
Contabilidad Financiera II

Temario Impuesto sobre Beneficios

Ismael Sallami Moreno

Mayo de 2025

Índice

1	Impuesto sobre beneficios	2
1.1	Definición y características	2
1.2	El Resultado Contable y la Base Imponible	2
1.3	El Impuesto Corriente	4
1.4	Diferencias Permanentes y Temporarias	5
1.4.1	Definición	5
1.4.2	Diferencias Temporarias e Impuesto Diferido	5
1.5	Explicación Extra	6
1.5.1	La Multa de Tráfico: Un Gasto Contable que No es Deducible Fiscalmente	7
1.5.2	¿Por qué se produce un “Ajuste Positivo”?	7
1.5.3	¿Por qué es “Permanente”?	8
1.5.4	En Resumen:	8
1.5.5	Diferencias Temporarias por Pérdidas a Compensar	8

1. Impuesto sobre beneficios

1.1. Definición y características

Son aquellos impuestos directos que se liquidan a partir de un resultado empresarial de acuerdo a las normas fiscales. Como características, podemos destacar:

- Impuesto directo, personal, hace referencia a una persona en concreto (jurídica), proporcional y periódico.
- El hecho imponible lo constituyen la obtención de la renta.
- Se aplica un gravamen único.
- Básicamente, es un gasto más del ejercicio.

Por otro lado, debemos de mencionar el **impuesto sobre sociedades**, cuya base imponible, se determina a partir del resultado contable.

1.2. El Resultado Contable y la Base Imponible

Este apartado detalla el proceso para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a partir del resultado contable de una empresa, así como los pasos subsecuentes para calcular la cuota final del impuesto.

Normativa y Punto de Partida:

- Los contribuyentes están obligados a presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades conforme a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- El cálculo para determinar la cuota a pagar se inicia con el **resultado contable** de la entidad.

Análisis

Resultado contable antes de Impuestos

(+/-) Ajustes

(=) Base imponible previa

(+/-) Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

(=) Base imponible

(x) Tipo de gravamen

(=) Cuota íntegra

(-) Deducciones y bonificaciones fiscales

(=) Cuota líquida

Análisis

(-) Retenciones y pagos a cuenta

(=) Cuota diferencial

Proceso de Cálculo de la Base Imponible y Cuota:

1. **Resultado Contable Antes de Impuestos (RCAI):** Es el punto de inicio.

2. **Ajustes al Resultado Contable:**

- Se realizan correcciones o ajustes al resultado contable debido a diferencias entre los criterios de cálculo contables y los permitidos por la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Estos ajustes pueden ser positivos o negativos.
- Su origen puede estar en **diferencias de carácter temporal o permanente**.

3. **Base Imponible Previa:** Resultado de aplicar los ajustes al RCAI.

4. **Compensación de Bases Imponibles Negativas:**

- Se tienen en cuenta las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (pérdidas fiscales).
- La normativa permite su compensación en el cálculo del impuesto.

5. **Base Imponible:** Resultado tras la posible compensación de bases imponibles negativas.

6. **Aplicación del Tipo de Gravamen:**

- Al resultado obtenido (Base Imponible) se le aplica el tipo de gravamen que corresponda.

7. **Cuota Íntegra:** Es el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible.

8. **Deducciones y Bonificaciones:**

- Se restan las deducciones o bonificaciones fiscales a las que la empresa tenga derecho.
- El objetivo de estas deducciones es fomentar la realización de ciertas actividades que benefician tanto a la entidad como a la economía general.
- Ejemplos de estas actividades incluyen: investigación y desarrollo, innovación tecnológica, creación de empleo, etc.

9. **Cuota Líquida:** Resulta tras restar las deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra.

10. **Retenciones y Pagos a Cuenta:**

- Finalmente, de la cuota líquida se deducen las cantidades que hayan sido objeto de retención (cuando la empresa recibe ciertas rentas) y los pagos que la empresa haya realizado a la Administración Tributaria como pagos a cuenta del impuesto.

11. **Cuota Diferencial:** Es el importe final a ingresar o a devolver por la Hacienda Pública.

1.3. El Impuesto Corriente

Este apartado se enfoca en el concepto y registro contable del impuesto corriente.

Definición y Cálculo: * El **impuesto corriente** es la cantidad que una empresa debe pagar (o puede recuperar) por el impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio actual. Este monto se calcula aplicando las normas fiscales correspondientes tras realizar los ajustes pertinentes al resultado contable. * En esencia, el impuesto corriente como gasto se corresponde con la **cuota líquida** que se obtiene después de aplicar el tipo impositivo a la base imponible y restar las deducciones y bonificaciones fiscales.

Factores que Afectan el Cálculo: * El impuesto corriente (entendido como la cuota líquida o gasto por impuesto) puede verse reducido por: * **Deducciones y ventajas fiscales** aplicables sobre la cuota íntegra. * Es importante distinguir que la **compensación de pérdidas de ejercicios anteriores** reduce la base imponible sobre la cual se calcula el impuesto, afectando así la cuota íntegra y, por ende, la cuota líquida (impuesto corriente). * Por otro lado, hay elementos que **no modifican el importe del impuesto corriente (gasto)**, pero sí afectan la cantidad final a pagar o a devolver (cuota diferencial): * **Retenciones** soportadas por la empresa. * **Pagos a cuenta** realizados durante el ejercicio.

Cuentas Contables Involucradas: El registro contable del impuesto corriente utiliza principalmente las siguientes cuentas:

- **(6300) Impuesto corriente:** Refleja el gasto por el impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio. Corresponde a la cuota líquida.
- **(4752) Hacienda Pública acreedora por impuesto de sociedades:** Es una cuenta de pasivo que representa la cantidad que la empresa debe pagar a Hacienda por este impuesto, una vez descontadas todas las deducciones, retenciones y pagos a cuenta.
- **(473) Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta:** Cuenta de activo que acumula las cantidades retenidas a la empresa y los pagos fraccionados realizados a cuenta del impuesto del ejercicio. Se regulariza al contabilizar el impuesto.
- **(4709) Hacienda Pública deudora por devoluciones de impuestos:** Cuenta de activo que surge cuando las retenciones y pagos a cuenta superan la cuota líquida, reflejando el derecho de la empresa a recibir una devolución.

Ejemplificación: Podemos ejemplificar dos casos en los que se contabiliza el impuesto corriente:

1. Cuando las retenciones y pagos a cuenta son inferiores a la cuota del impuesto, resultando en una cantidad a pagar. 2. Cuando las retenciones y pagos a cuenta son superiores a la cuota del impuesto, resultando en una cantidad a devolver por Hacienda.

Finalmente, si el resultado del ejercicio es de pérdida, surge una problemática que da lugar a un impuesto diferido. * Por impuesto diferido entendemos el efecto contable que surge de las diferencias temporarias entre el resultado contable y la base imponible fiscal. Estas diferencias generan activos o pasivos por impuestos diferidos, que reflejan el impacto fiscal futuro derivado de dichas discrepancias. El impuesto diferido se registra para garantizar que los impuestos se imputen al ejercicio en el que realmente se devengan, independientemente de cuándo se paguen o recuperen.

1.4. Diferencias Permanentes y Temporarias

Este apartado profundiza en los ajustes entre el resultado contable y la base imponible, centrándose en las diferencias temporarias y permanentes, y su relación con el impuesto diferido.

1.4.1. Definición

Se retoma el concepto de los ajustes que surgen por la discrepancia entre los criterios contables y fiscales.

■ Diferencias Temporarias:

- Son aquellas que se derivan de la diferente valoración contable y fiscal atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa.
- Estas diferencias tienen incidencia en la carga fiscal futura.
- Pueden originar dos situaciones:
 - **Diferencias Imponibles:** Darán 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 se derivan.
 - **Diferencias Deducibles:** Darán lugar a menores cantidades a pagar o a mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

■ Diferencias Permanentes:

- Son aquellas diferencias entre las magnitudes contables y fiscales que no se identifican como temporarias.
- No se registran contablemente como impuesto diferido, aunque sí deben considerarse en el cálculo del impuesto corriente del ejercicio.

■ Ejemplos::

- Un beneficio por la cesión de una patente que está parcialmente exento fiscalmente genera una **diferencia permanente negativa** (menor base imponible que resultado contable).
- Una multa de tráfico no deducible fiscalmente es una **diferencia permanente positiva** (mayor base imponible que resultado contable).
- Un deterioro de valor de un cliente contabilizado como gasto, pero que fiscalmente será deducible el próximo año, origina una **diferencia temporaria deducible**.
- La amortización acelerada de un activo fiscalmente (libertad de amortización) mientras contablemente se amortiza en más años, genera una **diferencia temporaria imponible**.

1.4.2. Diferencias Temporarias e Impuesto Diferido

Las diferencias temporarias son la clave para entender el impuesto diferido.

- Se originan por la **diferente valoración contable y fiscal** (diferencia entre la base fiscal y el valor contable) de activos, pasivos e instrumentos de patrimonio, siempre que tengan incidencia en la carga fiscal futura.
 - La **base fiscal** es el importe atribuido a un elemento según la legislación fiscal.
- Normalmente, surgen de **diferencias temporales** en la imputación de ingresos y gastos entre el resultado contable y la base imponible, las cuales revierten en periodos siguientes.
- Estas diferencias (imponibles o deducibles) se reflejan contablemente mediante cuentas específicas, principalmente:
 - (6301) Impuesto diferido
 - (4740) Activos por diferencias temporarias deducibles
 - (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles
- **Registro de Diferencias Temporarias Imponibles (originan un pasivo por impuesto diferido):**
 - **Origen:** Se carga la cuenta (6301) Impuesto diferido y se abona la (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles. XXX (6301) Impuesto diferido a (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles XXX
 - **Reversión:** Se carga la (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles y se abona la (6301) Impuesto diferido. XXX (479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles a (6301) Impuesto diferido XXX
- **Registro de Diferencias Temporarias Deducibles (originan un activo por impuesto diferido):**
 - **Origen:** Se carga la cuenta (4740) Activos por diferencias temporarias deducibles y se abona la (6301) Impuesto diferido. XXX (4740) Activos por diferencias temporarias deducibles a (6301) Impuesto diferido XXX
 - **Reversión:** Se carga la (6301) Impuesto diferido y se abona la (4740) Activos por diferencias temporarias deducibles. XXX (6301) Impuesto diferido a (4740) Activos por diferencias temporarias deducibles XXX

1.5. Explicación Extra

Ahora vamos a añadir una serie de ejemplos para que se entienda mejor en cuanto a las casuísticas que pueden surgir en la vida real, ya que puede ser un poco lioso, por ejemplo, el caso de que una multa de tráfico sea una diferencia permanente positiva: Cuando analizamos el Impuesto sobre Sociedades, uno de los conceptos que más dudas genera son las **diferencias permanentes**. En concreto, vamos a entender por qué una **multa de tráfico** se considera una **diferencia permanente positiva**.

1.5.1. La Multa de Tráfico: Un Gasto Contable que No es Deducible Fiscalmente

Para entenderlo, debemos diferenciar dos perspectivas:

1. Perspectiva Contable:

- Desde el punto de vista contable, una multa de tráfico es un **gasto** para la empresa.
- Se registra en la contabilidad como tal (por ejemplo, en una cuenta de gastos excepcionales o servicios exteriores).
- Al ser un gasto, **resta** al resultado contable de la empresa. Es decir, reduce el beneficio que la empresa ha obtenido según sus libros contables.

2. Perspectiva Fiscal:

- La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece claramente que las **sanciones y multas (incluidas las de tráfico) no son gastos fiscalmente deducibles**.
- Esto significa que, a ojos de Hacienda, la multa no puede ser utilizada para reducir la base imponible sobre la que se calculará el impuesto.

1.5.2. ¿Por qué se produce un “Ajuste Positivo”?

Aquí es donde entra en juego la necesidad de realizar un **ajuste**. Imagina el proceso de cálculo del impuesto:

- Se parte del **Resultado Contable Antes de Impuestos**. Este resultado ya tiene la multa restada como gasto.
- Sin embargo, la ley fiscal nos dice que esa multa no debe haber restado. Para “deshacer” el efecto de esa resta contable, tenemos que **sumar de nuevo** el importe de la multa al resultado contable.

Ejemplo numérico:

Imagina que tu empresa tiene: * Un **Resultado Contable Antes de Impuestos de 50.000 €**. * Dentro de esos 50.000 €, ya se ha restado una **multa de 1.000 €**. (Es decir, si no hubiera habido multa, el resultado contable habría sido 51.000 €).

Cuando calculas la **Base Imponible Fiscal**:

- **Partes de:** 50.000 € (Resultado Contable)
- **Ajuste por multa:** Como fiscalmente esos 1.000 € no son deducibles, los **sumas** para revertir la resta que se hizo contablemente.
- **Base Imponible Fiscal:** 50.000 € + 1.000 € = **51.000 €**

En este caso, la multa provoca que tu **base imponible fiscal (51.000 €)** sea mayor que tu **resultado contable (50.000 €)**. Por eso se le denomina “positiva”, porque incrementa la cantidad sobre la que pagarás impuestos.

1.5.3. ¿Por qué es “Permanente”?

Se le llama **permanente** porque esta diferencia **nunca se va a revertir o compensar** en el futuro. La multa nunca será un gasto deducible fiscalmente, ni en el ejercicio actual ni en los siguientes.

Esto la distingue de las “diferencias temporarias”, que sí se compensan con el tiempo (por ejemplo, un gasto que es deducible ahora contablemente pero fiscalmente lo será en el futuro, o viceversa).

1.5.4. En Resumen:

Una multa de tráfico es una **diferencia permanente positiva** porque:

- Es un **gasto** que reduce tu resultado contable.
- **Nunca será deducible fiscalmente**, lo que la convierte en **permanente**.
- Para calcular la base imponible fiscal, debes **sumarla de nuevo** al resultado contable, lo que **incrementa** dicha base imponible y, por lo tanto, es un ajuste **positivo**.

Esto asegura que, a efectos fiscales, la empresa no se beneficie de una reducción de su base imponible por un gasto que la ley no considera deducible.

Creo que este ejemplo es bastante global y abarca todas las posibles dudas que el lector pueda tener.

1.5.5. Diferencias Temporarias por Pérdidas a Compensar

Este subapartado explica cómo se tratan las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que están pendientes de compensar con beneficios futuros.

- **Naturaleza:** Las pérdidas de ejercicios anteriores se consideran un tipo de **diferencia temporaria**. Esto se debe a que, cuando una empresa incurre en pérdidas fiscales, se genera un derecho (un crédito fiscal) que solo podrá aplicarse (revertir) cuando la empresa obtenga beneficios fiscales en el futuro.
- **Cuenta Contable:** La cuenta principal para reflejar este derecho es la **(4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio**. Esta cuenta recoge el importe de la reducción del Impuesto sobre Beneficios que se espera pagar en el futuro, gracias a la compensación de estas bases imponibles negativas pendientes.
- **Reconocimiento del Activo por Impuesto Diferido:**
 - Siguiendo el **principio de prudencia**, un activo por impuesto diferido derivado de estas pérdidas solo se reconocerá si es **probable** que la empresa genere ganancias fiscales futuras suficientes para poder aplicar estos créditos.

- Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por: el derecho a compensar pérdidas fiscales en ejercicios posteriores, por las diferencias temporarias deducibles, y por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas que queden pendientes de aplicar fiscalmente.
 - Si existe un historial de pérdidas continuadas, se presume (salvo prueba en contrario) que no es probable obtener dichas ganancias futuras que permitan compensar las bases imponibles negativas en un plazo no superior al previsto por la legislación tributaria, lo que limitaría el reconocimiento de este activo.
- **Registro Contable:**
- **Origen del crédito fiscal (al surgir la pérdida compensable y ser probable su aprovechamiento):** XXX (4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio a (6301) Impuesto diferido XXX
 - **Reversión del crédito fiscal (al compensar las pérdidas con beneficios futuros):** XXX (6301) Impuesto diferido a (4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio XXX