



GARRIGUES

ABOGADOS Y ASESORES TRIBUTARIOS

CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE
BENEFICIOS EN EL NUEVO PLAN GENERAL DE
CONTABILIDAD

Madrid, 12 de febrero de 2008

Juan Reig Gastón

Tel: 91.514.52.00

Email: juan.reig@garrigues.com

IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS EN EL NUEVO PGC



- ✧ La regulación se contiene en la Norma 13ª del nuevo Plan General de Contabilidad
- ✧ La norma se refiere a impuestos directos, nacionales o extranjeros, que se liquiden a partir del resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales de aplicación
- ✧ La norma se aplicará cuando se realice el cálculo sobre transacciones económicas reales
- ✧ Si el cálculo se realiza mediante la utilización de signos, índices y módulos objetivos, en principio no se aplicará las normas relativas a impuestos diferidos

ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO CORRIENTE



- ✧ Impuesto corriente: Cantidad que satisface la empresa como consecuencia de liquidaciones fiscales del impuesto sobre el beneficio relativas a un ejercicio
- ✧ El importe del impuesto corriente se verá reducido por:
 - Deducciones
 - Otras ventajas fiscales
 - Pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores aplicadas
 - No se considera el efecto derivado de las retenciones y pagos a cuenta
- ✧ El impuesto corriente correspondiente al ejercicio actual y a los anteriores se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. En cambio, si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo
- ✧ Si alguna jurisdicción permitiese la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, el importe a cobrar se registrará como un activo por impuesto corriente

ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO DIFERENCIAS TEMPORARIAS (I)



- ✧ Diferencias temporarias: las derivadas de la diferente valoración contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura
- ✧ La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio (base fiscal) es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Pueden existir elementos sin valor contable que tengan base fiscal
- ✧ Las diferencias temporarias se producen:
 - Habitualmente: por diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos por diferentes criterios temporales empleados para cada magnitud y que revierten en períodos subsiguientes
 - Otros casos:
 - En los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible
 - En una combinación de negocios
 - En el reconocimiento inicial de un elemento (no procedente de combinación de negocios)

ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO DIFERENCIAS TEMPORARIAS (II)



✧ Clasificación de las diferencias temporarias:

- Imponibles: aquellas que dan 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 derivan
- Deducibles: aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o 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 derivan

PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO



- ✧ Se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles

- ✧ Excepciones:
 - Reconocimiento “inicial” de un fondo de comercio
 - Sin embargo, los pasivos por impuestos diferidos relacionados con un fondo de comercio se reconocerán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial

 - Reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto

 - Inversiones en empresas dependientes, asociadas y negocios conjuntos, si
 - la inversora controla el momento de la reversión de la diferencia y, además,
 - es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible



ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

- ✧ Reconocimiento condicionado: sólo cuando resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos (Pr. Prudencia). Obligación de revisión del saldo a la fecha de cierre
- ✧ Se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:
 - Por diferencias temporarias deducibles
 - Por BINs susceptibles de compensación
 - Por deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicación
- ✧ Excepciones:
 - No se reconocerán si surgen por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto
 - Si surgen por inversiones en dependientes, asociadas o negocios conjuntos, solo se reconocerán si se espera que dicha diferencia revierta en un futuro previsible y sea probable que la empresa obtenga ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente

ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO CRITERIOS DE VALORACIÓN



- ✧ Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán:
 - Por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales
 - Teniendo en cuenta los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión
- ✧ La valoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos se realizará:
 - Según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio y
 - de acuerdo con la forma en que “racionalmente” se prevea recuperar o pagar el activo o pasivo
- ✧ En caso de modificación en la legislación tributaria (especialmente en relación con los tipos de gravamen) y según la evolución de la situación económica de la empresa, se variarán los importes de los pasivos y activos por impuesto diferido
 - Esta variación se contabilizará contra la cuenta de P y G
 - Excepción: cuando el impuesto diferido (activo o pasivo) se relacione con una partida que previamente debió ser cargada o abonada a una cuenta de patrimonio neto
- ✧ Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados

ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO GASTO POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS (I)



- ✧ El gasto o el ingreso por impuesto sobre beneficios del ejercicio se divide en:
 - Gasto (o ingreso) por el impuesto corriente
 - Gasto (o ingreso) por el impuesto diferido
- ✧ El gasto o el ingreso por el impuesto corriente se corresponderá con:
 - La cancelación de las retenciones y pagos a cuenta y
 - El reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente
- ✧ El gasto o ingreso por impuesto diferido se corresponderá con
 - El reconocimiento y cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, así como, en su caso,
 - Con el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que resulte de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención

ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO GASTO POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS (II)



- ✧ Tanto el gasto o el ingreso por impuesto corriente como el gasto o ingreso por impuesto diferido se inscribirán en la cuenta de pérdidas y ganancias
- ✧ Excepciones:
 - Si se relacionan con una transacción que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto se reconocerá con cargo/abono a dicha partida
 - Si surgiese en combinación de negocios:
 - con cargo o abono al fondo de comercio o
 - como ajuste al exceso que suponga la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la adquirida, sobre la contraprestación entregada
 - En combinaciones de negocio, cuando en la contabilización inicial no se reconozcan separadamente activos por impuesto diferido de la adquirida por no cumplir criterios de reconocimiento y posteriormente sea procedente, se deberá registrar conforme a las siguientes reglas:
 - ✖ El activo por impuesto diferido se registrará con abono a P y G o, en su caso, a patrimonio neto
 - ✖ El fondo de comercio se reducirá con cargo a P y G

ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO GASTO POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS (IV)



- ✧ Caso particular: Si todas las diferencias temporarias de una empresa al inicio y al cierre del ejercicio han sido originadas por diferencias temporales, el gasto (ingreso) por impuesto diferido se podrá valorar directamente mediante la suma algebraica de las siguientes cantidades:
1. Los importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen apropiado a:
 - a. Las diferencias temporales y a
 - b. Las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores
 2. Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, así como la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de aquellas deducciones en cuota cuya naturaleza económica sea asimilable a las subvenciones
 3. Los importes derivados de cualquier ajuste valorativo de los pasivos o activos por impuesto diferido, normalmente por cambios en los tipos de gravamen o de las circunstancias que afectan a la eliminación o reconocimiento posterior de tales pasivos o activos

PRINCIPALES CAMBIOS RESPECTO AL VIEJO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD



- ❖ Método basado en la cuenta de resultados vs. Método basado en el balance de situación
- ❖ Aparición de diferencias temporarias por el diferente valor de los activos y pasivos a efectos contables y a efectos fiscales
- ❖ Desaparición de la excepción en la contabilización de impuestos anticipados a largo plazo
- ❖ Reconocimiento de impuestos diferidos con cargo/abono a cuentas de Patrimonio Neto
- ❖ El gasto por impuesto sobre beneficios del ejercicio es la suma del gasto (o ingreso) por impuesto corriente más el gasto (o ingreso) por impuesto diferido

PYMES y MICROEMPRESAS



✧ PGC de PYMES

- Mantiene el enfoque del PGC, si bien se eliminan las referencias al fondo de comercio y a las combinaciones de negocio, en coherencia con la eliminación de la regulación de ciertas operaciones que se consideran de escaso interés en estas empresas.

✧ Microempresas

- El gasto por impuesto sobre beneficios se corresponderá con el que resulte de las liquidaciones fiscales del Impuesto sobre Sociedades.
- Es decir, el gasto por impuesto sobre beneficios se hace equivalente al gasto por impuesto corriente

IMPACTO FISCAL DE LOS CAMBIOS CONTABLES Y PRIMERA APLICACIÓN



- ✧ El pretendido objetivo de neutralidad fiscal
 - ¿Sólo para la aplicación del valor razonable cuando no afecte a la cuenta de pérdidas y ganancias?
 - Reforma del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
 - Tratamiento del fondo de comercio y de los intangibles
- ✧ Situaciones que merecen especial atención
 - Cargos y abonos a reservas consecuencia de la norma de primera aplicación
 - Reglas aplicables
 - ✖ Artículos 15.1 y 19.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
 - La existencia de un indicio objetivo de deterioro como elemento indispensable para la el reconocimiento de un gasto por este concepto ¿circunstancia apreciable por la Inspección de los tributos?
 - Nuevo alcance del principio de prudencia. Tratamiento de las provisiones para riesgos y gastos. Aproximación del enfoque contable y fiscal
 - Tratamiento de las operaciones vinculadas. Novedad contable: aplicación del valor razonable, con independencia de la contraprestación convenida
 - Tratamiento contable en función de la “realidad económica”, con independencia de la forma jurídica ¿es equivalente este principio al de la norma de calificación establecida en la Ley General Tributaria?
 - Art. 13 LGT: “Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica (...) cualquiera que sea la forma o denominación que los interesado le hubieran dado (...)”
 - ¿Son equivalentes los términos “realidad económica” y “naturaleza jurídica”? En caso afirmativo, ¿puede la Inspección recalificar una transacción ante un informe de auditoría sin salvedades?
 - Etc.

EJEMPLO

Cálculo efecto impositivo ejercicio 2008



EJERCICIO 2008		Resultados			Impuesto corriente		Impuesto diferido		
		PyG	Patrimonio neto	Diferencia valor fiscal	Liquidación	6y7	8y9	6y7	8y9
1.	R.A.I. de 10.000 (saldo 6 y 7)	x			10.000				
2.	Satisface una sanción por importe de 100	x		100	100				
3.	A final de ejercicio, adquiere un elemento de inmovilizado material por 1.000, amortizable en 10 años, y que acoge a libertad de amortización.	x		(1.000)	(1.000)			300	
4.	Adquiere un elemento de inmovilizado intangible por 1.000, que no activa y lleva a gasto, siendo su período de amortización fiscal de 2 años	x		500	500			(150)	
5.	Adquiere unos activos financieros negociables por importe de 1.000, siendo su valor razonable a 31-12-2008 de 1.100	x		0	0				
6.	Adquiere unos activos financieros disponibles para la venta por importe de 1.000, siendo su valor razonable a 31-12-2008 de 1.100		x	(100)	0				30
Total BI					9.600				
Cuota (x 30%)					2.880	2.880			
7.	Se generan deducciones por importe de 100, que se aplican en el ejercicio				(100)	(100)			
8.	Soporta retenciones por importe de 10				(10)				
					2.770	2.780		150	

Asientos:

Db. Gasto Impuesto corriente (6300)	2.780	}	2.930	Db. Activo financiero para la venta	100	}	Revalorización activo
Db. Gasto Impuesto diferido (6301)	150			<Cr.> Bº en activo financiero para venta (900)	(100)		
Db. Activo por diferencias temporarias deducibles (4740)	150			Db. Gasto IS por impuesto diferido (8301)	30	}	Efecto impositivo
<Cr.> Pasivo por diferencias temporarias imponibles (479)	(300)			<Cr.> Pasivo por Diferencias temporarias imponibles (479)	(30)		
<Cr.>. H.P. deudora por retenciones	(10)			Db. Bº en activo financiero para venta (900)	100	}	Imputación a Patrimonio neto
<Cr.> H.P. acreedora por IS 2008	(2.770)			Db. Ajustes por valor activos para venta (133)	30		
				<Cr.> Ajustes por valor activos para venta (133)	(100)		
				<Cr.> Gasto IS por Impuesto diferido (8301)	(30)		

Resultado después de impuestos:	7.070
--	--------------

Ajuste valor en patrimonio neto:	70
Resumen Asiento	
Db. Activo Financiero venta	100
<Cr.> Ajuste valor en P. Neto (133)	(70)
<Cr.> Pasivo por DT imponible (479)	(30)

EJEMPLO

Cálculo efecto impositivo ejercicio 2009



EJERCICIO 2009		Resultados			Impuesto corriente		Impuesto diferido		
		PyG	Patrimonio neto	Diferencia valor fiscal	Liquidación	6y7	8y9	6y7	8y9
1.	R.A.I. de 100 (saldo 6 y 7)	x			100				
2.	Revierte la libertad de amortización del año 2008	x		100	100			(30)	
3.	Revierte el ajuste del año 2008 por el inmovilizado intangible			(500)	(500)			150	
4.	Vende los activos financieros negociables por 1.200	x		0	0				
5.	Vende los activos financieros disponibles para la venta por 1.200	x	x	100	0				(30)
Total BI					(300)				
Cuota (x 30%)					0			(90)	
6.	Se generan deducciones por importe de 100, que quedan pendientes de aplicar				0			(100)	
7.	Soporta retenciones por importe de 10				(10)				
					(10)	0	(70)		

Asientos:

Db. Impuesto corriente (6300)	0	}	(70)	Db. Tesorería	1.200	}	Venta del activo financiero
Db. Impuesto diferido (6301)	(70)			<Cr.> Activo financiero para la venta	(1.100)		
<Cr.> Activo por diferencias temporarias deducibles (4740)	(150)			<Cr.> Bº en venta activos financieros (7)	(100)		
Db. Créditos por Pº a compensar (4745)	90			Db. Transferencia de Bº (8)	100	}	Imputación a PyG
Db. Créditos por deducciones pendientes (4742)	100			<Cr.> Bº en venta activos financieros (7)	(100)		
Db. H.P. deudora por IS 2009	10			Db. Pasivo por Diferencias temporarias imponibles(479)	30	}	Reversión efecto impositivo
Db. Pasivo por diferencias temporarias imponibles (479)	30			<Cr.> Impuesto diferido (8301)	(30)		
<Cr.>. H.P. deudora por retenciones	(10)			Db. Ajustes por valor activos para venta (133)	70	}	Imputación a Patrimonio neto
				Db. Impuesto diferido (8301)	30		
				<Cr.> Transferencia de Bº (8)	(100)		

Resultado después de impuestos: 170

Ajuste valor en patrimonio neto: (70)

Resumen Asiento

Db. Ajuste valor en P. neto (133)	70
Db. Pasivo por DT imponible (479)	30
<Cr.> Beneficio venta activo (Grupo 7)	(100)

EJEMPLO

Información en la memoria



CONCILIACIÓN MEMORIA:

EJEMPLO 2008:

CONCILIACIÓN DEL IMPORTE NETO DE INGRESOS Y GASTOS DEL EJERCICIO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS					
	Cuenta de Pérdidas y Ganancias		Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto		Total
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio	7.070		70		7.140
Impuesto sobre Sociedades	2.930		30		2.960
Diferencias permanentes	100				100
Diferencias temporarias:					0
- con origen en el ejercicio	500	(1.000)		(100)	(600)
- con origen en ejercicios anteriores					0
Compensación de BINs					0
Base imponible (resultado fiscal)					9.600

EJEMPLO 2009:

CONCILIACIÓN DEL IMPORTE NETO DE INGRESOS Y GASTOS DEL EJERCICIO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS					
	Cuenta de Pérdidas y Ganancias		Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto		Total
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio	170		(70)		100
Impuesto sobre Sociedades		(70)		(30)	(100)
Diferencias permanentes					0
Diferencias temporarias:					0
- con origen en el ejercicio					0
- con origen en ejercicios anteriores	100	(500)	100		(300)
Compensación de BINs					0
Base imponible (resultado fiscal)					(300)