

## Contabilización del impuesto de sociedades

Autor: Toshiro - foros.plangeneralcontable.com

Fecha de elaboración: Julio 2012

Distribuido por plangeneralcontable.com

Artículo extraído de foros.plangeneralcontable.com cuya autoría corresponde a Toshiro.

Puede consultarlo en su versión original en:

<http://foros.plangeneralcontable.com/viewtopic.php?f=1&t=48920>

### Aviso legal

Las informaciones facilitadas son meramente orientativas, pudiendo no tener en cuenta toda la información relevante al caso. No garantizando ni Toshiro, ni plangeneralcontable.com ni NewPyme, en ningún caso, la exactitud de la información proporcionada. Ninguna de las personas u organizaciones anteriormente mencionadas se hacen responsables de las consecuencias, de cualquier índole, que se pudieran derivar de la consulta o utilización de la información contenida en el presente documento.

### Índice:

<b>1</b>	<b>Diferenciación entre resultado contable y fiscal .....</b>	<b>2</b>
<b>2</b>	<b>Diferencias en resultados Vs. diferencias en balance .....</b>	<b>2</b>
<b>3</b>	<b>Clasificación diferencias en resultados .....</b>	<b>3</b>
3.1	Ejemplo 1.....	4
3.2	Ejemplo 2.....	4
<b>4</b>	<b>Contabilización del impuesto sobre sociedades .....</b>	<b>5</b>
4.1	Ejemplo 3.....	10
4.2	Ejemplo 4.....	12
4.3	Ejemplo 5.....	19
<b>5</b>	<b>Contabilización del impuesto de sociedades en Microempresas .....</b>	<b>20</b>
5.1	Ejemplo 6.....	21
5.2	Ejemplo 7.....	22
<b>6</b>	<b>Contabilización impuesto sobre sociedades empresarios individuales.....</b>	<b>23</b>

## 1 Diferenciación entre resultado contable y fiscal

Lo primero que debemos tener claro a la hora de calcular y contabilizar el impuesto de sociedades, es 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 Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, etc. Simplificando, es lo que nos sale como resultado cuando sacamos la cuenta de pérdidas y ganancias, el importe que luce en la cuenta (**129**) **Resultado del ejercicio**.

En cuanto al resultado fiscal, decir que se calcula conforme a la Ley del Impuesto sobre 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".

## 2 Diferencias en resultados Vs. diferencias en balance

En el capítulo anterior, habíamos aprendido que resultado contable y resultado fiscal no son la misma cosa, que cada uno de ellos se calculaba conforme a sus propias normas reguladoras y que, para hallar el resultado fiscal, se partía del contable y se hacía una serie de ajustes.

Así pues, como 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, porque exista diferentes ritmos de imputación en resultados en los dos ámbitos, etc.

Estas diferencias se pueden estudiar desde dos puntos de vista:

- Analizando las diferencias entre las magnitudes que lucen en la cuenta de resultados.
- Analizando las diferencias que lucen en el balance.

Esto que a priori suena raro, lo vais a comprender enseguida con este ejemplo.

Imaginemos un elemento de inmovilizado que adquirimos por 10.000 €. Contablemente, amortizamos en 5 años, a razón de 2.000 € cada año. Fiscalmente, amortizamos en 2 años, a razón de 5.000 € en cada uno de ellos.

Rápidamente nos damos cuenta que, en el primer ejercicio, se produce una diferencia en resultados: si nos creamos una cuenta de pérdidas y ganancias según las leyes contables, vemos que se ha amortizado 2.000 €, pero si creamos una cuenta de pérdidas y ganancias conforme a las leyes fiscales, la amortización ha sido de 5.000 €. Se produce una diferencia de 3.000 €.

Pero es que, si lo analizamos desde el punto de vista del balance, si creamos un balance conforme a las normas contables y otro conforme a las fiscales, en el primero tendremos un inmovilizado valorado en 8.000 € (10.000 – 2.000), mientras que en el segundo tenemos un inmovilizado valorado en 5.000 € (10.000 – 5.000). Es decir, tenemos igualmente una diferencia de 3.000 € (8.000 – 5.000).

Entre estos dos enfoques para calcular las diferencias, el Plan General de Contabilidad se decanta por el segundo, pero como en la mayoría de las ocasiones vamos a poder utilizar el primero, mucho más sencillo, es el que voy a explicar por el momento.

### 3 Clasificación diferencias en resultados

Supongamos que en nuestras empresas todos los gastos e ingresos producidos se registran en la cuenta de resultados (es lo más normal y lo que seguramente nos encontraremos en nuestra práctica habitual). Pues bien, es fácil discernir que si todos los gastos/ingresos contables lo son también a efectos fiscales, el resultado contable coincidirá con la base imponible. Sin embargo, esto es muy difícil que ocurra, pues el gasto o ingreso por impuesto de sociedades, es un gasto/ingreso contable que no es deducible fiscalmente. Por eso, para mayor facilidad nuestra, nosotros vamos a partir del **Resultado Contable Antes de Impuestos - RCAI -**.

Las diferencias entre base imponible y nuestro resultado contable antes de impuestos las podemos clasificar en varios grupos:

- ▶ Por un lado, las **diferencias permanentes**: son aquellas que no revierten en ejercicios posteriores. Por ejemplo, una multa. Esta multa es un gasto contable, pero no es deducible fiscalmente, ni en este ejercicio ni en ningún otro.
- ▶ Por otro lado, las **diferencias temporales**: son aquellas que revierten en ejercicios posteriores, es decir, diferencias ocasionadas

por los diferentes criterios temporales de imputación que se usan para determinar la base imponible y el RCAI.

- ⚡ Por último, las **bases negativas pendientes de compensar**.

Todo este rollo de que reviertan las diferencias o no, es un simple artificio contable para reflejar con mayor fidelidad la situación fiscal de la empresa. Para determinar la base imponible, a Hacienda poco le importa que las diferencias reviertan o no, simplemente se fijan en que los ingresos y gastos que se han tenido en cuenta para calcular la base imponible sean ingresos y gastos computables fiscalmente, ateniéndose a las leyes fiscales. La contabilización de las diferencias mediante el impuesto diferido es a efectos de la contabilidad, para reflejar fielmente la situación patrimonial de la empresa.

Vamos a aclarar conceptos mediante unos ejemplos:

### 3.1 Ejemplo 1

Una sociedad tiene un resultado contable antes de impuestos de 1.000 €. Tiene contabilizada una multa, por importe de 200 €, que no es deducible.

Se produce una diferencia permanente positiva, es decir, para determinar la base imponible, debemos sumar esos 200 € al RCAI. Así, la base imponible será 1.200 €.

### 3.2 Ejemplo 2

Una sociedad adquiere un vehículo por importe de 12.000 €. Estima su vida útil en 10 años, y fiscalmente amortiza la totalidad en el ejercicio en que se realiza la compra.

Aquí nos enfrentamos con las diferencias temporales. Contablemente, vamos a ir llevando a gasto 1.200 € al año, que es lo que se amortiza. El primer año tenemos contabilizado un gasto por 1.200 €, pero fiscalmente hemos amortizado 12.000. Hay una diferencia temporal negativa de 10.800 €, es decir, al RCAI hay que restarle 10.800 € para hallar la base imponible.

En el ejercicio siguiente, contablemente tenemos un gasto por amortización de otros 1.200 €, pero fiscalmente no hay nada, al estar ya amortizado en su totalidad. Revierte una diferencia de 1.200 €, que tenemos que sumar al RCAI para hallar la base imponible, quedando todavía una diferencia de 9.600 € por revertir. Lo mismo ocurre en los 8 años posteriores, hasta que la diferencia, al final, es cero.

## 4 Contabilización del impuesto sobre sociedades

Un problema que suele afectar a bastante gente, es que no saben en qué fecha se debe contabilizar el impuesto de sociedades. Pues bien, el asiento se debe realizar a 31 de diciembre, de manera que quede reflejado el gasto en la cuenta de resultados, y también la obligación de su pago en el balance de situación. En julio lo que se contabiliza es el pago del impuesto, pero no el gasto en sí, que ya estaría contabilizado el ejercicio anterior.

Sabiendo esto, tenemos que distinguir dos formas de contabilizar el gasto por Impuesto de sociedades: el método de la cuota a pagar y el método del efecto impositivo.

Método de la cuota a pagar. Se trata de hacer coincidir el gasto por Impuesto de sociedades contabilizado con la cuota a pagar. Es decir, si el RCAI es de 1.000 y hay una diferencia de 200 € que no es deducible en este ejercicio, pero sí en los siguientes, contabilizaríamos, para un tipo impositivo del 25%:

$$\text{Base imponible} = 1.000 + 200 = 1.200$$

$$\text{Cuota a pagar} = 1.200 \times 0,25 = 300$$

Debe	Haber
300 (6300) Impuesto corriente	
a	(4752) H.P. Acreedora I. S. 300

¿Fácil verdad? Pues resulta que esta manera de proceder nos sirve para calcular el impuesto corriente. Siempre se halla así: lo que sale a pagar (sin descontar las retenciones y pagos fraccionados) es el impuesto corriente, cuenta **(6300) Impuesto corriente**.

**Método del efecto impositivo.** El gasto por Impuesto de sociedades se reconoce según su devengo. Para que exista gasto por impuesto diferido, debe haber diferencias temporales. La contabilización de estas diferencias temporales da lugar a activos/pasivos por impuesto diferido. Cuentas **(474) Activos por impuesto diferido** y **(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles**.

**¿Qué valor damos a estos activos/pasivos por impuesto diferido?** Fácil, el resultado de multiplicar la diferencia temporal por el tipo impositivo esperado en el ejercicio de su reversión. Siguiendo con el ejemplo anterior, si tenemos una diferencia de 200 € que no es deducible en este ejercicio pero sí en el siguiente, tenemos que contabilizar un activo por impuesto diferido, pero no contabilizamos los

200 €, sino  $200 \times 25\% = 50$  €, que coincide con la cantidad que vamos a pagar de menos el siguiente ejercicio.

El asiento sería, por el impuesto corriente:

<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
300 (6300) Impuesto corriente	
a	(4752) H.P. Acreedora I. S. 300

Esto se mantiene igual, lo que sale a pagar es el impuesto corriente, como explicamos anteriormente.

Por el impuesto diferido:

<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
50 (4740) Activos diferencias temporarias deducibles	
a	(6301) Impuesto diferido 50

El gasto final por Impuesto de sociedades es de 250 (300 – 50).

**Bases negativas pendientes de compensar.** El Impuesto de sociedades nos permite compensar las pérdidas fiscales de un ejercicio con los beneficios fiscales de los ejercicios posteriores. Este derecho, se contabiliza de igual forma que los activos por impuesto diferido, pues va a suponer un menor pago por Impuesto de sociedades en los siguientes ejercicios, pero usamos la cuenta **(4745) Crédito por pérdidas a compensar en el ejercicio**.

Hay que tener en cuenta que el criterio de prudencia condiciona la contabilización de este crédito fiscal a que se espere obtener beneficios suficientes en el futuro con que compensarlo. Si no se espera obtener beneficios, no se contabiliza.

El asiento sería:

<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
(4745) Créditos por pérdidas a compensar en el ejercicio	
a	(6301) Impuesto diferido

Cuando se utilice el crédito fiscal, el asiento es el contrario:

<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
(6301) Impuesto diferido	
a	(4745) Créditos por pérdidas a compensar en el ejercicio

¿Qué pasa si, siguiendo el criterio anterior, no lo contabilizo, y resulta que finalmente sí obtengo beneficios?

Tendríamos que reconocer en este caso el crédito fiscal, mediante el asiento:

Debe	Haber
(4745) Créditos por pérdidas a compensar en el ejercicio	
a	(638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

Y después proceder como de costumbre.

**Deducciones y bonificaciones fiscales.** Aquí tenemos un caso curioso, en caso de que las contabilicemos por insuficiencia de cuota, se hace por el total, es decir, no se multiplica por el 25%, porque es ya una deducción que afecta a la cuota, no a la base imponible. El asiento sería:

Debe	Haber
(4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	
a	(6301) Impuesto diferido

**Asientos tipo.** Ahora vamos a ver las diferentes situaciones que nos podemos encontrar en cuanto a la contabilización del Impuesto de sociedades.

**Contabilización retenciones.** Solemos encontrarlas en las liquidaciones de cuentas corrientes, por ejemplo. Se contabilizan en la cuenta **(473) H. P. retenciones y pagos a cuenta**, en el debe. Por ejemplo:

Debe	Haber
(572) Bancos	
(473) H. P. retenciones y pagos a cuenta	
a	(769) Otros ingresos financieros

**Pagos fraccionados.** Se presentan en abril, octubre y diciembre, siendo el 1º Pago, 2º Pago y 3º Pago respectivamente.

El **1º Pago** se haría sobre el importe de la casilla 599 del modelo 200 presentado en **julio del año anterior**.

El **2º Pago y 3º Pago**, sobre el importe de la casilla 599 del modelo 200 presentado en **julio de este año**.

Como sabéis, el porcentaje es del 18%.

Se contabilizan también en una cuenta **(473) H.P. retenciones y pagos a cuenta** abierta al efecto, por el debe.

Por ejemplo:

Debe	Haber
(473) H. P. retenciones y pagos a cuenta	
a	(572) Bancos

**Cuota a pagar.** En primer lugar, nos hacemos el siguiente esquema para calcular el gasto por Impuesto de Sociedades:

**Resultado contable antes de impuestos**

- + - Diferencias permanentes
- + - Diferencias temporales
- Compensación bases negativas
- = Base imponible
- x tipo impositivo
- = Cuota íntegra
- Deducciones y pagos a cuenta
- = Cuota a ingresar/devolver

Una vez cumplimentado el esquema anterior, hacemos los asientos.

Por el impuesto corriente:

Debe	Haber
(6300) Impuesto corriente	
a	(473) H.P. retenciones y pagos a cuenta
a	(4752) H.P. Acreedora I. S.

Por el impuesto diferido:

Debe	Haber
(6301) Impuesto diferido	
a	(4740) Activos diferencias temporarias deducibles
a	(4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio
a	(4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar
a	(479) Pasivos diferencias temporarias imponibles



<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
(4740) Activos diferencias temporarias deducibles	
(4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	
(4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	
(479) Pasivos diferencias temporarias imponibles	
a	(6301) Impuesto diferido

El **primer asiento** sería para la reversión de activos por impuesto diferido, por la compensación/aplicación del crédito fiscal, la aplicación de deducciones y el nacimiento de un pasivo por impuesto diferido.

El **segundo asiento**, justo lo contrario: el nacimiento de un activo por impuesto diferido, el nacimiento del crédito fiscal (difícilmente va a ocurrir esto: si tenemos cuota a pagar, es porque se ha dado un beneficio) el reconocimiento de deducciones pendientes de aplicar, y la reversión de un pasivo por impuesto diferido.

Usad las cuentas que os sean de aplicación a vuestro caso concreto.

**Cuota a devolver.** Cumplimentamos el esquemita de rigor, y procedemos a contabilizar.

Por el impuesto corriente:

<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
(4709) H.P. Deudora por devolución de impuestos	
a	(473) H.P. retenciones y pagos a cuenta

Por el impuesto diferido:

<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
(6301) Impuesto diferido	
a	(4740) Activos diferencias temporarias deducibles
a	(4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio
a	(4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar
a	(479) Pasivos diferencias temporarias imponibles

Debe	Haber
(4740) Activos diferencias temporarias deducibles	
(4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	
(4742) Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	
(479) Pasivos diferencias temporarias imponibles	
a	(6301) Impuesto diferido

Vamos a realizar un par de ejemplos.

### 4.1 Ejemplo 3

El resultado contable antes de impuestos de la sociedad "X, S.L." es:

En el ejercicio 2012, 4.000 €  
 En el ejercicio 2013, - 10.000 €  
 En el ejercicio 2014, 20.000 €

Sabemos que en el ejercicio 2012, tienen contabilizada una multa por importe de 500 €.

En el ejercicio 2013, tienen contabilizado una provisión no deducible en dicho ejercicio, pero será deducible en 2014, por importe de 2.000 €. Consideran que obtendrán beneficios en el futuro (se reconocerá el crédito fiscal).

En el 2014, es deducible la provisión anterior, y además tienen contabilizada una multa de 1.000.

El tipo de gravamen es del 25%, las retenciones y pagos a cuenta son de 200 €, 1.200 € y 10 € en 2012, 2013 y 2014, respectivamente.

Contabilizar el Impuesto de sociedades de los tres ejercicios.

#### Ejercicio 2012

Cumplimentamos el esquema para tenerlo lo más claro posible.

Resultado contable antes impuestos = 4.000  
 + Diferencia permanente (multa) = +500  
 Base imponible = 4.500  
 x tipo impositivo 25% = 1.125  
 - Retenciones y pagos a cuenta = - 200  
 A pagar = 925

Impuesto corriente:

<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
1.125 (6300) Impuesto corriente	
a	(473) H.P. retenciones y pagos a cuenta 200
a	(4752) H.P. Acreedora I.S. 925

Impuesto diferido:

No existe, al no haber diferencias temporales.

### Ejercicio 2013

Resulta contable antes impuestos = -10.000  
 + Diferencia temporal (provisión no deducible) = + 2.000  
 Base imponible negativa = - 8.000  
 x tipo impositivo 25% = 2.000 (crédito fiscal)  
 Retenciones y pagos a cuenta = 1.200  
 A devolver = 1.200

Por el impuesto corriente:

<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
1.200 (4709) H.P. Deudora por devolución de impuestos	
a	(473) H.P. retenciones y pagos a cuenta 1.200

Por el impuesto diferido:

Tenemos un activo por impuesto diferido por valor de  $2.000 * 25\% = 500$ .

<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
500 (4740) Activos diferencias temporarias deducibles	
a	(6301) Impuesto diferido 500

Y reconocemos el crédito fiscal:  $8.000 * 25\% = 2.000$ .

<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
2.000 (4745) Créditos por pérdidas a compensar en el ejercicio	
a	(6301) Impuesto diferido 2.000

### Ejercicio 2014

Resultado contable antes impuestos = 20.000  
 + Diferencia permanente (multa) = + 1.000

- Diferencia temporal (provisión)= - 2.000  
 - Compensación bases negativas = - 8.000  
 = Base imponible = 11.000  
 x tipo impositivo 25% = 2.750  
 - Retenciones y pagos a cuenta = -10  
 A pagar = 2.740

Por el impuesto corriente:

Debe	Haber
2.750 (6300) Impuesto corriente	
a	(473) H.P. retenciones y pagos a cuenta 10
a	(4752) H.P. Acreedora I.S. 2.740

Por el impuesto diferido:

Tenemos la reversión de un activo por impuesto diferido:

Debe	Haber
500 (6301) Impuesto diferido	
a	(4740) Activos diferencias temporarias deducibles 500

Y tenemos la aplicación del crédito fiscal:

Debe	Haber
2.000 (6301) Impuesto diferido	
a	(4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2.000

A continuación, vamos a ver un ejemplo completo de una empresa que comienza sus andaduras, durante varios ejercicios, analizando los pagos a cuenta del Impuesto de sociedades, distribución del resultado, contabilización del Impuesto de sociedades, etc.

## 4.2 Ejemplo 4

La sociedad "X, S.L." comienza sus andaduras el 01/01/12, con un capital social de 30.000€. Presenta los siguientes resultados en los primeros años de su actividad (RCAI, se entiende):

Ejercicio 2012: -10.000 €  
 Ejercicio 2013: 26.000 €  
 Ejercicio 2014: 6.000 €  
 Ejercicio 2015: 10.000 €

El tipo impositivo es del 25% para todos los ejercicios.

El 01/01/12, la empresa adquiere un vehículo por importe de 20.000 €, el cual amortiza en base a una vida útil de 10 años. La normativa fiscal, le permite amortizar totalmente el vehículo en el año de su adquisición, y procede a ello.

No existen retenciones, tan sólo los pagos fraccionados que sean obligatorios.

### Ejercicio 2012

Durante este ejercicio, hemos amortizado 2.000 € contablemente, pero fiscalmente lo hemos hecho por importe de 20.000 €. Existe una diferencia de 18.000 €.

Rellenamos el esquema de rigor:

Resultado contable antes de impuestos: -10.000  
 - Diferencia temporal = -18.000  
 Base negativa = -28.000  
 x tipo impositivo = 7.000 (crédito fiscal)

Impuesto corriente no hay. Tenemos un ejercicio con pérdidas, donde no hemos realizado pagos a cuenta ni nos han efectuado retenciones.

Impuesto diferido:

Calculamos el crédito fiscal:  $28.000 * 25\% = 7.000$

Debe	Haber
7.000 (4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	
a	(6301) Impuesto diferido 7.000

Calculamos el pasivo por impuesto diferido:

$18.000 * 25\% = 4.500$

Debe	Haber
4.500 (6301) Impuesto diferido	
a	(479) Pasivos diferencias temporarias imponibles 4.500

El ingreso total por Impuesto de sociedades es de:  $7.000 - 4.500 = 2.500$

Por lo que el resultado final será de  $-10.000 + 2.500 = -7.500$

**¡¡OJO!!** El resultado contable final es de -7.500, pero la base imponible negativa que tenemos para compensar en ejercicios futuros es de 28.000.

### Ejercicio 2013

Como en el ejercicio anterior no obtuvimos beneficios, en este ejercicio no se efectúan pagos a cuenta mediante el modelo 202.

Cuando se reúna la junta, se decidirá qué hacer con los 7.500 € de pérdidas que se tuvieron en 2012. Supongamos que se decide llevarlo a la cuenta (121) Resultados negativos de ejercicios anteriores, para compensarlo cuando se obtengan beneficios.

Debe	Haber
7.500 (121) Resultados negativos de ejercicios anteriores	
	a (129) Resultado del ejercicio 7.500

Llega finales del año, y pasamos a calcular el Impuesto de sociedades. En este ejercicio, contablemente amortizamos 2.000 €, pero fiscalmente nada, porque ya está amortizado el vehículo totalmente. Como veis, empieza a revertir la diferencia temporal, a razón de 2.000 € cada año.

Vamos con el esquema:

Resultado contable antes impuestos: 26.000  
 + Diferencias temporales: + 2.000  
 - Compensación bases: - 28.000  
 Base imponible = 0

Compensamos la totalidad de las bases negativas que teníamos, 28.000€.

Impuesto corriente: no hay.

Impuesto diferido: Calculamos la reversión del pasivo:  $2.000 \times 25\% = 500$

Debe	Haber
500 (479) Pasivos diferencias temporarias imposables	
	a (6301) Impuesto diferido 500

Calculamos la aplicación del crédito fiscal:  $28.000 \times 25\% = 7.000$

Debe	Haber
------	-------

7.000 (6301) Impuesto diferido	a	(4745) Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 7.000
--------------------------------	---	--

El gasto final por Impuesto de sociedades es de  $7.000 - 500 = 6.500$

Consecuentemente, el resultado después de impuestos es de  $26.000 - 6.500 = 19.500$

### Ejercicio 2014

Bien, cuando se reúna la junta, decidirán qué hacer con ese beneficio. Supongamos que deciden llevar a reserva legal no el mínimo del 10% del beneficio, sino la cantidad necesaria para que alcance el 20% del capital social. Son así de chulos. El resto, para compensar pérdidas y, si sobra, a reservas voluntarias.

El asiento sería:

Debe		Haber
19.500 (129) Resultado del ejercicio		
	a	(112) Reserva legal 3.000
	a	(121) Resultados negativos de ejercicios anteriores 7.500
	a	(113) Reservas voluntarias 9.000

En este ejercicio, tampoco tenemos obligación de presentar el modelo 202.

Así pues, vamos a calcular el Impuesto Sociedades y empezamos, como siempre, con el esquema:

Resultado contable antes impuestos: 6.000  
 + Diferencia temporal: + 2.000  
 Base imponible: 8.000  
 X tipo impositivo: 2.000 a pagar

Impuesto corriente: ya sabéis, la cuota a pagar.

Debe		Haber
2.000 (6300) Impuesto corriente		
	a	(4752) H.P. Acreedora I.S. 2.000

Impuesto diferido: otros 2.000 que revierten.

Debe		Haber
500 (479) Pasivos diferencias temporarias imposables		
	a	(6301) Impuesto diferido 500

El gasto final por Impuesto de sociedades es de  $2.000 - 500 = 1.500$  €.

Consecuentemente, el resultado contable después de impuestos será de  $6.000 - 1.500 = 4.500$ .

### Ejercicio 2015

Cuando se reúna la junta, se decidirá que hacer con los beneficios del ejercicio anterior. Supongamos, que acuerdan llevarlo a reserva voluntaria.

Debe	Haber
4.500 (129) Resultado del ejercicio	
a	(113) Reservas voluntarias 4.500

En julio, se presenta el impuesto, y pagamos:

Debe	Haber
2.000 (4752) H.P. Acreedora I.S.	
a	(572) Bancos 2.000

En octubre y en diciembre, presentamos los pagos fraccionados correspondientes, **modelo 202**.

$$2.000 \times 18\% = 360$$

Octubre:

Debe	Haber
360 (473) H.P. retenciones y pagos a cuenta	
a	(572) Bancos 360

Diciembre:

Debe	Haber
360 (473) H.P. retenciones y pagos a cuenta	
a	(572) Bancos 360

Y calculamos ya el impuesto sobre sociedades, sabiendo que vuelven a revertir 2.000 € de la amortización del vehículo.

Resultado contable antes de impuestos: 10.000  
 + Diferencia temporal: +2.000  
 Base imponible = 12.000  
 X tipo impositivo = 3.000  
 - Retenciones y pagos a cuenta = -720



A pagar = 2.280

Impuesto corriente:

Debe	Haber
3.000 (6300) Impuesto corriente	
a	(473) H.P. retenciones y pagos a cuenta Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta 720
a	(4752) H.P. Acreedora I.S. 2.280

Impuesto diferido:

Debe	Haber
500 (479) Pasivos diferencias temporarias imponibles	
a	(6301) Impuesto diferido 500

El gasto final por Impuesto de Sociedades es de  $3.000 - 500 = 2.500$  €

El resultado final del ejercicio es de  $10.000 - 2.500 = 7.500$  €

### Cambios en el tipo de gravamen

Puesto que los activos y pasivos por impuesto diferidos los reconocemos en virtud del tipo de gravamen esperado en su reversión, si este tipo impositivo cambia, debemos realizar un recálculo de dichos activos y pasivos. La diferencia ocasionada, se contabiliza en las cuentas **(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios** o **(638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios**.

**Cuenta 633.** Esta cuenta recoge la disminución de los activos por impuesto diferido o el aumento de los pasivos por impuesto diferido provocado por una variación del tipo impositivo. Vamos a explicar esto de forma que lo podamos entender fácilmente.

Supongamos que tenemos contabilizado un crédito fiscal por importe de 250 €, que proviene de una base negativa de 1.000 € a un tipo impositivo del 25%. Esto es un activo, pues supone que cuando obtenga beneficios, voy a pagar 250 € menos. Si disminuye el tipo de gravamen al 20%, ya no me voy a descontar 250 €, sino que ahora serán sólo 200 €. Como veis, disminuye el crédito fiscal, lo que supone que voy a tener que pagar más que antes, luego lo registro como un gasto:

Debe	Haber
(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	

a (4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio

---

Lo mismo ocurre con los activos:

Debe	Haber
(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	
a	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles

---

Vamos ahora con los pasivos. Supongamos que tenemos un pasivo por impuesto diferido valorado en 500 €, correspondientes a una diferencia temporaria imponible de 2.000 € (tipo 25%). Si aumenta el tipo de gravamen al 30%, el pasivo pasaría a estar valorado en 600 €. Estos 100 € de aumento, me van a suponer un mayor gasto, luego lo registro mediante el asiento:

Debe	Haber
(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	
a	(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles

---

Resumiendo: se usa la **cuenta 633**, siempre **en el debe**, para registrar la **variación del crédito fiscal y de los activos por impuesto diferido** provocados **por una disminución del tipo impositivo**, y para registrar la **variación de los pasivos por impuesto diferido** ocasionada **por el aumento del tipo impositivo**.

**Cuenta 638.** Esta cuenta recoge el aumento de los activos por impuesto diferido o la disminución de los pasivos por impuesto diferido provocado por la variación del tipo impositivo. Aquí ocurre lo contrario que en la cuenta 633: mientras la 633 actúa como un gasto, la 638 lo hará como un ingreso. Vamos con la explicación para tratar de entenderlo.

Supongamos que tenemos un crédito fiscal de 250 €, que corresponde a una base negativa de 1.000 € (tipo 25%). Si aumenta el tipo de gravamen al 30%, en vez de 250 € me voy a poder deducir 300 €. Esto supone un ingreso, que se registra mediante el asiento:

Debe	Haber
(4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	
a	(638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

---

Lo mismo ocurre con los activos por impuesto diferido:

Debe	Haber
(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	
a	(638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

Imaginemos ahora que tenemos registrado un pasivo por impuesto diferido por valor de 300 €, que se corresponde a una diferencia temporaria imponible de 1.000 €, al 30%. Si baja el tipo de gravamen al 25%, ya no voy a tener que pagar 300 € de más, sino sólo 250. Tengo un ingreso que registro mediante el asiento:

Debe	Haber
(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles	
a	(638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

Se usa la **cuenta 638**, siempre en el haber, para registrar la variación del **crédito fiscal** y de los **activos por impuesto diferido** provocados por un **aumento del tipo impositivo**, y para registrar la variación de los **pasivos por impuesto diferido** ocasionada por la **disminución del tipo impositivo**.

Vamos con un ejemplo (Aumento del tipo).

### 4.3 Ejemplo 5

La sociedad "X, S.L.", ha venido tributando al 20% en los últimos ejercicios y tiene registrado un crédito fiscal por importe de 1.000 €, un activo por impuesto diferido de 400 €, y un pasivo por impuesto diferido de 300 €. En este ejercicio, se produce una reforma fiscal por medio de la cual el tipo impositivo se eleva al 40% (para salir de la crisis, dicen...).

Bien, nos enfrentamos a un aumento del tipo de gravamen. Vamos a analizar qué ocurre con cada elemento de los que tenemos registrados.

En cuanto al crédito fiscal, pasa de 1.000 € a 2.000 € ( $1.000/0,20 = 5.000$ ;  $5.000 * 40\% = 2.000$ ) Es un ingreso, cuenta 638 al haber:

Debe	Haber
1.000 (4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	
a	(638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios 1.000

En cuanto al activo, pasa de 400€ a 800€. Otro ingreso, cuenta 638 al haber:

Debe	Haber
400 (4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	
a	(638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios 400

Y respecto al pasivo, pasa de 300 € a 600 €. Es un gasto, cuenta 633 al debe:

Debe	Haber
300 (633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	
a	(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles 300

## 5 Contabilización del impuesto de sociedades en Microempresas

El artículo 4 del Real Decreto por el que se aprueba el Plan General Contable de PYMES establece los requisitos necesarios para considerarse "Microempresa". Estos requisitos son:

- Que el total de las partidas de activos no supere el millón de euros.
- Que el importe neto de su cifra de negocios en el ejercicio no supere los dos millones de euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados en el ejercicio no supere los diez.

Para contabilizar el impuesto de sociedades en las microempresas, vamos a seguir el método de la cuota a pagar, sabiendo que los pagos fraccionados los vamos a llevar directamente a la cuenta 6300 en lugar de a la cuenta 473, como hacemos en PYMES.

Así, la contabilización sería la siguiente:

Por los pagos fraccionados:

Debe	Haber
(6300) Impuesto corriente	
a	(572) Bancos

Por el impuesto, en caso de que salga a pagar:

Debe	Haber
(6300) Impuesto corriente	

Por el impuesto, en caso de que salga a devolver:

Debe	Haber
(4709) H.P. Deudora por devolución de impuestos	
a	(6300) Impuesto corriente

## 5.1 Ejemplo 6

Una microempresa, presenta durante el ejercicio 2012, los siguientes pagos a cuenta del Impuesto de Sociedades:

Abril/12: 300 €  
 Octubre/12: 500 €  
 Diciembre/12: 500 €

Al finalizar el ejercicio, el RCAI es de 15.000 €. El tipo impositivo aplicable es del 20%.

Contabilizamos los pagos fraccionados:

### Abril 2012:

Debe	Haber
300 (6300) Impuesto corriente	
a	(572) Bancos 300

### Octubre 2012:

Debe	Haber
500 (6300) Impuesto corriente	
a	(572) Bancos 500

### Diciembre 2012:

Debe	Haber
500 (6300) Impuesto corriente	
a	(572) Bancos 500

A 31/12, calculamos lo que nos sale a pagar:

RCAI = 15.000  
 Tipo 20% = 3.000  
 -Pagos a cta: -1.300  
 A pagar: 1.700

Y contabilizamos:

Debe	Haber
1.700 (6300) Impuesto corriente	
a	(4752) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 1.700

## 5.2 Ejemplo 7

Una microempresa, presenta durante el ejercicio 2012 los siguientes pagos a cuenta del ISOC:

Abril/12: 100 €

Octubre/12: 120 €

Diciembre/12: 120 €

El RCAI es de 20.000 €, tiene registrada una multa por importe de 5.000 €, y una provisión no deducible en 2012 (lo será en 2013) por importe de 1.000 €. Tipo impositivo del 20%.

Contabilizamos los pagos a cuenta:

### Abril 2011:

Debe	Haber
100 (6300) Impuesto corriente	
a	(572) Bancos100

### Octubre 2012:

Debe	Haber
120 (6300) Impuesto corriente	
a	(572) Bancos 120

### Diciembre 2012:

Debe	Haber
120 (6300) Impuesto corriente	
a	(572) Bancos120

Calculamos cuánto nos sale a pagar el ISOC:

Result.contable antes imp: 20.000

- Dif.permanente: - 5.000

- Dif.temporal: - 1.000

Base imponible: 14.000

\* tipo 20%: 2.800 a pagar

Contabilizamos a 31/12:

<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
2.800 (6300) Impuesto corriente	
a	(4752) H.P. Acreedora I. S. 2.800

## 6 Contabilización impuesto sobre sociedades empresarios individuales

Como sabéis, los empresarios individuales no tributan mediante el impuesto de sociedades, sino que lo hacen mediante el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Los pagos fraccionados que se realizan mediante el **modelo 130**, en realidad son un gasto particular del empresario, no de la empresa, es un pago que debería hacer el empresario a título personal. Sin embargo, en muchas ocasiones vemos cómo estos pagos se cargan en la cuenta de la empresa. Pues bien, estos pagos los contabilizaríamos en la cuenta 550 titular de la explotación:

<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
(550) Titular de la explotación	
a	(572) Bancos

Y a final del año, traspasamos el saldo de dicha cuenta a la 102 capital:

<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
(102) Capital	
a	(550) Titular de la explotación