



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES
DOBLE GRADO ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS Y DERECHO

TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Trabajo Fin de Grado presentado por Ana Moreno Barrera, siendo los tutores del mismo los profesores Dr. D. Diego López Herrera y Dr. D. Manuel Orta Pérez

Vº Bº de los Tutores

Alumna

Fdo.: Diego López Herrera

Fdo.: Manuel Orta Pérez

Fdo.: Ana Moreno Barrera

Sevilla, mayo de 2017



**DOBLE GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS Y
DERECHO**

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

TRABAJO FIN DE GRADO

CURSO ACADÉMICO 2016-2017

TÍTULO:

TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

AUTOR:

ANA MORENO BARRERA

TUTORES:

Dr. D. DIEGO LÓPEZ HERRERA

Dr. D. MANUEL ORTA PÉREZ

DEPARTAMENTO:

CONTABILIDAD Y ECONOMÍA FINANCIERA

ÁREA DE CONOCIMIENTO:

ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD

RESUMEN:

En este trabajo se realiza una descripción del tratamiento contable del impuesto sobre beneficios tanto en la normativa contable internacional como nacional. Se hace especial hincapié en los conceptos de diferencias permanentes y temporarias y activos y pasivos por impuesto diferido.

También se analizan las más importantes diferencias entre resultado contable y base imponible que se recogen la Ley del Impuesto sobre Sociedades y las correcciones positivas y negativas al resultado contable que realizan las empresas en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades.

PALABRAS CLAVE:

Efecto impositivo, diferencias temporarias, impuesto diferido, correcciones al resultado contable.

ÍNDICE

1.- INTRODUCCIÓN. CONTABILIDAD Y FISCALIDAD. OBJETIVOS DEL TRABAJO....	3
2.- NATURALEZA CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS.....	6
3.- RECONOCIMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS.....	8
3.1.- IMPUESTO CORRIENTE.....	9
3.2.- DIFERENCIAS ENTRE NORMAS CONTABLES Y FISCALES.....	12
3.3.- IMPUESTO DIFERIDO Y DIFERENCIAS TEMPORARIAS.....	17
3.3.1.- Diferencias temporarias deducibles.....	19
3.3.2.- Diferencias temporarias imponibles.....	22
3.3.3.- Especial referencia a los activos por pérdidas a compensar y créditos por deducciones y bonificaciones pendientes.....	25
3.3.4.- Diferencias temporarias por imputación de ingresos y gastos a patrimonio neto.....	33
3.3.5.- Modificación de la valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.....	35
3.3.6.- Combinaciones de negocios.....	36
4.- PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE RESULTADO CONTABLE Y BASE IMPONIBLE.....	38
4.1.- DIFERENCIAS PERMANENTES.....	38
4.2.- DIFERENCIAS TEMPORARIAS.....	40
5.- PROVISIONES Y CONTINGENCIAS DERIVADAS DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS.....	50
6.- INFORMACIÓN RELATIVA AL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS EN LAS CUENTAS ANUALES.....	53
7.- LAS CORRECCIONES AL RESULTADO CONTABLE EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. DATOS EMPÍRICOS.....	55
8.- CONCLUSIONES.....	57
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	59

1.- INTRODUCCIÓN. CONTABILIDAD Y FISCALIDAD. OBJETIVOS DEL TRABAJO

En este apartado introductorio vamos a referirnos a las relaciones existentes entre contabilidad y fiscalidad. Estas relaciones han sido históricamente difíciles, con numerosas cuestiones en las que se han producido divergencias entre ambas disciplinas.

En nuestra opinión las causas de estas discordancias se encuentran en los distintos objetivos que persiguen la contabilidad y la fiscalidad.

Como resulta sobradamente conocido el objetivo básico de los estados financieros preparados con propósito general es mostrar la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y resultados de las empresas¹, de modo que estos estados financieros deben suministrar a sus usuarios información útil para que los mismos puedan adoptar decisiones económicas. Estos usuarios son muy diversos y, por tanto, las soluciones que la contabilidad propone ante los diversos hechos económicos se basan en las características económico-financieras de los mismos.

Por su parte, la fiscalidad se orienta hacia la consecución de objetivos de naturaleza recaudatoria, dentro de un marco de finalidades que tienen que ver con la política económica y tributaria. Por tanto, en este caso el usuario que va a utilizar los datos contables de las compañías es la Administración Pública en general, que intentará satisfacer estos objetivos.

En esta línea se pronuncia la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), para la que *“en el ámbito contable, el cálculo de la riqueza generada se realiza basándose en unos criterios económicos de registro y valoración. Por su parte, la Administración Tributaria realiza sus propios cálculos de la riqueza generada en un ejercicio en función de otros criterios, marcados básicamente por la política fiscal y macroeconómica con el fin de obtener la base imponible o resultado fiscal, y finalmente la cuota a pagar en el ejercicio”* (AECA, 2009, p. 9).

¹ Véase art. 34.2 del Código de Comercio, art. 254.2 de la Ley de Sociedades de Capital y el apartado 1 Cuentas anuales. Imagen fiel de la Primera parte del Plan General de Contabilidad, Marco conceptual de la contabilidad.

Ante esta disparidad en los objetivos a conseguir por cada disciplina no resulta extraño que se hayan producido y se sigan produciendo numerosas y en ocasiones muy profundas diferencias entre criterios contables y fiscales a la hora de cuantificar la renta empresarial y también los activos y pasivos de las empresas (García-Olmedo, 2002, p. 930).

Históricamente las posibilidades de articular las relaciones entre contabilidad y fiscalidad a la vista de esta falta de concordancia han sido tres: (AECA, 1991, pp. 56-57; Alonso et al., 2003, p. 19)

- a) Posición de superioridad de las normas contables sobre las fiscales, de tal manera que la normativa fiscal debería asumir los principios y criterios contables emanados de la legislación mercantil. Ante los distintos objetivos perseguidos por ambas disciplinas esta posibilidad parece muy poco viable.
- b) Posición contraria a la anterior, de modo que en este caso son las normas fiscales las que ocupan una posición de preeminencia o superioridad sobre las contables, pudiendo la fiscalidad regular la contabilidad de las compañías².
- c) La tercera posibilidad se caracteriza por defender la autonomía e independencia entre el ámbito contable y el fiscal. En este caso la contabilidad siguiendo los principios y criterios enunciados por la legislación mercantil, sin interferencias fiscales, y al mismo tiempo para la cuantificación de la base imponible se aplicarán las disposiciones procedentes de la Administración Tributaria. Quiere esto decir que en numerosas ocasiones el resultado empresarial calculado mediante la aplicación de los principios y normas contables no va a coincidir con la base imponible del impuesto sobre beneficios.

² Esta fue la postura adoptada en España hasta la entrada en vigor a 1 de enero de 1996 de la Ley 43/1995, que supuso una profunda reforma del Impuesto sobre Sociedades.

Esta última posibilidad es la que ha sido admitida con carácter general tanto por la doctrina como por la normativa contable (Labatut y Martínez, 1999, p. 19), dados los diferentes objetivos perseguidos por contabilidad y fiscalidad, pues con ella es posible el desarrollo autónomo e independiente entre ambas disciplinas y además no impide la indispensable conciliación entre magnitudes contables y fiscales.

Esta opción trae como consecuencia, ante las divergencias existentes entre criterios contables y fiscales, la necesidad de ajustar el resultado contable para obtener la base imponible, generándose, como tendremos ocasión de comprobar posteriormente, activos y pasivos de carácter fiscal.

En el caso español esta ha sido la posición adoptada, pues el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) establece lo siguiente: *“En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”*.

Queda claro, por tanto, que se reconoce la preeminencia de la legislación mercantil³ a la hora de determinar el resultado contable de las empresas.

En resumen, la posición adoptada en relación con la cuantificación de la base imponible implica que los sujetos pasivos van a partir del resultado contable, calculado de acuerdo con la legislación mercantil, alterándolo para llegar a la base imponible mediante la práctica de ajustes extracontables previstos en la propia normativa tributaria.

Puede afirmarse por tanto que en todas aquellas cuestiones en las que la legislación tributaria no se pronuncie se admite la validez, desde la perspectiva fiscal, de los criterios contables. El efecto es el de un acercamiento entre los conceptos de base imponible y resultado contable, aunque en los últimos tiempos ha aumentado el

³ Este cuerpo normativo en materia contable está formado sustancialmente por el Código de Comercio, la Ley de Sociedades de Capital, el Plan General de Contabilidad, las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas y las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

número de diferencias entre estas magnitudes derivadas de diversas modificaciones en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

A la vista de lo anterior, nos planteamos en este trabajo los siguientes objetivos:

- 1) Analizar el tratamiento contable del impuesto sobre beneficios en la normativa contable nacional e internacional.
- 2) Conocer las principales diferencias entre resultado contable y base imponible que se prevén en la ley del Impuesto sobre Sociedades.
- 3) Detectar en la práctica de las sociedades españolas cuáles son las diferencias que generan correcciones al resultado contable más frecuentes en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades.

2.- NATURALEZA CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

La controversia acerca del carácter contable del impuesto sobre beneficios ha sido ya superada. Históricamente han existido sobre esta cuestión dos alternativas:

- a) Consideración del impuesto como parte de la distribución del beneficio de la empresa. Esta conceptualización tiene su origen en la teoría del propietario, que considera a la empresa como una entidad cuya propiedad corresponde a los aportantes de capital. En nuestro país esta fue la solución adoptada hasta 1991, ejercicio en el que entró en vigor el Real Decreto 1643/1990, por el que se aprobó el Plan General de Contabilidad que vino a sustituir al de 1973. El argumento tradicional que se usaba para considerar al impuesto como distribución de beneficios era que con su liquidación no se recibe ninguna contraprestación para la empresa significativa de un ingreso.
- b) La segunda alternativa supone conceptuar al impuesto sobre beneficios como un componente más de los gastos de la empresa, por lo que aparecerá como un elemento más de la cuenta de Pérdidas y Ganancias. El sustento teórico de

esta posición se encuentra en la teoría de la entidad, que concibe a la empresa como un ente autónomo con respecto a sus propietarios, a los cuales entrega el beneficio neto de su actividad (Cea, 1991, pp. 59-60). Lógicamente, en el cálculo de este resultado neto entra en juego el impuesto que grava el beneficio, como concepto de gasto.

Esta última posibilidad es la que ha sido admitida con carácter general por la doctrina y la normativa contable, utilizando argumentos tales como que el impuesto representa un coste más derivado de la realización de actividades lucrativas por parte de la empresa, pues la obtención de beneficios resulta esencial para las compañías, de modo que los impuestos son un gasto más producido por su actividad y que el cálculo de la rentabilidad neta se realiza de manera más precisa y rigurosa, amén de valorar más adecuadamente el pasivo de la entidad. Así, para Álvarez y García-Olmedo (2009, p. 54) reconocer el impuesto como gasto *“tiene una consecuencia fundamental, a saber: que al cierre del ejercicio, en el pasivo del balance de situación quedará recogida la deuda que tiene la empresa con la Hacienda Pública a causa del impuesto. Antes, al contabilizar el impuesto como una aplicación del resultado, esta deuda no figuraba en las cuentas anuales”*.

Por consiguiente, el beneficio empresarial va a medir el excedente atribuible exclusivamente a los propietarios de la empresa, tratándose como gasto cualquier importe correspondiente a otros agentes distintos de dichos propietarios.

Como indicamos anteriormente, en España desde 1991 el tratamiento contable preceptuado para el impuesto sobre beneficios es el de gasto, lo cual resulta consistente con la definición de gasto del marco conceptual (Zamora y Sierra, 2000, p. 204). Igualmente la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) nº 12 Impuesto sobre las ganancias considera al impuesto sobre beneficios como un gasto.

3.- RECONOCIMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Para abordar la problemática del reconocimiento contable del impuesto sobre beneficios en primer lugar mencionaremos que la normativa básica aplicable en el ámbito nacional está constituida por la Norma de Registro y Valoración (NRV) 13ª del Plan General de Contabilidad Impuestos sobre Beneficios y la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 9 de febrero de 2016 por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (en adelante, la RICAC).

Desde la perspectiva internacional hay que destacar la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) nº 12 Impuesto sobre las ganancias.

En segundo lugar creemos necesario definir el concepto de impuesto sobre beneficios con el que vamos a trabajar. Así, la Norma de Registro y Valoración 13ª del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC) indica que dicha Norma se refiere a *“aquellos impuestos directos, ya sean nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir de un resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales que sean de aplicación”*.

Por otra parte, para el cálculo del gasto por impuesto sobre beneficios habrá que tener en cuenta tanto el Resultado Contable antes de Impuesto, entendido como beneficios o pérdidas del ejercicio calculados con criterios contables antes de deducir el gasto por impuesto (NIC 12, párrafo 5), como el Resultado Fiscal o Base Imponible, es decir, beneficios o pérdidas del ejercicio determinados según criterios fiscales (NIC 12, párrafo 5).

Como indicamos anteriormente para la liquidación del impuesto sobre beneficios será necesario practicar los oportunos ajustes extracontables para conciliar el resultado calculado con criterios contables y la base imponible del mencionado impuesto.

Estos ajustes servirán para incorporar las diferencias que aparecen en los artículos 11 y siguientes de la LIS y también para considerar el efecto de los gastos e ingresos imputados en el patrimonio neto.

3.1.- IMPUESTO CORRIENTE

La Norma de Registro y Valoración (en adelante, NRV) 13ª del PGC, en la misma línea que la NIC 12, define al impuesto corriente como *“la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio”*.

Quiere esto decir que el concepto impuesto corriente se determinará en función de la base imponible del ejercicio o resultado calculado con criterios fiscales, el tipo impositivo del impuesto y la posible existencia de deducciones y bonificaciones. La magnitud impuesto corriente va a coincidir con la cuota líquida del impuesto.

A continuación presentamos el esquema resumido de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, en el que se aprecia en qué momento de dicho proceso de liquidación aparece la cuota líquida que, como se ha indicado, coincide con el concepto contable de impuesto corriente.

RTDO. CONTABLE ANTES IMPTOS.

+/- AJUSTES

BASE IMPONIBLE PREVIA

- COMPENSACIÓN BASES NEG. EJERC. ANTERIORES
 - REDUCCIÓN POR INCREMENTO DE FONDOS PROPIOS
-

BASE IMPONIBLE

+/- ADICIONES Y MINORACIONES NIVELACIÓN BASES IMPONIBLES

BASE IMPONIBLE INCREMENTADA O MINORADA

X TIPO IMPOSITIVO

CUOTA ÍNTEGRA

- DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES
-

CUOTA LÍQUIDA

- RETENCIONES Y PAGOS FRACCIONADOS
-

CUOTA DIFERENCIAL

La cuota líquida representa el verdadero coste fiscal que la empresa soporta por el impuesto, aunque es posible que como consecuencia de las retenciones y pagos fraccionados soportados durante el ejercicio al efectuar la liquidación se genere un derecho de crédito de la compañía contra la Hacienda Pública por haber sido superior el importe de estas retenciones y pagos fraccionados al importe de la cuota líquida, diferencia que deberá ser devuelta por la Administración Tributaria a la empresa.

Es decir, del registro del impuesto corriente puede derivarse la aparición de un activo (impuesto a devolver) o un pasivo (impuesto a pagar), que figurarán en el activo corriente o en el pasivo corriente del balance (AECA, 2009, p. 13).

Para reconocer el gasto por impuesto corriente el PGC prevé la subcuenta 6300. Impuesto corriente.

Ejemplo:

La empresa X presenta un beneficio antes de impuestos de 10.000 u.m. No existen ajustes ni deducciones. Retenciones y pagos fraccionados: 500 u.m.

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

CONCEPTO	AÑO 1
RTDO. CONT. ANTES IMPTOS.	10.000,00
AJUSTES	-
BASE IMPONIBLE	10.000,00
TIPO IMPOSITIVO	25%
CUOTA ÍNTEGRA	2.500,00
DEDUCC. Y BONIF.	-
CUOTA LÍQUIDA	2.500,00
RETENCIONES Y P. FRACC.	500,00
CUOTA DIFERENCIAL	2.000,00

El apunte contable por el que se reconocerá el gasto por impuesto sobre beneficios, a realizar al final del ejercicio, será el siguiente:

Tratamiento contable del impuesto sobre beneficios

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto corriente (6300)	2.500,00	
Hacienda Púb., retenc. y pagos a cuenta (473)		500,00
Hacienda Púb., acreedora por Impto. Sociedades (4752)		2.000,00

Puede observarse que el gasto por impuesto corriente coincide con el valor de la cuota líquida. La cuenta 473 quedará saldada después de este apunte, pues durante el ejercicio ha ido reconociendo como activo el importe de las retenciones soportadas y los pagos fraccionados realizados. Por último, se observa que derivado del impuesto corriente surge en esta ocasión un pasivo, representado por la cuenta 4752. Este pasivo desaparecerá en julio del año próximo, cuando efectivamente se presente la declaración del Impuesto sobre Sociedades y se pague el importe correspondiente.

Obsérvese, por tanto, que en el reconocimiento contable del gasto por impuesto sobre beneficios se está aplicando el principio de devengo, pues el gasto se imputa al ejercicio en el que se ha generado el beneficio que da lugar a la obligación tributaria, independientemente de cuando se haga frente al pago efectivo de la misma.

El resultado neto del ejercicio será de $10.000 - 2.500 = 7.500$ u.m.

Ejemplo:

La empresa X presenta un beneficio antes de impuestos de 1.500 u.m. No existen ajustes ni deducciones y bonificaciones. Retenciones y pagos fraccionados: 510.

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

CONCEPTO	AÑO 1
RTDO. CONT. ANTES IMPTOS.	1.500,00
AJUSTES	-
BASE IMPONIBLE	1.500,00
TIPO IMPOSITIVO	25%
CUOTA ÍNTEGRA	375,00
DEDUCC. Y BONIF.	-
CUOTA LÍQUIDA	375,00
RETENCIONES Y P. FRACC.	510,00
CUOTA DIFERENCIAL	(135,00)

El apunte contable por el que se reconocerá el gasto por impuesto sobre beneficios, a realizar al final del ejercicio, será el siguiente:

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto corriente (6300)	375,00	
Hacienda Púb, deudora por devoluc. imptos. (4709)	135,00	
Hacienda Púb., retenc. y pagos a cuenta (473)		510,00

En este caso, dado que el importe de los adelantos efectuados por la compañía a la Hacienda Pública en forma de retenciones y pagos fraccionados ha sido superior a la cuota líquida del impuesto, se genera un derecho de crédito a favor de la empresa, reconocido en la cuenta de activo corriente 4709.

Puede comprobarse que el hecho de que aparezca un derecho de crédito para la empresa no es obstáculo para que igualmente se reconozca un gasto del ejercicio, igual a la cuota líquida del impuesto.

El resultado neto del ejercicio será de $1.500 - 375 = 1.125$ u.m.

3.2.- DIFERENCIAS ENTRE NORMAS CONTABLES Y FISCALES

Las diferencias entre normas contables y fiscales se pueden clasificar en dos grandes tipos:

- a) Diferencias que sólo afectan al ejercicio presente y no tienen proyección sobre ejercicios futuros.
- b) Diferencias que se generan en uno o varios ejercicios y tienen proyección sobre otro u otros ejercicios.

Tradicionalmente las primeras han sido conocidas como diferencias permanentes. Se caracterizan básicamente porque no revierten en períodos subsiguientes, dado que se originan porque determinados conceptos de gasto o ingreso contable no se incluyen

en el cálculo de la base imponible del impuesto, siendo esta no inclusión de carácter permanente. Se trata por tanto de diferencias que afectan únicamente al ejercicio en que se producen, sin efecto posterior.

En consecuencia, puede afirmarse que estamos ante discordancias de “fondo” entre normativa contable y fiscal, que proceden de una distinta definición de ingresos y gastos en ambas disciplinas.

Como ejemplos de diferencias que sólo afectan al ejercicio presente pueden mencionarse los ingresos o gastos contables que forman parte del resultado del ejercicio y que nunca se tienen en cuenta a efectos fiscales, de modo que puede afirmarse que nunca serán ingresos computables o gastos deducibles (éstas son las clásicas diferencias permanentes) y también los ingresos fiscales o gastos fiscales que desde la perspectiva contable no afectan al resultado porque se han imputado directamente a Patrimonio Neto, como puede ser el caso de los gastos derivados de la emisión de instrumento de patrimonio propio.

Ejemplo:

La empresa X presenta, en el año 1, un resultado antes de impuestos de 15.000 u.m. Entre los gastos contabilizados durante el ejercicio, figura una multa por 2.000 u.m. No existen deducciones y bonificaciones ni retenciones y pagos fraccionados⁴.

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

CONCEPTO	AÑO 1
RTDO. CONT. ANTES IMPTOS.	15.000,00
AJUSTE MULTA	2.000,00
BASE IMPONIBLE	17.000,00
TIPO IMPOSITIVO	25%
CUOTA ÍNTEGRA	4.250,00
DEDUCC. Y BONIF.	-
CUOTA LÍQUIDA	4.250,00
RETENCIONES Y P. FRACC.	-
CUOTA DIFERENCIAL	4.250,00

⁴ El art. 15 de la LIS considera como gastos no deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

El apunte contable por el que se reconocerá el gasto por impuesto sobre beneficios, a realizar al final del ejercicio, será el siguiente:

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto corriente (6300)	4.250,00	
Hacienda Púb., acreedora por Impto. Sociedades (4752)		4.250,00

Estamos ante una clásica diferencia permanente, de signo positivo, pues representa un concepto de gasto contable que la normativa tributaria no admite como tal, sin ninguna consideración de orden temporal, es decir, la multa no es gasto deducible fiscalmente ni en el ejercicio que se soporta ni en ninguno posterior.

El resultado neto del ejercicio será de $15.000 - 4.250 = 10.750$ u.m.

Por consiguiente, el efecto de dicha diferencia ha sido simplemente el de aumentar el gasto por impuesto corriente en 500 u.m. (25% de 2.000 u.m.) y decrementar paralelamente el resultado neto del ejercicio en dicha cantidad⁵.

Ejemplo:

La empresa X presenta en el año 1 un resultado antes de impuestos de 15.000 u.m. Entre los ingresos contabilizados existen unos ingresos por cesión de una patente por 2.000 u.m., exentos de tributación en un 60%. No existen deducciones y bonificaciones ni retenciones y pagos fraccionados.

⁵ Si el gasto por multa hubiera sido admisible fiscalmente la cuota líquida del impuesto, coincidente con el gasto por impuesto corriente habría sido de $15.000 \times 0.25 = 3.750$ u.m.

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

CONCEPTO	AÑO 1
RTDO. CONT. ANTES IMPTOS.	15.000,00
AJUSTE ING. EXENTO	(1.200,00)
BASE IMPONIBLE	13.800,00
TIPO IMPOSITIVO	25%
CUOTA ÍNTEGRA	3.450,00
DEDUCC. Y BONIF.	-
CUOTA LÍQUIDA	3.450,00
RETENCIONES Y P. FRACC.	-
CUOTA DIFERENCIAL	3.450,00

El apunte contable por el que se reconocerá el gasto por impuesto sobre beneficios, a realizar al final del ejercicio, será el siguiente:

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto corriente (6300)	3.450,00	
Hacienda Púb., acreedora por Impto. Sociedades (4752)		3.450,00

El resultado neto del ejercicio será de $15.000 - 3.450 = 11.550$ u.m.

En este caso nos encontramos también ante una diferencia permanente pero de signo negativo, pues se trata de un ingreso contable que por aplicación de la normativa tributaria se encuentra exento parcialmente y, en consecuencia, la parte exenta no se incluye en la base imponible, que resulta ser inferior por este motivo al resultado contable antes de impuestos. El efecto de esta diferencia permanente negativa es el de reducir el gasto corriente por impuesto sobre beneficios en 300 u.m. (25% de 1.200 u.m.) y, paralelamente, aumentar el resultado neto del ejercicio en ese mismo importe.

Ejemplo:

La empresa X ha obtenido en el ejercicio 1 un resultado contable antes de impuestos por importe de 10.000 u.m. Se sabe que durante el ejercicio ha realizado una

ampliación de capital que ha generado unos gastos de 100 u.m.⁶ No existen otras operaciones que puedan causar ajustes entre resultado contable y fiscal. No se ha generado derecho a deducciones y bonificaciones ni se han soportado retenciones y pagos fraccionados.

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

CONCEPTO	AÑO 1
RTDO. CONT. ANTES IMPTOS.	10.000,00
AJUSTE GASTOS AMP. CAPITAL	(100,00)
BASE IMPONIBLE	9.900,00
TIPO IMPOSITIVO	25%
CUOTA ÍNTEGRA	2.475,00
DEDUCC. Y BONIF.	-
CUOTA LÍQUIDA	2.475,00
RETENCIONES Y P. FRACC.	-
CUOTA DIFERENCIAL	2.475,00

Reconocimiento contable del gasto derivado de la ampliación de capital:

CUENTA	DEBE	HABER
Reservas voluntarias (113)	100,00	
Bancos, c/c (572)		100,00

El apunte contable por el que se reconocerá el gasto por impuesto sobre beneficios corriente, a realizar al final del ejercicio, será el siguiente:

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto corriente (6300)	2.475,00	
Hacienda Púb., acreedora por Impto. Sociedades (4752)		2.475,00

⁶ El art. 11.3 de la LIS establece: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria". En consecuencia, el cargo a la cuenta de Reservas voluntarias con el que se reconocerán los gastos producidos por la ampliación de capital tendrá carácter deducible en el Impuesto sobre Sociedades mientras que contablemente no ha pasado por la cuenta de resultados, de modo que en este ejercicio será necesario practicar el correspondiente ajuste negativo en la liquidación del impuesto.

Además, habrá que considerar que cuando el impuesto se genera por sucesos no registrados en resultados, la contrapartida será la que corresponda. En este ejemplo, el suceso (gastos generados por la ampliación de capital) se ha registrado contra patrimonio neto directamente.

Dado que las entidades deben contabilizar las consecuencias fiscales de las transacciones de la misma manera que contabilizan dichas transacciones habrá que registrar el efecto fiscal de la deducibilidad del gasto de la ampliación de capital contra la cuenta de reservas voluntarias:

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto diferido (6301) ⁷	25,00	
Reservas voluntarias (113)		25,00

El resultado neto del ejercicio será de $10.000 - 2.475 - 25 = 7.500$ u.m.

3.3.- IMPUESTO DIFERIDO Y DIFERENCIAS TEMPORARIAS

En general, el concepto impuesto diferido tiene que ver con *“una menor o mayor obligación de pago de impuestos futuros, por cantidades que serán deducibles o gravables al calcular la base imponible fiscal futura, cuando se realicen los activos o se liquiden los pasivos que las han provocado”* (AECA, 2009, p. 15). En consecuencia, estamos hablando de una mayor o menor carga fiscal futura como consecuencia de hechos contables.

Normalmente, el impuesto diferido surge por la diferente valoración a efectos fiscales y contables de activos y pasivos de la empresa.

Esta diferente valoración hace que surjan los activos y pasivos por impuestos diferidos.

⁷ En la Quinta Parte del Plan General de Contabilidad, Definiciones y relaciones contables, se establece que en los casos de gastos de transacción de instrumentos de patrimonio propio la cuenta Reservas voluntarias se abonará por el gasto por impuesto sobre beneficios relacionado con los gastos de transacción, con cargo a la cuenta 6301. Impuesto diferido. En este caso, la cuenta impuesto diferido no recoge un efecto fiscal con proyección futura.

En el reconocimiento contable del impuesto diferido desempeñan un papel esencial las llamadas diferencias temporarias. La NIC nº 12 las define como las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo y el valor que constituye la base fiscal de los mismos, es decir, el valor desde la perspectiva fiscal. En la misma línea las define la NRV 13ª del PGC, cuando indica que derivan de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura. En resumen, el valor fiscal de un activo se define como la parte del mismo que será deducible en el futuro cuando éste se consuma o enajene, mientras que el valor fiscal de un pasivo es la parte del mismo que no será deducible en el futuro cuando éste se liquide (Martínez y Labatut, 2009, p. 391).

El motivo más frecuente de aparición de diferencias temporarias es la existencia de diferencias entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, originadas por los diferentes criterios temporales de imputación utilizados para el cálculo de ambas variables. Estas diferencias se generan en uno o varios ejercicios y revierten en otro u otros. Son las conocidas como diferencias temporales.

También nos encontramos con diferencias temporarias en los casos de diferencias entre ingresos y gastos registrados directamente en patrimonio neto para ser traspasados posteriormente a la cuenta de Resultados y que no se computan en la base imponible.

Las diferencias temporarias pueden ser de dos tipos:

- a) Diferencias temporarias deducibles.
- b) Diferencias temporarias imponibles.

3.3.1.- Diferencias temporarias deducibles

La NRV 13ª del PGC las define como aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros.

Las diferencias temporarias deducibles darán lugar a la aparición de activos por impuesto diferido que, como veremos más adelante, deberán reconocerse si resulta probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de tales activos, es decir, los activos por impuesto diferido deben reconocerse sólo si existencia garantías de que se recuperarán (Carrasco et al., p. 548).

La valoración de estos activos por impuesto diferido se realizará aplicando el tipo impositivo a la correspondiente diferencia temporaria deducible.

Ejemplo:

La empresa X presenta, en el año 1, un resultado contable antes de impuestos de 10.000 u.m. En dicho ejercicio ha contabilizado una pérdida por deterioro del cliente Sr. A., cuyo saldo asciende a 2.000 u.m., con una antigüedad inferior a seis meses por lo que no es deducible en la liquidación fiscal de este año⁸. Retenciones y pagos fraccionados = 500 u.m., no hay deducciones ni bonificaciones. Tipo impositivo 25%. En el año 2 el resultado y las retenciones y pagos fraccionados son de igual cuantía.

En este caso se está produciendo una diferencia entre el valor contable de ese cliente y su base fiscal, debida a que el deterioro contable del mismo no es admitido desde la perspectiva fiscal:

AÑO	BASE FISCAL	VALOR CONTABLE	DIFERENCIA	AJUSTE
1	2.000	0	2.000 (ORIGEN)	+2.000
2	0	0	-2.000 (REVERSIÓN)	0

⁸ El art. 13.1 de la LIS establece que serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores cuando en el momento del devengo del Impuesto concurra, entre otras, la circunstancia de que hubiera transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

CONCEPTO	AÑO 1	AÑO 2
RTDO. CONT. ANTES IMPTOS.	10.000,00	10.000,00
AJUSTE DETERIORO	2.000,00	(2.000,00)
BASE IMPONIBLE	12.000,00	8.000,00
TIPO IMPOSITIVO	25%	25%
CUOTA ÍNTEGRA	3.000,00	2.000,00
DEDUCC. Y BONIF.	-	-
CUOTA LÍQUIDA	3.000,00	2.000,00
RETENCIONES Y P. FRACC.	500,00	500,00
CUOTA DIFERENCIAL	2.500,00	1.500,00

Reconocimiento contable del gasto por impuesto sobre beneficios del año 1:

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto corriente (6300)	3.000,00	
Hacienda Púb., acreedora por Impto. Sociedades (4752)		2.500,00
Hacienda Púb., retenc. y pagos a cuenta (473)		500,00

Se observa que el gasto corriente por impuesto coincide con la cuota líquida de la liquidación fiscal.

CUENTA	DEBE	HABER
Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)	500,00	
Impuesto diferido (6301)		500,00

Como se indicó anteriormente la diferencia temporaria deducible de 2.000 u.m. genera la aparición de un activo por impuesto diferido, que se reconoce en la cuenta 4740. Activos por diferencias temporarias deducibles y que se valora por el resultado de aplicar el tipo impositivo (25%) a la diferencia temporaria deducible. Esta diferencia, que supone un ajuste positivo en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, implica que en el año 1 la empresa paga 500 u.m. más de las que le correspondería pagar en función de su resultado contable. Esta cantidad se recuperará en el ejercicio siguiente,

como ahora comprobaremos, luego en el año 1 resulta procedente el reconocimiento de un activo de naturaleza fiscal.

El resultado neto del ejercicio será de $10.000 - 3.000 + 500 = 7.500$ u.m.

Reconocimiento contable del gasto por impuesto sobre beneficios del año 2:

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto corriente (6300)	2.000,00	
Hacienda Púb., acreedora por Impto. Sociedades (4752)		1.500,00
Hacienda Púb., retenc. y pagos a cuenta (473)		500,00

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto diferido (6301)	500,00	
Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)		500,00

En este ejercicio se produce la reversión de la diferencia temporaria deducible generada en el ejercicio anterior, que ha dado lugar a un ajuste negativo en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades. A su vez este ajuste implica reducir el saldo, anulándolo, de la cuenta 4740. Activos por diferencias temporarias deducibles en el 25% de la reversión experimentada.

El resultado neto del ejercicio será de $10.000 - 2.000 - 500 = 7.500$ u.m.

Se comprueba que en los dos ejercicios el gasto por impuesto sobre beneficios es igual al resultado de aplicar el tipo impositivo al resultado contable antes de impuestos, sin considerar por tanto las interferencias fiscales derivadas del distinto criterio tributario a la hora de considerar como gasto deducible la pérdida por deterioro.

3.3.2.- Diferencias temporarias imponibles

La NRV 13ª del PGC las define como aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros.

Las diferencias temporarias imponibles darán lugar a la aparición de pasivos por impuesto diferido.

La valoración de estos pasivos por impuesto diferido se realizará aplicando el tipo impositivo a la correspondiente diferencia temporaria imponible.

Ejemplo:

La empresa X presenta, en el año 1, un resultado contable antes de impuestos de 10.000 u.m. Al comienzo de dicho ejercicio ha adquirido un inmovilizado por 3.000 u.m. que contablemente va a amortizar al 25%. Desde el punto de vista fiscal la empresa puede acogerse a libertad de amortización⁹, de modo que decide considerar como gasto deducible del ejercicio 1 la totalidad de la inversión. Retenciones y pagos fraccionados = 500 u.m., no hay deducciones ni bonificaciones. Tipo impositivo 25%.

En el año 2 el resultado y las retenciones y pagos fraccionados son de igual cuantía.

En este caso se está produciendo una diferencia entre el valor contable de ese inmovilizado y su base fiscal, debida a que la amortización contable del mismo no es igual a la amortización deducible fiscalmente:

AÑO	BASE FISCAL	VALOR CONTABLE	DIFERENCIA	AJUSTE
1	0	2.250	-2.250 (ORIGEN)	-2.250
2	0	1.500	750 (REVERSIÓN)	750
3	0	750	750 (REVERSIÓN)	750
4	0	0	750 (REVERSIÓN)	750

⁹ La libertad de amortización es un beneficio fiscal que permite a la empresa deducir fiscalmente en concepto de amortización la cantidad que estime oportuna, lo cual tiene el efecto de generar ajustes negativos en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades (véase arts. 12.3 y 102 LIS).

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

CONCEPTO	AÑO 1	AÑO 2
RTDO. CONT. ANTES IMPTOS.	10.000,00	10.000,00
AJUSTE LIB. AMORT.	(2.250,00)	750,00
BASE IMPONIBLE	7.750,00	10.750,00
TIPO IMPOSITIVO	25%	25%
CUOTA ÍNTEGRA	1.937,50	2.687,50
DEDUCC. Y BONIF.	-	-
CUOTA LÍQUIDA	1.937,50	2.687,50
RETENCIONES Y P. FRACC.	500,00	500,00
CUOTA DIFERENCIAL	1.437,50	2.187,50

Reconocimiento contable del gasto por impuesto sobre beneficios del año 1:

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto corriente (6300)	1.937,50	
Hacienda Púb., acreedora por Impto. Sociedades (4752)		1.437,50
Hacienda Púb., retenc. y pagos a cuenta (473)		500,00

Se observa que el gasto corriente por impuesto coincide con la cuota líquida de la liquidación fiscal.

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto diferido (6301)	562,50	
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)		562,50

Como se indicó anteriormente la diferencia temporaria imponible de 2.250 u.m. genera la aparición de un pasivo por impuesto diferido, que se reconoce en la cuenta 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles y que se valora por el resultado de aplicar el tipo impositivo (25%) a la diferencia temporaria imponible. Esta diferencia, que supone un ajuste negativo en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, implica que en el año 1 la empresa paga 562,50 u.m. menos de las que le correspondería pagar en función de su resultado contable. Esta cantidad comenzará a

pagarse en el ejercicio siguiente, como ahora comprobaremos, luego en el año 1 resulta procedente el reconocimiento de un pasivo de naturaleza fiscal.

El resultado neto del ejercicio será de $10.000 - 1.937,50 - 562,50 = 7.500$ u.m.

Reconocimiento contable del gasto por impuesto sobre beneficios del año 2:

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto corriente (6300)	2.687,50	
Hacienda Púb., acreedora por Impto. Sociedades (4752)		2.187,50
Hacienda Púb., retenc. y pagos a cuenta (473)		500,00

CUENTA	DEBE	HABER
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)	187,50	
Impuesto diferido (6301)		187,50

En este ejercicio se produce el comienzo de la reversión de la diferencia temporaria imponible generada en el ejercicio anterior¹⁰, dando lugar a un ajuste positivo en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades por un importe de 750 u.m.¹¹. Este ajuste positivo a su vez representa una disminución en el saldo de la cuenta 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles por un importe del 25% de la cantidad que revierte¹².

El resultado neto del ejercicio será de $10.000 - 2.687,50 + 187,50 = 7.500$ u.m.

Se comprueba que en los dos ejercicios el gasto por impuesto sobre beneficios es igual al resultado de aplicar el tipo impositivo al resultado contable antes de impuestos, sin considerar por tanto las interferencias fiscales derivadas del distinto criterio tributario a la hora de considerar como gasto deducible la amortización del inmovilizado.

¹⁰ La reversión continuará en los dos ejercicios siguientes.

¹¹ Obsérvese que en el ejercicio 2 la dotación de amortización contable sigue siendo de 750 u.m. mientras que no existe amortización fiscal en dicho ejercicio, dado que la totalidad de la inversión en el inmovilizado se consideró gasto fiscal en el ejercicio anterior.

¹² La cuenta 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles quedará definitivamente saldada al final del ejercicio 4.

3.3.3.- Especial referencia a los activos por pérdidas a compensar y créditos por deducciones y bonificaciones pendientes

El art. 26 de la LIS establece que las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes, sin establecer un límite temporal a esta posibilidad de compensación.

Lógicamente, la absorción de pérdidas fiscales con rentas positivas del futuro implica un ahorro fiscal en el ejercicio en el que se produce la absorción valorado en el importe resultante de aplicar el tipo impositivo a la cantidad de base imponible negativa compensada.

En aplicación del principio de devengo podría indicarse entonces que en el ejercicio en el que se produce la pérdida fiscal surge un derecho de crédito a aplicar en el futuro por un 25% del importe de dicha pérdida.

No obstante, es necesario hacer hincapié en la especial naturaleza de este crédito fiscal, pues para poder liquidarse resulta indispensable la obtención en el futuro de rentas positivas, de modo que junto al principio de devengo debe ser objeto también de aplicación en esta problemática el principio de prudencia, pues si la empresa no tiene garantizada su viabilidad futura el reconocimiento de este tipo de activos no sería correcto habida cuenta de que no cumplirían los requisitos necesarios de la definición de activo del Marco conceptual.

Por otra parte, el reconocimiento de un crédito fiscal derivado del futuro ahorro impositivo trae como consecuencia el reconocimiento de un activo, lo cual mejora la imagen de la compañía, reduciendo el valor de sus pérdidas. En consecuencia, estamos ante una decisión a adoptar por los administradores de la empresa, con claras repercusiones sobre la imagen que la compañía proyecta al exterior. Por tanto, nos encontramos ante un problema de elección contable, lo que puede dar lugar a la existencia de decisiones oportunistas. *“Una de las partidas sobre las que los gerentes tienen capacidad de influir con sus elecciones contables es el impuesto sobre beneficios. En particular, la decisión de reconocer o no los créditos por pérdidas fiscales*

a compensar depende de las percepciones que los directivos tengan en relación con la situación pasada, presente y futura de la empresa y, más concretamente, de su apreciación de la rentabilidad pasada y sus expectativas sobre la rentabilidad futura de la misma” (García-Ayuso y Zamora, 2003, p. 398).

Ante esta problemática la NIC nº 12, con carácter general, establece que se reconocerá un activo por impuestos diferidos en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar las diferencias temporarias deducibles que han originado dichos activos.

Específicamente, la NIC nº 12 indica que debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de ejercicios posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.

En la misma línea se pronuncia la NRV 13ª del PGC, cuando afirma que, en consonancia 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.

La RICAC de febrero de 2016 establece que no se considera probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un plazo superior a los diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, independientemente de cuál sea la naturaleza del activo por impuesto diferido.

En el caso concreto del derecho a compensar pérdidas fiscales con rentas futuras la RICAC formula las siguientes reglas:

- a) La obtención de un resultado de explotación negativo en un ejercicio, no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. No obstante, cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar las citadas bases.

- b) Para poder reconocer un activo debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan compensar las citadas bases imponibles negativas en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el límite máximo de diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, salvo prueba de que será probable su recuperación en un plazo mayor, en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores o no establezca un límite temporal para poder practicar la compensación.

En cualquier caso, el plan de negocio empleado por la empresa para realizar sus estimaciones sobre las ganancias fiscales futuras deberá ser acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad.

En consecuencia, cuando *“se estime que no es probable que se disponga de futuras ganancias fiscales para cargar las pérdidas y créditos fiscales no utilizados, estos activos por impuesto diferido no serán reconocidos por aplicación del principio de prudencia”* (AECA, 2009, p. 39).

Ejemplo:

En el ejercicio 1 la Sociedad X obtuvo un resultado contable negativo de 40.000 u.m. No existen ajustes en la liquidación del impuesto. Retenciones y pagos fraccionados: 1.000. Se estima probable la obtención de bases imponibles positivas suficientes en el futuro.

Los datos para la liquidación del ejercicio 2 son los siguientes:

Resultado contable antes de impuestos: 50.000

Tipo de gravamen: 25%

Deducciones y bonificaciones: 1.000

Retenciones y pagos fraccionados: 1.000

La empresa opta por compensar en el ejercicio 2 toda la base imponible negativa del ejercicio anterior¹³.

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

CONCEPTO	AÑO 1	AÑO 2
RTDO. CONT. ANTES IMPTOS.	(40.000,00)	50.000,00
COMP. B.I.NEGATIVA		(40.000,00)
BASE IMPONIBLE	(40.000,00)	10.000,00
TIPO IMPOSITIVO	25%	25%
CUOTA ÍNTEGRA	-	2.500,00
DEDUCC. Y BONIF.	-	-
CUOTA LÍQUIDA	-	2.500,00
RETENCIONES Y P. FRACC.	1.000,00	1.000,00
CUOTA DIFERENCIAL	(1.000,00)	1.500,00

Reconocimiento contable del gasto por impuesto sobre beneficios del año 1:

CUENTA	DEBE	HABER
Hacienda Púb., deudora por devoluc. Imptos. (4709)	1.000,00	
Hacienda Púb., retenc. y pagos a cuenta (473)		1.000,00

Se reconoce mediante este asiento el derecho de crédito a favor de la empresa derivado de la devolución de las retenciones y pagos fraccionados soportados durante el año.

CUENTA	DEBE	HABER
Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 1 (4745)	10.000,00	
Impuesto diferido (6301)		10.000,00

La cuenta 4745 recoge el importe de la reducción del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de bases imponibles negativas de dicho impuesto pendientes de compensación. Esta cuenta se carga en el momento de su

¹³ El art. 26 de la LIS permite la compensación de bases imponibles negativas con una limitación del 70% de la base imponible previa, aunque en todo caso se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

nacimiento por el importe resultante de aplicar el tipo impositivo a la base imponible negativa generada en el ejercicio.

El resultado neto del ejercicio será de $(40.000) + 10.000 = (30.000)$ u.m.

Puede observarse que el hecho de activar el crédito fiscal por la pérdida pendiente de compensación ha tenido como consecuencia que el resultado neto del ejercicio ha mejorado respecto al resultado antes de impuestos.

Reconocimiento contable del gasto por impuesto sobre beneficios del año 2:

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto corriente (6300)	2.500,00	
Hacienda Púb., acreedora por Impto. Sociedades (4752)		1.500,00
Hacienda Púb., retenc. y pagos a cuenta (473)		1.000,00

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto diferido (6301)	10.000,00	
Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 1 (4745)		10.000,00

La cuenta 4745 se abona, pues el crédito ya ha sido liquidado al haberse compensado la base imponible negativa procedente del ejercicio anterior.

El resultado neto del ejercicio será de $50.000 - 2.500 - 10.000 = 37.500$ u.m.

Por lo que respecta a las deducciones y bonificaciones, los comentarios a realizar son muy similares a los efectuados para los créditos por pérdidas a compensar. En efecto, son relativamente frecuentes los casos en los que la empresa tiene derecho en un determinado ejercicio a deducciones que no puede aplicar en su liquidación fiscal por insuficiencia de cuota¹⁴.

¹⁴ La normativa tributaria permite que los importes de deducciones pendientes de aplicación en un ejercicio puedan aplicarse en las liquidaciones de ejercicios posteriores. Véase en este sentido el art. 39 de la LIS.

De nuevo nos encontramos en una situación en la que la aplicación del principio de devengo nos llevaría a reconocer un activo en el ejercicio en el que se genera el derecho correspondiente, aunque no se haya aplicado por insuficiencia de cuota. Este activo se dará de baja cuando efectivamente se produzca la aplicación fiscal de la deducción.

Sin embargo, también resulta aplicable el principio de prudencia, para evitar que se reconozcan créditos fiscales de dudosa recuperación futura. Debido a esta consideración, la RICAC de febrero de 2016 establece que en el caso de créditos derivados de deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota no se considerará probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras cuando habiéndose producido la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción o bonificación, existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos para hacerlas efectivas.

En general, habrá que aplicar el criterio establecido en la NRV 13ª del PGC por el que 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.

Ejemplo:

La empresa X ha obtenido en el ejercicio 1 un resultado contable antes de impuestos de 20.000 u.m. No existen ajustes en la liquidación del impuesto. Ha generado el derecho a una deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad de 18.000 u.m.¹⁵ Retenciones y pagos fraccionados: 1.000. Se estima probable la obtención en el futuro de bases imponibles positivas suficientes para poder aplicar la deducción pendiente de este ejercicio.

Los datos para la liquidación del ejercicio 2 son los siguientes:

Resultado contable antes de impuestos: 200.000

Tipo de gravamen: 25%

¹⁵ Véase art. 38 LIS.

Deducciones y bonificaciones: 1.000

Retenciones y pagos fraccionados: 1.000

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

CONCEPTO	AÑO 1	AÑO 2
RTDO. CONT. ANTES IMPTOS.	20.000,00	600.000,00
AJUSTES	0,00	0,00
BASE IMPONIBLE	20.000,00	600.000,00
TIPO IMPOSITIVO	25%	25%
CUOTA ÍNTEGRA	5.000,00	150.000,00
DEDUCC. Y BONIF.	(1.250,00)	(17.750,00)
CUOTA LÍQUIDA	3.750,00	132.250,00
RETENCIONES Y P. FRACC.	1.000,00	1.000,00
CUOTA DIFERENCIAL	2.750,00	131.250,00

Pese a que en el ejercicio 1 la sociedad generó deducciones por importe de 18.000 u.m. el art. 39 de la LIS establece una limitación en el sentido de que el importe de las deducciones aplicadas en el período impositivo no podrá exceder del 25% de la cuota íntegra. Por ello, en el ejercicio 1 la sociedad sólo aplica 1.250 u.m. (25% de 5.000). El resto de deducciones pendientes (16.750 u.m.) podrá aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.

En el ejercicio 2 la sociedad ha generado una cuota íntegra suficiente para poder aplicar tanto las deducciones pendientes del ejercicio anterior como las generadas en el ejercicio 2.

Reconocimiento contable del gasto por impuesto sobre beneficios del año 1:

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto corriente (6300)	3.750,00	
Hacienda Púb., acreedora por Impto. Sociedades (4752)		2.750,00
Hacienda Púb., retenc. y pagos a cuenta (473)		1.000,00

Tratamiento contable del impuesto sobre beneficios

CUENTA	DEBE	HABER
Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar (4742)	16.750,00	
Impuesto diferido (6301)		16.750,00

La cuenta 4742 recoge el importe de la disminución del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de deducciones o bonificaciones de dicho impuesto pendientes de aplicación. Esta cuenta se carga en el momento de su nacimiento por el importe de las deducciones y bonificaciones no aplicadas en el ejercicio.

El resultado neto del ejercicio será de $20.000 - 3.750 + 16.750 = 33.000$ u.m.

Puede observarse que el hecho de activar el crédito fiscal por las deducciones pendientes de aplicar ha tenido como consecuencia que el resultado neto del ejercicio ha mejorado respecto al resultado antes de impuestos.

Reconocimiento contable del gasto por impuesto sobre beneficios del año 2:

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto corriente (6300)	132.250,00	
Hacienda Púb., acreedora por Impto. Sociedades (4752)		131.250,00
Hacienda Púb., retenc. y pagos a cuenta (473)		1.000,00

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto diferido (6301)	16.750,00	
Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar (4742)		16.750,00

La cuenta 4742 se abona, pues el crédito por deducciones pendientes ya ha sido liquidado al haberse aplicado fiscalmente las mismas en la liquidación del ejercicio 2.

El resultado neto del ejercicio será de $600.000 - 132.250 - 16.750 = 451.000$ u.m.

3.3.4.- Diferencias temporarias por imputación de ingresos y gastos a patrimonio neto

La NRV 13ª del PGC indica que las diferencias temporarias, además de por las diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, también se producen en los casos de ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible.

Ejemplo:

La empresa X presenta, en el año 1, un resultado contable antes de impuestos de 10.000 u.m. Al final de ese mismo año recibe una subvención por importe de 2.000 u.m. que se destinan a la adquisición de inmovilizado material. La vida útil de dicho inmovilizado es de 4 años. Retenciones y pagos fraccionados = 100 u.m., deducciones y bonificaciones = 300. Tipo impositivo 25%.

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

CONCEPTO	AÑO 1
RTDO. CONT. ANTES IMPTOS.	10.000,00
AJUSTES	0,00
BASE IMPONIBLE	10.000,00
TIPO IMPOSITIVO	25%
CUOTA ÍNTEGRA	2.500,00
DEDUCC. Y BONIF.	(300,00)
CUOTA LÍQUIDA	2.200,00
RETENCIONES Y P. FRACC.	100,00
CUOTA DIFERENCIAL	2.100,00

Reconocimiento contable del gasto por impuesto sobre beneficios del año 1:

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto corriente (6300)	2.200,00	
Hacienda Púb., acreedora por Impto. Sociedades (4752)		2.100,00
Hacienda Púb., retenc. y pagos a cuenta (473)		100,00

Tratamiento contable del impuesto sobre beneficios

En este caso no se ha devengado impuesto diferido del Grupo 6 del PGC pero en el momento de reconocer la obtención de la subvención será necesario considerar el efecto impositivo de la misma.

CUENTA	DEBE	HABER
Bancos, c/c (572)	2.000,00	
Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940)		2.000,00

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto diferido (8301)	500,00	
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)		500,00

El efecto impositivo de la subvención se reconoce en una cuenta del grupo 8 Gastos imputados al patrimonio neto, puesto que el ingreso derivado de la misma se ha recogido en una cuenta del grupo 9 Ingresos imputados al patrimonio neto.

La cuenta 479 está reconociendo que en el futuro las 2.000 u.m. recibidas en concepto de subvención van a pasar por la cuenta de resultados a medida que se amortice el activo financiado con dicha subvención. Al incorporarse a la cuenta de resultados también se integrarán en la base imponible generando una obligación de pago igual al 25% del importe que en cada ejercicio se integre, de manera que al final la cantidad a pagar será de 500 u.m. (25% de 2.000).

En los años posteriores (del 2 al 5) el reconocimiento contable será el siguiente:

CUENTA	DEBE	HABER
Transferencia de subvenciones oficiales de capital (840)	500,00	
Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio (746)		500,00

CUENTA	DEBE	HABER
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)	125,00	
Impuesto diferido (8301)		125,00

Obsérvese como la obtención de la subvención de capital no tuvo efecto en la base imponible del ejercicio 1 aunque dio lugar a una diferencia temporaria imponible con su correspondiente pasivo por impuesto diferido, que se va liquidando a medida que la subvención se va integrando en la cuenta de resultados de los años posteriores y por ende en la base imponible de los mismos¹⁶.

3.3.5.- Modificación de la valoración de activos y pasivos por impuesto diferido

La NRV 13ª del PGC establece que 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.

En este sentido la NIC nº 12 establece que el importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión en la fecha de cada balance. La entidad debe reducir el importe del saldo del activo por impuestos diferidos en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal en el futuro como para permitir cargar contra la misma la totalidad o una parte de los beneficios que comporta el activo por impuestos diferidos.

Esta reducción deberá ser objeto de reversión, siempre que la empresa recupere la expectativa de suficiente ganancia fiscal futura como para poder utilizar los saldos dados de baja.

En la misma línea la RICAC de febrero de 2016 indica que en la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará la contabilización de todos los activos por impuesto diferido. Por lo tanto, en ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido con anterioridad si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido previamente, siempre que resulte probable

¹⁶ Una problemática similar se produce con los activos financieros disponibles para la venta, cuyas variaciones de valor razonable se imputan a patrimonio neto, dando lugar a diferencias temporarias imponibles y pasivos por impuesto diferido si se trata de revalorizaciones y a diferencias temporarias deducibles y activos por impuesto diferido si se producen pérdidas de valor. Estos beneficios o pérdidas no se imputan a la cuenta de resultados hasta que efectivamente no se realizan.

que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.

En el caso de que sea necesario por cualquier causa modificar los valores de los activos o pasivos por impuesto diferido el PGC contempla las cuentas 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios y la 638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

Los apuntes contables por los que se reconocerán las modificaciones serán los siguientes:

Si se produce un aumento de activos por impuesto diferido o una disminución de pasivos por impuesto diferido:

CUENTA	DEBE	HABER
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479) ó Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)	X	
Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)		X

Si se produce un aumento de pasivos por impuesto diferido o una disminución de activos por impuesto diferido:

CUENTA	DEBE	HABER
Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)	X	
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479) ó Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)		X

3.3.6.- Combinaciones de negocios

La NIC nº 12 establece que los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocerán según sus valores razonables en la fecha de adquisición. Las diferencias temporarias aparecerán cuando las bases fiscales de los activos identificables adquiridos y los pasivos identificables asumidos no se modifiquen por la combinación de negocios o lo hagan de forma diferente. Por ejemplo, aparece

una diferencia temporaria imponible, que da lugar a un pasivo por impuestos diferidos, en el caso de que el importe en libros de un determinado activo se incremente hasta su valor razonable tras la combinación, siempre que la base fiscal del activo sea la misma que la que correspondía al propietario anterior. El importe del pasivo por impuestos diferidos afecta, en este caso, al fondo de comercio.

También la NRV 13ª del PGC indica que las diferencias temporarias pueden surgir en una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales.

Ejemplo:

La compañía X absorbe a Y.

Y tiene activos con un valor de mercado de 100 u.m. y precio de adquisición 50 u.m. y unos pasivos por importe de 50 u.m.

Por la operación X emite acciones por 150 u.m.

En el ejercicio, X ha obtenido un resultado de 1.000 u.m.

La operación se encuentra acogida al régimen especial de Fusiones.

El reconocimiento contable en la sociedad X será el siguiente:

CUENTA	DEBE	HABER
Activos	100,00	
Fondo de comercio	112,50	
Pasivos		50,00
Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)		12,50
Capital social		150,00

La cuenta 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles se abona en el importe de aplicar el tipo impositivo (25%) a la diferencia entre el valor por el que se reconocen

contablemente los activos procedentes de la sociedad absorbida (100 u.m.) y su valor atribuido a efectos fiscales (50 u.m.)¹⁷.

Por otra parte, se comprueba que el importe de ese pasivo fiscal diferido ha aumentado el valor del fondo de comercio generado en la operación.

4.- PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE RESULTADO CONTABLE Y BASE IMPONIBLE

A continuación se presentan las principales diferencias entre resultado contable y base imponible que hemos detectado tras el análisis de la LIS, distinguiendo entre diferencias permanentes y temporarias.

4.1.- DIFERENCIAS PERMANENTES

- **Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles**

El art. 23 de la LIS establece una reducción en la base imponible para las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Dado que nada se indica en relación con una posible imputación futura de esta reducción nos encontramos ante una **diferencia permanente de signo negativo**, por tratarse de un ingreso contable que no tributa fiscalmente.

- **Exención para evitar la doble imposición económica**

El art. 21 LIS establece la exención para los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan algunos requisitos. En consecuencia de nuevo nos encontramos ante un ingreso contable que no tributa fiscalmente, lo que da lugar a la aparición de una **diferencia permanente negativa**.

¹⁷ El régimen especial de fusiones tiene como característica, entre otras, que no se alteran desde la perspectiva fiscal los valores de los elementos patrimoniales que se transmiten en la operación de fusión, de modo que en la práctica se produce un diferimiento de la tributación.

- **Gastos no deducibles**

El art. 15 de la LIS considera como no deducibles una serie de gastos, entre los que pueden mencionarse:

- Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
- Los donativos y liberalidades.
- Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.
- Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.

En todos estos casos se producen gastos contables que no resultan admitidos fiscalmente, sin que se considere la posibilidad de una deducción futura de los mismos, luego nos encontramos ante **diferencias permanentes positivas**.

- **Diferencias por gastos o ingresos imputados directamente contra patrimonio neto**

La Norma de Registro y Valoración 9ª del PGC dispone que los gastos derivados de transacciones efectuadas con sus propios instrumentos de patrimonio, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, se registrarán directamente contra el

patrimonio neto como menores reservas. Por consiguiente, en un ejercicio en el que se haya producido una operación de este tipo el importe devengado de estos gastos no aparecerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por su parte, el art. 11.3 de la LIS prevé que no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, luego cabe deducir que los gastos por transacciones con instrumentos de patrimonio propio tienen carácter deducible desde la perspectiva fiscal, dado que se han imputado contablemente en una cuenta de reservas porque así lo dispone una norma legal o reglamentaria (en este caso, el PGC).

Por ello, en el ejercicio en el que se produzca esta circunstancia aparecerá una **diferencia permanente negativa**.

Lo mismo cabe indicar en los casos de corrección de errores contables. La Norma de Registro y Valoración 22ª del PGC estipula que el efecto de la corrección del error se impute directamente en el patrimonio neto, concretamente en una partida de reservas.

Si por aplicación de lo preceptuado en el art. 11.3 de la LIS esta imputación a patrimonio neto tiene efecto fiscal nos encontraremos ante una **diferencia permanente positiva o negativa**, según proceda.

4.2.- DIFERENCIAS TEMPORARIAS

- **Amortizaciones**

Para el art. 12 de la LIS serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

La depreciación se considerará efectiva si se calcula de acuerdo con alguno de los métodos previstos en la propia LIS: tablas, porcentaje constante y números dígitos.

La dotación de amortizaciones dará lugar a la aparición de **diferencias temporarias deducibles** en aquellos casos en los que la amortización contable sea superior a la admisible fiscalmente por aplicación de alguno de estos métodos. Estas diferencias temporarias revertirán cuando se haya finalizado la amortización contable y aún permanezcan cantidades pendientes de imputar fiscalmente.

Por otra parte, aparecerán **diferencias temporarias imponibles** cuando sea posible la consideración de cantidades de amortización fiscalmente deducibles superiores a las dotadas desde la perspectiva contable, por ejemplo por la existencia de libertad de amortización o amortización acelerada¹⁸. Estas diferencias revertirán cuando se haya amortizado el activo desde la óptica fiscal y aún continúe el proceso de amortización contable.

- **Limitación en la deducibilidad de gastos financieros**

El art. 16 de la LIS establece que los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio y que los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el mismo límite del 30 por ciento.

En consecuencia hay una discordancia en cuanto al criterio de imputación temporal del gasto, que generará una **diferencia temporaria deducible** en el ejercicio en el que no sea posible la deducción de todo el gasto financiero devengado contablemente que revertirá en aquel ejercicio en que sí pueda imputarse este gasto a la base imponible.

- **Rentas negativas generadas en transmisiones efectuadas con sociedades del grupo**

Según el art. 11.9 de la LIS las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible

¹⁸ Véanse arts. 11.3, 102 y 103 de la LIS.

y valores representativos de deuda, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente, sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.

Quiere ello decir que en el ejercicio en el que se produzca la transmisión que genera una renta negativa la misma se ha devengado contablemente pero no se admite como gasto deducible. Este gasto se podrá imputar posteriormente en la base imponible cuando se produzcan las circunstancias previstas en la norma.

En consecuencia, en el ejercicio de la transmisión se produce una **diferencia temporaria deducible** que revertirá cuando el elemento sea dado de baja, vendido fuera del grupo o la transmitente o la adquirente abandonen el mencionado grupo.

- **Operaciones a plazos o con precio aplazado**

El art. 11.4 de la LIS prevé que en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Por consiguiente, si la entidad aplica este criterio de caja desde la perspectiva fiscal en el ejercicio en que se produce la operación se producirá una **diferencia temporaria imponible**, pues el resultado fiscal se diferirá al ejercicio o ejercicios en que se cobre la operación, momento en el cual se producirá la reversión de la diferencia.

- **Pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales**

Las pérdidas por deterioro de valor de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores serán deducibles cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias (art. 13.1 LIS):

- Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.
- Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

Por otra parte, no serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

- Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.
- Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.
- Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores¹⁹.

En consecuencia, se van a producir situaciones en las que una pérdida contable por deterioro no va a ser deducible fiscalmente, generándose una **diferencia temporaria deducible**, que revertirá cuando el crédito pase a tener las características necesarias para la deducibilidad del deterioro o cuando el crédito se cobre o se dé baja definitivamente.

Por otra parte, el art. 13.2 de la LIS no considera como deducibles:

- Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.
- Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades en las que se participe en menos del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea inferior a 20 millones de euros

¹⁹ Con la excepción de las entidades de reducida dimensión para las cuales sí resulta admisible la estimación global del riesgo (véase art. 104 LIS).

- Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda.

Estas pérdidas por deterioro serán deducibles en los términos establecidos en el artículo 20 de la LIS, es decir, en el momento de su venta posterior o su amortización, ya que el valor fiscal y contable de los elementos son distintos.

Por tanto, en el ejercicio en el que no resulta deducible la pérdida contable por deterioro se genera una **diferencia temporaria deducible**, que revertirá en los ejercicios en los que el elemento se amortice o se enajene.

- **Provisiones**

El art. 14 de la LIS considera como no deducibles los gastos asociados a una serie de provisiones:

- Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.
- Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.
- Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.
- Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.
- Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan en efectivo.

En estos casos los mencionados gastos se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión.

Por tanto, en el ejercicio en el que se dota contablemente una provisión que fiscalmente no resulta admisible se produce una **diferencia temporaria deducible**, que revertirá posteriormente cuando se aplique la provisión, ya sea porque se pague o porque se impute a un exceso de provisión.

- **Contratos de arrendamiento financiero**

En relación con los contratos de arrendamiento financiero dispone el art. 106 de la LIS que tendrá, en todo caso, la consideración de gasto fiscalmente deducible la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora.

Igualmente también será deducible la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares y otros activos no amortizables.

El importe de la cantidad deducible derivada de la recuperación del coste del bien no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el doble del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien²⁰. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite.

La deducción de estas cantidades no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En la generalidad de los casos nos encontraremos con una situación en la que desde el punto de vista contable, por aplicación de lo establecido en la Norma de Registro y Valoración 8ª del PGC, relativa a arrendamientos, el elemento objeto del arrendamiento financiero se amortizará atendiendo a su vida útil. Por el contrario, y respetando los límites establecidos en el art. 106 de la LIS, tendrá carácter deducible la cantidad pagada en concepto de recuperación del coste del bien, que normalmente va a ser superior a la cantidad correspondiente a la amortización contable del bien.

Como no resulta necesaria la contabilización para que este importe sea deducible fiscalmente aparecerá una **diferencia temporaria imponible**, que comenzará a revertir cuando se ejerza la opción de compra del elemento en cuestión.

²⁰ En el caso de las entidades de reducida dimensión se tomará el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 1,5.

- **Reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias**

Como regla general de valoración el art. 17.1 de la LIS dispone que los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en la propia LIS.

En el apartado 4 se establece que se valorarán por su valor de mercado una serie de elementos patrimoniales, tales como los adquiridos o transmitidos a título lucrativo, los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de éstos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios, los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, los adquiridos por permuta y los adquiridos por canje o conversión,

A título de ejemplo de la problemática de estas operaciones nos centramos en las reducciones de capital con devolución de aportaciones.

En este caso el art. 17.5 de la LIS establece que la entidad transmitente, es decir, la que reduce capital integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. En consecuencia, si el valor de mercado de los elementos transmitidos a los socios como consecuencia de la reducción de capital es mayor que el valor por el que dichos elementos se encontraban reconocidos en la sociedad se producirán en esta una **diferencia permanente positiva**. La diferencia es permanente debido a que el elemento patrimonial sale de la sociedad y por tanto no hay efecto fiscal futuro.

En el caso de los socios que reciben esos elementos patrimoniales el art. 17.6 de la LIS prevé que en la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación. Por tanto, si el valor de mercado de los elementos recibidos por los socios es superior al valor de la participación anulada se produce en los socios una **diferencia temporaria deducible**. La diferencia es temporaria debido a que cuando posteriormente el elemento patrimonial sea

amortizado la base de cálculo de la amortización será mayor desde el punto de vista fiscal que desde el contable, lo que implicará la reversión de la diferencia.

- **Reserva de capitalización**

El art. 25 de la LIS prevé una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de los fondos propios de las sociedades, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

En principio esta reducción no tiene ningún tipo de proyección futura luego dará lugar a una **diferencia permanente negativa** en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, en el mismo art. 25 se establece que en ningún caso el derecho a la reducción prevista podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo y en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción.

Ello quiere decir que es factible que en un ejercicio queden cantidades pendientes de reducir de la base imponible de futuros ejercicios, concretamente de los dos siguientes. Si se cumplen los requisitos necesarios para reconocer un activo fiscal por impuesto diferido, fundamentalmente la previsión de ganancias fiscales futuras, podría darse de alta un activo por diferencias temporarias deducibles con abono a la partida 6301. Impuesto diferido, por un valor igual al resultante de aplicar el tipo impositivo a la cantidad de reducción pendiente de aplicar.

Tratamiento contable del impuesto sobre beneficios

Así se indica en la RICAC de febrero de 2016, en la que se afirma que la reserva de capitalización se tratará, en general, como un menor impuesto corriente. Además, en los casos de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes originarían el nacimiento de una diferencia temporaria deducible con un régimen contable similar a las que traen causa de las deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota.

Por tanto, en el ejercicio en el que quedara pendiente de aplicar toda o parte de la reserva de capitalización se haría:

CUENTA	DEBE	HABER
Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)	X (25% cantidad pendiente)	
Impuesto diferido (6301)		X

Lógicamente, en el ejercicio en el que se pudiera aplicar esta reducción se haría:

CUENTA	DEBE	HABER
Impuesto diferido (6301)	X (25% cantidad aplicada)	
Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)		X

Si transcurrieran los dos años previstos en el art. 25 de la LIS y no se hubiera podido aplicar la reducción pendiente debería darse de baja el activo por impuesto diferido reconocido anteriormente, con cargo a la partida 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios:

CUENTA	DEBE	HABER
Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)	X	
Activos por diferencias temporarias deducibles (4740)		X

- **Reserva de nivelación de bases imponibles negativas**

Se trata de una minoración exclusivamente aplicable a las entidades de reducida dimensión²¹. El art. 105 de la LIS indica que estas entidades podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe, aunque, en todo caso, la minoración no podrá superar el importe de 1 millón de euros.

Estas cantidades minoradas se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma.

El importe restante se adicionará a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

No se aclara en la LIS si la minoración sobre la base imponible positiva debe ser antes o después de compensación de bases imponibles negativas. Sin embargo en el caso de la reserva de capitalización sí se indica, luego entendemos que la reducción por nivelación debe aplicarse sobre la base imponible después de haber considerado, en su caso, la reserva de capitalización y la compensación de bases imponibles negativas²².

Por tanto, si la entidad tiene bases negativas en los 5 años siguientes, el importe minorado se va adicionando a las mismas hasta dejarlas en cero, y si no hay bases negativas suficientes, se adiciona a la base imponible del quinto año.

En este caso también el contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades correspondientes.

Desde la perspectiva de la problemática contable se van a producir en los ejercicios en los que se produzca la minoración **diferencias temporarias imponibles**, que revertirán bien cuando se realice la adición derivada de la obtención de bases imponibles

²¹ Entidades en las que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros (art. 101 LIS).

²² Así se prevé en el modelo oficial de presentación del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200).

negativas o bien cuando la adición traiga causa del transcurso de cinco ejercicios sin que se hayan producido las mencionadas bases imponibles negativas.

Así lo expresa la consulta número 1 publicada en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas número 106 de junio de 2016: *“al minorarse la base imponible se pone de manifiesto una diferencia temporaria imponible asociada a un pasivo sin valor en libros pero con base fiscal que traerá consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido cuya reversión se producirá en cualquiera de los dos escenarios regulados por la ley fiscal (generación de bases imponibles negativas o transcurso del plazo de cinco años sin incurrir en pérdidas fiscales)”*.

5.- PROVISIONES Y CONTINGENCIAS DERIVADAS DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

La RICAC de febrero de 2016 trata en su artículo 18 la problemática derivada de las provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios.

Con carácter general, habrá que aplicar lo establecido por la Norma de Registro y Valoración 15ª del PGC, relativa a provisiones y contingencias, de modo que las obligaciones presentes de naturaleza fiscal, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que surjan, la correspondiente dotación a la provisión por el importe estimado de la deuda tributaria.

Esta provisión o, en su caso, si se tratara de importes determinados, la deuda con la Hacienda Pública, se registrará con cargo a los conceptos de gasto correspondientes a los distintos componentes que la integran.

Estas operaciones se reconocerán de la siguiente manera:

a) La cuota del impuesto sobre sociedades del ejercicio se contabilizará como un gasto en la partida “Impuesto sobre beneficios”. A tal efecto se podrá emplear la cuenta 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios contenida en la cuarta parte del PGC.

b) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida "Gastos financieros" de la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, éste no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores.

d) La sanción producirá un gasto de naturaleza excepcional, que se contabilizará mediante la cuenta 678. Gastos excepcionales.

Por tanto, si la disparidad de criterio con la Agencia Tributaria se debe a un error (equivocación del sujeto pasivo en la confección de sus impuestos), el efecto de los intereses y las cuotas de ejercicios anteriores se registrarían en cuentas de reservas.

Por el contrario, si la disparidad de criterio se debe a un cambio en las estimaciones o a disponer de una mayor información sobre ciertos aspectos de la legislación fiscal el efecto de los intereses y las cuotas de ejercicios anteriores se registrarían en cuentas de resultados.

Por otra parte, el apartado 4 del mencionado artículo 18 establece que los excesos que se puedan poner de manifiesto en la provisión supondrán un cargo en la misma con abono a los conceptos de ingreso que correspondan. En concreto, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de gasto por impuesto sobre sociedades, supondrán una reducción en la partida "Impuesto sobre beneficios" de la cuenta de pérdidas y ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta 638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios. Por su parte, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de intereses correspondientes a ejercicios anteriores darán lugar a un

abono en la cuenta de reservas. Por último, los excesos que se puedan poner de manifiesto en relación con el concepto de sanción, figurarán en la partida "Ingresos excepcionales".

Ejemplo:

Como consecuencia de una actuación de inspección tributaria se levanta un acta en el que aparece la siguiente información:

- Cuotas del impuesto sobre beneficios del año no declaradas: 60.000 u.m.
- Intereses del año correspondiente a la cuota no declarada en el ejercicio: 5.000 u.m.
- Cuotas del impuesto sobre beneficios de años anteriores: 120.000 u.m.
- Intereses de cuotas de ejercicios anteriores: 12.000 u.m.
- Sanción: 80.000 u.m.

Por tanto, el total de la deuda correspondiente se eleva a 277.000 u.m.

Si estimamos que el motivo que da lugar al acta es la comisión de un error por parte de la compañía el reconocimiento contable de la misma sería el siguiente:

CUENTA	DEBE	HABER
Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)	60.000,00	
Gastos financieros (66)	5.000,00	
Reservas (11)	132.000,00	
Gastos excepcionales (678)	80.000,00	
Provisión para impuestos (141)		277.000,00

Por el contrario, si se entiende que estamos ante un cambio de estimaciones el reconocimiento sería el siguiente:

CUENTA	DEBE	HABER
Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)	180.000,00	
Gastos financieros (66)	17.000,00	
Gastos excepcionales (678)	80.000,00	
Provisión para impuestos (141)		277.000,00

6.- INFORMACIÓN RELATIVA AL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS EN LAS CUENTAS ANUALES

En el balance de situación se destina el apartado VI del activo no corriente para los activos por impuesto diferido y en el activo corriente, dentro del epígrafe III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar, se destina el apartado 5 a los activos por impuesto corriente.

Por su parte, en el pasivo no corriente aparece el apartado IV que recoge los pasivos por impuesto diferido y en el pasivo corriente, dentro del epígrafe V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar aparece el apartado 5. Pasivos por impuesto corriente.

En la cuenta de pérdidas y ganancias el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios se recoge en la partida 17. Impuestos sobre beneficios.

Por su parte, en la memoria está prevista una nota sobre la situación fiscal, en la que debe aportarse información muy prolija, consistente en:

- 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 un cuadro en el que se muestre la conciliación entre estas dos magnitudes. En dicha conciliación habrá que mostrar las diferencias permanentes, las diferencias temporarias (distinguiendo en éstas entre las que tengan origen en el propio ejercicio y las que tengan su origen en ejercicios anteriores) y la posible compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

- Explicación y conciliación numérica entre el gasto/ingreso por impuestos sobre beneficios y el resultado de multiplicar los tipos de gravamen aplicables al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- 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, diferenciando el que afecte a cada epígrafe del estado de ingresos y gastos reconocidos.
- 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).
- 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.
- 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 diferencias 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.
- 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.

- Se informará adicionalmente del impuesto a pagar a las distintas jurisdicciones fiscales, detallando las retenciones y pagos a cuenta efectuados.
- Se identificarán el resto de diferencias permanentes señalando su importe y naturaleza.
- Cambios en los tipos impositivos aplicables respecto a los del ejercicio anterior. Se indicará el efecto en los impuestos diferidos registrados en ejercicios anteriores.
- 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.
- Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

7.- LAS CORRECCIONES AL RESULTADO CONTABLE EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. DATOS EMPÍRICOS

A efectos de comprobar la incidencia real de las diferencias entre resultado contable y base imponible hemos obtenido de la página web de la Agencia Tributaria²³ los datos correspondientes a las correcciones efectuadas al resultado contable, tanto de signo positivo (aumentos) como de signo negativo (disminuciones), tomados de las

²³http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_por_partidas_del_Impuesto_sobre_Sociedades.shtml (acceso 23/5/2017).

declaraciones del Impuesto sobre Sociedades del último ejercicio disponible en dicha página web, que es el 2014²⁴.

Del análisis de esta información en el apartado de aumentos al resultado contable se desprende que el concepto que en términos absolutos supone un mayor aumento es el de pérdidas por deterioro de valores representativos de participaciones en el capital o fondos propios, con un importe total en las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades de ese año de 33.751.822.369 euros (esta corrección se realizó en 4.580 declaraciones, con un valor medio de 7.369.394 euros).

La segunda partida más importante de corrección positiva al resultado contable es la de otras provisiones no deducibles fiscalmente, con un valor absoluto de 18.554.545.563 euros (esta corrección se realizó en 8.911 declaraciones, con un valor medio de 2.082.207 euros).

También destaca la partida de ajustes por limitación de la deducibilidad de gastos financieros, que asciende a 10.197.165.905 euros (esta corrección se realizó en 3.949 declaraciones, con un valor medio de 2.582.215 euros).

La corrección positiva que más veces aparece es la de otros gastos no deducibles, que se recoge en 206.715 declaraciones.

En cuanto a las reducciones del resultado contable la partida que en términos absolutos supone una mayor disminución es la de exención por doble imposición internacional, con un importe total en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de 27.314.538.153 euros (esta corrección se realizó en 1.421 declaraciones, con un valor medio de 19.222.054 euros).

La segunda partida más importante de corrección negativa al resultado contable es la de otras provisiones no deducibles fiscalmente con un valor absoluto de 17.100.719.787 euros (esta corrección se realizó en 6.954 declaraciones, con un valor medio de 2.459.120 euros).

²⁴ La actual LIS entró en vigor a 1 de enero de 2015.

En tercer lugar aparece la partida de pérdidas por deterioro, con un volumen absoluto de 15.137.266.271 euros (esta corrección se realizó en 364 declaraciones, con un valor medio de 41.585.896 euros).

La corrección negativa que más veces aparece es la de disminuciones por arrendamiento financiero, que se recoge en 12.063 declaraciones.

8.- CONCLUSIONES

Como principales conclusiones extraídas de la realización de este trabajo podemos mencionar:

- 1) El reconocimiento contable del impuesto sobre beneficios, tal y como se plantea por la normativa contable nacional e internacional, es respetuoso con la aplicación del principio contable de devengo, por contraposición al principio de caja.
- 2) Aunque la mayoría de las diferencias temporarias se originan principalmente por diferencias entre resultado contable y base imponible, conocidas como diferencias temporales, el concepto de diferencia temporaria es más amplio, englobando también a las que surgen por ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible y las que surgen en las combinaciones de negocios.
- 3) El PGC separa los activos y pasivos por impuesto corriente y por impuesto diferido en el balance de situación y también en la cuenta de pérdidas y ganancias separa el gasto por impuesto corriente y el gasto/ingreso por impuesto diferido, exigiendo una información muy prolija en la memoria en relación con el impuesto sobre beneficios.
- 4) En el reconocimiento contable de los activos por impuesto diferido se debe ser especialmente respetuoso con el principio de prudencia, de modo que no deben darse de alta activos de dudosa recuperación futura.

- 5) El elenco de diferencias entre resultado contable y base imponible es muy amplio y ha experimentado un aumento con las últimas reformas de la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

- 6) En la práctica las correcciones más importantes que se efectúan al resultado contable para llegar a la base imponible son las derivadas de pérdidas por deterioro de valores representativos de participaciones en el capital o fondos propios, otras provisiones no deducibles fiscalmente, ajustes por limitación de la deducibilidad de gastos financieros, otros gastos no deducibles, exención por doble imposición internacional y arrendamiento financiero.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alonso Carrillo, I., Nevado Peña, D. y Núñez Chicharro, M. (2003): “La Reforma Contable y la relación Contabilidad-Fiscalidad”, *Partida Doble*, nº 147, septiembre, pp.18-33).

Álvarez Melcón, S. y García-Olmedo Domínguez, R. (2013): *Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA*, Madrid, Centro de Estudios Financieros.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1991): *Impuesto sobre beneficios*, Documento Principios Contables nº 9, Madrid, AECA.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (2009): *Impuesto sobre beneficios*, Documento Principios Contables nº 26, Madrid, AECA.

Carrasco Gallego, A., Donoso Anes, J.A., Fresneda Fuentes, S., Larrinaga González, C., Hernández Borreguero, J.J. y López Gavira, M.R. (2009): *Estados financieros. Teoría y casos prácticos*, Madrid, Pirámide.

Cea García, J.L. (1991): “En torno a la propuesta de aplicación del resultado: implicaciones contables de algunos aspectos controvertibles”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 101, octubre, pp. 55-72.

García-Ayuso Covarsí, M. y Zamora Ramírez, C. (2003): “Análisis de los factores determinantes en el reconocimiento de créditos por pérdidas fiscales en las empresas españolas”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXII, nº 117, abril-junio, pp. 395-429.

García-Olmedo Domínguez, R. (2002): “Interrogantes en la aplicación del enfoque de balance seguido por la norma Internacional de Contabilidad nº 12”, *Técnica Contable*, nº 648, diciembre, pp. 929-948.

Labatut Serer, G. y Martínez Vargas, J. (1999): “La normativa internacional en la contabilidad del impuesto sobre beneficios”, *Auditoría pública*, nº 19, febrero, pp. 19-26.

Martínez Alfonso, A.P. y Labatut Serer, G. (2009): *Casos prácticos del PGC y PGC-Pymes y sus implicaciones fiscales*, 2ª ed., Valencia, Edición Fiscal CISS.

Zamora Ramírez, C. y Sierra Molina, G. (2000): “Una perspectiva crítica desde el marco conceptual respecto a la contabilización del impuesto sobre beneficios”, *Revista de Contabilidad*, Vol. 3, nº 5, enero-junio, pp. 183-209.