las cantidades de Activos por impuesto diferido se irán dando de baja porque fiscalmente se le reconoce una amortización que, sin embargo, ya no existe desde el punto de vista contable.
- Una empresa puede generar en un ejercicio diferencias temporarias positivas y negativas que no podrán compensarse y, por lo tanto, generarán anotaciones respectivamente en Activos por impuesto diferido y Pasivos por impuesto diferido.