

DIFERENCIAS TEMPORARIAS OCASIONADAS POR LA PERIODIFICACIÓN CONTABLE DE DETERMINADAS DEDUCCIONES DE LA CUOTA.

Entre las deducciones de la cuota contempladas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades se incluyen algunas generadas por inversiones en activos no corrientes siempre que estos se empleen en actividades susceptibles de generar el derecho a la deducción. Tanto la NRV 13ª "Impuesto sobre Beneficios", como la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016, contemplan la posibilidad de periodificar contablemente estas deducciones a medida que se amortice el activo que ocasionó el derecho a disfrutarlas. Esta periodificación no es obligatoria, si no que queda a discreción de la empresa el darle uno u otro tratamiento contable.

SUPUESTO PRÁCTICO:

La Sociedad "JUCAR, S A" ha obtenido un resultado antes de impuestos de 125.000,00 €, de cara a una correcta contabilización y cálculo de la cuota del Impuesto sobre sociedades se incorpora la siguiente información:

1. La sociedad ha originado el derecho a practicar una deducción en la cuota del Impuesto de 12.000,00 € por una inversión en un inmovilizado destinado a actividades de I + D + I, se aplica dicha deducción en el ejercicio por el importe máximo permitido (hasta el 25% de la cuota), pero desde el punto de vista contable va a proceder a periodificarla; la vida útil del inmovilizado que se adquirió el 30 de junio es de cinco años.
2. Asimismo, tiene pendiente de aplicarse de hace tres años deducciones por actividades de "I + D + I" 60.000,00 €. Tiene decidido solicitar el abono anticipado de las deducciones que no se pueda practicar de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley del Impuesto de Sociedades.
3. Las retenciones y pagos a cuenta ascienden a 15.000,00 €.
4. El tipo de gravamen es del 30%.

Calcular la cuota a pagar o devolver por el Impuesto sobre Sociedades, así como realizar los asientos que correspondan.

SOLUCIÓN AL SUPUESTO:

1.- Deducción generada en el ejercicio que se ha aplicado en la autoliquidación del impuesto:

Se establece un límite del 25% de la cuota, por eso se han deducido 8.475,00 € de los 12.000,00 € que se han generado, luego debemos contabilizar los "Derechos por

deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar" (12.000,00 - 8.475,00 = 3.525,00).

31/12/			
Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar			
Código	Descripción	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones pendientes de aplicar	3.525,00	
6301	Impuesto diferido		3.525,00

Tal y como nos dice el enunciado la sociedad va a imputar a "P y G" contablemente las deducciones a medida que va amortizando el activo que las ha generado, debiendo registrar la diferente imputación contable/fiscal como un ingreso imputado directamente a Patrimonio Neto.

Concepto	Importe
Deducción generada en el ejercicio:	12.000,00
Nº de años de periodificación:	5 años
Importe anual a imputar en contabilidad:	2.400,00
Importe a imputar este año en contabilidad:	1.200,00
Importe efectivamente aplicado:	8.475,00
Diferencia:	7.275,00

31/12/			
Por el diferimiento en la imputación contable de las deducciones generadas por el activo			
Código	Descripción	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	7.275,00	
835	Ingresos fiscales por deducciones		7.275,00

31/12/			
Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9			
Código	Descripción	Debe	Haber
835	Ingresos fiscales por deducciones	7.275,00	
1371	Ingresos fiscales por deducciones a distribuir en varios ejercicios		7.275,00

En los próximos ejercicios, una vez aplicada, en su totalidad, la deducción y quede pendiente de imputar parte de ella contablemente haremos los siguientes asientos.

31/12/			
Por el reconocimiento en la contabilidad del efecto de la deducción			
Código	Descripción	Debe	Haber
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones	2.400,00	
6301	Impuesto diferido		2.400,00

31/12/			
Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9			
Código	Descripción	Debe	Haber
1371	Ingresos fiscales por deducciones a distribuir en varios ejercicios	2.400,00	
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones		2.400,00

2.- Deducciones generadas hace tres años:

Tal y como nos dice el artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades tanto la aplicación de estas deducciones en la cuota sin límite como la solicitud de la devolución anticipada de las mismas conlleva un descuento del 20% en el importe aplicado como deducción o por el que se solicite una devolución anticipada.

Concepto	Importe
Cuota íntegra del impuesto:	33.900,00
Deducciones obtenidas en el ejercicio:	-8.475,00
Cuota íntegra restante:	25.425,00
Deducción sin límite de años anteriores:	-25.425,00
Crédito contable por aplicación del descuento: (*)	-31.781,25

(*) Como hemos dicho la aplicación de las deducciones sin límite implica perder un 20% del crédito, lo que significa que si vamos a descontar deducciones por un importe de 25.425,00 nos revierten los "Derechos sobre deducciones pendientes de aplicar" (4742) por valor de 31.781,25 ($31.781,25 * 0,80 = 25.425,00$)

31/12/			
Por la aplicación sin límite de la deducción de años anteriores			
Código	Descripción	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	31.781,25	
4742	Derechos sobre deducciones pendientes de aplicar		31.781,25

En cuanto al tratamiento que recibe el saldo de las deducciones cuya devolución solicitamos anticipadamente por insuficiencia de cuota reciben el mismo tratamiento de las que hemos aplicado sin límite de cuota.

Concepto	Importe
Importe de la devolución anticipada:	22.575,00
Crédito contable por aplicación del descuento:	28.218,75

31/12/			
Por la solicitud de la devolución anticipada solicitada			
Código	Descripción	Debe	Haber
4709	Hda. Pbca. deudora por devolución de impuestos	22.575,00	
6301	Impuesto diferido	5.643,75	
4742	Derechos sobre deducciones pendientes de aplicar		28.218,75

3.- Liquidación del Impuesto:

Concepto	Importe
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS:	113.000,00
DIFERENCIAS PERMANENTES:	0,00
DIFERENCIAS TEMPORARIAS:	0,00
COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES:	0,00
BASE IMPONIBLE:	113.000,00
Tipo de gravamen:	0,30
CUOTA ÍNTEGRA:	33.900,00
Deducciones y bonificaciones:	-8.475,00
Deducciones artículo 39.2:	-25.425,00
CUOTA LÍQUIDA:	0,00
Retenciones y pagos a cuenta:	-15.000,00
CUOTA DIFERENCIAL:	-15.000,00

31/12/			
Devolución de las retenciones y pagos a cuenta			
Código	Descripción	Debe	Haber
4709	Hda. Pbca. deudora por devolución de impuestos	15.000,00	
473	Hda. Pbca. Retenciones y pagos a cuenta		15.000,00

4.- Determinación del resultado del ejercicio:

Concepto	Importe
Resultado antes de impuestos:	125.000,00
Gasto por impuesto: (630)	-38.775,00
Gasto por impuesto corriente: (6300)	
Gasto por impuesto diferido: (6301)	-38.775,00
Resultado del ejercicio: (129)	86.225,00

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

	PÉRDIDAS Y GANANCIAS		PATRIMONIO NETO		
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	
Saldo Ingresos-Gastos ejercicio	86.225,00		86.225,00	4.875,00	4.875,00
Impuesto sobre sociedades	38.775,00		38.775,00		0,00
Diferencias permanentes			0,00		0,00
Diferencias temporarias			0,00	-4.875,00	-4.875,00
En origen:					
En reversión:					
Bases Imponibles negativas compensadas:					
Base imponible del impuesto:			125.000,00		