

EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN EL PRIMER BORRADOR DEL PGC 2007

INMACULADA DE BENITO CÁMARA
Profesora del CEF

Extracto:

EN este trabajo se aborda el estudio de tratamiento del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades según el borrador de febrero del Plan General de Contabilidad. La gran novedad que presenta esta parte del borrador es la relativa al cálculo de las diferencias entre el resultado contable y la base imponible, ya que se pasa de su cálculo a través de la diferencia entre gastos e ingresos (método que sigue el PGC de 1990 y que da lugar a diferencias temporales) al cálculo de la diferencia entre los valores fiscales y contables de los elementos patrimoniales según balance (lo que da lugar a las denominadas diferencias temporarias).

El trabajo se ha completado con el desarrollo de ejemplos en los que se han utilizado las denominaciones de las cuentas propuestas en el borrador del Plan General de Contabilidad.

Palabras clave: IS, impuesto sobre beneficios, diferencias temporarias y borrador del Plan General de Contabilidad.

Sumario

1. Introducción.
2. Diferencias temporarias.
3. Cuentas a utilizar para contabilizar el impuesto devengado en cada ejercicio.
4. Impuesto corriente. Activos y pasivos por impuesto corriente.
5. Impuesto diferido. Activos y pasivos por impuesto diferido.
6. ¿Cuándo surgen diferencias temporarias?
7. Diferencias temporales en el borrador.
8. Procedimiento a seguir.
9. Valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido.
10. Diferencias temporarias originadas exclusivamente por diferencias temporales.
11. Diferencias temporarias derivadas de ingresos registrados directamente en el patrimonio neto.
12. 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.
13. Diferencias temporarias en el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si el valor difiere del atribuido a efectos fiscales.

1. INTRODUCCIÓN

La gran novedad que presenta el borrador por lo que al Impuesto sobre Sociedades (Norma 13.^a) se refiere es la consideración de las **diferencias temporarias** entre el resultado contable y la base imponible, lo que va a suponer una nueva forma de calcular las diferencias así como la consideración de «otro tipo» de diferencias, todo lo cual va a derivar en una nueva terminología aplicable a la contabilización y cálculo del impuesto.

2. 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 Plan del 90; y
- 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 borrador. A estas diferencias se las conoce como TEMPORARIAS.

Así la Norma 13.^a del borrador 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.»

Valoración contable	Valoración fiscal	Diferencia
Valor en libros	Base fiscal	Temporaria

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

Y a continuación establece que existen dos tipos de diferencias temporarias, las cuales figuran en el siguiente cuadro:

Diferencias temporarias	Definición
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.
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.

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

El borrador desarrolla dos cuentas que a su vez se dividen en subcuentas, que son las que procederá utilizar:

630 Impuesto sobre beneficios	830 Impuesto sobre beneficios
6300 Impuesto corriente	8300 Impuesto corriente
6301 Impuesto diferido	8301 Impuesto diferido

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. En estos últimos casos se utilizará la 830.

4. IMPUESTO CORRIENTE. ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO CORRIENTE

«Es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto sobre el 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 este, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente.»

«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.»

Las cuentas a utilizar para contabilizar los activos y pasivos corrientes son las mismas que en el Plan del 90, como queda recogido en el siguiente cuadro:

PGC del 90	Borrador de febrero de 2007
473 H. ^a P. ^a , retenciones y pagos a cuenta	473 H. ^a P. ^a , retenciones y pagos a cuenta
4709 H. ^a P. ^a , deudora por devolución de impuestos	4709 H. ^a P. ^a , deudora por devolución de impuestos
4752 H. ^a P. ^a , acreedora por impuesto sobre sociedades	4752 H. ^a P. ^a , acreedora por impuesto sobre sociedades

Asiento correspondiente al impuesto corriente cuando surge un pasivo corriente:

Impuesto corriente (6300)

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

a H.^a P.^a, acreedora por impuesto sobre sociedades (4752)

_____ x _____

Asiento correspondiente al impuesto corriente cuando surge un activo corriente:

Impuesto corriente (6300)

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

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

_____ x _____

5. IMPUESTO DIFERIDO. ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

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

Estas 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:

Activos y pasivos diferidos	Cuenta
Activos diferidos	4740 Diferencias temporarias deducibles
Pasivos diferidos	479 Diferencias temporarias imponibles

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 del 90 se utilizaba para referirse exclusivamente a las diferencias negativas, y así las cuentas utilizadas para contabilizar los activos y pasivos derivados de las diferencias eran las siguientes:

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

6. ¿CUÁNDO SURGEN DIFERENCIAS TEMPORARIAS?

Las **diferencias temporarias**, según el borrador, 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.

7. DIFERENCIAS TEMPORALES EN EL BORRADOR

«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 periodos subsiguientes.»

En los dos cuadros siguientes se hace una comparación entre las diferencias temporales en el Plan del 90 y las diferencias temporarias que a su vez son temporales, en el borrador:

Diferencia	Plan del 90	Borrador
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 diferidos	Activos diferidos
	4740 Impuesto sobre beneficios anticipado	4740 Diferencias temporarias deducibles

Diferencia	Plan del 90	Borrador
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 diferidos	Pasivos diferidos
	479 Impuesto sobre beneficios diferido	479 Diferencias temporarias imponibles

8. PROCEDIMIENTO A SEGUIR

- 1.º Determinación del valor contable del activo o pasivo a considerar.
- 2.º Cálculo de la base fiscal del activo o pasivo considerado.
- 3.º Si las magnitudes obtenidas en los dos pasos anteriores no coinciden, cálculo de la 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

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

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%
Deducciones en cuota	860
Retenciones y pagos a cuenta	2.000

Solución

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
Total			4.000

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 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
Total			4.000

.../...

.../...

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

En el Plan del 90 para calcular las diferencias se comparaba el gasto contable y el gasto fiscal, como se puede ver en el cuadro siguiente:

Años	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporal	Activo diferido
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
Total	4.000	4.000	0	0

En el borrador 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
Total			0	0

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

.../...

* Téngase en cuenta que para el cálculo de las diferencias se comparan el valor en libros y la base fiscal, obtenidos por diferencia entre el precio de adquisición y su amortización acumulada (contable y fiscal), por lo que en el año 2 y siguientes habrá que ir descontando de las diferencias surgidas las correspondientes a los ejercicios anteriores.

.../...

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. ^a P. ^a , retenciones y pagos a cuenta (473)	2.000,00
		a H. ^a P. ^a , acreedora por impuesto sobre sociedades (4752)	6.200,00
_____	x	_____	

Asiento correspondiente a la diferencia temporaria deducible de 200:

60,00	Diferencias temporarias deducibles (4740) (30% × 200)		
		a Impuesto diferido (6301)	60,00
_____	x	_____	

Imputación del efecto impositivo al resultado del ejercicio:

60,00	Impuesto diferido (6301)		
8.140,00	Pérdidas y Ganancias (129)		
		a Impuesto corriente (6300)	8.200,00
_____	x	_____	

A medida que se vaya efectuando la reversión:

	Impuesto diferido (6301)		
		a Diferencias temporarias deducibles (4740)	
_____	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

Solución

Años	Valor en libros	Base fiscal	Diferencia temporaria imponible	Pasivo diferido
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

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	- 2.000
Cuota diferencial	3.500

Asiento correspondiente al impuesto corriente:

5.000,00	Impuesto corriente (6300)	
		a H. ^a P. ^a , retenciones y pagos a cuenta (473) 1.500,00
		a H. ^a P. ^a , acreedora por impuesto sobre sociedades (4752) 3.500,00
_____	x _____	.../...

.../...

Asiento correspondiente a la diferencia temporaria imponible de 1.500:

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

Imputación del efecto impositivo al resultado del ejercicio:

<i>5.450,00 Pérdidas y Ganancias (129)</i>		
_____	x	_____
	a	<i>Impuesto corriente (6300)</i>
	a	<i>Impuesto diferido (6301)</i>
		5.000,00
		450,00

A medida que se vaya efectuando la reversión:

<i>Diferencias temporarias imponibles (479)</i>		
_____	x	_____
	a	<i>Impuesto diferido (6301)</i>

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

Solución

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

.../...

.../...

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	<i>Impuesto corriente</i>		
	(6300)		
		a H. ^a P. ^a , retenciones y pagos	1.000,00
		a cuenta (473)	
		a H. ^a P. ^a , acreedora por impuesto	1.250,00
		sobre sociedades (4752)	
_____	x	_____	

Asiento correspondiente a la diferencia temporaria deducible de 600:

180,00	<i>Diferencias temporarias</i>		
	<i>deducibles (4740)</i>		
	(30% × 600)		
		a Impuesto diferido (6301)	180,00
_____	x	_____	

Imputación del efecto impositivo al resultado del ejercicio:

180,00	<i>Impuesto diferido (6301)</i>		
2.070,00	<i>Pérdidas y Ganancias</i>		
	(129)		
		a Impuesto corriente (6300)	2.250,00
_____	x	_____	

9. VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

«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 darán lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.»

Las cuentas a utilizar serán al igual que en el Plan del 90:

633 Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

638 Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

EJEMPLO 4:

Al inicio del año 7 figuran en la contabilidad de una empresa las siguientes cuentas, contabilizadas al tipo de gravamen existente en ese momento (35%), habiéndose aprobado una variación en los tipos de gravamen, según la cual en el año 7 el tipo a aplicar será del 32,5% y en los siguientes del 30%:

Cuenta/Diferencia	Reversión Año 7 (32,5%)	Reversión Año 8 (30%)
4740 Diferencia temporaria deducible: 3.500 (35% × 10.000)	6.000	4.000
479 Diferencia temporaria imponible: 2.100 (35% × 6.000)	4.000	2.000

Solución

Asiento de ajuste correspondiente a la diferencia **temporaria** deducible:

350,00 *Ajustes negativos en la
imposición sobre benefi-
cios (633)*

a *Diferencia temporaria dedu- 350,00
cible (4740)*
[(35% – 32,5%) × 6.000] +
+ [(35% – 30%) × 4.000]

_____ x _____

.../...

.../...

Asiento de ajuste correspondiente a la diferencia **temporaria** imponible:

200,00 *Diferencia temporaria
imponible (479)*
 $[(35\% - 32,5\%) \times 4.000] +$
 $+ [(35\% - 30\%) \times 2.000]$

*a Ajustes positivos en la imposición 200,00
sobre beneficios (638)*

_____ x _____

10. 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:

- 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.
- Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio.
- 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.

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.

Solución

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 (200 +500)	- 700
Cuota líquida	5.300
Retenciones y pagos a cuenta	- 1.000
Cuota diferencial	- 4.300

Asiento correspondiente al impuesto corriente:

5.300,00 *Impuesto corriente*
(6300)

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

a H.^a P.^a, acreedora por impuesto 4.300,00
sobre sociedades (4752)

_____ x _____

.../...

.../...

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

1.800,00	<i>Diferencia temporaria imponible (479)</i> (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:

600,00	<i>Impuesto diferido (6301)</i>		
		a	<i>Diferencias temporarias deducible (4740)</i> 600,00 (30% × 2.000)
_____		x	_____

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

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

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

300,00	<i>Impuesto diferido (6301)</i>		
		a	<i>Diferencias temporarias imponible (479)</i> 300,00 (30% × 1.000)
_____		x	_____

Asiento correspondiente a la compensación de bases imponibles por 5.000:

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

Asiento correspondiente a la deducción aplicada de ejercicios anteriores:

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

.../...

.../...

Impuesto diferido (6301)

600,00	
300,00	
1.500,00	1.800,00
<u>200,00</u>	<u>1.200,00</u>
2.600,00	3.000,00
Saldo 400,00	

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 imposables negativas	- 5.000
Suma algebraica	2.000
× Tipo de gravamen	× 30%
Importe	600
- Deducciones de ejercicios anteriores	- 200
Impuesto diferido	400

Asiento correspondiente al impuesto diferido:

1.200,00 *Diferencias temporarias deducibles (4740)*
(30% × 4.000)

1.800,00 *Diferencias temporarias imposables (479)*
(30% × 6.000)

<i>a Diferencias temporarias deducibles (4740)</i> (30% × 2.000)	600,00
<i>a Diferencia temporaria imposable (479)</i> (30% × 1.000)	300,00
<i>a Créditos por pérdidas a compensar 1.500,00 del ejercicio (4745)</i> (30% × 5.000)	
<i>a Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar (4742)</i>	200,00
<i>a Impuesto diferido (6301)</i>	400,00

x

.../...

.../...

Imputación del efecto impositivo al resultado del ejercicio:

400,00	Impuesto diferido (6301)		
4.900,00	Pérdidas y Ganancias (129)		
		a Impuesto corriente (6300)	5.300,00
_____		x _____	

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

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.»

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.

.../...

.../...

Solución

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>		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	<i>Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)</i>		
	a <i>Ajustes por valoración en instrumentos financieros (133)</i>		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 deducible	Pasivo diferido
Año 1	22.000	20.000	- 2.000	- 600

600,00 *Impuesto diferido (8301)*

	a <i>Diferencia temporaria imponible (479)</i> (30% × 2.000)		600,00
--	---	--	--------

	x	
--	---	--

Traspaso del impuesto diferido a la cuenta 133:

600,00	<i>Ajustes por valoración en instrumentos financieros (133)</i>		
	a <i>Impuesto diferido (8301)</i>		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 1.400
(70% × 2.000)

479 Diferencia temporaria imponible 600
(30% × 2.000)

Año 2. Asiento correspondiente a la venta:

23.000,00	Tesorería (57-)		
		a Activo financiero	22.000,00
		a Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)	1.000,00
		x	

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

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

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

600,00	Impuesto diferido (8301)		
		a Ajustes por valoración en instrumentos financieros (133)	600,00
		x	

Imputación del beneficio realizado a la cuenta de Pérdidas y Ganancias:

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

Imputación de la 133 a ingresos de patrimonio:

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

.../...

.../...

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

600,00	<i>Diferencia temporaria imponible (479)</i>	a	<i>Impuesto diferido (8301)</i>	600,00
		x		

12. 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 la contraprestación entregada en la combinación.»

EJEMPLO 7:

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%.

Solución

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
 $10.000 + [30\% \times (8.000 - 5.000)]$

Contraprestación entregada en la combinación 32.100

Asiento correspondiente a la adquisición:

43.000,00	Activos adquiridos (-)		
		a Pasivos adquiridos (-)	10.000,00
		a Diferencias temporarias imponibles (479) (30% × 3.000)	900,00
		a Contraprestación entregada (-)	32.100,00
_____	x	_____	

EJEMPLO 8:

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.

Solución

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
 $10.000 + [30\% \times (8.000 - 5.000)]$

Contraprestación entregada en la combinación 35.000

Fondo de comercio 2.900

Asiento correspondiente a la adquisición:

43.000,00	Activos adquiridos (-)		
2.900,00	Fondo de comercio (203)		
		a Pasivos adquiridos (-)	10.000,00
		a Diferencias temporarias imponibles (479) (30% × 3.000)	900,00
		a Contraprestación entregada (-)	35.000,00
_____	x	_____	

13. DIFERENCIAS TEMPORARIAS EN EL RECONOCIMIENTO INICIAL DE UN ELEMENTO, QUE NO PROCEDA DE UNA COMBINACIÓN DE NEGOCIOS, SI EL VALOR DIFIERE DEL ATRIBUIDO A EFECTOS FISCALES

EJEMPLO 9:

Una empresa permuta un inmovilizado material por otro de la misma naturaleza y que tiene el mismo uso para la empresa (permuta 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.

Solución

Asiento correspondiente a la permuta comercial:

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

Cálculo de la diferencia temporal imponible:

Años	Valor en libros	Base fiscal	Diferencia temporal 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 temporal deducible:

	30,00 Diferencia temporal deducible (4740)		
		a Impuesto diferido (6301)	30,00
		x	

Asiento correspondiente a la reversión de la diferencia temporal deducible en el año 2 y siguientes:

	7,50 Impuesto diferido (6301)		
		a Diferencia temporal deducible (4740)	7,50
		x	