



UdG

Universitat de Girona

Departament d'Economia

PUBLICACIÓ DOCENT

| | | | |
|---------------|--|------|---|
| Centre docent | FACULTAT DE CIÈNCIES JURÍDICO-ECONÒMIQUES (EMPRESARIALS) | Curs | 2 |
| Asignatura | COMPTABILITAT FINANCERA I DE SOCIETATS | | |
| Professors | H. Benito, M. LLadó, P. Morera | | |

Títol

- IMPOST SOBRE SOCIETATS

Autor: H. Benito

Reproduït de

| | |
|--------------------|--|
| Edició | Publicació per a ús exclusiu i intern de la Universitat de Girona No n'es permesa la reproducció total o parcial. |
| Data Curs 94-95 | (imprés als serveis de copisteria de la Universitat de Girona) |

COMPTABILITZACIÓ DE L'IMPOST SOBRE SOCIETATS

ÍNDIX

| | |
|--|----|
| 1.- Introducció | 2 |
| 2.- Quantificació de l'impost: Càlculs a efectuar | 5 |
| 2.1.- Impost meritat | 7 |
| 2.2.- Impost a pagar | 8 |
| 3.- Comptes a utilitzar | 9 |
| 4.- Comptabilització de la liquidació de l'impost | 10 |
| 4.1.- Liquidació sense diferències | 10 |
| 4.2.- Liquidació amb diferències permanents. | 12 |
| 4.3.- Liquidació amb diferències temporals | 13 |
| 4.3.1.- Impostos anticipats | 14 |
| 4.3.1.1.- Anys en que es genera la diferència | 15 |
| 4.3.1.2.- Anys en que s'amortitza la diferència | 16 |
| 4.3.2.- Impostos diferits | 17 |
| 4.3.2.1.- Anys en que es genera la diferència | 18 |
| 4.3.2.2.- Anys en que s'amortitza la diferència | 19 |
| 4.4.- Liquidació amb pèrdues | 20 |
| 4.4.1.- Any de la pèrdua. | 21 |
| 4.4.2.- Anys successius | 23 |
| 4.5.- Concurrencia dels casos anteriors. | 25 |
| 5.- L'aplicació del principi de prudència | 27 |
| 6.- Glossari de termes. | 29 |

1.- INTRODUCCIÓ.

La comptabilització de l'impost sobre el benefici no va ser obligatòria fins a l'exercici 1989, inclusiu, en el que, a finals de desembre, s'aprova pel Reial Decret Legislatiu (RD) 1564/1989, el Text Refós de la Llei de Societats Anònimes (BOE de 27 de desembre de 1989). En l'article 189 d'aquest RD s'estableix l'esquema del Compte de Pèrdues i Guanys en el que s'inclou, entre altres despeses, l'Impost sobre Societats. Però aquesta Llei no dona instruccions de com l'hem de comptabilitzar, pel que moltes empreses es van limitar a comptabilitzar la quota líquida com a despesa.

Aquest sistema de comptabilització de l'efecte impositiu, anomenat mètode de la quota a pagar, presenta el problema que no considera el principi de data del fet, sinó que comptabilitza l'impost amb un criteri de caixa, pel que, d'aplicar aquest mètode, estariem comptabilitzant una despesa calculada a partir de normes fiscals, enlloc de normes comptables. Es deixa de banda informació rellevant sobre quina és la base econòmica de l'efecte impositiu, és a dir, sobre si els impostos pagats corresponen als resultats obtinguts en l'exercici present, passat o futur, o bé si part dels impostos que recauen en els resultats de l'exercici present se van pagar en exercicis anteriors o se pagaran en exercicis futurs. És un mètode insuficient si pretenem que la nostra comptabilitat reflexi la imatge fidel.

A finals de 1990, pel RD 1643/1990, s'aprova el PGC. A partir d'aquest moment és obligatori comptabilitzar com a impost sobre beneficis la quota meritada i registrar els crèdits i dèbits fiscals que diferencien aquesta quota de la quota líquida de l'impost, com a resultat de la discordància que en molts aspectes existeix entre les normes fiscals i les normes econòmiques o comptables.

En quant a les modificacions introduïdes per l'adaptació de la legislació actual a les normes de la CEE en matèria de Societats i que influeixen d'alguna manera en el tema que anem a tractar, cal destacar les següents:

- art. 34.1 del Codi de Comerç (CC), en el que s'estableix que, al tancament de l'exercici, s'hauran de formular els comptes anuals que formen una unitat compresa pel balanç, el compte de pèrdues i guanys, i la memòria.

- art. 34.2 del CC, segons el qual els comptes anuals han de redactar-se amb claredat i mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats.

- art. 34.4 del CC, pel que quan una disposició legal en matèria de comptabilitat sigui incompatible amb la imatge fidel que han de proporcionar els comptes anuals, aquesta disposició no serà aplicable.

- art. 189 del Text Refós de la Llei de Societats Anònimes (TRLISA), on figura l'esquema al qual ha d'ajustarse el compte de pèrdues i guanys, el qual recull com a una partida més de despeses l'Impost sobre Societats.

- art. 200 del TRLISA, en el qual s'estableix que la memòria contindrà, entre altres:

* "La diferencia que se pudiera producir entre el cálculo del resultado contable del ejercicio y el que resultaría de haber efectuado una valoración de las partidas con criterios fiscales, por no coincidir éstos con los principios contables de obligatoria aplicación.

Quando tal valoración influya de forma sustancial sobre la carga fiscal futura deberán darse indicaciones al respecto".

* "La diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores, y la carga fiscal ya pagada o que habrá de pagarse por esos ejercicios, en la medida en que esa diferencia tenga un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura.

Este importe podrá figurar igualmente de forma acumulada en el balance en una partida individualizada con el título correspondiente".

- el RD 1643/1990 pel que s'aprova el PGC, es refereix a l'IS bàsicament en quatre punts:

* la Disposició Final 7ª estableix que els subjectes passius hauran de comptabilitzar l'IS com a despesa aplicant normes comptables pel seu càlcul. No obstant, això no es tindrà en compte en el càlcul de la base imposable de l'impost.

També s'estableix que la diferència entre la base imposable i el resultat comptable haurà de reflexar-se en l'apartat corresponent de la memòria. No es podran compensar actius i passius fiscals que sorgeixin com a conseqüència d'aquestes diferències, ni els derivats de diferències de signe contrari produïdes en el mateix exercici.

* En l'exposició de motius d'aquest RD s'indica que la Disposició Final 7ª pretén aclarir el conflicte entre les normes del PGC i les del Reglament de l'Impost de Societats (RIS). El PGC es converteix en autèntic dret comptable d'obligatori compliment.

* En la introducció al PGC, apartat 21, s'assenyala que la comptabilització de l'IS ofereix una novetat amb respecte al PGC de 1973, doncs l'IS figura com a una despesa per a la unitat econòmica. La comptabilització com a despesa de l'IS presenta el problema de determinar la quantia a considerar com a despesa de l'exercici; quantia que no té perquè coincidir amb l'import de la liquidació tributària. La no coincidència entre les dues quantitats citades obeeix lògicament a les discordàncies existents entre les normes comptables i les normes tributàries.

Per a establir la quantia de l'IS que ha de comptabilitzar-se com a despesa de l'exercici, el mètode més acceptat és conegut com a mètode de l'efecte impositiu. Aquest mètode és el que segueix el PGC i la seva descripció figura en

l'apartat 16 de la quinta part d'aquest text.

* La norma de valoració nº 16, el contingut de la qual s'explica gradualment al llarg d'aquesta exposició, es refereix únicament a l'IS. En ella s'explica com s'ha d'aplicar el mètode de l'efecte impositiu: diferències entre el resultat comptable i la base imposable (resultat fiscal), com calcular l'impost meritat, on registrar les diferències entre l'impost meritat i la quota a pagar, ...

- i, per últim, la Resolució de 30 d'abril de 1992, del President de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, sobre alguns aspectes de la norma de valoració nº 16 del PGC, al que farem referència al llarg d'aquesta exposició.

2.- QUANTIFICACIÓ DE L'IMPOST: CÀLCULS A EFECTUAR.

Com dèiem en l'apartat anterior, la Disposició Final 7ª del RD 1643/1990, pel que s'aprova el PGC, indica que els subjectes passius han de comptabilitzar l'IS com a despesa de l'exercici utilitzant pel seu càlcul normes comptables; no obstant, això no es tindrà en compte pel càlcul de l'import a pagar a Hisenda Pública per aquest concepte.

Donat que les normes comptables i les normes fiscals no sempre coincideixen, és possible que existeixin diferències entre el resultat comptable i la base imposable de l'impost. Segons la norma nº 16 del PGC aquestes diferències només es consideraran quan siguin produïdes per les següents causes:

- * Diferències de definició de les despeses i ingressos entre l'àmbit econòmic i el tributari.
- * Diferències entre els criteris temporals d'imputació d'ingressos i despeses utilitzats en els esmentats àmbits.
- * L'admissió en l'àmbit fiscal de la compensació de bases imposables negatives d'exercicis anteriors.

D'acord amb això, podem distingir entre les següents diferències¹:

- les diferències*
- * "Diferències permanents": les produïdes entre la base imposable i el resultat comptable abans d'impostos de l'exercici que no afecten als períodes següents, excloses les pèrdues compensades.
 - * "Diferències temporals": les existents entre la base imposable i el resultat comptable abans d'impostos de l'exercici, l'origen de les quals es troba en els diferents criteris d'imputació utilitzats per a determinar les dues magnituds i que, per tant, afecten als períodes següents.
 - * Les "pèrdues compensades", a efectes de la determinació de la base imposable.

Per això, per poder comptabilitzar l'IS haurem de fer dos càlculs diferents, per una part aplicant normes comptables (obtenint així l'impost meritat) i per l'altra aplicant normes fiscals (obtenint l'impost a pagar).

Abans de passar als càlculs d'aquests imports, anem a veure alguns exemples d'aquestes diferències.

¹ RD 1643/1990. Pla General de Comptabilitat. Part 5ª, norma nº 16.

Entre les "diferències permanents", produïdes per diferències de definició d'ingressos i despeses, podem citar:

- Repetició o imputació de una cosa que tenia*
- les Concessions Administratives (quan sigui obligatòria la reversió dels béns o drets amparats per la concessió).
 - el Fons de Comerç.
 - els Drets de Traspàs.
 - les Despeses no deduïbles (multes)!
 - els Ingressos no imputables (els beneficis obtinguts per la venda d'actius fixes utilitzats en l'activitat empresarial, per a la seva renovació).

Entre les "diferències temporals", l'origen de les quals es troba en els diferents criteris d'imputació utilitzats, podem citar:

- la Llibertat d'Amortització.
- els excessos de dotació d'Amortitzacions.
- les adquisicions per mitjà de Leasing (Arrendament Financer).
- els excessos de dotació de Provisions.
- les Provisions per a pensions i obligacions similars (en alguns casos).

2.1.- IMPOST MERITAT.

L'impost meritat es calcularà sobre el resultat econòmic abans d'impostos, modificat per les "diferències permanents"; a l'import obtingut l'anomenem "resultat comptable ajustat".

Les "diferències temporals" i les pèrdues compensades no modificaran el resultat econòmic, a efectes del càlcul de l'import de la despesa per l'IS.

L'import de l'"impost brut", s'obtindrà aplicant el tipus impositiu corresponent a l'exercici sobre el "resultat comptable ajustat".

S'haurà de tenir en compte, a més, que les bonificacions i deduccions de quota de l'impost, excloses les retencions i els pagaments a compte, es consideren com a una minoració de l'impost meritat. Per això es restaran o sumaran de l'import de l'"impost brut", segons sigui positiu o negatiu, per a obtenir l'IS meritat.

CÀLCUL DE L'IMPOST MERITAT

RESULTAT ECONÒMIC ABANS D'IMPOSTS (RC)
+/- DIFERÈNCIES PERMANENTS (DP)

RESULTAT COMPTABLE AJUSTAT (RCA)
x TIPUS IMPOSITIU (t)

IMPOST BRUT (IB)
+/- BONIFICACIONS I DEDUCCIONS (B/D)

IMPOST MERITAT (IM)

2.2.- IMPOST A PAGAR.

L'impost a pagar a Hisenda Pública ha de calcular-se sobre la base imposable. Aquesta s'obtindrà a partir del resultat comptable abans d'impostos, modificat per les "diferències permanents", les "diferències temporals" i les pèrdues compensades.

Aplicant el tipus impositiu corresponent a l'exercici sobre la "base imposable" obtindrem la "quota íntegra".

Igual que pels càlculs de l'impost meritat, haurem de considerar que les bonificacions i deduccions de quota de l'impost minoren l'import de la "quota íntegra". Per això es restaran o sumaran d'aquest import, segons sigui positiu o negatiu, per a obtenir la "quota líquida".

Per últim, haurem de restar de la "quota líquida" les retencions i els pagaments a compte, obtenint així la "quota a ingressar" o "quota diferencial". En el cas d'obtenir una "quota líquida" negativa, les retencions i els pagaments a compte hauran de ser retornats per Hisenda Pública.

l'impost fiscal és el que se paga.

CÀLCUL DE L'IMPOST A PAGAR

RESULTAT ECONÒMIC ABANS D'IMPOSTS (RC)
+/- DIFERÈNCIES PERMANENTS (DP)

RESULTAT COMPTABLE AJUSTAT (RCA)
+/- DIFERÈNCIES TEMPORALS (DT)

RESULTAT FISCAL (RF)
- COMPENSACIÓ POR PÈRDUES (CP)

BASE IMPOSABLE (BI)
x TIPUS IMPOSITIU (t)

QUOTA ÍNTEGRA (CI)
+/- BONIFICACIONS i DEDUCCIONS (B/D)

QUOTA LÍQUIDA (CL)
- RETENCIONS i PAGAMENTS A COMPTE (R/PC)

QUOTA A INGRESSAR / COBRAR (CaI/CaC)
o QUOTA DIFERENCIAL (CD)

3.- COMPTE A UTILITZAR.

1. (630) Impost sobre beneficis.
Recull l'import de l'impost meritat. Malgrat la seva inclusió en el grup de les despeses, funcionarà com a un ingrés quan l'import sigui negatiu.
2. (4752) Hisenda Pública, creditora per impost sobre societats.
Recull el deute amb Hisenda Pública quan la quota diferencial (impost a pagar) és positiva.
3. (4709) Hisenda Pública, deutora per devolució d'impostos.
Recull el crèdit amb Hisenda Pública quan la quota diferencial (impost "a cobrar") és negativa.
4. (4740) Impost sobre beneficis anticipat.
Recull l'excés de la quota líquida sobre l'impost meritat. Es tracta d'una despesa que es paga en l'exercici anterior al de la seva meritació.
5. (4745) Crèdit per pèrdues a compensar de l'exercici ...
Neix en produir-se bases imposables negatives, per l'import resultant d'aplicar a aquestes el tipus de gravamen corresponent. Es tracta d'un ingrés que es reflexa en l'exercici, però que s'aplicarà en un exercici posterior.
6. (479) Impost sobre beneficis diferit.
Recull l'excés de l'impost meritat sobre la quota líquida. Es tracta d'una despesa meritada en l'exercici actual que es pagarà en un exercici posterior.
7. (473) Hisenda Pública, retencions i pagaments a compte.
Apareix quan es fan els pagaments a compte i quan es comptabilitzen les retencions corresponents als rendiments de capital mobiliari.
8. A més, per a reflexar les variacions conegudes en l'exercici actual, en l'import comptabilitzat en exercicis anteriors (com per exemple variacions del tipus impositiu) i recollits com a impost anticipat, diferit o pèrdues a compensar, utilitzarem els comptes:

(633) Ajustaments negatius en la imposició sobre beneficis.

(638) Ajustaments positius en la imposició sobre beneficis.

4.- COMPTABILITZACIÓ DE LA LIQUIDACIÓ DE L'IMPOST.

En aquest apartat ens centrarem en els diferents casos que podem trobar-nos quan comptabilitzem l'IS, començant pel més simple (quan no existeixen diferències ni pèrdues a compensar) fins a arribar al més complex (quan existeixen diferències de tot tipus i pèrdues a compensar).

En cada un dels casos analitzarem en primer lloc com han de fer-se els càlculs i, seguidament, com ha de comptabilitzar-se, utilitzant els comptes indicats en el punt 3. A més, quan el cas ho demani, no sols estudiarem el primer any, sinó també els successius.

4.1.- LIQUIDACIÓ SENSE DIFERÈNCIES.

Quan no existeixen diferències entre el resultat abans d'impostos i la base imposable, en coincidir aquests imports, també coincidiran l'impost meritat i la quota íntegra.

| CONCEPTE | LIQUIDACIÓ | MERITAT |
|----------|------------|---------|
| RC | RC | RC |
| DP | -- | -- |
| <hr/> | <hr/> | <hr/> |
| RCA | RCA | RCA |
| DT | -- | -- |
| CP | -- | -- |
| <hr/> | <hr/> | <hr/> |
| BI*RCA | BI | RCA |
| <hr/> | <hr/> | <hr/> |
| CI*IB | CI | IB |
| B/D | B/D | B/D |
| <hr/> | <hr/> | <hr/> |
| CL*IM | CL | IM |
| R/PC | - R/PC | -- |
| <hr/> | <hr/> | <hr/> |
| CD*IM | CD | IM |

Les diferències entre l'impost meritat i l'import a pagar a Hisenda Pública, són les retencions i els pagaments a compte realitzats per l'empresa. Si les retencions i els pagaments a compte fossin superiors a la quota líquida, llavors la quota diferencial seria negativa i estaríem en un cas de devolució d'impostos.

Per la liquidació:

| | |
|--|------|
| ID (630) Impost sobre beneficis | |
| a (4752) HP creditora IS | CD |
| a (473) HP retencions i pagaments a compte | R/EC |

Pel pagament:

| | |
|-------------------------------|----|
| CD (4752) HP creditora per IS | |
| a (572) Bancs | CD |

4.2.- LIQUIDACIÓ AMB DIFERÈNCIES PERMANENTS.

Quan només existeixen diferències permanents entre el resultat abans d'impostos i la base imposable, també coincideixen l'impost meritat i la quota íntegra, doncs tots dos es calculen a partir del resultat comptable ajustat, que incorpora aquestes diferències.

| CONCEPTE | LIQUIDACIÓ | MERITAT |
|-----------------|-----------------|-----------------|
| RC DP | RC DP | RC DP |
| RCA DT CP | RCA -- -- | RCA -- -- |
| BI*RCA x t | BI x t | RCA x t |
| CI*IB B/D | CI B/D | IB B/D |
| CL*IM R/PC | CL - R/PC | IM -- |
| CD*IM | CD | IM |

Les diferències entre l'impost meritat i l'import a pagar a Hisenda Pública, són les retencions i els pagaments a compte realitzats per la empresa. Si les retencions i els pagaments a compte fossin superiors a la quota líquida, llavors la quota diferencial seria negativa i estaríem en un cas de devolució d'impostos. Ens trobem davant del mateix cas que recull l'apartat anterior.

Per la liquidació:

IM (630) Impost sobre beneficis
 a (4752) HP creditora per IS CD
 a (473) HP retencions i pagaments a compte R/PC

Pel pagament:

CD (4752) HP creditora per IS CD
 a (572) Bancs

4.3.- LIQUIDACIÓ AMB DIFERÈNCIES TEMPORALS.

Quan existeixen diferències temporals entre el resultat comptable abans d'impostos i la base imposable, provocada pels diferents criteris d'imputació d'ingressos i despeses utilitzats (normes comptables i fiscals), rarament coincideixen l'impost meritat i la quota íntegra.

Malgrat això, hem de tenir en compte, que aquest tipus de diferències tenen el seu origen en uns determinats períodes i s'apliquen (compensen) en els següents. Això significa que si una diferència és positiva (o negativa) en els primers períodes i l'anem acumulant en el compte que li correspon, a partir del període en que s'aplica i, per tant, es converteix en negativa (o positiva), s'anirà compensant, i, finalment, ens quedarà el compte que la recollia amb un saldo 0.

Llavors, en produir-se aquesta compensació, haurem de periodificar les diferències que es produeixin entre l'impost meritat i la quota íntegra, utilitzant els comptes corresponents.

Segons la Disposició Final 7ª del RD 1643/1990, pel que s'aprova el PGC, no podem compensar els actius i passius fiscals que sorgeixen d'aquestes diferències, encara que es produeixin en el mateix exercici. Per això anem a veure de forma separada el tractament comptable d'aquestes diferències quan produeixen impostos anticipats i quan produeixen impostos diferits.

*diferència
temporal* } *impost anticipat*
impost diferit

4.3.1.- IMPOSTOS ANTICIPATS.

Hi ha diferències temporals que quan es generen són positives (es sumen al resultat comptable ajustat), per tant, quan s'apliquen es converteixen en negatives (es resten al resultat comptable ajustat).

Llavors, en els primers anys, el resultat comptable ajustat serà inferior a la base imposable, pel que l'impost meritat serà inferior a la quota íntegra; estarem pagant més impostos dels que corresponen segons les normes comptables.

$$RCA = RC +/- DP$$

$$BI = RCA - DT$$

$$IM = (t \times RCA) - D/B$$

$$CI = (t \times BI) - D/B$$

$$IM < BI$$

En els segons, el resultat comptable ajustat serà superior a la base imposable, pel que l'impost meritat serà superior a la quota íntegra; estarem pagant menys impostos dels que corresponen segons les normes comptables.

$$RCA = RC +/- DP$$

$$BI = RCA + DT$$

$$IM = (t \times RCA) - D/B$$

$$CI = (t \times BI) - D/B$$

$$IM > BI$$

És una despesa que es paga en un exercici anterior al de la seva meritació, pel que estarem pagant impostos anticipadament. Aquesta diferència entre l'impost meritat i la quota íntegra es recull com a impost anticipat, i el seu import serà el que resulti d'aplicar el tipus impositiu corresponent a la diferència temporal de l'exercici.

4.3.1.2.- ANYS EN QUE S'AMORTITZA LA DIFERÈNCIA.

Ens referim a aquells anys en els que es merita l'impost pagat per anticipat.

| CONCEPTE | LIQUIDACIÓ | MERITAT |
|-------------------------|--------------------------|-----------------------|
| RC DP | RC DP | RC DP |
| RCA DTA DTE CP | RCA - DTA -- -- | RCA -- -- -- |
| BI*RCA x t | BI x t | RCA x t |
| CI*IB B/D | CI B/D | IB B/D |
| CL*IM R/PC | CL - R/PC | IM -- |
| CD*IM | CD | IM |

Les diferències entre l'impost meritat i l'import a pagar a Hisenda Pública (quota diferencial), són:

- per una part les retencions i els pagaments a compte,
- i per l'altra l'impost que se merita en l'exercici i que es va pagar anticipadament.

$$IM - CD = R/PC + IAA$$

$$IAA = t \times DTA$$

Per la liquidació:

| | |
|--|------|
| IM (630) Impost sobre beneficis | |
| a (4740) I. s/beneficis anticipat | IAA |
| a (4752) HP creditora per IS | CD |
| a (473) HP retencions i pagaments a compte | R/PC |

Pel pagament:

| | |
|-------------------------------|----|
| CD (4752) HP creditora per IS | |
| a (572) Bancs | CD |

4.3.2.- IMPOSTOS DIFERITS.

Hi ha diferències temporals que quan es generen són negatives (es resten al resultat comptable ajustat), per tant, quan s'apliquen es converteixen en positives (es sumen al resultat comptable ajustat).

Llavors, en els primers anys, el resultat comptable ajustat serà superior a la base imposable, pel que l'impost meritat serà superior a la quota íntegra; estarem pagant menys impostos dels que corresponen segons les normes comptables.

$$RCA = RC +/- DP$$

$$BI = RCA + DT$$

$$IM = (t \times RCA) - D/B$$

$$CI = (t \times BI) - D/B$$

$$IM > BI$$

En els segons, el resultat comptable ajustat serà inferior a la base imposable, pel que l'impost meritat serà inferior a la quota íntegra; estarem pagant més impostos dels que corresponen segons les normes comptables.

$$RCA = RC +/- DP$$

$$BI = RCA - DT$$

$$IM = (t \times RCA) - D/B$$

$$CI = (t \times BI) - D/B$$

$$IM < BI$$

És una despesa que es paga en un exercici posterior al de la seva meritació, pel que estarem retardant el pagament dels impostos. Aquesta diferència entre l'impost meritat i la quota íntegra se recull com a impost diferit, i el seu import serà el que resulti d'aplicar el tipus impositiu corresponent a la diferència temporal de l'exercici.

4.3.2.1.- ANYS EN QUE ES GENERA LA DIFERÈNCIA.

Ens referim a aquells anys en que comptabilitzem una despesa per impostos i paguem a Hisenda Pública un import més petit.

| CONCEPTE | LIQUIDACIÓ | MERITAT |
|-------------------------|--------------------------|-----------------------|
| RC DP | RC DP | RC DP |
| RCA DTA DTE CP | RCA -- - DTE -- | RCA -- -- -- |
| BI*RCA x t | BI x t | RCA x t |
| CI*IB B/D | CI B/D | IB B/D |
| CL*IM R/PC | CL - R/PC | IM -- |
| CD*IM | CD | IM |

Les diferències entre l'impost meritat i l'import a pagar a Hisenda Pública (quota diferencial), són:

- per una part les retencions i els pagaments a compte,
- i per l'altra l'impost diferit.

$$IM - CD = R/PC + IDE$$

$$IDE = t \times DTE$$

Per la liquidació:

| | | |
|--|--|------|
| IM (630) Impost sobre beneficis | | |
| a (479) I. s/beneficis diferit | | IDE |
| a (4752) HP creditora per IS | | CD |
| a (473) HP retencions i pagaments a compte | | R/PC |

Pel pagament:

| | | |
|-------------------------------|--|----|
| CD (4752) HP creditora per IS | | |
| a (572) Bancs | | CD |

4.3.2.2.- ANYS EN QUE S'AMORTITZA LA DIFERÈNCIA.

Ens referim a aquells anys en els que es paga l'impost diferit en els exercicis anteriors.

| CONCEPTE | LIQUIDACIÓ | MERITAT |
|-------------------------|--------------------------|-----------------------|
| RC DP | RC DP | RC DP |
| RCA DTA DTE CP | RCA + DTA -- -- | RCA -- -- -- |
| BI*RCA x t | BI x t | RCA x t |
| CI*IB B/D | CI B/D | IB B/D |
| CL*IM R/PC | CL - R/PC | IM -- |
| CD*IM | CD | IM |

Les diferències entre l'impost meritat i l'import a pagar a Hisenda Pública (quota diferencial), són:

- per una part les retencions i els pagaments a compte,
- i per l'altra l'impost que se paga en l'exercici i que es va meritat en els exercicis anteriors.

$$IM - CD = R/PC - IDA$$

$$IDA = t \times DTA$$

Per la liquidació:

IM (630) Impost sobre beneficis
 IDA (479) I. s/beneficis diferit
 a (4752) HP creditora per IS
 a (473) HP retencions i pagaments a compte

CD
R/PC

Pel pagament:

CD (4752) HP creditora per IS
 a (572) Bancs

CD

4.4.- LIQUIDACIÓ AMB PÈRDUES.

Segons l'article 156 del RIS, l'obtenció de pèrdues genera el dret a favor de la societat de compensar-les amb els beneficis obtinguts dintre dels cinc exercicis immediats i successius a aquell en que es va originar el resultat negatiu, distribuint el seu import en la proporció que la societat estimi convenient.

Segons l'article 158 d'aquest Reglament, les bases imposables hauran de compensar-se en el moment de formular la declaració. Donat que l'IS es comptabilitza abans de procedir al tancament de l'exercici, la compensació se comptabilitzarà en aquell mateix moment.

Per altra banda, la norma nº 16 del PGC també fa referència a la compensació de pèrdues, indicant que:

"L'existència de pèrdues compensables fiscalment donarà lloc a un crèdit impositiu que representa un menor impost a pagar en el futur".

"El crèdit impositiu com a conseqüència de la compensació fiscal de pèrdues se calcularà aplicant el tipus impositiu de l'exercici a la base imposable negativa del mateix".

El dret a compensar bases negatives es recollirà en els comptes 4745 - Crèdits per pèrdues a compensar de l'exercici .., i el seu moviment és similar al dels impostos anticipats.

El saldo d'aquest compte haurà de ser corregit quan hagin passat cinc exercicis i no s'hagi pogut efectuar la compensació per no haver generat bases imposables positives en la quantitat necessària.

4.4.1.- ANY DE LA PÈRDUA.

Ens referim al període en que apareix una base imposable negativa, i, per tant, s'ha de comptabilitzar l'aparició d'un crèdit contra Hisenda Pública per compensació de resultats negatius.

| CONCEPTE | LIQUIDACIÓ | MERITAT |
|-----------------|------------------|-----------------|
| RC DP | RC DP | RC DP |
| ----- | ----- | ----- |
| RCA DT CP | RCA -- -- | RCA -- -- |
| ----- | ----- | ----- |
| BI*RCA x t | BI<0 x t | RCA<0 x t |
| ----- | ----- | ----- |
| CI*IB B/D | CI<0 ==>0 B/D | IB<0 B/D |
| ----- | ----- | ----- |
| CL*IM R/PC | 0 - R/PC | IM<0 -- |
| ----- | ----- | ----- |
| CD*IM | CD | IM |

En aquest cas s'obté una quota líquida negativa, pel que la quota a pagar seria 0. Llavors les retencions i els pagaments a compte hauran de ser retornats per Hisenda Pública, pel que es recollirà en el comptes 4709 - Hisenda Pública, deutora per devolució d'impostos.

La quota diferencial recull en aquest cas la devolució de les retencions i els pagaments a compte. Les diferències entre l'impost meritat i l'import a cobrar d'Hisenda Pública (quota diferencial), són:

- per una part les retencions i els pagaments a compte,
- i per l'altra l'impost que Hisenda Pública hauria de pagar a la societat per l'obtenció de resultats negatius.

$$CD = - R/PC$$

$$CD - IM = R/PC + CPCE$$

$$CPCE = t \times CP$$

Per la liquidació:

| | |
|---|------|
| CPCE (4745) Crèdits per pèrdues a compensar | |
| R/PC (4709) HP deutora per devolució d'impostos | |
| a (630) Impost sobre beneficis | IM |
| a (473) HP retencions i pagaments a compte | R/PC |

Per la devolució:

| | |
|---------------------------------------|------|
| R/PC (572) Bancs | |
| a (4709) HP deutora per dev. impostos | R/PC |

4.4.2.- ANYS SUCCESSIUS.

Ens referim a aquells anys en que podem compensar les bases imposables, i per tant estem recuperant el crèdit contra Hisenda Pública per pèrdues.

| CONCEPTE | LIQUIDACIÓ | MERITAT |
|-----------------|-------------------|-----------------|
| RC DP | RC DP | RC DP |
| RCA DT CP | RCA -- - CP | RCA -- -- |
| BI*RCA x t | BI x t | RCA x t |
| CI*IB B/D | CI B/D | IB B/D |
| CL*IM R/PC | CL - R/PC | IM -- |
| CD*IM | CD | IM |

Segons l'article 157 del RIS, no es podran compensar les pèrdues d'exercicis anteriors per un import superior a la base imposable positiva de l'exercici, per tant anem a veure dos casos:

- si podem compensar totes les pèrdues.
- si només les podem compensar fins el límit de la base imposable.

1. Si podem compensar totes les pèrdues.

Les diferències entre l'impost meritat i l'import a pagar a Hisenda Pública (quota diferencial), són:

- per una part les retencions i els pagaments a compte,
- i per l'altra la compensació de pèrdues d'exercicis anteriors.

$$IM - CD = R/PC + CPCA$$

$$CPCA = t \times CP$$

Per la liquidació:

| | |
|--|------|
| IM (630) Impost sobre beneficis | |
| a (4745) Crèdits, pèrdues a compensar | CPCA |
| a (4752) HP creditora per IS | CD |
| a (473) HP retencions i pagaments a compte | R/PC |

Pel pagament:

| | |
|-------------------------------|----|
| CD (4752) HP creditora per IS | |
| a (572) Bancs | CD |

2. Si només podem compensar-les fins al límit de la base imposable.

En aquest cas s'obté una quota líquida 0 (després de la compensació corresponent). Llavors les retencions i els pagaments a compte hauran de ser retornats per Hisenda Pública.

La quota diferencial recull en aquest cas la devolució de les retencions i els pagaments a compte. Les diferències entre l'impost meritat i l'import a cobrar d'Hisenda Pública (quota diferencial), són:

- per una part les retencions i els pagaments a compte,
- i per l'altra l'impost que deixem de pagar per la compensació de les pèrdues.

$$CD = - R/PC$$

$$IM - CD = R/PC + CPCA$$

$$CPCA = t \times CP$$

Per la liquidació:

| | |
|---|------|
| IM (630) Impost sobre beneficis | |
| R/PC (4709) HP deutora per devolució d'impostos | |
| a (4745) Crèdits, pèrdues a compensar | CPCA |
| a (473) HP retencions i pagaments a compte | R/PC |

Per la devolució:

| | |
|---------------------------------------|------|
| R/PC (572) Bancs | |
| a (4709) HP deutora per dev. impostos | R/PC |

4.5.- CONCURRENCIA DELS CASOS ANTERIORS.

Fins al moment hem analitzat individualment cada un dels diferents casos en els que podem trobar-nos en comptabilitzar l'IS, hem vist com es realitzen els càlculs, com es comptabilitza i com ha de fer-se el seguiment dels crèdits i dèbits fiscals.

Però en la realitat és molt possible que ens trobem amb una barreja dels casos anteriors, i que concorreguin en un mateix exercici:

- diferències permanents.
- diferències temporals amb origen en l'exercici que provoquen impostos anticipats i diferits.
- diferències temporals amb origen en exercicis anteriors i aplicades a aquest.
- resultats negatius o compensació de pèrdues.

Per això anem a veure com procedirem en un cas com aquest:

| CONCEPTE | LIQUIDACIÓ | MERITAT |
|----------|------------|---------|
| RC | RC | RC |
| DP | DP | DP |
| ----- | ----- | ----- |
| RCA | RCA | RCA |
| DTA | +/- DTA | -- |
| DTE | +/- DTE | -- |
| CP | - CP | -- |
| ----- | ----- | ----- |
| BI*RCA | BI | RCA |
| x t | x t | x t |
| ----- | ----- | ----- |
| CI*IB | CI | IB |
| B/D | B/D | B/D |
| ----- | ----- | ----- |
| CL*IM | CL | IM |
| R/PC | - R/PC | -- |
| ----- | ----- | ----- |
| CD*IM | CD | IM |

Les diferències entre l'impost meritat i l'import a pagar a Hisenda Pública (quota diferencial), són:

- per les retencions i els pagaments a compte,
- per l'impost pagat anticipadament,
- per l'impost que se merita en l'exercici i que es va pagar anticipadament,
- per l'impost diferit,
- per l'impost que es paga en l'exercici i que es va meritat en els exercicis anteriors.
- per l'impost que la Hisenda Pública hauria de pagar a la societat per la obtenció de resultats negatius.
- per la compensació de totes les pèrdues.

En aquest cas la liquidació de l'IS quedaria de la següent forma:

| | |
|--|------|
| IM (630) Impost sobre beneficis | |
| IAE (4740) I. s/beneficis anticipat | |
| IDA (479) I. s/beneficis diferit | |
| a (4740) I. s/beneficis anticipat | IAA |
| a (479) I. s/beneficis diferit | IDE |
| a (4745) Crèdits, pèrdues a compensar | CPCA |
| a (4752) HP creditora per IS | CD |
| a (473) HP retencions i pagaments a compte | R/PC |

O bé, en el cas de pèrdues:

| | |
|---|------|
| CPCE (4745) Crèdits per pèrdues a compensar | |
| IAE (4740) I. s/beneficis anticipat | |
| IDA (479) I. s/beneficis diferit | |
| a (630) Impost sobre beneficis | IM |
| a (4740) I. s/beneficis anticipat | IAA |
| a (479) I. s/beneficis diferit | IDE |
| R/PC (4709) HP deutora per devolució d'impostos | |
| a (473) HP retencions i pagaments a compte | R/PC |

5.- L'APLICACIÓ DEL PRINCIPI DE PRUDÈNCIA.

Per aplicació del principi de prudència, només podran comptabilitzar-se els beneficis realitzats fins a la data de tancament de l'exercici. En canvi, els riscos previsibles i les pèrdues eventuais amb origen en l'exercici o en un d'anterior, hauran de comptabilitzar-se tant punt es conequin.

Si apliquem aquest principi a la comptabilització de l'efecte impositiu, tenim:

- Si existeixen impostos diferits, es genera un deute a favor d'Hisenda Pública. Es comptabilitza la despesa tan punt es coneguda, respectant el principi de prudència, i part d'aquest no es paga fins als períodes següents.
- Si existeixen impostos anticipats, se genera un crèdit contra Hisenda Pública. Es comptabilitza el pagament per impostos, però d'aquest només una part es recull com a despesa de l'exercici. Però si no estem segurs que es realitzi aquest impost en el futur, i en aplicació del principi de prudència, hauríem de comptabilitzar aquest impost com a una despesa de l'exercici, considerant la diferència que provoca aquest impost anticipat com a una diferència permanent en lloc de temporal.
- Si existeixen pèrdues a compensar, es genera un crèdit contra Hisenda Pública. Es comptabilitza el benefici (impost negatiu) i es recull com a una partida a compensar en exercicis futurs. Però si no estem segurs que podrem compensar aquests resultats negatius amb futures bases imposables positives, en realitat el benefici no es produirà, pel que, en aplicació del principi de prudència, no seria correcte comptabilitzar-el, i, per tant, hauríem de tractar les pèrdues com si fossin diferències permanents en lloc de temporals.

La norma nº 16 del PGC dicta, en respecte a aquest tema, que només es comptabilitzaran els impostos anticipats i els crèdits impositius "la realització futura dels quals estigui raonablement assegurada".

A partir de la norma anterior s'ens planteja el problema de saber quan es considera que està raonablement assegurada la seva realització. A aquest efecte, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, va aprovar una resolució (Resolució de 30 d'abril de 1992, BOE de 18 de juny de 1992) que pretén, entre altres coses, aclarir aquests dubtes.

En la secció primera d'aquesta resolució s'indica que per aplicació del principi de prudència, els impostos diferits hauran de comptabilitzar-se sempre, mentre que els crèdits per compensació de pèrdues i els impostos anticipats només en la mesura en que tinguin un interès cert amb respecte a la càrrega fiscal futura, és a dir, que es puguin recuperar en un futur.

Per altra banda, indica que els crèdits derivats de la compensació de pèrdues només podran comptabilitzar-se quan la base imposable negativa s'hagi produït com a conseqüència d'un fet no habitual, sempre que es consideri que les causes que la van originar han desaparegut i que s'obtindran beneficis que permetran la seva compensació.

Afegeix, a més, que no considerarà que puguin recuperar-se, entre altres casos, quan aquesta recuperació s'hagi de produir en un període superior a deu anys, o bé, en el cas de crèdits per pèrdues a compensar, que l'empresa estigui patint pèrdues habitualment.

No obstant, aquesta Resolució permet comptabilitzar impostos anticipats amb un termini de recuperació superior als deu anys, quan existeixin impostos diferits per un import igual o superior i el termini de reversió dels quals coincideixi amb el dels impostos anticipats.

En els casos en que no puguin comptabilitzar-se els impostos anticipats i els crèdits per pèrdues a compensar, les diferències que provoquen aquests impostos anticipats i les pèrdues hauran de considerar-se com a diferències permanents.