



DIONISIA SANCHEZ DIAZ
Profesora de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid

LA CONTABILIZACION DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

1. INTRODUCCION

LA adaptación de la normativa contable española a las directivas de la CEE se inicia con la promulgación de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directrices de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades, proceso que ha culminado con la publicación del Plan General de Contabilidad el 27 de diciembre de 1990 (1), el cual, según se dice en su presentación, constituye el desarrollo en materia contable de esta legislación.

Entre las principales novedades que introduce este texto con relación al ya derogado Plan General de Contabilidad de 1973 destaca la relativa a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades como un gasto más en la cuenta de resultados de las empresas y no una aplicación de beneficios como venía siendo hasta ahora.

Para la cuantificación de este gasto el PGC, siguiendo el principio del devengo, ha optado por el método del efecto impositivo según el cual el Impuesto sobre Sociedades que debe soportar un ejercicio es el que corresponde a su beneficio económico o contable y no a la base imponible del impuesto para no desvirtuar información económica con criterios fiscales. Este método se desarrolla en la norma 16.ª de la quinta parte del PGC.

2. ANALISIS DE LA NORMA DE VALORACION

2.1. DIFERENCIAS ENTRE RESULTADO CONTABLE Y RESULTADO FISCAL

Las discrepancias, en cuanto a calificación, valoración e imputación temporal de ingresos y gastos, entre los criterios económicos o contables y los criterios fiscales hacen que existan diferencias entre:

— RESULTADO CONTABLE = Saldo de pérdidas y ganancias antes del impuesto sobre beneficios [cuentas (630) «Impuesto sobre beneficios», (633) «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios» y (638) «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios»] (en adelante resultado contable) y

— RESULTADO FISCAL = Base imponible del impuesto.

Estas diferencias se separan en el PGC en tres apartados:

- a) DIFERENCIAS PERMANENTES.
- b) DIFERENCIAS TEMPORALES.
- c) PERDIDAS COMPENSADAS.

Veamos qué se engloba en cada una de estas diferencias.

a) DIFERENCIAS PERMANENTES

Las existentes entre el resultado contable y la base imponible del impuesto debidas a las diferencias en la definición de los gastos e ingresos en el ámbito económico y en el fiscal que no van a revertir en períodos posteriores excluidas las pérdidas a compensar.

Ejemplo de estas diferencias pueden ser:

— Los ajustes positivos a realizar al resultado contable para determinar la base imponible por los gastos económicos que no lo son fiscalmente: multas, sanciones, liberalidades, dotación a la amortización del fondo de comercio, etc.

— Los ajustes negativos a realizar al resultado contable por los beneficios generados en la enajenación de elementos de activo fijo siempre que se cumplan las condiciones que establece el art. 146 y siguientes del RIS (2).

b) DIFERENCIAS TEMPORALES

Las existentes entre el resultado contable y la base imponible del impuesto, debidas a los diferentes criterios temporales de imputación utilizados en los ámbitos económico y fiscal, pero que van a revertir en períodos posteriores.

Ejemplos de estas diferencias pueden ser:

— Los ajustes positivos a realizar al resultado contable para determinar la base imponible por:

- Los excesos de dotación a la amortización de elementos de inmovilizado (criterio económico norma 2.ª PGC, criterio fiscal art. 45 RIS).

- Los excesos de dotación a las provisiones de clientes y deudores morosos (criterio económico norma de valoración 12.ª PGC, criterio fiscal arts. 81 y 82 del RIS).

Los cuales en ejercicios posteriores cuando se cumplan los plazos y sean deducibles, producirán ajustes negativos a los que se aplicará el crédito generado.

— Los ajustes negativos a realizar al resultado contable para determinar la base imponible por:

- Los intereses devengados y no vencidos de valores de renta fija (criterio económico norma 8.ª PGC, criterio fiscal art. 94.2 del RIS).

- La diferencia (caso de contratos de arrendamiento financiero que cumplan las condiciones establecidas en el apartado f) de la norma 5.ª PGC) entre la dotación a la amortización de los derechos registrados como activos inmateriales y la parte de la cuota anual correspondiente a la recuperación del coste del bien, cuando la vida útil del mismo es superior a la duración del contrato de arrendamiento (criterio económico norma 5.ª f), criterio fiscal disposición final séptima del Real Decreto de aprobación del PGC.

Los cuales en ejercicios posteriores cuando se cobren los

intereses o se siga amortizando el elemento de inmovilizado, producirán ajustes positivos a los que se aplicará el débito generado.

Los ajustes positivos que en ejercicios posteriores se van a convertir en negativos (diferencias temporales) generan en el ejercicio o ejercicios en que se producen impuesto anticipado, es decir, que el gasto registrado es menor que el impuesto que se paga. Estos ajustes se recogen en la cuenta (4740) «Impuesto sobre beneficios anticipado» previa aplicación a los mismos del tipo impositivo.

Los ajustes negativos que en ejercicios posteriores se van a convertir en positivos (diferencias temporales) generan en el ejercicio o ejercicios en que se producen impuesto diferido, la empresa paga menos que lo que debería por su resultado contable. Estos ajustes se recogen en la cuenta (479) «Impuesto sobre beneficios diferido» previa aplicación a los mismos del tipo positivo.

c) PERDIDAS COMPENSADAS

Diferencias que se van a producir por la admisión en el ámbito fiscal de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores art. 156 y 55 del RIS.

En el ejercicio en que se producen las pérdidas se genera un crédito impositivo que se recoge en la cuenta (4745) Crédito por pérdida a compensar del ejercicio..., previa aplicación a esas pérdidas del tipo impositivo.

2.2. CALCULO DEL GASTO POR EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

La cuantificación del gasto o contabilizar en la cuenta (630) «Impuesto sobre beneficios» se realiza aplicando el tipo impositivo al resultado contable ajustado = (resultado contable \pm las diferencias permanentes), de lo que se deducen las bonificaciones y deducciones a que tenga derecho la sociedad.

Las diferencias temporales y las pérdidas a compensar de ejercicios anteriores, no se tienen en cuenta para calcular el impuesto devengado, a fin de que cada ejercicio soporte como gasto el impuesto correspondiente a su beneficio contable, con independencia de que el impuesto a pagar por aplicación de criterios fiscales sea mayor o menor.

De forma esquemática:

$$\begin{array}{l} \text{Resultado contable} \\ \pm \text{Diferencias permanentes} \\ \hline = \text{Resultado contable ajustado} \\ \times \text{tipo impositivo} \\ \hline = \text{Impuesto bruto (puede ser positivo o negativo)} \\ - \text{Bonificaciones y deducciones} \\ \hline = (630) \text{ Impuesto devengado} \end{array}$$

2.3. CALCULO DEL IMPUESTO A PAGAR O DEL DERECHO A REGISTRAR

La cuantificación del impuesto a pagar o del derecho a registrar, para su compensación en ejercicios posteriores, se realiza aplicando el tipo impositivo a la base imponible del impuesto.

De forma esquemática:

Resultado contable ± Diferencias permanentes	
= Resultado contable ajustado ± Diferencias temporales – Pérdidas de ejercicios anteriores	
= Resultado fiscal = base imponible = (BI) (que puede ser positiva o negativa).	

BI POSITIVA × tipo impositivo	BI NEGATIVA × tipo impositivo
= Cuota íntegra – Bonificaciones y deducciones	= $\Delta - \nabla$ Cuota íntegra (12)
= Impuesto a pagar – (473) H.P. retenciones y pagos a cuenta	= (4745) Crédito por pérdidas a compensar ejercicio... Si existe en este caso la cuenta (473) Hacienda pública retenciones y pagos a cuenta, su saldo se recogerá en (4709) H.P. deudor por devolución de impuestos.
= (4752) Hacienda pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades	

2.4. MODIFICACIONES DE LA LEGISLACION TRIBUTARIA O EVOLUCION DE LA SITUACION ECONOMICA DE LA EMPRESA

Las cuentas que recogen las diferencias temporales (4740) «Impuesto sobre beneficios anticipado», (479) «Impuesto sobre beneficios diferido» y las pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745) Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio..., se mantendrán en el balance uno o varios períodos hasta su aplicación y durante esos períodos sus saldos pueden resultar incrementados o disminuidos por modificaciones en la legislación fiscal o por la evolución de la situación económica de la empresa.

Ejemplos: Aumentos o disminuciones del tipo impositivo, no obtener beneficios en varios ejercicios cuando se tienen pérdidas acumuladas, etc.

En cuyo caso habrá de procederse al ajuste de estos créditos y débitos lo que se realizará mediante las cuentas:

• (638) «Ajuste positivo en la imposición sobre beneficios».

Cuenta que va a permitir incrementar el impuesto anticipado o el crédito impositivo por pérdidas a compensar en el ejercicio... por aumentos en el tipo impositivo y disminuir el impuesto diferido por rebajas en el tipo impositivo con respecto al ejercicio en el que se generaron.

• (633) «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios».

Cuenta que va a permitir disminuir el importe del impuesto anticipado o del crédito impositivo por pérdidas a compensar del ejercicio... bien por disminuciones en el tipo impositivo, con respecto al tipo del ejercicio en el que se generaron o por considerar que no tienen un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura, principio de prudencia e incrementar el impuesto diferido por aumentos del tipo impositivo.

2.5. EXENCION PARA LOS EMPRESARIOS INDIVIDUALES DE CONTABILIZAR EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS COMO GASTO

El último párrafo de la norma de valoración exige a los empresarios individuales de contabilizar el impuesto sobre beneficios como gasto, añadiendo que las retenciones soportadas y los pagos fraccionados realizados se carguen al final del ejercicio a la cuenta (550) «Titular Explotación».

3. CASO PRACTICO PRIMERO

3.1. La empresa TIJERAS, S. A., obtuvo en el ejercicio 19X2 primero de su actividad un resultado contable pérdidas de 12.000 U.m.

En el análisis de los cargos y abonos realizados en la cuenta de pérdidas y ganancias se detectan los siguientes asientos:

— Cargo en gastos generales de una multa de 2.000 U.m. por no haber cumplido los trámites reglamentarios para la apertura.

— Dotación de una provisión para un cliente moroso por 4.000 U.m., de las que según la legislación fiscal sólo son deducibles en este ejercicio 1.000 U.m.

SOLUCION:

a) Cálculo del impuesto devengado	
Resultado contable	–12.000
+ Diferencia permanente (multa)	+2.000
= Resultado contable ajustado	–10.000
× tipo impositivo 35 %	
= Impuesto bruto	–3.500
– Bonificación y deducciones	—
= (630) Impuesto devengado	–3.500

b) Cálculo del impuesto a pagar o del derecho a registrar

Resultado contable	-12.000
+ Diferencia permanente	+2.000
= Resultado contable ajustado	-10.000
+ Diferencia temporal	+3.000
= Resultado fiscal = BI	-7.000
× tipo impositivo 35 %	
= Cuota íntegra	-2.450
- Bonificación y deducciones	—
= (4745) Crédito por pérdidas a compensar ejercicio «X1»	-2.450

c) Contabilización

X	
2.450 (4745) Crédito por pérdidas a compensar ejercicio «X1» (35 % s/7.000)	
1.050 (4740) Impuesto sobre beneficios anticipado ejercicio «X1» (35 % s/3.000)	
	a (630) Impuesto sobre beneficios 3.500
X	

3.2. Esta misma empresa, en el ejercicio 19X2, obtuvo un resultado contable de 40.000 U.m.

En el análisis de las notas para la elaboración de la memoria se detecta la siguiente información.

El cliente moroso del ejercicio anterior sigue sin hacer efectiva su deuda, siendo deducible fiscalmente en este período por los plazos transcurridos 1.500 U.m.

El 1 de enero adquirió una maquinaria por 6.000 U.m., que reúne los requisitos para poder acogerse a la Ley de Libertad de Amortización que ha publicado el Gobierno. La vida útil del bien es de seis años y el cargo por amortización en la cuenta de pérdidas y ganancias siguiendo criterios contables sólo se ha realizado por la depreciación efectiva.

Al haber obtenido beneficios, la empresa decide sanear todas las pérdidas.

Tiene derecho a una deducción de 300 U.m. por adquisición de activo fijo nuevo.

SOLUCION:

a) Cálculo del impuesto devengado

Resultado contable	40.000
± Diferencias permanentes	—
= Resultado contable ajustado (RCA)	40.000
× tipo impositivo 35 %	
= Impuesto bruto	14.000
- Deducciones (activo nuevo)	-300
= (630) Impuesto devengado	13.700

b) Cálculo del impuesto a pagar

Resultado contable	40.000
± Diferencias permanentes	—
= Resultado contable ajustado (RCA)	40.000
- Diferencia temporal «× 1» (Aplicación)	-1.500
- Diferencia temporal (este ejercicio)	-5.000
- Compensación pérdidas ejercicio «X1»	-7.000
= Base imponible	26.500
× tipo impositivo 35 %	
= Cuota íntegra	9.275
- Deducciones	-300
= Impuesto a pagar	8.975

c) Contabilización

13.700 (630) Impuesto sobre beneficios	
	a (4740) Impuesto sobre beneficios anticipado ejercicio «X1» (35 % s/1.500) 525
	a (4745) Crédito por pérdidas a compensar ejercicio «X1» (35 % s/7.000) 2.450
	a (479) Impuesto sobre beneficios diferidos ejercicio «X2» (35 % s/5.000) 1.750
	a (4752) Hacienda pública acreedores por impuesto sobre beneficios 8.975
X	

3.3. En el ejercicio 19X3 la empresa obtuvo un resultado contable de 25.000 U.m.

En el análisis de las notas facilitadas para la elaboración de la memoria se detecta la siguiente información:

La sociedad recibió una subvención de la Comunidad Autónoma de carácter no reintegrable para la adquisición de unos terrenos por 8.000 U.m.

En la cuenta de gastos generales se ha realizado un cargo de 1.500 U.m. de regalos de Reyes para los hijos de los empleados.

Por cumplimiento de los plazos establecidos en la legislación fiscal resulta deducible la dotación a la provisión que aún quedaba pendiente.

En la Ley de Presupuestos para el ejercicio 19X3, el Gobierno ha modificado el tipo impositivo para este tipo de sociedades incrementándolo al 40 por 100.

La cuenta (473) «Hacienda pública retenciones y pagos a cuenta» presenta un saldo de 12.000 U.m. de las que 2.000 corresponden a retenciones soportadas por ingresos financieros y el resto a un ingreso a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

La sociedad tiene derecho a unas deducciones por creación de empleo de 500 U.m.

SOLUCION

El 1 de enero de este ejercicio 19X3, fecha de entrada en vigor de la Ley de Presupuestos, la empresa tiene en el balance las siguientes cuentas:

(4740) «Impuesto sobre beneficios anticipado ejercicio «X1»», saldo deudor de 525 y la (479) «Impuesto sobre beneficios diferido ejercicio «X2»», saldo acreedor de 1.750.

Estos créditos y débitos han de modificarse por el incremento experimentado por el tipo impositivo, para lo que la empresa deberá realizar los siguientes asientos:

_____ X _____	
75 (4740) Impuesto sobre beneficios anticipado ejercicio «X1» (5 % s/1.500)	a (638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios 75
_____ X _____	
250 (633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	a (479) Impuesto sobre beneficio diferido ejercicio «X2» (5 % s/5.000) 250
_____ X _____	

Resultando unos saldos:

(4740) Impuesto sobre beneficios anticipado ejercicio «X1», saldo de 600 U.m., y

(479) Impuesto sobre beneficios diferido ejercicio «X2», saldo de 2.000 U.m.

_____ X _____

Al finalizar el ejercicio realizamos los cálculos para contabilizar el impuesto.

a) Cálculo del impuesto devengado:

Resultado contable	25.000
+ Diferencia permanente	+1.500
= Resultado contable ajustado	26.500
× tipo impositivo 40 %	
= Impuesto bruto	10.600
- Deducciones creación empleo	-500
= (630) Impuesto devengado	10.100

b) Cálculo del impuesto a pagar

Resultado contable	25.000
+ Diferencias permanentes	+1.500
= Resultado contable ajustado	26.500
- Diferencia temporal «X1» (Aplicación)	-1.500
+ Diferencia temporal «X2» (Aplicación)	+1.000
+ Diferencia temporal (este ejercicio)	+800
= Base imponible	26.800
× tipo impositivo 40 %	
= Cuota íntegra	10.720
- Deducciones creación empleo	-500
= Impuesto a pagar	10.220
- (473) Hacienda pública retenciones y pagos a cuenta	12.000
= (4709) Hacienda pública deudor por devolución de impuestos	1.780

La disposición final séptima del Real Decreto de aprobación del PGC establece que no podrán compensarse los activos y pasivos fiscales que surjan como consecuencia del cálculo del resultado contable (criterio económico) y la base imponible del Impuesto de Sociedades (criterio fiscal), ni siquiera las diferencias de signo contrario producidas en el mismo ejercicio, es decir, que deberá llevarse un desglose minucioso de cada partida de crédito y de débito que permita su aplicación a períodos subsiguientes.

En consecuencia el asiento a realizar en este ejercicio será:

_____ X _____	
10.100 (630) Impuesto sobre beneficios	a (4740) Impuesto sobre beneficios anticipado ejercicio «X3» (40 % s/800)
320 (4740) Impuesto sobre beneficios anticipado ejercicio «X3» (40 % s/800)	400 (479) Impuesto sobre beneficios diferido ejercicio «X2» (40 % s/1.000)
400 (479) Impuesto sobre beneficios diferido ejercicio «X2» (40 % s/1.000)	1.780 (4709) Hacienda pública deudor por devolución de impuestos
1.780 (4709) Hacienda pública deudor por devolución de impuestos	a (4740) Impuesto sobre beneficios anticipado ejercicio «X1» (40 % s/1.500) 600
	a (473) Hacienda pública retenciones y pagos a cuenta 12.000
_____ X _____	

4. CUANDO Y COMO ADAPTARSE

4.1. Por lo que se refiere a la primera cuestión «CUANDO», el impuesto ha de aparecer como un gasto en la cuenta de resultados:

a) Para las sociedades anónimas y de Responsabilidad limitada, en las cuentas anuales del primer ejercicio que se cierre con posterioridad a 30 de junio de 1990 (4).

b) Para el resto de sociedades, en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie con posterioridad a 31 de diciembre de 1990 (5).

4.2. En cuanto al «COMO», las empresas pueden optar por (6):

4.2.1. No realizar ningún ajuste contable, en cuyo caso las diferencias temporales y las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores se tratarán en el ejercicio de su aplicación como diferencias permanentes.

(Las diferencias permanentes de ejercicios anteriores no se tienen en cuenta, ya que afectan tanto al cálculo del Impuesto devengado como del Impuesto a pagar.)

4.2.2. Contabilizar los activos y pasivos fiscales derivados de la adaptación, utilizando como contrapartida la cuenta de reservas.

5. CASO PRACTICO SEGUNDO

Supongamos que el primer ejercicio en el que debe figurar el Impuesto sobre beneficios como gasto es el que hemos denominado 19X3 en el ejemplo anterior y que es válida toda la información allí reseñada tanto para ese ejercicio como para los dos anteriores.

Llegado el 31-12-19X3, la empresa realiza las operaciones necesarias para contabilizar el Impuesto como gasto.

Opción 4.2.1. Considerar las diferencias temporales y las pérdidas de ejercicios anteriores como diferencias permanentes por la parte que se aplica en el ejercicio.

a) Cálculo del impuesto devengado

Resultado contable	25.000
+ Diferencia permanente	+1.500
- Difer. temporal «X1» (Aplicación)	-1.500
+ Difer. temporal «X2» (Aplicación)	+1.000
= Resultado contable ajustado	26.000
× tipo impositivo 40 %	
= Impuesto bruto	10.400
- Deducciones	-500
= (630) Impuesto devengado	9.900

b) Cálculo del impuesto a pagar

Resultado contable	25.000
+ Diferencia permanente	+1.500
- Diferencia temporal «X1» (Aplicación)	-1.500
+ Diferencia temporal «X2» (Aplicación)	+1.000
= Resultado contable ajustado	26.000
+ Diferencia temporal «X3»	+800
= Base imponible	26.800
× tipo impositivo 40 %	
= Cuota íntegra	10.720
- Deducciones	-500
= Impuesto a pagar	10.220
- (473) Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta	-12.000
= (4709) Hacienda pública, deudor por devolución de impuestos	1.780

c) Contabilización:

_____ X _____	
9.900	(630) Impuesto sobre beneficios
320	(4740) Impuesto sobre beneficios anticipado ejercicio «X3» (40 % s/800)
1.780	(4709) Hacienda pública deudor por devolución de impuestos
	a (473) Hacienda pública retenciones y pagos a cuenta 12.000
_____ X _____	

Opción 4.2.2. Contabilizar los activos y pasivos fiscales que la empresa tiene pendientes de aplicación.

Antes de realizar la liquidación de este ejercicio 19X3, la empresa tiene pendiente:

Una diferencia positiva del ejercicio «X1» por 1.500 U.m.

Una diferencia negativa del ejercicio «X2» por 5.000 U.m.

El asiento que habrá que realizar:

_____ X _____	
600	(4740) Impuesto sobre beneficios anticipado ejercicio «X1» (40 % s/1.500)
1.400	(117) Reservas voluntarias
	a (479) Impuesto sobre beneficios diferido (40 % s/5.000) 2.000
	— X —

El cálculo del impuesto devengado y del impuesto a pagar y la contabilización son idénticas a los realizados para 19X3 en el CASO PRACTICO PRIMERO.

6. CASO PRACTICO TERCERO

La sociedad «DEDAL, S. A.», teniendo conocimiento de que en las cuentas anuales de 19X3 tiene que figurar el impuesto sobre beneficios como gasto, regulariza extracontablemente para determinar el resultado del período obteniendo unas pérdidas antes del impuesto de 3.000 U.m.

Si se integran estas pérdidas en el balance como se ha venido haciendo en ejercicios anteriores, el balance de situación resultante sería el siguiente:

ACTIVO		PASIVO	
Cuentas activo	350.000	Capital social	100.000
P y G ejercicio «X1»	12.000	Reserva legal	20.000
P y G ejercicio «X2»	5.000	Cuentas pasivo	250.000
P y G ejercicio «X3»	3.000		
TOTAL	370.000	TOTAL	370.000

Analizadas las notas para la elaboración de la memoria, se detecta la siguiente información referida a «19X3».

Con motivo de las fiestas de Navidad se envió a los empleados un regalo contabilizado en gastos generales por 500 U.m.

Se contabilizaron como ingresos 350 U.m. de intereses devengados por unos valores de renta fija cuyo vencimiento no se producirá hasta marzo del ejercicio próximo.

Con referencia al ejercicio 19X1 se ha analizado la declaración presentada por el impuesto sobre sociedades y en ella aparecen unas pérdidas fiscales de 10.000 U.m., ya que a lo largo del ejercicio se había abonado una sanción de 2.000 U.m. que no era deducible.

Con referencia al ejercicio 19X2, las pérdidas fiscales fueron de 4.500, pues se había dotado una provisión para un cliente dudoso por 800 U.m., de las que sólo eran deducibles fiscalmente en este ejercicio 300 y el resto a partes iguales en los 2 ejercicios siguientes.

Opción 4.2.1.

Para calcular el impuesto devengado y a pagar en el ejercicio 19X3 sólo tendremos en cuenta las diferencias temporales y las pérdidas acumuladas que se apliquen en este ejercicio, considerándolas diferencias permanentes; las que queden sin aplicar, recibirán en periodos posteriores idéntico tratamiento en el ejercicio que se apliquen.

a) Cálculo del impuesto devengado

Resultado contable	-3.000
+ Diferencia permanente «X3»	+500
- Diferencia temporal «X2» (Aplicación)	-250
X	
= Resultado contable ajustado	-2.750
× tipo impositivo 35 %	
= Impuesto bruto	-962,5
- Deducciones	-
X	
= (630) Impuesto devengado	-962,5

b) Cálculo del impuesto a pagar

Resultado contable	-3.000
+ Diferencia permanente «X3»	+500
- Diferencia temporal «X2» (Aplicación)	-250
= Resultado contable ajustado	-2.750
- Diferencia temporal (intereses devengados)	-350
= Base imponible impuesto	-3.100
× tipo impositivo 35 %	
= Cuota íntegra	-1.085
- Deducciones	-
= Crédito por pérdidas a compensar	-1.085

c) Contabilización:

X	
1.085 (4745) Crédito por pérdidas a compensar, ejercicio «X3»	a (479) Impuesto sobre beneficios diferido ejercicio «X3» (35 % s/350) 122,5
	a (630) Impuesto sobre beneficios 962,5
X	

A continuación la empresa regulariza y cierra sus cuentas, resultando el siguiente balance de situación:

ACTIVO		PASIVO	
Cuentas activo	350.000	Capital social	100.000
(4745) Crédito por:		Reserva legal	20.000
Pérdidas a compensar «X3»	1.085	Cuentas pasivo	250.000
Pérdidas y ganancias «X1»	12.000	(479) Impuesto beneficios diferido	122,5
Pérdidas y ganancias «X2»	5.000		
Pérdidas y ganancias «X3»	2.037,5		
TOTAL	370.122,5	TOTAL	370.122,5

Opción 4.2.2.

Contabilización de los activos y pasivos fiscales que la empresa tiene pendientes de aplicación por considerar que su realización futura está razonablemente asegurada (principio de prudencia).

Suponiendo que no existen diferencias temporales pendientes de aplicación de ejercicios anteriores a 19X1.

Cálculo de los créditos impositivos por las pérdidas acumuladas.

Transcripción de la declaración presentada en la Delegación de Hacienda correspondiente al ejercicio «X1».

Resultado contable	-12.000
+ Diferencia permanente	+2.000
<hr/>	
= Resultado contable ajustado	-10.000
± Diferencias temporales (no hubo)	—
<hr/>	
= Base imponible	-10.000
× tipo impositivo 35 %	—
<hr/>	
= Cuota íntegra	-3.500
- Deducciones y desgravaciones	—
<hr/>	
= Crédito por pérdidas a compensar ejercicio «X1»	3.500

Transcripción de la declaración por Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio «X2» presentada en la Delegación de Hacienda.

Resultado contable	-5.000
± Diferencias permanentes (no hubo)	—
<hr/>	
= Resultado contable ajustado	-5.000
+ Diferencia temporal (Exceso provisión)	+500
<hr/>	
= Base imponible	-4.500
× tipo impositivo 35 %	—
<hr/>	
= Cuota íntegra	-1.575
- Deducciones y desgravaciones	—
<hr/>	
= Crédito por pérdidas a compensar, ejercicio «X2»	1.575

Reflejo contable de estos créditos:

<hr/>		X	<hr/>
3.500	(47451) Crédito por pérdidas a compensar ejercicio «X1» (35 % s/10.000)		
1.575	(47452) Crédito por pérdidas a compensar ejercicio «X2» (35 % s/4.500)		
175	(4740) Impuesto sobre beneficios anticipado ejercicio «X2» (35 % s/500)	a (117) Reservas voluntarias	5.250
<hr/>		X	<hr/>

Cálculo del impuesto devengado, ejercicio «X3»:

Resultado contable

	-3.000
+ Diferencia permanente	+500
<hr/>	
= Resultado contable ajustado	-2.500
× tipo impositivo 35 %	—
<hr/>	
= Impuesto bruto	-875
- Deducciones	—
<hr/>	
= (630) Impuesto devengado	-875

Cálculo del impuesto a pagar, ejercicio «X3»:

Resultado contable	-3.000
+ Diferencia permanente	+500
<hr/>	
= Resultado contable ajustado	-2.500
- Diferencia temporal «X2» (Aplicación)	-250
- Diferencia temporal «X3»	-350
<hr/>	
= Base imponible	-3.100
× tipo impositivo 35 %	—
<hr/>	
= Cuota íntegra	-1.085
- Deducciones	—
<hr/>	
= Crédito por pérdidas a compensar	1.085

Contabilización:

<hr/>		X	<hr/>
1.085	(4745) Crédito por pérdidas a compensar «X3»	a (630) Impuesto sobre beneficios	875
		a (479) Impuesto sobre beneficios diferido ejercicio «X3» (35 % s/350)	122,5
		a (4740) Impuesto sobre beneficios anticipado ejercicio «X2» (35 % s/250)	87,5
<hr/>		X	<hr/>

A continuación la empresa regulariza y cierra sus cuentas, resultando el siguiente balance de situación:

ACTIVO		PASIVO	
Cuentas activo	350.000	Capital social	100.000
(47451) Crédito por pérdidas a compensar ejercicio «X1»	3.500	Reserva legal	20.000
(47452) Crédito por pérdidas a compensar ejercicio «X2»	1.575	Reserva voluntaria	5.250
(4740) Impuesto sobre beneficios anticipado ejercicio «X2»	8,75	Cuentas pasivo	250.000
(47453) Crédito por pérdidas a compensar ejercicio «X3»	1.085	(479) Impuesto sobre beneficios diferido ejercicio «X3»	122,5
Pérdidas y ganancias «X1»	12.000		
Pérdidas y ganancias «X2»	5.000		
Pérdidas y ganancias «X3»	2.125		
TOTAL	375.372,5	TOTAL	375.372,5

Conforme a lo indicado, las Sociedades que hayan cerrado sus cuentas del ejercicio 1991 en el primer cuatrimestre de este año, deberían haber seguido los criterios expuestos en relación a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. Si a pesar de todo aún no se han adaptado a lo exigido para este capítulo en el Plan General de Contabilidad, tendrán que hacerlo cuanto antes, pues incurrirán en posibles sanciones administrativas.

NOTAS

(1) REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE de 27 de diciembre) (en adelante PGC).

(2) REAL DECRETO 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante RIS).

(3) Utilizamos el tipo del 35 por 100 por ser el que utiliza con carácter general en la actualidad.

(4) Disposición transitoria cuarta del REAL DECRETO LEY 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

(5) Artículo 2.º y disposición final sexta del Real Decreto de Aprobación del PGC.

(6) Disposición transitoria primera del Real Decreto de aprobación del PGC.



Dionisia Sánchez Díaz

Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales.
Subinspectora Tributos.
Profesora asociada de Contabilidad. Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.