

## **Tema 11. Otras cuestiones de contabilidad financiera: provisiones y contingencias, impuesto sobre sociedades, errores y cambios en las estimaciones contables.**

En este capítulo se van a estudiar la diferencia entre provisiones y contingencias y su registro contable. Se analizará el impuesto de sociedades con los aspectos más importantes que corresponden a su liquidación destacando las diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad y la correspondiente contabilización. Por último, veremos el impacto de los errores en la contabilización los cambios en las estimaciones contables y como se recogen los hechos posteriores al cierre contable.

### ***Índice de contenido.***

- 11.1. Concepto de provisiones y contingencias
  - 11.1.1. Concepto de Contingencia.
  - 11.1.2. Concepto de Provisión.
  - 11.1.3. Cuentas desarrolladas en el PGC.
  - 11.1.4. Valoración de la provisión.
  - 11.1.5. Registro contable de las provisiones.
  - 11.1.6. Ejemplos prácticos.
- 11.2. Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades.
  - 11.2.1. Estructura del Impuesto de Sociedades.
  - 11.2.2. Diferencias entre el resultado contable y la base imponible.
    - 11.2.2.1. Diferencias Permanentes.
    - 11.2.2.2. Diferencias Temporales.
    - 11.2.2.3. Diferencias Temporarias.
  - 11.2.3. Cuentas y esquemas contables.
  - 11.2.4. Ejemplo práctico
- 11.3. Errores y cambios en las estimaciones contables. Hechos posteriores
  - 11.3.1. Errores
  - 11.3.2. Cambios en las estimaciones contables.
  - 11.3.3. Hechos posteriores al cierre.
    - 11.3.3.1. Existentes a la fecha de cierre.
    - 11.3.3.2. No existentes a la fecha de cierre.

### **11.1. Provisiones y contingencias**

Tanto las provisiones como las contingencias están reguladas por la norma de registro y valoración 15ª del Plan General de Contabilidad (PGC).

#### **11.1.1. Concepto de contingencia.**

El PGC, sigue la pauta de la Normativa Internacional y diferencia provisiones y contingencias en función de la incertidumbre existente en su reconocimiento.

De este modo, una contingencia es una obligación posible que surge de acontecimientos pasados que no son reconocidos en el momento presente por:

- No es posible que la empresa vaya a satisfacerla
- El importe de la obligación se puede valorar con facilidad
- La obligación se confirmará o no si se producen una serie de acontecimientos inciertos en el futuro que pueden no estar bajo el control de la empresa.

Estos pasivos contingentes no deben ser recogidos contablemente y solo figurarán como dato informativo en la Memoria de la empresa.

#### **11.1.2. Concepto de provisión.**

Las provisiones tienen por objeto el reconocimiento contable de pasivos no financieros de carácter no corriente que surgen de obligaciones expresas o tácitas, claramente especificados en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

Van a figurar en el *pasivo no corriente del balance*.

La parte de las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe “Provisiones a corto plazo”; a estos efectos se traspasará el importe que representen las provisiones con vencimiento a corto a las cuentas de cuatro cifras correspondientes de la cuenta 529 *Provisiones a corto plazo*.

#### **11.1.3. Cuentas desarrolladas en el PGC.**

Las provisiones a largo plazo se agrupan en el subgrupo *14 Provisiones* del PGC formando parte del pasivo no corriente:

*140. Provisión para retribuciones y otras prestaciones al personal.*

IVA devengado con motivo de la adquisición de bienes y servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal, que tenga carácter deducible.

*141. Provisión para impuestos.*

Importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirá, dependiendo del cumplimiento o no de determinadas condiciones.

*142. Provisión para otras responsabilidades*

Pasivos no financieros surgidos por obligaciones de cuantía indeterminada no incluidas en ninguna de las restantes cuentas de este subgrupo; entre otras, las procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivados de avales y otras garantías similares a cargo de la empresa.

*143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado*

Importe estimado de los costes de desmantelamiento o retiro del inmovilizado, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. La empresa puede incurrir en estas obligaciones en el momento de adquirir el inmovilizado o para poder utilizar el mismo durante un determinado periodo de tiempo, incluso con propósito distinto a la producción de existencias.

*145. Provisión para actuaciones medioambientales*

Obligaciones legales, contractuales o implícitas de la empresa o compromisos adquiridos por la misma, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, salvo las que tengan su origen en el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado, que se contabilizarán según lo establecido en la cuenta 143.

*146. Provisión para reestructuraciones*

Importe estimado de los costes que surjan directamente de una reestructuración, siempre y cuando se cumplan las dos condiciones siguientes:

- Estén necesariamente impuestos por la reestructuración.
- No estén asociados con las actividades que continúan en la empresa.

A estos efectos, se entiende por reestructuración un programa de actuación planificado y controlado por la empresa, que produzca un cambio significativo en:

- El alcance de la actividad llevado a cabo por la empresa, o

- La manera de llevar la gestión de su actividad.

Las provisiones incluidas en el subgrupo 14 cuya cancelación se prevea en el corto plazo, deberán figurar en el epígrafe del pasivo corriente 529 *Provisiones a corto plazo*; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la obligación a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 14.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras incluidas en este subgrupo es análogo al de las correspondientes cuentas del subgrupo 14.

Contiene las siguientes subcuentas:

*5290 Provisión para retribuciones y otras prestaciones al personal*

*5291 Provisión para impuestos*

*5292 Provisión para otras responsabilidades*

*5293 Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado*

*5295 Provisión para actuaciones medioambientales*

*5296 Provisión para reestructuraciones*

#### 11.1.3 Reconocimiento de la provisión.

Las provisiones se recogen como pasivos ya que cumplen los requisitos contenidos en el Marco Conceptual del PGC.

Esos requisitos son:

- Obligación actual
- Surgida de hechos pasados
- Para extinguirlo hay que desprenderse de recursos
- El valor de los recursos a entregar se puede calcular con fiabilidad.

La empresa lo reconocerá como provisiones siempre que sea indeterminado con respecto a su importe o fecha de cancelación.

Pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita.

#### 11.1.4. Valoración de la provisión.

La dotación se valorará en el momento de su percepción por la estimación del importe a desembolsar, por la obligación en el futuro, actualizado con un tipo de descuento.

Esta operación es la siguiente:  $Y = X/(1 + i)^n$

Siendo:

*Y*: Importe a registrar en contabilidad

*X*: El importe a desembolsar en el futuro

*n*: Número de años en que se producirá el desembolso

*i*: Tipo de descuento aplicado

A la fecha de cierre del ejercicio se ajustará para reflejar la mejor valoración en ese momento. Dicho ajuste se contabilizará como gasto financiero en la medida que se vayan devengando.

Cabe destacar que las provisiones se diferencian de los pasivos en que las provisiones van a tener incertidumbre en cuanto a la cuantía y al vencimiento.

#### 11.1.5 Registro contable de las provisiones.

De forma genérica sin distinguir provisión:

Se abonará por la estimación del devengo anual, con cargo a las cuentas de gasto correspondientes a los distintos componentes que las integren.

Se cargará: cuando se aplique la provisión, con abono a cuentas del subgrupo 57 y por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 795 *Exceso de provisiones*.

De forma esquemática:

- a. Por la dotación de la provisión considerando el gasto:

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(6) <i>Gasto por naturaleza...</i>	<i>Valor actual</i>	
(14) <i>Provisión ...</i>		<i>Valor actual</i>

- b. Al cierre del ejercicio por la actualización de la provisión y su correspondiente ajuste:

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(660) <i>Gasto financieros por actualización de provisiones</i>	xxx	
(14) <i>Provisión ...</i>		xxx

- c. Al cierre del ejercicio por la reclasificación de largo a corto plazo

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(14) Provisión ... (529) Provisión a corto plazo	xxx	xxx

- d. En la fecha de extinción o cancelación:

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(529) Provisión a corto plazo (57) Tesorería o (795) Exceso de provisiones	xxx	xxx

#### 11.1.6. Ejemplos Prácticos.

##### **Ejemplo 1: Provisión para retribuciones y otras prestaciones al personal.**

Una empresa ha rescindido el contrato a unos trabajadores de su plantilla, de manera improcedente. Tras una demanda judicial, la empresa prevé, el 1 de enero, que tendrá que hacer frente a indemnizaciones en un plazo máximo de 6 meses. El coste estimado de las mismas asciende a 120.000 euros. Transcurridos los 6 meses la empresa paga indemnizaciones por valor de 100.000 euros. Realizar los apuntes necesarios para registrar la provisión para retribuciones y otras prestaciones al personal.

*Solución Ejemplo 1:*

- a. Por la dotación de la provisión teniendo en cuenta la estimación de las indemnizaciones:

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(641) Gasto por naturaleza... (5290) Provisión a c/p para retribuciones y otras prestaciones al personal	120.000	120.000

- b. A los seis meses al registrar el valor real de las indemnizaciones:

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(5290) Provisión a c/p para retribuciones y otras prestaciones al personal (57) Tesorería	100.000	100.000

- c. Por el exceso de provisión:

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(5290) Provisión a c/p para retribuciones y otras prestaciones al personal	20.000	
(795) Exceso de provisiones		20.000

**Ejemplo 2: Provisión Por desmantelamiento retiro o rehabilitación.**

ABC S.A, adquiere al contado por bancos, el 1 de enero de 20X1 una máquina para reforzar el proceso productivo para fabricar productos en un pedido puntual durante un periodo de tiempo limitado. Por este motivo la vida útil de dicha máquina es de dos años. Su precio al contado es de 80.000 €, habiendo concedido un descuento comercial del 10%. El transporte y seguro de viaje hasta el almacén a cargo de ABC S.A, y pagados asciende a 5.500€ y 2.900€ respectivamente.

Para su montaje e instalación, la empresa pago a unos especialistas 15.000€. Al finalizar su vida útil se estima que los costes de desmantelamiento ascenderán a 9.500 €. Tipo de interés efectivo es el 5% anual.

Realizar todos los apuntes en los dos ejercicios económicos.

Solución Ejemplo 2:

a. Por la adquisición de la máquina el 1 de enero de 20X1. Valoración y registro:

Valoración:

Precio máquina: $80.000 - (80.000 \times 10 \%) =$	72.000,00
Transporte:	5.500,00
Seguro:	2.900,00
Montaje	15.000,00
Actualización de los gastos de desmantelamiento $9.500 / (1+0,05)^2$	8.616,78
<b>TOTAL precio adquisición de la máquina</b>	<b>104.016,78</b>

Registro el 1 de enero de 20X1

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(213) Maquinaria	104.016,78	
(572) Bancos		95.400
(143) Provisión por desmantelamiento o retiro		8.616,78

b. Por la amortización de la máquina a 31 de diciembre de 20X1. Valoración y registro:

- Cuota de amortización =  $104.016,78 / 2 = 52.009,39$

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(681) Amortización de Inmovilizado Material	52.009,39	
(281) Amortización acumulada de Inmovilizado mat.		52.009,39

c. Por la actualización de la provisión y su reclasificación a corto plazo el 31 de diciembre de 20X1. Valoración y registro:

- Actualización =  $9.500 / (1+0,05) = 9.047,62$ .
- $9.047,62 - 8.616,78 = 430,84$

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(660) Gasto financiero por actualización de provisiones	430,84	
(143) Provisión por desmantelamiento o retiro		430,84

- Por la reclasificación:

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(143) Provisión por desmantelamiento o retiro	9.047,62.	
(5293) Provisión a corto plazo por desmantelamiento		9.047,62.

d. Por la actualización de la provisión a el 31 de diciembre de 20X2. Valoración y registro:

- $9.500 - 9.047,62 = 452,38$

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(660) Gasto financiero por actualización de provisiones	452,38	
(5293) Provisión a corto plazo por desmantelamiento		452,38

e. Por la amortización de la máquina a 31 de diciembre de 20X2. Valoración y registro:

- Cuota de amortización =  $104.016,78 / 2 = 52.009,39$

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(681) Amortización de Inmovilizado Material	52.009,39	
(281) Amortización acumulada de Inmovilizado mat.		52.009,39



f. Por la baja de la maquinaria el 31 de diciembre de 20X2. Valoración y registro:

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(281) Amortización acumulada de Inmovilizado mat.	104.016,78	
(213) Maquinaria		104.016,78

g. Por el pago del desmantelamiento el 31 de diciembre de 20X2. Valoración y registro: Por el mismo importe previsto

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(5293) Provisión a corto plazo por desmantelamiento	9.500	
(572) Bancos		9.500

h. Por el pago del desmantelamiento el 31 de diciembre de 20X2. Valoración y registro: Por un importe de 8.000 €

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(5293) Provisión a corto plazo por desmantelamiento	9.500	
(572) Bancos		8.000
(795) Exceso de provisiones		1.500

### **Ejemplo 3: Provisión para impuestos.**

DEF S.A, dota, el 1 de enero de 20X1 una provisión para cubrir impuestos (impuesto de sociedades) que se devengan en este ejercicio económico y que el pago se espera realizar en el ejercicio siguiente. El importe de dicha dotación es de 47.000 euros. Realizar la valoración y registro del tratamiento de la provisión en los dos casos siguientes:

- El pago en el ejercicio 20X2 ha sido de 50.000 €. La diferencia con la provisión es debida a una sanción que no se tuvo en cuenta.
- El pago en el ejercicio 20X2 ha sido de 45.000 €.

*Solución Ejemplo 3:*

Registro de la provisión el 1 de enero de 20X1:

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(630) Impuesto sobre beneficios	47.000	
(141) Provisión para impuestos		47.000

Por la reclasificación a 31 de diciembre de 20X1:

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(141) <i>Provisión para impuestos</i>	47.000	
(5291) <i>Provisión a corto plazo para impuestos</i>		47.000

a) *El pago en el ejercicio 20X2 ha sido de 50.000 €. La diferencia con la provisión es debida a una sanción que no se tuvo en cuenta.*

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(5291) <i>Provisión a corto plazo para impuestos</i>	47.000	
(678) <i>Gastos excepcionales</i>	3.000	
(572) <i>Bancos</i>		50.000

b) *El pago en el ejercicio 20X2 ha sido de 45.000 €.*

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(5291) <i>Provisión a corto plazo para impuestos</i>	47.000	
(572) <i>Bancos</i>		45.000
(795) <i>Exceso de provisiones</i>		2.000

## 11.2. Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades.

El Impuesto de Sociedades es la figura impositiva que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas residentes es lo que denominamos, *hecho imponible*. Es un tributo de carácter periódico, proporcional, directo y personal.

La problemática contable radica en determinar cuál es la cuantía a considerar como gasto por impuesto de sociedades del ejercicio, que no tiene por qué coincidir con el importe a ingresar en la Agencia Tributaria. Estas posibles diferencias vienen determinadas con la aplicación de la normativa contable y la fiscal.

La Regulación básica tiene como textos legales, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28) y Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

El *sujeto pasivo* serán los residentes en el territorio español, siendo estos:

- Los que se hubiesen constituido conforme a las leyes españolas
- Los que tengan su domicilio en territorio español
- Los que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español. Se entenderá tal cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades
- Donde radique el mayor valor del inmovilizado.

El periodo impositivo como regla general coincidirá con el ejercicio económico de la entidad y nunca podrá exceder de 12 meses. El devengo del impuesto se producirá el último día del periodo impositivo. Su plazo de presentación será dentro de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo. En el caso que el ejercicio económico coincida con el año natural, el plazo de presentación de declaraciones queda fijado en los 25 primeros días naturales del mes de julio.

Los sujetos pasivos del IS están obligados a realizar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación durante los primeros veinte días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre. Se trata de pagos anticipados del impuesto. Se recogerán en la cuenta 473 *Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta*.

El registro contable serán los siguientes:

Por el pago a cuenta realizado:

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(473) <i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta</i>	xxx	
(572) <i>Bancos</i>		xxx

Por la retención en la liquidación de intereses:

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(572) <i>Bancos</i>	xxx	
(473) <i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta</i>	xxx	
(76) <i>Ingresos financieros</i>		xxx

#### 11.2.1. Estructura del Impuesto de Sociedades.

El *impuesto corriente* es la cantidad que la entidad satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto. Las deducciones y bonificaciones dan como resultado un menor importe del impuesto corriente.

El *impuesto diferido*, está relacionado con la contabilización del efecto impositivo. En contabilización se reconocen y/o extinguen pasivos y activos por impuesto diferido y como contrapartida un gasto o ingreso.

Los ajustes que se realizan en la liquidación tienen su razón de ser en las diferencias de los criterios contables y fiscales que se producen en determinados casos por la legislación fiscal.

La estructura de la liquidación del impuesto es la siguiente:

<b>Resultado contable antes de impuestos (RCAI)</b>	<b>RCAI</b>
±Ajustes por diferencias permanentes	±
± Ajustes por diferencias temporales	±
- Compensación bases negativas anteriores	-
<b>= Base imponible</b>	<b>=</b>
X Tipo de gravamen	%
<b>= Cuota íntegra</b>	<b>=</b>
- Bonificaciones y deducciones	-
<b>= Cuota líquida (630)</b>	<b>=</b>
- Retenciones y pagos a cuenta (473)	-
<b>= Cuota diferencial a ingresar o a devolver (47)</b>	<b>=</b>

Siendo su registro contable:

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(6300) <i>Impuesto corriente</i>	xxx	
(473) <i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta</i>		yyy
(47) <i>Hacienda pública deudor o acreedor</i>	zzz	zzz

El *Resultado contable antes de impuestos (RCAI)* es el que se obtiene al restar los ingresos devengados del periodo con los gastos devengados que supone el hecho imponible.

La compensación bases negativas anteriores corresponde a pérdidas de ejercicio anteriores.

Los ajustes por diferencias vienen dados por las existentes entre la legislación fiscal y contable. Estas diferencias son las siguientes:

- Diferencias en resultados:
  - Diferencias permanentes:
    - ✓ Positivas
    - ✓ Negativas
  - Diferencias temporales:
    - ✓ Positivas
    - ✓ Negativas
  
- Diferencias en balance:
  - Diferencias temporarias
    - ✓ Imponibles
    - ✓ Deducibles

#### 11.2.2. Diferencias entre el resultado contable y la base imponible.

##### 11.2.2.1. Diferencias Permanentes.

Las producidas entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos que no revierten en períodos subsiguientes (excluidas las pérdidas compensadas). Tipos:

- Positivas: son *aumentos en el resultado contable* para obtener la base imponible. Ejemplos:
  - *De gastos:*
    - ✓ Multas y sanciones penales y administrativas
    - ✓ Liberalidades
    - ✓ El gasto por el propio IS contabilizado en P y G
    - ✓ Deterioro de valor de créditos por deudas con el sector público
    - ✓ Gastos sin justificación documental
  - *De ingresos:*
    - ✓ Transmisiones a título lucrativo por la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable
    - ✓ Transmisiones a socios por causa de disolución o separación de los mismos por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los activos transmitidos.
  
- Negativas: son *disminuciones en el resultado contable* para obtener la base imponible.
  - *De gastos: partidas no contabilizadas como gasto que sí son deducibles fiscalmente*

- ✓ Cantidades que las Cajas de Ahorro destinan de sus resultados a la financiación de obras benéfico-sociales
- ✓ Exceso de la cantidad real sobre la provisión contabilizada por la participación de los administradores o del personal en beneficios
- ✓ En ciertos casos, exceso del importe de la amortización fiscalmente permitida sobre la amortización contabilizada
- *De ingresos: se contabilizan como ingresos si bien no se consideran a efectos de tributación ni en este ni en futuros ejercicios fiscales.*
  - ✓ Importe de la corrección monetaria en las ventas con beneficios de bienes inmuebles.
  - ✓ Determinados dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes.

#### 11.2.2.2. Diferencias Temporales.

Son las existentes entre base imponible y resultado contable antes de impuestos con origen en criterios de *imputación temporal diferente*. Sí revierten en períodos subsiguientes. Tipos:

- Positivas: provocan un ajuste positivo en el ejercicio en que nacen. En el ejercicio en el que revierten provocarán ajustes negativos
  - *De gastos: gastos contables cuya deducción no se admite hasta un ejercicio posterior:*
    - ✓ Importe de dotación por provisiones de clientes superiores a lo permitido en la LIS
    - ✓ Importe de dotación por amortizaciones superiores a las fiscalmente admitidas
  - *De ingresos: ingresos todavía no contabilizados como tales, pero fiscalmente computables:*
    - ✓ Imputación de determinadas rentas en transparencia fiscal internacional (cuando se prevea que se van a repartir dividendos a corto plazo)
    - ✓ Incremento de patrimonio en ciertas permutas y en canje o en conversión

Unas y otras darán lugar a un *"activo por impuesto diferido"* o *"derecho"* a pagar menos impuestos en el futuro.

- Negativas: provocan un ajuste negativo en el ejercicio en el que nacen. En el ejercicio en el que revierten el ajuste será positivo
  - *De gastos: partidas todavía no contabilizadas como gasto que tienen la consideración de gasto deducible fiscalmente*
    - ✓ Ajustes por arrendamiento financiero
    - ✓ Importes computados por libertad de amortización en los activos que gozan del beneficio fiscal de libertad de amortización
    - ✓ Gastos de I+D activados como inmovilizado inmaterial si les es de aplicación la libertad de amortización
  - *De ingresos: ingresos contabilizados que fiscalmente serán declarados en ejercicios posteriores*
    - ✓ Beneficios obtenidos en ventas a plazos o con pago aplazado cuando la empresa elige el criterio de caja para la imputación fiscal de los rendimientos
    - ✓ Subvenciones de explotación no computables en virtud de una norma fiscal

Unas y otras darán lugar a un *"pasivo por impuesto diferido"* u *"obligación"* de pagar mayores impuestos en ejercicios futuros

#### 11.2.2.3. Diferencias Temporarias.

*"Son aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura"* según la norma de registro y valoración nº 13 del PGC.

Estas diferencias son tratadas desde la normativa contable (no fiscal). Se trata de diferencias reversibles, esto es, se refieren a un momento dado.

*Toda diferencia temporal es temporaria pero NO al revés.*

*Diferencias temporarias que son temporales:* Aquellas con origen en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar base imponible y resultado contable antes de impuestos y, que revierten en períodos subsiguientes.

*Diferencias temporarias que no son temporales:* Ingresos y gastos registrados directamente como patrimonio neto que no se computan en la base imponible (incluidas las variaciones de valor de activos y pasivos que difieren de las atribuidas fiscalmente).

En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable distinto al fiscal.

En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

- *Diferencias temporarias imponibles:* dan 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 derivan
- *Diferencias temporarias deducibles:* dan lugar a menores cantidades a pagar o mayores 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.

	Elemento que produce la diferencia	
	De activo	De pasivo
<b>Base fiscal &lt; Valor contable</b>	La diferencia temporaria es <b>imponible</b> <i>Pasivo por impuesto diferido</i>	La diferencia temporaria es <b>deducible</b> <i>Activo por impuesto diferido</i>
<b>Base fiscal &gt; Valor contable</b>	La diferencia temporaria es <b>deducible</b> <i>Activo por impuesto diferido</i>	La diferencia temporaria es <b>imponible</b> <i>Pasivo por impuesto diferido</i>

### 11.2.3. Cuentas y esquemas contables.

Para plasmar todo lo anterior, el Plan General de Contabilidad desarrolla una serie de cuentas que corresponden al subgrupo 47 *Administraciones Públicas*, el subgrupo 63 *Tributos*, subgrupo 83 *Impuesto sobre beneficios* y 137 *Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios*.

La relación de cuentas es la siguiente:

En el subgrupo 47 *Administraciones Públicas*:

470. *Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos.*



Subvenciones, compensaciones, desgravaciones, devoluciones de impuestos y, en general, cuantas percepciones sean debidas por motivos fiscales o de fomento realizadas por las Administraciones públicas, excluida la Seguridad Social.

*473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.*

Cantidades retenidas a la empresa y pagos realizados por la misma a cuenta de impuestos.

*474. Activos por impuestos diferidos.*

Activos por diferencias temporarias deducibles, créditos por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas pendientes de compensación y deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar en la liquidación.

*4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.*

Activos fiscales por diferencias que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos sobre beneficios en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

*4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.*

Importe de la disminución del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de deducciones o bonificaciones de dicho impuesto pendientes de aplicación.

*4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.*

Importe de la reducción del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de bases imponibles negativas de dicho impuesto pendientes de compensación.

*475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales*

Tributos a favor de las Administraciones Públicas, pendientes de pago, tanto si la empresa es contribuyente como si es sustituto del mismo o retenedor.

*4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto de sociedades.*

Importe pendiente del impuesto sobre sociedades a pagar.

*479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles*

Diferencias que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos sobre beneficios en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

En esta cuenta figurará el importe íntegro de los pasivos por impuesto diferido, no siendo admisible su compensación con los activos por impuesto diferido del impuesto sobre

beneficios. Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en la tercera parte del presente Plan, a los efectos de su presentación en las cuentas anuales.

En el subgrupo *63 Tributos*:

*630 Impuesto sobre Beneficios*

Importe del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio

*(6300-6301) Impuesto corriente, impuesto diferido*

*633 Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.*

Disminución, conocida en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o, aumento de los pasivos por el mismo concepto.

*638 Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.*

Aumento, conocido en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o, disminución de los pasivos por el mismo concepto.

En el subgrupo *83 Impuesto sobre beneficios*

*830 Impuesto sobre Beneficios.*

Recoge el impuesto sobre beneficios, corriente y diferido, devengado en el ejercicio con motivo de las transacciones o sucesos que se hubiesen reconocido directamente en una partida del patrimonio neto. Desglose:

*8300 Impuesto corriente*

*8301 Impuesto diferido*

*833 Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.*

Disminución, conocida en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o aumento de los pasivos por transacción reconocida directamente en una partida de patrimonio neto

*838 Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.*

Aumento, conocido en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o, disminución de los pasivos por transacción reconocida directamente en una partida de patrimonio neto

En el subgrupo *13 Ajustes por cambio de valor*

*137 Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios.*

Ventajas fiscales materializadas en diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones que, por tener una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, son objeto de imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias en varios ejercicios. Desglose:

*1370 Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.*

*1371 Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios*

#### 11.2.4. Ejemplos Prácticos.

##### ***Ejemplo 4: liquidación de impuesto de sociedades.***

*En el ejercicio 20X8 la sociedad "GHI, S.A. ha obtenido un RCAI (Resultado Contable antes de Impuestos) de 15.000 €. Además, con relación a este ejercicio se tiene la siguiente información:*

- 1. La sociedad "GHI" ha tenido unas bases imponibles negativas en el año 20X6 de 10.000 € y en el 20X7 de 7.500 €. En estos ejercicios no se contabilizó el correspondiente crédito fiscal.*
- 2. A 1 de enero de 20X8 se adquirió una máquina por 9.000 € que se amortiza en 3 años y fiscalmente en 5 años (20%)*
- 3. Dotó unos gastos de reestructuración por importe de 2.500 € que no son deducibles en el año 20X8, pero si lo será en el próximo año.*
- 4. Dotó unas provisiones por importe de 14.000 €. De acuerdo con un plan establecido por la Administración el importe máximo a dotar en este ejercicio es de 13.500 €, dejando el resto para ejercicios posteriores.*
- 5. GHI ha contabilizado como gasto unas liberalidades en 20X8 por importe de 3.000 € que no es deducible fiscalmente.*
- 6. La empresa ha dotado un deterioro por importe de 1.600 € de un cliente cuyo crédito ha vencido el 1 de septiembre de 20X7.*
- 7. Esta sociedad ante las buenas perspectivas del resultado y de la actividad en años futuros, por lo que decide contabilizar el crédito fiscal por las pérdidas a compensar en los años 20X6 y 20X7 y compensar en el año 20X8, la totalidad de pérdidas acumuladas.*
- 8. La sociedad tiene derecho a una deducción de cuota de 1.600 €. En 20X8 solo aplica 1.100 €, dejando pendiente para futuros años 500€.*
- 9. Las retenciones del ejercicio 20X8 suman un importe de 2.200 €*
- 10. El tipo de gravamen en 20X8 es del 25%*

*Se pide: Realizar la autoliquidación del impuesto, así como las anotaciones contables de las operaciones relativas a la contabilización del Impuesto de Sociedades.*

*Solución ejemplo 4: Liquidación de impuesto de sociedades.*

<b>Esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades</b>		
Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (Resultado Contable)		15.000
	Aumentos (+)	Disminuciones (-)
Corrección por Impuesto de Sociedades	0	0
Resultado Contable Antes de Impuesto de Sociedades RCAI		15.000
+Corrección		-8.650
	Aumentos (+)	Disminuciones (-)
Amortización Punto 2 DT	1.200	0
Fondos de reestructuración Punto 3 DT	2.500	0
Dotaciones provisiones medioambientales punto 4 DT	500	0
Liberalidad Punto 5 DP	3.000	0
Dotaciones insolvencias punto 6 DT	1.650	0
Compensación bases negativas períodos anteriores Punto 7	0	-17.500
= Base Imponible		6.350
X Tipo de gravamen		25%
= Cuota Integra		1.587,50
- Bonificaciones y deducciones por doble imposición		0
- Otras deducciones		-1.100,00
= Cuota Líquida		487,50
- Retenciones e ingresos a cuenta		-2.200,00
- Pagos fraccionados		0,00
<b>= Cuota diferencial a ingresar o a devolver</b>		<b>-1.712,50</b>

Registros contables

Por la contabilización del impuesto corriente:

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(6300) <i>Impuesto corriente</i>	487.50	
(4709) <i>Hacienda Pública Deudora por impuesto sobre sociedades</i>	1.712.30	
(473) <i>Retenciones y pagos a cuenta</i>		2.200

Por la contabilización del punto 1 Bases imponibles negativas.

$$(10.000 + 7.500) \times 25\% = 4.375$$

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(4745) <i>Créditos a compensar por bases imponibles Negativas</i>	4.375	
(6301) <i>Impuesto diferido</i>		4.375

Por la contabilización del punto 2. Amortización

$$(3.000 - 1800) \times 25\% = 300$$

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(4740) <i>Activos por diferencias temporarias Deducibles</i>	300	
(6301) <i>Impuesto diferido</i>		300

Por la contabilización del punto 3. Gastos de reestructuración

$$2.500 \times 25\% = 625$$

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(4740) <i>Activos por diferencias temporarias Deducibles</i>	625	
(6301) <i>Impuesto diferido</i>		625

Por la contabilización del punto 4. Provisiones

$$500 \times 25\% = 125$$

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(4740) <i>Activos por diferencias temporarias Deducibles</i>	125	
(6301) <i>Impuesto diferido</i>		125

Por la contabilización del punto 6. Insolvencia

$$1.600 \times 25\% = 400$$

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(4740) <i>Activos por diferencias temporarias Deducibles</i>	400	
(6301) <i>Impuesto diferido</i>		400

Por la contabilización del punto 7. Reversión del crédito fiscal

$$17.500 \times 25\% = 4.375$$

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(6301) <i>Impuesto diferido</i>	4.375	
(4745) <i>Créditos a compensar por bases imponibles Negativas</i>		4.375

Por la contabilización del punto 8. Deducciones pendientes de aplicar

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(4742) <i>Derechos por deducciones pendientes de Aplicar</i>	500	
(6301) <i>Impuesto diferido</i>		500

Por la contabilización del resultado contable después de impuestos.

Se saldan las cuentas y regularizan contra la 129 *resultado del ejercicio*

<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
(6301) <i>Impuesto diferido</i>	1.950	
(6300) <i>Impuesto corriente</i>		487,50
(129) <i>Resultado del ejercicio</i>		1.462,50

### 11.3 Errores, cambios de estimaciones contables y hechos posteriores al cierre.

Según el PGC en su norma de valoración número 22 nos dice: “Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información”

“El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de

reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo, se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable”

Por tanto, los cambios de criterio se realizarán de forma retroactiva, lo que implica un cargo o un abono en la cuenta de Reservas. Esta información se realizará en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

#### 11.3.1. Errores.

Los errores de ejercicios anteriores son las omisiones o inexactitudes en los estados financieros resultante de un error al usar información fiable en los estados financieros ya formulados para dichos ejercicios.

Estos errores pueden ser de tipo aritmético, en la aplicación de políticas contables, fraudes o la mala interpretación de determinados hechos.

La subsanación de estos errores se realizará al igual que los cambios de criterio de forma retroactiva.

#### 11.3.2. Cambios en estimaciones contables.

Los que son como consecuencia de nuevas experiencias, nuevos conocimientos o una mayor experiencia no se consideran como cambios en criterios contables.

En este caso se aplicará de forma prospectiva, que significa que se aplicará dicho criterio desde el momento en que se produce el cambio.

El registro se realizará en la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio o si procede en el patrimonio neto.

Se debe informar en la memoria de los cambios realizados.

#### 11.3.3. Hechos posteriores al cierre.

Son aquellos eventos ya sean favorables o no, que se han producido entre la fecha de balance y la fecha de autorización de los estados financieros.

La información correspondiente se debe realizar en el punto 22 de la memoria.

Los hay de dos tipos:

- Existentes a fecha de balance
- No existentes en la fecha de balance

##### 11.3.3.1 Existentes a la fecha de cierre.

En este caso, estos hechos se deben tener en cuenta para la formulación de las cuentas anuales, o para si se diera el caso para su reformulación. Se deberá hacer un ajuste en las cuentas anuales, o bien informar en la memoria o ambos.

Estos hechos posteriores al cierre pueden ser los siguientes:

- La resolución de un litigio posterior a la fecha del balance que pueda provocar en un ajuste en la provisión que se haya dotado o bien reconocer una nueva provisión.
- La recepción de información después de la fecha del balance que incique un deterioro de valor de un activo
- La determinación del importe de la participación en las ganancias netas o pagos por incentivos si en la fecha de balance a asumido dicha obligación
- Descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros no son correctos

#### 11.3.3.1 No existentes a la fecha de cierre.

En este caso se deberá incluir en la memoria información del hecho posterior si éste puede confundir la correcta interpretación de los estados financieros.

En todo caso se deberá informar si afecta a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

#### **Fuentes bibliográficas:**

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28)

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-19884> PGC redacción 2021. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2021/01/12/1>

Rivero Romero, José, Contabilidad financiera (2021), Editorial: Edisofer.