

Impuesto sobre Beneficios

Tema 12

BIBLIOGRAFIA:

PGC 2008. NORMA 13^a.
MANUAL PRÁCTICO DEL PGC: CAPITULO 10

Objetivos

- Comprender las implicaciones de la aplicación del método del efecto impositivo.
- Identificar las diferencias que pueden surgir entre el resultado contable y el resultado fiscal.
 - Distinguir entre las diferencias permanentes y las diferencias temporarias.
- Entender por qué las pérdidas compensables en períodos posteriores dan lugar a un activo por impuesto diferido.

Plan de la clase

- Definición y tratamiento del impuesto sobre beneficios
- Impuesto corriente
- Diferencias permanentes
- Impuesto diferido
 - Diferencias temporarias
 - Activo por impuesto diferido
 - Pasivo por impuesto diferido
- Deducciones y bonificaciones
- Gasto (Ingreso) por impuesto sobre beneficios.

IMPUESTOS SOBRE BENEFICIOS. NORMA 13^a.

La norma 13 comienza diciendo:

“Los impuestos sobre el beneficio a que se refiere esta norma son aquellos impuestos directos, ya sean nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir de un resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales que sean de aplicación”.

En España: Impuesto sobre Sociedades (IS)

EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. NORMA 13ª.

Liquidación del Impuesto. Cálculo de la cuota a pagar.

Beneficio, Resultado Contable, antes de impuesto (RCAI).

+ ó - Diferencias permanentes.

+ ó - Diferencias temporarias.

x

Tipo de gravamen

=

Impuesto
diferido

= **Base Imponible (BI) Previa.**

- B.I. Negativas de ejercicios anteriores.

= **B.I.**

X tipo de gravamen.

= **Cuota integra.**

- deducciones y bonificaciones fiscales.

= **Cuota líquida = *Impuesto corriente*.**

- Retenciones y pagos a cuenta.

= **Cuota diferencial.**

EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. NORMA 13ª.

El **P.G.C.** diferencia dentro del Impuesto sobre beneficio **entre:**
Impuesto corriente.
Impuesto diferido.

Así mismo diferencia entre:
Impuesto imputable a P y G.
Impuesto imputable a P.N.

Por lo tanto, surgen las siguientes cuentas y subcuentas:

(630) Impuesto sobre beneficio:
(6300) Impuesto corriente.
(6301) Impuesto diferido.

(830) Impuesto sobre beneficio:
(8300) Impuesto corriente.-
(8301) Impuesto diferido

EL IMPUESTO CORRIENTE

- El *impuesto corriente* es la **cantidad que paga la empresa** como **consecuencia de las liquidaciones fiscales** del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio.
- **Las deducciones y otras ventajas fiscales** en la cuota del impuesto, **excluidas las retenciones y pagos a cuenta**, así como **las pérdidas fiscales compensables** de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, **darán lugar a un menor importe del impuesto corriente**.
- En definitiva, el Impuesto corriente **es la cuota líquida** del impuesto sobre sociedades del ejercicio.

EL IMPUESTO CORRIENTE

Norma 13.1. “**El impuesto corriente** correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, se reconocerá como **un pasivo** en la medida en **que esté pendiente de pago**”.

“**Si la cantidad ya pagada** correspondiente al ejercicio y a los anteriores, **excediese del impuesto corriente** por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como **un activo**”.

Cuenta 6300: Impuesto corriente

Movimientos al debe (Impuesto sale “a pagar”)

Se cargará:

- * Por la cuota a ingresar, con abono a la cuenta 4752.
- * Por las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto realizados, hasta el importe de la cuota líquida del periodo, con abono a la cuenta 473.

Se abonará o cargará, con cargo o abono a la cuenta 129.

Movimientos al haber (Impuesto sale “ a devolver”)

Se abonará, por la cuota de ejercicios anteriores que recupera la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio, con cargo a la cuenta 4709.

Se abonará o cargará, con cargo o abono a la cuenta 129.

Asientos contabilización impuesto corriente

- **A pagar:**

6300 Impuesto corriente a

(473) Hp, retenciones y pagos a cuenta

(4752) HP, acreedora por IS

- **A devolver:**

(4709) HP, deudora por devolución de impuestos a

a (473) HP, retenciones y pagos a cuenta

a (6300) Impuesto corriente

EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. NORMA 13ª.

Liquidación del Impuesto. Cálculo de la cuota a pagar.

Beneficio, Resultado Contable, antes de impuesto (RCAI).

+ ó - Diferencias permanentes.

+ ó - Diferencias temporarias.

x

Tipo de gravamen

=

Impuesto
diferido

= Base Imponible (BI) Previa.

- B.I. Negativas de ejercicios anteriores.

= B.I.

X tipo de gravamen.

= Cuota integra.

- deducciones y bonificaciones fiscales.

= Cuota líquida = *Impuesto corriente*.

- Retenciones y pagos a cuenta.

= Cuota diferencial.

Diferencias permanentes

- Las diferencias permanentes son aquellas **diferencias entre el RCAI y la base imponible** que no revertirán en ejercicios posteriores.
- Las diferencias permanentes provienen principalmente de:
 - Gastos no deducibles
 - Provisiones no deducibles (ej. Provisión dotada por devoluciones de ventas)
- No se definen en el PGC2008 **las diferencias permanentes**, pero se deben de tener en cuenta para el cálculo del Impuesto sobre el beneficio

Diferencias temporarias y el impuesto diferido

Diferencias temporarias. Norma 13.2.1. “Son aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio, en la medida que tengan incidencia en la carga fiscal futura”.

“La valoración contable a considerar será el valor en libros, mientras que la valoración fiscal será la base fiscal, que define la norma 13”.

Base fiscal: Valor de un elemento atribuido por la legislación fiscal

Motivos de las diferencias temporarias.

Las diferencias temporarias se producen:

- a) **por aplicación de diferentes criterios de imputación temporal para determinar el **resultado contable** y la B.I. y que por tanto revierten en **periodos subsiguientes****
- b) **por ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto y que no se imputan en la B.I. del impuesto.**
- c) por diferencias temporarias originadas **por diferencias en el valor contable y fiscal en el reconocimiento de elementos patrimoniales** cuando se producen combinaciones de negocios.
- d) Diferencias temporarias originadas **por diferencia en el valor contable y fiscal inicial de un elemento patrimonial** y no procede de combinaciones de negocios.

Diferencias temporarias y el impuesto diferido

Impuesto diferido.- “Es el resultado del reconocimiento contable de la diferencia temporaria (efecto impositivos) que se produce como consecuencia del diferente tratamiento contable y fiscal de los hechos económicos”.

Beneficio.

+ ó - Diferencias permanentes.

+ ó - Diferencias temporarias.

= B.I. Previa

x

Tipo de gravamen

=

Impuesto
diferido

15

El impuesto diferido: diferencias temporarias

- **La diferencias temporarias a se dividen en:**

a) **Diferencias temporarias imponibles:** MAYORES cantidades a pagar o menores cantidades a devolver **en ejercicios futuros**. Estas diferencias originan: **Pasivos por impuestos diferidos**.

b) **Diferencias temporarias deducibles:** MENORES cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver **en ejercicios futuros**. Estas diferencias originan: **Activos por impuestos deducibles**.

En el nuevo PGC **las diferencias temporarias imponibles o deducibles** depende de si en **el futuro van a generar un mayor o menor importe a pagar**

El impuesto diferido: diferencias temporarias

- Diferencias temporarias van a generar pasivos y activos por impuesto diferido de esta forma se genera
 - **Pasivo por impuesto diferido** si las diferencias surgidas entre el resultado contable y la base imponible genera en el futuro un MAYOR pago del impuesto sobre beneficios
 - **Activo por impuesto diferido** si las diferencias surgidas entre el resultado contable y la base imponible genera en el futuro un MENOR pago del impuesto sobre beneficios.

Ejemplo diferencia temporaria deducible

Contablemente un vehículo con valor de 500 euros se amortiza en 2 años (250 euros por años) pero fiscalmente los hace en 5 años (100 euros por año)=> **Suponga que el tipo impositivo es del 30% el resultado antes de considerar amortizaciones es de 500 euros todos los ejercicios y que la**

Ejercicio 31/12	Valor contable	Valor fiscal	Amort cont	Rdo cont	Amort fiscal	Rdo fiscal	Diferencia temporaria (A. contable-A. fiscal)	Diferencia temporaria acumulada	Activo
1	250	400	250	250	100	400	150 (pagamos por 150 mas)	150 (0,30*150)	45 tenemos derecho a pagar de menos en un futuro
2	0	300	250	250	100	400	150	300	45
3	0	200	0	500	100	400	-100	200	-30
4	0	100	0	500	100	400	-100	100	-30
5	0	0	0	500	100	400	-100	0	-30

Diferencias temporarias

Imponibles

Deducibles

Activo de balance

V.Libro > Base Fiscal

V.Libro < Base Fiscal

Pasivo de balance

V.Libro < Base Fiscal

V.Libro > Base Fiscal

Tributación diferida

Pasivo por Impuesto diferido(479).

Activo por impuesto diferido(4740).



Ejercicio 31/12	Valor contable	Valor fiscal	Amort cont	Amort fiscal	Diferencia temporaria (A. contable-A. fiscal)	Diferencia temporaria acumulada	Activo
1	250	400	250	100	150	150	45
2	0	300	250	100	150	300	45
3	0	200	0	100	-100	200	-30
4	0	100	0	100	-100	100	-30
5	0	0	0	100	-100	0	-30

EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. NORMA 13^a

Procedimiento a seguir para la contabilización de activos y pasivos por diferencias temporarias (RESUMEN) :

1º.- Se determina el **valor contable** del activo o pasivo a considerar. Se determina aplicando las normas contables.

2º.- Cálculo de la **base fiscal** del activo o pasivo considerado. Se determina aplicando la normativa fiscal aplicable.

3º.- Si las magnitudes obtenidas en los dos pasos anteriores **no coinciden**, nos encontramos ante una **diferencia temporaria**.

4º.- Determinación de si trata de una **diferencia temporaria imponible o deducible**, para lo cual se habrá de tener en cuenta si la mencionada diferencia la genera un activo o un pasivo.

EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. NORMA 13^a

<u>Diferencias temporarias</u>	<u>Activo de balance</u>	<u>Pasivo de balance</u>	<u>Tributación diferida</u>
<u>Imponibles</u>	V.Libro > Base Fiscal	V.Libro < Base Fiscal	Pasivo por Impuesto diferido(479).
<u>Deducibles</u>	V.Libro < Base Fiscal	V.Libro > Base Fiscal	Activo por impuesto diferido(4740).

479. Pasivos por diferencia temporarias imponibles.

4740. Activos por diferencia temporarias deducibles.

5°.- Cálculo del importe por el que registrar **el activo o pasivo diferido surgido**. Para ello se habrá de **aplicar el tipo de gravamen que corresponda al importe de la diferencia temporaria**.

Asientos reconocimiento de activos y pasivos diferidos

- **Por el reconocimiento de nuevos pasivos por impuestos diferidos:**
 - (6301) Impuesto diferido
(por el importe de los pasivos por diferencias imponibles originadas en el ejercicio)
 - (8301) Impuesto diferido
(por el impuesto diferido asociado a los ingresos reconocidos directamente en el patrimonio neto)
 - a (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles
- **Por la cancelación de pasivos por diferencias imponibles de ejercicios anteriores:**
 - (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles
 - a (6301) Impuesto diferido
 - a (8301) Impuesto diferido

Asientos reconocimiento de activos y pasivos diferidos

- **Por el reconocimiento de activo por impuesto diferido:**

(4740) Activos por diferencias temporarias deducible
a (6301) Impuesto diferido

(por el importe del activo por diferencias deducibles originado en el ejercicio)

a (8301) Impuesto diferido

(por el importe del activo por diferencias deducibles asociadas a transacciones o sucesos reconocidos directamente en una partida de patrimonio neto)

- **Cuando se imputen los activos por diferencias deducibles:**

(6301) Impuesto diferido

(8301) Impuesto diferido a

(4740) Activos por diferencias temporarias deducible

Reconocimiento de Activos por impuestos diferidos: Reconocimiento

“De acuerdo con el principio de **prudencia solo** se reconocerá un activo por impuestos diferidos **cuando resulte probable que la empresa tenga ganancias fiscales futuras que permitan su aplicación**”.

“Cuando se cumplan estas condiciones **se reconocerá una activo por impuestos diferidos**, en los siguientes supuestos:

- a) Por las diferencias temporarias deducibles.**
- b) Por el derecho a compensar pérdidas fiscales (BIN).**
- c) Por las deducciones pendientes de aplicación”.**

EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. NORMA 13ª.2.3.

Las cuentas a utilizar, para reconocer los mencionados activos son:

Caso **a).** **(4740)** Activos por diferencias temporarias deducibles.

Caso **b).** **(4745)** Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio.

Caso **c).** **(4742)** Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.

El derecho a compensar pérdidas fiscales (BIN).

Cuando se producen **pérdidas** en un ejercicio **surge el derecho a compensarlas** en **las Bases Imponibles de los ejercicios siguientes.**

En el ejercicio de la pérdida el resultado de la declaración liquidación es **cero**, por lo que el impuesto corriente es cero, pero **nace un derecho a compensar** en los ejercicios siguientes que genera un ingreso por **impuesto diferido** y consecuentemente un activo “**Crédito por pérdidas a compensar**”.

El asiento a realizar será:

Crédito por pérdidas a compensar (4745)

a Impuesto diferido (6301)

=====

El derecho a compensar pérdidas fiscales (BIN).

Ejemplo.

La S.A.A en el ejercicio **2.008** obtuvo una **pérdida de 1.000 €.**

En el ejercicio de **2.009**, obtuvo un **beneficio de 1.500 €.**

No hay ninguna diferencia entre la contabilidad y la fiscalidad.

Solución.

Ejercicio 2.008.

Base imponible	- 1.000
Cuota	0

Al resultar la cuota cero, no surge pasivo ni activo por impuesto corriente.

Sin embargo, por el derecho a compensar pérdidas en ejercicios futuros surge un **activo por impuesto diferido.**

Asiento. año 2.008

300 Crédito por pérdidas a compensar (4745)

a Impuesto diferido (6301) 300

1.000 x 30% = 300

Año 2.009.

Resultado contable 1.500.

Base imponible previa 1.500.

B.I. negativa ejercicio de 2.008 - 1.000.

Base imponible 500.

Cuota 150.

Asiento. año 2.009

150 Impuesto corriente (6300)

a H.P. Acreedora por Impto s/sdes(4752) 150

Por el impuesto de sociedades del ejercicio.

Asiento. año 2.009

300 Impuesto diferido(6301)

a Crédito por pérdidas a compensar 2.008(4745) 300

Utilización del derecho a compensar.

- Ejemplos contabilización del impuesto corriente y el impuesto diferido surgido por diferencias temporarias originadas por aplicación de diferentes criterios de imputación temporal para determinar el resultado contable y la B.I.

EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. NORMA 13ª.

Ejemplo.

La S.A.X adquiere el 1-1-2008 una máquina por 4.000 €. Vida útil estimada 5 años (coeficiente de amortización del 20%-800euros-).

Tabla fiscal coeficiente máximo 15%. **(600 euros)**

Solución.

1º.- Determinación del valor contable correspondiente a los 5 años de vida útil. Amortización = $4.000 : 5 = 800$.

Valor en libros.

<u>Años</u>	<u>V. Inicial</u>	<u>V. Final</u>	<u>Gastos contable del año.</u>
2.008	4.000	3.200	800
2.009	3.200	2.400	800
2.010	2.400	1.600	800
2.011	1.600	800	800
2.012	800	0	<u>800</u>
			<u>4.000</u>

EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. NORMA 13^a

2º.- Determinación de **la base fiscal** correspondiente a los años de vida amortizable fiscalmente. Amortización $4.000 \times 15\% = 600$

Base fiscal.

<u>Años</u>	<u>V. Inicial</u>	<u>V. Final</u>	<u>Gastos fiscal del año.</u>
2.008	4.000	3.400	600
2.009	3.400	2.800	600
2.010	2.800	2.200	600
2.011	2.200	1.600	600
2.012	1.600	1.000	600
2.013	1.000	400	600
2.014	400	0	<u>400</u>
			<u>4.000</u>

La columna de base fiscal (inicio y final) hacen referencia a los importe por el que la máquina en un hipotético balance de situación aplicando la normativa fiscal, tendría al principio y al final de cada ejercicio.

EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. NORMA 13^a

3º.- Según el P.G.C. de 2.007 se compara el valor en libros y la base fiscal, de los activos, pasivo e instrumentos de patrimonio, **al final de cada ejercicio.**

4º.- Determinación de si trata de una diferencia temporaria imponible o deducible.

5º.- Cálculo del importe por el que registrar el activo o pasivo diferido surgido.

<u>Años</u>	<u>G. Cont</u>	<u>G.Fiscal</u>	<u>Dif. Temporaria deducible</u>	<u>Activo</u>
2.008	800	600	200	+ 60
2.009	800	600	200	+ 60
2.010	800	600	200	+ 60
2.011	800	600	200	+ 60
2.012	800	600	200	+ 60
2.013	-	600	-600	- 180
2.014	-	400	-400	-120

Ejemplo: continuación

Con respecto al ejercicio anterior, supongamos ha finalizado el ejercicio de 2.008 y tenemos un beneficio antes de impuesto de 30.000 €. Deducciones de la cuota 860 €. Retenciones y pagos a cuenta 2.000 €.

Liquidación del Impuesto.

Beneficio antes de impuesto	30.000	
Diferencia temporaria deducible	+ 200	30% Impto Diferido.
Base imponible	30.200	
cuota 30%	9.060	
Deducciones	- 860	
Cuota líquida	8.200	Impto Corriente.
Retenciones y pagos a cuen	<u>2.000</u>	
Cuota diferencial	<u>6.200</u>	<u>H.P. Acreedora.</u>

ASIENTOS

8.200	Impuestos corriente (6300) a	
	H.P. Retenc. y pagos a cuenta (473)	2.000
	H.P. Acreedora Impto. Sdes. (4752)	6.200

60	Activo por diferencia Temporal deduc. (4740) a	
	Impuestos diferidos (6301)	60

200 x 30% = 60.-

Cuando proceda realizar la reversión

Impuesto diferido (6301) a Act. por dif. Temp.deducible (4740)
Asientos a realizar en los años posteriores cuando se realice la reversión. (por valor de 180 y 120)

Otro ejemplo.

La S.A.X adquiere en el año 2.008 un bien depreciable por 2.000 €. Vida útil 4 años. Según la legislación fiscal goza de libertad de amortización.
La empresa decide amortizar todo el primer año.

Solución. P.G.C. 2.007

1º.- Determinamos si se trata de una diferencia temporaria deducible o imponible, así como el importe de la misma.

<u>Años</u>	<u>V. Libros</u>	<u>B.Fiscal</u>
2.008	1.500	0
2.009	1.000	0
2.010	500	-
2.011	0	-

<u>G. Cont</u>	<u>G. Fiscal</u>	<u>Dif temp Imponible</u>	<u>Pasivo</u>
500	2000	-1500	-450
500	0	500	150
500	0	500	150
500	0	500	150

EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. NORMA 13ª.

Supongamos:

Beneficios antes de impuesto	20.000.-
Retenciones y pagos a cuenta	1.500.-

Liquidación.

Beneficio antes de impuesto	20.000.-
Diferencia temporaria imponible	-1.500.- 30%Impto diferido
Base imponible	18.500.-
Cuota 30%	5.550.-
Cuota líquida “ Impuesto corriente ”	5.550.- Impto corriente
Retenciones y pagos a cuenta	<u>-1.500.-</u>
Cuota diferencial	4.050.- H.P. acreedora

Asientos.

EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. NORMA 13ª Asientos

5.550	Impuestos corriente (6300) a	
	H.P. Retenc. Y pagos a cuenta (473)	1.500
	H.P. Acreedora Imptos. Sdes. (4752)	4.050

450	Impuestos diferidos (6301) a	
	Pasivo por diferencia Temporal Imponible 479)	450

$$1.500 \times 30\% = 450.$$

Pasivo. por dif. Temporal (479) a Impuesto diferido (6301)

Asientos a realizar en los años posteriores cuando se realice la reversión.

Ejemplo 3.

Una empresa ha contabilizado un deterioro por impago de un crédito comercial por 600. El 31 de diciembre del año X solo han transcurrido dos meses desde el vencimiento de la obligación. El importe deducible fiscalmente por el deterioro del crédito será en el año X + 1. Suponemos un beneficio antes de impuesto de 9.400.

Solución:

Año 1.- Beneficio antes de impuesto	9.400	
Diferencia temporaria deducible	+ 600	30% Impto diferido.
B.I.	10.000	
Cuota 30%	3.000	Impto corriente

EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. NORMA 13ª.2.

Asientos.

	Año 1	
3.000	Impuesto corriente(6300)	
	a H.P. Acreedora por Imtp S/Bº(4752)	3.000
	Año 1	
180	Activo por D.T deducibles(4740)	
	a Impuesto diferido(6301)	180
600 x 30% = 180		

Año 2.- Suponemos un beneficio antes de impuesto de 9.600.

Solución:

Año 2.- Beneficio antes de impuesto	9.600	
Diferencia temporaria (reversión)	- 600	30% Impto diferido
B.I.	9.000	
Cuota 30%	2.700	Impto corriente

Asientos

Año 2		
2.700	Impuesto corriente(6300)	
	a H.P. Acreedora por Imtp S/Bº(4752)	2.700
Año 2		
180	Impuesto diferido(6301)	
	a Activo por D.T deducibles(4740)	180
Reversión de la diferencia temporaria 600 x 30%= 180		

A tener en cuenta..

- El gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios del ejercicio comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

FIN DEL CURSO!!



**MUCHAS GRACIAS POR
VUESTRA ATENCIÓN!!**