

NORMAS DE REGISTRO, VALORACIÓN Y ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES PARA LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 9 DE FEBRERO DE 2016 (I)

Miguel Ángel Gálvez Linares

Ángel Montes Carrillo

Profesores del CEF

EXTRACTO

El pasado 16 de febrero de 2016 se publicó en BOE la Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.

La resolución se divide en 22 artículos, repartidos en 10 capítulos, una disposición derogatoria y una disposición final.

- Capítulo I: Disposiciones generales (arts. 1 y 2).
- Capítulo II: Activos y pasivos por impuesto corriente (arts. 3 y 4).
- Capítulo III: Activos y pasivos por impuesto diferido (arts. 5 a 7).
- Capítulo IV: Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales (art. 8).
- Capítulo V: Regímenes especiales de tributación (arts. 9 a 11).
- Capítulo VI: Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades (art. 12).
- Capítulo VII: Cuentas anuales consolidadas (arts. 13 a 17).
- Capítulo VIII: Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios (art. 18).
- Capítulo IX: Criterios simplificados (arts. 19 a 21).
- Capítulo X: Normas de elaboración de las cuentas anuales (art. 22).

El presente trabajo pretende realizar un análisis de las normas y criterios de valoración contenidos en los dos primeros capítulos de la mencionada resolución, a través de ejemplos de aplicación práctica que puedan ayudar al profesional y estudioso de la contabilidad a una mejor comprensión de estas normas.

Palabras claves: ICAC, impuesto sobre beneficios, valor contable, base fiscal, impuesto corriente e impuesto diferido.

ACCOUNTING, VALUATION AND PREPARATION STANDARDS OF THE ANNUAL ACCOUNTS FOR THE ACCOUNTING OF INCOME TAX. ORDER OF THE ICAC OF FEBRUARY 9, 2016 (I)

Miguel Ángel Gálvez Linares

Ángel Montes Carrillo

ABSTRACT

On February 16, 2016 the Spanish Gazette (BOE) published the Resolution of the Official Institute for Accounting and Auditing, dated February 9, 2016, laying down the rules for registration, measurement and preparation of the annual accounts in respect of Income Tax accounting.

The resolution is divided into 22 articles along 10 chapters, and includes a derogatory and a final provision.

- Chapter I: General provisions (articles 1 and 2).
- Chapter II: Assets and liabilities for current income tax (articles 3 and 4).
- Chapter III: Deferred tax assets and liabilities (articles 5 to 7).
- Chapter IV: Deferral of permanent differences and other tax benefits (article 8).
- Chapter V: Special tax regimes (articles 9 to 11).
- Chapter VI: Foreign taxes of a similar nature to Income Tax (article 12).
- Chapter VII: Consolidated financial statements (articles 13 to 17).
- Chapter VIII: Provisions and contingencies arising from income tax (article 18).
- Chapter IX: Simplified criteria (articles 19 to 21).
- Chapter X: Standards of preparation of the annual accounts (article 22).

This paper aims to analyse the standards and measurement criteria contained in the first two chapters of the aforementioned resolution, through examples of a practical nature, in order to help accountants and students better understand and implement these norms.

Keywords: ICAC, income tax, measurement, tax base, current tax and deferred tax.

Sumario

1. Introducción
2. Estructura
3. Principales novedades
4. Ámbito de aplicación y entrada en vigor
5. Definiciones
 - 5.1. Impuestos sobre beneficios
 - 5.2. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios
 - 5.3. Impuesto corriente
 - 5.4. Activos y pasivos por impuesto corriente
 - 5.5. Activos por impuestos diferidos
 - 5.6. Pasivos por impuestos diferidos
 - 5.7. Diferencia temporaria
 - 5.8. Diferencia permanente
 - 5.9. Base fiscal de un activo o pasivo
 - 5.10. Ganancia (pérdida) fiscal o base imponible
 - 5.11. Resultado contable total o ingresos y gastos totales
 - 5.12. Oportunidades de planificación fiscal
6. Activos y pasivos por impuesto corriente
 - 6.1. Reconocimiento
 - 6.1.1. Pasivos por impuesto corriente
 - 6.1.2. Activos por impuesto corriente
 - 6.1.3. Posible devolución de cuotas de ejercicios anteriores
 - 6.1.4. Conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible
 - 6.2. Valoración
 - 6.3. Impuesto corriente derivado de transacciones registradas en patrimonio neto

1. INTRODUCCIÓN

En el BOE de 16 de febrero de 2016 se publicó la Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios (RICAC).

Mediante la citada resolución se desarrollan los métodos y criterios recogidos en la norma de registro y valoración 13.^a del Plan General de Contabilidad (PGC) para el registro contable del impuesto sobre beneficios.

La mencionada norma de registro y valoración sigue, como el Plan del año 1990, el método de la deuda, sin embargo, así como el PGC del año 1990 seguía el enfoque de la cuenta de pérdidas y ganancias, sistema basado en las diferencias, temporales/permanentes, entre el resultado contable y la base imponible, el PGC del año 2007 emplea una sistemática diferente, denominada «enfoque de balance», que hace necesario establecer los criterios para contabilizar el impuesto sobre beneficios y aclarar los criterios que se incluyen en diferentes consultas que sobre esta materia se publicaron en el BOICAC.

2. ESTRUCTURA

La resolución se estructura en una introducción y 22 artículos que se integran en 10 capítulos que presentan el siguiente contenido:

- Capítulo I: Disposiciones generales en las que se establece el objeto y ámbito de aplicación y las definiciones en las que se sustenta el enfoque de balance.
- Capítulo II: Activos y pasivos por impuesto corriente.
- Capítulo III: Activos y pasivos por impuesto diferido, analizándose el reconocimiento y valoración de los mismos.
- Capítulo IV: Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales, en el que se reproduce la regulación de la norma de registro y valoración 13.^a del PGC.
- Capítulo V: Regímenes especiales de tributación, en el que se trata de las particularidades del tratamiento contable del efecto impositivo de las entidades que tributan en régimen fiscal de imputación de rentas a los socios o partícipes. También se analiza el tratamiento contable de los socios o partícipes.

- Capítulo VI: Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades, estableciéndose algunas precisiones relevantes.
- Capítulo VII: Cuentas anuales consolidadas, en el que se aclaran los criterios a seguir para contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios en las cuentas anuales individuales de las sociedades que tributan en el régimen especial de consolidación fiscal.
- Capítulo VIII: Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios.
- Capítulo IX: Criterios simplificados, en el que se reproducen los criterios simplificados de registro y valoración del gasto por impuesto sobre beneficios.
- Capítulo X: Normas de elaboración de las cuentas anuales.

Adicionalmente contiene una disposición derogatoria y una disposición final.

3. PRINCIPALES NOVEDADES

Los aspectos más destacados y novedosos que desarrolla la RICAC son los siguientes:

- Enfoque de balance, que se basa, para el registro de las diferencias temporarias, en la diferente valoración contable y fiscal de los activos y pasivos. A estos efectos se concreta lo que se entiende por bases fiscales de los activos y pasivos.
- Posibilidad de considerar el efecto financiero en el registro de activos y pasivos corrientes cuando el periodo de aplazamiento es superior a un año.
- Posibilidad de reconocer créditos por impuesto corriente cuando la normativa fiscal permita la conversión de créditos por impuesto diferido en créditos exigibles a la Administración y cuando como consecuencia de pérdidas se permita la recuperación de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores.
- Determinación de los supuestos en los que no se considera probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras y que pueden determinar el no reconocimiento de activos por impuesto diferido.
- Valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido por el tipo de gravamen esperado en el momento de su reversión, aplicándose, en caso de diferentes tipos de gravamen, el tipo medio de gravamen. También se establece la posibilidad de diferente base fiscal en función de cómo se esperen recuperar.
- Se dispone de forma expresa que los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados. En este punto en el proyecto de la resolución se disponía la necesidad de informar en la memoria en caso de que el efecto de su no actualización pudiera ser significativo.

- Se aclara que, en el caso de combinaciones de negocios entre empresas del grupo, los activos y pasivos por impuesto diferido que puedan surgir se registrarán empleando como contrapartida una cuenta de reservas, por lo que no se ha de impactar ni el fondo de comercio ni la diferencia negativa.
- Se regula de forma expresa el tratamiento de dos novedades introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), la reducción por reserva de capitalización y la reducción por reserva de nivelación.
- Se establece expresamente el tratamiento del límite de deducción de la amortización contable con efecto para los años 2013 y 2014, teniendo en cuenta la regulación incluida en la disposición transitoria 37.^a de la LIS.
- Se aclaran determinados aspectos del tratamiento contable del efecto impositivo de las entidades que tributan en régimen de imputación fiscal y de los socios partícipes en las mismas.
- Se aclaran los criterios a seguir para contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios en las cuentas anuales individuales de las sociedades que tributan en el régimen de consolidación fiscal, precisándose aspectos como la posible existencia de diferencias permanentes en la eliminación de resultados por operaciones internas, la posibilidad de que surjan pasivos por impuesto diferido como consecuencia de la eliminación de otros beneficios generados en operaciones internas y el tratamiento de las bases negativas compensadas en la declaración del grupo fiscal.
- Se introducen algunas precisiones sobre los impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades español. Asimismo, se establece que para su registro podrán utilizarse las cuentas 635 y 832 con movimientos similares a la 630 y 830 respectivamente.
- En relación con las provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios se aclara que no es aceptable que no se registren por la eventualidad de que se produzca una comprobación administrativa o porque existan discrepancias con los criterios mantenidos por la Administración.

4. ÁMBITO DE APLICACIÓN Y ENTRADA EN VIGOR

La resolución será de aplicación obligatoria a todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, tanto en la formulación de las cuentas anuales individuales como, en su caso, en la elaboración de las cuentas anuales consolidadas.

Por lo que se refiere a su entrada en vigor, de conformidad con la disposición final única entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOE (se publica en el BOE de 16 de marzo de 2016), si bien será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

5. DEFINICIONES

Como se ha indicado con anterioridad la norma de registro y valoración 13.^a del PGC adopta el denominado enfoque de balance. Para comenzar el cuerpo normativo de la resolución en el artículo 2 se recogen las definiciones en las que se sustenta el enfoque de balance, diferenciándose a tal efecto entre el gasto/ingreso por impuesto corriente y el gasto/ingreso por impuesto diferido.

A continuación se desarrollan las diferentes definiciones contenidas en el citado precepto.

5.1. IMPUESTOS SOBRE BENEFICIOS

Impuestos directos, nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir de un resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales que sean de aplicación.

Si el cálculo se realiza mediante la utilización de signos, índices y módulos objetivos, no se aplicará la parte de estas normas que corresponda al impuesto diferido, salvo que estos procedimientos se apliquen parcialmente.

La norma fiscal que regula el impuesto sobre beneficios es la Ley 27/2014 (LIS), normativa que también resultará aplicable, con ciertas especialidades a los empresarios personas físicas que determinen su rendimiento por el método de estimación directa.

El esquema de liquidación que resulta de la anterior normativa es el siguiente:

RESULTADO CONTABLE (Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias)
+/- Ajuste por impuesto sobre sociedades
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS
+/- Ajustes extracontables
BASE IMPONIBLE PREVIA
<ul style="list-style-type: none"> • Reducción por reserva de capitalización • Reducción por reserva de nivelación (solo ERD) • BINEA (Compensación de bases negativas de ejercicios anteriores)
.../...

.../...
BASE IMPONIBLE
× Tipo de gravamen (a partir de 2016 con carácter general 25 %)
CUOTA ÍNTEGRA
<ul style="list-style-type: none"> • Deducciones y bonificaciones
CUOTA LÍQUIDA
<ul style="list-style-type: none"> • Retenciones y pagos a cuenta
CUOTA DIFERENCIAL

A este respecto, debe tenerse en cuenta que el registro contable del impuesto sobre beneficios es el último apunte que debe realizarse en el ejercicio con carácter previo a los asientos de regularización y cierre. Para ello se partirá del resultado antes de impuestos (diferencia entre las cuentas de los grupos 7 y 6, excluido cualquier gasto/ingreso por impuesto que se hubiera contabilizado durante el ejercicio) una vez registradas todas las operaciones del ejercicio y efectuadas las operaciones de ajuste y periodificación necesarias para la adecuada determinación del resultado.

Una vez registrado el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios se obtiene el resultado contable del ejercicio, siendo esta la magnitud de la que parte la LIS para la determinación de la base imponible.

5.2. GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

El gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios será igual a la suma del gasto (ingreso) por impuesto corriente y del gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

- a) El gasto (ingreso) por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente, resultando equivalente a la cantidad que la empresa tiene que satisfacer en un determinado ejercicio por el impuesto sobre beneficios.

El gasto (ingreso) por impuesto corriente se registrará contablemente en la cuenta «Impuesto corriente» (6300). Si tiene su origen en transacciones o sucesos que se registren directamente en patrimonio neto (ejemplo donaciones) se registrará en la cuenta «Impuesto corriente» (8300), si aplicamos el PGC, o, si aplicamos el Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas (PGC de Pymes), directamente en la cuenta de patrimonio neto que corresponda.

- b) El gasto (ingreso) por impuesto diferido se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención.

El gasto (ingreso) por impuesto diferido se registrará contablemente en la cuenta «Impuesto diferido» (6301) teniendo como contrapartida el correspondiente activo o pasivo por impuesto diferido. Si el impuesto diferido tiene su origen en una transacción o suceso que se registre directamente en el patrimonio neto se registrará en la cuenta «Impuesto diferido» (8301) si aplicamos el PGC, o si aplicamos el PGC de Pymes directamente en la cuenta de patrimonio neto que corresponda.

5.3. IMPUESTO CORRIENTE

El impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativa a un ejercicio.

Minoran el impuesto corriente:

- Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta. De acuerdo con la normativa española vigente, Ley 27/2014, minoran el impuesto corriente las deducciones y bonificaciones que se apliquen en el ejercicio.
- Las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores, y aplicadas efectivamente en este, es decir, las bases negativas de ejercicios anteriores que se compensen en el presente ejercicio.
- Las reducciones en la base imponible por reserva de capitalización y por reserva de nivelación.
- Las reducciones en la base imponible que procedan por las rentas de determinados intangibles.

De acuerdo con la normativa fiscal aplicable, el impuesto corriente coincidirá, salvo en el caso de activos diferidos que se recuperen, con la cuota líquida del impuesto.

La cuota líquida es la magnitud del esquema de liquidación fiscal que representa la cantidad que tiene que pagar una empresa por el IS.

Si la normativa fiscal permite la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, o la conversión de activos por impuesto di-

ferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, el impuesto corriente será la cuota de ejercicios anteriores que recupera la empresa en la liquidación fiscal del ejercicio, o el importe del crédito exigible que se reconozca por la Administración tributaria en virtud de la citada conversión, respectivamente.

En relación con esto último hay que indicar que la LIS permite la conversión de activos por impuesto diferido en créditos exigibles en dos supuestos:

- Abono anticipado de la deducción por actividades de I+D+i con los requisitos establecidos en el artículo 39.2 de la LIS.
- El previsto en el artículo 130 de la LIS que permite la conversión de activos por impuesto diferido, procedentes de insolvencias de deudores y aportaciones a sistemas de previsión social y prejubilaciones, en créditos exigibles frente a la Administración tributaria siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el propio precepto.

5.4. ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO CORRIENTE

Los activos y pasivos por impuesto corriente representan la diferencia entre la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, y el impuesto corriente por esos ejercicios.

Con carácter general, surgirá un activo por impuesto corriente cuando el importe de la cuota líquida sea inferior a las retenciones y pagos fraccionados del ejercicio, y surgirá un pasivo por impuesto corriente cuando el importe de la cuota líquida sea superior a las retenciones y pagos fraccionados efectuados durante el ejercicio.

Los activos por impuesto corriente se registrarán en la cuenta «Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos» (4709), y los pasivos por impuesto corriente en la cuenta «Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades» (4752).

Con carácter general la anotación por la que se registrarán los activos y pasivos por impuesto corriente, así como el gasto por impuesto corriente al que nos hemos referido en el anterior punto, será la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	Cuota líquida	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		Ret. y pagos fraccionados
4709 o 4752	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos/ Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	xxx	xxx

EJEMPLO 1

En el año 20X0 la entidad AMC presenta los siguientes datos en relación con la liquidación del impuesto sobre sociedades:

- Cuota líquida: 100.000.
- Retenciones y pagos fraccionados: 90.000.

Se pide:

Determinar la cantidad a pagar o devolver y registrar lo que proceda por el impuesto corriente.

Solución

Cuota líquida	100.000
Retenciones y pagos a cuenta	(90.000)
A ingresar	10.000

El asiento por el impuesto corriente será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	100.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		90.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		10.000

5.5. ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

Los activos por impuestos diferidos son las cantidades del impuesto o impuestos sobre el beneficio a recuperar en ejercicio futuros, en forma de menores pagos o mayores devoluciones, relacionadas con:

- Las diferencias temporarias deducibles.
- El derecho a compensar las pérdidas fiscales, por la existencia de bases imponibles negativas pendientes de compensar en ejercicios posteriores.

- c) Las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Los activos por impuestos diferidos no constituyen un derecho de cobro frente a la Administración tributaria, si bien, si la normativa fiscal lo permite, se pueden convertir en créditos exigibles frente a la Administración (supuestos antes mencionados establecidos en los arts. 39.2 y 130 de la LIS).

Los activos por impuesto diferido se registran en la cuenta «Activos por impuesto diferido» (474), utilizando en función de su origen las siguientes subcuentas:

- Por diferencias temporarias deducibles: «Activos por diferencias temporarias deducibles» (4740).
- Por bases imponibles negativas: «Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio» (4745).
- Por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar: «Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar» (4742).

Las anotaciones contables para el registro de los activos por impuesto diferido serán las siguientes:

- a) Cuando se originen los activos por impuesto diferido se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
474	Activos por impuesto diferido	xxx	
6301	Impuesto diferido		xxx

Si se origina por una transacción registrada en patrimonio neto la contrapartida será la cuenta «Impuesto diferido» (8301), o directamente una cuenta de patrimonio neto si la entidad aplicara el PGC de Pymes. Si se origina en una combinación de negocios afectará al fondo de comercio o a la ganancia producida por la misma.

Se registrarán por el importe que se espera recuperar en las liquidaciones fiscales futuras. En el caso de diferencias temporarias deducibles y bases negativas, se registrarán por el resultado de multiplicar la diferencia o la base negativa por el tipo de gravamen al que se espera que se vayan a recuperar.

- b) Cuando reviertan se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	xxx	
474	Activos por impuesto diferido		xxx

Si se origina por una transacción registrada en patrimonio neto la contrapartida será la cuenta «Impuesto diferido» (8301), o directamente una cuenta de patrimonio neto si la entidad aplicara el PGC de Pymes.

EJEMPLO 2

En el ejercicio 20X0 se origina una base imponible negativa por importe de 100.000 euros, que se compensa por importe de 50.000 euros en el ejercicio siguiente.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda en los ejercicios 20X0 y 20X1 en relación con dicha información teniendo en cuenta que el tipo de gravamen aplicable es del 25 %.

Solución

Ejercicio 20X0: Por la base imponible negativa que se origina y que podrá ser objeto de compensación en ejercicios futuros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (100.000 × 25 %)	25.000	
6301	Impuesto diferido		25.000

Ejercicio 20X1: Por la base imponible negativa que es objeto de compensación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	12.500	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (50.000 × 25 %)		12.500

5.6. PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

Los pasivos por impuestos diferidos son las cantidades a pagar en el futuro por la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Los pasivos por impuesto diferido se registran en la cuenta «Pasivos por diferencias temporarias imponibles» (479).

Las anotaciones contables para el registro de los pasivos por impuesto diferido serán las siguientes:

- a) Cuando se originen los pasivos por impuesto diferido se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	xxx	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		xxx

Si se origina por una transacción registrada en patrimonio neto la contrapartida será la cuenta «Impuesto diferido» (8301), o directamente una cuenta de patrimonio neto si la entidad aplicara el PGC de Pymes. Si se origina en una combinación de negocios afectará al fondo de comercio o a la ganancia producida por la misma.

Se registrarán por el importe que se espera pagar en las liquidaciones fiscales futuras, es decir, se contabilizarán por el resultado de aplicar a la diferencia temporaria el tipo de gravamen al que se espera que vayan a revertir.

- b) Cuando reviertan se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	xxx	
6301	Impuesto diferido		xxx

Si se origina por una transacción registrada en patrimonio neto la contrapartida será la cuenta «Impuesto diferido» (8301), o directamente una cuenta de patrimonio neto si la entidad aplicara el PGC de Pymes.

EJEMPLO 3

En el ejercicio 20X0 se origina una diferencia temporaria imponible por importe de 100.000 euros como consecuencia de un inmovilizado material adquirido el último día del año por dicho importe y que goza de libertad de amortización.

Dicho elemento se amortizará contablemente en cinco años por partes iguales por lo que revertirá la diferencia temporaria imponible a razón de 20.000 euros cada año.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda en los ejercicios 20X0 y 20X1 en relación con dicha información teniendo en cuenta que el tipo de gravamen aplicable es del 25 %.

Solución

Ejercicio 20X0: Por la diferencia temporaria imponible que se origina y que dará lugar a mayores pagos en el futuro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	25.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (100.000 × 25 %)		25.000

Ejercicio 20X1: Por la diferencia temporaria imponible que revierte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (20.000 × 25 %)	5.000	
6301	Impuesto diferido		5.000

5.7. DIFERENCIA TEMPORARIA

Las diferencias temporarias son aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

Se producen:

- a) Normalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.
- b) También pueden surgir en el reconocimiento inicial de activos y pasivos, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

Las diferencias temporarias se clasifican en:

- a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros.
- b) Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros.

EJEMPLO 4

El 31 de diciembre de 20X0 se adquiere un elemento del inmovilizado material por importe de 100.000 euros con una vida útil de cinco años y que al gozar de libertad de amortización la empresa decide amortizar fiscalmente en su integridad en el ejercicio de adquisición.

Se pide:

Determinar los ajustes extracontables que surgirán en cada ejercicio a efectos de la determinación de la base imponible y las diferencias temporarias que surgirán en cada ejercicio.

Solución

Ajustes extracontables

Año	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste
20X0	0	100.000	(100.000)
20X1	20.000	0	20.000
			.../...

.../...

.../...

Año	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste
.../...			
20X2	20.000	0	20.000
20X3	20.000	0	20.000
20X4	20.000	0	20.000
20X5	20.000	0	20.000
Total	100.000	100.000	0

En el primer ejercicio el ajuste extracontable tiene signo negativo, implicará una menor base imponible y un menor importe a pagar, dado que el gasto fiscalmente deducible es mayor que el registrado contablemente.

En los siguientes ejercicios el ajuste extracontable tiene signo positivo, implicará una mayor base imponible y un mayor importe a pagar, dado que el gasto registrado contablemente no es deducible porque ya lo fue en un ejercicio precedente.

Como vemos se trata de diferencias temporales que se basan en criterios de imputación temporal diferentes, siendo coincidente, si se analiza el conjunto de los años, el gasto contable y fiscal.

Diferencias temporarias

Para determinar las diferencias temporarias debemos comparar el valor contable del elemento con su base fiscal (se analizará en un epígrafe posterior), surgiendo la diferencia si los valores no coinciden. En el caso que nos ocupa, el valor fiscal resultará de disminuir el precio de adquisición en la amortización fiscalmente deducida.

Determinada la existencia de diferencias temporarias procede su calificación. En este caso las diferencias que pueden surgir se calificarán como imponibles dado que, como se ha visto en el anterior cuadro, dará lugar a mayores cantidades a pagar en los ejercicios futuros.

Año	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria imponible	Diferencia temporaria ejercicio
20X0	100.000	0	100.000	100.000
.../...				

.../...

.../...

.../...

Año	Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria imponible	Diferencia temporaria ejercicio
.../...				
20X1	80.000	0	80.000	-20.000
20X2	60.000	0	60.000	-20.000
20X3	40.000	0	40.000	-20.000
20X4	20.000	0	20.000	-20.000
20X5	0	0	0	-20.000

La diferencia temporaria surge en el ejercicio 20X0 y revierte en cada uno de los cinco ejercicios siguientes a razón de 20.000 euros por ejercicio.

En el ejercicio en que se origina procederá la siguiente anotación contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	25.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (100.000 × 25%)		25.000

5.8. DIFERENCIA PERMANENTE

Las diferencias permanentes son las diferencias entre el importe neto de los ingresos y gastos totales del ejercicio y la base imponible que no se identifican como diferencias temporarias.

Es decir, son aquellas diferencias que surgen entre el tratamiento contable de una operación y su tratamiento fiscal que no van a tener trascendencia fiscal en el futuro. Por consiguiente, son aquellas que no revierten en periodos posteriores y que intervienen en el cálculo del gasto por impuesto.

Las diferencias permanentes tienen su origen en la diferente calificación de una operación desde el punto de vista contable y fiscal. Por ejemplo, por la existencia de gastos contables que nunca serán fiscalmente deducibles, o por el registro contable de ingresos que nunca se integrarán en la base imponible.

EJEMPLO 5

Una sanción administrativa es un gasto contable que ni el ejercicio en que se contabilice ni en ningún ejercicio posterior va a ser fiscalmente deducible. Por consiguiente, dado que ese gasto contable nunca va a ser un gasto fiscal, nos encontraremos con una diferencia permanente.

Estas diferencias, dado que no tienen repercusión fiscal en el futuro, no son objeto de contabilización en una cuenta específica, y suponen un incremento o disminución, respectivamente, del Impuesto corriente.

Tanto el PGC como la RICAC analizada permiten la periodificación de las diferencias permanentes negativas (que reducen la base imponible) que por naturaleza sean susceptibles de periodificar. La periodificación se registrará contra partidas de patrimonio neto.

EJEMPLO 6

La sociedad IMB ha obtenido durante el año 20X8 un resultado contable antes de impuestos de 550.000 euros, existiendo las siguientes diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad:

- a) Diferencia permanente positiva: 75.000 (origen: sanción impuesta por Hacienda).
- b) Diferencia permanente negativa: 25.000 (origen: ingresos contables que no son fiscales).

Además sabemos que las retenciones y pagos fraccionados del ejercicio ascienden a 80.000 euros.

Se pide:

Determinar la liquidación fiscal y contabilizar lo que proceda, siendo el tipo de gravamen del 25 %.

Solución

Liquidación fiscal	
RESULTADO CONTABLE ANTES IMPUESTOS	550.000
± Ajustes extracontables	
	.../...
	.../...

.../...

Liquidación fiscal	
.../...	
+/- Diferencias permanentes	75.000 (25.000)
+/- Diferencias temporarias	
Origen ejercicio	
Origen ejercicios anteriores	
BASE IMPONIBLE PREVIA	600.000
• Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	
BASE IMPONIBLE	600.000
× tipo impositivo	25 %
CUOTA ÍNTEGRA	150.000
• Deducciones y bonificaciones años anteriores	
• Deducciones y bonificaciones año	
CUOTA LÍQUIDA	150.000
• Retención y pagos a cuenta	(80.000)
A INGRESAR O DEVOLVER	70.000

Por el impuesto corriente se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	150.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		80.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		70.000

Por las diferencias permanentes no se realizará ningún apunte contable.

5.9. BASE FISCAL DE UN ACTIVO O PASIVO

La base fiscal es la valoración fiscal o el importe atribuido a dicho elemento (activo o pasivo) de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Cuando la base fiscal no coincida con el valor contable del activo o pasivo surgirá una diferencia temporaria.

- a) Base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, a efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

Si la base fiscal de un activo es menor que su valor contable, y esta diferencia tiene trascendencia fiscal futura, nos encontraremos ante una diferencia temporaria imponible.

A contrario sensu, cuando la base fiscal de un activo sea mayor que su valor contable nos encontraremos ante una diferencia temporaria deducible.

EJEMPLO 7

- Inmovilizado con un precio de adquisición de 100.000 y una amortización acumulada de 40.000 y que en virtud de un incentivo fiscal ya se hubieran deducido 80.000 de gasto por amortización (piénsese por ejemplo en una empresa de reducida dimensión que aplicara el incentivo fiscal de la aceleración de amortización del art. 103 de la LIS).

Valor contable	Base fiscal
60.000 (100.000 - 40.000)	20.000 (100.000 - 80.000)

En este caso, habrá una diferencia temporaria imponible (en el futuro tendrá que pagar más dado que el importe que será fiscalmente deducible es menor que el gasto que podrá registrar contablemente) de 40.000.

- Inmovilizado adquirido por 1.000.000 con una amortización contable de 500.000, coincidente con la amortización fiscalmente deducida, y por el que se ha registrado un deterioro de 100.000 que no es fiscalmente deducible:

Valor contable	Base fiscal
400.000 (1.000.000 - 500.000 - 100.000)	500.000 (1.000.000 - 500.000)

.../...

.../...

En este caso, habrá una diferencia temporaria deducible (en el futuro tendrá que pagar menos, dado que el importe que será fiscalmente deducible es mayor que el gasto que podrá registrar contablemente) de 100.000.

- Crédito de 200.000 por el que se ha registrado una pérdida por deterioro que es fiscalmente deducible de 100.000.

Valor contable	Base fiscal
100.000 (200.000 - 100.000)	100.000 (200.000 - 100.000)

El importe que será fiscalmente deducible coincide con el valor contable del activo, por consiguiente, coincidiendo los valores contables y fiscales, no existe diferencia temporaria.

- Inmovilizado adquirido en virtud de una combinación de negocios que se acoge fiscalmente al régimen especial, que tiene un valor razonable en el momento de la combinación de 2.000.000 siendo el valor por el que figura contabilizado en el negocio adquirido de 1.000.000.

Valor contable	Base fiscal
2.000.000 (Valor razonable del elemento adquirido)	1.000.000 (Valor contable que tenía en la contabilidad del negocio adquirido)

En este caso existe una diferencia temporaria imponible de 1.000.000, dado que el importe que será fiscalmente deducible de los beneficios económicos futuros de dicho activo es inferior en dicha cuantía al valor contable que reducirá dichos beneficios.

- b) Base fiscal de un pasivo es su valor en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias recibidos de forma anticipada, la base fiscal será su valor en libros menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

Si la base fiscal de un pasivo es menor que su valor contable, y esta diferencia tiene trascendencia fiscal futura, nos encontraremos ante una diferencia temporaria deducible.

A contrario sensu, cuando la base fiscal de un pasivo sea mayor que su valor contable nos encontraremos ante una diferencia temporaria imponible.

EJEMPLO 8

- Deuda con una entidad de crédito por importe de 1.000.000. Dado que ese importe no será fiscalmente deducible en el futuro (la devolución del préstamo no supone un gasto fiscalmente deducible, no teniendo trascendencia fiscal), la base fiscal coincidirá con el valor contable. Es decir, nos encontraremos ante esta situación:

Valor contable	Base fiscal
1.000.000	1.000.000 (1.000.000 – importe que eventualmente será fiscalmente deducible en el futuro 0)

Coincidiendo el valor contable con la base fiscal no surgirá ninguna diferencia temporaria.

- Anticipo recibido de un cliente por 1.000.000. Cuando se realice la venta el ingreso se incorporará íntegramente en la base imponible:

Valor contable	Base fiscal
1.000.000	1.000.000 (1.000.000 – ingreso que no se integrará en la base imponible 0)

Dado que el valor contable y la base fiscal coinciden no se origina ninguna diferencia temporaria.

- Provisión registrada contablemente por 1.000.000 que fiscalmente será deducible cuando se aplique a su finalidad:

Valor contable	Base fiscal
1.000.000	0 (1.000.000 – 1.000.000 importe que eventualmente será fiscalmente deducible en el futuro)

En este caso, surgirá una diferencia temporaria deducible, dado que cuando la provisión se aplique a su finalidad, el gasto registrado este año será fiscalmente deducible y dará lugar a un menor importe a pagar.

- Deuda a corto plazo por sanciones y multas con un importe en libros de 1.000. Ni las sanciones ni las multas son deducibles fiscalmente.

.../...

.../...

Valor contable	Base fiscal
1.000	1.000 (1.000 – 0 importe que eventualmente será fiscalmente deducible en el futuro)

En este supuesto, al coincidir el valor contable y el fiscal no se origina ninguna diferencia temporaria, además dado que el gasto registrado contablemente nunca será fiscalmente deducible surgirá una diferencia permanente.

- c) Elementos que tengan base fiscal pero que carezcan de valor contable y, por lo tanto, no figuren reconocidos como un activo o un pasivo en el balance. En particular, esto podría ocurrir cuando se reconozcan ingresos y gastos cuya tributación y deducibilidad, respectivamente, se produzcan en un momento posterior a su reconocimiento contable.

En estos casos se reconocerá una diferencia temporaria de acuerdo con los términos y condiciones de la resolución.

EJEMPLO 9

- Beneficio por la venta de un inmovilizado a plazos que se acoge al régimen fiscal del artículo 11.4 de la LIS, siendo el importe del beneficio de 1.000 y sabiendo que el cobro resultará exigible al año próximo.

Contablemente se habrá registrado un beneficio de 1.000, que no dará lugar al registro de ningún activo ni pasivo, tributando dicho beneficio en el momento en que resulte exigible y originando el registro de una diferencia temporaria imponible:

Valor contable	Base fiscal
0	1.000 (importe que tributará en el futuro)

Dado que dicho importe tributará en el futuro la diferencia tendrá la calificación de temporaria imponible.

.../...

.../...

- Subvención¹ recibida por importe de 100.000, para financiar una máquina, que supone un incremento de patrimonio neto, y que se integrará en la base imponible a medida que se impute a resultados:

Valor contable	Base fiscal
0	100.000 (importe que tributará en el futuro)

La diferencia tendrá la naturaleza de temporaria imponible, registrándose un pasivo por diferencias temporarias imponibles que revertirá a medida que la subvención se vaya imputando a resultados.

Por otro lado, dado que el origen de esta diferencia es una transacción que directamente se imputa a patrimonio neto, la contrapartida del pasivo por diferencias temporarias imponibles será la cuenta «Impuesto diferido» (8301), o, si aplicamos el PGC de Pymes, directamente la cuenta de patrimonio neto representativa de la subvención [cuenta «Subvenciones oficiales de capital» (130)].

Los apuntes contables serán los siguientes:

En el momento del reconocimiento de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	25.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (100.000 × 25 %)		25.000

El importe resulta de aplicar el tipo de gravamen al importe de la subvención.

A medida que se imputa a resultados la subvención (suponiendo que se imputa por quintas partes):

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (20.000 × 25 %)	5.000	
			.../...

¹ El efecto impositivo de las subvenciones de capital se ha tratado en la consulta 3 del BOICAC 105 (NFC058556).

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
8301	Impuesto diferido		5.000

El importe resulta de aplicar el tipo de gravamen al importe de la subvención tras-pasado a resultados del ejercicio.

- d) Si la contabilización del ingreso o gasto cuya eficacia fiscal se difiere, a su vez, origina una diferencia temporaria en otro activo o pasivo (por ejemplo, en caso de amortización, deterioro o provisión no deducibles), el análisis del efecto impositivo no puede deslindar los dos impactos y contabilizarlos por separado sino que deben ser tratados de forma conjunta considerando exclusivamente el efecto impositivo del activo o pasivo cuyo valor en libros se ha modificado sin efecto fiscal.

Es decir, si por ejemplo tenemos una pérdida por deterioro no deducible en un crédito el análisis del efecto impositivo afecta exclusivamente al valor del activo deteriorado. Es decir, si por ejemplo tenemos un crédito de 4.000, con un deterioro no deducible 1.000, que será fiscalmente deducible en el ejercicio siguiente, nos encontraremos con lo siguiente:

Valor contable del crédito	Base fiscal
3.000	4.000 (importe que será deducible en los ejercicios siguientes)

En este caso, dado que la base fiscal es mayor que su valor contable nos encontramos con una diferencia temporaria deducible (en los ejercicios siguientes pagaremos menos, dado que fiscalmente podremos deducir un importe mayor).

- e) Elementos cuya base fiscal no resulte evidente.

Podría ser el caso si la base fiscal depende de la forma en que se espere recuperar o liquidar el mismo. En estos casos la empresa debe reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o liquidación del importe en libros de un activo o pasivo vaya a generar futuros pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o liquidaciones no tuvieran consecuencias fiscales, sin perjuicio de las excepciones y límites temporales regulados en la propia resolución.

EJEMPLO 10

Un elemento del inmovilizado material ha costado 1.000, tiene un importe en libros de 700 y se revaloriza a 1.500.

La revalorización no tiene efectos fiscales, siendo la amortización fiscalmente deducida hasta el momento de 300, coincidiendo con la amortización registrada contablemente.

La normativa fiscal dispone que si se vende por encima del coste, solo tributa por la amortización acumulada fiscalmente deducida, no tributando por las cantidades percibidas por encima del coste.

El tipo impositivo es del 25 %.

Solución

De acuerdo con los datos del enunciado:

Valor contable del inmovilizado	Base fiscal
1.500	700 (1.000 - 300)

La base fiscal del elemento es 700, y existe una diferencia temporaria, en este caso, imponible de 800, dado que solo será fiscalmente deducible un importe de 700, tanto si se recupera el valor en libros por el uso como si la recuperación se efectúa por la venta.

Por la diferencia temporaria imponible se registrará un pasivo por impuesto diferido cuyo importe dependerá de la forma en que espere recuperar la entidad el importe en libros del activo.

Si la entidad espera recuperar el importe en libros del elemento de inmovilizado mediante su uso, la entidad para recuperar el valor en libros deberá generar ingresos imponibles por importe de 1.500, pero solo podrá deducir amortizaciones por importe de 700. Partiendo de este supuesto, existe un pasivo por impuestos diferidos de 200 (25 % de 800).

El apunte por el que se registrará el pasivo por impuesto diferido será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	200	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		200

Alternativamente, si la entidad espera recuperar el importe en libros mediante la venta del elemento de inmovilizado por un importe superior a su coste, el pasivo por impuestos diferidos resultante se computará de la siguiente manera:

.../...

.../...

- Diferencia temporaria: 800.
- Pasivo por impuestos diferidos: $300 \times 25\% + 500 \times 0\%$ (está exento) = 75.

Téngase en cuenta que la entidad solo tributaría por la diferencia entre su coste y la base fiscal.

El asiento que se realizaría para registrar la diferencia temporaria sería el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	75	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		75

f) Casos particulares analizados en el proyecto de la resolución.

En el proyecto de la resolución se abordaron los siguientes casos particulares que no se reprodujeron en el texto definitivo de la resolución, pero que por su interés consideramos oportuno comentar.

1. Inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste cuando la renta derivada de su enajenación se declare exenta.

Nos encontramos ante el supuesto de inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste, cuando la renta que surja de la posterior enajenación se declare exenta (en la medida en que se corresponda con ganancias acumuladas por la participada), en los términos regulados en el artículo 21 de la LIS.

Por ejemplo, el caso de una inversión en una sociedad del grupo adquirida en el momento de la constitución por su valor nominal, supongamos 1.000.000 de euros, y cuyo valor teórico sea del 300% del valor nominal como consecuencia de ganancias generadas por la participada, es decir, 3.000.000 de euros. En este supuesto si las participaciones se vendieran por su valor teórico la ganancia contable estaría exenta desde el punto de vista fiscal.

Se planteó la posibilidad de considerar que la base fiscal fuera el coste más la parte proporcional de las ganancias acumuladas por las que no se va a tributar en el caso de venta, con nuestro ejemplo 3.000.000, resultando una diferencia temporaria deducible que daría lugar a un activo por impuesto diferido y que revertiría en el momento de la enajenación.

No obstante, se consideró que lo más oportuno sería interpretar que la **base fiscal coincide con el valor en libros de la inversión, y que la renta exenta que se obtenga en un futuro se calificará como una diferencia permanente.**

Es decir, con nuestro ejemplo tendríamos:

Valor contable	Base fiscal
1.000.000	1.000.000

Cuando se produjera la venta, surgiría en su caso una diferencia permanente por las ganancias acumuladas.

2. Activos cuyas correcciones valorativas solo tienen efecto cuando se dan de baja.

En el borrador de la resolución también fueron objeto de análisis particular todos aquellos activos cuyas correcciones de valor solo tienen efectos fiscales en el ejercicio en que el elemento se da de baja, como es el caso de las correcciones valorativas por deterioro de elementos del inmovilizado no amortizables y de inversiones financieras.

Hasta esa fecha, momento en que se da de baja el activo, tanto el gasto como la reversión de la corrección valorativa no se integran en la base imponible, pero en la medida en que la norma fiscal sí que las considerará en un futuro (cuando se produzca la baja del activo del balance), cabe concluir que la **diferencia descrita entre el valor en libros y la base fiscal es temporaria.**

EJEMPLO 11

La sociedad X adquirió al comienzo del ejercicio el 100 % de las participaciones de la mercantil Y por un importe de 3.000.000 de euros. Al cierre del ejercicio el importe recuperable de la inversión en Y es de 2.000.000 de euros, registrando X la oportuna corrección valorativa por deterioro por 1.000.000 de euros que no es fiscalmente deducible y que solo tendrá efectos fiscales cuando se venda la participación o se liquide la sociedad participada.

En este caso tenemos:

Valor contable	Base fiscal	Diferencia temporaria
2.000.000	3.000.000	1.000.000

La base fiscal será el importe fiscalmente deducible en el caso de baja del activo. La diferencia temporaria que se origina es deducible, dado que la base fiscal del activo es mayor que su valor contable.

.../...

.../...

Si posteriormente se modificara el deterioro (por reversión o mayor dotación) se modificaría el valor contable y la diferencia temporaria.

A los efectos de reconocer el correspondiente activo por impuesto diferido aplicando los requisitos generales de la resolución, a pesar de que la diferencia temporaria podría modificarse por efecto de la reversión del deterioro (por ejemplo, ante un aumento de la renta operativa de la dependiente) o un incremento del mismo, el único escenario a considerar debía ser la baja del activo porque la reversión de la diferencia por causa de la recuperación del valor contable no sería relevante para mostrar la imagen fiel de la carga fiscal futura.

Es decir, siguiendo el ejemplo, y considerando un tipo de gravamen del 25 %, como consecuencia de la diferencia temporaria se registrará un activo por impuesto diferido por importe de 250.000 euros, resultando la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles	250.000	
6301	Impuesto diferido		250.000

5.10. GANANCIA (PÉRDIDA) FISCAL O BASE IMPONIBLE

La base imponible (resultado fiscal) es el resultado del ejercicio de una entidad, calculado de acuerdo con las reglas establecidas por la normativa fiscal aplicable.

El artículo 10.1 de la LIS define la base imponible de forma general como el importe de la renta obtenida por el sujeto pasivo durante el periodo impositivo, minorada, en su caso, en las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

De conformidad con el artículo 10.3 de la LIS la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Por consiguiente, el resultado fiscal o base imponible se determinará del siguiente modo:

RESULTADO CONTABLE (Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias)

+/- Ajuste por impuesto sobre sociedades

.../...

.../...
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS
+/- Ajustes extracontables
BASE IMPONIBLE PREVIA
<ul style="list-style-type: none"> • Reducciones • BINEA (Compensación de bases negativas de ejercicios anteriores)
BASE IMPONIBLE

Los ajustes extracontables resultan de las discrepancias existentes entre la normativa contable y la fiscal a los efectos del tratamiento de determinadas operaciones, siendo positivos cuando suponen un resultado fiscal superior al determinado por las normas contables (por gastos contabilizados no deducibles en todo o en parte, o por ingresos fiscales mayores que los resultantes por las normas contables), y siendo negativos cuando el resultado fiscal de una operación es inferior al contable (gastos deducibles mayores a los contabilizados o ingresos contables no imputables fiscalmente).

5.11. RESULTADO CONTABLE TOTAL O INGRESOS Y GASTOS TOTALES

Se define como el resultado económico de una entidad (ganancia o pérdida), calculado de acuerdo con las reglas contables por diferencia entre todos los ingresos y gastos del ejercicio.

Comprenderá el resultado contable de la cuenta de pérdidas y ganancias, los ingresos y gastos imputados al patrimonio neto, así como las anotaciones en reservas por operaciones con instrumentos de patrimonio propio y corrección de errores de ejercicios anteriores.

El resultado contable total resultará de minorar (incrementar) el resultado antes de impuestos en el gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios.

EJEMPLO 12

Supongamos una empresa que presenta los siguientes datos:

- Resultado antes de impuestos de la cuenta de pérdidas y ganancias: 100.000.
- Ingresos imputados directamente a patrimonio neto: 10.000. Estos ingresos tributarán cuando se imputen a resultados.

.../...

.../...

- Disminución en reservas por una operación con instrumentos de patrimonio propio (se ha realizado una ampliación de capital): 2.000. La anotación en reservas tiene la consideración de fiscalmente deducible, siendo esta la única diferencia de acuerdo con el artículo 10.3 para la determinación de la base imponible.
- Gasto por impuesto sobre sociedades registrado en pérdidas y ganancias: 25.000.
- Gasto por impuesto sobre sociedades registrado directamente en patrimonio neto: 2.500.
- Incremento en reservas por el registro del efecto impositivo: 500.
- El tipo de gravamen aplicable es del 25 %.

Se pide:

Determinar la liquidación fiscal, registrar las anotaciones que procedan y determinar el resultado contable total o ingresos y gastos totales.

Solución

Liquidación fiscal	Pérdidas y ganancias	Ingresos - Gastos patrimonio neto	Reservas	Total
RESULTADO CONTABLE ANTES IMPUESTOS	100.000	10.000	(2.000)	108.000
± Ajustes extracontables				
+/- Diferencias permanentes				
+/- Diferencias temporales				
Origen ejercicio		(10.000)		(10.000)
Origen ejercicios anteriores				
BASE IMPONIBLE PREVIA	100.000	-	(2.000)	98.000
• Bases imponibles negativas ejercicios anteriores				
BASE IMPONIBLE	100.000	-	(2.000)	98.000
× tipo impositivo	25 %		25 %	25 %
CUOTA ÍNTEGRA	25.000	-	(500)	24.500
				.../...

.../...

.../...

Liquidación fiscal	Pérdidas y ganancias	Ingresos - Gastos patrimonio neto	Reservas	Total
.../...				
• Deducciones y bonificaciones				
CUOTA LÍQUIDA	25.000		(500)	24.500
• Retención y pagos a cuenta				
A INGRESAR O DEVOLVER	25.000		(500)	24.500

Anotaciones contables

Por los ingresos en patrimonio neto que tributarán cuando se imputen a pérdidas y ganancias surge una diferencia temporaria imponible por importe de 10.000 que dará lugar a un pasivo por impuesto diferido. La anotación procedente será la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	2.500	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		2.500

Por la regularización se hará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
13	Cuenta de patrimonio neto	2.500	
8301	Impuesto diferido		2.500

Por el apunte en reservas, que tiene la consideración de fiscalmente deducible se habrá hecho la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	500	
113	Reservas voluntarias		500

.../...

.../...

Para determinar el impuesto corriente, partiremos de la base imponible 98.000 (100.000 – 2.000) y aplicaremos el tipo de gravamen, 25 %, resultando un importe de 24.500 por el que se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	24.500	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		24.500

Por el asiento de regularización se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	25.000	
6301	Impuesto diferido		500
6300	Impuesto corriente		24.500

Determinación del resultado contable:

	Pérdidas y ganancias	Patrimonio neto	Reservas	Total
Resultado antes de impuestos	100.000	10.000	-2.000	108.000
Gasto/ingreso por IS	-25.000	-2.500	500	27.000
Resultado contable	75.000	7.500	-1.500	81.000

5.12. OPORTUNIDADES DE PLANIFICACIÓN FISCAL

Las oportunidades de planificación fiscal son acciones que la entidad puede emprender, dentro del marco legal, para crear o incrementar ganancias fiscales en un determinado ejercicio, a través de la aplicación de las diferentes opciones o alternativas ofrecidas por la normativa fiscal.

Ejemplos de oportunidades de planificación fiscal sería la posibilidad de acogerse a libertad de amortización, la posibilidad de aplicar el régimen de operaciones a plazos...

6. ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO CORRIENTE

El impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio, coincidiendo, de acuerdo con la normativa fiscal aplicable, salvo en el caso de activos diferidos que se recuperen, con la cuota líquida del impuesto. El gasto por impuesto corriente se registrará en la cuenta «Impuesto corriente» (6300), salvo que tenga su origen en transacciones registradas directamente en patrimonio neto, en cuyo caso se registrará en la cuenta «Impuesto corriente» (8300).

Los activos y pasivos por impuesto corriente representan la diferencia entre la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, y el impuesto corriente por esos ejercicios.

6.1. RECONOCIMIENTO

6.1.1. Pasivos por impuesto corriente

El impuesto corriente del ejercicio y de los ejercicios anteriores se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté devengado a efectos fiscales y pendiente de pago (cuenta a utilizar la 4752). Esto ocurrirá cuando el importe de la cuota líquida sea superior a las retenciones y pagos fraccionados.

El asiento por el que se reconocerá el pasivo por impuesto corriente será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	Cuota líquida	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		Cantidades ya pagadas
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		Cantidades pendientes de pago

EJEMPLO 13

En el año 20X0 la entidad AMC presenta los siguientes datos en relación con la liquidación del impuesto sobre sociedades:

.../...

.../...

- Cuota líquida: 150.000.
- Retenciones y pagos fraccionados: 120.000.

Se pide:

Determinar la cantidad a pagar o devolver y registrar lo que proceda por el impuesto corriente.

Solución

Cuota líquida	150.000
Retenciones y pagos a cuenta	(120.000)
A ingresar	30.000

Por la cantidad pendiente de ingresar se reconocerá un pasivo por impuesto corriente. El asiento por el impuesto corriente será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	150.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		120.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		30.000

6.1.2. Activos por impuesto corriente

Si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo (cuenta a utilizar la 4709). Esto ocurrirá cuando el importe de la cuota líquida sea inferior a las retenciones y pagos fraccionados.

El asiento por el que se reconocerá el activo por impuesto corriente será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	Cuota líquida	.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	Exceso de las cantidades ya pagadas sobre el impuesto corriente	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta ...		Cantidades ya pagadas

EJEMPLO 14

En el año 20X0 la entidad AMC presenta los siguientes datos en relación con la liquidación del impuesto sobre sociedades:

- Cuota líquida: 150.000.
- Retenciones y pagos fraccionados: 180.000.

Se pide:

Determinar la cantidad a pagar o devolver y registrar lo que proceda por el impuesto corriente.

Solución

Cuota líquida	150.000
Retenciones y pagos a cuenta	<u>(180.000)</u>
A devolver	30.000

Por la cantidad a devolver se reconocerá un activo por impuesto corriente. El asiento por el impuesto corriente será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	150.000	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	30.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		180.000

6.1.3. Posible devolución de cuotas de ejercicios anteriores

En caso de que la empresa tribute en alguna jurisdicción que permita la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, el importe a cobrar por la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores se reconocerá como un activo por impuesto corriente utilizando la cuenta «Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos» (4709).

La anotación por la que se registrará el impuesto corriente será la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	Devolución por cuotas satisfechas en periodos anteriores	
6300	Impuesto corriente		Pérdida fiscal compensada × tipo

EJEMPLO 15

La sociedad AMC obtuvo en el ejercicio 20X0 una base imponible positiva de 100.000 euros, pagando un impuesto de 25.000 euros (tipo de gravamen 25 % y no se considera la existencia de deducciones ni de retenciones). En el ejercicio siguiente obtiene una base imponible negativa de 40.000 euros permitiendo la normativa la devolución de las cuotas satisfechas en ejercicios anteriores en caso de que resulte una pérdida fiscal en el ejercicio presente.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda.

Solución

Ejercicio 20X0

En el ejercicio 20X0 por el impuesto corriente se habrá realizado la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	25.000	.../... .../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		25.000

Ejercicio 20X1

Por el pago del pasivo por impuesto corriente surgido en la liquidación del año anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	25.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		25.000

Liquidación fiscal		
BASE IMPONIBLE		-40.000
× tipo impositivo		25 %
CUOTA ÍNTEGRA		-10.000
• Deducciones y bonificaciones		
CUOTA LÍQUIDA		-10.000
• Retención y pagos a cuenta		
A DEVOLVER		10.000

La devolución tiene su origen en las cuotas satisfechas en ejercicios anteriores, en este supuesto, las pérdidas fiscales no motivarán un menor impuesto a pagar en ejercicios futuros.

Por el registro del impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	10.000	
6300	Impuesto corriente		10.000

6.1.4. Conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible

Cuando la legislación fiscal establezca la posibilidad de convertir activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, también se reconocerá un activo por impuesto corriente, cuando se cumplan los requisitos previstos a tal efecto por la norma fiscal.

En la normativa fiscal actual se pueden convertir activos por impuesto diferido en crédito exigible en los siguientes supuestos:

- El regulado en el artículo 39.2 de la LIS que permite el abono anticipado de la deducción por I+D+i.
- El previsto en el artículo 130 de la LIS que permite la citada conversión en el caso de activos por impuesto diferido procedentes de insolvencias de deudores y aportaciones a sistemas de previsión social y prejubilaciones.

No obstante, cabe indicar que en el supuesto del artículo 39.2 la normativa no exige que con carácter previo figure registrado un activo por impuesto diferido.

Los asientos por los que se registrarán la citada conversión serán los siguientes:

- Por el reconocimiento del crédito exigible y del impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	Crédito exigible	
6300	Impuesto corriente		

- Por la baja del activo por impuesto diferido que es objeto de conversión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido		Procedente de insolvencias y sistemas de previsión social
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		

EJEMPLO 16

La sociedad AMC genera en el ejercicio 20X0 una deducción por actividades de I+D+i por importe de 200.000 euros que queda pendiente de aplicar por insuficiencia de cuota. La empresa considera que podrá ser objeto de recuperación en los ejercicios siguientes. En el ejercicio siguiente no siendo posible aplicar dicha deducción decide solicitar el abono anticipado de la misma dado que cumple con los requisitos establecidos por la normativa fiscal. El abono anticipado supone practicar un descuento del 20 % sobre el importe de la deducción.

Solución*Ejercicio 20X0*

Por las deducciones pendientes de aplicar:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	200.000	
6301	Impuesto diferido		200.000

Ejercicio 20X1

La sociedad podrá obtener un abono anticipado de $200.000 \times 80\% = 160.000$.

Por el reconocimiento del crédito exigible y del impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	160.000	
6300	Impuesto corriente		160.000

Por la baja del activo por impuesto diferido que es objeto de conversión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	200.000	
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		200.000

Nota: La solicitud del abono anticipado se efectuará en la declaración del IS.

6.2. VALORACIÓN

Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, **de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre** del ejercicio.

Si su vencimiento supera el año, la empresa deberá considerar el efecto financiero del aplazamiento.

No obstante, la repercusión práctica de este criterio debería ser limitada porque, en principio, cualquier aplazamiento de la deuda tributaria debería venir precedida de la resolución del preceptivo expediente administrativo y de la exigencia del correspondiente interés de demora o legal, según proceda.

Adicionalmente, para calcular el efecto financiero en este caso, dada la singularidad del crédito tributario, la forma de proceder sería la siguiente:

- a) En caso de haberse fijado el coste del aplazamiento en el oportuno expediente administrativo, el gasto financiero se calcularía a partir de la citada tasa sin que por lo tanto quepa sustituir la misma por el coste incremental de la empresa (esto es, considerando su propio riesgo de crédito).
- b) En los supuestos excepcionales en los que no se haya fijado un coste por el aplazamiento, de acuerdo con lo indicado más arriba, la operación se debería contabilizar como un préstamo a tipo de interés cero; en tal caso, y en línea con el criterio que se ha fijado para operaciones de similar naturaleza, el valor actual de la deuda se calcularía a partir del interés de demora existente en la fecha de finalización del periodo de ingreso voluntario, sin que proceda revisar en el futuro la citada tasa de descuento.

Se excluyen de la actualización financiera, las retenciones y pagos a cuenta que, soportadas o realizados en un ejercicio, serán aplicados en la liquidación a practicar en el ejercicio siguiente.

En relación con la actualización financiera se debe traer a colación lo dispuesto en la consulta 2 publicada en el BOICAC n.º 87, de septiembre de 2011 (NFC042089), en la que se aclara que los créditos y débitos frente a las Administraciones públicas no son instrumentos financieros (porque no cumplen la definición de instrumento financiero). Sin embargo, de lo anterior no cabe inferir que estos activos y pasivos deban reconocerse por el «coste». Por el contrario, cuando el efecto financiero del aplazamiento sea significativo, parece razonable que estos activos y pasivos deban contabilizarse por su valor actual en los términos que se ha indicado.

6.3. IMPUESTO CORRIENTE DERIVADO DE TRANSACCIONES REGISTRADAS EN PATRIMONIO NETO

El impuesto corriente que resulte de transacciones registradas en el patrimonio neto se registra en la cuenta «Impuesto corriente» (8300) (directamente en cuentas de patrimonio neto para empresas que apliquen el PGC de Pymes). Nos encontramos en este caso con las donaciones recibidas por la empresa de activos no monetarios. Las donaciones se registran en el momento inicial como un ingreso de patrimonio neto imputándose a resultados a medida que se va realizando el activo, produciéndose el incremento en el patrimonio neto de la empresa en el momento inicial. Desde el punto de vista fiscal las donaciones tributan íntegramente en el ejercicio en que se reciben.

De acuerdo con el tratamiento contable y fiscal, a los efectos de la determinación de la base imponible, en la que se parte del resultado antes de impuestos, en el primer ejercicio se realizará un ajuste positivo (diferencia entre el importe de la donación y lo traspasado a resultados en el ejercicio), y en el resto de ejercicios un ajuste negativo por el importe de la donación traspasado a resultados.

Desde el punto de vista contable, se debe indicar que en el caso de la donación no existe diferencia temporaria dado que en el ejercicio en que se recibe es un ingreso contable (aunque imputado en patrimonio neto) que tributa íntegramente en dicho ejercicio. En este caso, tendríamos que se trata de un elemento que carece de valor contable y también de valor fiscal, ya que la donación ni tributará ni resultará deducible en ejercicios futuros. La parte del impuesto a pagar en el ejercicio en que se recibe que derive del ingreso en patrimonio neto se registrará en la cuenta «Impuesto corriente» (8300). Por la imputación a resultados no tiene relevancia fiscal (ni el gasto en patrimonio neto ni el ingreso en pérdidas y ganancias tributa) se cargará la cuenta «Impuesto diferido» (6301) con abono a la cuenta «Impuesto diferido» (8301) por el resultado de multiplicar por el tipo de gravamen el importe traspasado.

EJEMPLO 17

La sociedad AMC recibe una donación de un elemento de inmovilizado el 31 de diciembre de 20X0, siendo el valor razonable del mismo de 100.000 euros y su vida útil de 10 años.

Se pide:

Realizar la liquidación fiscal y contabilizar lo que proceda si no hay más ajustes que los que puedan resultar de la donación y tenemos los siguientes datos:

.../...

.../...

	20X0	20X1
Resultado antes de impuestos pérdidas y ganancias	200.000	200.000
Retenciones	20.000	20.000
Tipo de gravamen	25 %	25 %

Solución

Desde el punto de vista fiscal, el ingreso derivado de la donación se integrará en la base imponible del periodo impositivo en que se reciba la misma.

Año	Ingreso pérdidas y ganancias	Ingreso fiscal	Ajuste en base imponible
20X4	0	100.000	100.000
20X1 y ss.	10.000	0	-10.000

En consecuencia:

- Año 20X0: tenemos un ingreso de patrimonio neto que tributa y que ocasionará un impuesto corriente que se contabilizará como gasto de patrimonio neto.
- Años siguientes: contablemente por la imputación a resultados tenemos un gasto de patrimonio neto y un ingreso de pérdidas y ganancias que no se integran en la base imponible, pero por los que habrá que registrar el correspondiente efecto impositivo.

Año 20X0

Liquidación fiscal	Pérdidas y ganancias	Ingresos – gastos patrimonio neto	Total
RESULTADO CONTABLE ANTES IMPUESTOS	200.000	100.000	300.000
± Ajustes extracontables			
BASE IMPONIBLE	200.000	100.000	300.000
× tipo impositivo	25 %	25 %	25 %

.../...

.../...

.../...

Liquidación fiscal	Pérdidas y ganancias	Ingresos – gastos patrimonio neto	Total
.../...			
CUOTA ÍNTEGRA	50.000	25.000	75.000
• Deducciones y bonificaciones			
CUOTA LÍQUIDA	50.000	25.000	75.000
• Retención y pagos a cuenta			(10.000)
A INGRESAR O DEVOLVER			65.000

La anotación por el impuesto corriente será la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	50.000	
8300	Impuesto corriente	25.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		10.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		65.000

Año 20X1

Liquidación fiscal	Pérdidas y ganancias	Transferencias ingresos – gastos patrimonio neto	Total
RESULTADO CONTABLE ANTES IMPUESTOS	200.000	(10.000)	190.000
± Ajustes extracontables	-10.000	10.000	0
BASE IMPONIBLE PREVIA	190.000	-	190.000
× tipo impositivo	25 %	25 %	25 %
CUOTA ÍNTEGRA	47.500	-	47.500
			.../...

.../...

.../...

Liquidación fiscal	Pérdidas y ganancias	Transferencias ingresos – gastos patrimonio neto	Total
.../...			
• Deducciones y bonificaciones			
CUOTA LÍQUIDA	47.500	-	47.500
• Retención y pagos a cuenta	(10.000)		(10.000)
A INGRESAR O DEVOLVER	37.500		37.500

La anotación por el impuesto corriente será la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	47.500	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		10.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		37.500

Por el efecto impositivo de la donación, dado que la imputación a resultados no tiene relevancia fiscal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (10.000 × 25 %)	2.500	
8301	Impuesto diferido		2.500