

# **G**uía Práctica para el Cierre del Ejercicio

## *17.1 Comprobar que la contabilidad está cuadrada*

Antes de iniciar el proceso del cierre del ejercicio es necesario comprobar que la contabilidad está cuadrada.

Para ello se debe realizar un balance de comprobación de sumas y saldos a fecha de cierre del ejercicio contable, generalmente 31 de Diciembre, donde podrá comprobar si está cuadrada o no la contabilidad.

Existen programas de gestión que no permiten asientos descuadrados y otros que sí. En cualquier caso hay que hacer esta comprobación y subsanar posibles errores, ya que también pueden existir problemas técnicos en nuestro ordenador que causen descuadras.

## *17.2 Revisar las fichas del libro mayor una a una*

- Detectar si falta algo de contabilizar
- Detectar y corregir errores
- Comprobar para declaración de más de 3005.06 € (antigua declaración de + de 500.000 Ptas.)
- Reclasificación de los saldos de las cuentas en función del vencimiento

Es necesario revisar las fichas del libro mayor una a una a fin de detectar algún fallo en la contabilidad, como por ejemplo haber olvidado crear la cuenta de amortización de un determinado inmovilizado, tener contabilizados apuntes en

cuentas que no les correspondan, algo que falte de contabilizar, algún importe incorrecto, algún saldo que no coincide, etc.

También debemos reclasificar los importes de las cuentas que están a largo plazo y pasarlos a corto. El importe que se debe pasar del largo al corto plazo es aquel cuyo vencimiento se produzca en el año que vamos a iniciar.

Los subgrupos que tienen cuentas que quizás necesitemos reclasificar son los siguientes:

- 15 Empréstitos y otras emisiones análogas.
- 16 Deudas a largo plazo con empresas del grupo y asociadas.
- 17 Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos.
- 18 Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo.
- 24 Inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas.
- 25 Otras inversiones financieras permanentes.
- 26 Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo.
- 29 Provisiones de inmovilizado.

A continuación se presenta una relación de cuentas que debe revisar. No se han contado las que se llevan con empresas del grupo o empresas asociadas por ser más infrecuentes. Si usted las usa proceda también a su revisión.

Las cuentas que necesitan una atención especial, por ser de uso más común, serán las usadas de entre las siguientes:

### *17.2.1 Cuentas con Clientes y Deudores varios:*

- 430 Clientes
- 431 Clientes, efectos comerciales a cobrar
- 435 Clientes de dudoso cobro
- 436 Envases y embalajes a devolver por clientes
- 437 Anticipos de clientes
- 440 Deudores
- 441 Deudores, efectos comerciales a cobrar
- 445 Deudores de dudoso cobro
- 449 Deudores por operaciones en común

Comprobar que los cobros realizados se corresponden con las facturas contabilizadas. De esta forma podemos ver si falta alguna factura por emitir o si queda algún cobro por realizar.

Es importante enviar cartas a los clientes para comprobar si coincidimos en los apuntes contables (no es necesario con los clientes muy pequeños), así podremos tener la seguridad de que están bien.

Es necesario tener también precaución, con respecto al IVA, si hemos recibido algún anticipo de clientes o entregas a cuenta: Recuerde que los anticipos y entregas a cuenta de clientes devengan IVA

### *17.2.2 Cuentas con Proveedores y Acreedores varios:*

- 173 Proveedores de inmovilizado a largo plazo
- 523 Proveedores de inmovilizado a corto plazo
- 174 Efectos a pagar a largo plazo
- 524 Efectos a pagar a corto plazo
- 400 Proveedores
- 401 Proveedores, efectos comerciales a pagar
- 406 Envases y embalajes a devolver a proveedores
- 407 Anticipos a proveedores
- 410 Acreedores por prestación de servicios
- 411 Acreedores, efectos comerciales a pagar
- 419 Acreedores por operaciones en común

Comprobar que los pagos realizados se corresponden con las facturas contabilizadas. De esta forma, podemos ver si nos falta alguna factura por recibir o si queda algún pago por realizar.

Es importante enviar cartas a los proveedores para comprobar si coincidimos en los apuntes contables (no es necesario con los proveedores muy pequeños), de este modo podremos tener la seguridad de que están bien.

No olvide transformar de largo a corto plazo la parte que corresponda de las cuentas 173 y 174, según su vencimiento.

Norma 12 del P.G.C. Clientes, proveedores, deudores y acreedores de tráfico: Figurarán en el balance por su valor nominal. Los intereses incorporados al nominal de los créditos y débitos por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año deberán registrarse en el balance como "Ingresos a distribuir en varios ejercicios" o "Gastos a distribuir en varios ejercicios", respectivamente, imputándose anualmente a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

Deberán realizarse las correcciones de valor que procedan, dotándose, en su caso, las correspondientes provisiones en función del riesgo que presenten las posibles insolvencias con respecto al cobro de los activos de que se trate.

### *17.2.3 Cuentas con el Personal:*

- 460 Anticipos de remuneraciones
- 465 Remuneraciones pendientes pago
- 640 Sueldos y Salarios,
- 641 Indemnizaciones,
- 642 Seguridad social a cargo de la empresa,
- 643 Aportaciones a planes complementarios de pensiones
- 649 Otros gastos sociales.

Normalmente la cuenta 465 debe quedar con un saldo igual al importe pendiente de pagar correspondiente a las nóminas del mes en que se cierra la contabilidad, si es que no se han pagado.

Debemos comprobar también las cuentas relacionadas con los gastos de personal:

Como mínimo debemos ver que, al menos, las cuentas 640 y 642 tienen las nóminas de todos los meses y extras correctamente contabilizados.

También, si pagamos autónomos debemos ver que hay doce pagos contabilizados y por tanto que no falta ningún mes. Si hay más de un autónomo el mismo cálculo. El saldo que debe quedar en la cuenta 476 (Organismos de la Seguridad Social, acreedores) es el correspondiente al importe del TC del último mes (a no ser que tengamos algún otro TC retrasado pendiente de pagar). Compruebe también que tiene todos los TCS contabilizados.

### *17.2.4 Cuentas de IVA:*

- 472 Hacienda Pública, IVA soportado
- 477 Hacienda Pública, IVA repercutido
- 4700 Hacienda Pública, deudor por IVA
- 4750 Hacienda Pública, acreedor por IVA

Nota.- Debemos hacer cada trimestre los asientos de regularización del IVA. Al final del ejercicio las cuentas de IVA soportado (472), e IVA repercutido (477) deben quedar con saldo cero. Si en el último trimestre queda IVA a nuestro favor quedará reflejado en la cuenta 4700 y si el saldo es a favor de la Hacienda Pública en la cuenta 4750.

Recuerde que si le han concedido alguna subvención, debe regularizar el IVA soportado que no es deducible. Si al cierre no ha cobrado la subvención, tendrá saldo en la cuenta (4708) Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas.

Así mismo, debe comprobar que los importes de las cuentas de IVA soportado y repercutido del libro mayor coinciden plenamente con los importes de los libros de IVA soportado y repercutido.

### *17.2.5 Cuentas de Retenciones:*

473 Retenciones y pagos a cuenta

4751 Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas.

Las retenciones de trabajadores y profesionales a cuenta del IRPF se regularizan trimestralmente con la cuenta (4751) Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas. Al cierre del ejercicio quedará el saldo de las retenciones a ingresar correspondientes el cuarto trimestre del año.

Las cantidades retenidas a la empresa y pagos realizados por la misma a cuenta de impuestos se contabilizan en la cuenta (473) Retenciones y pagos a cuenta. Al final del ejercicio esta cuenta debe quedar con saldo cero porque se regulariza en el asiento del Impuesto de Sociedades.

### *17.2.6 Cuentas de Tesorería y otras Deudas y Créditos:*

170 Deudas a largo plazo con entidades de crédito

171 Deudas a largo plazo

172 Deudas a largo plazo transformables en subvenciones

252 Créditos a largo plazo

253 Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado

254 Créditos a largo plazo al personal

257 Intereses a largo plazo de créditos

520 Deudas a corto plazo con entidades de crédito

521 Deudas a corto plazo

526 Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito

527 Intereses a corto plazo de deudas

542 Créditos a corto plazo

543 Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado

544 Créditos a corto plazo al personal

547 Intereses a corto plazo de créditos

No olvide transformar las cuentas de deudas y créditos a largo plazo, en corto plazo, según su vencimiento.

570 Caja

572 Bancos e instituciones de crédito c/c a la vista

574 Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro

Nota: con respecto a caja, además de comprobar su saldo, no olvide comprobar que no tiene ningún saldo negativo a lo largo del ejercicio.

Con respecto a los bancos solicite extractos a fecha de cierre y compruebe los saldos de sus cuentas corrientes, depósitos, préstamos, pólizas de crédito, acciones, etc. Estas comprobaciones suelen ser muy fáciles de realizar y pueden evitarle algún error. Por último, realice los ajustes que estime convenientes.

### *17.2.7 Fianzas y Depósitos Recibidos y Constituidos a Corto y Largo Plazo:*

180 Fianzas recibidas a largo plazo

185 Depósitos recibidos a largo plazo

260 Fianzas constituidas a largo plazo

265 Depósitos constituidos a largo plazo

560 Fianzas recibidas a corto plazo

561 Depósitos recibidos a corto plazo

565 Fianzas constituidas a corto plazo

566 Depósitos constituidos a corto plazo

No olvide transformar las cuentas de fianzas y depósitos a largo plazo, en corto plazo, según su vencimiento.

### *17.2.8 Otras Cuentas*

550 Titular de la explotación

553 Cuenta corriente con socios y administradores

555 Partidas pendientes de aplicación

Estas tres cuentas deben ser revisadas con cuidado pues en muchas sociedades se suelen mezclar bastante las cuentas del titular y los administradores con las de la sociedad. La cuenta 555 si es posible debe quedar con saldo cero.

## 17.3 Ajustes. Cuentas que modifican el resultado contable

Antes de calcular el beneficio contable hay que ajustar las cuentas que pueden modificar el resultado del mismo.

El resultado de una empresa son los ingresos menos los gastos (grupos 6 y 7). Ahora bien, antes de calcular el resultado es necesario realizar una serie de ajustes para obtener el verdadero resultado del mismo. Las cuentas que hay que tener presentes son las siguientes:

### 17.3.1 Existencias

Al cierre del ejercicio hay que hacer un inventario físico (recuento) de las existencias que tenemos y realizar el correspondiente asiento de variación de existencias, el cual originará una pérdida o un beneficio. En este ajuste se verán afectados los subgrupos de existencias: 30, 31, 32, 33, 34, 35 y 36. También intervendrán las cuentas de variación de existencias 610, 611, 612, 710, 711, 712 y 713.

Recuerde que el juego contable de las variaciones de existencias es el siguiente:

Variación de existencias	a	Existencias iniciales
Existencias finales	a	Variación de existencias

Las cuentas se emparejan del modo siguiente:

Subgrupo Existencias	Se hace asiento de variación contra cuenta
30 Existencias comerciales	610 Variación Ex. comerciales
31 Existencias materias primas	611 Variación Ex. materias primas
32 Existencias otros aprovisionamientos	612 Variación Ex. otros aprovisionamientos
33 Existencias productos en curso	710 Variación Ex. productos en curso
34 Existencias productos semiterminados	711 Variación Ex. productos semiterminados
35 Existencias productos terminados	712 Variación Ex. productos terminados
36 Existencias subproductos y residuos	713 Variación Ex. subproductos y residuos

Ejemplo: Existencias iniciales de mercaderías (Cta. 300) 1000 Euros. Existencias finales de mercaderías (Cta. 300) 3000 Euros. El asiento contable es el siguiente:

1.000	(610) Variación de existencias de mercaderías	a	(300) Existencias de mercaderías	1.000
3.000	(300) Existencias de mercaderías	a	(610) Variación de existencias de mercaderías	3.000

### 17.3.2 Inmovilizado

#### – Trabajos realizados por la empresa para su propio inmovilizado.

Al cierre del ejercicio deberemos activar los gastos que nos haya ocasionado la producción de inmovilizado y que, durante el año, hemos contabilizado en cuentas del Grupo 6, Compras y Gastos.

El asiento que debemos hacer será el siguiente:

(2) Inmovilizado	a	(73) Trabajos realizados para la empresa
------------------	---	--

Si el inmovilizado no se hubiera terminado al final del ejercicio, el asiento contable sería el siguiente:

(23) Inmovilizaciones materiales en curso	a a	(73) Trabajos realizados para la empresa
---	--------	--

#### – Gastos de investigación y desarrollo.

Los gastos en I+D que se realicen durante el ejercicio, podrán activarse como inmovilizado inmaterial a fecha de cierre, cuando cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- Los proyectos deben estar específicamente individualizados y sus costes claramente diferenciados.
- Deben existir motivos fundamentados de éxito técnico.
- La rentabilidad económico - comercial del proyecto debe estar razonablemente asegurada.
- La financiación de los distintos proyectos de I+D ha de asegurarse para completar la realización de los mismos.

Por su activación, el asiento contable será el siguiente:

(210) Gastos de Investigación y Desarrollo	a	(731) Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial
--	---	---

En caso de que los gastos en I+D no sean activados, se considerarán gastos del ejercicio.

### 17.3.3 Provisiones

Determinados elementos patrimoniales de la empresa, saldos de clientes, etc. han podido perder valor, con respecto al inicio. Esta pérdida debe ser de carácter reversible, es decir, que sean probables o ciertas pero indeterminadas en cuanto al tiempo o la cantidad, por ejemplo: unas acciones que han bajado en bolsa, un cliente que tengamos dudas sobre si nos va a pagar, etc.

El hecho de contabilizar las provisiones se debe a la aplicación del principio de prudencia del P.G.C.E. que dice:

**Principio de prudencia.** Únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles.

En consecuencia, al realizar dicho cierre se tendrán presentes todos los riesgos y pérdidas previsibles, cualquiera que sea su origen. Cuando tales riesgos y pérdidas fuesen conocidos entre la fecha de cierre del ejercicio y aquella en que se establecen las cuentas anuales, sin perjuicio de su reflejo en el balance y cuenta de pérdidas y ganancias, deberá facilitarse cumplida información de todos ellos en la memoria.

Igualmente se tendrán presentes toda clase de depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio fuese positivo como negativo.

Si se dan estas circunstancias es necesario dotar las correspondientes provisiones utilizando los subgrupos:

- 14 Provisiones para riesgos y gastos
- 29 Provisiones de inmovilizado
- 39 Provisiones por depreciación de existencias
- 49 Provisiones por operaciones de tráfico
- 59 Provisiones financieras

Dentro de cada subgrupo, evidentemente, se llevarán a sus cuentas correspondientes.

**14 Provisiones para riesgos y gastos:** Las que tienen por objeto cubrir gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, pérdidas o deudas que estén claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que en la fecha de cierre del ejercicio, sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirán.

**29 Provisiones de inmovilizado:** Recoge las correcciones de valor transitorias motivadas por pérdidas reversibles (no definitivas) del inmovilizado, que obedecen a que su precio en el mercado en un determinado momento es inferior a su valor contable, o ha aumentado el riesgo de insolvencia con respecto al cobro de créditos concedidos por la empresa.

**39 Provisiones por depreciación de existencias:** Expresión contable de pérdidas reversibles (no definitivas) que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre del ejercicio.

**49 Provisiones por operaciones de tráfico:** Coberturas de posibles situaciones de insolvencias de clientes y de otros deudores, así como otros gastos que por conceptos relacionados con las ventas realizadas pueden producirse, como por ejemplo, devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones, etc.

**59 Provisiones financieras:** Recoge las correcciones de valor, motivadas por pérdidas reversibles (no definitivas) de las inversiones de la empresa materializadas en participaciones en el capital de otras empresas, otros títulos, créditos concedidos y depósitos y fianzas, todo ello con un plazo de vencimiento no superior a un año.

### *17.3.4 Ajustes por periodificación*

La periodificación contable es el proceso a través del cual procederemos a ajustar los ingresos y los gastos al ejercicio económico que realmente les corresponda, aplicando el principio de devengo, con independencia de cuando se hayan cobrado o pagado.

Un ejemplo de gasto anticipado podemos verlo en una prima de seguros que hayamos contratado y pagado en Noviembre por un importe de 120.000 € y que cubra un periodo de 12 meses (suponemos que nuestro ejercicio económico es el año natural). Está claro que la imputación como gasto al ejercicio en que se contrata debe ser como máximo de 2 meses (Noviembre y Diciembre) no de 12. Lo mismo puede ocurrir con otro tipo de gastos como alquileres que pagamos por adelantado, etc.

Un ejemplo de ingreso anticipado puede ser si le facturamos y cobramos a un cliente el 30 de Junio el servicio de asesoría correspondiente a los próximos 12 meses. Aquí está claro que el ingreso que verdaderamente debemos imputar al ejercicio económico es la mitad de la factura (6 meses).

Lo mismo podemos decir de los intereses pagados por anticipado y de los intereses cobrados por anticipado

Para obtener la máxima perfección en el cálculo de los resultados es necesario ajustar el devengo de los gastos e ingresos a su ejercicio correspondiente, para ello utilizamos las cuentas siguientes:

- 480 Gastos Anticipados
- 485 Ingresos anticipados
- 580 Intereses pagados por anticipado
- 585 Intereses cobrados por anticipado

### *17.3.5 Ingresos y gastos a distribuir en varios ejercicios*

También es frecuente recibir ingresos que se pueden imputar a la cuenta de resultados a lo largo de los años y lo mismo puede ocurrir con algunos gastos. La periodificación de gastos e ingresos se contabiliza en las siguientes cuentas:

#### **Ingresos a distribuir en varios ejercicios**

- 130 Subvenciones oficiales de capital
- 131 Subvenciones de capital
- 135 Ingresos por intereses diferidos
- 136 Diferencias positivas en moneda extranjera
- 137 Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios
- 138 Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios.

Las subvenciones de explotación se imputarán íntegramente al resultado del ejercicio en el momento de la concesión (no del cobro).

Por la concesión de la subvención:

(4708) Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas	a	(740) Subvenciones oficiales de explotación
---	---	---

En el momento del cobro de la subvención:

(57) Tesorería	a	(4708) Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas
----------------	---	---

En el caso de haber recibido subvenciones de capital, no reintegrables, se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el periodo por los activos financiados con dichas subvenciones.

Por la concesión de la subvención: (4708) a (130) o (131)

Por el cobro de la subvención: (57) a (4708)

Cada año haríamos:

(130) Subvenciones oficiales de capital	a	(775) Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio
---	---	--

O en su caso,

(131) Subvenciones de capital	a	(775) Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio
-------------------------------	---	--

Las subvenciones de carácter no reintegrables en el caso de activos no depreciables se imputarán al resultado como ingreso del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.

Gastos de establecimiento  
200 Gastos de constitución  
201 Gastos de primer establecimiento

## 202 Gastos de ampliación de capital

Recuerde que el juego contable de las amortizaciones, en el caso de los gastos de establecimiento es el siguiente:

(680) Amortización de gastos de establecimiento	a	(200) Gastos de constitución de establecimiento
	a	(201) Gastos de primer establecimiento (202) Gastos de ampliación de capital

Gastos a distribuir en varios ejercicios

270 Gastos de formalización de deudas

271 Gastos por intereses diferidos de valores negociables

272 Gastos por intereses diferidos

### 17.3.6 Amortizaciones

Concepto y significado: Denominaremos amortización al proceso sistemático por el que se transfieren los saldos de las cuentas de Inmovilizado a la cuenta de Resultados durante el periodo de vida útil del Inmovilizado (también debemos recordar que los gastos de establecimiento se suelen imputar en más de un ejercicios económico).

Ejemplo: Compramos una máquina por 10.000 euros. La máquina tiene una duración de 5 años y el valor residual es de 2.000 euros. El importe que debemos amortizar cada año (amortización lineal) es de:

$10.000 - 2.000 = 8.000$  Euros;  $8.000 / 5$  años = 1.600 Euros debemos amortizar cada año.

La empresa debe registrar cada ejercicio un gasto que refleje:

- 1-. La pérdida de valor que experimentan los bienes por su uso o por el mero paso del tiempo.
- 2-. El menor beneficio obtenido por la empresa a consecuencia de la depreciación de estos bienes.

Si la empresa no registrara esta amortización, se producirían dos efectos indeseados: Por un lado se falsearía la imagen del Patrimonio, ya que se recogería el Inmovilizado por un valor mayor que el que realmente tiene, pues lógicamente este valor disminuye con el paso del tiempo y el uso. Por otro lado, se falsearía el beneficio del ejercicio, pues la empresa ignoraría al calcularlo el coste que soporta por el empleo de unos elementos que se están depreciando.

Por ello, la empresa deberá dotar un fondo de amortización que le permita reflejar la pérdida de valor que van a experimentar sus bienes de Inmovilizado durante el tiempo que estén dentro de la estructura productiva de la empresa.

Al amortizar un bien debemos tener en cuenta varias circunstancias. Para ello tenemos que definir varios conceptos:

**Valor residual:** es el precio que se espera que se pueda obtener en la enajenación del bien una vez que termine su vida útil. De este valor habrá que restar los costes en que deba incurrirse para enajenar el bien.

**Valor amortizable:** Es el valor que debe amortizarse. Lo calcularemos restando del valor de adquisición, el valor residual que se espere al final de la vida útil. Equivale a la parte del valor de adquisición del inmovilizado que se consumirá debido al uso que se dé al bien.

**Vida útil:** Es el plazo de tiempo durante el que se espera que el Inmovilizado contribuya a generar ingresos.

Sólo debe amortizarse la parte de inversión correspondiente al valor amortizable. La razón es que, no se debe llevar a gastos la parte de valor del bien, que el empresario espera recuperar en el momento en que finalice la vida útil del bien. Al final de la vida útil debe quedar como saldo contable esta cantidad que se espera recuperar por la venta.

El periodo durante el que se amortice el bien, será siempre la vida útil. La empresa no debe amortizar contablemente los bienes de Inmovilizado en función de leyes fiscales u otros criterios, sino siempre durante el tiempo que estime que el bien va a producir ingresos.

Las cuentas que intervienen son:

- 281 Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial
- 282 Amortización acumulada del inmovilizado material
- 680 Amortización de gastos de establecimiento
- 681 Amortización del inmovilizado inmaterial
- 682 Amortización del inmovilizado material

Recuerde que el juego contable de las amortizaciones es el siguiente:

(680) Amortización de gastos de establecimiento	a	(200) Gastos de constitución
	a	(201) Gastos de primer establecimiento
	a	(202) Gastos de ampliación de capital
(681) Amortización del inmovilizado inmaterial	a	(281) Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial
(682) Amortización del inmovilizado material	a	(282) Amortización acumulada del inmovilizado material

Por descontado que en estas cuentas, como en todas las demás que podamos, debemos usar las cuentas subdivisionarias de las mismas (Cuentas de 4 Dígitos). Es más, lo realmente correcto es que cuando se cree una cuenta de inmovilizado, por ejemplo la 223xxxxxx25 se cree también su cuenta pareja que en este caso sería la 2823 xxxxx25. De este modo, cuando queramos saber cual es el valor neto contable de cualquier inmovilizado o deseemos hacer el asiento de amortización lo tendremos más sencillo.

## 17.4 Calcular el Impuesto de Sociedades

Después de realizadas todas estas operaciones anteriores ya conocemos el resultado contable antes de impuestos, es decir ingresos contables menos gastos contables, calculados según el Plan General de Contabilidad, sin embargo para conocer el resultado fiscal hay que hacer una serie de ajustes que establece el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, para calcular la base imponible de dicho impuesto.

$$\text{BASE IMPONIBLE} = \text{RESULTADO CONTABLE} + / - \text{AJUSTES}$$

A partir de este momento vamos a calcular el gasto por impuesto sobre beneficios (630), que es una cuenta de gastos que se regulariza en la cuenta de Pérdidas y Ganancias (129), resultando el beneficio contable después de impuestos y también la cuota líquida del impuesto de sociedades, (4752) Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades, que es la cantidad que se paga a la Hacienda Pública y que no tiene por qué coincidir con el gasto por impuesto de sociedades.

Sobre la cuota líquida del impuesto de sociedades (4752), hay que deducir los pagos que se hayan realizado durante el ejercicio (473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.

### 17.4.1. Cálculo del gasto contable

Conocido el beneficio contable, es decir, ingresos menos gastos, el siguiente paso es conocer el gasto por Impuesto de Sociedades, que se calcula a partir del beneficio contable más menos las diferencias permanentes entre el beneficio contable y el fiscal, a este resultado contable ajustado se aplica el tipo de gravamen, lo que nos da el impuesto bruto, menos deducciones y bonificaciones aplicables en el ejercicio, resulta el gasto contable por impuesto de sociedades.

Beneficio Contable
+ Diferencias permanentes positivas
- Diferencias permanentes negativas
-----
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO
x Tipo de gravamen
-----
IMPUESTO BRUTO
- Deducciones y bonificaciones aplicables en el ejercicio
-----
GASTO CONTABLE POR EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

- **DIFERENCIAS PERMANENTES:** Son gastos o ingresos contables que la legislación fiscal no permite imputar, es decir, no permite que sea gasto o ingreso, con lo cual, hay que modificar el resultado contable, aumentándolo o disminuyéndolo.

Si un gasto contable no es deducible fiscalmente genera una diferencia permanente positiva, puesto que aumenta el resultado, por el contrario si un ingreso contable no es ingreso fiscal genera una diferencia permanente negativa.

Causan diferencias permanentes entre otras las siguientes operaciones:

1. El impuesto de Sociedades: El gasto contable no es deducible fiscalmente (diferencia permanente positiva), si se contabiliza como ingreso tampoco se considerará como tal (diferencia permanente negativa). Art. 14.1.b) del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.

2. Multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo de presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones (diferencia permanente positiva) Art. 14.1.c) del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.
3. Pérdidas del juego (diferencia permanente positiva) Art. 14.1.d) del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.
4. Los donativos y liberalidades (diferencia permanente positiva) Art. 14.1.e) del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.
5. Transmisión de elementos patrimoniales a título oneroso o lucrativo: Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado del elemento transmitido y su valor contable. Art. 15.3. del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.
6. Transmisión de bienes inmuebles: Se deducirá el importe de la depreciación monetaria. Art.15.10 del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.
7. Valoración de operaciones vinculadas: Se valorarán según el valor de mercado. Art. 16 del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.
8. Valoración de operaciones efectuadas con o por personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales: Se valorarán según el valor de mercado. Art. 17 del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.
9. Gastos no contabilizados: No son deducibles los gastos no contabilizados. Art. 19.3. del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.
10. Serán deducibles fiscalmente las cantidades que las Cajas de Ahorro destinen de sus resultados a la financiación de obras benéfico-sociales. Art. 24 del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades..

11. Dotación a la provisión para impuestos: La dotación a la provisión para impuestos no es deducible en todo caso (diferencia permanente positiva). Art. 13 del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades..

12. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico: Serán deducibles cuando haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación, que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos o incurso en un procedimiento de quita y espera, o situación análoga, que el deudor esté procesado por alzamiento de bienes o que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro. Si no se dan estas circunstancias el gasto contable no es gasto fiscal (diferencia permanente positiva) Art. 12.2 del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades..

13. Provisiones para riesgos y gastos: En general no son deducibles las provisiones para riesgos y gastos (diferencia permanente positiva), sin embargo hay que tener en cuenta las excepciones del Art. 13.2 del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades..

La cantidad que haya resultado, después de haber ajustado las diferencias permanentes, es la que la empresa registrará como gasto contable del ejercicio, en la cuenta (630) "Impuesto sobre Beneficios". En caso de que resulte ser negativa, la anotará en el Haber, y anotará como contrapartida un crédito por pérdidas a compensar del ejercicio... (4745).

El asiento de gasto contable positivo será:

(630) Impuesto sobre beneficios	a	(4572) Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades
	a	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta

El asiento de gasto contable negativo será:

(4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2003	a	(630) Impuesto sobre beneficios
--	---	---------------------------------

## 17.4.2. Cálculo de la base imponible

Sin embargo, para calcular la cuota a pagar hay que tener en cuenta además de las diferencias permanentes, las diferencias temporales y las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

- **DIFERENCIAS TEMPORALES:** Son diferentes criterios temporales de imputación, diferentes normas de valoración o diferente calificación de gastos e ingresos, entre lo contabilizado y la legislación fiscal, es decir, que un gasto contabilizado no es deducible este año, con lo que modifica el beneficio contable, pero si será deducible al año que viene, con lo cual volverá a modificar el beneficio pero con signo contrario.

Una diferencia temporal positiva, significa un aumento del resultado contable, mayor base imponible, más impuesto a pagar, y se refleja en la cuenta (4740) Impuesto sobre beneficio anticipado, por el contrario una diferencia temporal negativa, significa una disminución del beneficio contable, menor base imponible, menos impuesto a pagar, y se refleja en la cuenta (479) Impuesto sobre beneficio diferido.

Beneficio Contable
+ Diferencias permanentes positivas
– Diferencias permanentes negativas
-----
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO
+ Diferencias temporales positivas.
– Diferencias temporales negativas.
– Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.
-----
BASE IMPONIBLE del ejercicio
x Tipo de gravamen.
-----
CUOTA INTEGRAL.
– Deducciones y bonificaciones aplicables en el ejercicio.
CUOTA LIQUIDA
– Retenciones y pagos a cuenta.
-----
CUOTA DIFERENCIAL a ingresar en Hacienda. Se registra en la cuenta (4752) "Hacienda Pública, acreedor por Impuesto de Sociedades".

Causan diferencias temporales entre otras las siguientes operaciones:

1. Amortización libre y acelerada (art. 11.2 del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades): Pueden amortizarse libremente los bienes de inmovilizado de las sociedades anónimas laborales, los afectos a las actividades de investigación y desarrollo, etc., por tanto, inicialmente se habrá contabilizado un gasto por amortización según tablas, pero fiscalmente puede amortizarse la totalidad, con lo cual se produce una diferencia temporal negativa (disminuye el resultado contable), sin embargo los próximos años se contabilizará el gasto por amortización que no será gasto fiscal, y se modificará el resultado contable con una diferencia temporal positiva, durante los años que dure la amortización.

Ejemplo: Se adquiere una máquina para un proyecto de investigación y desarrollo, por 1.000 euros, amortizable en 4 años.

	<b>Año 1</b>	<b>Año 2</b>	<b>Año 3</b>	<b>Año 4</b>
Gasto Contable Amortización según tablas	250	250	250	250
Gasto Fiscal Libertad de amortización	1.000	0	0	0
Diferencia Temporal	+750	-250	-250	-250

2. Operaciones de arrendamiento financiero ( art. 115 del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades): En las operaciones de arrendamiento financiero donde se cumplan todas las condiciones del art. 115 del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, será deducible la carga financiera (intereses), así como las cuotas de recuperación del coste del bien con el límite del duplo (triple en las sociedades de reducida dimensión) de la amortización según tablas.

Cuando se inicia un contrato de arrendamiento financiero, contablemente se imputa a gasto la carga financiera y la amortización del bien, pero fiscalmente se puede imputar las cuotas de leasing hasta el limite establecido, por lo que el gasto será mayor (disminuye el resultado contable), lo cual general una diferencia temporal negativa. Cuando se termina el leasing, se sigue contabilizando la amortización del bien, sin embargo no será deducible puesto que fiscalmente ya se ha amortizado todo el coste del bien, con lo cual revierte en una diferencia temporal positiva (aumenta el resultado contable).

Ejemplo: Se adquiere una máquina mediante arrendamiento financiero, por 1.000 euros, a amortizar en 10 años. La empresa es de reducida dimensión. El contrato de leasing es de cuatro años según el siguiente detalle:

	<b>CUOTA</b>	<b>INTERESES</b>	<b>AMORTIZACION</b>
<b>Año 1</b>	269,02	30,00	239,02
<b>Año 2</b>	269,02	22,83	246,19
<b>Año 3</b>	269,02	15,44	253,58
<b>Año 4</b>	269,02	7,83	261,19

Cada año se producen las siguientes diferencias:

		<b>Año 1</b>	<b>Año 2</b>	<b>Año 3</b>	<b>Año 4</b>	<b>Año 5</b>	<b>Año 6</b>	<b>Año 7</b>	<b>Año 8</b>	<b>Año 9</b>	<b>Año 10</b>
<b>GASTO CONTABLE</b>	Intereses	30,00	22,83	15,44	7,83	0	0	0	0	0	0
	Amortización	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
	<b>TOTAL</b>	<b>130,00</b>	<b>122,83</b>	<b>115,44</b>	<b>107,83</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>
<b>GASTO FISCAL</b>	Cuota del leasing	269,02	269,02	269,02	269,02						
<b>DIFERENCIA</b>		-139,02	-146,19	-153,58	-161,19	+100	+100	+100	+100	+100	+100

Analizamos el Año 1: Contablemente el gasto ha sido los intereses financieros del contrato y la amortización del bien según tablas, sin embargo la legislación fiscal nos permite amortizar más rápidamente según las cuotas de recuperación del coste del bien, esto es 239,02. Hay que tener en cuenta que esta cuota no puede superar el triple de la amortización ( $3 \times 100 = 300$ ), puesto que es empresa de reducida dimensión. Con todo esto, contablemente el gasto ha sido de 130,00, y fiscalmente puede hasta 269,02, así pues se genera una diferencia temporal negativa de 139,02.

Analizamos el Año 5: Contablemente se imputa a gasto la amortización del bien, 100 euros, sin embargo en los cuatro años anteriores, fiscalmente se ha disminuido el beneficio en 1.000 euros, con lo cual, el bien ya está amortizado. Por lo tanto, este gasto contable ya no es deducible, por lo que genera una diferencia temporal positiva.

3. Dotaciones a fondos de pensiones (art. 13.3 del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades): Las dotaciones a fondos de pensiones se distinguen por tratarse de fondos externos, que son deducibles en todo caso, y los que se tratan como

fondos internos, que cuando se dota el fondo no es gasto fiscal ( generando una diferencia temporal positiva ), sin embargo, cuando se paguen las prestaciones serán gasto fiscal y no contable ( revierte la diferencia ).

4. Operaciones a plazo o con precio aplazado (art. 19.4 del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades): En las operaciones a plazo o con precio aplazado las rentas se imputarán cuando se efectúen los correspondientes cobros, es decir, que si contablemente se sigue el criterio de devengo, fiscalmente pueden generarse disminuciones del resultado contable, produciendo diferencias temporales negativas.

#### **- COMPENSACION DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES**

Cuando una empresa tiene en un ejercicio una base imponible negativa, contablemente se va generando un crédito por pérdidas a compensar del ejercicio... (4745), que se podrá compensar con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos. De acuerdo con el principio de prudencia, la norma de valoración nº 16 del Plan General de Contabilidad establece que sólo se contabilizarán los impuestos anticipados y los créditos impositivos cuya realización futura esté razonablemente asegurada.

### *17.4.3 Tipo de gravamen*

Sobre la base imponible calculada según las instrucciones anteriores se aplica el tipo de gravamen (art. 28 del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades):

- En términos generales es el 35 %
- Si la empresa es de reducida dimensión (art. 108 del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades) - aquella que en el año anterior ha tenido una cifra neta de negocios inferior a 8.000.000€ (para el año 2004, era de 6.000.000 €) - el tipo de gravamen es (art. 114 del R.D. leg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades):

El 30 % sobre la base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros (para el año 2004, entre 0 y 90.151,81 €).

El 35% sobre el resto de base.

La empresa realiza el siguiente asiento:

Impuesto sobre beneficios Hacienda Pública, Impuesto sobre beneficios anticipado (1), Hacienda Pública, Impuesto sobre beneficios diferido (2)	a a a a a	Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta (3) Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4) Hacienda Pública, Impuesto sobre beneficios diferido (5) Hacienda Pública, Impuesto sobre beneficios anticipado (6) Hacienda Pública, acreedor por Impuesto de Sociedades
--	-----------------------	---

(1) Créditos generados en el ejercicio por diferencias temporales positivas que se recuperarán en el futuro. Su importe se determina multiplicando el importe de la diferencia a recuperar en ejercicios posteriores por el tipo de gravamen al que esté sometida la sociedad.

(2) Deudas con Hacienda generadas en ejercicios anteriores que se recuperan en el ejercicio. Su importe se determina multiplicando el importe de la diferencia que se recupera en el ejercicio por el tipo de gravamen al que esté sometida la sociedad.

(3) Retenciones que la empresa haya soportado durante el ejercicio, y que se compensan ahora.

(4) Créditos por pérdidas de ejercicios anteriores que se recuperan en el ejercicio.

(5) Deudas generadas en el ejercicio por diferencias temporales negativas que se recuperarán en el futuro. Su importe se determina multiplicando el importe de la diferencia a recuperar en ejercicios posteriores por el tipo de gravamen al que esté sometida la sociedad.

(6) Créditos generados en ejercicios anteriores con Hacienda que se recuperan en el ejercicio actual. Su importe se determina multiplicando el importe de la

diferencia que se recupera en el ejercicio por el tipo de gravamen al que esté sometida la sociedad.

## 17.5 Ejemplos: ¿Cómo contabilizar el Impuesto de Sociedades?

### Caso: Impuesto positivo con descuento por pagos fraccionados.

#### EJEMPLO 1

Contabilización impuesto sociedades positivo con descuento de pagos fraccionados.

En el año 1999, año cuya contabilidad se va a cerrar, hemos obtenido un beneficio antes de impuestos de 350.000 Euros.

Durante el año hemos realizado pagos a cuenta por importe de 23.500 Euros, saldo de la cuenta 473. Contabilizamos el impuesto de sociedades suponiendo que no existen diferencias entre criterio contable y fiscal, ni bases imponibles negativas de ejercicios anteriores ni deducciones a practicar.

122.500	(630) Impuesto sobre beneficios	a	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	23.500
		a	(4752) Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades	99.000

Caso: Contratos de arrendamiento financiero.

#### EJEMPLO 2

El 1 de julio de 2002, LATASA adquiere una máquina por leasing. Los datos del contrato son los siguientes:

	Cuota	Intereses	Total	IVA
<b>1 julio 2002</b>	45.000	10.000	55.000	8.800
<b>31 diciembre 2002</b>	46.000	9.000	55.000	8.800
<b>30 junio 2003</b>	47.000	8.000	55.000	8.800

<b>31 diciembre 2003</b>	48.000	7.000	55.000	8.800
<b>30 junio 2004</b>	49.000	6.000	55.000	8.800
<b>31 diciembre 2004</b>	50.000	5.000	55.000	8.800
<b>30 junio 2005</b>	51.000	4.000	55.000	8.800
	<b>336.000</b>	<b>49.000</b>	<b>385.000</b>	

LATASA adquirirá el bien en propiedad si el 30 de junio de 2005, además de los pagos correspondientes ejerce una opción de compra de 14.000€

El valor de adquisición del bien, es por tanto, 350.000€. (336.000+14.000).

El bien se amortiza anualmente al 10%, que es el máximo que permiten las tablas de amortización.

¿Cumple los requisitos establecidos en el art. 115 para poder acogerse a este régimen de amortización?

Sí que reúne los requisitos establecidos puesto que:

- La duración del contrato es de 3 años, superior a la establecida (2 años) para los bienes muebles.
- La cuota de recuperación del coste del bien es creciente, comienza en 46.000€ y termina en 51.000€.
- En la cuota de pago de leasing aparecen diferenciadas la parte que corresponde a la recuperación de coste del bien y los intereses.

Amortización de 2002:

- Contable:  $6/12 \times 10\% \times 350.000 = 17.500\text{€}$
- Fiscal: la cuota pagada con el límite del duplo de la amortización. Esto es, la menor cantidad de:

1-. 91.000€ (cuotas pagadas, 45.000+46.000)

2-.  $2 \times 10\% \times 6/12 \times 350.000 = 35.000\text{€}$

La amortización fiscal, por tanto será de 35.000€.

Los otros 56.000€ de cuota de recuperación de coste los podrá deducir en ejercicios futuros.

De esta diferencia surge un ajuste negativo de 17.500€ (35.000-17.500).

Amortización de 2003:

- Contable:  $10\% \times 350.000 = 35.000\text{€}$ .
- Fiscal: la cuota pagada con el límite del duplo de la amortización. Esto es, la menor cantidad de:

1-.  $95.000\text{€}$  (cuotas pagadas,  $47.000+48.000$ )

2-.  $2 \times 10\% \times 350.000 = 70.000\text{€}$

La amortización fiscal, por tanto será de  $70.000\text{€}$ .

Los otros  $25.000\text{€}$  de cuota de recuperación de coste los podrá deducir en ejercicios futuros.

De esta diferencia surge un ajuste negativo de  $35.000\text{€}$  ( $70.000-35.000$ ).

	Cuota pagada	Límite deducción	Amortización	Ajuste	Pendiente deducir (*)
2002	91.000	35.000	17.500	-17.500	56.000 (2)
2003	95.000	70.000	35.000	-35.000	81.000 (3)
2004	99.000	70.000	35.000	-35.000	110.000
2005	65.000 (1)	70.000	35.000	-35.000	105.000
2006	-	70.000	35.000	-35.000	35.000
2007	-	35.000	35.000	-	-
2008	-		35.000	+35.000	-
2009	-		35.000	+35.000	-
2010	-		35.000	+35.000	-
2011	-		35.000	+35.000	-
2012	-		17.500	+17.500	-

(\*)Pendiente a deducir será la parte de la cuota pagada que no se ha podido deducir porque supera el límite fiscal, pero se podrá deducir en periodos posteriores en los que la cuota pagada no exceda el límite de deducción.

(1) Última cuota y opción de compra =  $51.000+14.000 = 65.000\text{€}$

(2)  $91.000-35.000 = 56.000$ . Cuota pagada menos cantidad deducida.

(3)  $56.000 + 95.000-70.000 = 81.000$ . A las 56.000 del año anterior que aún están pendientes, les añadimos la cuota pagada menos cantidad deducida de este ejercicio. Así sucesivamente cada ejercicio hasta que en 2006, primer año en que no hay cuota, empieza a recuperar las cuotas no deducidas en años anteriores.

En su contabilidad, en 2002 registrará la celebración del contrato de leasing.

350.000	(217) Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero			
49.000	(272) Gastos intereses diferidos			
		a	(528) Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	110.000
		a	(178) Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	289.000

Pago de la primera cuota.

55.000	(528) Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo			
8.800	(472) Hacienda Pública IVA soportado			
		a	(57) Tesorería	63.800

Devengo de intereses

10.000	(669) Otros gastos financieros	a	(272) Gastos intereses diferidos	10.000

Pago de la cuota de 31 de diciembre

55.000	(528) Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo			
8.800	(472) Hacienda Pública IVA soportado	a	(57) Tesorería	63.800

Devengo de intereses.

9.000	(669) Otros gastos financieros	a	(272) Gastos intereses diferidos	9.000

Amortización del inmovilizado:

17.500	(681) Amortización del inmovilizado inmaterial	a	(2817) Amortización acumulada de derechos sobre bienes en régimen de arrendam. Financiero	17.500

Diferencia temporal negativa.

17.500 x 0' 35= 6.125€.

6.125	(4752) Hacienda Pública acreedor impuesto de sociedades	a	(479) Impuesto sobre beneficios diferido	6.125
-------	---	---	--	-------

Reclasificación de la deuda a largo plazo en deuda a corto plazo.

110.000	(178) Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	a	(528) Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	110.000
---------	---	---	---	---------

En 2003, registrará el pago de dos cuotas, y la amortización.

Pago de la cuota de 30 de junio.

55.000	(528) Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo			
8.800	(472) Hacienda Pública IVA soportado	a	(57) Tesorería	63.800

Devengo de intereses.

8.000	(669) Otros gastos financieros	a	(272) Gastos intereses diferidos	8.000
-------	--------------------------------	---	----------------------------------	-------

Pago de la cuota de 31 de diciembre.

55.000	(528) Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo			
8.800	(472) Hacienda Pública IVA soportado	a	(57) Tesorería	63.800

Devengo de intereses.

7.000	(669) Otros gastos financieros	a	(272) Gastos intereses diferidos	7.000
-------	--------------------------------	---	----------------------------------	-------

Amortización del inmovilizado:

35.000	(681) Amortización del inmovilizado inmaterial	a	(2817) Amortización acumulada de derechos sobre bienes en régimen de arrendam. Financiero	35.000
--------	--	---	---	--------

Diferencia temporal negativa.

35.000 x 0'35= 12.250€

12.250	(4752) Hacienda Pública acreedor impuesto de sociedades	a	(479) Impuesto sobre beneficios diferido	35.000
--------	---	---	--	--------

Reclasificación de la deuda a largo plazo en deuda a corto plazo.

110.000	(178) Acreedores por arrendamiento	a	(528) Acreedores por arrendamiento	35.000
---------	------------------------------------	---	------------------------------------	--------

**Normativa contable: Norma de valoración número 5 del P.G.C.  
Resolución del I.C.A.C. de 21-1-92, séptima y octava.  
Resolución del I.C.A.C. de 9/10/97, primera.**

Caso: Compensación de bases imponibles negativas.

EJEMPLO 3

Una Sociedad en el ejercicio 2002 ha obtenido un resultado contable de 400.000 euros. Las Provisiones dotadas en el ejercicio, que aplicando la normativa fiscal no son deducibles ascienden a 5.000 euros. Adquiere una Maquinaria por 5.000 euros, que es afectada a actividades de investigación y desarrollo, la amortización contable de la misma asciende a 1.000 euros. Compensa Bases Imponibles

negativas de ejercicios anteriores por 100.000 euros. Las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio ascienden a 2.000 euros.

Diferencia permanente positiva por 5.000 euros, es un gasto contable que nunca va a ser un gasto fiscal.

Diferencia temporal negativa por 4.000 euros, que es la diferencia entre la amortización fiscal ( libertad de amortización) y la amortización contable.

El esquema a seguir para determinar el Impuesto sobre Sociedades:

Resultado Contable	400.000	Resultado Contable	400.000
+/- Diferencias permanentes	5.000	+/- Diferencias permanentes	5.000
-----		+/- Diferencias temporales	- 4.000
Resultado Contable Ajust.	405.000	- Compensación de B.I - de ejercicios anteriores	-100.000
x Tipo de gravamen	x 35%	-----	
-----		Base Imponible del ejercicio	301.000
Impuesto Bruto	141.750	x Tipo de gravamen	x 35%
- Deduciones	0	-----	
-----		Cuota Integra	105.350
<b>Impuesto devengado</b>	<b>141.750€</b>	- Deduciones	0
		-----	
		Cuota Líquida	105.350
		- Retenciones y Pagos a cuenta	2.000
		-----	
		<b>Cuota Diferencial</b>	<b>103.350€</b>

El Impuesto sobre beneficios anticipado corresponde a una diferencia temporal positiva. Supone una anticipación del pago del impuesto sobre el que se ha devengado contablemente.

El Impuesto sobre beneficios diferido corresponde a una diferencia temporal negativa. Supone un diferimiento en el pago del impuesto sobre el que se ha devengado contablemente.

**31/12/2002**

141.750	(630) Impuesto sobre beneficios				
		a	(479) Impuesto sobre beneficio diferido		1.400
		a	(4752) Hacienda Pública acreedor impuesto Sociedades	103.350	
		a	(473) Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta	2.000	
		a	(4745) Créditos por pérdidas a compensar	35.000	

**Normativa contable: Norma de valoración número 16 del P.G.C.  
Resolución del I.C.A.C. de 9/10/97, primera y segunda.**

**EJEMPLO 4**

Una Sociedad en el ejercicio 2003 obtiene un resultado contable de 50.000 €

a) La Sociedad tiene un crédito frente a un cliente de 1.000€, cuyo vencimiento se produjo hace un año y cuatro meses. La provisión contable se dotó el año pasado.

b) La Comunidad Económica Europea le impuso una multa de 5.000€ por no cumplir determinadas normas de calidad.

c) Ha adquirido el 31/05/2003 un equipo informático 9.000€ que se va a destinar a un proyecto de I+D. Se amortiza contablemente en un 20% anual. El gasto de este período del personal adscrito al mencionado proyecto es de 700€. Ha recibido de la Comunidad Autónoma una subvención de 1000€.

d) La Sociedad obtiene como ingresos financieros en concepto de dividendos 1.000€ ( retención del 15%), derivados de la participación, desde hace más de dos años, en un 6% en el capital de otra Sociedad residente en España.

e) Tiene las siguientes Bases Imponibles negativas pendientes de compensar:

1992 -1.000€  
1995 -6.000€  
1999 -5.000€

a) El año anterior la dotación a la provisión no fue deducible por lo que la Sociedad registró una diferencia temporal positiva en la Base Imponible por el gasto contable que no era fiscal. Sin embargo en este período si se admite su deducibilidad porque ha pasado más de 6 meses desde el vencimiento de la

obligación, por lo que en este momento se trata de una diferencia temporal negativa que da lugar a la reversión del impuesto sobre beneficio anticipado.

b) La normativa fiscal no admite a la multa como gasto deducible ni en este periodo ni en posteriores, de forma que se trata de una diferencia permanente.

c) Se trata de un elemento del activo afecto a actividades de I+D por lo que se podrá amortizar libremente:

Amortización contable:  $9.000 \times 20\% \times 7/12 = 1.050\text{€}$

Amortización fiscal: 9.000€

Diferencia temporal negativa = 7.950€

Diferencia que revertirá en períodos posteriores cuando se amortice contablemente el equipo a un 20% anual, puesto que fiscalmente su amortización será cero debido a que se amortizó el importe total el año de su adquisición.

Además la Sociedad tiene derecho a disfrutar de libre amortización por los 700€ correspondientes a los gastos de personal.

Por otra parte la Sociedad podrá beneficiarse de la Deducción por gastos de investigación y desarrollo, que han sido: 1.750€

Personal: 700€

Amortización del equipo informático: 1.050€

La Base de la deducción es el importe de los gastos realizados minorados en el 65% de las subvenciones recibidas:  $1.750 - (65\% \times 1.000) = 1.100\text{€}$

Deducción:  $30\% \times 1.100 = 330\text{€}$

Además tiene derecho a una deducción adicional del 10% de los gastos del personal cualificado dedicado en exclusiva al proyecto:  $10\% \times 700 = 70\text{€}$

Por último tiene derecho a una deducción del 10% de la inversión realizada en la adquisición de un inmovilizado afecto a sus actividades de I+D.

$9.000 \times 10\% = 900\text{€}$

d) Ingresos financieros: 1.000

Retención: 150€

La Sociedad puede acogerse a la deducción por doble imposición interna, ya que las participaciones las posee desde hace más de un año desde la fecha en que es exigible el dividendo y tiene una participación superior al 5% en el capital social de la sociedad participada.

Deducción  $100\% \times 1000 \times 35\% = 350\text{€}$

e) Las bases imponibles negativas pendientes se podrán compensar en este período puesto que no ha transcurrido más de 15 años desde que se generaron.

El esquema a seguir para determinar el Impuesto sobre Sociedades:

Resultado Contable	50.000	Resultado Contable	50.000
+/- Diferencias permanentes	5.000	+/- Diferencias permanentes	5.000
-----		+/- Diferencias temporales a) y c)	- 8.950
Resultado Contable Ajust.	55.000	- Compensación de B.I - de ejercicios anteriores	-12.000
x Tipo de gravamen	x 35%	-----	
-----		Base Imponible del ejercicio	34.050
Impuesto Bruto	19.250	x Tipo de gravamen	x 35%
- Deducciones	1.650	-----	
-----		Cuota Integra	11.917' 5
<b>Impuesto devengado</b>	<b>17.600 €</b>	- Deducciones	- 1.650
		-----	
		Cuota Líquida	10.267' 5
		- Retenciones y Pagos a cuenta	- 150
		-----	
		<b>Cuota Diferencial</b>	<b>10.117,5 €</b>

### 31/12/2003

17.600	(630) Impuesto sobre beneficios	a	(479) Impuesto sobre beneficio diferido	
			(4740) Impuesto sobre beneficio anticipado	2.782,5
		a	(4752) Hacienda Pública acreedor impuesto Sociedades	350
		a	(473) Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta	10.117,5
		a	(4745) Créditos por pérdidas a compensar	150
				4.200

## 17.6 Cierre del ejercicio

Una vez terminados todos los pasos anteriores y realizado el asiento del impuesto de sociedades ya podemos realizar el cierre del ejercicio.

El cierre del ejercicio consiste en listar todos los libros contables que necesitemos (en papel o en soporte informático) y en proceder a la regularización, cierre y apertura del nuevo año contable.

Nota: Tenga siempre más de una copia de seguridad de todos sus datos.