

CONTABILIDAD DE LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS POR CARGOS Y ABONOS A RESERVAS.

El PGC mantiene el criterio de que en la Cuenta de Resultados de cada ejercicio sólo se imputen los gastos y los ingresos que se hayan devengado en el mismo, así que cuando haya que registrar alguno devengado en años anteriores se cargarán o abonarán en una cuenta de reservas, partida en la que figurarían de haberse registrado en el ejercicio correcto.

Supuesto práctico:

La empresa "ENRIQUE MONTAÑÉS, S L" ha obtenido un beneficio antes de impuestos de 135.000,00 €, las operaciones con trascendencia a la hora de liquidar el 1. Sociedades son las siguientes:

1. Ha llevado a cabo una ampliación de capital que ha supuesto unos gastos de 1.500,00 €.
2. Ha sido objeto de una inspección tributaria del IVA que ha finalizado este año, del acta se ha derivado una cuota de 93.600,00 €, unos intereses de demora de 3.600,00 € (el 75% corresponde al año anterior y el 25% a éste), la conducta de la sociedad no se considera constitutiva de infracción, así que no le ha sido impuesta sanción.
3. La sociedad ha revisado sus criterios de valoración y ha detectado que cometió un error contable en el cálculo de la amortización de un inmovilizado que le ha llevado a amortizar en los años anteriores 25.000,00 € menos de lo que corresponde en función de la vida útil del activo. Mientras que otro activo se ha amortizado en exceso por importe de 15.000,00.
4. La sociedad tiene contratado un plan de pensiones de prestación definida, al final de año, una vez pagada la cuota estipulada, y realizar el cálculo actuarial correspondiente, resulta la siguiente información:
 - El valor total de las retribuciones comprometidas es de 1.200.000,00 €.
 - El valor razonable del fondo donde se hallan materializadas asciende a 1.100.000,00 €.
5. El importe de las retenciones y pagos a cuenta asciende a 10.000,00 €, y las deducciones generadas son de 5.000,00 €.
6. El tipo de gravamen es del 30%.

SOLUCIÓN AL SUPUESTO:

1.- Por los gastos de ampliación de capital:

La NRV 9ª establece que los gastos ocasionados por las transacciones y operaciones con instrumentos de patrimonio propio deben registrarse directamente contra el patrimonio neto como menores reservas.

De acuerdo con el artículo 11.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades estos gastos son deducibles, aunque se hayan registrado en una cuenta de reservas.

En la cuenta de reservas hemos anotado el importe total de los gastos de la ampliación, pero al ser fiscalmente deducibles el 30% de los mismos no es coste para la sociedad, así que debemos corregirlo incrementando las reservas por la parte de los mismos que no soporta la sociedad ($1.500,00 \text{ €} * 0,30 = 450,00$).

Corrección en la cuenta de reservas por el efecto fiscal.			
Código	Descripción	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	450,00	
113	Reservas voluntarias		450,00

4.- Inspección del IVA:

De acuerdo con lo dispuesto en la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016, que establece los criterios para la contabilización del impuesto sobre beneficios, los intereses correspondientes al ejercicio anterior se deben registrar en una cuenta de reservas.

//			
Inspección del IVA			
Código	Descripción	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias ($3.600,00 * 0,75$)	2.700,00	
634	Ajustes negativos en la imposición indirecta	90.000,00	
662	Intereses de deudas ($3.600,00 * 0,25$)	900,00	
4750	Hda. Pbca. acreedora por IVA		93.600,00

En cuanto a la deducibilidad de los intereses de demora la Consulta Vinculante V0603-16, de 15 de febrero de 2016 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas establece:

“Por tanto, teniendo en cuenta que los intereses de demora tienen la calificación de gastos financieros y el artículo 15 de la LIS no establece especificidad alguna respecto de los mismos, deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles.”

Como los del año anterior se imputaron a una cuenta de reservas debemos proceder como en el punto anterior corrigiendo el efecto impositivo de su deducibilidad ($2.700,00 * 0,30 = 810,00$).

Efecto fiscal de la deducibilidad de los intereses correspondientes a años anteriores			
Código	Descripción	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	810,00	
113	Reservas voluntarias		810,00

3.- Error en el cálculo de las amortizaciones

3.1.- Defecto de amortización en años anteriores:

Haber registrado en los años anteriores la amortización por un importe inferior al que correspondía supuso un mayor resultado, lo que implica que las reservas que figuran en el balance presenten mayor saldo, para corregirlo debemos realizar un cargo en dicha cuenta.

Regularización de los gastos por amortización de ejercicios anteriores			
Código	Descripción	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	25.000,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		25.000,00

Al igual que dijimos en los puntos anteriores el cargo a reservas debe netearse por el efecto impositivo, al ser fiscalmente deducible.

Efecto fiscal de la deducibilidad de los gastos de amortización imputados a reservas			
Código	Descripción	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	7.500,00	
113	Reservas voluntarias		7.500,00

3.2.- Exceso de amortizaciones en los años anteriores:

En este caso se han registrado más gastos de los debidos, así que el efecto sobre las reservas es inverso al punto anterior, el asiento que regulariza la situación es el siguiente:

Regularización del exceso de gastos por amortización de ejercicios anteriores			
Código	Descripción	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	15.000,00	
113	Reservas voluntarias		15.000,00

El artículo 11.3. 2º de la ley del impuesto sobre sociedades dice:

“2.º Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen.

No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable.”

De acuerdo con lo que dice este 2º párrafo del artículo 11.3. 2º no incluiremos en la base imponible del impuesto el abono a reservas, luego nos surge una diferencia temporaria imponible ya que contablemente el activo ha aumentado su valor por el exceso de la amortización corregido, mientras que fiscalmente no ha variado. Eso sí, cuando en los ejercicios siguientes volvamos a incluir en la cuenta de resultados el exceso corregido no será deducible, revirtiendo la diferencia temporaria y como consecuencia de ello el “Pasivo por diferencias temporarias imponibles” que debemos registrar.

Registro del pasivo por diferencias temporarias imponibles			
Código	Descripción	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	4.500,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		4.500,00

4.- Diferencias en los planes de pensiones de prestación definida.

Por diferencia entre el valor razonable de las retribuciones comprometidas y el del fondo:

Diferencia entre el valor razonable de las retribuciones comprometidas y el del fondo			
Código	Descripción	Debe	Haber
850	Pérdidas actuariales	100.000,00	
140	Provisión por retribución a largo plazo al personal		100.000,00

Estos gastos serán deducibles en el momento de su pago, lo que supone la aparición de un “Activo por diferencias temporarias deducibles” (4740)

Registro del activo por diferencias temporarias deducibles			
Código	Descripción	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	30.000,00	
8301	Impuesto diferido		30.000,00

Regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9			
Código	Descripción	Debe	Haber
115	Reservas por pérdidas y ganancias actuariales	70.000,00	
8301	Impuesto diferido	30.000,00	
850	Pérdidas actuariales		100.000,00

5.- Liquidación del impuesto:

Concepto		Importe
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS:		135.000,00
DIFERENCIAS PERMANENTES:		-29.200,00
Gastos de ampliación de capital	-1.500,00	
Intereses del ejercicio anterior:	-2.700,00	
Cargo a reservas	-25.000,00	
Abono a reservas		
DIFERENCIAS TEMPORARIAS:		0,00
COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES:		0,00
BASE IMPONIBLE:		105.800,00
Tipo de gravamen:		0,30
CUOTA ÍNTEGRA:		31.740,00
Deducciones y bonificaciones:		-5.000,00
CUOTA LÍQUIDA:		26.740,00
Retenciones y pagos a cuenta:		-10.000,00
CUOTA DIFERENCIAL:		16.740,00

6.- Por la contabilización del gasto por impuesto corriente:

Contabilización del gasto por impuesto corriente			
Código	Descripción	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	26.740,00	
473	Retenciones y pagos a cuenta		10.000,00
4752	Hda. Pbca. acreedora por impuesto sobre sociedades		16.740,00

7.- Por la determinación del resultado del ejercicio:

<u>Concepto</u>		<u>Importe</u>
Resultado antes de impuestos:		135.000,00
Gasto por impuesto: (630)		-35.500,00
Gasto por impuesto corriente: (6300)	-26.740,00	
Gasto por impuesto diferido: (6301)	-8.760,00	
Resultado del ejercicio: (129)		99.500,00

8.- Información a incluir en la memoria sobre la conciliación entre el Resultado Neto de Ingresos y Gastos y la Base Imponible del Impuesto:

	<u>PÉRDIDAS Y GANANCIAS</u>			<u>PATRIMONIO NETO</u>	
	<u>Aumentos</u>	<u>Disminuciones</u>		<u>Aumentos</u>	<u>Disminuciones</u>
Saldo Ingresos-Gastos ejercicio	99.500,00		99.500,00		-100.000,00 -100.000,00
	35.500,00		35.500,00	30.000,00	30.000,00
Impuesto sobre sociedades					
Diferencias permanentes		-29.200,00	-29.200,00		
Diferencias temporarias			0,00		70.000,00
En origen:				70.000,00	
En reversión:					
Bases Imponibles negativas compensadas:					
Base imponible del impuesto:			105.800,00		