

## Diferencias contabilidad - fiscalidad

Una pregunta muy habitual es la siguiente: por qué el resultado contable no siempre coincide con la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Veamos un ejemplo sencillo de cómo se liquida este tributo. La base imponible del Impuesto sobre Sociedades (IS) se calcula a partir del resultado contable, sobre el que se establecen una serie de correcciones para adaptarlo a las especialidades establecidas por la normativa fiscal. El esquema de liquidación es el siguiente:

Resultado contable  
+ / - Ajustes extracontables  
= Base imponible previa  
- Compensación bases negativas ejercicios anteriores  
= Base imponible  
x Tipo de gravamen  
= Cuota íntegra  
- Reducciones, bonificaciones y deducciones  
= Cuota líquida  
- Retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados  
= Cuota diferencial  
+ Pérdida beneficios años anteriores + Intereses de demora  
= Líquido a ingresar o a devolver

Los ajustes extracontables. Los ajustes extracontables son los que reflejan las diferencias entre la normativa contable y la fiscal:

1. **Ajustes permanentes.** Reflejan diferencias que no revierten a la base imponible en ningún período impositivo posterior. Por ejemplo, cuando una sociedad recibe una multa puede contabilizarla como gasto, pero la normativa fiscal establece que ese gasto no es deducible (ni lo será en el futuro).
2. **Ajustes temporarios.** Derivan, principalmente, de las diferencias de criterio contable y fiscal en materia de imputación temporal de ingresos y gastos. Por ejemplo, una empresa puede contabilizar un gasto por deterioro de clientes en el momento en que recibe un impagado, pero dicho deterioro no es fiscalmente deducible si al cierre del ejercicio no han transcurrido al menos seis meses desde el vencimiento.
3. **Reversión.** Estos ajustes temporarios revierten en ejercicios futuros. Siguiendo con el ejemplo, si a final de ejercicio todavía no han transcurrido seis meses desde el vencimiento, el gasto contabilizado no será deducible, y deberá realizarse un ajuste extracontable positivo. En el ejercicio siguiente, como ya habrán pasado los seis meses, se podrá hacer un ajuste de signo contrario, de forma que, en el cómputo de los dos años, el resultado contable y el fiscal habrán coincidido.
4. **De ambos signos.** Vea el siguiente cuadro a modo de resumen en el que se incluyen algunos ejemplos de ajustes temporarios y permanentes, tanto positivos como negativos:

Permanentes/Temporarios

+Por gastos no deducibles

+Deterioro por impagados inferiores a seis meses.

+Amortización contable superior al máximo de tablas.

-Por ingresos exentos (dividendos)

-Por incentivos fiscales de amortización acelerada.

**Ejemplo:** Una vez detectadas todas las partidas que generan ajustes extracontables y las reducciones, bonificaciones y deducciones aplicables, ya podrá calcular el gasto por IS computable a 31 de diciembre. Veamos un ejemplo para una empresa con un resultado contable positivo de 100.000 euros y que ha detectado las siguientes partidas:

1. Tiene contabilizado un gasto de 300 euros por una multa de tráfico, y un ingreso de 20.000 por dividendos recibidos.
2. Ha computado un gasto por impagados por 3.250 euros (vencidos en octubre de 2018).

3. La empresa puede aplicar una amortización acelerada y libre (adicional a la ya contabilizada) por importe de 12.000 euros.
4. Puede aplicar una reducción por reservas de capitalización de 8.000 euros, y también tiene derecho a la reducción por reserva de nivelación, por ser una empresa de reducida dimensión (factura menos de 10 millones de euros).
5. Finalmente, tiene derecho a una deducción de 2.000 euros por contratación de minusválidos.

Con estos datos, la liquidación del Impuesto sobre Sociedades será la siguiente:

Resultado contable: 100.000

+ Ajuste permanente por multa: + 300

- Ajuste permanente por dividendos exentos: - 20.000

- Ajuste permanente reserva capitalización: - 8.000

Subtotal: 71.700

+ Ajuste temporal por impagado: + 3.250

- Ajuste temporal amortización acelerada: - 12.000

Subtotal: 62.950

- Ajuste temporal por reserva nivelación: - 6.295

= Base imponible: 56.655

x 25 % = Cuota íntegra: 14.164

- Reducciones, bonificaciones y deducciones: - 2.000

= Cuota líquida: 12.164

NOTA: Las reservas de capitalización y de nivelación tienen unas reglas especiales de cálculo [LIS, art. 25 y 105].

## LA CONTABILIZACIÓN

A 31 de diciembre. Por su parte, la contabilización del impuesto debe reflejar, por un lado, la suma que se va a pagar al presentar la liquidación del ejercicio; y, por otro lado, el impuesto diferido, que es el derivado de las diferencias temporarias (que generan un mayor o menor pago en el futuro, según su signo). En el caso del ejemplo, la contabilización será la siguiente:

Concepto	Debe	Haber
Gasto por impuesto corriente	15.925	
Activos por impuestos diferidos		812
Pasivos por impuestos diferidos		4.573
H.P. acreedora, impuesto a pagar		12.164

El impuesto a pagar no coincide con el gasto contabilizado, precisamente como consecuencia de los ajustes temporarios. Explicación. Vea de dónde salen cada una de las cantidades indicadas:

1. El gasto por impuesto corriente es el resultado de aplicar el 25% al resultado contable reducido en las diferencias permanentes, minorando el resultado con las deducciones aplicables en la cuota (que son un ahorro fiscal definitivo, y no un mero diferimiento de impuestos).
2. El activo por impuestos diferidos es el resultado de aplicar el 25% sobre el ajuste temporario derivado del impagado. Dado que ese gasto será deducible en el ejercicio siguiente (cuando ya habrán transcurrido seis meses desde el vencimiento), supondrá un menor pago de impuestos en ese momento.
3. Los pasivos por impuestos diferidos corresponden al 25% de los ajustes temporarios de signo negativo (por reserva de nivelación y amortización acelerada), y supondrán un mayor pago de impuestos en el futuro.

Para controlar que los activos y pasivos por impuesto diferido se revierten correctamente en los siguientes ejercicios, conviene contabilizarlos operación por operación, por separado. Y si la base es negativa. También se contabiliza. Si la base imponible del ejercicio es negativa, la empresa tiene derecho a compensarla con los beneficios que obtenga en el futuro. Y algo parecido ocurrirá

con las deducciones: al no existir cuota íntegra positiva dichas deducciones no podrán aplicarse, pero la ley permite que se apliquen en el futuro, cuando se obtengan beneficios. Por lo tanto:

La empresa deberá contabilizar el 25% de la base imponible negativa final como un activo por impuesto diferido (ya que, cuando compense la base negativa con las bases positivas futuras, pagará menos impuestos).

Asimismo, podrá contabilizar como tal activo el 100% de las deducciones no aplicadas y que puedan ser aplicadas en el futuro.

Y también deberá computar los activos y pasivos por impuestos diferidos derivados de los ajustes temporarios que haya realizado, en los términos indicados más arriba.

Recuerde que las bases imponibles negativas pueden compensarse con beneficios futuros sin límite temporal [LIS, art. 26]. Las deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota pueden aplicarse, con carácter general, dentro de los 15 años siguientes a su generación [LIS, art. 39].

Las diferencias se producen porque algunos ingresos y gastos contables no se computan para cuantificar la base del Impuesto sobre Sociedades, o se computan fiscalmente en ejercicios distintos al de su imputación contable