



por FERRÁN RODRÍGUEZ

Doctor en Ciencias Económicas. Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad de la UB. Professor del Màster internacional en RSC de CIES-UB. Auditor - Censor Jurado de Cuentas y profesor del claustro del Col.legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya. Miembro de la Comisión de Contabilidad - Fiscalidad de ACCID

Consecuencias contables de la variación del tipo impositivo por la reforma fiscal del Impuesto sobre Sociedades

Hablar a estas alturas de la íntima, y frecuentemente molesta para los contables, relación entre contabilidad y fiscalidad puede parecer absurdo. No obstante, aunque no pretendemos descubrir nada nuevo, no es menos cierto que en situaciones de reforma tributaria como la que se avecina se hace mucho más patente esta relación, no por el hecho de que con la reforma vayan a cambiar substancialmente los aspectos relativos a las diferencias permanentes y temporarias a las que ya nos hemos acostumbrado valientemente los contables sino debido a que en estos momentos hemos de centrar mucho más nuestra atención en cómo afectarán los cambios a unas rutinas que ya teníamos bastante controladas

A modo de introducción

Naturalmente, como ya se desprende de su título, no vamos a abordar en el presente artículo todos los aspectos contables de la reforma del Impuesto sobre Sociedades que, como sabemos, entrará en vigor, con carácter general, el 1º de enero de 2015 de la mano de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, entre otros motivos por aquello de que quien mucho abarca poco aprieta. Por tanto, nos centraremos, volviendo al título del artículo, en un solo aspecto que es el que hace referencia al cambio de los tipos impositivos previsto en la nueva ley debido, principalmente a que tal cambio afectará directamente al cierre del ejercicio 2014 en el que las entidades que sean sujetos pasivos del IS deberán ajustar los saldos de sus activos y pasivos por impuestos diferidos a los nuevos tipos impositivos.

No obstante y sin pretender ser pájaro de mal agüero, no podemos olvidar los constantes vaivenes normativos que nuestros hábiles políticos han ido introduciendo con el recurrente motivo del saneamiento de las finanzas públicas durante los últimos años. Por desgracia, el desarrollo de los acontecimientos

“ LAS ENTIDADES QUE SEAN SUJETOS PASIVOS DEL IS DEBERÁN AJUSTAR LOS SALDOS DE SUS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS A LOS NUEVOS TIPOS IMPOSITIVOS ”

políticos y económicos de los estos largos años parecen haber-nos llevado a la percepción nada errónea de que estas “finanzas públicas”, repito, públicas, no son las del conjunto del país sino sólo las de “ellos. Estos “vaivenes” han influido de manera importante en que la nueva ley del Impuesto sobre Sociedades haya tenido que contener, nada más y nada menos, que:

- Nueve disposiciones finales;
- Una disposición derogatoria;
- ¡Treinta y siete Disposiciones transitorias!, y
- Doce disposiciones adicionales.

Veremos que contable es el guapo que se enfrenta y controla adecuadamente a las treinta y siete disposiciones transitorias muchas de las cuales ya arrastran otras tantas transitoriedades

como consecuencia de los aludidos vaivenes normativos de los últimos ejercicios, algunos con una vigencia de sólo unos meses.

Pero en fin, vayamos a nuestro tema concreto que es, hoy por hoy, el de los cambios de los tipos impositivos que, dicho sea de paso, estoy seguro que ya habrán constatado de que son un brindis al sol puesto que, en mi opinión, se pretende recaudar lo mismo sino más o al menos de una forma más estable en el tiempo para Hacienda, a través de toda una serie de eliminaciones y limitaciones en la deducibilidad fiscal en las que, naturalmente, no entraremos pero a las que parece que ya se han acomodado perfectamente nuestras autoridades tributarias y ya no suponen algo sólo transitorio.

Vayamos, pues, a los efectos contables del cambio en el tipo impositivo

Comenzaremos por recordar que la reducción de los tipos de gravamen a partir del próximo 2015 los situará del siguiente modo:

- El tipo general pasará del 30% al 25% en 2016 con un tipo transitorio para 2015 que será del 28%.
- Para las empresas de reducida dimensión, en 2015 tendremos un tipo transitorio del 25% para los primeros 300.000 euros de base imponible y del 28% para el resto. A partir de 2016 desaparece este escalado y el tipo será único del 25% para toda la base imponible y, por tanto, coincidente con el general de las sociedades.

De acuerdo con lo anterior, hemos de acudir a la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997, que regula algunos aspectos referentes al tratamiento contable del IS y que, a pesar de hacer referencia dicha norma al PGC de 1990, aún se halla vigente al no contravenir lo dispuesto al respecto en la NRV 13ª del actual PGC. Dicha resolución recoge, en el punto 9 de su norma primera, el aspecto de la cuantificación de los impuestos diferidos y créditos por bases impositivas negativas en aquellas empresas calificadas fiscalmente como de reducida dimensión, estableciendo que dicha cuantificación de créditos y débitos derivados del efecto impositivo para dichas entidades y que, de acuerdo con la legislación fiscal, tributan a un tipo de gravamen por su primer tramo de base imponible y a otro tipo de gravamen superior por el resto de la base imponible, se realizará aplicando el tipo de gravamen correspondiente al primer tramo. Por tanto, como las modificaciones del tipo impositivo dejan el de las empresas de reducida dimensión en el mismo 25% por el que ya venían tributando, el cambio de normativa no afecta, pues, a este tipo de empresas y, consecuentemente, no deberán ajustar sus saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos.

Pasemos pues a las empresas que no tienen dicha calificación recordando que la repetida NRV 13ª del PGC dispone que los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.

“ EL TIPO GENERAL PASARÁ DEL 30% AL 25% EN 2016 CON UN TIPO TRANSITORIO PARA 2015 QUE SERÁ DEL 28% ”

Así, la modificación de la legislación tributaria y, concretamente, la variación de los tipos de gravamen dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido por lo que, en este caso, sí se hará necesario el correspondiente ajuste del saldo de los mismos en 31 de diciembre de 2014. Dichos ajustes constituirán un ingreso o gasto, según corresponda, por impuesto diferido, en la cuenta de pérdidas y ganancias, excepto en la medida en que se relacionen con partidas que debieron ser previamente cargadas o abonadas directamente a patrimonio neto, en cuyo caso se imputarán directamente en éste.

Por todo ello y como sea que la normativa indica, según acabamos de ver, que dichos activos y pasivos se reconocerán de acuerdo con el tipo de gravamen esperado en su reversión, con el cambio del tipo impositivo deberemos realizar un recálculo de los mismos y reflejar las diferencias ocasionadas en las cuentas:

- (633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios, ó
- (638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

según proceda, recordando que la cuenta 633 recoge la disminución de los activos por impuesto diferido o el aumento de los pasivos por impuesto diferido provocados por una variación del tipo impositivo. Por tanto será una cuenta de cargo y supone un gasto

A sensu contrario la cuenta 638 recoge el aumento de los activos por impuesto diferido o la disminución de los pasivos por impuesto diferido provocados por la variación del tipo impositivo. Se trata, pues, de una cuenta de abono y supondrá un ingreso.

En el supuesto de que se relacionen con partidas que debieron ser previamente cargadas o abonadas directamente a patrimonio neto, las cuentas serán:

- (833) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios, ó
- (838) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

Y, finalmente, si nos hallamos ante una sociedad que puede aplicar el PGC de PYMES en el que no se contemplan estas dos últimas cuentas ni, en general, los grupos 8 y 9 del PGC, los ajustes se deberán reconocer directamente en las correspondientes cuentas de patrimonio neto del subgrupo 13 de dicho PGC de PYMES.

Finalmente, los ejemplos

Expondremos los correspondientes ejemplos de acuerdo con lo que la nueva normativa tributaria tiene concretamente previsto, es decir, con una reducción del tipo impositivo. Lógicamente, si el tipo impositivo aumentara, los cálculos y el procedimiento serían iguales que los que vamos a exponer a continuación pero totalmente a la inversa.



1) Supongamos, en primer lugar, un crédito fiscal correspondiente a una BI negativa de 100.000 euros y, por dicho motivo, teníamos reconocido contablemente un crédito fiscal por 30.000 euros (30% sobre 100.000). Debido a que en 2015 el tipo pasará a ser del 28%, no podremos deducirnos los 30.000 euros íntegramente sino sólo 28.000. Por lo tanto, perderemos 2.000 euros que deberemos ajustar. Los correspondientes cálculos serían:

- » $30.000 \div 0,30 = 100.000$ para calcular la base imponible originaria en el supuesto de no tenerla disponible, y
- » $100.000 \times 0,28 = 28.000$ para calcular el nuevo importe del crédito fiscal.

Y el asiento de ajuste a realizar:

CÓDIGO	CUENTA	CARGOS	ABONOS
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	2.000,00	
4745	Créditos por pérdidas a compensar		2.000,00

Igualmente deberemos proceder con cualquier partida incluida en la cuenta 4740 "Activos por diferencias temporarias deducibles"

2) Supongamos ahora algún tipo de pasivo por impuesto diferido como, por ejemplo, el procedente de una libertad de amortización o una amortización acelerada por un importe de 60.000 euros. Por tanto correspondería a una diferencia temporaria imponible de 200.000 euros. Los cálculos para conocer la base imponible si no tuviéramos disponible esta información serían:

- » $60.000 \div 0,30 = 200.000$, y
- » $200.000 \times 0,28 = 56.000$.

Por tanto, en este supuesto ganaremos 4.000 euros (60.000 – 56.000) y el asiento del ajuste lo realizaríamos del siguiente modo:

“ SI ALGUNA ENTIDAD TIENE RAZONABLEMENTE PREVISTO NO RECUPERAR O PAGAR, EN DEFINITIVA NO REVERTIR, LOS SALDOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS DURANTE 2015, PUEDE SALTARSE EL PASO INTERMEDIO CORRESPONDIENTE A LOS TIPOS TRANSITORIOS”

CÓDIGO	CUENTA	CARGOS	ABONOS
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	4.000,00	
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		4.000,00

Naturalmente, en el cierre de 2015 deberemos proceder del mismo modo para pasar del 28% transitorio al 25% final de la reforma para aquellos activos y pasivos por impuestos diferidos que no hayamos revertido en el propio 2015 y que procedan de ejercicios anteriores a él. No obstante, si alguna entidad tiene razonablemente previsto no recuperar o pagar, en definitiva no revertir, los saldos activos y pasivos por impuestos diferidos durante 2015, puede saltarse el paso intermedio correspondiente a los tipos transitorios de dicho año y proceder a realizar los ajustes ya por los tipos definitivos a partir de 2016. Es decir, directamente y con carácter general, ajustarlos al tipo del 25%.

NORMATIVA APLICABLE

- Ley 27/2014, de 27/11, del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto 1514/2007, de 16/11, Plan General de Contabilidad, NRV 13ª.
- Real Decreto 1515/2007, de 16/11, Plan de Contabilidad de PYMES, NRV 15ª.
- Resolución del ICAC, de 9/10/1997, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del plan general de contabilidad.