

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 (II)

Miguel Ángel Gálvez Linares

Ángel Montes Carrillo

Profesores del CEF

EXTRACTO

El presente trabajo continúa con el análisis de la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan normas y criterios de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios, concretamente con el análisis de lo establecido en el capítulo III relativo a los activos y pasivos por impuesto diferido.

Palabras claves: activo por impuesto diferido, pasivo por impuesto diferido, créditos por pérdidas a compensar y combinaciones de negocios.

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

Miguel Ángel Gálvez Linares

Ángel Montes Carrillo

ABSTRACT

This work continues with the analysis of the resolution of 9 February 2016, the Institute of Accounting and Auditing, setting standards and criteria for registration, evaluation and preparation of the annual accounts for the accounting tax develop on benefits, specifically with the analysis of the provisions in chapter III on assets and deferred tax liabilities.

Keywords: deferred tax assets, deferred tax liabilities, credit loss carryforwards and business combinations.

Sumario

7. Activos y pasivos por impuesto diferido

7.1. Reconocimiento de activos por impuesto diferido

- 7.1.1. Activos por impuesto diferido en empresas que presentan beneficios
- 7.1.2. Conversión de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria
- 7.1.3. Activos por impuesto diferido cuya recuperación se prevea en un plazo superior a 10 años
- 7.1.4. Créditos derivados de deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota cuando existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos para hacerlas efectivas
- 7.1.5. Créditos por pérdidas a compensar
- 7.1.6. Recuperación probable de activos por impuesto diferido
- 7.1.7. Reconsideración de los activos por impuesto diferido
- 7.1.8. Activos por impuesto diferido en combinaciones de negocio

7. ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

1. Los activos por impuesto diferido son las cantidades del impuesto o impuestos sobre el beneficio a recuperar en ejercicio futuros, relacionadas con:
 - a) Las diferencias temporarias deducibles.
 - b) El derecho a compensar las pérdidas fiscales.
 - c) Las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

De acuerdo con el artículo 5 de la resolución, en aplicación del principio de prudencia, únicamente se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que sea probable la obtención de ganancias fiscales futuras que permitan su recuperación.

Con independencia de que la sociedad considere probable la recuperación de sus activos por impuesto diferido, estos no se reconocerán, ni en el momento de su nacimiento, ni en posteriores reversiones, cuando la diferencia temporaria surja del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además, en la fecha en que se realizó la operación, no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

2. Los pasivos por impuesto diferido 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.

Al contrario que sucede con los activos por impuesto diferido, el artículo 6 establece que, salvo excepciones, se registrará un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles.

Estas excepciones son:

- a) El reconocimiento inicial de un fondo de comercio.
- b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además, en la fecha en que se realizó la operación, no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

7.1. RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

Teniendo en cuenta las disposiciones de la resolución, las sociedades deberán analizar, en el momento del nacimiento de activos por impuesto diferido, si es o no probable que vayan a disponer de ganancias fiscales futuras que permitan asegurar su recuperación. En el caso de que surjan dudas sobre la obtención de ganancias futuras, los activos por impuesto diferido no se reconocerán en el balance, sin perjuicio de informar sobre ellos en la memoria.

7.1.1. Activos por impuesto diferido en empresas que presentan beneficios

Las empresas que presentan un historial continuado de beneficios y que al analizar su situación y expectativas futuras no prevean un cambio de tendencia en un futuro previsible registrarán todos sus activos por impuesto diferido, incluso si procediera por la obtención de una base imponible negativa cuando se produzca por un hecho no habitual en la gestión empresarial y no se espera que se pueda repetir.

EJEMPLO 18

La sociedad MAG ha obtenido en el ejercicio 20X7 un resultado antes de impuestos de 250.000 euros.

A efectos de liquidar el impuesto sobre sociedades se dispone de la siguiente información:

1. En el mes de octubre venció un crédito sobre un cliente por un importe de 20.000 euros que no fue abonado al vencimiento por lo que se ha registrado un deterioro por dicho importe.
2. A finales de diciembre permutó una máquina cuyo valor de adquisición fue de 190.000 euros, siendo su amortización acumulada de 90.000 euros. Como consecuencia de la permuta recibió otra máquina similar cuyo valor razonable es de 110.000 euros y su vida útil cinco años. La permuta se calificó como no comercial.
3. En marzo adquirió por 50.000 euros unas acciones que incluyó en la cartera de activos financieros disponibles para la venta y que al cierre del ejercicio tienen un valor razonable de 45.000 euros.
4. Las deducciones generadas en el ejercicio han ascendido a 50.000 euros y tienen como límite el 50 % de la cuota íntegra. En caso de no poder aplicarse en el ejercicio actual se podrán aplicar en los siguientes 10 ejercicios.
5. Las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio han ascendido a 30.000 euros.

.../...

.../...

6. Se han obtenido beneficios en los últimos 10 años y la sociedad no prevé un cambio de tendencia a corto plazo.

Se pide:

Liquidar y contabilizar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X7, teniendo en cuenta que el tipo de gravamen es del 25 %.

Solución

1. Crédito deteriorado

De acuerdo con el artículo 13 de la LIS las pérdidas por deterioro de créditos serán deducibles cuando en el momento del devengo del impuesto hayan transcurrido seis meses desde el vencimiento.

Valor contable	0
Base fiscal	20.000
Diferencia temporaria deducible	20.000

2. Permuta de maquinaria

Contablemente, al tratarse de una permuta no comercial, la maquinaria recibida se valorará por el menor entre el valor contable del elemento entregado (190.000 – 90.000 = 100.000) y el valor razonable del elemento recibido (110.000).

Desde el punto de vista fiscal, el artículo 17 de la LIS establece la valoración de los elementos recibidos en permuta por su valor razonable.

La diferencia surgida por esta diferente forma de valoración revertirá en los ejercicios de vida útil del activo recibido.

Valor contable	100.000
Base fiscal	110.000
Diferencia temporaria deducible	10.000

3. Acciones disponibles para la venta

La sociedad habrá registrado una pérdida de 5.000 euros en patrimonio neto, cuenta «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta» (800). Esta pérdida no es deducible hasta que se vendan las acciones.

.../...

.../...

Valor contable	45.000
Base fiscal	50.000
Diferencia temporaria deducible	5.000

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	250.000
± Ajustes	
Diferencia temporaria deducible por deterioro	20.000
Diferencia temporaria deducible por permuta	10.000
Base imponible	280.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	70.000
Deducciones y bonificaciones	(35.000)
Cuota líquida	35.000
Retenciones y pagos a cuenta	(30.000)
Cuota diferencial	5.000

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	35.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		30.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		5.000

Impuesto diferido. La sociedad reconocerá todos sus activos por impuesto diferido, ya que sus expectativas futuras le permiten considerar probable la obtención de ganancias fiscales futuras suficientes.

.../...

.../...

Por el crédito deteriorado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (20.000 × 25 %)	5.000	
6301	Impuesto diferido		5.000

Por la permuta no comercial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (10.000 × 25 %)	2.500	
6301	Impuesto diferido		2.500

Por las deducciones pendientes de aplicar:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar (50.000 – 35.000)	15.000	
6301	Impuesto diferido		15.000

Por las acciones disponibles para la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (5.000 × 25 %)	1.250	
8301	Impuesto diferido		1.250

EJEMPLO 18. (Continuación)

En el ejercicio 20X8, la sociedad del ejemplo anterior ha obtenido un resultado antes de impuestos de 390.000 euros.

A efectos de liquidar el impuesto sobre sociedades se dispone de la siguiente información:

1. El cliente cuyo crédito resultó impagado en el ejercicio anterior no ha pagado su crédito y la sociedad MAG lo ha dado de baja definitivamente.
2. Se ha registrado la amortización de la máquina adquirida en permuta de acuerdo a su vida útil y valor contabilizado.
3. Las acciones disponibles para la venta tienen un valor razonable al cierre del ejercicio de 47.000 euros.
4. Las deducciones generadas en este ejercicio han ascendido a 13.000 euros.
5. Las retenciones y pagos a cuenta han ascendido a 44.000 euros.

Se pide:

Liquidar y contabilizar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X8, teniendo en cuenta que el tipo de gravamen es del 25 %.

Solución*1. Crédito deteriorado*

En este ejercicio será deducible el deterioro registrado en el año anterior al haber transcurrido más de seis meses desde el vencimiento.

Valor contable	0
Base fiscal	0
Diferencia	0
Diferencia temporaria deducible 20X7	20.000
Reversión de diferencia deducible	(20.000)

2. Permuta de maquinaria

El gasto contabilizado por amortización de la maquinaria será de $100.000/5 = 20.000$ euros, mientras que fiscalmente se podrá deducir $110.000/5 = 22.000$ euros.

.../...

.../...

Valor contable (100.000 – 20.000)	80.000
Base fiscal (110.000 – 22.000)	88.000
Diferencia temporaria deducible	8.000
Diferencia temporaria deducible 20X7	10.000
Reversión en 20X8	(2.000)

3. Acciones disponibles para la venta

La sociedad habrá registrado un beneficio de 2.000 euros en patrimonio neto, cuenta «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta» (900). Este beneficio no será fiscalmente computable.

Valor contable	47.000
Base fiscal	50.000
Diferencia temporaria deducible	3.000
Diferencia temporaria en 20X7	5.000
Reversión	(2.000)

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	390.000
± Ajustes	
Reversión diferencia temporaria deducible por deterioro	(20.000)
Reversión diferencia temporaria deducible por permuta	(2.000)
Base imponible	368.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	92.000
Deducciones y bonificaciones (15.000 + 13.000)	(28.000)
Cuota líquida	64.000
Retenciones y pagos a cuenta	(44.000)
Cuota diferencial	20.000

.../...

.../...

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	64.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		44.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		20.000

Por el impuesto diferido del crédito deteriorado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	5.000	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		5.000
	(20.000 × 25)		

Por la permuta no comercial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (2.000 × 25 %)	500	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		500

Por las deducciones del ejercicio anterior aplicadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	15.000	
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		15.000

.../...

.../...

Por las acciones disponibles para la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	500	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (2.000 × 25 %)		500

7.1.2. Conversión de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria

Adicionalmente, se ha contemplado en la resolución un caso particular en el que, en todo caso, se considera que se producirá la recuperación de un activo por impuesto diferido. Es el caso, en que la legislación fiscal contemple la posibilidad futura de convertir un activo por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria.

En la vigente legislación del impuesto sobre sociedades, esta posibilidad está prevista en el artículo 130 de la LIS. Según el mencionado artículo «los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1 a) de esta ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, podrán convertirse en un crédito exigible frente a la Administración tributaria». No obstante, deberán cumplirse ciertas circunstancias como que el contribuyente registre pérdidas contables o que se produzca la liquidación o insolvencia judicialmente declarada de la entidad.

EJEMPLO 19

La sociedad Consuegra que tributa en el régimen general del impuesto sobre sociedades (tipo de gravamen 25 %) ha tenido en el ejercicio 20X7 una pérdida contable antes de impuestos de 300.000 euros.

Durante el ejercicio ha registrado una pérdida por deterioro de un crédito de 70.000 euros que no es deducible en el ejercicio actual, si bien cumple con todas las condiciones exige-

.../...

.../...

das por la legislación tributaria para que pueda convertirse en un crédito exigible frente a la Administración tributaria.

Las retenciones y pagos a cuenta han sido de 23.000 euros.

El resultado contable (pérdida) de la sociedad en el ejercicio 20X7 representa un 10 % de su cifra de capital y reservas. El auditor da conformidad a las cuentas anuales presentadas por la sociedad y son aprobadas por la junta de accionistas.

Se pide:

Liquidar y registrar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X7.

Solución

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	(300.000)
± Ajustes	
Pérdida por deterioro no deducible	70.000
Base imponible	(230.000)
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	0
Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida	0
Retenciones y pagos a cuenta	(23.000)
Cuota diferencial	(23.000)

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	23.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		23.000

.../...

.../...

Por la base imponible negativa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (230.000 × 25 %)	57.500	
6301	Impuesto diferido		57.500

Por la diferencia temporaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (70.000 × 25 %)	17.500	
6301	Impuesto diferido		17.500

En el momento de presentar la autoliquidación del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 20X7, un 10 % del activo por impuesto diferido (porcentaje que representa la pérdida contable sobre el importe de capital y reservas) se podrá convertir en un crédito exigible frente a la Administración tributaria.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	1.750	
6300	Impuesto corriente		1.750

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	1.750	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles 1.750		1.750

7.1.3. Activos por impuesto diferido cuya recuperación se prevea en un plazo superior a 10 años

Fuera de los casos analizados en los ejemplos anteriores, se establece en la resolución que, salvo prueba en contrario, no se considera probable que la empresa disponga de ganancias futuras:

«a) Cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un plazo superior a los 10 años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, al margen de cuál sea la naturaleza del activo por impuesto diferido.

[...].».

EJEMPLO 20

La sociedad MAG adquirió en el ejercicio 20X7 por 2.400.000 euros un terreno como inversión inmobiliaria con la intención de venderlo a una promotora inmobiliaria en un plazo de tres años.

Al cierre del ejercicio 20X7, como consecuencia de la ralentización del sector inmobiliario se calcula el valor de mercado del terreno en 2.200.000 euros, si bien la sociedad continúa con la intención de realizar la venta.

En este ejercicio el resultado antes de impuestos ha ascendido a 850.000 euros, las deducciones generadas han sido de 42.000 euros y las retenciones y pagos a cuenta 148.000 euros.

Se pide:

Liquidar y registrar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X7, considerando un tipo de gravamen del 25 %.

Solución

La sociedad habrá registrado una pérdida por deterioro del terreno por 200.000 euros (2.400.000 – 2.200.000).

Las pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias no tienen carácter de fiscalmente deducibles, de acuerdo con el artículo 14 de la LIS. No obstante, el artículo 20 de la LIS permite la integración de las mismas en el ejercicio en que se produzca la transmisión del terreno.

Valor contable	2.200.000
Base fiscal	2.400.000
Diferencia temporaria deducible	200.000
Liquidación del impuesto sobre sociedades	
Resultado antes de impuestos	850.000
± Ajustes	
Deterioro no deducible	200.000
Base imponible	1.050.000
	.../...

.../...

Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	262.500
Deducciones y bonificaciones	(42.000)
Cuota líquida	220.500
Retenciones y pagos a cuenta	(148.000)
Cuota diferencial	72.500

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	220.500	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		148.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		72.500

Por el impuesto diferido:

La sociedad MAG registrará el activo por impuesto diferido surgido como consecuencia del deterioro del terreno, puesto que se trata de una empresa que presenta beneficios y tiene intención de vender el terreno, por lo que se recuperará este activo en un plazo inferior a 10 años.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	50.000	
	(200.000 × 25 %)		
6301	Impuesto diferido		50.000

EJEMPLO 20. (Continuación)

En el ejercicio 20X8 se agrava la situación del sector de la construcción y el valor de mercado del terreno ha bajado hasta 1.700.000 euros. En esta situación MAG ya no se plantea

.../...

.../...

la venta del terreno sino que tiene intención de alquilarlo. Además no se espera una recuperación de los precios a los niveles de la compra en, al menos, una década.

El resultado antes de impuestos en el ejercicio 20X8 ha sido de 100.000 euros, ya que el negocio propio de la sociedad también se ha visto afectado por la crisis.

Las deducciones generadas en el ejercicio han ascendido a 30.000 euros y las retenciones y pagos a cuenta a 150.000 euros.

Se pide:

Liquidar y registrar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X8, considerando un tipo de gravamen del 25 %.

Solución

En este ejercicio, la sociedad habrá incrementado la pérdida por deterioro en 500.000 euros (2.200.000 – 1.700.000).

Valor contable	1.700.000
Base fiscal	2.400.000
Diferencia temporaria deducible	700.000
Diferencia en 20X7	200.000
Incremento	500.000

Este incremento de diferencia temporaria deducible origina el correspondiente aumento de activo por impuesto diferido, si bien este no será objeto de registro contable puesto que su plazo de recuperación no se prevé inferior a 10 años.

Adicionalmente, la sociedad dará de baja el activo por impuesto diferido registrado en el ejercicio anterior debido a que ya no resulta probable su recuperación futura por el mismo motivo mencionado.

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	100.000
± Ajustes	
Deterioro no deducible	500.000
Base imponible	600.000
Tipo de gravamen	25 %

.../...

.../...

Cuota íntegra	150.000
Deducciones y bonificaciones	(30.000)
Cuota líquida	120.000
Retenciones y pagos a cuenta	(150.000)
Cuota diferencial	(30.000)

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	120.000	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	30.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		150.000

Por la baja del activo reconocido en el ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	50.000	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		50.000

7.1.4. Créditos derivados de deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota cuando existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos para hacerlas efectivas

Tampoco se reconocerán los activos por impuesto diferido:

«[...]»

b) En el caso de tratarse de créditos derivados de deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota, cuando habiéndose producido la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción o bonificación, existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos para hacerlas efectivas».

EJEMPLO 21

La sociedad Consuegra ha obtenido un resultado antes de impuestos en el ejercicio 20X7 de 50.000 euros. El resultado ha sido considerablemente menor que en ejercicios anteriores como consecuencia de diversos fallos en la organización del negocio y la irrupción en el mercado de empresas más dinámicas y modernas en su gestión.

A efectos de liquidar el impuesto sobre sociedades del ejercicio se dispone de la siguiente información:

1. Se han registrado gastos por multas y sanciones administrativas por 20.000 euros que no son fiscalmente deducibles.
2. En el mes de septiembre cobró un crédito de 25.000 euros cuyo vencimiento se había producido en noviembre de 20X6 y por el que se había registrado la pérdida por deterioro. La sociedad registró el activo por impuesto diferido asociado.
3. Ha generado derecho a deducciones por importe de 30.000 euros que tienen como límite el 50 % de la cuota íntegra y en caso de no poderse aplicar por insuficiencia de cuota íntegra se podrán aplicar en ejercicios siguientes, si bien la sociedad espera obtener pérdidas en los próximos ejercicios por lo que tiene serias dudas de poderlas aplicar.
4. Las retenciones y pagos a cuenta han ascendido a 35.000 euros.

Se pide:

Liquidar y registrar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X7.

Solución*1. Multas y sanciones*

Gasto contable	20.000
Gasto fiscal	0
Diferencia permanente positiva	20.000

2. Cobro de crédito deteriorado

El deterioro registrado en el ejercicio anterior no fue fiscalmente deducible por lo que surgió una diferencia temporaria deducible. Al producirse el cobro se habrá registrado la reversión del deterioro que no constituye un ingreso computable ya que procede de un gasto que no tuvo la consideración de deducible.

.../...

.../...

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	50.000
± Ajustes	
Multas y sanciones	20.000
Reversión de deterioro	(25.000)
Base imponible	45.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	11.250
Deducciones	(5.625)
Cuota líquida	5.625
Retenciones y pagos a cuenta	(35.000)
Cuota diferencial	(29.375)

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	5.625	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	29.375	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		35.000

Por el impuesto diferido:

- Reversión del deterioro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	6.250	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		6.250

- Deducciones pendientes de aplicar:

La sociedad ha aplicado 5.625 euros de deducciones por lo que en ejercicios siguientes tendrá derecho a aplicar 24.375 euros (30.000 – 5.625). No obstante, la sociedad considera que en ejercicios siguientes tendrá pérdidas por lo que no se registrará el derecho asociado a estas deducciones.

7.1.5. Créditos por pérdidas a compensar

En relación con el derecho a compensar pérdidas fiscales se observarán, además, las siguientes reglas:

- a) La obtención de un resultado de explotación negativo en un ejercicio no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. No obstante, cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar las citadas bases.
- b) Para poder reconocer un activo debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan compensar las citadas bases imponible negativas en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el límite máximo de 10 años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, salvo prueba de que será probable su recuperación en un plazo mayor, en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores o no establezca un límite temporal para poder practicar la compensación.

EJEMPLO 22

La sociedad MAG ha sufrido, en el ejercicio 20X6, unas pérdidas antes de impuestos de 200.000 euros. La pérdida se ha producido como consecuencia de un incendio en el mes de enero que ha destruido totalmente una de sus fábricas por lo que no ha podido atender una parte importante de sus compromisos.

Pese a ello, en el mes de septiembre se han iniciado las obras para levantar una nueva fábrica que se espera que esté operativa en el ejercicio 20X7, aunque no estará a pleno rendimiento hasta el ejercicio 20X9. Con la entrada en funcionamiento de la nueva fábrica, la sociedad espera recuperar las pérdidas sufridas en el ejercicio 20X10.

Las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio han sido 80.000 euros.

Se pide:

Liquidar y registrar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X6.

Solución

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	(200.000)
± Ajustes	
Base imponible	(200.000)
	.../...

.../...

Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	0
Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida	0
Retenciones y pagos a cuenta	(80.000)
Cuota diferencial	(80.000)

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	80.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		80.000

Por el impuesto diferido:

La sociedad, pese a las pérdidas sufridas en el ejercicio y teniendo en cuenta que en un corto periodo de tiempo tendrá a pleno rendimiento la nueva fábrica, no tiene dudas sobre la recuperación de la base imponible negativa obtenida en el ejercicio. Evidentemente, esto no será suficiente, sino que también será necesario que no se produzca una fuga masiva de clientes hacia productos de la competencia que le impidan volver a sus volúmenes de venta previos.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	50.000	
	(200.000 × 25%)		
6301	Impuesto diferido		50.000

Si al analizar la situación al cierre del ejercicio 20X6, teniendo en cuenta la realidad del mercado y de la propia empresa se concluye que no será posible recuperar los niveles de beneficio previos y surgen dudas respecto a la compensación de las bases imponibles negativas, la sociedad no registrará el activo correspondiente.

7.1.6. Recuperación probable de activos por impuesto diferido

Será probable que se disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente para poder recuperar los activos por impuesto diferido, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas al mismo sujeto pasivo, cuya reversión se espere:

- a) En el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea reviertan las diferencias temporarias deducibles.
- b) En ejercicios en los que una pérdida fiscal, surgida por una diferencia temporaria deducible, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

Al evaluar si la entidad tendrá suficientes ganancias fiscales en ejercicios futuros, se han de excluir las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperan en ejercicios futuros.

EJEMPLO 23

La sociedad MAG ha obtenido unas pérdidas antes de impuestos en el ejercicio 20X6 por 15.000 euros. A efectos de liquidar el impuesto sobre sociedades del ejercicio se dispone de la siguiente información:

Ha registrado una provisión por actuaciones medioambientales por 25.000 euros, que no será fiscalmente deducible hasta el año 20X9.

Las deducciones y bonificaciones han ascendido a 9.000 euros y tienen como límite el 50 % de la cuota íntegra. En caso de no poder aplicarse en el ejercicio actual, se podrán aplicar en los ejercicios siguientes.

Las retenciones y pagos a cuenta efectuados han ascendido a 37.000 euros.

La sociedad espera mantenerse en resultados cercanos a cero en los próximos ejercicios si bien tiene registrados unos pasivos por impuestos diferidos por un importe de 30.000 euros ($120.000 \times 25\%$) como consecuencia de unos contratos de arrendamiento financiero que revertirán por partes iguales en los próximos tres años.

Se pide:

Liquidar y registrar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X6.

.../...

.../...

Solución

1. Provisión para actuaciones medioambientales

Valor contable del pasivo	25.000
Base fiscal	0
Diferencia temporaria deducible	25.000

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	(15.000)
± Ajustes	
Provisión no deducible	25.000
Base imponible	10.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	2.500
Deducciones y bonificaciones	(1.250)
Cuota diferencial	1.250
Retenciones y pagos a cuenta	(37.000)
Cuota diferencial	(35.750)

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	1.250	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	35.750	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		37.000

Por el impuesto diferido:

Pese a que la sociedad no espera obtener beneficios en los próximos ejercicios procederá a registrar los activos por impuesto diferido surgidos en el año 20X6.

.../...

.../...

Activo por diferencias temporarias deducibles

La reversión de este activo se espera que se produzca en el ejercicio 20X9. En este ejercicio también se producirá la reversión de un pasivo por impuesto diferido asociado a unos elementos de inmovilizado adquiridos mediante contrato de arrendamiento financiero. Comparando los importes:

Diferencia temporaria deducible	25.000
Diferencia temporaria imponible (120.000/3)	40.000

Evidentemente, se observa que el importe de la diferencia imponible que se espera revierta en el mismo ejercicio que la diferencia temporaria deducible es superior a esta por lo que, siguiendo los criterios de la resolución, es probable la obtención de ganancias fiscales futuras que permitan la recuperación del activo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	6.250	
	(25.000 × 25 %)		
6301	Impuesto diferido		6.250

Crédito por deducciones pendientes de aplicar

Las deducciones no aplicadas en el ejercicio por insuficiencia de cuota íntegra han sido 7.750 euros (9.000 – 1.250) y se podrán aplicar en los próximos ejercicios.

En los próximos dos ejercicios se producirá la reversión de diferencias temporarias imponibles por importe de 80.000 euros (120.000/3 × 2). Este importe imponible generará una cuota íntegra de 20.000 euros (80.000 × 25 %) que, teniendo en cuenta que la sociedad espera resultados prácticamente nulos para esos ejercicios, será suficiente para poder aplicar las deducciones pendientes.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	7.750	
6301	Impuesto diferido		7.750

En el caso de que los activos por impuesto diferido fueran superiores a los pasivos por las diferencias temporarias imponibles existentes, solo se contabilizarían activos por un importe equivalente a los pasivos.

7.1.7. Reconsideración de los activos por impuesto diferido

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará la contabilización de todos los activos por impuesto diferido. Por lo tanto, en ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido con anterioridad si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido previamente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación y se cumplan las demás reglas.

En particular, si un activo por impuesto diferido no fue objeto de registro contable porque se previó su recuperación futura en un plazo superior a los 10 años, y no fue posible refutar la presunción que permitiese su reconocimiento, ni concurrían alguna de las circunstancias previstas en el apartado 6, deberá ser objeto de registro contable en el primer ejercicio en que el plazo de reversión futura no exceda los 10 años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, o se produzca alguna de las situaciones contempladas en el apartado 6.

EJEMPLO 24

La sociedad Consuegra tiene a comienzos del ejercicio 20X5 unas bases imponibles negativas pendientes de compensar por un importe de 600.000 euros. No obstante, no tiene reconocido ningún activo por impuesto diferido debido a que no consideró probable su recuperación futura debido a su historial continuado de pérdidas, llegando a plantearse su liquidación.

En el ejercicio 20X5 ha conseguido un contrato con una multinacional para ser el distribuidor en exclusiva para España durante un periodo de 20 años de los productos de aquella que tienen gran aceptación internacional.

Debido a este contrato, cuya ejecución se iniciará en el año 20X6, la sociedad Consuegra no tiene dudas sobre la recuperación de las bases negativas en un periodo de cinco años.

El resultado antes de impuestos del ejercicio 20X5 ha sido de 5.000 euros y no existen diferencias entre el resultado contable y la base imponible. Las retenciones y pagos a cuenta han ascendido a 15.000 euros.

Se pide:

Liquidar y registrar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X5.

Solución

Liquidación del impuesto sobre sociedades

.../...

.../...

Resultado antes de impuestos	5.000
± Ajustes	
Resultado fiscal del ejercicio	5.000
Compensación de bases impositivas negativas	(5.000)
Base imponible	0
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	0
Deducciones y bonificaciones	(0)
Cuota líquida	0
Retenciones y pagos a cuenta	(15.000)
Cuota diferencial	(15.000)

Anotaciones contables

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	15.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		15.000

En relación con la compensación de la base imponible negativa hay que tener en cuenta lo establecido por la consulta 3 del BOICAC 94 de junio de 2013 (NFC048006). Según se establece en esta consulta, las bases impositivas negativas de ejercicios anteriores disminuirán el importe del impuesto corriente del ejercicio en el que se compensen, no siendo necesario, por tanto, aflorar previamente el correspondiente activo.

Respecto al resto de la base imponible negativa y al reconsiderar su registro, debido a la consecución de un contrato de distribución que le permite considerar probable la recuperación de la misma, la sociedad Consuegra procederá al reconocimiento del activo por impuesto diferido asociado a dicha base negativa.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	148.750	
	(595.000 × 25 %)		
6301	Impuesto diferido		148.750

EJEMPLO 25

La sociedad MAG adquirió en el ejercicio 20X1 por 2.400.000 euros un terreno como inversión inmobiliaria, y desde entonces lo tiene alquilado a una empresa de material de construcción que lo utiliza como almacén de maquinaria y material.

En el ejercicio 20X7 finaliza el contrato de arrendamiento sin que se llegue a un acuerdo para su renovación, estimándose al cierre del mismo un valor razonable, deducidos los gastos de venta, de 2.100.000 euros. La tendencia del mercado inmobiliario es que los precios sigan a la baja y no se espera la recuperación en un largo periodo de tiempo, aunque la sociedad no se plantea la venta del terreno.

El resultado antes de impuestos del ejercicio 20X7 ha ascendido a 850.000 euros, las deducciones generadas han sido de 47.500 euros y las retenciones y pagos a cuenta 140.000 euros.

La sociedad MAG, aunque no espera tener pérdidas en los próximos ejercicios, no considera fiables las estimaciones a plazos superiores a 10 años.

Se pide:

- a) Liquidar y registrar el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X7, considerando un tipo de gravamen del 25 %.
- b) ¿Qué se registrará en 20X8 si la sociedad decide poner a la venta el terreno porque necesita liquidez para la adquisición de una máquina y no quiere acudir al crédito bancario?

Solución

La sociedad habrá registrado una pérdida por deterioro del terreno por 300.000 euros (2.400.000 – 2.100.000).

Las pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias no tienen carácter de fiscalmente deducibles, de acuerdo con el artículo 14 de la LIS. No obstante, el artículo 20 de la LIS permite la integración de las mismas en el ejercicio en que se produzca la transmisión del terreno.

Valor contable	2.100.000
Base fiscal	2.400.000
Diferencia temporaria deducible	300.000

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	850.000
± Ajustes	
Deterioro no deducible	300.000
	.../...

.../...

Base imponible	1.150.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	287.500
Deducciones y bonificaciones	(47.500)
Cuota líquida	240.000
Retenciones y pagos a cuenta	(140.000)
Cuota diferencial	100.000

Anotaciones contables de 20X7

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	240.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		140.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		100.000

Por el impuesto diferido:

El activo por impuesto diferido, resultante de la diferencia temporaria deducible surgida como consecuencia del deterioro, no será objeto de registro contable debido a que dadas las circunstancias de la empresa (no se plantea la venta del terreno) y del mercado inmobiliario (no se prevé una recuperación de precios) no se espera la reversión del mismo en un plazo inferior a 10 años. Además, teniendo en cuenta que no se consideran fiables las estimaciones a este plazo (10 años) no existe prueba que rompa la presunción establecida en la resolución.

¿Qué se registrará en 20X8 si la sociedad decide poner a la venta el terreno porque necesita liquidez para la adquisición de una máquina y no quiere acudir al crédito bancario?

Al poner a la venta el terreno para realizar la inversión en una nueva maquinaria, si la sociedad continúa teniendo expectativas de beneficios, la reversión de la diferencia temporaria deducible se producirá en un plazo inferior a 10 años, por lo que procederá a registrar el activo por impuesto diferido no reconocido en el ejercicio anterior, al resultar probable su recuperación.

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (300.000 × 25 %)	75.000	
6301	Impuesto diferido		75.000

7.1.8. Activos por impuesto diferido en combinaciones de negocio

De acuerdo con el apartado 4, «Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios», de la norma de registro y valoración 13.^a del PGC, los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido se reconocerán como los demás elementos patrimoniales del negocio adquirido.

EJEMPLO 26

La sociedad MAG realiza una ampliación de capital de 10.000 acciones de 10 euros de valor nominal emitidas al 400 % para proceder a la absorción de la sociedad AMC.

Los activos y pasivos adquiridos en la combinación de negocios presentan los siguientes valores contables y razonables:

	Valor contable	Valor razonable
Inmovilizado material	150.000	230.000
Inmovilizado intangible	90.000	50.000
Existencias	40.000	40.000
Otros activos	11.250	11.250
Provisión para responsabilidades	0	15.000
Deudas comerciales	10.000	10.000

El fondo de comercio que se ponga de manifiesto en la combinación de negocios no tiene la consideración de fiscalmente deducible.

.../...

.../...

Se pide:

Contabilizar la combinación de negocios en los libros de la sociedad MAG, teniendo en cuenta que las bases fiscales de distintos elementos coinciden con sus valores contables previos en los libros de AMC y que el tipo de gravamen es del 25 %.

Solución

La sociedad MAG, en aplicación de la norma de registro y valoración 19.^a «Combinaciones de negocios» del PGC, registrará los activos y pasivos del negocio adquirido por sus valores razonables. En aquellos casos en que el valor razonable no coincida con la base fiscal surgirán activos y pasivos por impuesto diferido que afectarán al importe del fondo de comercio a registrar.

Inmovilizado material

Valor contable	230.000
Base fiscal	150.000
Diferencia temporaria imponible	(80.000)

Surgirá un pasivo por impuesto diferido de 20.000 ($80.000 \times 25\%$).

Inmovilizado intangible

Valor contable	50.000
Base fiscal	90.000
Diferencia temporaria deducible	40.000

Surgirá un activo por impuesto diferido de 10.000 ($40.000 \times 25\%$).

La reversión de estos activos y pasivos se producirá en los años de vida útil que les resten a los respectivos elementos de inmovilizado intangible y material respectivamente.

Provisión para responsabilidades

Valor contable	15.000
Base fiscal	0
Diferencia temporaria deducible	15.000

Surgirá un activo por impuesto diferido de 3.750 ($15.000 \times 25\%$).

.../...

.../...

La reversión de este activo por impuesto diferido se producirá cuando se pague la correspondiente indemnización o la sociedad quede exonerada de responsabilidad.

Fondo de comercio

El fondo de comercio será la diferencia entre el coste de la combinación de negocios y el valor razonable de los activos identificados menos los pasivos asumidos de la sociedad adquirida. El pasivo por impuesto diferido que surge, ya que su base fiscal es nula, no será objeto de registro contable puesto que procede de su reconocimiento inicial.

Coste de la combinación de negocios (10.000 × 10 × 400%)	400.000
Valor razonable de activos menos pasivos	300.000
Inmovilizado material	230.000
Inmovilizado intangible	50.000
Existencias	40.000
Otros activos	11.250
Activos por impuesto diferido	13.750
Provisión para responsabilidades	(15.000)
Deudas comerciales	(10.000)
Pasivos por impuesto diferido	(20.000)
Fondo de comercio	100.000

Anotaciones contables

Código	Cuenta	Debe	Haber
20X	Inmovilizado intangible	50.000	
21X	Inmovilizado material	230.000	
3XX	Existencias	40.000	
	Otros activos	11.250	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	13.750	
204	Fondo de comercio	100.000	
142	Provisión para otras responsabilidades		15.000
			.../...

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
4XX	Deudas comerciales		10.000
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		20.000
5530	Socios de sociedad disuelta AMC		400.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta AMC	400.000	
100	Capital social (10.000 × 10)		100.000
110	Prima de emisión o asunción		300.000

No obstante, la resolución, al igual que el PGC, establece el tratamiento contable posterior de aquellos activos por impuesto diferido que no se reconozcan en el momento de efectuarse la combinación de negocios en los siguientes términos:

En el caso de combinaciones de negocios, y salvo que resulte de aplicación la norma sobre subsanación de errores contables del PGC, cuando en la contabilización inicial de la combinación no se reconocieron separadamente activos por impuesto diferido de la empresa adquirida, por no cumplir los criterios de reconocimiento, y posteriormente proceda reconocer dichos activos, se actuará de la forma siguiente:

- a) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan dentro del periodo de valoración inicial de la combinación de negocios, y que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, reducirán, en su caso, el importe en libros del fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Si el importe en libros de ese fondo de comercio es nulo, cualquier activo por impuesto diferido se deberá reconocer como un aumento de la diferencia negativa.
- b) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan después del citado periodo de valoración, o dentro del periodo de valoración pero que traigan causa de hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, no darán lugar a ajustes en el importe en libros del fondo de comercio o de la diferencia negativa, debiendo reconocerse en resultados o, si la norma lo requiere, directamente en el patrimonio neto.

EJEMPLO 27

La sociedad AMC realiza, en enero de 20X9 una ampliación de capital de 25.000 acciones de 5 euros de valor nominal emitidas al 360 % para proceder a la absorción de la sociedad MAG.

Los activos y pasivos adquiridos en la combinación de negocios presentan los siguientes valores contables que coinciden con sus valores razonables:

Inmovilizado material	500.000
Inmovilizado intangible	140.000
Existencias	60.000
Otros activos	20.000
Deudas	320.000

El fondo de comercio que se ponga de manifiesto en la combinación de negocios no tiene la consideración de fiscalmente deducible.

La sociedad adquirida (MAG) tiene unas deducciones pendientes de aplicar por un importe de 15.000 euros que se podrán aplicar en los dos ejercicios siguientes, si bien la sociedad adquirente (AMC) no considera probable la aplicación de estas deducciones por las pérdidas esperadas para los próximos ejercicios.

Se pide:

1. Contabilizar la combinación de negocios en los libros de la sociedad AMC.
2. Registrar lo que proceda en octubre de 20X9 si considera que, aunque en este ejercicio obtendrá pérdidas, se esperan beneficios a partir del año siguiente debido a que se ha firmado un contrato de suministro con la Consejería de Industria de la comunidad autónoma, y:
 - a) La firma ha sido consecuencia de las conversaciones que ya había iniciado la sociedad MAG.
 - b) La firma se ha producido como consecuencia de un concurso al que acudió la sociedad AMC y que se convocó en mayo de 20X9.

Solución

Coste de la combinación de negocios (25.000 × 5 × 360 %)	450.000
Valor razonable de activos menos pasivos	400.000
	.../...

.../...

Inmovilizado material	500.000
Inmovilizado intangible	140.000
Existencias	60.000
Otros activos	20.000
Deudas	(320.000)
Fondo de comercio	50.000

Anotaciones contables

Código	Cuenta	Debe	Haber
21X	Inmovilizado material	500.000	
20X	Inmovilizado intangible	140.000	
3XX	Existencias	60.000	
	Otros activos	20.000	
204	Fondo de comercio	50.000	
	Deudas		320.000
5530	Socios de sociedad disuelta MAG		450.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta MAG	450.000	
100	Capital social (25.000 × 5)		125.000
110	Prima de emisión o asunción		325.000

Anotaciones en el mes de octubre

- a) La firma ha sido consecuencia de las conversaciones que ya había iniciado la sociedad MAG.

La sociedad registrará el activo por impuesto diferido no contabilizado en el momento de la combinación como un ajuste al fondo de comercio, ya que se ha producido dentro del periodo de valoración inicial y se debe a circunstancias que existían en el momento de realizarse la combinación de negocios.

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	15.000	
204	Fondo de comercio		15.000

b) La firma se ha producido como consecuencia de un concurso al que acudió la sociedad AMC y que se convocó en mayo de 20X9.

En este caso, no se modificará el valor del fondo de comercio puesto que, aunque se realice dentro del periodo de valoración inicial, el reconocimiento del activo tiene como causa hechos y circunstancias que no existían en la fecha de la combinación. El mismo criterio se seguiría si el activo se reconociera una vez finalizado el periodo de valoración inicial cualquiera que sea el motivo, salvo los casos de corrección de errores contables.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	15.000	
6301	Impuesto diferido		15.000