

38.- Contabilización del impuesto sobre sociedades

Autor: Ramón García-Olmedo

El enunciado de ejemplo está tomado del anexo de la NIC-12 del IASB. Aquí se presenta la contabilización del impuesto para un ejercicio.

ENUNCIADO:

El Balance de situación de la "Empresa X" al 31 de Diciembre de 20x4 es el siguiente:

| Balance de Situación al 31-Diciembre-20x4 | | | |
|--|----------|--------|-------------------------------|
| <u>ACTIVO</u> | | | <u>PASIVO</u> |
| Clientes | 500 | | Hacienda Pública Acreedora |
| Existencias | 2.000 | | Proveedores |
| Costes I+D | 1.250 | 500 | Deudas a l/p |
| - Am.Acum. | (750) | | Impuestos diferidos |
| Invers. Financ. Permanentes | 33.000 | | |
| Edificios | 50.000 | 30.000 | <u>PATRIMONIO NETO</u> |
| - Am.Acum. | (20.000) | | Capital |
| Vehículos | 10.000 | 6.000 | Reservas |
| - Am.Acum. | (4.000) | | |
| TOTAL ACTIVO | 72.000 | | TOTAL PASIVO Y NETO |
| | | | 72.000 |

INFORMACION ADICIONAL:

Los "Costes de I+D" que aparecen en balance se refieren al proyecto de desarrollo de un nuevo producto realizado en 20x2, cuyo importe de 1.250 fue activado. La empresa lo viene amortizando por quintas partes a razón de 250 anuales. Sin embargo, a efectos fiscales, el importe total del proyecto se dedujo íntegramente en el año 20x2.

La cuenta "Edificios" recoge unas construcciones adquiridas hace 8 años por 50.000 y que se amortizan linealmente a razón del 5% anual, es decir mediante cuotas anuales de 2.500. No obstante, a efectos fiscales se ha aplicado un coeficiente constante de amortización del 10%.

Los "Vehículos" fueron adquiridos hace dos años por 10.000 y se amortizan linealmente a razón del 20%, es decir mediante cuotas anuales de 2.000. Sin embargo a efectos fiscales se amortizan aplicando un coeficiente del 25%.

La cuenta "Impuestos diferidos" que engloba los activos y pasivos por impuesto diferido, tiene un saldo neto acreedor de 8.600, que ha sido calculado con un tipo de gravamen del 40%. (Es una simplificación ya que la compensación de activos y pasivos por impuesto diferido sólo es posible en ciertos casos).

OPERACIONES Y DATOS DEL EJERCICIO 20x5:

El Resultado contable antes de impuestos es 8.775 y el tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades es del 40%

Durante el ejercicio, la empresa ha realizado unas donaciones de 500, que han supuesto un gasto contable, pero que no son deducibles a efectos fiscales.

La Administración ha notificado a la empresa la incoación de un expediente sancionador por vertidos contaminantes. Aunque al 31 de Diciembre el expediente se encuentra en fase de alegaciones, la empresa ha estimado que será sancionada con una multa de 700, y ha dotado la oportuna provisión. El futuro pago de la multa –y la dotación realizada– no es deducible fiscalmente.

La empresa ha acordado con el comité de empresa que atenderá ciertos gastos sociales a la jubilación de sus trabajadores. La provisión dotada en este ejercicio por este concepto es de 2.000, que ahora no tiene consideración fiscal de partida deducible, pero serán deducibles los futuros pagos a los jubilados por este motivo. La empresa considera que tendrá en el futuro suficientes beneficios fiscales para absorber el activo por impuesto diferido que surge por esta dotación. En 20x5 no se ha efectuado ningún pago a los jubilados con cargo a esta provisión.

A principio de 20x5, la empresa ha adquirido nuevos edificios por importe de 6.000, que, al igual que los anteriores, se amortizan contablemente y fiscalmente al 5% y 10% respectivamente.

SE PIDE: Cálculo y contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios en el ejercicio 20x5:

- a) determinando el impuesto diferido mediante las diferencias temporarias
- b) determinando el impuesto diferido mediante las diferencias temporales

SOLUCION:

Antes de entrar en la resolución contable del supuesto, es necesario realizar una *liquidación fiscal*, para determinar el impuesto corriente:

| Liquidación Impuesto sobre Sociedades ejercicio 20x5 | | |
|---|--------|--------------|
| Resultado contable antes de impuestos | | 8.775 |
| + Ajuste positivo (donación) | (DP) | + 500 |
| + Ajuste positivo (multa) | (DP) | + 700 |
| + Ajuste positivo (I+D) | (? DT) | + 250 |
| + Ajuste positivo (gastos jubilación) | (DT?) | + 2.000 |
| - Ajuste negativo (amortiz. Edif.) | (DT?) | - 2.800 |
| - Ajuste negativo (amortiz. Vehículo) | (DT?) | - 500 |
| = Base imponible | | 8.925 |
| x tipo de gravamen | | 40% |
| = Cuota íntegra (y líquida) | | 3.570 |
| - Retenciones y pagos a cuenta | | - |
| = Cuota diferencial a ingresar o a devolver | | 3.570 |

(Nota: En cada ajuste al resultado contable se ha indicado si la diferencia que lo origina es permanente (DP) o temporal (DT). La posición de la flecha (?) indica si la diferencia revierte o surge en este ejercicio).

La carga tributaria es 3.570 u.m., que es el impuesto corriente.

Determinación del impuesto diferido según las diferencias temporarias:

A efectos didácticos, vamos a confeccionar un "*Balance Fiscal*" al inicio del ejercicio en cuestión (que sería el balance al cierre del ejercicio precedente) en el que aparezcan los distintos elementos valorados a efectos fiscales:

| "BALANCE FISCAL" al 31-Diciembre-20x4 | | | |
|--|---------------|----------------------------------|---------------|
| ACTIVO | | PASIVO y NETO | |
| Clientes | 500 | Proveedores | 500 |
| Existencias | 2.000 | Deudas a l/p | 20.000 |
| Costes I+D | 1.250 | | |
| - Am.Acum. | (1.250) | | |
| Invers. Financ. Permanentes | 33.000 | | |
| Edificios | 50.000 | | |
| - Am.Acum. | (40.000) | Resto | 30.000 |
| Vehículos | 10.000 | | |
| - Am.Acum. | (5.000) | | |
| TOTAL ACTIVO | 50.500 | TOTAL PASIVO y NETO | 50.500 |

Si se compara este "balance fiscal" con el balance de situación a la misma fecha (dado en el enunciado) vemos que determinados elementos tienen un valor diferente. Por tanto, a la fecha de apertura existían **diferencias temporarias** que daban lugar en ese instante a pasivos y activos por impuesto diferido (hay impuestos diferidos por 8.600 u.m. que es el saldo neto de los activos y pasivos por impuesto diferido en ese momento). Todo ello se muestra en la siguiente tabla:

| VALORES AL INICIO DE 20x5 (cierre 20x4) | | | | |
|--|----------------|---------------|-------------------------|------------|
| | Valor contable | Base fiscal | Diferencias temporarias | |
| | | | Imponibles | Deducibles |
| Clientes | 500 | 500 | - | - |
| Existencias | 2.000 | 2.000 | - | - |
| Costes I+D | 500 | 0 | 500 | - |
| Invers. Financieras | 33.000 | 33.000 | - | - |
| Edificios | 30.000 | 10.000 | 20.000 | - |
| Vehículos | 6.000 | 5.000 | 1.000 | - |
| Total Activo | 72.000 | 50.500 | | |
| Hacienda Públ. Acr. | 3.000 | 3.000 | - | - |
| Proveedores | 500 | 500 | - | - |
| Deudas a l/p | 20.000 | 20.000 | - | - |
| Impuestos diferidos | 8.600 | 8.600 | - | - |
| Capital | 5.000 | 5.000 | | |
| Reservas | 34.900 | 13.400 | | |
| Total Pasivo y Neto | 72.000 | 50.500 | | |
| DIFERENCIAS TEMPORARIAS TOTALES | | | 21.500 | 0 |
| VALORACIÓN: | | | | |
| Los pasivos y activos por impuesto diferido están valorados al tipo impositivo esperado (40%) | | | | |
| Pasivo por impuesto diferido | 21.500 al 40% | 8.600 | | |
| Activo por impuesto diferido | 0 al 40% | 0 | | |
| IMPUESTOS DIFERIDOS NETOS (PASIVO) | | 8.600 | | |
| Nota: Vemos que este pasivo de 8.600 por impuestos diferidos es, lógicamente, el que aparece en el balance de situación del enunciado. | | | | |

De forma análoga, vamos ahora a estimar las diferencias temporarias que existen a la fecha de cierre del ejercicio de 20x5:

| VALORES AL FINAL DE 20X5 | | | | |
|--|----------------|---------------|-------------------------|--------------|
| | Valor contable | Base fiscal | Diferencias temporarias | |
| | | | Imponibles | Deducibles |
| Clientes | 500 | 500 | - | - |
| Existencias | 2.000 | 2.000 | - | - |
| Costes I+D | (1) 250 | (7) 0 | 250 | - |
| Invers. Financieras | 33.000 | 33.000 | - | - |
| Edificios | (2) 33.200 | (8) 10.400 | 22.800 | - |
| Vehículos | (3) 4.000 | (9) 2.500 | 1.500 | - |
| Total Activo | 72.950 | 48.400 | | |
| Hacienda Públ. Acr. | (4) 3.570 | 3.570 | - | - |
| Proveedores | 500 | 500 | - | - |
| Deudas a l/p | (5) 12.475 | 12.475 | - | - |
| Provisión multa | 700 | (10) 700 | - | - |
| Provisión pensiones | 2.000 | 0 | - | 2.000 |
| Impuestos diferidos | 8.600 | 8.600 | - | - |
| Capital | 5.000 | 5.000 | | |
| Reservas | (6) 39.685 | 17.135 | | |
| Total Pasivo y Neto | 72.950 | 48.400 | | |
| DIFERENCIAS TEMPORARIAS TOTALES | | | 24.550 | 2.000 |
| VALORACIÓN: | | | | |
| Los pasivos y activos por impuesto diferido se valoran al tipo impositivo esperado (40%) | | | | |
| Pasivos por impuesto diferido | 24.550 al 40% | | 9.820 | |
| Activos por impuesto diferido | 2.000 al 40% | | 800 | |
| IMPUESTOS DIFERIDOS NETOS (PASIVO) | | | 9.020 | |
| NOTAS: | | | | |
| (1) Valor neto x4 - cuota amortización x5: $500 - 0,20(1250) = 250$ | | | | |
| (2) Valor neto x4 + adquisiciones x5 - cuota amortización x5: $30.000 + 6.000 - 0,05(56.000) = 33.200$ | | | | |
| (3) Valor neto x4 - cuota amortización x5: $6.000 - 0,20(10.000) = 4.000$ | | | | |
| (4) Cuota a pagar según declaración fiscal ejercicio x5: Resultado liquidación = 3.570 | | | | |
| (5) La tesorería generada se aplica en disminuir la deuda a largo plazo. | | | | |
| (6) El beneficio después de impuestos es: $8.775 - 3.990 = 4.785$. Todo se aplica a reservas | | | | |
| (7) Los gastos de I+D ya estaban amortizados fiscalmente. | | | | |
| (8) Valor fiscal x4 + Adquisiciones x5 - cuota amortización fiscal x5: $10.000 + 6.000 - 0,10(56.000) = 10.400$ | | | | |
| (9) Valor fiscal x4 - cuota amortización fiscal x5: $5.000 - 0,25(10.000) = 2.500$ | | | | |
| (10) Como el pago de esta deuda no tiene consecuencias fiscales, su base fiscal es 700 | | | | |

Cálculo del gasto (ingreso) por impuesto diferido del ejercicio 20x5

| | |
|--|--------------------|
| + Saldo neto final de impuestos diferidos | 9.020 (pasivo) |
| - Saldo neto inicial de impuestos diferidos | - 8.600 (pasivo) |
| GASTO (ingreso) DEL EJERCICIO | 420 (gasto) |

Hay un aumento de pasivo, luego es un gasto.

En este ejercicio no existen partidas llevadas directamente a neto o a cuenta distinta de la de resultados. Por este motivo, todas las variaciones de los activos y pasivos por impuesto diferido se reconocen en resultados.

CONTABILIZACIÓN:

a) Impuesto corriente:

| | | 31 de diciembre de 20x5 | | |
|-------|--------------------------|-------------------------|---|-------|
| 3.570 | 6300. Impuesto corriente | a | 4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades | 3.570 |

b) Impuesto diferido:

| | | 31 de diciembre de 20x5 | | |
|-----|--|-------------------------|--|-------|
| 420 | 6301. Impuesto diferido | | | |
| 800 | 4740. Activos por diferencias temporarias deducibles (Gastos jubilación) | | | |
| 100 | 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles (Gastos I+D) | a | 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles (Amortización edificios y vehículos) | 1.320 |

c) Regularización:

| | | 31 de diciembre de 20x5 | | |
|-------|------------------------------|-------------------------|--------------------------|-------|
| 3.990 | 129. Resultado del ejercicio | a | 6300. Impuesto corriente | 3.570 |
| | | | 6301. Impuesto diferido | 420 |

ALTERNATIVA: CÁLCULO DIRECTO.

Determinación del impuesto diferido según las diferencias temporales:

Una vez resuelto el supuesto de acuerdo con el enfoque de balance basado en las diferencias temporarias, vamos a calcular el impuesto diferido de forma mucho más simple, siguiendo el clásico enfoque de resultados basado en las diferencias temporales.

El PGC permite, en el caso en que todas las diferencias del ejercicio sean temporales, calcular directamente el gasto por el impuesto diferido, de la siguiente forma:

| Cálculo directo del gasto/ingreso por Impuesto Diferido | | | | |
|--|------|---------|---------------|--|
| Diferencias temporales y BIN | | Importe | tipo gravamen | (importe x tipo de gravamen) Gasto(g)/Ingreso(i) |
| Amortización I+D no deducible | ? DT | + 250 | 40% | + 100 (i) disminuye un pasivo |
| Provisión jubilación no deducible | DT? | + 2.000 | 40% | + 800 (i) aumenta un activo |
| Mayor amortización deducible edificio | DT? | - 2.800 | 40% | - 1.120 (g) aumenta un pasivo |
| Mayor amortización deducible vehículos | DT? | - 500 | 40% | - 200 (g) aumenta un pasivo |
| SUMA ALGEBRAICA (en este caso es (-) gasto) | | | | - 420 (g) |

En resumen, tenemos:

a) IMPUESTO CORRIENTE: 3.570 u.m. (GASTO)

Esta cantidad deriva directamente de la autoliquidación fiscal

b) IMPUESTO DIFERIDO: 420 u.m. (GASTO)

Esta cantidad deriva directamente de la suma algebraica de la última columna del cuadro.

Y una vez determinado el gasto por impuesto corriente (3.570) y el gasto por impuesto diferido (420), los asientos son exactamente los mismos.