

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE

Curso de Adaptación a Grado en Relaciones Laborales y Recursos Humanos
Curso académico 2015-16

Trabajo Fin de Grado.

“EL IMPUESTO DE SOCIEDADES, UNA APROXIMACIÓN: PARTIENDO DEL RESULTADO CONTABLE DETERMINAR EL RESULTADO FISCAL Y CONTABILIZARLO.”

ALUMNO: FERNANDO PERALES PÉREZ.

TUTOR: JOSÉ ANTONIO CAVERO RUBIO.

INDICE

	Pag.
1. RESUMEN.....	3
2. INTRODUCCIÓN.....	6
2.1. La contabilización del impuesto de sociedades en el PGC de 1990 y en el NPGC del 2007.....	9
2.2. Esquema de la liquidación del impuesto.....	11
3. OBJETIVOS.....	13
4. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES Y SU CONTABILIZACIÓN:.....	14
4.1. ASIENTO DE REGULARIZACIÓN: determinación del resultado contable (RC) - Gastos por el impuesto sobre sociedades. (RCAI).....	14
4.2. Ajustes extracontables y correcciones del resultado contable:.....	17
4.2.1. Diferencias permanentes: definición. Diferencias permanentes positivas y Diferencias permanentes negativas: casos.....	17
4.2.2. Diferencias temporarias: Definición. Diferencias temporarias imponibles: Pasivos por diferencias temporarias imponibles. Diferencias temporarias deducibles: Activos por impuesto diferido.....	24
4.2.3. Compensación de Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.....	48
4.3. Base Imponible.....	55
4.4. Deducciones y Bonificaciones aplicables en el Impuesto de Sociedades.....	62
4.5. Retenciones e ingresos a cuenta. Los pagos fraccionados. Las obligaciones formales.....	67
4.6. Cuota Diferencial.....	69
4.6.1 Liquidación y Pago del Impuesto. Las obligaciones formales.....	69
5. CONCLUSIONES. BREVE RESEÑA SOBRE LA FISCALIDAD DE LAS GRANDES EMPRESAS Y LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO.....	73
VOZPÓPULI. (2014). Las empresas españolas no tributan al 3,5%. Artículo publicado el 23 mayo 2014 por Juan Ramón Rallo.....	85

1. RESUMEN.

El tema fundamental del presente Trabajo Fin de Grado (TFG) es diferenciar y distinguir el resultado contable o beneficio contable del beneficio fiscal o base imponible del impuesto de sociedades, comprendiendo las distintas fases por las que atraviesa el impuesto y su repercusión en la contabilidad de la empresa. Todo ello para tener una mayor visión sobre lo que atañe al ámbito exclusivo de la contabilidad de la empresa y lo que corresponde a su fiscalidad.

Para calcular el impuesto de sociedades acudimos en primer lugar a la contabilidad de la empresa, es decir partimos del ámbito contable para posteriormente acudir al ámbito fiscal y poder calcular el impuesto bajo la normativa fiscal aplicable, deteniéndonos en las distintas fases por las que atraviesa el impuesto, para finalmente contabilizarlo, analizando cada fase por las que atraviesa el mismo impuesto y su repercusión en la contabilidad de la empresa.

Obviamente la finalidad del impuesto de sociedades, además de cumplir con una obligación tributaria, es saber lo que nuestra empresa va a pagar a la Hacienda Pública, en función de los resultados obtenidos. Esto lo hacemos, determinando previamente el beneficio empresarial y lo multiplicamos por el tipo de gravamen del impuesto, obteniendo así la cuota a pagar del impuesto. Previamente para determinar el beneficio empresarial debemos de ir a la contabilidad de la empresa y calcular el beneficio contable antes de impuestos. Esto quiere decir que partiendo de la contabilidad de la empresa calcularemos el impuesto de sociedades, de ahí la relación y a su vez la diferenciación entre ambas disciplinas.

Para calcular el beneficio contable lo haremos contabilizando el asiento de regularización de las cuentas de ingresos y gastos obteniendo así el saldo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, saldo que no se corresponderá con la base imponible del impuesto de sociedades, puesto que son cantidades que se calculan de forma y con normativas distintas y a su vez abarcan conceptos

diferentes. Por ejemplo hay gastos contables que no son deducibles en el impuesto de sociedades (como, por ejemplo los donativos y liberalidades, las multas, o el propio gasto del impuesto de sociedades) *Gábilos (2015)*. En definitiva y como veremos más adelante, para determinar el beneficio contable lo haremos según la normativa del Plan General Contable (PGC) y para calcularla base imponible o el beneficio empresarial lo haremos según la normativa fiscal.

Además utilizamos diferentes criterios de imputación temporal de ingresos y gastos entre las dos disciplinas, más estrictos en el impuesto de sociedades que en el Plan General Contable (como por ejemplo las tablas de amortización del inmovilizado, que marcan límites máximos a la amortización deducible y que no existen en el PGC) *Gábilos (2015)*. Esto da lugar a que ciertos contribuyentes se pueden beneficiar de determinadas ventajas fiscales que no contempla el PGC, como por ejemplo, amortizar activos en su solo ejercicio o de permitir deducir de los beneficios del ejercicio las pérdidas de años anteriores.

Calculado el impuesto de sociedades, según su normativa fiscal, debemos contabilizarlo haciendo para ello el asiento contable correspondiente. En este asiento contabilizaremos el gasto fiscal del impuesto (la cantidad por la que la empresa va a tributar) con la deuda que este gasto va a originar a la Hacienda Pública, minorada en su caso con los pagos o ingresos a cuenta y retenciones fiscales, que se hayan podido producir a lo largo del ciclo económico que por otra parte puede o no coincidir con el año natural.

Recapitulando, mediante el asiento contable de regularización del resultado de la empresa determinamos el beneficio contable, es decir, ingresos menos gastos (cuentas del grupo 6, 7 y en su caso, las cuentas de los grupos 8 y 9) para determinar el resultado contable antes de impuestos. El siguiente paso en la contabilidad es contabilizar el gasto del Impuesto de Sociedades y para ello tendremos que calcularlo previamente, según la normativa fiscal del impuesto sobre sociedades (Ley 27/2014 de 27 de noviembre del Impuesto de

Sociedades y R.D. 634/2015 de 10 Julio, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto de Sociedades). *SUPERCONTABLE.COM (2012)*

En consecuencia con lo expresado, el objetivo fundamental en el presente TFG es contabilizar el impuesto de sociedades, conciliando la normativa fiscal y contable a la hora de confeccionar el impuesto y a su vez distinguir y diferenciar ambas normativas. Por una parte contabilizar el impuesto de sociedades analizando su repercusión en la contabilidad de la empresa y por otra conocer de manera básica el procedimiento fiscal para su cálculo.

No obstante, también se fijan otros objetivos para saber más de este impuesto y tener un mayor conocimiento del mismo, como por ejemplo, el peso que tiene su recaudación respecto del conjunto del sistema tributario español, ver el tipo real por el que tributan las grandes empresas, etc.

La metodología empleada es eminentemente práctica. Partiendo del esquema de confección del Impuesto de Sociedades, se expone brevemente la fase concreta por la que atraviesa el impuesto, viendo su incidencia en la contabilidad, para a continuación desarrollar un ejercicio práctico para contabilizar el impuesto.

Los resultados que espero obtener con la lectura del presente TFG son por una parte distinguir entre contabilidad y fiscalidad de la empresa en la aplicación del impuesto de sociedades, acercar y aclarar al lector, con un lenguaje muy conciso y comprensible, la manera de contabilizar el impuesto de sociedades, visto desde todas las casuísticas posibles, ampliando los conocimientos sobre la confección del mismo. Por otra parte ver y comparar lo que supone la recaudación de este impuesto en el conjunto del sistema tributario español y del tipo real impositivo con que las grandes empresas tributan en este impuesto.

La principal conclusión que se pueden extraer del presente TFG, es que desde una perspectiva contable he querido acercarme al ámbito fiscal para confeccionar el impuesto de sociedades de una manera muy sencilla. Analizando la repercusión del mismo cuando realizamos los correspondientes

asientos contables en la contabilidad de la empresa. Creo que se ha separado y distinguido la contabilidad de la empresa de su fiscalidad en lo referente al cálculo del impuesto, para intentar a su vez conciliar estos dos ámbitos en la gestión de la empresa.

2. INTRODUCCIÓN.

El tema fundamental sobre el que versa el presente TFG es la contabilización del Impuesto de Sociedades, para ello partimos del resultado contable que adaptándolo a la normativa fiscal lo convertimos en la Base Imponible del impuesto, aplicamos el tipo impositivo vigente, liquidamos el impuesto y lo reflejamos en nuestra contabilidad. La justificación del tema escogido es en parte, por la confusión que se produce a la hora de determinar el beneficio en la empresa y con ello el cálculo de la cuota tributaria devengada del mismo. Si bien tradicionalmente en los años 90 ha habido un esfuerzo para conciliar ambos resultados fiscal y contable, (se partía de la diferenciación de las normativas fiscal y contable de finales de los años 70), con la nueva reforma fiscal de 2014 se hace más patente un alejamiento entre ambas disciplinas y ello supone que contablemente se deban reflejar esas diferencias ocasionadas por la diferente aplicación de las referidas normativas fiscal y contable.

Por otra parte y en cuanto al hecho de que prácticamente todas las empresas del IBEX tributen a un tipo porcentual más bajo del tipo ordinario de este impuesto no deja de ser un hecho llamativo y propicio para su análisis, también el peso que supone su recaudación en la Hacienda Pública hace del presente trabajo un tema de actualidad.

La metodología que se ha utilizado para elaborar el presente trabajo es fundamentalmente seguir el esquema de liquidación del impuesto, para así ver de una manera gráfica las fases por las que atraviesa el cálculo del mismo y su posterior incidencia en la contabilidad de la empresa. Todo ello apoyado con el desarrollo de ejercicios prácticos para contabilizar cada una de las fases por las que atraviesa el impuesto en su liquidación.

En síntesis, el esquema de liquidación del impuesto parte del Beneficio Contable Antes de Impuestos (BCAI) le sumamos o restamos las diferencias permanentes sean positivas o negativas, obteniendo el Resultado Contable Ajustado (RCA), a éste, le sumamos o restamos las diferencias temporarias sean positivas o negativas para obtener de esta forma la Base Imponible Previa (BIP). En el caso de que en años anteriores hayamos obtenido pérdidas le restamos a la base imponible del ejercicio las bases imponibles negativas de esos años anteriores, para así, obtener la Base Imponible (BI) del ejercicio, a la que le aplicamos el tipo de gravamen. El resultado obtenido será la Cuota Íntegra (CI) del impuesto (o impuesto bruto), que menos deducciones y bonificaciones aplicables en el ejercicio, resulta la Cuota Líquida (CL) que es el gasto contable por impuesto de sociedades que hay que contabilizar (la cuota tributaria del impuesto a pagar), menos las retenciones e ingresos a cuenta si los hubiere, obtendríamos finalmente la Cuota Diferencial.

Respecto de las diferencias permanentes si bien, no dan lugar a un registro contable en cuentas de balance, sí han de tenerse en cuenta al calcular la base imponible del impuesto. Sabemos que se trata de gastos contables que no serán nunca fiscalmente deducibles, o de ingresos contables que no serán computados nunca como tales ingresos fiscales. Por lo tanto, si se parte del resultado contable antes de impuestos para calcular la base imponible, estas diferencias permanentes darán lugar ajustes extracontables, positivos o negativos, que incrementan o disminuyen la base imponible para calcular el impuesto, pero no dan lugar a ningún registro contable.

Las diferencias temporarias surgen también, como las permanentes, por el distinto tratamiento de la normativa contable y de la normativa fiscal en relación a ciertas operaciones, pero en este caso se trata de gastos contables que no son deducibles en este ejercicio, o de ingresos contables que no tributan en este ejercicio, pero sí lo harán ambos en ejercicios futuros. De ahí que, en las diferencias temporarias, sí aparezca contablemente un crédito o un débito fiscal que figurará en el balance. Estas diferencias temporarias se obtendrán al comparar el balance según libros (lo llamamos valoración contable) con el

balance (hipotético) fiscal que resultará de valorar los activos, pasivos o instrumentos de patrimonio de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. A esta valoración se le denomina base fiscal.

Así pues, cuando la valoración contable de un determinado activo, pasivo o instrumento de patrimonio difiera de su valoración fiscal, es decir, de su base fiscal, estaríamos ante una diferencia temporaria si esa diferencia revierte en los siguientes ejercicios económicos y ante una diferencia permanente si no revierte.

En el caso de las diferencias temporarias, si la base fiscal del activo es mayor que el valor aparecido en libros (balance contable) obtendremos una diferencia temporaria deducible (siendo la cuenta *4740 Activo diferido* la que recoja esa diferencia). Si la base fiscal del activo es menor que el valor en libros (balance) obtendremos una diferencia temporaria imponible (cuenta *479 Pasivo diferido*). Si la base fiscal del pasivo es mayor que el valor en libros (balance) obtendremos una diferencia temporaria imponible (cuenta *479 Pasivo diferido*). Si la base fiscal del pasivo es menor que el valor en libros (balance) obtendremos una diferencia temporaria deducible (cuenta *4740 Activo diferido*). En lo referente a las microempresas, aquéllas que apliquen criterios específicos no tendrán que reflejar contablemente ni los pasivos por diferencias temporarias imponibles ni los activos por diferencias deducibles, sino que a la liquidación fiscal del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio le sumarán los importes a cuenta ya pagados y la suma será el gasto por el impuesto sobre beneficios; es decir, sólo registrarán los dos asientos primeros que figuran anteriormente (sin las cuentas que reflejan las diferencias deducibles e imponibles). Ahora bien, aunque no reflejen contablemente en su balance los activos y pasivos por impuesto diferido, las diferencias entre la base imponible y el resultado contable deberán indicarse en la memoria.

Para los empresarios individuales, el apartado 5 de la norma 15ª de registro y valoración establece lo siguiente: *“En el caso de empresarios individuales no deberá lucir ningún importe en la rúbrica correspondiente al impuesto sobre beneficios. A estos efectos, al final del ejercicio, las retenciones soportadas y*

los pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberán ser objeto del correspondiente traspaso a la cuenta del titular de la empresa.”

Para finalizar, indicar que con este trabajo se ha realizado una aproximación en conocer mejor la dinámica de la liquidación del impuesto y la contabilización que origina el mismo, quedando patentes las diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal y los campos que son propios a cada una de estas materias.

2.1. LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN EL PGC DE 1990 Y EN EL NPGC DEL 2007.

A la hora de calcular y contabilizar el impuesto de sociedades, debemos tener claro que el resultado contable y el resultado fiscal (base imponible) son dos conceptos distintos.

El resultado contable se determina conforme a las normas del PGC, el Código de Comercio, la Ley de Sociedades de Capital, las resoluciones del ICAC, etc. *PLAN GENERAL CONTABLE (2012)*. Simplificando, es la cantidad que obtenemos como resultado cuando calculamos el saldo de la cuenta 129 la cuenta de pérdidas y ganancias. En cuanto al resultado fiscal, se calcula conforme a la Ley del Impuesto de Sociedades. Hace unos años, la ley establecía de manera concreta los ingresos y gastos que se debían tener en cuenta para calcular la base imponible, pero en la actualidad se parte del resultado contable y se realizan una serie de ajustes. Estos ajustes son los llamados “ajustes extracontables” y “correcciones al resultado contable”. *PLAN GENERAL CONTABLE (2012)*. Resultado contable y resultado fiscal no son la misma cosa y como ya se ha expresado, cada uno de ellos se calcula conforme a su propia normativa reguladora.

Para hallar el resultado fiscal, se parte del resultado contable (resultado contable antes de impuestos) y atendiendo a la normativa fiscal se hacen una

serie de ajustes fiscales, que hacen que ambos difieran hasta convertirse en conceptos distintos y hasta alejados cuantitativamente. Cada resultado se calcula atendiendo a leyes distintas, pueden darse discrepancias entre uno y otro, ya sea porque un ingreso o gasto lo es a efectos contables pero no a efectos fiscales o porque existan diferentes ritmos de imputación de los mismos en resultados, en los dos ámbitos, etc. *PLANGENERALCONTABLE (2012)*.

Estas diferencias se pueden estudiar desde dos puntos de vista: Analizando las diferencias entre las magnitudes que lucen en la **cuenta de resultados**, *PLANGENERALCONTABLE (2012)*, según el PGC de 1990 y las diferencias que lucen en **el balance** según el NPGC de 2007.

El método del efecto impositivo del PGC de 1990 basado en el resultado obtenido en el ejercicio, requería conciliar los diferentes criterios fiscal y contable de imputación temporal de los ingresos computables y gastos deducibles que, dando lugar a las que se denominaban *diferencias temporales*, se contabilizaban en el Balance como “impuestos anticipados” (activo) por la parte de cuota fiscal que se hubiera pagado “anticipadamente” sobre el criterio contable, o como “impuestos diferidos” (pasivo) por la parte de gasto por impuesto que quedara pendiente a pagar en el futuro. Es lo que se denomina método impositivo basado en el Resultado (PGC 1990).

Por otra parte en el NPGC 2007 se aplica el método del efecto impositivo pero basado en el Balance, de modo que ahora son los diferentes criterios de valoración de los activos y pasivos los que originan las nuevas diferencias, denominadas “*temporarias*”. Este nuevo concepto abarca el de las diferencias temporales tal como se definían hasta el presente pero es más amplio, pues comprende también aquellos supuestos en los que la valoración inicial de un elemento difiere de su base fiscal, como es el caso, por ejemplo, de las combinaciones de negocios, es el enfoque del método impositivo basado en el Balance (PGC 2007). El nuevo tratamiento pone énfasis en las consecuencias futuras de las divergencias en la valoración de activos y pasivos de modo que, en el caso de las diferencias temporarias, se debe informar sobre el mayor o menor pago de impuestos futuros originado por cantidades que serán

deducibles o tributables al calcular la base imponible fiscal futura de la empresa. Así, observamos que se ha producido un cambio en las denominaciones de algunas cuentas que, por lo demás, seguirán funcionando como hasta ahora. La cuenta “(4740) Impuesto sobre beneficios anticipado” pasa a llamarse *(4740) activos por diferencias temporarias deducibles*, y de igual manera, la antigua cuenta “(479) Impuesto sobre beneficios diferido” se denominará *(479) Pasivo por diferencias temporarias imposables*.

En la exposición del presente trabajo tendremos en cuenta el esquema de la liquidación del impuesto de sociedades y su repercusión en la contabilidad de la empresa.

2.2. ESQUEMA DE LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO.

A continuación se reproduce en el siguiente cuadro el esquema de la liquidación del impuesto de sociedades. Partimos del beneficio contable al que ajustaremos de manera positiva o negativa las diferencias permanentes, con ellos obtendremos el resultado contable ajustado al que volveremos a ajustar las diferencias positivas o negativas temporales obteniendo así la base imponible previa a la que podríamos restar las bases imponibles negativas de años anteriores y obtener la base imponible del ejercicio que multiplicada por el tipo impositivo nos daría la cuota íntegra que menos las bonificaciones y deducciones del impuesto obtendríamos la cuota líquida del impuesto, a la que finalmente habría que restar las retenciones practicadas y los pagos a cuenta si se hubieran producido, obteniendo por último la cuota diferencial (a pagar o a devolver).

Cuadro 1. Esquema de liquidación del impuesto de sociedades.

Beneficio Contable Antes de Impuestos

+ Diferencias permanentes positivas.

- Diferencias permanentes negativas.

RESULTADO CONTABLE AJUSTADO

+ Diferencias temporales positivas.

- Diferencias temporales negativas.

BASE IMPONIBLE PREVIA

- Bases imponible negativas de ejercicios anteriores.

BASE IMPONIBLE del ejercicio

x Tipo de gravamen

CUOTA INTEGRAL.

- Deducciones y bonificaciones aplicables en el ejercicio

CUOTA LIQUIDA

- Retenciones y pagos a cuenta.

CUOTA DIFERENCIAL: A ingresar en Hacienda. Se registra en la cuenta (4752) "Hacienda Pública, acreedor por Impuesto de Sociedades".

A devolver por Hacienda. Se registra en la cuenta (4709) "Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos."

Fuente: *Gábilos (2015)*

3. OBJETIVOS.

El presente trabajo se ha elaborado con el objetivo general de conciliar la normativa fiscal con la normativa contable en la elaboración y contabilización del impuesto de sociedades. Por una parte, desde la contabilidad y partiendo del resultado contable antes de impuestos, cómo confeccionar los asientos contables para poder elaborar la base imponible para el cálculo del impuesto de sociedades y en función de las modificaciones operadas fiscalmente en el impuesto reflejarlas a su vez en la contabilidad para que en todo momento la contabilidad exprese la imagen fiel del estado económico-financiero de la empresa.

Por otra parte conocer la dinámica del Impuesto de Sociedades, cómo se calcula y liquida el impuesto, cómo se estructura, fases de las que consta etc. Para de esta manera y valga como ejemplo poder dar respuestas a preguntas típicas que le son formuladas al contable diariamente en el ejercicio de su trabajo, tales como ¿cómo vamos de gastos o de ingresos? ¿conviene comprar un vehículo de transporte para poder deducirlo y pagar menos impuestos? ¿cuánto va a pagar la empresa en el Impuesto de Sociedades?, etc. Hoy en día al contable se le exige ciertos conocimientos fiscales para dar respuesta a tales preguntas, pues en el ámbito de la pequeña y mediana empresa y sobre todo en la microempresa la línea que separa el ámbito fiscal y el ámbito contable suele ser muy tenue y a veces confusa, no existiendo en muchas ocasiones una separación clara y precisa entre la contabilidad y la fiscalidad de la empresa.

Otro objetivo es conocer qué gastos contables no son deducibles fiscalmente, o qué ingresos no lo son computables a la hora de confeccionar el impuesto de sociedades o qué condiciones hacen falta que se produzcan para que puedan serlo. Conocer y en su caso aplicar las deducciones y bonificaciones fiscales, qué porcentaje y qué tipo de empresas las aplican y qué peso tienen las mismas en la liquidación del impuesto de sociedades, analizando porcentualmente el tipo impositivo que soportan. Establecer una comparativa entre los dos impuestos: el I.R.P.F. y el I.S. ¿Soportan las empresas con la

aplicación del Impuesto de Sociedades una presión fiscal mayor que el que soportan las personas físicas con IRPF? ¿Qué porcentaje de la recaudación tributaria es el que proviene de la liquidación del Impuesto de Sociedades y de la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?

4. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES Y SU CONTABILIZACIÓN:

4.1. ASIENTO DE REGULARIZACIÓN: DETERMINACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE (RC) - GASTOS POR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. (RCAI).

Para liquidar el impuesto de sociedades obviamente debemos partir de la contabilidad de la empresa y concretamente del asiento de regularización para la determinación del beneficio contable, haciendo un breve recordatorio: sumamos las cuentas del grupo 6 que generalmente tienen saldo deudor y al cerrarlas (las abonaríamos) contra la cuenta de Pérdidas y Ganancias obtendríamos un saldo acreedor de la misma que recogería los gastos o pérdidas. Lo mismo hacemos con las cuentas del grupo 7 que generalmente tienen un saldo acreedor con lo que al cerrarlas contra la cuenta de Pérdidas y Ganancias obtendríamos un saldo deudor de la misma. Efectuado el asiento de regularización si el saldo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias es acreedor obtendríamos beneficios y si es deudor pérdidas.

Si obtenemos Ganancias: para confeccionar el Impuesto de Sociedades partimos del resultado contable (RC) y debemos transformarlo en el resultado contable antes de impuestos (RCAI), pues suponemos que el gasto producido por el impuesto de beneficios (que es la cuota tributaria a pagar a la Hacienda Pública) no es deducible fiscalmente por lo que deberíamos de haberlo excluido en el asiento de regularización, pero por otra parte y siguiendo el criterio contable la cuenta (6300) Impuesto de Sociedades la tenemos que saldar contra la cuenta de Pérdidas y Ganancias con lo que para obtener el RCAI debemos de proceder a hacer el primer ajuste extracontable y corregir

así el resultado contable para a su vez calcular el impuesto de sociedades. La manera de hacerlo viene determinada en el epígrafe siguiente, estamos ante una diferencia permanente en este caso positiva, pues lo que queremos es anular la cuenta 6300 que va restando el resultado contable y para ello la sumaríamos de nuevo y así obtendríamos el RCAI. Conviene recordar que lo que hemos hecho es a efectos fiscales por lo que en la contabilidad de la empresa no haríamos ningún asiento contable, pues la citada corrección es para determinar el impuesto sobre beneficios.

En el caso que obtengamos pérdidas al margen de obtener una base fiscal negativa a compensar en los ejercicios siguientes, contablemente debemos de calcular ese crédito fiscal que sería el resultado de aplicarle el tipo impositivo del impuesto y lo reflejaríamos en la contabilidad, utilizando la cuenta 4747. *Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio*, en el debe contra la cuenta 6301. *Impuesto diferido* en el haber. Lo que hacemos es diferir el resultado negativo para compensarlo en los próximos años cuando el resultado sea positivo, diferimos la cuenta de activo que revertiremos en la contabilidad cuanto el resultado sea positivo. (Lo veremos más adelante cuando veamos las diferencias temporarias).

DEBE		HABER	
(60) Compras.		a (129) Pérdidas y Ganancias.	
(61) Variación Existencias.			
(62) Servicios Exteriores.			
(63) Tributos.			
(64) Gasto de Personal			
(65) Otros Gastos de Gestión.			
(66) Gastos Financieros.			
(67) Pérdidas de Activos NO corrientes y Gastos Excepcionales.			
(68) Dotaciones para Amortizaciones			
(69) Perd. Deterioro y otras Dotación			

Saldamos las cuentas del grupo 6 (algunas pueden tener saldo deudor como las cuentas 606 y 609) que por lo general tendrán saldo acreedor traspasando todo el saldo de estas cuentas de gestión a la cuenta de Pérdidas y Ganancias, lo mismo haremos con los ingresos contables del grupo 7.

DEBE		HABER	
	(129) Pérdidas y Ganancias.	a(70) Ventas de Mercaderías, de Producción Propia, de Servicios, etc.	
		a (71) Variación de Existencias.	
		a (73) Trabajos realizados para el empresa.	
		a (74) Subvenciones, donaciones y legados.	
		a (75) Otros Ingresos de Gestión.	
		a (76) Ingresos Financieros.	
		a (77) Beneficios de Activos NO corrientes e ingresos excepcionales.	
		a (79) Excesos y aplicaciones de provisiones y de Pérdidas por deterioro.	

Determinamos el saldo contable de la cuenta de Pérdidas y Ganancias con el abono de todas las cuentas de los grupos 6 y 7 (más los grupos 8 y 9 en el caso de que a la empresa se le aplicase el plan contable general y no el plan aplicable a las PYMES).

Por otra parte la cuota tributaria podría ser a devolver, en cuyo caso se originaría un crédito fiscal por nuestra parte frente a la administración tributaria. Una vez confeccionado el Impuesto de Sociedades, (que previamente contabilizaremos a 31 de diciembre del ejercicio económico) obtendríamos el resultado contable antes de impuestos y a partir de aquí confeccionaremos el impuesto siguiendo el esquema expuesto.

Fase del I.S.: RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS (RCAI)+/-
DIFERENCIAS PERMANENTES = RESULTADO CONTABLE AJUSTADO
(RCA).

4.2. AJUSTES EXTRACONTABLES Y CORRECCIONES DEL RESULTADO CONTABLE:

4.2.1. DIFERENCIAS PERMANENTES: DEFINICIÓN. DIFERENCIAS PERMANENTES POSITIVAS Y DIFERENCIAS PERMANENTES NEGATIVAS: CASOS

Para confeccionar el Impuesto de Sociedades se parte del resultado contable antes de impuestos que es una cantidad tomada de la contabilidad y calculada mediante el asiento contable anteriormente expuesto. Pero para calcular el impuesto de sociedades partimos de la normativa fiscal, concretamente del R.D. Legislativo 4/2004, de 25 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, modificado posteriormente por la Ley 27/2014 de 27 de Noviembre y su Reglamento de desarrollo recogido en el R.D. 634/2015 de 10 de julio.

Estas normativas fiscales difieren de la normativa utilizada en la contabilidad de la empresa y que son aquellos criterios recogidos en el Código de Comercio, en las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (I.C.A.C) y sobre todo en lo dispuesto en el R.D. 1514/07 de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, con el fin de reflejar fielmente el estado económico-financiero de la empresa. Al utilizar estas dos normativas surgen diferencias a la hora de valorar un mismo hecho contable, es lo que entendemos por diferencias permanentes.

Son diferencias permanentes o mejor dicho se producen diferencias permanentes cuando aquellos gastos o ingresos contables no son considerados como tales por la legislación fiscal, es decir, la normativa fiscal no los considera como gasto o ingreso al calcular el impuesto de sociedades, con lo cual, hay que modificar y corregir el resultado contable antes de impuestos, aumentándolo o disminuyéndolo.

Las diferencias permanentes no revierten en ejercicios posteriores, es decir, que tanto el gasto como el ingreso contable no lo serán considerados fiscalmente nunca como tales por la normativa fiscal, por lo que no se va a corregir la contabilidad ni dará lugar a la realización de ningún asiento contable. Lo que sí se corrige es el Resultado Contable Antes de Impuestos a la hora de confeccionar el impuesto de sociedades.

Si un gasto contable no es deducible fiscalmente genera una diferencia permanente positiva, puesto que aumentaría el resultado fiscal de la empresa puesto que no se incluye para calcular el impuesto, con lo que se pagarían más impuestos, por el contrario si un ingreso contable no es ingreso fiscal genera una diferencia permanente negativa, con lo que se pagarían menos impuestos al disminuir el resultado. *Gábilos (2015)*. Por ejemplo, una multa es un gasto contable, pero no es deducible fiscalmente, ni en este ejercicio ni en ningún otro, con lo que para corregir el resultado fiscal tendríamos que hacer un ajuste permanente positivo por esa misma cantidad.

La normativa fiscal, la Ley 27/2014 de 28 noviembre, del Impuesto sobre Sociedades en su artículo 15 enumera los gastos que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, pues la normativa contable permite contabilizarlos al perseguir reflejar la imagen fiel de la empresa, por lo que debemos de corregir el resultado contable adaptándolo al resultado fiscal, procediendo a realizar la corrección del resultado contable.

Al tratarse de diferencias permanentes que no influyen en ejercicios posteriores, no modificaremos la contabilidad y no realizaremos ningún asiento contable, en tanto que las modificaciones operadas lo son únicamente de naturaleza fiscal.

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles (Art. 15 Ley 27/2014 de 27 de noviembre del Impuesto de Sociedades):

1. Los que representen una retribución de los fondos propios.

2. Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.
3. Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
4. Las pérdidas del juego.
5. Los donativos y liberalidades.
6. Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
7. Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.
8. Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.
9. Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2.e) de la Ley 35/2006, o de ambas, aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos, que excedan, para cada perceptor, del mayor de los siguientes importes:

1º. 1 millón de euros.

2.º El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda

considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. No obstante, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, será el importe establecido con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

A estos efectos, se computarán las cantidades satisfechas por otras entidades que formen parte de un mismo grupo de sociedades en las que concurren las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

10. Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento.

La cantidad que haya resultado, después de haber ajustado las diferencias permanentes (en el caso de que no hayan diferencias temporarias, ni deducciones o bonificaciones), es la que la empresa registrará como gasto contable del ejercicio, en la cuenta (630) "Impuesto sobre Beneficios". En caso de que resulte ser negativa, la anotará en el Haber, y se anotará como contrapartida un crédito por pérdidas a compensar del ejercicio. (4745. *Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio*). Gábilos (2015).

Ejercicio 1 (diferencias permanentes).

En la contabilidad de la empresa SILURO, SA hemos contabilizado a lo largo del año los siguientes gastos:

Un gasto como consecuencia de una sanción administrativa por delito medioambiental (678) 150.000 €.

Los gastos del abogado derivados de la comparecencia a juicio por estos delitos medioambientales (623) 6.000 €.

Recibo de Suma en el que se contiene una multa de tráfico ocasionada porque uno de los vehículos de la empresa no tenía pasada la ITV (631) 200€.

En la reunión ordinaria del consejo de administración de la empresa se decide que la empresa invite a todos los trabajadores de la empresa a una comida para celebrar la primera comunión del hijo mayor del administrador (649) 80.000 €.

Al final del ejercicio económico la cuenta 129 tiene un saldo acreedor de 50.000 euros que se corresponde con el resultado contable antes de impuestos (RCAI). A su vez el saldo de la cuenta 473 (Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta) es de 3000 euros, que se corresponde con los pagos a cuenta del impuesto de sociedades que ha efectuado la empresa y con determinados gastos sujetos a retención. El tipo impositivo del impuesto es del 25%.

Cuestiones:

- 1. ¿Tendremos que hacer alguna corrección contable?*
- 2. Para confeccionar el impuesto de sociedades y poder determinar la cuota tributaria del impuesto, ¿tendremos que realizar alguna corrección fiscal?*
- 3. Determinar la cuota tributaria y contabilizar el impuesto.*

Solución ejercicio 1:

1. *No. Todos los gastos son satisfechos por la empresa, con lo cual tienen que estar reflejados en la contabilidad de la misma, para que la contabilidad pueda expresar la imagen fiel de la situación económico-financiera de la empresa.*

2. *Si. Hay determinados gastos reflejados en la contabilidad que no son considerados como tales por la legislación fiscal y en consecuencia no son deducibles, debiendo de hacer las oportunas correcciones de carácter permanentes en los gastos contabilizados:*
 - *Un gasto como consecuencia de una sanción administrativa por delito medioambiental (678)*

Artículo 15 (Ley 27/2014) No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
 - *Los gastos del abogado derivados de la comparecencia a juicio por estos hechos (623). Igual que en el caso anterior*
 - *Recibo de Suma en el que se contiene una multa de tráfico ocasionada porque uno de los vehículos de la empresa no tenía pasada la ITV (631). Igual que en el caso anterior.*
 - *La empresa decide hacer una fiesta en un famoso restaurante a los trabajadores de la empresa para celebrar la primera comunión del hijo mayor del administrador (649).*

Artículo 15 (Ley 27/2014) No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: e) Los donativos y liberalidades.

3. *Como consecuencia de contabilizar una serie de gastos contables no deducibles fiscalmente, habrá que hacer las correcciones oportunas para calcular el impuesto de sociedades, es decir, se producen una serie de diferencias permanentes en este caso positivas, con lo que haremos los ajustes extracontables pertinentes para poder hallar la cuota tributaria.*

Calculamos el impuesto:

- *Resultado contable antes de impuestos:* 50.000
- *Diferencias per. Positivas* 150.000 + 6.000 + 200 + 80.000 = 236.200
- *Diferencias temporarias.* 0
- *Base imponible.* 286.200
- *Tipo* 25%
- *Cuota íntegra.* 71.550
- *Deducciones y bonificaciones.* 0
- *Cuota Líquida.* 71.550
- *Retenciones y pagos a cuenta.* 3.000
- *Cuota a pagar.* 68.550

Al calcular el impuesto de sociedades haríamos el siguiente asiento contable:

DEBE		HABER	
85860	(6300) Impuesto corriente	a (473) H.P. Ret y pagos a cuenta.	3000
		a (4752) H.P. Acreedores por el impuesto sociedades	82860

Fase del I.S.: RESULTADO CONTABLE AJUSTADO (RCA) – DIFERENCIAS TEMPORARIAS = BASE IMPONIBLE PREVIA

Una vez realizados los ajustes extracontables motivados por las diferencias permanentes a la hora de confeccionar el impuesto de sociedades, obtendríamos así el Resultado Contable Ajustado, sin embargo, para calcular la base imponible del impuesto hay que tener en cuenta además de las diferencias permanentes, las diferencias temporales y las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. *Gábilos (2015).*

4.2.2. DIFERENCIAS TEMPORARIAS: DEFINICIÓN. DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES:
PASIVOS POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES. DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES:
ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

El PGC en su norma de registro y valoración 13^a.2.1 establece que las diferencias temporarias son aquéllas derivadas de la diferente valoración contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura. Estas diferencias van a dar lugar al registro de activos o pasivos por impuesto diferido. *Grupo CTO (2013)*.

La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance. *RD 1517/2007 de 16 de noviembre*.

Según la misma norma de registro y valoración las diferencias temporarias se producen:

a) Normalmente por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.

b) En otros casos, tales como:

En los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales.

En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales.

En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

De acuerdo con lo anterior, *las diferencias temporales* se integran dentro una categoría más amplia que son las *diferencias temporarias*. *Grupo CTO (2013)*. Por tanto esta categoría está formada por:

- Diferencias temporales (apartado a).
- Diferencias temporarias no temporales (apartado b).

Pero a diferencia de lo que ocurría con las diferencias permanentes, como ya se ha expuesto, las temporales sí tienen repercusión en ejercicios futuros, pues las diferencias originadas revierten en ejercicios venideros. De ahí que, en estas diferencias temporarias, sí aparezcan contabilizadas como un crédito o débito fiscal que figurará en el balance.

Estas diferencias temporarias se obtendrán al comparar el balance según libros (valoración contable) con el balance fiscal que resultaría de valorar los activos, pasivos o instrumentos de patrimonio de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. A esta valoración le llamaremos base fiscal.

Así pues, cuando la valoración contable de un determinado activo, pasivo o instrumento de patrimonio difiera de su valoración fiscal, es decir, de su base fiscal, se denominará diferencia temporaria si revierte en los siguientes ejercicios, y dependiendo de los casos deberemos de recoger esas diferencias en determinadas cuentas contables. Para la determinación de estas diferencias se debe comparar el valor contable con la base fiscal del activo o pasivo considerado. La diferencia será temporaria imponible o deducible en función del elemento, de activo o de pasivo, que genera dicha diferencia. *Grupo CTO (2013)*.

Las diferencias temporarias se clasifican en:

a) *Diferencias temporarias imponibles*, son aquéllas 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. *Grupo CTO (2013)*. Esto origina una diferencia temporal negativa en el ejercicio presente, significa que tenemos que disminuir la base imponible, menor base imponible, menos impuesto a pagar en este ejercicio pero deberá tributar más en los siguientes, al revertir las diferencias originadas, ya que tendré un pasivo diferido y se reflejará en la cuenta (479) Impuesto sobre beneficio diferido.

- Si la base fiscal del activo es menor que el valor contable: esto ocasiona una diferencia temporaria imponible para los próximos ejercicios y la cuenta contable que lo reflejaría sería (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles. (Pasivo Diferido).
- Si la base fiscal del pasivo es mayor que el valor contable: esto ocasiona una diferencia temporaria imponible para los próximos ejercicios y la cuenta contable que lo reflejaría sería (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles. (Pasivo Diferido).

b) *Diferencias temporarias deducibles*, son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o a 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 deriven. *Grupo CTO (2013)*. Esto significa que partiendo del resultado contable (ó del valor contable) tendremos que aumentar la base fiscal en el ejercicio, tendremos por tanto que realizar una diferencia temporaria positiva, por lo tanto en el ejercicio tendremos mayor base imponible que valor contable, tributamos más en este ejercicio económico.

- Si la base fiscal del activo es mayor que el valor contable: esto ocasiona una diferencia temporaria deducible para los próximos ejercicios y la cuenta contable que lo reflejaría sería (4740) Activos

por diferencias temporarias deducibles. (Tendríamos un Activo Diferido).

- Y por otra parte si la base fiscal del pasivo es menor que el valor contable: esto ocasiona una diferencia temporaria deducible para los próximos ejercicios y la cuenta contable que lo reflejaría sería (4740) Activos por diferencias temporarias deducibles. (Activo Diferido).

Asimismo tendremos menos impuestos a pagar en los próximos años, esto significa que en los ejercicios posteriores se revertirán las diferencias que en su momento ocasionaron los diferentes criterios contables y fiscales de valoración. En consecuencia habrá que realizar los asientos contables que recojan estas diferencias temporales, en este caso se reflejan en la cuenta (474) *Activos por impuesto diferido* que a su vez se subdivide en las subcuentas (4740) *Activos por diferencias temporarias deducibles*, (4742) *Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar* y (4745) *Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio*.

Ejercicio 2 (diferencias temporarias1):

La empresa TUDEMIR, S.L., reúne las condiciones para ser considerada como pyme y compra a inicios del año X0 un equipo informático con todo su equipamiento por importe de 2.000 euros, que contablemente se amortizará en 4 años (según tablas oficiales).

A efectos fiscales, y debido a la normativa vigente para ese año, cabe la posibilidad de aplicar libertad de amortización por lo que la empresa decide amortizarlo íntegramente en el año X0. Por otra parte la empresa ha obtenido un resultado contable antes de impuestos de 40.000 euros.

El tipo del impuesto sobre sociedades es del 25% y las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio han ascendido a 2.500 euros en el año X0.

Cuestiones:

1. Contabilizar los asientos que realizará la empresa para liquidar el impuesto de sociedades a finales del año X0 suponiendo que la empresa ha obtenido un beneficio contable antes de impuestos de 40.000 euros, ha realizado unos pagos a cuenta del impuesto de 2.500 euros durante el año y aplica un tipo impositivo del 25 %.
2. Contabilizar los asientos que realizará la empresa para liquidar el impuesto de sociedades en el año X1, suponiendo que la empresa obtiene un beneficio antes de impuestos de 14.000 euros y la cantidad de retenciones y pagos a cuenta realizados durante ese año por la empresa han sido de 600 euros. No existen ni diferencias permanentes ni deducciones ni bonificaciones.

Solución ejercicio2:

1. Nos encontramos ante diferencias temporarias imponibles con lo que deberemos determinar el valor contable del activo o pasivo (de acuerdo con la normativa contable), determinar la base fiscal del activo o pasivo (de acuerdo a la normativa fiscal) y verificar que existe una diferencia entre ambos criterios y que esta diferencia genera un pasivo imponible, a su vez esto se dará cuando la base fiscal de un activo sea menor que su valor en libros (que es en nuestro caso) o que la base fiscal de un pasivo sea mayor que su valor en libros. Habrá entonces que determinar el importe a registrar del pasivo diferido surgido (tipo de gravamen por importe de la diferencia temporaria).

De acuerdo a la norma de valoración 15ª del Plan General Contable de Pymes, se generará una “diferencia temporaria imponible”, cuando se produzcan las diferencias mencionadas anteriormente y ello de lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros. Serán recogidas en la cuenta “(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles” con cargo a la cuenta “(6301) Impuesto sobre beneficios diferido”.

Así, en este caso se producirá un menor pago por impuestos en el ejercicio en curso.

Cuadro 2. Amortización con diferencias temporarias.

	Año 0	Año 1	Año 2	Año 3
Gasto Contable Amortización según tablas.	500	500	500	500
Gasto Fiscal Libertad de amortización.	2.000	0	0	0
Diferencia Temporal.	+1500	-500	-500	-500

- Valor en libros del equipo informático = $2.000 - (2.000 / 4 \text{ años}) = 1.500$ euros.
- Base Fiscal = 0 Euros.
- Diferencia = 1.500 euros.
- Diferencia Temporal Imponible = 25% de 1.500 = 375 euros

Calculamos el impuesto:

- Resultado contable antes de impuestos: 40.000
- Diferencias permanentes. 0
- Diferencias temporarias neg. - 1.500
- Base imponible. 38.500
- Tipo. 25%
- Cuota íntegra. 9.625
- Deducciones y bonificaciones. 0
- Cuota Líquida. 9.625
- Retenciones y pagos a cuenta. 2.500
- Cuota a pagar. 7.125

El asiento que realizaríamos para contabilizar el impuesto corriente en el año N sería:

DEBE		HABER	
9625	(6300) Impuesto corriente	a (473) H.P. Ret y pagos a cuenta.	2500
		a (4752) H.P. Acreedores por el impuesto sociedades	7125

El asiento que realizaríamos para contabilizar la diferencia temporaria imponible sería:

DEBE		HABER	
375	(6301) Impuesto diferido	a (479) Pasivo por diferencias temporarias imponibles.	375

2. En el año N+1 la amortización contable sería 500 y la amortización fiscal cero al haber aplicado la libertad de amortización (100 %) el primer año luego se produciría una diferencia positiva de 500 euros revertida del año anterior, que daría lugar a dar de baja la cuenta 479 Pasivo por diferencias temporarias imponibles en un 25 % de 500, es decir, 125 euros.

Calculamos el impuesto:

- Resultado contable antes de impuestos:14.000
- Diferencias permanentes. 0
- Diferencias temporarias neg. 500
- Base imponible. 14.500
- Tipo. 25%
- Cuota íntegra. 3.625
- Deducciones y bonificaciones.0
- Cuota Líquida. 3.625
- Retenciones y pagos a cuenta. 600
- Cuota a pagar. 3.025

El asiento que realizaríamos para contabilizar el impuesto corriente del año N+1 sería

DEBE		HABER	
3625	(6300) Impuesto corriente	a (473) H.P. Ret y pagos a cuenta. a (4752) H.P. Acreedores por el impuesto sociedades	600 3025

El asiento que realizaríamos para contabilizar la reversión de diferencia temporaria imponible del año anterior sería:

DEBE		HABER	
125	(479) Pasivo por diferencias temporarias imponibles.	a (6301) Impuesto diferido	125

Ejercicio 3(diferencias temporarias 2):

(NOTA: La normativa fiscal aplicada en el ejercicio es el RDL 4/2004).

La empresa SOL DE ALICANTE, S.L., dedicada a la comercialización de cítricos hace las siguientes operaciones en el año 01:

1. Se adquiere una máquina mediante arrendamiento financiero, por 2.000 euros, a amortizar en 10 años. La empresa es de reducida dimensión (a los efectos de aplicar los beneficios fiscales reconocidos en la Ley). El contrato de leasing es de cuatro años según el siguiente detalle:

Cuadro 3. Amortización del Leasing:

	<i>CUOTA</i>	<i>INTERESES</i>	<i>AMORTIZACION</i>
<i>Año 1</i>	<i>450,00</i>	<i>80,00</i>	<i>370,00</i>
<i>Año 2</i>	<i>450,00</i>	<i>65,20</i>	<i>384,80</i>
<i>Año 3</i>	<i>450,00</i>	<i>49,81</i>	<i>400,19</i>
<i>Año 4</i>	<i>450,00</i>	<i>33,80</i>	<i>416,20</i>
<i>Año 5</i>	<i>445,96</i>	<i>17,15</i>	<i>428,81</i>

- 2. Durante el año 01 ha valorado el riesgo por incobrables en 2.000 euros dotando la oportuna pérdida por deterioro. Sin embargo esta cifra de gasto no es deducible fiscalmente hasta el año 02. Grupo CTO (2013).*

- 3. La sociedad vende en el ejercicio 01 mercaderías por un importe de 10.000 € cuyo coste había sido de 5.000 €. El importe de la venta será cobrado íntegramente en el año 02, por lo que la operación es calificada fiscalmente como una operación con pago aplazado (art. 19.4 TRLIS). Grupo CTO (2013).*

- 4. La sociedad adquiere el 1 de enero de 01 un equipo industrial por importe de 10.000 € que amortiza contablemente en cinco años. La sociedad se acoge a la libertad de amortización por lo que amortiza el equipo este año en su totalidad. Grupo CTO (2013).*

Cuestiones:

Contabilizar los asientos que realizará la empresa para liquidar el impuesto de sociedades de los años 01-02-03-04-05 y 06 suponiendo que la empresa ha obtenido un beneficio contable antes de impuestos de 40.000 euros en cada año y ha realizado unos pagos a cuenta del impuesto de 2.500 euros durante el año y aplica un tipo impositivo del 25 %.

Solución ejercicio 3:

1. Operaciones de arrendamiento financiero. Gábilos (2015)

Operaciones de arrendamiento financiero (art. 115 del R.D.L. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades): En las operaciones de arrendamiento financiero donde se cumplan todas las condiciones del art. 115 del R.D.L. 4/2004, de 5 de marzo, será deducible la carga financiera (intereses), así como las cuotas de recuperación del coste del bien con el límite del duplo (triple en las sociedades de reducida dimensión) de la amortización según tablas.

Cuando se inicia un contrato de arrendamiento financiero, contablemente se imputa a gasto la carga financiera y la amortización del bien, pero fiscalmente se puede imputar las cuotas de leasing hasta el límite establecido, por lo que el gasto será mayor (disminuye el resultado contable), lo cual genera una diferencia temporal negativa. Cuando se termina el leasing, se sigue contabilizando la amortización del bien, sin embargo no será deducible puesto que fiscalmente ya se ha amortizado todo el coste del bien, con lo cual revierte en una diferencia temporal positiva (aumenta el resultado contable).

En primer lugar vamos a calcular las posibles diferencias temporarias que se puedan originar en la contabilización del Leasing y en su deducción como gasto en el impuesto de sociedades.

Cuadro 4. Comparativa del gasto contable y gasto fiscal de Leasing.

	años	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
GASTO CONTABLE	Intereses	80,00	65,20	49,81	33,80	17,15	0	0	0	0	0
	amortización	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
	TOTAL	280,00	265,20	249,81	233,80	217,15	200	200	200	200	200
GASTO FISCAL	cuota leasin	450,00	450,00	450,00	450,00	445,96					
DIFERENCIA		-170,00	-184,80	-200,19	-216,20	-228,8	+200	+200	+200	+200	+200

Analizamos el Año 01: Contablemente el gasto ha sido los intereses financieros del contrato y la amortización del bien según tablas, sin embargo la legislación fiscal nos permite amortizar más rápidamente según las cuotas de recuperación del coste del bien, esto es 370,00, sumando a esta cantidad los intereses, 80,00 euros, en total podemos deducir hasta 450,00 euros. Hay que tener en cuenta que esta cuota no puede superar el triple de la amortización ($3 \times 200 = 600$), puesto que es empresa de reducida dimensión. Con todo esto, contablemente el gasto ha sido de 280,00, y fiscalmente puedo hasta 450,00 así pues se genera una diferencia temporal negativa de 170,00.

En el año 02 el gasto contable ha sido de 265,20 y fiscalmente puedo hasta 450,00 ($384,80 + 65,20$) así pues se genera una diferencia temporal negativa de 184,80 como se refleja en la tabla expuesta y así en los tres años siguientes.

Analizamos el Año 06: Contablemente se imputa a gasto la amortización del bien, 200 euros, sin embargo en los cinco años anteriores, fiscalmente se ha disminuido el beneficio, al contabilizar la recuperación del coste del bien, en 2.000 euros (más los intereses), con lo cual, el

bien ya está amortizado. Por lo tanto, este gasto contable ya no es deducible, por lo que genera una diferencia temporal positiva de 200 euros hasta el año 10. Gábilos (2015)

2. Deterioro por Operaciones de Tráfico.

En el ejercicio 01, el valor contable del crédito es cero ya que está deteriorado, mientras que el valor fiscal del crédito es de 2.000 €. Esto dará lugar a un mayor pago del impuesto en este ejercicio y a una menor cantidad en el ejercicio 02.

Cuadro 5. Diferencias temporarias del deterioro de crédito.

Año	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporal deducible	Activo por impuesto diferido
01	0	2.000	+ 2.000	+ 500
02	2.000	0	- 2.000	- 500

3. Operación con pago aplazado.

De acuerdo con el art. 19.4 del TRLIS, las operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo. IIR ESPAÑA - ESI ESPAÑA GEXLEX. (2012).

Beneficio de la operación: $10.000 - 5.000 = 5.000 \text{ €}$

Contablemente el beneficio se recogerá en el ejercicio 01, mientras que fiscalmente no existe beneficio ya que el mismo se recoge en función de los cobros y éste se realiza en su totalidad en el ejercicio 02. Grupo CTO (2013).

Cuadro 6. Diferencias temporarias del pago aplazado.

Año	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria imponible	Pasivo por impuesto diferido
01	5.000	0	- 5.000	- 1250,00
02	0	5.000	+ 5.000	+1250,00

4. Amortización.

La libertad de amortización supone que la base fiscal del bien (del activo) va a ser menor que su valor en libros, ya que fiscalmente está totalmente amortizado por lo que su valor fiscal es cero. Por ello, en el primer ejercicio se pagarán menos impuestos los cuales deberán ser pagados en el futuro y en consecuencia la diferencia temporaria se califica como imponible. Grupo CTO (2013).

Cuadro 7. Diferencias temporarias de la amortización.

Año	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria imponible	Variación anual	Pasivo por impuesto diferido
01	8.000	0	- 8.000	- 8.000	- 2.000
02	6.000	0	- 6.000	- 6.000 + 8.000 = + 2.000	+ 500
03	4.000	0	- 4.000	- 4.000 + 6.000 = + 2.000	+ 500
04	2.000	0	- 2.000	- 2.000 + 4.000 = + 2.000	+ 500
05	0	0	0	0 + 2.000 = + 2000	+ 500

En el año 01 la amortización contable sería de 2.000 € y la amortización fiscal 10.000 € al haber aplicado la libertad de amortización (100 %), se produciría una diferencia negativa de 8.000 € dando lugar a un pasivo por diferencias temporarias imponibles de 2.000 €, que revertirá en los 4 años siguientes a razón de 500 cada año.

En segundo lugar vamos a calcular el impuesto de sociedades y a contabilizar los asientos correspondientes:

Calculamos el impuesto **año 01**:

- Resultado contable antes de impuestos: 40.000,00
- Diferencias permanentes. 0,00
- Diferencia temporaria neg (1) leasing-170,00
- Diferencia temporaria pos(2) deteriorocrédito.2.000,00
- Diferencia temporaria neg (3) pago aplazado -5.000,00
- Diferencia temporaria neg (4) amortización.-8.000,00
- Base imponible. 28.830,00
- Tipo.25%
- Cuota íntegra 7.207,50
- Deducciones y bonificaciones.0,00
- Cuota Líquida. 7.207,50
- Retenciones y pagos a cuenta.2.500,00
- Cuota a pagar.4.707,50

Contabilizamos el impuesto de sociedades

DEBE		HABER	
7.207,50	(6300) Impuesto corriente	a (473) H.P. Retenciones y pagos a cuenta.	2.500,00
		a (4752) H.P. Acreedores por el impuesto sociedades	4.707,50

Contabilizamos el pasivo por impuesto diferido como consecuencia de las diferencias temporarias imponibles que se han producido (leasing. Beneficio no declarado fiscal y amortización de la maquinaria).

DEBE		HABER	
3.292,50	(6301) Impuesto diferido	a (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles. (170,00 + 5000 + 8000)al 25%.	3.292,50

Contabilizamos el activo por impuesto diferido como consecuencia de las diferencias temporarias deducibles que se han producido por el deterioro del crédito comercial.

DEBE		HABER	
500,00	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles. (2000) al 25%.	a (6301) Impuesto diferido	500,00

Calculamos el impuesto **año 02**:

- Resultado contable antes de impuestos: 40.000,00
- Diferencias permanentes 0,00
- Diferencias temporarias neg (1). - 184,80
- Diferencias temporarias neg (2) - 2.000,00
- Diferencias temporarias pos (3). 5.000,00
- Diferencias temporarias pos (4). 2.000,00
- Base imponible. 44.815,20
- Tipo. 25%
- Cuota íntegra. 11.203,80
- Deducciones y bonificaciones. 0,00
- Cuota Líquida. 11.203,80
- Retenciones y pagos a cuenta. 2.500,00
- Cuota a pagar. 8.703,80

Contabilizamos el impuesto de sociedades.

DEBE		HABER	
11.203,80	(6300) Impuesto corriente	a (473) H.P. Retenciones y pagos a cuenta.	2.500,00
		a (4752) H.P. Acreedores por el impuesto sociedades	8.703,80

Contabilizamos el pasivo por impuesto diferido como consecuencia de las diferencias temporarias imponibles que se siguen produciendo en el leasing por segundo año.

DEBE		HABER	
46,20	(6301) Impuesto diferido	a (479) Pasivos por diferencias temporaria imponibles. (184,80) al 25%.	46,20

Contabilizamos la reversión del pasivo por impuesto diferido que ya se ha producido (por el pago "fiscalmente" aplazado y la amortización) y que fue generado en el ejercicio anterior.

DEBE		HABER	
1.750,00	(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles. (2000 + 5000) al 25%.	a (6301) Impuesto diferido	1.750,00

Contabilizamos la reversión del activo por impuesto diferido generado en el ejercicio anterior por el deterioro del crédito comercial.

DEBE		HABER	
1.250,00	(6301) Impuesto diferido	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles. (5000) al 25%.	1.250,00

Calculamos el impuesto año 03:

- Resultado contable antes de impuestos: 40.000,00
- Diferencias permanentes 0,00
- Diferencias temporarias neg (1) -200,19
- Diferencias temporarias neg (4) 2.000,00
- Base imponible. 41.799,81
- Tipo. 25%
- Cuota íntegra. 10.449,95
- Deduciones y bonificaciones. 0,00
- Cuota Líquida. 10.449,95
- Retenciones y pagos a cuenta. 2.500,00
- Cuota a pagar. 7.949,95

Contabilizamos el impuesto de sociedades del año 03.

DEBE		HABER	
10.449,95	(6300) Impuesto corriente	a (473) H.P. Retenciones y pagos a cuenta.	2.500,00
		a (4752) H.P. Acreedores por el impuesto sociedades	7.949,95

Contabilizamos el pasivo por impuesto diferido como consecuencia de las diferencias temporarias impositivas que se siguen produciendo en el leasing en el tercer año.

DEBE		HABER	
50,04	(6301) Impuesto diferido	a (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles. (200,19) al 25%.	50,04

Contabilizamos la reversión del pasivo por impuesto diferido que ya se ha producido por la amortización y que fue generado en el año 01.

DEBE		HABER	
500,00	(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles. (2000) al 25%.	a (6301) Impuesto diferido	500,00

Calculamos el impuesto **año 04:**

- Resultado contable antes de impuestos: 40.000,00
- Diferencias permanentes. 0,00
- Diferencias temporarias neg (1) - 216,20
- Diferencias temporarias pos (4) 2.000,00
- Base imponible.41.783,80
- Tipo. 25%
- Cuota íntegra.10.445,95
- Deduciones y bonificaciones.0,00
- Cuota Líquida. 10.445,95
- Retenciones y pagos a cuenta.2.500,00
- Cuota a pagar7.945,95

Contabilizamos el impuesto de sociedades del año 04

DEBE		HABER	
10.445,95	(6300) Impuesto corriente	a (473) H.P. Retenciones y pagos a cuenta.	2.500,00
		a (4752) H.P. Acreedores por el impuesto sociedades	7.945,95

Contabilizamos el pasivo por impuesto diferido como consecuencia de las diferencias temporarias imponibles que se siguen produciendo en el leasing en el cuarto año.

DEBE		HABER	
54,05	(6301) Impuesto diferido	a (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles. (216,20) al 25%.	54,05

Contabilizamos la reversión del pasivo por impuesto diferido en el penúltimo año, producido por la amortización generada en el año 01.

DEBE		HABER	
500,00	(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles. (2000) al 25%.	a (6301) Impuesto diferido	500,00

Calculamos el impuesto año 05:

- Resultado contable antes de impuestos: 40.000,00
- Diferencias permanentes. 0,00
- Diferencias temporarias neg (1) - 228,80
- Diferencias temporarias pos (4) 2.000,00
- Base imponible. 41.771,20
- Tipo. 25%
- Cuota íntegra. 10.442,80
- Deducciones y bonificaciones. 0,00
- Cuota Líquida. 10.442,80
- Retenciones y pagos a cuenta. 2.500,00
- Cuota a pagar.7.942,80

Contabilizamos el impuesto de sociedades del año 05

DEBE		HABER	
10.442,80	(6300) Impuesto corriente	a (473) H.P. Retenciones y pagos a cuenta.	2.500,00
		a (4752) H.P. Acreedores por el impuesto sociedades	7.942,80

Contabilizamos el pasivo por impuesto diferido como consecuencia de las diferencias temporarias imponibles que se siguen produciendo en el leasing en el cuarto año.

DEBE		HABER	
57,20	(6301) Impuesto diferido	a (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles. (228,80) al 25%.	57.20

Contabilizamos la reversión del pasivo por impuesto diferido en el último año, producido por la amortización generada en el año 01.

DEBE		HABER	
500,00	(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles. (2000) al 25%.	a (6301) Impuesto diferido	500,00

Calculamos el impuesto **año 06:**

- Resultado contable antes de impuestos: 40.000,00
- Diferencias permanentes. 0,00
- Diferencias temporarias pos (1) 200,00
- Base imponible 40.200,00
- Tipo 25%

- *Cuota íntegra*. 10.050,00
- *Deducciones y bonificaciones* 0,00
- *Cuota Líquida*. 10.050,00
- *Retenciones y pagos a cuenta*. 2.500,00
- *Cuota a pagar*7.550,00

Contabilizamos el impuesto de sociedades del año 06.

<i>DEBE</i>		<i>HABER</i>	
10.050,00	(6300) <i>Impuesto corriente</i>	a (473) <i>H.P. Retenciones y pagos a cuenta.</i>	2.500,00
		a (4752) <i>H.P. Acreedores por el impuesto sociedades</i>	7.550,00

Contabilizamos la reversión del pasivo por impuesto diferido como consecuencia de las diferencias temporarias imponibles que se produjeron en el leasing desde el año 01 al 05.

<i>DEBE</i>		<i>HABER</i>	
50,00	(479) <i>Pasivos por diferencias temporarias imponibles. (200) al 25%.</i>	a (6301) <i>Impuesto diferido</i>	50,00

Ejercicio 4 (diferencias temporarias 3):

(NOTA: La normativa fiscal aplicada en el ejercicio es el RDL 4/2004, art. 20).

Según la cuenta de Pérdidas y Ganancias la empresa GOLDING NUGGET, SA presenta los siguientes datos (cifras en millones de euros):

Beneficio Operativo de cada período impositivo: 100

Las retenciones ascienden a 2'5 cada año.

Gasto Financiero: año 0: 20, año 1: 10, año 2: 60.

Cuestiones:

Contabilizar el gasto financiero y calcular la deducción del mismo en el Impuesto de Sociedades contabilizando los asientos contables a que diese lugar.

Solución ejercicio 4:

Año 0: Límite B.O.= 30. Como los GF son 20, son deducibles en su totalidad y queda un exceso de BO para ejercicios futuros de 10.

Año 1: Límite B.O. = 30. Como los GF son 10, son deducibles en su totalidad y queda un exceso de BO para ejercicios futuros de 20.

Año 2: Límite B.O. = 30. Como los GF son 60, son deducibles 30 (por la aplicación del límite del período impositivo) y adicionalmente, 30 que proceden de excesos de B.O. de períodos impositivos anteriores. En total, son deducibles los 60.

Calculamos el impuesto en el año 0:

- Resultado contable antes de impuestos: 80.000.000
- Diferencias permanentes. 0,00
- Diferencias temporarias neg (4)0,00
- Base imponible. 80.000.000
- Tipo. 25%
- Cuota íntegra 20.000.000
- Deducciones y bonificaciones.0,00
- Cuota Líquida. 20.000.000
- Retenciones y pagos a cuenta.2.500.000
- Cuota a pagar. 17.500.000

Contabilizamos el impuesto de sociedades.

DEBE		HABER	
20.000.	(6300) Impuesto corriente	a (473) H.P. Retenciones y pagos a cuenta.	2.500.
		a (4752) H.P. Acreedores por el impuesto sociedades	17.500.

Se produce unas diferencias temporarias deducibles para los próximos 18 años derivadas del límite de las deducciones de los gastos fiscales.

DEBE		HABER	
10.000	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles.	a (6301) Impuesto diferido	10.000

Calculamos el impuesto en el año 01:

- Resultado contable antes de impuestos: 90.000.000
- Diferencias permanentes. 0,00
- Diferencias temporarias neg (4) 0,00
- Base imponible 90.000.000
- Tipo. 25%
- Cuota íntegra 22.500.000
- Deducciones y bonificaciones. 0,00
- Cuota Líquida. 22.500.000
- Retenciones y pagos a cuenta. 2.500.000
- Cuota a pagar. 20.000.000

Contabilizamos el impuesto de sociedades.

DEBE		HABER	
22.500.	(6300) Impuesto corriente	a (473) H.P. Retenciones y pagos a cuenta.	2.500
		a (4752) H.P. Acreedores por el impuesto sociedades	20.000.

Se produce unas diferencias temporarias deducibles para los próximos 18 años a partir de este por importe de 20 millones, derivadas del límite de las deducciones de los gastos fiscales.

DEBE		HABER	
20.000	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles.	a (6301) Impuesto diferido	20.000

Calculamos el impuesto en el año 02:

- Resultado contable antes de impuestos: 40.000.000
- Diferencias permanentes 30.000.000
- Diferencias temporarias neg (4) -30.000.000
- Base imponible 40.000.000
- Tipo. 25%
- Cuota íntegra 10.000.000
- Deducciones y bonificaciones. 0,00
- Cuota Líquida. 10.000.000
- Retenciones y pagos a cuenta. 2.500.000
- Cuota a pagar. 7.500.000

Contabilizamos el impuesto

DEBE		HABER	
10.000.	(6300) Impuesto corriente	a (473) H.P. Retenciones y pagos a cuenta.	2.500.
		a (4752) H.P. Acreedores por el impuesto sociedades	7.500.

Las diferencias temporarias revienten en este año al aplicar las deducciones pendientes de los límites de la deducción de los años anteriores.

DEBE		HABER	
30.000.	(6301) Impuesto diferido	a (4740) Activos por diferencias temporarias deducibles.	30.000

Fase del I.S.: BASE IMPONIBLE PREVIA – COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS= BASE IMPONIBLE.

4.2.3. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

La Normativa Fiscal aplicable es la correspondiente al Artículo 26 Ley 27/2014 de 27 de noviembre del impuesto de sociedades. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas en un futuro sin límite temporal (con la anterior Ley se podían compensar las bases imponibles negativas generadas en los últimos 15 años) con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes. Aunque se introduce una limitación cuantitativa del 70% de la base imponible previa a su compensación, admitiéndose en todo caso bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

Este límite mencionado del 70% no resultará de aplicación en el caso de entidades de nueva creación en los 3 primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación. Si el período impositivo tuviera una duración inferior al año, las bases imponibles negativas que podrán ser objeto de compensación en el período impositivo, serán el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

La Normativa Contable aplicable es la correspondiente a las diferencias temporales positivas: Cuenta Contable (4745). Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio, así como la consulta 3 del BOICAC N° 94/2013: [...En el supuesto, de quedar cuantías pendientes de compensar en ejercicios futuros, se reconocerá el correspondiente activo siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras *SUPERCONTABLE.COM* (2012). El registro del crédito fiscal como activo por impuesto diferido se podrá realizar mediante un cargo en la cuenta (4745).Créditos por pérdidas a compensar, con abono a la (6301)Impuesto diferido...]

Ejercicio 5 (bases imponibles negativas)

La sociedad BIGASTRÓN,S.L. presenta en diciembre del año X0la siguiente cuenta de pérdidas y ganancias:

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

- 1. Importe neto de la cifra de negocios. 3.001.400,10*
- 708 DEVOLUCIONES DE VENTAS Y OPERACIONES SIMILARES -4.935,00*
- 2. Variación de existencias de prod. terminados y en curso de fabricación. 0,00*
- 3. Trabajos realizados por la empresa para su activo. 0,00*
- 4. Aprovisionamientos. -514.892,87*
- 602 COMPRAS DE OTROS APROVISIONAMIENTOS -413.797,21*
- 607 TRABAJOS REALIZADOS POR OTRAS EMPRESAS -101.095,66*
- 5. Otros ingresos de explotación. 0,00*
- 6. Gastos de personal. -831.113,62*

640 SUELDOS Y SALARIOS -693.322,54

641 INDEMNIZACIONES -468,96

642 SEGURIDAD SOCIAL A CARGO DE LA EMPRESA -136.527,34

649 OTROS GASTOS SOCIALES -794,78

7. Otros gastos de explotación. -1.814.680,77

621 ARRENDAMIENTOS Y CANONES -366.675,62

622 REPARACIONES Y CONSERVACION -136.570,41

623 SERVICIOS DE PROFESIONALES INDEPENDIENTES -99.126,11

624 TRANSPORTES -78.342,48

625 PRIMAS DE SEGUROS -49.746,47

626 SERVICIOS BANCARIOS Y SIMILARES -8.742,30

627 PUBLICIDAD, PROPAGANDA Y RELACIONES PUBLICAS -2.267,52

628 SUMINISTROS -798.091,37

629 OTROS SERVICIOS -271.058,78

631 OTROS TRIBUTOS -4.059,71

8. Amortización del inmovilizado. -83.873,71

681 AMORTIZACION DEL INMOVILIZADO MATERIAL -83.873,71

9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras. 6.885,00

746 SUBVENCIONES, DONAC. Y LEGAD. DE CAP. TRANSF. 6.885,00

10. Excesos de provisiones. 0,00

11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado. 0,00

12. Otros resultados. -21.860,30

678 GASTOS EXCEPCIONALES -74.230,25

778 INGRESOS EXCEPCIONALES 52.369,95

A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12) - 258.136,17

13. Ingresos financieros. 59,93

b) Otros ingresos financieros. 59,93

769 OTROS INGRESOS FINANCIEROS 59,93

14. Gastos financieros. -37.974,18

662 INTERESES DE DEUDAS -22.667,74

665 INTERESES POR DTOS. DE EFECT. OPER. DE "FACTORING" - 15.235,47

669 OTROS GASTOS FINANCIEROS -70,97

15. Variación de valor razonable en instrumentos financieros. 0,00
16. Diferencias de cambio. -11,86
- 668 DIFERENCIAS NEGATIVAS DE CAMBIO -11,86
17. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros. 0,00
18. Otros ingresos y gastos de carácter financiero. 0,00
- B) RESULTADO FINANCIERO (13+14+15+16+17+18) -67.926,11**
- C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A + B) -326.062,28**
19. Impuestos sobre beneficios. 0,00
- D) RESULTADO DEL EJERCICIO (C + 19) -296.062,28**

La sociedad estima que en los próximos ejercicios se producirán resultados positivos que permitirán compensar la base imponible negativa que se genera en este ejercicio. Según la contabilidad de la empresa el saldo de la cuenta 473 es de 3.042,20.

Cuestiones:

Contabilizar el impuesto en el año X0 y en los tres ejercicios económicos siguientes en los que la empresa obtiene resultados positivos, compensando el resultado negativo del año X0.

Solución ejercicio 5:

En Abril del año X0 la empresa efectuó el primer ingreso a la Hacienda Pública correspondiente al primer ingreso a cuenta del I.S. de ese año X0 que se calculó con el beneficio del año anterior al año X0.

El día 20/04/X0 efectuamos el pago y la liquidación correspondiente al primer pago a cuenta del impuesto de ese año.

DEBE		HABER	
3.042,20	(473) H.P. Retenciones y pagos a cuenta.	(572) Banco c/c.	3.042,20

El día 25/07/X0 es el último día para liquidar el impuesto que en nuestro caso va a ser negativo, obviamente calculamos la cuota tributaria a 31 de diciembre del año X0 pero que en nuestro caso va ser negativa al ser negativa la base imponible.

DEBE		HABER	
3.042,20	(4709) H.P. Deudora por Devolución de Impuestos.	a (473) H.P. Retenciones y pagos a cuenta.	3.042,20

Calculamos el impuesto:

- Resultado contable antes de impuestos: -296.062,28
- Diferencias per. Positivas. 0
- Diferencias temporarias. 0
- Base imponible. -296.062,28
- Tipo (al ser negativo no se aplica) 0%
- Cuota íntegra. 0
- Deducciones y bonificaciones. 0
- Cuota Líquida. 0
- Retenciones y pagos a cuenta. 3.042,20
- Cuota a devolver. 3.042,20

Además del asiento anterior, hay que tener en cuenta que, como consecuencia de la base imponible negativa del ejercicio, se ha generado un crédito a compensar, el cual, si las expectativas futuras son positivas, podrá compensarse próximamente por entrar las sociedad en beneficios, como es el caso planteado en el enunciado, lo reflejaremos mediante el siguiente asiento:

DEBE		HABER	
74.015,57	(4745) Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio.	(6301) Impuesto diferido.	74.015,57

Tipo aplicable general el 25% para los primeros 300.000-€ de base imponible en nuestro caso negativa: $0,25 \times 296.062,28 = 74.015,57-€$.

En los tres ejercicios económicos siguientes la empresa obtiene resultados positivos: contabiliza el impuesto de sociedades en los tres años siguientes compensado el resultado negativo del año X0.

Año X1: Beneficio 126.062,28€

DEBE		HABER	
31.515,57	(6301) Impuesto diferido.	(4745) Créditos por Pérdidas a Compensar del ejercicio X0.	31.515,57

$0,25 \times 126.062,28 -€ = 31.515,57-€$.

Calculamos el impuesto:

- Resultado contable antes de impuestos: 126.062,28
- Diferencias per. positivas. 0
- Diferencias temporarias. 0
- Base imponible previa. 126.062,28
- Base imponible negativa a compensar. 126.062,28
- Base imponible. 0

La base negativa del año X0: - 296.062,28

La base positiva del año X1: 126.062,28

Base a compensar: 170.000,00

Año X2: Beneficio 120.000,00-€

DEBE		HABER	
30.000	(6301) Impuesto diferido	(4745) Créditos por Pérdidas a Compensar del ejercicio X0.	30.000

$0,25 \times 120.000 = 30.000-€$.

Calculamos el impuesto:

- *Resultado contable antes de impuestos:* 120.000,00
- *Diferencias per. Positivas.* 0
- *Diferencias temporarias.* 0
- *Base imponible previa.* 120.000,00
- *Base imponible negativa a compensar.* 120.000,00
- *Base imponible* 0

La base negativa del año X1: 170.000,00

La base positiva del año X2: 120.000,00

Base a compensar: 50.000,00

Año X3: Beneficio 140.000-€

DEBE		HABER		
22.500,00	(6300) Impuesto corriente	(4752) Hacienda Pública,	acreedora por el impuesto de sociedades.	22.500,00

Calculamos el impuesto:

- *Resultado contable año X3* 140.000,00
- *Diferencias per. Positivas.* 0
- *Diferencias temporarias.* 0
- *Base imponible previa.* 140.000,00
- *Base imponible a compensar* -50.000,00
- *Base imponible* 90.000,00
- *Tipo* 25%
- *Cuota íntegra.* 22.500,00
- *Deducciones y bonificaciones.* 0
- *Cuota Líquida.* 22.500,00
- *Retenciones y pagos a cuenta.* 0
- *Cuota a pagar.* 22.500,00

Además del asiento anterior, por la base imponible negativa que se ha compensado en este ejercicio, contabilizaremos toda la recuperación del crédito fiscal mediante el siguiente asiento

DEBE		HABER	
12.500,00	(6301) Impuesto diferido	(4745) Créditos por Pérdidas a Compensar del ejercicio X0.	12.500,00

Base a compensar: 50.000,00

$0,25 \times 50.000 = 12.500,00\text{-€}$.

LIBRO MAYOR 4745 Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio.

DEBE		HABER	
74.015,57	Pérdidas ejercicio X0	Beneficios ejercicio X1	31.515,57
42.500,00		Beneficios ejercicio X2	30.000,00
12.500,00		Beneficios ejercicio X3	12.500,00

Fase del I.S.: BASE IMPONIBLE x TIPO GRAVAMEN= CUOTA ÍNTEGRA.

4.3. BASE IMPONIBLE.

Base imponible del ejercicio y Tipo de gravamen.

A la base imponible le aplicaremos el tipo de gravamen y obtenemos la cuota íntegra. El tipo de gravamen no es el mismo para todas las sociedades mercantiles y además ha ido cambiando de unos años a otros. Dependiendo de la cifra de negocios de la empresa, si se acoge o no a determinados beneficios fiscales, el tipo impositivo será distinto en uno o en otros casos.

Actualmente con la nueva Ley 27/2014 de 27 de noviembre del Impuesto de Sociedades, el tipo de gravamen general se ha reducido del 30 al 25 por ciento, de manera que España se sitúa en un nivel sustancialmente inferior de

tributación en relación con países de nuestro entorno. Aunque se establece un régimen transitorio para regular esta bajada impositiva y para el año 2015 el tipo general será del 28%, mientras que para las empresas de reducida dimensión los primeros 300.000 euros de la Base Imponible irán al 25% y los restantes al 28%.

No obstante, en el caso de entidades de nueva creación, el tipo de gravamen se mantiene en el 15 por ciento para el primer período impositivo en que obtienen una base imponible positiva y el siguiente, sin que este tipo reducido pueda aplicarse a las entidades patrimoniales. *Agencia Tributaria (2014)*. Con esta disminución se equipara el tipo de gravamen general con el de la pequeña y mediana empresa, eliminándose de esta manera una diferencia de tipos de gravamen que organismos internacionales, como el Fondo Monetario Internacional, consideran como un desincentivo o un obstáculo al crecimiento empresarial, al incremento de la productividad, de manera que permite simplificar la aplicación del Impuesto. No obstante se mantiene el tipo de gravamen del 30 por ciento para las entidades de crédito, que quedan sometidas al mismo tipo que aquellas otras entidades que se dedican a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos. *Agencia Tributaria (2014)*.

Para determinado tipo de empresas se establece el tipo reducido del 20%; éstas son: Las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por lo que se refiere a los resultados extra-cooperativos, que tributarán al tipo general. *Agencia Tributaria (2014)*.

Se aplicará el tipo reducido del 10% a: Las entidades a las que sea susceptible el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. En particular a las fundaciones inscritas en el registro correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública. *IIR ESPAÑA – ESI ESPAÑA GEXLEX (2012)*.

Se aplicará el tipo del 1% a:

- Las sociedades de inversión de capital variable reguladas por la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva, siempre que el número de accionistas requerido sean como mínimo de 100. *IIR ESPAÑA – ESI ESPAÑA GEXLEX. (2012)*
- Los fondos de inversión de carácter financiero, siempre que el número de partícipes requerido sea como mínimo de 100. *(CSAF) 2011.*
- Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria, siempre que el número de accionistas o partícipes sea como mínimo de 100 y que tengan por objeto exclusivo la inversión en cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento. *(CSAF) 2011. IIR ESPAÑA – ESI ESPAÑA GEXLEX. (2012)*
- El fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.

Contablemente en el caso de que varíen los tipos impositivos de un año para otro sobre activos o pasivos anticipados o diferidos a los que ya han sido aplicados, tendríamos que corregir contablemente esa variación en los tipos, es decir, ¿qué debemos hacer si tenemos contabilizados activos o pasivos fiscales por Impuesto de Sociedades y por razones legales o económicas de la empresa –por ejemplo, pasar a cumplir los requisitos del régimen especial de empresas de reducida dimensión-, el tipo impositivo varía de un ejercicio a otro?

Según la Norma de Valoración 13ª del Plan General Contable: “Impuestos sobre Beneficios”, en su apartado 3, *Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido*, se establece lo siguiente:

“Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio. SUPERCONTABLE.COM (2012). Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en

la fecha del cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea.”

En su caso, la modificación de la legislación tributaria -en especial la modificación de los tipos de gravamen y la evolución de la situación económica de la empresa- dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido”. SUPERCONTABLE.COM (2012)

El PGC ha previsto dos cuentas específicas para realizar dicha modificación:

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios

Disminución, conocida en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o aumento, igualmente conocido en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Se cargará:

- a1) Por el menor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con abono a la cuenta 4740.
- a2) Por el menor importe del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con abono a la cuenta 4745.
- a3) Por el menor importe del activo por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con abono a la cuenta 4742.
- a4) Por el mayor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con abono a la cuenta 479.

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

Aumento, conocido en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o disminución, igualmente conocida en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente

generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a. Se abonará:

a1) Por el mayor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con cargo a la cuenta 4740.

a2) Por el mayor importe del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con cargo a la cuenta 4745.

a3) Por el mayor importe del activo por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con cargo a la cuenta 4742. a4) Por el menor importe del pasivo por diferencias temporarias impositivas, con cargo a la cuenta 479.

b. Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

Ejercicio 6 (tipo impositivo).

La empresa JÍBARO, S.L presenta en el balance de situación del año X0 las siguientes cuentas contables, entre otras:

4740. Activos por diferencias temporarias deducibles: 50.000 euros.

(Ocasionados por unos créditos por impuestos anticipados).

479. Pasivos por diferencias temporarias impositivas: 85.000 euros.

(Ocasionados por unos débitos por impuestos anticipados).

4745 Crédito por Pérdidas a compensar del ejercicio: 100.000 euros.

(Derivados de unas pérdidas del ejercicio anterior a compensar).

La empresa en el año X0 reunió los requisitos de creación o/y mantenimiento de empleo para las empresas de reducida dimensión, obteniendo una rebaja del tipo impositivo del 25% al 20%.

En cambio, en el año X1 no mantiene tales requisitos de creación o mantenimiento de empleo y debe de aplicar el tipo impositivo ordinario para las empresas de reducida dimensión.

Cuestiones:

¿Qué correcciones efectuará esta empresa en su contabilidad, como consecuencia de la modificación del tipo impositivo?

Solución ejercicio 6:

En el presente ejercicio en el año X1 nuestra empresa no mantiene los requisitos de creación o mantenimiento de empleo pasando a tributar por el Impuesto sobre Sociedades al 25% con lo que nos enfrentamos a un aumento del tipo de gravamen. Lo primero a realizar sería calcular la cuantía de las diferencias temporales positivas y negativas y la base negativa pendiente de compensación, que originaron los saldos de las cuentas expresadas en el balance de situación y que saldo tendrían con el nuevo tipo aplicable en el año X1.

4740. Activos por diferencias temporarias deducibles: 50.000 euros

50.000 / 20% = 250.000; 250.000 x 25% = 62.500

62.500 – 50.000 = 12.500 (mayor importe del activo).

479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles

85.000 / 20% = 425.000; 425.000 x 25% = 106.250

106.250 – 85.000 = 21.250 (mayor importe de pasivo)

4745 Crédito por Pérdidas a compensar del ejercicio.

100.000 / 20% = 500.000; 500.000 x 25% = 125.000

125.000 – 100.000 = 25.000 (mayor importe de activo)

Al producirse la reversión de la diferencia temporal o la compensación de la base imponible negativa, el crédito o débito habrá variado en la misma proporción en que lo haya hecho el tipo de gravamen. Como conocemos la

variación del tipo impositivo, deben ser ajustadas las cuentas correspondientes (4740, 4745 y 479) para que registren el nuevo valor del impuesto anticipado a compensar y del impuesto diferido a pagar en los próximos ejercicios:

El valor de los activos por diferencias temporarias deducibles pasa de 50.000 a 62.500, la diferencia del crédito fiscal es de 12.500. Es un ingreso en la cuenta 638.

DEBE		HABER		
12.500,00	(4740) Activos diferencias temporarias deducibles.	(638)	Ajustes positivos imposición beneficios.	12.500,00

El valor de los pasivos por diferencias temporarias imponibles pasa de 85.000 a 106.250, la diferencia del débito fiscal es de 21.250. Es un gasto cta. 633.

DEBE		HABER		
21.250,00	(633) Ajustes negativos imposición beneficios.	(479)	Pasivos diferencias temporarias imponibles.	21.250,00

El valor del crédito fiscal por pérdidas a compensar en ejercicios posteriores pasa de 50.000 a 62.500, la diferencia del crédito fiscal es de 12.500. Es otro ingreso en la cuenta. 638.

DEBE		HABER		
12.500,00	(4745) Créditos por Pérdidas a Compensar en el ejercicio.	(638)	Ajustes positivos imposición beneficios.	12.500,00

Fase del I.S.: CUOTA ÍNTEGRA – DEDUCCIONES/BONIFICACIONES = CUOTA LÍQUIDA.

4.4 .DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES APLICABLES EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES.

La nueva Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades supone una simplificación del Impuesto en lo concerniente a la aplicación de deducciones y bonificaciones sobre la cuota imponible, eliminando determinados incentivos cuyo mantenimiento se considera innecesario y potenciando otros existentes como es el caso del destinado al sector cinematográfico:

1. Se mantiene la Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla regulada en el artículo 33 Ley 27/2014 y la Bonificación por prestación de servicios públicos locales del artículo 34.
2. Desaparece la deducción por inversiones medioambientales.
3. Se elimina la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios, sustituyéndose ambos incentivos por uno nuevo denominado reserva de capitalización regulada en el artículo 25 Ley 27/2014. Esta medida conjuntamente con la limitación de gastos financieros neutraliza en mayor medida el tratamiento que tiene en el Impuesto sobre Sociedades la financiación ajena frente a la financiación propia, objetivo primordial tras la crisis económica y en consonancia con las recomendaciones de los organismos internacionales.
4. Se mantiene, mejorada, la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica en el artículo 35 Ley 27/2014 y las deducciones por creación de empleo en el artículo 37, incluyendo la correspondiente a los trabajadores con discapacidad en artículo 38 Ley 27/2014. No obstante, dado que los porcentajes de deducción no se ven alterados, en general, respecto de la normativa anterior, laminación del tipo de gravamen se traduce en un incremento efectivo de los referidos incentivos.

5. El tratamiento del sector cinematográfico y de las artes escénicas requiere un apartado especial, recogiendo en el artículo 36 de esta Ley un incremento sustancial en los incentivos fiscales vinculados al mismo. Por una parte, con el objeto de beneficiar el desarrollo de la industria cinematográfica española, se incrementa el porcentaje de deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales al 20 por ciento para el primer millón de euros, lo que, unido a la referida reducción del tipo de gravamen potencia sustancialmente la deducción destinada al cine y a las series audiovisuales. Si la producción supera dicho importe, el exceso tendrá una deducción del 18 por ciento. Asimismo, se introduce un requisito de territorialización, que garantiza la aplicación del incentivo en producciones realizadas sustancialmente en España. El importe de esta deducción no podrá ser superior a 3 millones de euros. También se introduce un nuevo incentivo fiscal en el supuesto de espectáculos en vivo de las artes escénicas y musicales. Por otra parte, para el caso de grandes producciones internacionales se establece una deducción del 15 por ciento de los gastos realizados en territorio español, siempre que éstos sean de, al menos, de 1 millón de euros, con la finalidad de atraer a España este tipo de producciones que tienen un alto impacto económico y, en especial, turístico.
6. Se mantienen las normas comunes a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades contenidas en el artículo 39 Ley 27/2014 en los mismos términos del TRLIS con la novedad de que el derecho de la Administración para comprobar estas deducciones prescribirá a los 10 años. Se introduce en el artículo 39.2 como novedad en el mecanismo de monetización previsto para la deducción de I+D+i, la posibilidad de aplicar sin límite en la cuota y obtener el abono, con un descuento del 20 por ciento del importe de la deducción y un importe anual máximo de 2 millones de euros adicionales a los 3 millones ya existentes, en aquellas deducciones que se generen en períodos impositivos en que el gasto por I+D exceda del 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios. Con el objeto de garantizar la aplicación práctica de la deducción prevista para productores que se encarguen de

la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales, se establece un mecanismo de monetización contenido en el artículo 39.3 Ley 27/2014, similar al ya existente para la deducción por I+D+i.

Las distintas deducciones y bonificaciones fiscales sobre la cuota íntegra del impuesto pueden dar lugar a diferencias temporales positivas originadas por derechos sobre las deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, pero por lo general no repercuten en la contabilidad de la empresa (con la salvedad anterior), con lo que no tendríamos que hacer ningún asiento contable, ya que son cuestiones meramente fiscales.

La cuota íntegra del impuesto sobre sociedades será la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen. En el IS, el proceso liquidatorio se presenta como un camino que, partiendo de la cuota íntegra o cuota tributaria, llega, por sucesivas deducciones/bonificaciones, a la cuota líquida que deberá ser ingresada o devuelta por la Administración, según proceda. (CSAF) 2011. IIR ESPAÑA - ESI ESPAÑA GEXLEX. (2012).

Ejercicio 7 (deducciones/bonificaciones).

La empresa REMORA, S.A. obtuvo en el año X1 un resultado contable positivo de 200.000 euros, aunque venía arrastrando unos resultados negativos en el año X0 de 123.450 euros. Esta sociedad invirtió durante el año X1 la cantidad de 20.000 euros en concepto de nuevo equipamiento para las nuevas tecnologías de la información y la comunicación. Por otra parte posee el 3% del capital social de otra sociedad y es en este mismo año cuando recibe un ingreso bancario de 90.000 euros en concepto de dividendos repartidos por esa sociedad de la que la empresa es participante.

Cuestiones:

Calcular el impuesto de sociedades para el año X1 y contabilizar los asientos contables correspondientes.

Solución ejercicio7:

Calculamos el impuesto:

- Resultado contable antes de impuestos: 200.000
- Diferencias per. positivas. 0
- Diferencias temporarias. 0
- Base imponible negativas de ejercicios anteriores -123.450
- Base imponible. 76.550
- Tipo. 25%
- Cuota íntegra. 19.137,5
- Deducciones por doble imposición. -14.240,5
- 4.897(diferencia)
- Deducciones (incentivos inversión). -20.000 -2.938,2
- Cuota Líquida. 1.958,8
- Retenciones y pagos a cuenta -23.924
- Cuota a devolver. -21.965,2

Primero computo las bases negativas de años anteriores y cálculo la cuota íntegra. Para determinar el importe de la deducción por doble imposición, debemos tener en cuenta que al recibir en la cuenta corriente de la empresa el dividendo, nos retienen ya un 21% siendo la cuantía a deducir la siguiente:

$$90.000 / (1-0,21) = 113.924 \times 0,25 \times 0,50 \text{ (al poseer un porcentaje de capital inferior al 5\%)} = 14.240,5$$

17061,8 deducciones para los años siguientes (me deduzco 2938,2 este año) de los 20.000 no excederá del 60%

De los 20.000 euros de inversión en las TIC solo puedo deducir hasta el 60% de la cuota íntegra minorada por las deducciones por doble imposición y las bonificaciones.

$$4.897,00 \times 0,60\% = 2938,2$$

Asientos contables :

Liquidamos el impuesto

DEBE		HABER	
1958,8	(6300) Impuesto Corriente.	a (473) Hacienda Pública,	23924
21965,2	(4709) Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos.	retenciones y pagos a cuenta.	

En los próximos años nos seguimos deduciendo la inversión en las TIC por la cantidad resultante.

DEBE		HABER	
17061,8	(4742) Derechos por Deducciones y Bonificaciones pendientes de aplicar.	a (6301) Impuesto Diferido.	17061,8

Revertimos las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores.

DEBE		HABER	
123.450	(6301) Impuesto Diferido.	a (4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.	123.450

Fase del I.S.: CUOTA LÍQUIDA – RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA:
CUOTA DIFERENCIAL.

4.5. RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA. LOS PAGOS FRACCIONADOS. LAS OBLIGACIONES FORMALES

El artículo 41 de la Ley del IS señala la deducción de la cuota íntegra del impuesto de los pagos a cuenta efectuados a lo largo del periodo impositivo, siendo éstos:

1. Las retenciones e ingresos a cuenta.

La retención o ingreso a cuenta es una obligación legal que nace a cargo de quien abona rentas sujetas al IS. Las entidades sujetas al IS van a estar frecuentemente obligadas a retener o ingresar a cuenta al incluirse entre los sujetos obligados a retener a las entidades, incluidas además las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas al impuesto. *IIR ESPAÑA – ESI ESPAÑA GEXLEX (2012)*.

La obligación principal del retenedor es la de ingresar las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, con independencia de que se haya practicado o no la retención. Pero, además del ingreso, los sujetos pasivos tienen una serie de obligaciones accesorias, como la de presentar una declaración de las cantidades retenidas, en el plazo, forma y lugar que determine el Ministerio de Economía y Hacienda. *IIR ESPAÑA – ESI ESPAÑA GEXLEX (2012)*.

2. Los pagos fraccionados. En la modalidad de pago anticipado, es la propia entidad que obtiene las rentas la que realiza el ingreso de las cantidades correspondientes. El TRLIS establece que los sujetos pasivos deberán efectuar tres pagos a cuenta durante el ejercicio, en los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre. *(CSAF) 2011*. Dichos pagos fraccionados, que tendrán la naturaleza de deuda tributaria, se realizarán a cuenta de la liquidación que

corresponda al periodo impositivo en curso el día primero de cada uno de los meses citados. *IIR ESPAÑA – ESI ESPAÑA GEXLEX (2012)*

Para la determinación de su importe se puede optar por uno de estos dos sistemas:

- a) Aplicando el porcentaje del 18% a la cuota íntegra del último periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el día en que comience el plazo para realizar el pago fraccionado, minorada dicha cuota íntegra en las deducciones y bonificaciones, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes. *(CSAF) 2011.IIR ESPAÑA – ESI ESPAÑA GEXLEX (2012)*
- b) Aplicando, sobre la parte de la base imponible del periodo de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural, el porcentaje que resulte de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto. Por tanto, en caso de entidades sujetas al tipo general en el IS, el porcentaje que deben emplear para efectuar el pago anticipado es el 21% para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008. Esta modalidad será obligatoria para las empresas que hayan superado la cantidad de 6.010.121,04 euros de volumen de operaciones durante el ejercicio anterior. *(CSAF) 2011.IIR ESPAÑA – ESI ESPAÑA GEXLEX (2012).*

La opción por la segunda modalidad deberá ser comunicada mediante la correspondiente declaración censal durante el mes de febrero del año natural en que deba surtir efectos. El sujeto pasivo quedará vinculado a esta modalidad para el periodo impositivo en curso y los siguientes mientras no renuncie expresamente a su aplicación. *(CSAF) 2011.IIR ESPAÑA – ESI ESPAÑA GEXLEX (2012).*

Fase del I.S.: CUOTA DIFERENCIAL = CUOTA A PAGAR/CUOTA A DEVOLVER.

4.6. Cuota Diferencial.

4.6.1. LIQUIDACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO. LAS OBLIGACIONES FORMALES

Los sujetos pasivos del IS deberán presentar la declaración-autoliquidación mediante el modelo 200 e ingresar en su caso la deuda tributaria dentro del plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo (para el caso en el que coincida el año natural con el año en que se desarrolla el ejercicio económico de la empresa el plazo será desde el 1 al 25 de julio), con la única excepción de los sujetos pasivos totalmente exentos.

La declaración-autoliquidación del impuesto saldrá a devolver, si la cuota resultante de la declaración es inferior a los pagos a cuenta del impuesto, efectuados por el sujeto pasivo, en tal caso la Administración deberá devolver el exceso de oficio en el plazo de seis meses. Si no se ha efectuado la devolución en el citado plazo por causa imputable a la misma, deberá abonar los intereses de demora correspondientes, sin necesidad de que el sujeto pasivo presente reclamación alguna. (CSAF 2011. IIR ESPAÑA – ESI ESPAÑA GEXLEX 2012).

Ejercicio 8 (retenciones y pagos a cuenta):

La situación de la empresa ALOHA, S.A. es la siguiente en cada año expuesto:

- 1. Año X1: según la cuenta de pérdidas y ganancias la empresa ha obtenido un resultado contable de 90.000 €. En el balance de situación a 31 de diciembre la cuenta 473 tiene un saldo de 400 €.*
- 2. Año X2: según la cuenta de pérdidas y ganancias la empresa ha obtenido un resultado contable de 90.000 €. En el balance de situación a 31 de diciembre la cuenta 473 tiene un saldo de 400 €. La empresa este año ha efectuado determinadas inversiones en I + E obteniendo una bonificación de 12.100 euros y además se deduce 10.000 euros más por creación de empleo.*

3. Año X3 según la cuenta de pérdidas y ganancias la empresa ha obtenido un resultado contable de 90.000 €. En el balance de situación a 31 de diciembre la cuenta 473 tiene un saldo de 400 €. Mantiene las deducciones y bonificaciones del año anterior por creación de empleo e inversión en I + E y además se contabilizó un ingreso de 1.600 € obtenido de una entidad no residente que reúne determinados requisitos para estar exento como tal fiscalmente.

4. Año X4 según la cuenta de pérdidas y ganancias la empresa ha obtenido un resultado contable de 90.000 €. En el balance de situación a 31 de diciembre la cuenta 473 tiene un saldo de 400 €. Este año mantiene las deducciones por inversión en I + E pero pierde las de creación y mantenimiento de empleo.

Cuestiones:

Contabilizar cada año el impuesto de sociedades.

Solución ejercicio 8:

1. Año X1.

Calculamos el impuesto:

• Resultado contable antes de impuestos:	90.000
• Diferencias permanentes	0
• Diferencias temporarias.	0
• Base imponible.	90.000
• Tipo.	25%
• Cuota íntegra.	22.500
• Deducciones y bonificaciones.	0
• Cuota Líquida.	22.500
• Retenciones y pagos a cuenta.	- 400
• Cuota a pagar.	22.100

Al calcular el impuesto de sociedades haríamos el siguiente asiento contable:

DEBE		HABER	
22.500,00	(6300) Impuesto corriente.	a (473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.	400,00
		a (4752) Hacienda Pública, acreedora por impuesto de sociedades.	22.100,00

2. Año X2.

Calculamos el impuesto:

- Resultado contable antes de impuestos: 90.000
- Diferencias permanentes 0
- Diferencias temporarias. 0
- Base imponible. 90.000
- Tipo. 25%
- Cuota íntegra. 22.500
- Deducciones y bonificaciones. 22.100
- Cuota Líquida. 400
- Retenciones y pagos a cuenta. - 400
- Cuota a pagar. 0

Al calcular el impuesto de sociedades haríamos el siguiente asiento contable:

DEBE		HABER	
400,00	(6300) Impuesto corriente	a (473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.	400,00

3. Año X3.

Calculamos el impuesto:

- *Resultado contable antes de impuestos:* 90.000
- *Diferencias permanentes negativas.* -1.600
- *Diferencias temporarias.* 0
- *Base imponible.* 88.400
- *Tipo.* 25%
- *Cuota íntegra.* 22.100
- *Deducciones y bonificaciones.* -22.100
- *Cuota Líquida.* 0
- *Retenciones y pagos a cuenta.* - 400
- *Cuota a devolver.* 400

Al calcular el impuesto de sociedades haríamos el siguiente asiento contable:

DEBE			HABER		
400,00	(4709)	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos.	a(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.	400,00

4. Año X4.

Calculamos el impuesto:

- *Resultado contable antes de impuestos:* 90.000
- *Diferencias permanentes* 0
- *Diferencias temporarias* 0
- *Base imponible.* 90.000
- *Tipo.* 25%
- *Cuota íntegra.* 22.500
- *Deducciones y bonificaciones.* -12.100
- *Cuota Líquida.* 10.400
- *Retenciones y pagos a cuenta.* - 400
- *Cuota a pagar.* 10.000

Al calcular el impuesto de sociedades haríamos el siguiente asiento contable:

DEBE			HABER	
10.400,00	(6300)	Impuesto corriente	a (473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	400,00
			a (4752) Hacienda Pública, acreedora por impuesto de sociedades.	10.000,00

5. CONCLUSIONES. BREVE RESEÑA SOBRE LA FISCALIDAD DE LAS GRANDES EMPRESAS Y LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO.

La conclusión principal a la que podemos llegar con la realización del presente trabajo es la distinción entre la contabilidad y la fiscalidad de la empresa y su repercusión en la misma. La relación entre ambas materias a la hora de confeccionar el impuesto de sociedades y su delimitación es primordial a la hora de comprender mejor la contabilización de este impuesto. Hemos distinguido entre resultado contable y resultado fiscal de la empresa para comprender mejor la tributación de la misma.

El presente trabajo constituye una aproximación al impuesto de sociedades para, desde una perspectiva contable, contabilizar todos los casos que se puedan dar en la confección del impuesto. Se ha intentado explicar sin adentrarnos demasiado en la normativa fiscal del impuesto, qué asientos contables son necesarios y cómo se deben contabilizar. Nos hemos detenido en cada fase por la que atraviesa el impuesto, analizando su incidencia en la contabilidad de la empresa.

A la hora de establecer las conclusiones del trabajo, se hace necesario recoger determinadas inquietudes y polémicas que ha generado la recaudación del impuesto en los últimos años en comparación con otros impuestos y el tipo real por el que tributan las grandes empresas sobre todo si realizan consolidación fiscal. Todo ello ha determinado modificar el impuesto con la nueva Ley 27/2014 de 27 de noviembre, ya en vigor a partir del 01 de enero de 2015, la cual ha suprimido determinadas bonificaciones y deducciones a las que tenían derecho las empresas, especialmente las grandes empresas y las que formulaban cuentas consolidadas, como por ejemplo la supresión de la deducción por doble imposición que veremos más adelante.

Anteriormente a la aprobación de la citada reforma del impuesto, las compañías reducían notablemente su factura con Hacienda con las diversas bonificaciones y deducciones que existían en el Impuesto sobre Sociedades; una situación que beneficiaba especialmente a las compañías más grandes.

Sirva como ejemplo, en el año 2009 de cada 100 euros que obtienen como beneficios las empresas pagan a Hacienda apenas 18 euros, según la Memoria de la Administración Tributaria del Ministerio de Hacienda del ejercicio de 2009. El tipo efectivo en el Impuesto sobre Sociedades corresponde al 17,7%, esto es, lo que representa el pago a Hacienda sobre los resultados obtenidos, una vez aplicadas las deducciones, bonificaciones y desgravaciones. Este porcentaje contrasta con el 30% del gravamen general del impuesto establecido para ese año, (ó el 25% que soportan las pymes, entendiendo como tales par eso año las que facturan menos de 8 millones de euros). *Público (2012).*

Los datos de la Memoria de la Administración Tributaria muestran que las compañías con una facturación de más de 1.000 millones de ingresos tienen un tipo efectivo del 16,4% (más de un punto inferior de la media). Las grandes empresas, con departamentos fiscales internos y la ayuda de grandes despachos profesionales, suelen exprimir al máximo las posibilidades que les permite la ley del Impuesto (y en algunos casos, rozando lo permisible, según denuncian las asociaciones de inspectores fiscales y de técnicos de Hacienda).

Las PYMES apenas pueden exprimir las deducciones, y todas las empresas que facturan menos de 8 millones de euros soportan un tipo efectivo superior a la media. Las más pequeñas son las que, en términos relativos, acaban pagando más al fisco: las que facturan entre 50.000 y 250.000 euros tienen un tipo efectivo del 21,9%, y las que facturan menos de 50.000 euros, del 23,4%. *Público (2012)*.

Las grandes empresas españolas, las que forman parte del Ibex 35, tuvieron aquel año unos beneficios 42.000 millones, un 21% menos que en 2008 (luego, con la recuperación 2010, subieron a 49.000 millones). Pero esto no tiene mucho impacto en el tipo efectivo, tiene que ver sobre todo con deducciones y desgravaciones por inversiones y otras actuaciones realizadas en ejercicios anteriores. *Público (2012)*.

Los datos de la memoria de Hacienda señalan que en 2009 hubo 1,41 millones de declarantes del Impuesto sobre Sociedades; de éstos, 1,19 eran los que el impuesto denomina "de reducida dimensión", esto es, las empresas que facturan menos de 8 millones de euros. Eran 6.600 empresas menos que un año antes. *Público (2012)*.

En el año 2010 los informes de auditoría de 2010 registrados en la CNMV por las diez principales empresas españolas por capitalización bursátil. Telefónica, Santander, BBVA, Iberdrola, Repsol, Inditex, Abertis, ACS, Gas Natural y Ferrovial ganaron el año pasado en conjunto casi 51.300 millones de euros antes de impuestos. Según los cálculos que hacen las propias compañías en sus memorias, el pago teórico, el que tendrían que realizar al tipo nominal del 30%, roza los 15.300 millones de euros. Pero la cantidad que llegó a Hacienda es mucho menor. Y las compañías lo admiten. Según las cuentas oficiales, el gasto por impuesto de las diez principales sociedades españolas ascendió a 12.242 millones de euros, lo que supone un tipo impositivo del 23,9% sobre el beneficio antes de impuestos. Es decir, seis puntos menos que el oficial, lo que equivale a más de 3.000 millones de merma. Todo ello, tras aplicar deducciones, reducciones, créditos fiscales y otras figuras para rebajar el pago de impuestos. *Cinco Días (2011)*.

Pero ni siquiera esta cifra del 23,9% de tipo impositivo medio de las grandes firmas representa el pago real efectivo, porque no todo ese dinero salió realmente de la caja de las compañías el año pasado. Una parte se pagó, pero otra corresponde a impuestos diferidos, que se reflejan contablemente porque se desembolsarán antes o después, pero que no suponen un abono en ese momento. Según la interpretación de varios expertos fiscales, esta partida debe descontarse. Y si se hace, el tipo efectivo de las grandes firmas nacionales se reduciría aún más, al 21%. *Cinco Días (2011)*.

De hecho, la tendencia indica que entre las mayores empresas el pago de impuestos puede ser más reducido aún. Según los datos de la Agencia Tributaria, según va creciendo de tamaño la compañía, menos paga. Por ejemplo, una pyme tributa a un tipo efectivo del 23%, frente al 20% de la gran empresa y al 14,5% de los grupos consolidados. Y entre estos últimos, las diez principales sociedades cotizadas españolas son los más grandes, así que siguiendo esa regla su tributación sería menor. *Cinco Días (2011)*.

En el 2011 la estadística elaborada por la Agencia Tributaria respecto al impuesto de sociedades constan 1.421.420 empresas, la mayoría de pequeña dimensión (pymes). El impuesto para las empresas sobre sus beneficios es del 30%, pero como hemos mencionado anteriormente, es una base imponible teórica, ya que con deducciones vigentes en ese año, el tipo efectivo es inferior. Según la misma fuente, las empresas pagaron una media del 18,5% sobre sus beneficios en 2011. Pero no todas esquivaron a Hacienda por igual. Las grandes empresas (24.502 en ese ejercicio) cargaron contra sus beneficios un impuesto del 20,8%, solo tres décimas más que las pequeñas y medianas compañías (20,5%). *La opinión. (2013)*.

Por otra parte las sociedades de inversión de capital variable (sicavs) abonaron el 1% en concepto de impuesto de sociedades, las cooperativas abonaron un 11,5% en impuestos, mientras que las entidades de crédito (hay registradas 351) hicieron lo propio con un 11,8% sobre sus beneficios. Las sociedades que padecieron una mayor presión fiscal fueron las aseguradoras (402 en el año

2011), con un tipo efectivo en el impuesto de sociedades del 26,8%. *La opinión. (2013).*

En el año 2014 la recaudación del impuesto de sociedades fue de 18.713 millones de euros lo que supone una reducción del 6,2% respecto a los del año anterior. La caída de la recaudación se explica por elementos transitorios, ya que sin embargo, crecieron los beneficios empresariales y los cambios normativos en general vinieron a elevar el potencial recaudatorio del impuesto. En este contexto, la menor recaudación se explica por los gravámenes especiales creados en 2012 (que en su mayor parte se ingresaron en 2013), la fuerte disminución de las rentas de capital mobiliario y el notable incremento de las devoluciones realizadas en 2014. *Agencia Tributaria (2014).*

Sin embargo desde muchos sectores se llega a afirmar que las empresas españolas apenas pagan en concepto de Impuesto de Sociedades el 3,5% de sus beneficios anuales, ¿se trata de un mito o simplemente es cierto? Sirva de ejemplo que la propia Agencia Tributaria nos dice que para el año 2011 los holdings empresariales apenas le abonaron 3.012 millones de euros sobre unos beneficios contables de 85.948 millones, es decir, el 3,5%. En cambio, las compañías que no formaron ningún grupo consolidado abonaron al fisco español el 16,7%. Todo ello podría hacernos pensar que las grandes empresas evaden impuestos a través de los holdings y las pymes soportan en solitario la dura carga del Impuesto de Sociedades. No obstante, si se observa las cifras con un poco más de detenimiento, comprobaremos que los grupos empresariales consolidados abonaron un tipo del 3,5% sobre sus resultados contables positivos; ahora bien, sobre su base imponible positiva los holdings pagaron el 17,7%, una cifra muy cercana al tipo que soportaron las empresas que no formaron parte de ningún grupo (19,2%). Pero, ¿en qué se diferencia el resultado contable de la base imponible? Como hemos visto a lo largo del presente TFG, el Impuesto de Sociedades no se paga a partir del resultado contable, sino de la base imponible, la cual se calcula aplicando al resultado contable los ajustes extracontables que establece la ley y que hemos detallado pormenorizadamente. En el caso de la tributación de las grandes empresas y de los grupos empresariales con cuentas consolidadas,

los dos ajustes que contribuyen de un modo más notable a minorar un beneficio contable de 85.948 millones de euros hasta dejarlo en una base imponible de 17.058 millones de euros son dos: los ajustes por consolidación (43.399 millones de euros) y la exención por doble imposición (21.123 millones de euros). *VOZPÓPULI. (2014)*

El primero, los ajustes por consolidación, se refiere a las operaciones necesarias para integrar los resultados contables de las distintas sociedades que a su vez forman parte de un grupo de empresas. La referida cifra de 85.948 millones de euros en resultados contables positivos surge de añadir, sin corrección alguna, los beneficios individuales de cada empresa inserta en un grupo empresarial y con un resultado positivo. Pero esta cifra debe ser enmendada especialmente en dos instancias: la existencia de resultados contables negativos por parte de otras empresas que integran ese mismo grupo (si dentro de un grupo se hallan la empresa A y la empresa B, y la primera gana 100 y la segunda pierde 25, el holding ha ganado 75, no 100) y las operaciones entre empresas del grupo (por ejemplo, las distribuciones de beneficios entre empresas del grupo no tributan hasta que son repartidos a terceros). *VOZPÓPULI. (2014)*

El segundo, la exención por doble imposición, se refiere a los beneficios que las empresas del grupo han obtenido en países extranjeros y que ya han tributado en esos países. Dicho de otra manera, los beneficios contables de 85.948 millones de euros a los que se refiere la Agencia Tributaria son los beneficios obtenidos por las grandes empresas y holdings en todo el mundo (renta mundial) y sobre los que, en parte, ya se han pagado impuestos fuera de España, por lo que se les exime de volver a tributar en España sobre la parte ya gravada en el extranjero. Así pues, no es que el holding no pague impuestos, es que no los paga todos en España, máxime cuando en este período de crisis interna en España, los grandes grupos empresariales han obtenido grandes beneficios fuera de nuestro país. *VOZPÓPULI. (2014)*

Con estos dos ajustes (y otros de importe mucho menor), el resultado contable positivo de 85.948 millones de euros queda reducido a una base imponible positiva de 17.058 millones de euros y, sobre esos 17.058 millones de euros,

los grupos consolidados abonaron en España 3.012 millones de euros, es decir, el 17,7%. Querer que los grupos consolidados tributen sobre todos sus resultados contables equivale a querer que paguen impuestos sobre las pérdidas de parte de sus sociedades y sobre los beneficios que han obtenidos —y por los que ya han tributado— fuera de España. *VOZPÓPULI. (2014)*

Pero estas dos deducciones o ajustes extracontables podrían justificar que las grandes empresas apenas paguen impuestos porque optimizan su fiscalidad canalizando parte de sus operaciones a través de paraísos fiscales y redistribuyendo sus ganancias entre aquellos países con una menor presión fiscal. Es decir, lo que podría estar confirmando la explicación anterior es que, en efecto, las grandes empresas se escaquean de pagar impuestos a través de diversas lagunas legales. Pero, ¿es así? Para ello deberemos acudir a las cuentas anuales consolidadas de los grandes grupos empresariales y calcular cuántos impuestos están realmente pagando sobre los beneficios contables cosechados. *VOZPÓPULI. (2014)*

En el siguiente cuadro vienen recogidos los beneficios mundiales antes de impuestos que obtuvieron en 2011 las compañías que formaron parte del Ibex 35 en el año 2011, así como los impuestos que abonaron en todo el mundo (un impuesto con signo negativo significa que la compañía obtuvo un crédito fiscal). *VOZPÓPULI. (2014)*

Cuadro 8 .Beneficios empresas del IBEX. Año 2011.

	Beneficios antes de impuestos (millones de euros)	Impuestos (millones de euros)	Tipo efectivo (sobre resultado contable)
Santander	7.939	1.776	22,4%
Telefónica	6.488	301	4,6%
BBVA	3.770	285	7,6%
Inditex	2.351	580	24,7%
Iberdrola	3.454	549	15,9%
Repsol	4.058	1.514	37,3%
Amadeus	668	213	31,9%
Caibabank	1.159	106	9,1%
Abertis	1.025	249	24,3%
AIG	542	-40	
Bankia	-4.369	-1.339	
Popular	444	-39	
Ferrovial	440	61	13,9%
Sabadell	187	-48	
Gas Natural	2.022	496	24,5%
Grifols	80	29	36,3%
REE	683	223	32,7%
ACS	1.243	181	14,6%
MAPFRE	1.636	414	25,3%
Enagás	520	155	29,8%
Bankinter	240	58	24,2%
DIA	177	83	46,9%
ArcelorMittal	2.680	882	32,9%
Mediaset	151	38	25,2%
OHL	542	194	35,8%
Bolsas y Mercados Españoles	219	63	28,8%
Técnicas Reunidas	155	19	12,3%
Ebro Foods	143	-9	
Indra	233	52	22,3%
Jazztel	37	-12	
Gamesa	69	18	26,1%
Acciona	224	53	23,7%
Viscofan	127	26	20,5%
Sacyr	-2.141	-539	
FCC	54	27	50,0%

Fuente: VOZPÓPULI. (2014)

Se observa que la mayoría de compañías sufren una carga fiscal superior al 20% muy por encima del 3,5% sobre el resultado contable (algunas excepciones como Telefónica o BBVA podrían ser coyunturales, ya que en 2010 abonaron tipos superiores al 20%). De hecho, si agregamos todos los

resultados contables positivos y sacamos el tipo medio efectivo del conjunto de empresas, llegamos a la conclusión de que, en 2011, las empresas del Ibex 35 soportaron una carga fiscal del 19,5%, dieciséis puntos más en comparación con el referido 3,5%, en concreto, su resultado contable agregado fue de más de 43.000 millones de euros y los impuestos pagados superiores a 8.500 millones. Por supuesto, lo anterior no significa que estos 8.500 millones de euros se ingresaran a las cuentas del Fisco español, sino que se los pagaron a algún gobierno del resto del mundo: en otras palabras. Las mayores empresas de España pagaron en 2011 un 19,5% de impuestos sobre su resultado contable positivo. *VOZPÓPULI. (2014)*

Por último para poder ver el peso específico que representa la recaudación del Impuesto de Sociedades en el conjunto de la recaudación de los ingresos tributarios del estado, establecemos una comparación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante los últimos 4 años. En ellas se puede apreciar que la recaudación del IRPF es casi 4 veces mayor que la recaudación del impuesto de sociedades. *Agencia Tributaria (2014)*.

Años	Ingresos tributarios brutos (en miles de euros)	
	I.R.P.F.	I.S.
2010	81.101.910	23.863.330
2011	82.266.412	22.719.323
2012	82.337.521	26.896.711
2013	82.170.761	28.884.097
2014	84.404.318	26.464.816

Ingresos tributarios netos (en miles de euros)		
2010	66.977.058	16.197.767
2011	69.803.319	16.610.687
2012	70.618.603	21.435.165
2013	69.951.475	19.945.194
2014	72.661.876	18.713.159

BIBLIOGRAFÍA.

- Agencia Tributaria. Informe anual de recaudación tributaria años 2011-2012-2013-2014 y 2015. Impuesto sobre sociedades. Madrid. Acceder en:

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_AgenciaTributaria/Ayuda_Memoria_2014/Ayuda_Memoria_2014.html

Agencia Tributaria. Principales novedades introducidas por la Ley 27/2014 en el Texto Refundido Ley del Impuesto sobre Sociedades. Acceder en:

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/Impuesto_sobre_Sociedades/_INFORMACION/Reforma_Sociedades_2015/Reforma_Sociedades_2015.shtml

- Antonio Pascual Martínez Alfonso. Gregorio Labatut Serer. Casos prácticos del PGC Y PGC-PYMES y sus implicaciones fiscales. 2º Edición. 2009. Ed. CISS. Grupo Wolters Kluwer. Las Rozas de Madrid.
- Apuntes Ciclo Superior de Administración y Finanzas (CSAF). 2011. IES "Luis Seoane". El Impuesto de Sociedades. Pontevedra. Acceder en: <http://pacoalvarezfp.files.wordpress.com/2011/10/apuntes-impuesto-sociedades.doc>
- Cinco Días (2011). ¿Cuánto pagan realmente las empresas en Impuestos?. Artículo publicado el 10/05/2011. Inés Abril / Jaime Viñas. Acceder en: http://cincodias.com/cincodias/2011/05/10/economia/1305163404_850215.html

- Economistas consejo general REAF- economistas asesores fiscales. 2013. Declaración de Sociedades 2012 y Novedades 2013. Referencias ante la reforma del Impuesto sobre Sociedades. Madrid. Acceder en: <http://reaf-regaf.economistas.es/>
- GABILOS, SOFTWARE DE GESTIÓN . Curso de Contabilidad. Calcular el Impuesto de Sociedades. Autor: Fernando Mur Alegre, Gábilos Software, S.L. 2015. Huesca. Acceder en: http://www.gabilos.com/cursos/curso_de_contabilidad/4_calcular_impuesto_sociedades.html
- GRUPO CTO. MANUAL TEÓRICO-PRÁCTICO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. 2013. Unidad 16. El Impuesto sobre Beneficios. Madrid. Acceder en : http://www.grupocto.es/tienda/pdf/unidad_16.pdf
- IIR ESPAÑA - ESI ESPAÑA. 2012. Manual Fiscalidad para no Expertos. Impuesto sobre sociedades. Autor: José María NÚÑEZ Socio GESLEX ABOGADOS. Madrid. Acceder en: http://www.geslex.com/geslex/wp-content/uploads/FISCALIDAD_NO_EXPERTOS.pdf
- Jesús Omeñaca García. Supuestos prácticos de contabilidad financiera y de sociedades. 6ª Edición. 2008. Ed. Deusto – Planeta De Agostini Profesional y Formación, S.L. Barcelona.
- José Antonio Trigueros Pina, Manuel Enrique Sansalvador Selés, Javier Reig Mullo José Francisco González Carbonell y José Antonio Cavero Rubio. Fundamentos y práctica de contabilidad. 2008. 3º edición. Ed. Pirámide. Grupo Anaya. Madrid.

- La opinión. (2013). Las empresas españolas tributan al 18,5% en el Impuesto de Sociedades. Artículo publicado el 30/12/2013. Acceder en: <http://www.laopinioncoruna.es/economia/2013/12/30/empresas-espanolas-tributan-18-impuesto/797269.html>
- Miguel Angel Zubiaurre Artola, Vicente Temprano Gutiérrez y Ainhoa Saitua Iribar. La contabilización del Impuesto sobre Sociedades en el Nuevo Plan General Contable. Revista de Dirección y Administración de Empresas Número 15, diciembre 2008. Universidad del País Vasco. Bilbao.
- PLANGENERALCONTABLE. Guía contabilización del impuesto de sociedades. Autor: Toshio.2012. NewPyme, s.l. Alicante. Acceder en: <http://foros.plangeneralcontable.com/viewtopic.php?f=1&t=48920>
- PÚBLICO. (2012). Las empresas sólo pagan a Hacienda el 17,7% de sus beneficios. Artículo publicado el 11/08/2012. Acceder en: <http://www.publico.es/actualidad/empresas-pagan-hacienda-17-beneficios.html>
- REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD. Acceder en: http://ocw.uc3m.es/derecho-privado/derecho-de-sociedades-curso-basico-sobre-la-sociedad-anonima/legislacion-1/PGContable_2007.pdf
- SUPERCONTABLE.COM. Cierre Contable y Fiscal para Pymes. 2012. Autor: Manuel Rejón López. RCR Proyectos de Software, S.L. Albacete. Acceder en: <http://www.monografias.com/trabajos-pdf3/cierre-contable-fiscal-pymes/cierre-contable-fiscal-pymes.pdf>

- VOZPÓPULI. (2014). LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS NO TRIBUTAN AL 3,5%.
ARTÍCULO PUBLICADO EL 23 MAYO 2014 POR JUAN RAMÓN RALLO.
ACCEDER EN:
<http://vozpopuli.com/blogs/4427-juan-r-rallo-las-empresas-espanolas-no-tributan-al-3-5>

