

## IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS (NUEVO PGC)

**INMACULADA DE BENITO CÁMARA**  
*Profesora del CEF*

### **Extracto:**

**EN** este trabajo se analiza la problemática contable de la norma de registro y valoración 13.<sup>a</sup> del nuevo PGC, dedicada a la contabilización del impuesto sobre beneficios, prestando especial atención al concepto de las diferencias temporarias, que implica la contabilización de activos y pasivos fiscales con base en el diferente valor contable y fiscal de algunos elementos patrimoniales, así como al registro contable de activos y pasivos fiscales en situaciones que no se realizan ajustes en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

El desarrollo del trabajo se ha documentado con abundantes ejemplos con el objetivo de que el lector siga el mismo.

**Palabras clave:** nuevo PGC, impuesto sobre beneficios e Impuesto sobre Sociedades.

# Sumario

1. Introducción.
2. Regulación.
3. Diferencias temporarias.
4. Cuentas a utilizar para contabilizar el impuesto devengado en cada ejercicio.
5. Impuesto corriente. Activos y pasivos por impuesto corriente.
6. Impuesto diferido. Activos y pasivos por impuesto diferido.
7. ¿Cuándo surgen diferencias temporarias?
8. Diferencias temporales en el PGC 07.
9. Procedimiento a seguir.
10. Valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido.
11. Diferencias temporarias originadas exclusivamente por diferencias temporales.
12. Diferencias temporarias derivadas de ingresos registrados directamente en el patrimonio neto.
13. Diferencias temporarias en una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales.
14. Diferencias temporarias por el reconocimiento inicial de un elemento, que no procede de una combinación de negocios, si su valor difiere del atribuido a efectos fiscales.
15. Principio de prudencia.
16. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios.
17. Diferencias permanentes.
18. Gastos de constitución y de ampliación de capital en el PGC 07.
19. Presentación en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias.
20. Información a incluir en la memoria.

## 1. INTRODUCCIÓN

La gran novedad que presenta el PGC 07, por lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, es la consideración de las diferencias temporarias entre el resultado contable y la base imponible, lo que va a suponer un nuevo enfoque en el modo de calcular las diferencias, así como la consideración de «otro tipo» de diferencias (algunas de las cuales estaban recogidas en determinadas consultas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), todo lo cual va a derivar en un nuevo enfoque, y en consecuencia, en una nueva terminología aplicable a la contabilización y cálculo del impuesto.

## 2. REGULACIÓN

En el Plan de 1990, el Impuesto sobre Sociedades se regula en la norma 16.<sup>a</sup> Impuesto sobre Sociedades y en las Resoluciones de 9 de octubre de 1997 y de 15 de marzo de 2002, así como en varias consultas.

Por su parte, el PGC 07 se ocupa del registro y valoración del Impuesto sobre Sociedades en la norma 13.<sup>a</sup> Impuestos sobre beneficios.

## 3. DIFERENCIAS TEMPORARIAS

En el cálculo de la cuota a pagar se consideran las diferencias existentes entre el resultado contable y la base imponible, pudiéndose utilizar, a nivel teórico, dos procedimientos en su determinación:

El primero basado en la cuenta de resultados, lo que implica calcular las diferencias por la diferente valoración entre los gastos deducibles y los ingresos computables, y los gastos e ingresos contables. Este procedimiento fue el elegido por el PGC de 1990.

El segundo basado en el balance, lo que implica determinar las diferencias por la diferente valoración entre los activos y pasivos fiscales, y los activos y pasivos contables, procedimiento elegido por el PGC 07. A estas diferencias se les conoce como temporarias.

Así, la norma 13.<sup>a</sup> del PGC 07 establece que:

«Diferencias temporarias son las 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.»

De la definición desarrollada por la norma se observa la consideración de diferencias generadas por «determinados instrumentos de patrimonio» que en el Plan de 1990 no se consideraban, y que no pueden ser calculadas comparando gastos e ingresos, por surgir de partidas contabilizadas en el patrimonio neto, es decir, en el balance y no en la cuenta de Pérdidas y ganancias, pero que por tener efecto impositivo en el futuro habrá de ser registrado, lo que en aras de la aplicación del principio de uniformidad obliga a utilizar un mismo enfoque en el cálculo de las diferencias que puedan surgir entre el ámbito contable y fiscal, y así determinar todas las diferencias comparando los importes por los que las operaciones que las generan figuran en el balance (activos y pasivos contables), con sus equivalentes fiscales (activos y pasivos), aun cuando, en algunos casos, las mencionadas operaciones tengan también reflejo contable en la cuenta de Pérdidas y ganancias.

La valoración contable a considerar será el valor en libros, mientras que la valoración fiscal será la base fiscal, la cual es definida en la norma 13.<sup>a</sup> de la siguiente manera:

«Base fiscal es el importe atribuido a los activos, pasivos o instrumentos de patrimonio de acuerdo con la legislación fiscal aplicable.»

En definitiva, la base fiscal sería el importe por el que figurarían en un balance hipotético fiscal, para cuya determinación se habría utilizado la normativa fiscal aplicable, los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio surgidos de las diferentes operaciones realizadas por la empresa.

En el caso de que la valoración contable de un determinado activo, pasivo o instrumento de patrimonio difiera de su valoración fiscal (es decir, de su base fiscal), nos encontramos ante una diferencia temporaria:

Valoración contable	Valoración fiscal	Diferencia
Valor en libros	Base fiscal	Temporaria

La mencionada norma, a continuación, establece que existen dos tipos de diferencias temporarias, deducibles e imponibles, las cuales aparecen definidas en el siguiente cuadro:

Diferencias temporarias	Definición
Deducibles	Son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.
Imponibles	Son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

En la definición de los dos tipos de diferencias, deducibles e imponibles, se ve plasmado uno de los objetivos prioritarios que se pretende conseguir con la aplicación de la nueva normativa contable, cual es que el balance presente de la forma más fiable y aproximada posible la situación de la empresa para que cualquier interesado en ella pueda tener toda la información necesaria para la toma de decisiones relacionadas con la misma.

Recuérdese que en el Plan de 1990 las diferencias se analizan teniendo en cuenta si en el ejercicio presente dan lugar a un mayor o menor importe a pagar; así, si la diferencia es positiva se está incrementando la base, lo que implica que el importe a pagar en el ejercicio es mayor que el impuesto devengado, por lo que se está anticipando el impuesto, mientras que si la diferencia es negativa se minora la base imponible, lo que implica que el importe a pagar en el ejercicio es menor que el impuesto devengado, por lo que se está retrasando, es decir, difiriendo el impuesto.

Sin embargo, en el PGC 07 se observa que la consideración de las diferencias temporarias como deducibles o imponibles depende de si en el futuro van a generar un menor o mayor importe a pagar, lo cual será analizado en el epígrafe 8.

#### 4. CUENTAS A UTILIZAR PARA CONTABILIZAR EL IMPUESTO DEVENGADO EN CADA EJERCICIO

El PGC 07 desarrolla dos cuentas (a diferencia del Plan de 1990 que únicamente desarrolla una, la 630 «Impuesto sobre beneficios»), que a su vez se dividen en subcuentas, que son las que procederá utilizar:

<b>630 Impuesto sobre beneficios</b>	<b>830 Impuesto sobre beneficios</b>
<b>6300 Impuesto corriente</b>	<b>8300 Impuesto corriente</b>
<b>6301 Impuesto diferido</b>	<b>8301 Impuesto diferido</b>

En las definiciones contables, el PGC 07 establece que la cuenta 630 «Impuesto sobre beneficios», recogerá el importe del Impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio, salvo el originado con motivo de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida de patrimonio neto, o a causa de una combinación de negocios.

Por el contrario, no se incluye definición alguna en relación a la cuenta 830, que se entiende habrá de ser utilizada en los casos en los que no proceda utilizar la cuenta 630.

Pasemos a continuación a analizar cuando utilizar las subcuentas de impuesto corriente y cuando las de impuesto diferido.

## 5. IMPUESTO CORRIENTE. ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO CORRIENTE

En relación con el impuesto corriente, la Norma 13.<sup>a</sup> establece:

«Es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del Impuesto sobre Beneficio relativas a un ejercicio.

Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente.»

De lo anterior se deduce que el impuesto corriente coincide con el importe a satisfacer aplicando la normativa fiscal; en definitiva, el impuesto corriente coincidirá con la cuota líquida del impuesto, la cual se obtiene de minorar la cuota íntegra (tipo de gravamen  $\times$  base imponible) en el importe de las deducciones y cualesquiera otras ventajas fiscales a las que la empresa tenga derecho. Asimismo, se deduce de la definición anterior, en el cálculo de la cuota líquida se habrán de considerar las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, las cuales minoran la base imponible del ejercicio y en consecuencia las cuotas íntegra y líquida.

Lo anterior queda reflejado en el esquema a seguir (el cual se presenta a continuación), desarrollado por la normativa fiscal para el cálculo de la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades:

Liquidación del impuesto	Cálculo de la cuota a pagar
Beneficio antes de impuestos	—
± Ajustes	—
Base imponible previa	—
– Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	—
	.../...

.../...	
Base imponible	—
× tipo de gravamen:	—
Cuota íntegra	—
– Deducciones y bonificaciones fiscales	—
Cuota líquida	—
– Retenciones y pagos a cuenta	—
Cuota diferencial	—

«El impuesto corriente correspondiente al ejercicio, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago.

En caso contrario, si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente, excediese del impuesto corriente, el exceso se reconocerá como un activo.»

«El gasto o el ingreso por impuesto corriente se corresponderán con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente.»

De lo anterior se deduce que si en aplicación de la normativa fiscal, la cuota diferencial obtenida es positiva, es decir, a ingresar surge un pasivo corriente, mientras que si la cuota diferencial obtenida es negativa, o lo que es lo mismo, a devolver, surgirá un activo corriente.

Las cuentas a utilizar para contabilizar los activos y pasivos corrientes son las mismas que en el Plan de 1990, como queda recogido en el siguiente cuadro:

PGC de 1990	PGC 07
473 H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> , retenciones y pagos a cuenta	473 H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> , retenciones y pagos a cuenta
4709 H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> , deudor por devolución de impuestos	4709 H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> , deudor por devolución de impuestos
4752 H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> , acreedora por Impuesto sobre Sociedades	4752 H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> , acreedora por Impuesto sobre Sociedades

- Asiento correspondiente al impuesto corriente cuando surge un pasivo corriente:

*Impuesto corriente (6300)*

*a H.<sup>a</sup> P.<sup>a</sup>, retenciones y pagos a cuenta (473)*  
*a H.<sup>a</sup> P.<sup>a</sup>, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Asiento correspondiente al impuesto corriente cuando surge un activo corriente:

*Impuesto corriente (6300)*

*a H.ª P.ª, deudora por devolución de impuestos (4709)*

*a H.ª P.ª, retenciones y pagos a cuenta (473)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

## 6. IMPUESTO DIFERIDO. ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

Las diferencias temporarias se van a registrar a través del impuesto diferido.

El impuesto diferido surgido por la existencia de diferencias temporarias, genera activos y pasivos diferidos.

Así, las diferencias temporarias van a generar pasivos y activos por impuesto diferido, según que de las diferencias surgidas entre el resultado contable y la base imponible se vaya a producir en el futuro un mayor o menor pago del Impuesto sobre beneficios, siendo las cuentas a utilizar para registrar dichos activos y pasivos diferidos las siguientes:

Activos y pasivos diferidos	Cuenta
Activos diferidos	4740 Activos por diferencias temporarias deducibles
Pasivos diferidos	479 Pasivos por diferencias temporarias imposables

Queremos llamar la atención en relación a que el término diferido hace referencia a que en el futuro las diferencias surgidas van a suponer un mayor o menor pago por el impuesto, mientras que en el Plan de 1990 se utiliza para referirse exclusivamente a las diferencias negativas, las que representan un menor pago en el ejercicio actual, siendo las cuentas utilizadas para contabilizar los activos y pasivos derivados de las diferencias las siguientes.

Activos y pasivos	Cuenta
Activos	4740 Impuesto sobre beneficios anticipado
Pasivos	479 Impuesto sobre beneficios diferido

## 7. ¿CUÁNDO SURGEN DIFERENCIAS TEMPORARIAS?

Las diferencias temporarias, según el PGC 07, se producen:

- a) Normalmente, por la existencia de diferencias temporales.



b) En otros casos, tales como:

- En los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales.
- En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales.
- En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor difiere del atribuido a efectos fiscales.

La norma 16.<sup>a</sup> del Plan de 1990 únicamente consideraba las diferencias temporales, pero a partir de ahora también habrán de ser consideradas las agrupadas en el apartado b) (las cuales estaban recogidas en algunas consultas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), lo que ha implicado, como ya se ha comentado anteriormente, un nuevo enfoque en el análisis de las diferencias, las cuales se efectuarán comparando activos y pasivos, y no gastos e ingresos.

Vamos a comenzar el estudio de las diferencias temporarias por las diferencias temporales (que a su vez son temporarias), para a continuación analizar aquellos otros casos considerados por la norma.

## 8. DIFERENCIAS TEMPORALES EN EL PGC 07

En la norma 13.<sup>a</sup> se definen las diferencias temporales como:

«Diferencias entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en períodos subsiguientes.»

En primer lugar hacer hincapié en que las diferencias temporales van a seguir existiendo y se van a seguir contabilizando (la definición del PGC 07 coincide con la recogida en la norma 16.<sup>a</sup> del Plan de 1990); en segundo lugar, que toda diferencia temporal es temporaria y que, por lo tanto, generará diferencias temporarias deducibles o diferencias temporarias imponibles según que en el futuro implique un menor o un mayor importe a pagar por impuesto diferido (o un mayor o menor importe a devolver por impuesto diferido), y en tercer lugar, que como diferencias temporarias que son, se van a calcular comparando activos y pasivos contables, y activos y pasivos fiscales, y no como en el Plan de 1990 comparando gastos e ingresos contables y gastos e ingresos fiscales, aunque el resultado obtenido vaya a ser el mismo.

En los dos cuadros siguientes se hace una comparación entre las diferencias temporales en el Plan de 1990 y las diferencias temporarias que a su vez son temporales, en el PGC 07:

Diferencia	Plan de 1990	PGC 07
Se origina como positiva, revertiendo en el futuro como negativa	Temporal	Temporaria (temporal)
	Positiva	Deducible
	Calculada comparando gastos e ingresos	Calculada comparando activos y pasivos
	Activos	Activos diferidos
	4740 Impuesto sobre beneficios anticipado	4740 Activos por diferencias temporarias deducibles

Diferencia	Plan de 1990	PGC 07
Se origina como negativa, revertiendo en el futuro como positiva	Temporal	Temporaria (temporal)
	Negativa	Imponible
	Calculada comparando gastos e ingresos	Calculada comparando activos y pasivos
	Pasivos	Pasivos diferidos
	479 Impuesto sobre beneficios diferido	479 Pasivos por diferencias temporarias imponibles

De lo anterior se deduce que las diferencias temporarias-temporales que surgen con signo positivo generan diferencias temporarias deducibles, en consecuencia, activos diferidos, mientras que las que se originan con signo negativo generan diferencias temporarias imponibles, es decir, pasivos diferidos.

## 9. PROCEDIMIENTO A SEGUIR

Para determinar si una diferencia es temporaria-temporal y calcular el importe de la misma, así como el importe del impuesto diferido a contabilizar, se podría seguir el siguiente procedimiento:

1.º Determinación del valor contable del activo o pasivo a considerar.

El valor contable se habrá obtenido aplicando la normativa contable correspondiente.

2.º Cálculo de la base fiscal del activo o pasivo considerado.

La cual se determinará teniendo en cuenta la normativa fiscal aplicable.

3.º Si las magnitudes obtenidas en los dos pasos anteriores no coinciden, nos encontraremos ante una diferencia temporaria.

4.º Determinación de si se trata de una diferencia temporaria imponible o deducible, para lo cual se habrá de tener en cuenta si la mencionada diferencia la genera un activo o un pasivo.

Si la	ELEMENTO QUE PRODUCE LA DIFERENCIA TEMPORARIA	
	De activo	De pasivo
Base fiscal es mayor que el valor en libros	Diferencia temporaria deducible Activo diferido	Diferencia temporaria imponible Pasivo diferido
Base fiscal es menor que el valor en libros	Diferencia temporaria imponible Pasivo diferido	Diferencia temporaria deducible Activo diferido

Si el elemento considerado es un activo (pensemos por ejemplo en un activo depreciable) y su base fiscal es mayor que su valor contable, quiere decirse que en el futuro el importe deducible fiscalmente por amortización será mayor que el importe amortizable contablemente, por lo que la diferencia entre el valor contable y la base fiscal es una diferencia temporaria deducible que generará, en consecuencia, un activo diferido por diferencia temporaria deducible. Si por el contrario la base fiscal es menor, el importe deducible fiscalmente será menor que el importe amortizable contablemente, por lo que en el futuro nos podremos deducir menos, por lo que se tendrá que pagar más, encontrándonos ante un pasivo diferido por diferencias temporarias imponibles.

En el caso de que el elemento considerado sea un pasivo (pensemos por ejemplo en una deuda) y su base fiscal sea mayor que su valor contable, quiere decirse que en el futuro el importe a pagar desde un punto de vista fiscal será mayor que el importe a satisfacer por la deuda contables, por lo que nos encontraríamos ante un pasivo diferido por diferencias temporarias imponibles. Si por el contrario, la base fiscal es menor que el valor en libros de la deuda, el importe a pagar fiscalmente será menor que el importe contable, por lo que nos encontraríamos ante un activo diferido por diferencias temporarias deducibles.

5.º Cálculo del importe por el que registrar el activo o pasivo diferido surgido.

Para determinar el importe del impuesto diferido surgido, se habrá de aplicar el tipo de gravamen que corresponda al importe de la diferencia temporaria.

**EJEMPLO 1:**

Una empresa adquiere el 01-01-Año 1 una máquina por importe de 4.000; vida útil estimada cinco años. Las tablas fiscales fijan como porcentaje máximo de amortización el 15%.

Beneficio antes de impuestos	30.000
Tipo de gravamen	30% <sup>1</sup>
Deducciones en cuota	860
Retenciones y pagos a cuenta	2.000

<sup>1</sup> Tanto en el ejemplo actual como en los siguientes se va a considerar, a efectos de simplificación de los cálculos, como tipo de gravamen el 30%, a no ser que expresamente se mencione otro tipo de gravamen.

**1.º Determinación del valor contable correspondiente a cada uno de los cinco años de vida útil estimados:**

Años	Valor en libros		Gasto contable correspondiente al año
	Inicio	Final	
Año 1	4.000	3.200	800
Año 2	3.200	2.400	800
Año 3	2.400	1.600	800
Año 4	1.600	800	800
Año 5	800	0	800
<b>Total</b>			<b>4.000</b>

Las columnas de valor en libros (inicio y final) hacen referencia a los importes por los que el mencionado activo figura en el balance de situación al principio y al final de cada ejercicio.

La columna del gasto contable recoge el importe de la depreciación anual de acuerdo con la vida útil estimada por la empresa.

**2.º Determinación de la base fiscal correspondiente a cada uno de los prácticamente siete años de vida estimados, según normativa fiscal:**

Años	Base fiscal		Gasto fiscal contable correspondiente al año
	Inicio	Final	
Año 1	4.000	3.400	600
Año 2	3.400	2.800	600

.../...  
.../...

.../...

.../...			
Año 3	2.800	2.200	600
Año 4	2.200	1.600	600
Año 5	1.600	1.000	600
Año 6	1.000	400	600
Año 7	400	0	400
<b>Total</b>			<b>4.000</b>

Las columnas de base fiscal (inicio y final) hacen referencia a los importes por los que el mencionado activo figuraría en un hipotético balance de situación obtenido aplicando la normativa fiscal, al principio y al final de cada ejercicio.

La columna del gasto fiscal recoge el importe de la amortización anual, de acuerdo con el porcentaje máximo permitido por las tablas fiscales.

### 3.º Cálculo de la diferencia temporaria surgida en cada año.

En el Plan de 1990 para calcular las diferencias, se compara el gasto contable y el gasto fiscal, como se puede ver en el cuadro siguiente:

Años	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporal	Activo
Año 1	800	600	+ 200	+ 60
Año 2	800	600	+ 200	+ 60
Año 3	800	600	+ 200	+ 60
Año 4	800	600	+ 200	+ 60
Año 5	800	600	+ 200	+ 60
Año 6	–	600	– 600	– 180
Año 7	–	400	– 400	– 120
<b>Total</b>	<b>4.000</b>	<b>4.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Y aunque el resultado va a ser el mismo, en el PGC 07 se comparan el valor en libros y la base fiscal al final de cada ejercicio, según se presenta a continuación:

Años	Valor en libros	Base fiscal	Diferencia temporaria deducible	Activo diferido
Año 1	3.200	3.400	+ 200	+ 60
Año 2	2.400	2.800	+ 400 – 200 = + 200	+ 60
Año 3	1.600	2.200	+ 600 – 200 – 200 = + 200	+ 60

.../...

.../...

.../...

.../...				
Año 4	800	1.600	+ 800 – 600 = + 200	+ 60
Año 5	–	1.000	+ 1.000 – 800 = + 200	+ 60
Año 6	–	400	+ 400 – 1.000 = – 600	– 180
Año 7	–	0	+ 600 – 1.000 = – 400	– 120
<b>Total</b>			<b>0</b>	<b>0</b>

Año 1: al ser mayor la base fiscal que el valor en libros y tratarse de un activo, el importe deducible a efectos fiscales en el futuro será mayor que el importe contable, por lo que se genera una diferencia temporaria deducible por importe de 200, que implicará pagar menos en el futuro.

Año 2: el importe deducible al final del año 2 es 400 más que el importe contable, pero como a principios del año 2 (finales del año 1) el importe deducible era de 200, en el ejercicio (año 2), se ha generado un importe deducible de 200.

Año 6: el importe deducible al final del año 6 es 400 más que el importe contable, pero como a principios del año 6 (finales del año 5) el importe deducible era de 1.000 (200 × 5), en el ejercicio (año 6), procede la deducción de 600.

Liquidación del impuesto	Cálculo de la cuota a pagar
Beneficio antes de impuestos	30.000
Diferencia temporaria deducible en origen	200
Base imponible	30.200
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	9.060
Deducciones en cuota	– 860
Cuota líquida	8.200
Retenciones y pagos a cuenta	– 2.000
Cuota diferencial	6.200

- Asiento correspondiente al impuesto corriente

8.200,00 *Impuesto corriente*  
(6300)

a H.<sup>a</sup> P.<sup>a</sup>, retenciones y pagos a cuenta (473) 2.000,00

a H.<sup>a</sup> P.<sup>a</sup>, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752) 6.200,00

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

.../...

.../...

- Asiento correspondiente a la diferencia temporaria deducible de 200:

	<i>60,00 Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)</i>		
	<i>(30% × 200)</i>		
	<i>a Impuesto diferido (6301)</i>		<i>60,00</i>
	x		

- Imputación del efecto impositivo al resultado del ejercicio:

	<i>60,00 Impuesto diferido (6301)</i>		
	<i>8.140,00 Resultado del ejercicio (129)</i>		
	<i>a Impuesto corriente (6300)</i>		<i>8.200,00</i>
	x		

- A medida que se vaya efectuando la reversión:

	<i>Impuesto diferido (6301)</i>		
	<i>a Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)</i>		
	x		

**EJEMPLO 2:**

Una empresa adquiere en el año 1 un bien depreciable por importe de 2.000, vida útil estimada cuatro años, que según la legislación fiscal goza de libertad de amortización, decidiendo la empresa deducirse en el año 1 la totalidad de la inversión.

Beneficio antes de impuestos	20.000
Tipo de gravamen	30%
Deducciones y bonificaciones	550
Retenciones y pagos a cuenta	1.500

Se va a proceder directamente a determinar si se trata de una diferencia temporaria deducible o imponible, así como el importe de la misma en cada uno de los años:

.../...

.../...

Años	Valor en libros	Base fiscal	Diferencia temporaria imponible	Pasivo
Año 1	1.500	0	- 1.500	- 450,00
Año 2	1.000	-	- 1.000 + 1.500 = + 500	+ 150,00
Año 3	500	-	- 500 + 1.000 = + 500	+ 150,00
Año 4	0	-	+ 500	+ 150,00

Año 1: al ser menor la base fiscal que el valor en libros y tratarse de un activo, el importe deducible a efectos fiscales en el futuro será menor que el importe contable, lo que implicará pagar más en el futuro, por lo que se genera una diferencia temporaria imponible por importe de 1.500.

Año 2: el importe imponible al final del año 2 es 1.000, al ser la base fiscal inferior al valor en libros en ese importe, pero como a principios del año 2 (finales del año 1) el importe imponible era de 1.500, en el ejercicio (año 2), se ha producido la reversión de 500, es decir, se ha de pagar por 500.

Liquidación del impuesto	Cálculo de la cuota a pagar
Beneficio antes de impuestos	20.000
Diferencia temporaria imponible en origen	- 1.500
Base imponible	18.500
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	5.550
Deducciones en cuota	- 550
Cuota líquida	5.000
Retenciones y pagos a cuenta	- 1.500
Cuota diferencial	3.500

- Asiento correspondiente al impuesto corriente:

5.000.000    *Impuesto corriente*  
                   (6300)

a H.<sup>a</sup> P.<sup>a</sup>, retenciones y    1.500.000  
                                   pagos a cuenta (473)

a H.<sup>a</sup> P.<sup>a</sup>, acreedora por Im- 3.500.000  
                                   puesto sobre Sociedades  
                                   (4752)

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

.../...



.../...

- Asiento correspondiente a la diferencia temporaria imponible de 1.500:

<i>450,00</i>	<i>Impuesto diferido (6301)</i>		
	<i>a Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>	<i>450,00</i>	
	<i>(30% × 1.500)</i>		
	x		

- Imputación del efecto impositivo al resultado del ejercicio:

<i>5.450,00</i>	<i>Resultado del ejercicio (129)</i>		
	<i>a Impuesto corriente (6300)</i>	<i>5.000,00</i>	
	<i>a Impuesto diferido (6301)</i>	<i>450,00</i>	
	x		

- A medida que se vaya efectuando la reversión:

	<i>Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>		
	<i>a Impuesto diferido (6301)</i>		
	x		

**EJEMPLO 3:**

Una empresa ha dotado una provisión para garantías postventa por importe de 600, siendo el importe deducible fiscalmente en el ejercicio en que se realice la reparación, lo que se efectúa en el año 2.

Beneficio antes de impuestos	9.400
Tipo de gravamen	30%
Deducciones y bonificaciones	750
Retenciones y pagos a cuenta	1.000

.../...

.../...

Años	Valor en libros	Base fiscal	Diferencia temporaria deducible	Activo
Año 1	600	0	+ 600	+ 180,00
Año 2	0	-	- 600	- 180,00

Año 1: al ser menor la base fiscal que el valor en libros y tratarse de un pasivo, el importe a pagar en el futuro será menor, por lo que se trata de una diferencia temporaria deducible de 600.

Año 2: se produce la reversión de la diferencia temporaria deducible del ejercicio anterior, puesto que en el año 2 es deducible el importe provisionado.

Liquidación del impuesto	Cálculo de la cuota a pagar
Beneficio antes de impuestos	9.400
Diferencia temporaria deducible en origen	+ 600
Base imponible	10.000
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	3.000
Deducciones en cuota	- 750
Cuota líquida	2.250
Retenciones y pagos a cuenta	- 1.000
Cuota diferencial	1.250

- Asiento correspondiente al impuesto corriente:

2.250,00 *Impuesto corriente*  
(6300)

a *H.ª P.ª, retenciones y pagos a cuenta* (473) 1.000,00

a *H.ª P.ª, acreedora por Impuesto sobre Sociedades* (4752) 1.250,00

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Asiento correspondiente a la diferencia temporaria deducible de 600:

180,00 *Activos por diferencias temporarias deducibles*  
(4740)  
(30% × 600)

a *Impuesto diferido* (6301) 180,00

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

.../...

.../...

- Imputación del efecto impositivo al resultado del ejercicio:
 

180,00	Impuesto diferido (6301)		
2.070,00	Resultado del ejercicio		
	(129)		
		a Impuesto corriente (6300)	2.250,00
		x	

### 10. VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

En cuanto a la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido, la norma 13.<sup>a</sup> establece:

«Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o pasivo.»

En su caso, la modificación de la legislación tributaria –en especial la modificación de los tipos de gravamen– y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.»

Las cuentas a utilizar para registrar la variación en los activos y pasivos por impuesto diferido, serán, al igual que en el Plan de 1990:

- 633 «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios».
- 638 «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios».

**EJEMPLO 4:**

Al contabilizar el impuesto correspondiente a un determinado ejercicio cuyo tipo de gravamen es del 32,5%, surgen dos diferencias temporarias:

- Una deducible por importe de 4.000 y
- Otra imponible por importe de 6.000,

.../...

.../...

cuya reversión se producirá en los ejercicios siguientes para los que el tipo de gravamen, ya aprobado, será del 30%.

El impuesto corriente del ejercicio asciende a 3.000, y las retenciones y pagos a cuenta a 1.400.

<p>3.000,00 <i>Impuesto corriente</i> (6300)</p>	<p>a <i>H.ª P.ª, retenciones y pagos a cuenta (473)</i> 1.400,00</p> <p>a <i>H.ª P.ª, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i> 1.600,00</p>	<p>_____ x _____</p>
<p>1.200,00 <i>Activos por diferencias temporarias deducibles</i> (4740) (30% × 4.000)</p>	<p>a <i>Impuesto diferido (6301)</i> 1.200,00</p>	<p>_____ x _____</p>
<p>1.800,00 <i>Impuesto diferido (6301)</i></p>	<p>a <i>Pasivos por diferencias temporarias deducibles (479)</i> (30% × 6.000)</p>	<p>_____ x _____</p>
<p>3.600,00 <i>Resultado del ejercicio</i> (129)</p>	<p>a <i>Impuesto corriente (6300)</i> 3.000,00</p> <p>a <i>Impuesto diferido (6301)</i> 600,00</p>	<p>_____ x _____</p>

## 11. DIFERENCIAS TEMPORARIAS ORIGINADAS EXCLUSIVAMENTE POR DIFERENCIAS TEMPORALES

«En el caso particular de una empresa en la que todas las diferencias temporarias al inicio y cierre del ejercicio hayan sido originadas por diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, el gasto (ingreso) por impuesto diferido se podrá valorar directamente mediante la suma algebraica de las cantidades siguientes, cada una con el signo que corresponda:

- a) Los importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen apropiado al importe de cada una de las diferencias originadas por diferencias temporales existentes al inicio y cierre del ejercicio, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, y a las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio.
- b) Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, 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 en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones.
- c) Los importes derivados de cualquier ajuste valorativo de los pasivos o activos por impuesto diferido, normalmente por cambios en los tipos de gravamen o de las circunstancias que afectan a la eliminación o reconocimiento posteriores de tales pasivos o activos.»

Al igual que el Plan de 1990 la norma 16.<sup>a</sup> desarrolla un esquema para calcular directamente el importe del impuesto devengado a registrar en la cuenta 630, el PGC 07 permite valorar directamente el importe del impuesto diferido en aquellas empresas en las que las únicas diferencias temporarias que tengan al inicio y al cierre del ejercicio hayan surgido por la existencia de diferencias temporales.

**EJEMPLO 5:**

Beneficio antes de impuestos	+ 18.000
Diferencia temporaria en reversión	+ 6.000
Diferencia temporaria en reversión	- 2.000
Diferencia temporaria en reversión	+ 4.000
Diferencia temporaria en reversión	- 1.000
Compensación de bases imponibles	- 5.000
Tipo de gravamen	30%
Deducciones y bonificaciones del ejercicio	+ 500
Retenciones y pagos a cuenta	+ 1.000

La empresa tiene contabilizados derechos por deducciones pendientes de aplicar fiscalmente por importe de 200.

Liquidación del impuesto	Cálculo de la cuota a pagar
Beneficio antes de impuestos	18.000
Diferencia temporaria en reversión	+ 6.000
	.../...
	.../...

.../...

.../...

Diferencia temporaria en reversión	- 2.000
Diferencia temporaria en origen	+ 4.000
Diferencia temporaria en origen	- 1.000
Base imponible previa	25.000
Compensación bases imponibles	- 5.000
Base imponible	20.000
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	6.000
Deducciones en cuota	- 700 (200 + 500)
Cuota líquida	5.300
Retenciones y pagos a cuenta	- 1.000
Cuota diferencial	- 4.300

En el cálculo de la cuota líquida se han considerado tanto las deducciones surgidas en el ejercicio por importe de 500, como las generadas en ejercicios anteriores no aplicadas fiscalmente, cuyo crédito está contabilizado.

Una primera opción contable consiste en contabilizar todas y cada una de las diferencias temporarias consideradas en el cálculo del impuesto diferido, así como la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y de la aplicación de las deducciones pendientes, igualmente de ejercicios anteriores.

- Asiento correspondiente al impuesto corriente:

5.300,00	<i>Impuesto corriente</i>	
(6300)		
	a H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> ; retenciones y pagos a	1.000,00
	cuenta (473)	
	a H. <sup>a</sup> P. <sup>a</sup> ; acreedora por Im-	4.300,00
	puesto sobre Sociedades	
	(4752)	

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Asiento correspondiente a la diferencia temporaria imponible en reversión de 6.000:

1.800,00	<i>Pasivos por diferencias</i>	
	<i>temporarias imponibles</i>	
(479)		
(30% × 6.000)		
	a <i>Impuesto diferido (6301)</i>	1.800,00

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

.../...

.../...

- Asiento correspondiente a la diferencia temporaria deducible en reversión de 2.000:

<i>600,00 Impuesto diferido (6301)</i>		<i>a Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)</i>		<i>600,00</i>
		<i>(30% × 2.000)</i>		
_____	x	_____		

- Asiento correspondiente a la diferencia temporaria deducible en origen de 4.000:

<i>1.200,00 Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)</i>		<i>a Impuesto diferido (6301)</i>		<i>1.200,00</i>
		<i>(30% × 4.000)</i>		
_____	x	_____		

- Asiento correspondiente a la diferencia temporaria imponible en origen de 1.000:

<i>300,00 Impuesto diferido (6301)</i>		<i>a Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>		<i>300,00</i>
		<i>(30% × 1.000)</i>		
_____	x	_____		

- Asiento correspondiente a la compensación de bases imponibles por 5.000:

<i>1.500,00 Impuesto diferido (6301)</i>		<i>a Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio (4745)</i>		<i>1.500,00</i>
		<i>(30% × 5.000)</i>		
_____	x	_____		

- Asiento correspondiente a la deducción aplicada de ejercicios anteriores:

<i>200,00 Impuesto diferido (6301)</i>		<i>a Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar (4742)</i>		<i>200,00</i>
_____	x	_____		

.../...

.../...

Impuesto diferido (6301)	
600,00	
300,00	
1.500,00	1.800,00
200,00	1.200,00
2.600,00	3.000,00
<b>Saldo 400,00</b>	

Una segunda opción que es la que permite el PGC 07 para el caso de que todas las diferencias temporarias, al inicio y al final del ejercicio sean temporales, consiste en calcular y contabilizar directamente el impuesto diferido, calculado teniendo en cuenta todo aquello que se ha contabilizado de forma separada en el mismo, es decir, las diferencias temporarias, la compensación de bases imponibles negativas y la aplicación en el ejercicio de deducciones devengadas en ejercicios anteriores.

Así, el importe del impuesto diferido, calculado directamente, sería:

Cálculo del impuesto diferido	
Diferencia temporaria en reversión	+ 6.000
Diferencia temporaria en reversión	- 2.000
Diferencia temporaria en origen	+ 4.000
Diferencia temporaria en origen	- 1.000
Compensación de bases imponibles negativas	- 5.000
Suma algebraica	2.000
× tipo de gravamen	× 30%
Importe	600
Deducciones de ejercicios anteriores	- 200
Impuesto diferido	400

Y una vez calculado, se procede a contabilizar el impuesto diferido correspondiente al ejercicio en un sólo asiento de la siguiente manera, siendo el resultado obtenido el mismo que en el primer procedimiento:

.../...



.../...

- Asiento correspondiente al impuesto diferido:

1.200,00	<i>Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)</i>		
	(30% × 4.000)		
1.800,00	<i>Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>		
	(30% × 6.000)		
		a	<i>Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)</i> 600,00
			(30% × 2.000)
		a	<i>Pasivos por diferencia temporaria imponible (479)</i> 300,00
			(30% × 1.000)
		a	<i>Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio (4745)</i> 1.500,00
			(30% × 5.000)
		a	<i>Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar (4742)</i> 200,00
		a	<i>Impuesto diferido (6301)</i> 400,00
			_____ x _____

- Imputación del efecto impositivo al resultado del ejercicio:

400,00	<i>Impuesto diferido (6301)</i>		
4.900,00	<i>Resultado del ejercicio (129)</i>		
		a	<i>Impuesto corriente (6300)</i> 5.300,00
			_____ x _____

## 12. DIFERENCIAS TEMPORARIAS DERIVADAS DE INGRESOS REGISTRADOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO

Como ya se comentó anteriormente, el importe del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio, originado con motivo de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida de patrimonio neto, o a causa de una combinación de negocios se contabilizará en la cuenta 830:

- 830 «Impuesto sobre beneficios».
- 8300 «Impuesto corriente».
- 8301 «Impuesto diferido».

«Los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido que se relacionen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto se reconocerán con cargo o abono a dicha partida».

«Las cuentas 8300 "Impuesto corriente" y 8301 "Impuesto diferido", al cierre del ejercicio, se cargarán o abonarán, con abono o cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 13».

Al igual que ocurre con el resto de las cuentas de los grupos 8 y 9, la cuenta 830 no se incorpora a la cuenta de Pérdidas y ganancias (cuenta que únicamente incluye cuentas de los grupos 6 y 7).

**EJEMPLO 6:**

Una sociedad adquiere en el año 1 un activo financiero clasificado como disponible para la venta por un precio de adquisición de 20.000. Al cierre del ejercicio su valor razonable es de 22.000. Tipo de gravamen: 30%.

El valor fiscal del activo es su precio de adquisición, es decir, 20.000.

El activo financiero es vendido en el año 2 por 23.000.

- Año 1. Asiento correspondiente a la adquisición:

20.000,00	<i>Activo financiero</i>	a	<i>Tesorería (57-)</i>	20.000,00
		x		

- 31-12-Año 1. Asiento de ajuste a valor razonable:

2.000,00	<i>Activo financiero (-)</i>	a	<i>Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)</i> <i>(22.000 – 20.000)</i>	2.000,00
		x		

.../...

.../...

- Traspaso del ingreso de patrimonio a una cuenta del subgrupo 13 que figurará en el balance dentro del patrimonio neto:

2.000,00 *Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)*

a *Ajustes por valoración en instrumentos financieros (133)* 2.000,00

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Registro del efecto impositivo, derivado de la revalorización, el cual genera una diferencia temporaria imponible:

Años	Valor en libros	Base fiscal	Diferencia temporaria imponible	Pasivo diferido
Año 1	22.000	20.000	- 2.000	- 600

600,00 *Impuesto diferido (8301)*

a *Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)* 600,00  
(30% × 2.000)

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Traspaso del impuesto diferido a la cuenta 133:

600,00 *Ajustes por valoración en instrumentos financieros (133)*

a *Impuesto diferido (8301)* 600,00

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

De lo anterior se deduce que en el pasivo del balance a 31-12-Año 1 figurarán las siguientes cuentas:

133. Ajustes por valoración en instrumentos financieros (70% × 2.000) ..... 1.400

479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles (30% × 2.000) ..... 600

Como se puede observar en el balance figura registrado el incremento de patrimonio que en relación con el activo financiero de la empresa se está produciendo a fecha de cierre (2.000), pero cuando el activo se realice, la plusvalía derivada de la venta tendrá

.../...

.../...

efecto impositivo, lo que implica que el incremento neto para la empresa es del 70% de la revalorización, por lo que en el balance figuran ambos importes de forma separada, para que del mismo se puedan efectuar valoraciones correctas.

- Año 2. Asientos correspondientes a la revalorización y venta:

<i>1.000,00 Activo financiero</i>		<i>a Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)</i>	<i>1.000,00</i>
_____	x	_____	

<i>23.000,00 Tesorería (57-)</i>		<i>a Activo financiero</i>	<i>23.000,00</i>
_____	x	_____	

- 31-12-Año 2. Traspaso del ingreso de patrimonio a la cuenta 133:

<i>1.000,00 Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)</i>		<i>a Ajustes por valoración en instrumentos financieros (133)</i>	<i>1.000,00</i>
_____	x	_____	

- Imputación de la diferencia temporaria imponible, ya que al haberse realizado el beneficio, habrá que pagar por el mismo:

<i>600,00 Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>		<i>a Impuesto diferido (8301)</i>	<i>600,00</i>
_____	x	_____	

- Incorporación del impuesto diferido a la cuenta 133 para su imputación a resultados:

<i>600,00 Impuesto diferido (8301)</i>		<i>a Ajustes por valoración en instrumentos financieros (133)</i>	<i>600,00</i>
_____	x	_____	

.../...

.../...

- Imputación del beneficio realizado a la cuenta de Pérdidas y ganancias:

3.000,00	<i>Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta (802)</i>	
	a Beneficios de disponibles para la venta (763)	3.000,00
	x	

- Imputación de la 133 a ingresos de patrimonio:

3.000,00	<i>Ajustes por valoración en instrumentos financieros (133)</i>	
	a Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta (802)	3.000,00
	x	

Vemos que en el año 2, al haberse realizado el activo la plusvalía obtenida de 3.000, ha sido finalmente registrada en la cuenta 763 «Beneficios de disponibles para la venta», la cual se incorporará a Pérdidas y ganancias y el 30% de la mencionada plusvalía se incluirá en el impuesto corriente del ejercicio.

**EJEMPLO 7:**

Una sociedad recibe al inicio del año 1 una subvención representada en un bien amortizable en cinco años, por importe de 1.000.

	Año 1	Año 2
Beneficio antes de impuestos	4.000	6.000
Tipo de gravamen	30%	30%
Deducciones en cuota	200	600
Retenciones y pagos a cuenta	400	300

.../...

.../...

- Año 1. Asiento correspondiente a la adquisición del inmovilizado subvencionado:

1.000,00	<i>Inmovilizado material (21-)</i>		
	<i>a Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940)</i>	1.000,00	
_____ x _____			

- 31-12-Año 1. Asiento correspondiente a la amortización del inmovilizado:

200,00	<i>Amortización inmovilizado material (681)</i>		
	<i>a Amortización acumulada inmovilizado material (281) (1.000 / 5)</i>	200,00	
_____ x _____			

- Traspaso del ingreso de patrimonio a una cuenta del subgrupo 13, puesto que se trata de un ingreso a imputar al patrimonio en varios ejercicios:

1.000,00	<i>Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940)</i>		
	<i>a Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	1.000,00	
_____ x _____			

- Imputación como ingreso de patrimonio de la subvención imputada a resultados del ejercicio:

200,00	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>		
	<i>a Transferencia de subvenciones oficiales de capital (840)</i>	200,00	
_____ x _____			

- Traspaso de la 840 a la cuenta de Pérdidas y ganancias a través de la cuenta 746:

200,00	<i>Transferencia de subvenciones oficiales de capital (840)</i>		
	<i>a Ingresos de subvención imputados a resultados del ejercicio (746)</i>	200,00	
_____ x _____			

.../...

.../...

El importe de 200 de subvención imputada a resultados del ejercicio se encuentra contabilizado en la cuenta 746, que como cuenta del grupo 7 se traspasará a Pérdidas y ganancias formando parte del beneficio antes de impuestos del ejercicio, cuyo efecto impositivo por importe de 60 ( $30\% \times 200$ ), formará parte del impuesto corriente, es decir, de la cuenta 6300.

- Registro del pasivo diferido correspondiente al ingreso por subvención a imputar en ejercicios futuros:

240,00 *Impuesto diferido (8301)*  
 a *Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)* 240,00  
 (30% × 800)

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Traspaso del impuesto diferido a la cuenta 130:

240,00 *Subvenciones oficiales de capital (130)*  
 a *Impuesto diferido (8301)* 240,00

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

El movimiento de las cuentas (130) «Subvenciones oficiales de capital» y (479) «Pasivos por diferencias temporarias imponibles», a lo largo del año 1, han sido los siguientes:

<b>Subvenciones oficiales de capital (130)</b>	
200,00	1.000,00
240,00	
440,00	
<b>Saldo 560,00</b>	

<b>Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</b>	
<b>Saldo 240,00</b>	240,00

En el siguiente cuadro se presentan en la primera columna los importes imputados como ingreso de patrimonio del ejercicio que a su vez son imputados a la cuenta de Pérdidas y ganancias a través de la cuenta 746.

.../...

.../...

Mientras que en las dos columnas siguientes se presentan los saldos que las cuentas de balance (130) «Subvenciones oficiales de capital» y (479) «Pasivos por diferencias temporarias imponibles», presentarán al final de cada uno de los cinco años.

Años	Ingresos de patrimonio		Pasivos por diferencias temporarias imponible
	(840)/(746)	(130)	(479)
1	200	560	240
2	200	420	180
3	200	280	120
4	200	140	60
5	200	–	–

Liquidación del impuesto	Cálculo de la cuota a pagar
Beneficio antes de impuestos	4.000
± Diferencias temporarias	
Base imponible	4.000
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	1.200
Deducciones en cuota	– 200
Cuota líquida	1.000
Retenciones y pagos a cuenta	– 400
Cuota diferencial	600

- Asiento correspondiente al impuesto corriente:

1.000,00 *Impuesto corriente*  
(6300)

a H.<sup>a</sup> P.<sup>a</sup>, retenciones y pagos a cuenta (473) 400,00

a H.<sup>a</sup> P.<sup>a</sup>, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752) 600,00

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Traspaso del impuesto corriente a la cuenta de Pérdidas y ganancias:

1.000,00 *Resultado del ejercicio*  
(129)

a Impuesto corriente (6300) 1.000,00

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

.../...



.../...

- 31-12-Año 2. Asiento correspondiente a la amortización del inmovilizado:

200,00	<i>Amortización inmovilizado material (681)</i>		
		a	<i>Amortización acumulada inmovilizado material (281) (1.000/5)</i> 200,00
_____		x	_____

- Asiento correspondiente al gasto vinculado a la subvención a imputar a la cuenta de Pérdidas y ganancias del ejercicio:

60,00	<i>Impuesto diferido (8301)</i>		
		a	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i> 60,00
_____		x	_____

- Imputación como ingreso de patrimonio de la subvención imputada a resultados del ejercicio:

200,00	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>		
		a	<i>Transferencia de subvenciones oficiales de capital (840)</i> 200,00
_____		x	_____

- Traspaso de la 840 a la cuenta de Pérdidas y ganancias a través de la cuenta 746:

200,00	<i>Transferencia de subvenciones oficiales de capital (840)</i>		
		a	<i>Ingresos de subvención imputados a resultados del ejercicio (746)</i> 200,00
_____		x	_____

- Imputación al ejercicio de la diferencia temporaria imponible correspondiente al ejercicio:

60,00	<i>Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i>		
		a	<i>Impuesto diferido (8301)</i> 60,00
_____		x	_____

.../...

.../...

El movimiento de las cuentas (130) «Subvenciones oficiales de capital» y (479) «Pasivos por diferencias temporarias imponibles», a lo largo del año 2, han sido los siguientes:

Subvenciones oficiales de capital (130)	
	560,00
200,00	60,00
<b>Saldo 420,00</b>	

Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)	
60,00	240,00
<b>Saldo 180,00</b>	

Liquidación del impuesto	Cálculo de la cuota a pagar
Beneficio antes de impuestos	6.000
± Diferencias temporarias	
Base imponible	6.000
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	1.800
Deducciones en cuota	- 600
Cuota líquida	1.200
Retenciones y pagos a cuenta	- 300
Cuota diferencial	900

- Asiento correspondiente al impuesto corriente:

1.200,00 *Impuesto corriente*  
(6300)

a H.<sup>a</sup> P.<sup>a</sup>, retenciones y pagos a cuenta (473) 300,00

a H.<sup>a</sup> P.<sup>a</sup>, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752) 900,00

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

- Traspaso del impuesto corriente a la cuenta de Pérdidas y ganancias:

1.200,00 *Resultado del ejercicio*  
(129)

a *Impuesto corriente* (6300) 1.200,00

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

### 13. DIFERENCIAS TEMPORARIAS EN UNA COMBINACIÓN DE NEGOCIOS, CUANDO LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES SE REGISTRAN POR UN VALOR CONTABLE QUE DIFIERE DEL VALOR ATRIBUIDO A EFECTOS FISCALES

«Los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido que hayan surgido a causa de una combinación de negocios se reconocerán con cargo o abono al fondo de comercio o como ajuste al exceso que suponga la participación de la empresa adquirente en el valor razonable de los activos y pasivos identificables de la empresa adquirida, sobre el coste de la combinación».

#### EJEMPLO 8:

Las empresas «ALFA» y «OMEGA» han acordado la adquisición por parte de la primera de un conjunto de activos y pasivos propiedad de la segunda.

- Valor en libros de los activos adquiridos: 40.000
- Valor en libros de los pasivos adquiridos: 10.000

Tanto los activos como los pasivos han sido admitidos por su valor en libros, excepto unos activos que figuraban por 5.000, que se han valorado en 8.000. Se traspasa a la sociedad adquirente «ALFA» la tributación de la plusvalía surgida en la transmisión de los activos, ya que su base fiscal es el importe por el que figuraban contabilizados en la sociedad «OMEGA». Tipo al que se espera se efectuará la reversión 30%.

Valor de los activos identificables de la empresa adquirida .....	43.000
(40.000 – 5.000 + 8.000)	
Valor de los pasivos identificables de la empresa adquirida .....	10.900
{10.000 + [30% × (8.000 – 5.000)]}	
Coste de la combinación .....	32.100

En el cálculo de los pasivos identificables de la empresa adquirida se ha considerado la deuda correspondiente al pago en el futuro de la plusvalía surgida en la transmisión cuyo pago queda diferido en el tiempo (bien a medida que se amortice el activo si es depreciable, bien cuando se venda si no lo es) y ha de realizar la empresa adquirente, es decir, «ALFA». Téngase en cuenta que si la empresa adquirente «ALFA» no considerara el pasivo diferido surgido por la plusvalía y el importe satisfecho a «OMEGA» fuera de 33.000 (43.000 – 10.000), el coste total de la operación para «ALFA» sería de 33.900, 33.000 satisfechas a «OMEGA» y 900 a satisfacer en el futuro por el diferimiento del impuesto.

En definitiva, para determinar el coste de la combinación se han tenido en cuenta todos los activos identificables adquiridos (43.000), así como todos los pasivos identificables asumidos, incluido el impuesto diferido derivado de la plusvalía surgida en la operación (10.900), de ahí que el coste de la combinación ascienda a 32.100 (43.000 – 10.900).

.../...

.../...

- Asiento correspondiente a la adquisición:

43.000,00 <i>Activos adquiridos (-)</i>		a <i>Pasivos adquiridos (-)</i> 10.000,00 a <i>Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i> 900,00 (30% × 3.000)
	x	a <i>Contraprestación entregada (-)</i> 32.100,00

**EJEMPLO 9:**

Supongamos la misma operación anterior, pero en este caso, el importe que se ha acordado satisfacer por la adquisición ha sido de 35.000, del que ya se ha descontado el pasivo fiscal surgido en la operación.

Valor de los activos identificables de la empresa adquirida .....	43.000
(40.000 – 5.000 + 8.000)	
Valor de los pasivos identificables de la empresa adquirida .....	10.900
{10.000 + [30% × (8.000 – 5.000)]}	
Coste de la combinación .....	35.000
Fondo de comercio .....	2.900

En este caso, como el coste que se ha acordado satisfacer por la adquisición (35.000), es superior a la diferencia (32.100) entre los activos adquiridos identificables (43.000) y los pasivos identificables asumidos (10.900) en la combinación, nos encontramos ante un fondo de comercio, según se establece en la norma anteriormente transcrita.

En consecuencia, el asiento a efectuar será:

- Asiento correspondiente a la adquisición:

43.000,00 <i>Activos adquiridos (-)</i> 2.900,00 <i>Fondo de comercio (203)</i>		a <i>Pasivos adquiridos (-)</i> 10.000,00 a <i>Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)</i> 900,00 (30% × 3.000)
	x	a <i>Contraprestación entregada (-)</i> 35.000,00



### 14. DIFERENCIAS TEMPORARIAS POR EL RECONOCIMIENTO INICIAL DE UN ELEMENTO, QUE NO PROCEDE DE UNA COMBINACIÓN DE NEGOCIOS, SI SU VALOR DIFIERE DEL ATRIBUIDO A EFECTOS FISCALES

Es este el último de los supuestos que, según se establece en la norma, puede generar diferencias temporarias, en concreto las que surjan por el reconocimiento inicial de un determinado elemento, cuando su valor contable y su valor fiscal (base fiscal) no coincidan.

**EJEMPLO 10:**

Una empresa permuta un inmovilizado material por otro de la misma naturaleza y que tiene el mismo uso para la empresa (permuta no comercial). El valor en libros del inmovilizado entregado era el siguiente:

Inmovilizado material .....	1.000
Amortización acumulada .....	- 300

Mientras que el valor reconocido al inmovilizado recibido es de 800, que constituye además el valor atribuido a efectos fiscales. La vida útil del nuevo activo es de cuatro años. Fecha de la operación: 31-12-Año 1.

- Asiento correspondiente a la permuta no comercial:

700,00	Activo recibido (-)		
300,00	Amortización acumulada		
	activo entregado (-)		
		a Activo entregado (-)	1.000,00
_____		x	_____

El valor por el que se ha registrado el activo recibido es de 700, mientras que su valor a efectos fiscales es de 800, por lo que no coinciden, lo que va a implicar que la existencia de una diferencia temporaria que, como queda recogido en el cuadro siguiente, es deducible por tratarse de un activo, cuyo valor fiscal es mayor que el contable, por lo que en el futuro la empresa se podrá deducir más y en consecuencia tendrá que pagar menos.

- Cálculo de la diferencia temporaria deducible:

Años	Valor en libros	Base fiscal	Diferencia temporaria deducible	Pasivo diferido
Año 1	700	800	+ 100	+ 30
Año 2	525	600	+ 75 - 100 = - 25	- 7,50
				.../...
				.../...

.../...

.../...				
Año 3	350	400	+ 50 – 75 = – 25	– 7,50
Año 4	175	200	+ 25 – 50 = – 25	– 7,50
Año 5	0	0	– 25	– 7,50

- Asiento correspondiente a la diferencia temporaria deducible:
 

30,00	<i>Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)</i>		
		a	<i>Impuesto diferido (6301)</i> 30,00
		x	
- Asiento correspondiente a la reversión de la diferencia temporaria deducible en el año 2 y siguientes:
 

7,50	<i>Impuesto diferido (6301)</i>		
		a	<i>Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)</i> 7,50
		x	

**15. PRINCIPIO DE PRUDENCIA**

Como ya se comentó al analizar los principios contables del marco conceptual, el principio de prudencia es un principio que, aunque pierde su categoría de superprincipio, sigue existiendo.

Así, la norma 13.<sup>a</sup> establece lo siguiente:

«De acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:

- a) Por las diferencias temporarias deducibles.
- b) Por el derecho a compensar, en ejercicios posteriores, las pérdidas fiscales.
- c) Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.»

Al igual que en el Plan de 1990, el PGC 07 establece en aplicación del principio de prudencia que únicamente se reconocerán aquellos activos diferidos sobre los que no existan dudas sobre su recuperación futura, pero a diferencia de la normativa actual (Resoluciones de 9 de octubre de 1997 y de 15 de marzo de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) no se establece cuándo se ha de considerar que no existen dudas sobre su aplicación futura y, en consecuencia, cuándo han de ser o no han de ser reconocidos por lo que seguirán siendo aplicables las citadas resoluciones.

Tanto en el Plan de 1990 como en el PGC 07, las cuentas a utilizar para registrar los mencionados activos son:

Caso	Plan de 1990	PGC 07
Caso a)	4740 Impuesto sobre beneficios anticipado	4740 Activos por diferencias temporarias deducibles
Caso b)	4745 Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio	4745 Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio
Caso c)	4742 Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	4742 Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar

«En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquellos que no haya reconocido anteriormente.

En ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido anteriormente siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.»

Lo establecido por el PGC 07 en cuanto a la contabilización en un ejercicio posterior de activos diferidos no contabilizados en aplicación del principio de prudencia, es exactamente igual que en el Plan de 1990, aunque sin concretar cuándo procederá efectuar dicho reconocimiento, por lo que se aplicará lo establecido anteriormente.

En cuanto a las cuentas a utilizar parece lógico suponer que serán las que con este fin eran utilizadas en el Plan de 1990:

- 633 «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios».
- 638 «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios».

## 16. INGRESOS FISCALES A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS

La norma 13.<sup>a</sup> del PGC 07 establece:

«Aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, se podrán registrar de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de esta norma y en la norma relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos (norma 18.<sup>a</sup>).»

Apartado 4: «El gasto o el 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.»

En este punto también vuelven a coincidir el Plan de 1990 y el PGC 07, al establecer ambos que las deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza de subvención (aquellas que han sido motivadas por activos depreciables), se pueden registrar como un ingreso a distribuir en varios ejercicios.

Ahora bien, aunque en la norma únicamente se establece la opción de distribuir las deducciones y otras ventajas fiscales de la cuota del impuesto, en las definiciones contables (quinta parte) y en el cuadro de cuentas (cuarta parte), se observa que el mismo tratamiento es aplicable a las diferencias permanentes (no definidas en la norma 13.<sup>a</sup> de registro y valoración del Impuesto sobre Sociedades, ya que las mencionadas diferencias no han de ser contabilizadas) negativas.

Así, las cuentas a utilizar para llevar a cabo la periodificación se presentan en los dos cuadros siguientes:

Plan de 1990	PGC 07
137 Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios	1370 Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios
138 Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios	1371 Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios

Plan de 1990	PGC 07
La cuenta a utilizar es exclusivamente la 630 Impuesto sobre beneficios	834 Ingresos fiscales por diferencias permanentes 835 Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones  836 Transferencia de diferencias permanentes 837 Transferencia de deducciones y bonificaciones  Las cuentas anteriores se cargarán o abonarán al cierre, con cargo o abono, según corresponda, a las cuentas 1370 y 1371.



El PGC 07 establece que la cuenta 137 «Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios», se utilizará para registrar aquellas:

«Ventajas fiscales materializadas en diferencias permanentes, y deducciones y bonificaciones que, por tener una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, son objeto de imputación a la cuenta de Pérdidas y ganancias en varios ejercicios.

A estos efectos las diferencias permanentes, se materializan, con carácter general, en ingresos que no se incorporan en la determinación de la base imponible del impuesto sobre beneficios, y que no revierten en periodos posteriores.»

### EJEMPLO 11:

Una empresa ha adquirido al inicio del año 1 un bien amortizable en cinco años, cuya adquisición le ha generado a la empresa una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades de 100, la cual se va a proceder a distribuir a lo largo de la vida del bien.

	Año 1	Año 2
Beneficio antes de impuestos	4.000	6.000
Tipo de gravamen	30%	30%
Deducciones y bonificaciones	200	600
Retenciones y pagos a cuenta	400	300

Liquidación del impuesto	Cálculo de la cuota a pagar	
	Año 1	Año 2
Beneficio antes de impuestos	4.000	6.000
± Diferencias temporarias	–	–
Base imponible	4.000	6.000
Tipo de gravamen	30%	30%
Cuota íntegra	1.200	1.800
Deducciones en cuota	– 200	– 600
Cuota líquida	1.000	1.200
Retenciones y pagos a cuenta	– 400	– 300
Cuota diferencial	600	900

.../...

.../...

AÑO 1

- Asiento correspondiente al impuesto corriente:

<i>1.000,00 Impuesto corriente</i>		
<i>(6300)</i>		
	<i>a H.ª P.ª, retenciones y pagos</i>	<i>400,00</i>
	<i>a cuenta (473)</i>	
	<i>a H.ª P.ª, acreedora por Impuesto</i>	<i>600,00</i>
	<i>sobre Sociedades (4752)</i>	
	x	

- Asiento correspondiente al efecto impositivo de la deducción a distribuir en varios ejercicios:

<i>80,00 Impuesto diferido (6301)</i>		
	<i>a Ingresos fiscales por deducciones</i>	<i>80,00</i>
	<i>y bonificaciones (835)</i>	
	<i>(100/5 × 4)</i>	
	x	

- Asiento correspondiente al traspaso del ingreso de patrimonio a la 1371:

<i>80,00 Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones (835)</i>		
	<i>a Ingresos fiscales por deducciones</i>	<i>80,00</i>
	<i>y bonificaciones a distribuir en</i>	
	<i>varios ejercicios (1371)</i>	
	x	

- Imputación del efecto impositivo al resultado del ejercicio:

<i>1.080,00 Resultado del ejercicio</i>		
<i>(129)</i>		
	<i>a Impuesto corriente (6300)</i>	<i>1.000,00</i>
	<i>a Impuesto diferido (6301)</i>	<i>80,00</i>
	x	

AÑO 2

- Asiento correspondiente al impuesto corriente:

<i>1.200,00 Impuesto corriente</i>		
<i>(6300)</i>		
	<i>a H.ª P.ª, retenciones y pagos a</i>	<i>300,00</i>
	<i>cuenta (473)</i>	
	<i>a H.ª P.ª, acreedora por Impuesto</i>	<i>900,00</i>
	<i>sobre Sociedades (4752)</i>	
	x	

.../...

.../...

- Asiento correspondiente al efecto impositivo de la deducción a imputar al ejercicio en correlación con la depreciación del activo:

20,00 <i>Transferencia de deducciones y bonificaciones (837)</i>	<i>a Impuesto diferido (6301)</i>	20,00
	x	

- Asiento a efectuar al cierre del ejercicio, por el traspaso del ingreso imputado a patrimonio a la 1371:

20,00 <i>Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios (1371)</i>	<i>a Transferencia de deducciones y bonificaciones (837)</i>	20,00
	x	

- Imputación del efecto impositivo al resultado del ejercicio:

20,00 <i>Impuesto diferido (6301)</i> 1.180,00 <i>Resultado del ejercicio (129)</i>	<i>a Impuesto corriente (6300)</i>	1.200,00
	x	

## 17. DIFERENCIAS PERMANENTES

Como ya se ha comentado, las diferencias permanentes no se definen en la norma 13.<sup>a</sup> del PGC 07, puesto que la mencionada norma es una norma de registro y valoración y las diferencias permanentes no se contabilizan, pero sí han de considerarse, como se deduce por ejemplo del epígrafe anterior, donde se ha visto que las definiciones contables permiten la distribución en varios ejercicios de las diferencias permanentes negativas y que el cuadro de cuentas ha desarrollado las cuentas a utilizar para efectuar la mencionada distribución.

Recuérdese que diferencias permanentes son aquellas que no revierten en períodos posteriores.

Igualmente, en el PGC 07 se establece que en la memoria se ha de informar de las diferencias permanentes, señalando su importe y naturaleza.

De lo que se deduce que las diferencias permanentes siguen existiendo y han de seguir siendo consideradas en el cálculo del impuesto corriente.

## 18. GASTOS DE CONSTITUCIÓN Y DE AMPLIACIÓN DE CAPITAL EN EL PGC 07

El PGC 07 establece en el apartado 7 de su introducción lo siguiente:

«Cabe también mencionar el nuevo tratamiento de los gastos de primer establecimiento, que deberán contabilizarse en la cuenta de Pérdidas y ganancias como gastos del ejercicio en el que se incurran. Por el contrario, los gastos de constitución y ampliación de capital se imputarán directamente al patrimonio neto de la empresa sin pasar por la citada cuenta de Pérdidas y ganancias. Estos gastos lucirán en el estado de cambios en el patrimonio neto total, formando parte del conjunto de variaciones del patrimonio neto del ejercicio.»

En aplicación de lo anterior en la quinta parte del PGC, *Definiciones y relaciones contables*, en la cuenta 113. «Reservas voluntarias», se establece:

«Los gastos de transacción de instrumentos de patrimonio propio se imputarán a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputarán a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:

- a) Se cargarán por el importe de los gastos, con abono a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará por el gasto por impuesto sobre beneficios relacionado con los gastos de transacción, con cargo a la correspondiente cuenta del subgrupo 47.»

De todo ello se deduce que, dado que los mencionados gastos son deducibles fiscalmente aunque se hayan registrado en cuentas de reservas (según se establece en la normativa fiscal reformada por la Ley 16/2007, de 4 de julio), se producirá un menor importe a ingresar en el ejercicio, es decir, un menor pasivo corriente, o bien un mayor importe a devolver, es decir, un mayor activo corriente, por lo que se habrán de minorar los anteriores activos o pasivos en el efecto impositivo correspondiente a los mencionados gastos.

Así, el reflejo contable será el siguiente:

Al incurrirse en los gastos de constitución o ampliación de capital, el asiento será:

1.000,00 Reservas voluntarias (113)	a	Tesorería (57-)	1.000,00
_____	x	_____	

Por el efecto impositivo (tipo de gravamen 30%):

300,00	<i>H.ª P.ª, deudor por devolución de impuestos (4709)</i>		
	<i>o</i>		
	<i>H.ª P.ª, acreedor por impuesto de sociedades (4752)</i>		
	<i>a Reservas voluntarias (113)</i>		300,00
	x		

De la misma manera procederá registrar el efecto impositivo de los gastos de constitución o de ampliación de capital que figuran en las empresas a 1 de enero de 2008 y que por no cumplir la definición de activo del marco conceptual se han de dar de baja con cargo a reservas, pero que fiscalmente serán deducibles en el mencionado año 2008.

## 19. PRESENTACIÓN EN EL BALANCE Y EN LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

Los activos por impuesto diferido figurarán en el activo del balance dentro del activo no corriente.

### A) ACTIVO NO CORRIENTE

474 «VI. Activos por impuesto diferido»

Los pasivos por impuesto diferido figurarán en el pasivo del balance dentro del pasivo no corriente.

### B) PASIVO NO CORRIENTE

479 IV. Pasivos por impuesto diferido

En la cuenta de «Pérdidas y ganancias», el impuesto sobre beneficios figura entre los apartados A.3) y A.4):

A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1 + A.2)

6300 <sup>1</sup>, 6301 <sup>1</sup>, (633), 638 18. Impuestos sobre beneficios.

A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3 – 18)

<sup>1</sup> Su signo puede ser positivo o negativo.

## 20. INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA

«Explicación de la diferencia que exista entre el importe neto de los ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible (resultado fiscal). Con este objeto, se incluirá la conciliación, teniendo en cuenta que aquellas diferencias entre dichas magnitudes que no se identifiquen como temporarias de acuerdo con la norma de registro y valoración, se calificarán como diferencias permanentes.

Además, deberá indicarse la siguiente información:

1. Desglose del gasto o ingreso por impuestos sobre beneficios, diferenciando el impuesto corriente y la variación de impuestos diferidos, que se imputa al resultado de la cuenta de Pérdidas y ganancias –distinguiendo el correspondiente a las operaciones continuadas y a operaciones interrumpidas si las hubiera y siempre que la empresa deba informar separadamente de los resultados procedentes de operaciones interrumpidas–, así como el directamente imputado al patrimonio neto.
2. En relación con los impuestos diferidos se deberá desglosar esta diferencia, distinguiendo entre activos (diferencias temporarias, créditos por bases imponibles negativas y otros créditos) y pasivos (diferencias temporarias).
3. El importe y plazo de aplicación de diferencias temporarias deducibles, bases imponibles negativas y otros créditos fiscales, cuando no se haya registrado en el balance el correspondiente activo por impuesto diferido.
4. El importe de las diferencias temporarias imponibles por inversiones en dependientes, asociadas y negocios conjuntos cuando no se haya registrado en balance el correspondiente pasivo por impuesto diferido, en los términos señalados en la norma de registro y valoración.
5. El importe de los activos por impuesto diferido, indicando la naturaleza de la evidencia utilizada para su reconocimiento, incluida, en su caso, la planificación fiscal, cuando la realización del activo depende de ganancias futuras superiores a las que corresponden a la reversión de las diferentes temporarias imponibles, o cuando la empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el anterior, en el país con el que se relaciona el activo por impuesto diferido.
6. Naturaleza, importe y compromisos adquiridos en relación con los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como beneficios, deducciones y determinadas diferencias permanentes, así como los pendientes de deducir. En particular, se informará sobre incentivos fiscales objeto de periodificación, señalando el importe imputado al ejercicio y el que resta por imputar.
7. Se informará adicionalmente del impuesto a pagar a las distintas jurisdicciones fiscales, detallando las retenciones y pagos a cuenta efectuados.
8. Se identificarán el resto de diferencias permanentes señalando su importe y naturaleza.
9. Cambios en los tipos impositivos aplicables respecto a los del ejercicio anterior. Se indicará el efecto de los impuestos diferidos registrados en ejercicios anteriores.
10. Información relativa a las provisiones derivadas del Impuesto sobre Beneficios así como sobre las contingencias de carácter fiscal y sobre acontecimientos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscales registrados. En particular, se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.
11. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.