

APLICACIÓN PROFESIONAL DE LA REFORMA CONTABLE:

II.

EL CIERRE CONTABLE Y FISCAL EN LAS MICROEMPRESAS.

EL CIERRE CONTABLE Y FISCAL EN LAS PYMES.

EL PROCESO DE CIERRE CONTABLE Y FISCAL EN EL NUEVO PLAN GENERAL.

Leonardo Yagüe



MADRID octubre/noviembre 2007

El programa intensivo de soporte profesional

CIERRE CONTABLE Y FISCAL EN EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

tiene por objeto la exposición del procedimiento contable que permite llegar desde la información disponible en un balance de sumas y saldos en la fecha de referencia al cálculo del resultado del ejercicio, contemplando la regularización de la totalidad de las cuentas de ingresos y gastos previstas en el nuevo Plan General de Contabilidad, dentro del *grupo 6. Compras y gastos* y del *grupo 7. Ventas e ingresos*, que se cancelan por traspaso a la cuenta *129. Resultados del ejercicio*.

Asimismo, la exposición analiza el contenido y la regularización de las distintas cuentas del *grupo 8. y del grupo 9.* que reflejan gastos e ingresos que se imputan al **patrimonio neto** al cierre del ejercicio, tanto por su reconocimiento originario, como por su ulterior transferencia o imputación al resultado del ejercicio.

La parte *Tercera. Cuentas anuales* del Plan General de Contabilidad establece una definición del contenido de una cuenta de Pérdidas y Ganancias que, tanto en su formato ordinario como en su formato abreviado, dispone ingresos y gastos clasificados atendiendo a su **naturaleza** y dispuestos en forma **vertical** o de **lista**, aunque **no** se calcula ninguna magnitud intermedia relativa a la generación del resultado del período.

Por su parte el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto ECPN., un nuevo documento que se puede elaborar también en formatos **ordinario** y **abreviado**, permite establecer las distintas clasificaciones de ingresos y gastos, atendiendo a cómo aparecen en los distintos documentos, y establecer las correlaciones con las partidas de la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

La exposición prosigue con el estudio de los ingresos de explotación, en especial del importe neto de la cifra de negocios, una magnitud de especial relevancia en la actividad de la empresa y cuya trascendencia se pone de manifiesto en la determinación de las obligaciones contables, no sólo por cuanto a los formatos de las propias cuentas anuales, sino además por el plan contable a elegir, de dispensa de auditoría y registrales, así como otras distintas obligaciones en el ámbito tributario.

El análisis de los gastos de explotación permite constatar cómo el contenido de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias está orientado con mayor precisión a esa parcela de la información, proporcionalmente más desglosada que su correlativa en los ingresos.

Los saneamientos del inmovilizado inmaterial, material y de la cartera de control, los beneficios y pérdidas derivados de esas agrupaciones del activo, así como los demás ingresos y gastos de naturaleza excepcional, configuran un segundo bloque expositivo, centrado en su identificación en el contenido de la documentación contable.

La exposición teórica aborda las partidas relativas a los ingresos y gastos **financieros**, cuyo resultado positivo o negativo, sumado resultado de la explotación supone el beneficio o pérdida que la empresa ha generado en su actividad **ordinaria**, una cifra de especial importancia para los diferentes sujetos de interés que incurren en riesgo con la empresa.

Con la debida separación de tal resultado de las actividades **continuadas**, la cuenta de Pérdidas y Ganancias en su formato normal detalla una serie de beneficios e ingresos y, correlativamente, pérdidas y gastos, derivados de operaciones o de activos que **no** guardan relación con la actividad habitual de la empresa y que conforman el ámbito de operaciones en **discontinuidad** o de actividades **interrumpidas** de ese documento, entendiéndose por tales todo componente que haya sido enajenado, o realizado por otra vía o bien haya sido clasificado como mantenido para la venta y constituya una línea de negocio, o una sucursal significativa y pueda considerarse separadamente del resto, compone otro bloque expositivo.

La exposición analiza asimismo las diferencias del anterior cálculo del resultado respecto del que se lleva a cabo en el supuesto de una entidad que formula sus cuentas anuales en los formatos **abreviados**.

Adicionalmente, la determinación del resultado en el caso de las **pequeñas y medianas** empresas y de las denominadas **microempresas**, que hayan optado por la aplicación del Plan contable de **PYMES**, con las adaptaciones contables específicas en el caso de las microempresas, señalando las diferencias sustanciales respecto del Plan General de Contabilidad ocupa otro bloque temático.

A lo largo de su existencia, la empresa genera una corriente de utilidades; dicha corriente, derivada de la diferencia entre los ingresos y gastos de cada período constituye la renta de las empresas.

Tales utilidades, calculadas conforme a un criterio económico de gestión constituyen el resultado: beneficio o pérdida de la empresa. Dicho resultado difiere, sin embargo, de la renta definida por las diferentes figuras impositivas, como base sobre la que aplicar el gravamen.

Ello se debe a la existencia en esa delimitación de discrepancias de distinta naturaleza; unas se producen en el propio concepto de gasto o ingreso y otras, en las que el concepto contable y fiscal coinciden, se generan por una distinta imputación temporal, en ocasiones a causa del diferente calendario de reflejo como gasto e ingreso en cada caso, en ocasiones por motivos no sujetos a un calendario específico.

Una parte de la exposición tiene por objeto el estudio de la naturaleza de la imposición sobre los beneficios de las empresas, la forma en que éstas efectúan pagos a cuenta de tal impuesto y el mecanismo para determinar la renta fiscal del período, con la conciliación entre esa magnitud y el resultado contable.

Para ello, el contenido teórico analiza las normas de registro contenidas en el nuevo Plan General de Contabilidad, por incorporación de las previsiones de la *NIC12. Impuesto sobre las Ganancias.*, especialmente por cuanto a los conceptos de base contable y base fiscal de un activo y de un pasivo y su repercusión por cuanto al gasto relativo a la imposición sobre el beneficio, en su condición de impuesto corriente y de impuesto diferido.

Seguidamente, se identifica el diferente carácter de las diferencias detectadas en tal conciliación, a la vista de los criterios de comparación entre resultado contable y renta fiscal utilizadas en el anterior plan contable y que las nuevas normas de registro y valoración conservan en buena medida.

La clasificación de las diferencias entre resultado contable y renta fiscal, identificando aquellas que **no** se verán regularizadas por sí solas: las diferencias **permanentes**, de aquellas otras que revertirán en ulteriores ejercicios: las diferencias **temporarias**, al objeto de establecer el control contable de las cantidades pendientes de recuperación, por una parte, y de las deudas frente a la administración tributaria, por otra, compone una parte de la exposición.

El estudio de las diversas **bonificaciones** y **deducciones** en la carga impositiva, eventualmente a distribuir en varios ejercicios, así como el mecanismo de recuperación del impuesto en los casos de pérdidas a efectos fiscales, ocupa otro apartado de la presente sesión.

La exposición analiza, también los supuestos relativos a la imposición **diferida** sobre los beneficios, que se desprende de determinados ingresos y gastos imputados directamente al **patrimonio neto** y que generan activos o pasivos correspondientes a dicha imposición diferida.

Así, se define la nueva contabilidad del gasto, corriente y diferido, relativo a la imposición sobre los beneficios, identificando los distintos supuestos de discrepancia, subsiguiente al proceso de cierre contable y fiscal en cada uno de los nuevos modelos contables, con la determinación de los resultados del período, así como del tratamiento de los gastos e ingresos que se regularizan sobre el patrimonio neto.

Por último, la determinación exacta de la cantidad a pagar o, en su caso, a recuperar de la administración y el reflejo en la cuenta de Pérdidas y Ganancias del gasto contable derivado de la imposición sobre los beneficios, el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos y el registro de **cambios** en el **régimen fiscal** aplicable a la entidad, por medio de supuestos prácticos, con traslado de los datos a los impresos de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, completan el contenido teórico.

APLICACIÓN PRÁCTICA DEL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

Introducción

1. Ámbitos de actividad en el resultado del ejercicio: la explotación
2. Cálculo del resultado de explotación.
3. La cifra neta de negocio y otros ingresos de explotación.
4. Análisis de los gastos operativos en la explotación.
5. Amortizaciones, subvenciones y excesos de provisiones.
6. Deterioro y enajenaciones del inmovilizado.
7. La ordenación de los ingresos y gastos financieros
8. El resultado de las actividades continuadas y resultado procedente de las operaciones interrumpidas
9. Resultado del ejercicio después de impuestos.
10. Ingresos y gastos a imputar sobre el patrimonio neto
11. Imposición sobre los beneficios de las empresas
12. Retenciones y pagos a cuenta; liquidación del Impuesto.
13. Base fiscal en los elementos del activo, del pasivo y del patrimonio neto, de un ingreso o de un gasto.
14. Discrepancias entre contabilidad e imposición; las diferencias permanentes.
15. Naturaleza y clasificación de las diferencias temporarias.
16. Diferencias temporarias imponibles: contabilidad de los pasivos por impuesto diferido.
17. Diferencias temporarias deducibles: activos por impuestos diferidos.
18. Tratamiento de las pérdidas y de las bases imponibles negativas.
19. Bonificaciones y deducciones y su reconocimiento.
20. Conciliación entre resultado contable y base imponible.
21. Otras informaciones a incluir en las cuentas anuales
22. Cambios en la situación fiscal de la empresa
23. Imposición sobre beneficios en las microempresas
24. Ajustes ulteriores en los supuestos de cambio de plan contable.

Supuestos prácticos

1. El proceso de cierre contable en el nuevo Plan General de Contabilidad.

Ideas a retener:

- Los ingresos y gastos se aplican en principio al **resultado** del ejercicio, salvo que una disposición expresa indique su imputación al **patrimonio neto**.
- Los **ingresos** de la explotación muestran el **destino** del esfuerzo de producción de la empresa: la **venta**, el **almacenamiento** y el **uso propio**.
- Los **aprovisionamientos** recogen la suma total de los consumos de mercaderías y materiales, los trabajos realizados por otras empresas, en el supuesto de la subcontratación, y como novedad, incluyen el **deterioro** de las existencias de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos.
- Los ingresos accesorios a la explotación, los obtenidos de las propiedades de **inversión** y las **subvenciones** de explotación percibidas en el ejercicio, así como la transferencia al resultado de aquellas otras que se recibieron a cuenta de programas de gastos, completan los ingresos de explotación.
- Han **desaparecido** los resultados **extraordinarios**, que tienen ahora un tratamiento fuera de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.
- El resultado antes de impuestos se obtiene de la suma del resultado de explotación y del resultado financiero y algunos ingresos y gastos de carácter **excepcional** en la medida en que no alteren significativamente el resultado.

1. Ámbitos de actividad en el resultado del ejercicio: la explotación

La cuenta de Pérdidas y ganancias que define el Plan General de Contabilidad mantiene la separación de las distintas partidas de ingreso y de gasto atendiendo a su adscripción a distintos ámbitos de actividad, esto es el de la **explotación**, el ámbito **financiero**; en la determinación del resultado, y sólo en el modelo ordinario de cuentas anuales, la información separa las partidas generadas en discontinuidad, que el modelo enuncia como resultados procedentes de operaciones interrumpidas.

El ámbito de la **explotación** aparece definido en un sentido muy amplio, entendiendo que la empresa explota todo aquello de que dispone para su uso. La empresa explota, por tanto, los recursos materiales, técnicos y humanos disponibles, aplicándolos a la comercialización de bienes, a la producción de determinados artículos, finalmente, a la prestación de un servicio diferenciado en el mercado.

Pero ese sentido de explotación incluye, también, la obtención de rendimientos por la utilización de todos aquellos elementos de los que la empresa es titular y de los cuales dispone libremente.

Se integra bajo el calificativo de ingresos de **explotación**,

- percibidos por la venta de artículos, o prestaciones habituales de servicios;
- ingresos recurrentes obtenidos por prestar servicios adicionales a la venta;
- derivados de la cesión bajo contraprestación de bienes, derechos, recursos productivos, tecnología y, en general, de cualquier propiedad de inversión o de otro bien o derecho del que la empresa sea titular.

Finalmente, la empresa recibe en ocasiones **subvenciones** destinadas a sufragar parte del desembolso que realiza en la adquisición de materiales o de elementos que utiliza en su producción; tales percepciones se consideran, en algunos supuestos, como ingresos de explotación.

Los tres primeros apartados de la cuenta de Pérdidas y Ganancias muestran el conjunto de la producción del ejercicio, por cuanto a las actividades principales de la empresa, distribuido en función de los destinos de lo producido, así:

- El grupo *1. Importe neto de la cifra de negocios* se corresponde con la producción vendida.
- El grupo *2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación* deja evidencia de la producción almacenada; finalmente,
- En el grupo *3. Trabajos realizados por la empresa para su activo*, se muestra el valor de la producción que la empresa ha aplicado a su propia actividad.

Esquemáticamente:

	<i>Subgrupo</i>	<i>cuentas</i>
A) OPERACIONES CONTINUADAS		
1. Importe neto de la cifra de negocios.		
a) Ventas.	<i>70.</i>	<i>70x.</i>
b) Prestaciones de servicios.		<i>705</i>
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación.	<i>71.</i>	
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo.	<i>73.</i>	

Correlativamente, la empresa debe incurrir en unos gastos, necesarios para organizar la producción, oferta y distribución de sus artículos, así como al mantenimiento de la estructura de producción y, a tal efecto:

- procede a la compra de las mercaderías, o de materiales,
- contrata personal, para el desarrollo de la actividad
- recurre a otras empresas, para que éstas lleven a cabo las fases de la producción que la propia entidad no puede realizar por sí misma;
- también recurre a terceros, por ejemplo, para transportar los artículos, o realizar el mantenimiento de su maquinaria,
- se procura asesoramiento externo, en determinadas actividades;
- finalmente recibe suministros y servicios, precisos para su actividad.

El conjunto de tales gastos contribuye directamente al desarrollo del negocio principal y a la obtención de los ingresos que de él se derivan y se conocen como **gastos de explotación**,

- porque que están en correlación directa con los ingresos de la explotación,
- por su carácter recurrente, al corresponden a gastos en que la empresa incurre para mantener su estructura administrativa y de gestión.

Así, el grupo *4. Aprovisionamientos* muestra los consumos de mercaderías y materiales, junto a los procesos subcontratados, e incorpora las pérdidas por deterioro en el valor de los elementos almacenados.

	<i>Subgrupo</i>	<i>Cuentas</i>
A) OPERACIONES CONTINUADAS		
...		
4. Aprovisionamientos.		
a) Consumo de mercaderías.	60	600, (6060) (6080), (6090). +/- 610 (D/H)
b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles.		601, (6061), (6081), (6091), +/- 611 (D/H) 602, (6082), (6092), +/- 612 (D/H)
c) Trabajos realizados por otras empresas.		607
d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos.		693, (793)

A continuación, el resultado muestra los ingresos accesorios a sus actividades principales, así como los obtenidos de sus propiedades de inversión: ingresos por arrendamientos, o por la explotación de otros bienes y derechos.

En ese apartado *5. Otros ingresos de explotación* se muestran, asimismo, las subvenciones de explotación percibidas en el ejercicio, así como la transferencia al resultado de aquellas otras que se recibieron a cuenta de programas de gastos, en la parte de los gastos en que se ha incurrido a lo largo del ejercicio.

	<i>Subgrupo</i>	<i>Cuentas</i>
5. Otros ingresos de explotación.		
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente.	75	
b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio.	74	740

Los gastos eminentemente estructurales de la empresa se muestran en el grupo 6. *Gastos de personal*, y el grupo 7. *Otros gastos de explotación* muestran el conjunto de esos gastos.

	<i>Subgrupo</i>	<i>Cuentas</i>
6. Gastos de personal.		
a) Sueldos, salarios y asimilados.	64	640, 641
b) Cargas sociales.	64	642, 649
c) Provisiones.	64	643, 644, 645, (7950)
7. Otros gastos de explotación.		
a) Servicios exteriores.	62	
b) Tributos.	63	631, 634, (639)
c) Otros gastos de gestión corriente.	65	651, 659, (751)

Las amortizaciones del inmovilizado, las pérdidas por deterioro reconocidas y su eventual reversión, las dotaciones a otras provisiones de la explotación y las reversiones de los excesos, así como el resultado de los elementos del inmovilizado enajenados a lo largo del período, siempre que no hayan sido reclasificados como activos disponibles mantenidos para la venta, completan el conjunto de partidas que permiten determinar el resultado de la explotación.

	<i>Subgrupo</i>	<i>Cuentas</i>
8. Amortización del inmovilizado.	68	680, 681, 682
9. Imputación de subvenciones de capital y otras.	74	746, 747
10. Deterioro, dotaciones y excesos de provisiones.	79	
a) Deterioro y excesos en créditos comerciales		650, 694, (794)
b) Dotaciones y excesos en otras provisiones		695, (795)
11. Deterioro y enajenaciones del inmovilizado.		
a) Deterioro.		690, (790), 691, (791)
b) Enajenaciones y otras.		670, 671, (770), (771)
12. Otros resultados.		
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+/-2+3-4+5-6-7-8+9+/-10+/-11+/-12)		

2. Cálculo del resultado de explotación

Ese resultado de explotación se determina desde el proceso de cierre, a través de los asientos de regularización de todas la cuentas del *grupo 6. Compras y gastos* y del *grupo 7. Ventas e ingresos*, a través de los asientos de regularización.

▪ Cálculo de la variación de existencias

El primer lugar, dos asientos tienen por objeto reflejar la variación de existencias que se ha experimentado durante el período.

En el primero de ellos, como si la empresa lo hubiera consumido efectivamente,

- se da por consumido el valor de todo el stock **inicial**

1R	baja del stock inicial
	Variación de existencias de mercaderías (610)
	Variación de existencias de materias primas (611)
	Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)
	a Existencias comerciales (30x)
	Existencias de materias primas (31x)
	Existencias de otros aprovisionamientos (32x)

en el segundo de los asientos,

- se incorpora al activo el valor de la existencia **final**

2R	alta existencia final
	Existencias comerciales (30x)
	Existencias de materias primas (31x)
	Existencias de otros aprovisionamientos (32x)
	a Variación de existencias de mercaderías (610)
	Variación de existencias de materias primas (611)
	Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)

Las cuentas de 61x. *Variación de existencias...*, de mercaderías y materiales de materias primas presentan unos saldos que son el resultado de la expresión matemática: suma del Debe menos suma del Haber

En esas cuentas, se puede establecer la siguiente identificación en cada partida:

	suma del Debe	→	existencia inicial
<i>menos</i>			<i>menos</i>
	suma del Haber	→	existencia final

Recordando que, si ese saldo es **deudor**, es decir

$$D > H \quad \text{esto significa, existencia inicial} > \text{existencia final}$$

Ha existido una **reducción** neta de existencias; el stock final es **menor** que el inicial.

Además de las mercancías y materiales adquiridas a lo largo del período, la empresa ha consumido parte de las que tenía en el almacén, de manera que la existencia final es ahora **menor** que la existencia **inicial**.

Contrariamente, si el saldo es **acreedor**, es decir:

D < H esto significa, existencia **inicial** < existencia **final**

Ha habido, por lo tanto un **aumento** neto de stocks, bien porque determinadas compras todavía **no** han sido consumidas, bien porque parte de los artículos producidos se ha **almacenado**.

Con respecto a los asientos 1R. y 2R. anteriores, si la compañía realiza el cálculo del resultado en una fecha intermedia, esto es, en un momento distinto al del cierre, luego deberá anularlos, al objeto de que la información contable del ejercicio muestre las magnitudes que corresponden a las variaciones de existencias, ingresos y gastos, beneficio o pérdida que corresponden a la totalidad del año.

▪ Cálculo de los ingresos de explotación

Ahora que ya se ha establecido la variación de existencias, es posible empezar a calcular el resultado; será de gran utilidad determinar cada una de las tres componentes del Resultado, traspasando los diferentes ingresos y gastos a Pérdidas y Ganancias ordenadamente, atendiendo a su naturaleza.

Por cuanto se refiere a los **ingresos de explotación**, habrá que acumularlos en la cuenta *129. Resultado del ejercicio*, los importes que hasta ahora estaban en el **haber** de sus respectivas cuentas, se traspasan por medio de apuntes en el **debe**, con contrapartida en la referida cuenta *129. Resultado del ejercicio*, que es la que figura en el haber, por la suma total de los ingresos de explotación.

Algunas cuentas **correctoras** de la cifra de ingresos, como la cuenta *608x. Devoluciones de ventas*, cuyo saldo **deudor** corresponde realmente a un **menos** ingreso, aparecerán en el haber de este asiento.

Finalmente, las cuentas del subgrupo *71. Variación de existencias de productos* se reconocen como ingresos cuando su saldo es acreedor, esto es, cuando muestran un aumento neto del stock de producción.

Con todo ello se formula un asiento como el siguiente:

3R	traspaso de los ingresos de explotación
	Ventas de mercaderías
	(700)
	Ventas de productos terminados
	(701)
	Ventas de productos semiterminados
	(702)
	Ventas de subproductos y residuos
	(703)
	Ventas de envases y embalajes
	(704)
	Prestaciones de servicios
	(705)
	Variación de existencias de productos
	curso (710)
	Variación de existencias de productos
	semiterminados (711)
	Variación de existencias de productos
	terminados (712)

Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados (713)		
Subvenciones, donaciones y legados a la explotación (740)		
Resultado de las operaciones en común (751)		
Ingresos por arrendamientos (752)		
Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación (753)		
Ingresos por comisiones (754)		
Ingresos por servicios al personal (755)		
Ingresos por servicios diversos (759)	a	Descuentos sobre ventas por pronto pago (706x)
		Devoluciones de ventas (708x)
		"Rappels" por ventas (709)
		Resultado del ejercicio (129)
		dppgoven
		deven
		rven
		IEXP

Los ingresos netos de explotación **IEXP** se obtienen de la siguiente operación aritmética:

	suma del Debe	
<i>menos</i>	abono en 706. Descuentos por pronto pago sobre ventas	dppgoven
<i>menos</i>	abono en 708. Devoluciones de ventas	deven
<i>menos</i>	abono en 709. "Rappels" por ventas	rven
<i>igual a</i>	Ingresos de explotación	IEXP

Correlativamente, se traspasará todos los saldos de las cuentas que representan **gastos de explotación**, para sumarlos en el **debe** de la cuenta 129. *Resultado del ejercicio*.

De nuevo, algunas cuentas de gasto, que en realidad son cuentas que corrigen apuntes de gasto anteriores, como es el caso de la cuenta 608. *Devoluciones de compras*, presentan saldo **acreedor**, tales cuentas se traspasan a la cuenta 129. *Resultado del ejercicio*, como tal **menos** gasto, cancelando su saldo mediante un apunte en el Debe.

Por último, las cuentas de variación de existencias de mercaderías o de materiales, aparecen en el asiento en el lugar que les corresponda a fin de cancelar su saldo deudor o acreedor, pero siempre junto a los **gastos**.

También aparecen como gastos las cuentas del subgrupo 71. Variación de existencias de productos, cuando su saldo es deudor, lo que supone un consumo neto de producción de períodos anteriores.

Así el asiento tendría, por ejemplo, un formato como el siguiente, con todas las cuentas que fuera preciso incluir:

3R		traspaso de los gastos de explotación	
dppgocom	Descuentos sobre compras por pronto pago (606)		
decom	Devoluciones de compras (608)		
rcom	"Rappels" por compras (609)		
auexis	Variación de existencias (610)		
GEXP	Pérdidas y ganancias (129)	A	Compras de (60xx)
por su saldo deudor			Variación de existencias de ... (61x)
			Variación de existencias de productos (71x)
			Servicios exteriores (62xx)
			Gastos de personal (64xx)
			Otros gastos de gestión (65xx)
			Amortizaciones y saneamientos (68xx/69xx)
			consum_m
			consum_p

La cantidad finalmente adeudada GEXP en la cuenta 129. Resultados del ejercicio, corresponde al resultado de la siguiente operación:

	suma total haber	
menos	adeudo en 606x. Descuentos sobre compras por pronto pago	decom
menos	adeudo en 608x Devoluciones de compras	decom
menos	adeudo en 609x "Rappels" por compras	rcom
menos	adeudo en 61x. Variación de existencias	auexis

y no es otra cosa que el total de los gastos netos de explotación.

3. La cifra neta de negocio y otros ingresos de explotación.

Por cuanto se refiere a los ingresos en el ámbito de explotación de la empresa, aparecen diferenciados tres apartados, relativos a los diferentes destinos de la producción en la actividad ordinaria de la empresa.

El primero de ellos, corresponde a la cifra neta de negocio de la empresa, la producción vendida en el ejercicio, definida como la suma de las siguientes partidas:

	70x Ventas de mercaderías o de productos
más	
	705 Prestaciones de servicios
menos	
	706 Descuentos sobre ventas por pronto pago
	708 Devoluciones de ventas
	709 "Rappels" sobre ventas

El aumento de las existencias de productos aparece como otro de los destinos de la producción: el **almacenamiento**, específicamente detallado en aquellas cuentas del *subgrupo 71*, cuando éstas presentan un saldo acreedor, neto de **deterioro**.

Por último, la afectación a uso propio de recursos de la empresa completa el tercer destino comentado, todas las cuentas del *subgrupo 73*. integran el apartado 3. de los ingresos Trabajos realizados por la empresa para su activo.

Como otros ingresos de explotación aparecen las cantidades percibidas por arrendamiento de bienes, cánones por cesión de propiedad industrial, comisiones percibidas ocasionalmente, prestaciones de servicios al personal y otros servicios diversos de la empresa, incluidos los relativos a operaciones en común, en un epígrafe *5. Otros ingresos de explotación*.

También se desglosan en ese apartado los ingresos correspondientes a **subvenciones** de explotación, sólo cuando éstas se han recibido como ayuda al coste de determinados factores de producción, toda vez que las que se obtenían como parte del precio de venta aparecen en la cifra de negocio.

4. Análisis de los gastos operativos de explotación

Los gastos de explotación de la empresa se puede desglosar en varios apartados,

- Un primero de **aprovisionamientos**, que muestra los consumos de artículos en almacén, así como de los aprovisionamientos de diversos materiales.
- También, la reducción de existencias de productos, en el que aparecen aquellas cuentas del *subgrupo 71*. que presentan saldo **deudor**, al resultar en el ejercicio un **consumo** neto
Se trata, del consumo de artículos de propia producción, procedentes del almacén de la empresa, para integrarlos en el proceso productivo o comercial del siguiente ejercicio.

Los gastos relativos a **aprovisionamientos** se corresponden con adquisiciones y consumos de artículos procedentes del exterior, desglosados en dos partidas, una correspondiente a las mercaderías y otra a materiales y otros consumibles utilizados.

En todos los **aprovisionamientos**, el consumo corresponde a la suma:

Compras del ejercicio
menos
Descuentos por pronto pago sobre compras
menos
Devoluciones de compras
menos
"Rappels" por compras
más
Reducciones de existencias de mercaderías o materiales
menos
Aumento neto de existencias de mercaderías o materiales

Puesto que las cuentas del *subgrupo 61.*, relativas a variaciones de existencias de mercaderías o de materiales, aparecen siempre entre los **gastos** de explotación, **augmentándolos**, si se produjo un **consumo** neto durante el año, **minorándolos**, por las compras aún **no** utilizadas, no consumidas, al cierre del ejercicio.

Dentro de los gastos por **aprovisionamientos** se incluye el gasto reflejado en la cuenta *607. Trabajos realizados por otras empresas*, que recoge aquellas labores, integradas en el proceso de producción de la empresa, que se han subcontratado a talleres externos o a otras empresas.

Finalmente, el apartado de aprovisionamientos registra el **deterioro** reconocido, neto de la reversión sobre el resultado de las recuperaciones en el valor, respecto de las existencias de mercaderías, materias primas y demás aprovisionamientos.

Esa acumulación del deterioro neto reconocido sobre el stock tiene por fundamento mostrar como consumidas las existencias sobre las que existe deterioro que la empresa ha registrado en su contabilidad, registrándolo como una **merma**.

Por cuanto se refiere a los **gastos de personal**, se suele diferenciar las retribuciones a corto plazo propiamente dichas de las cargas sociales de la empresa.

Entre las cargas sociales aparecerán las retribuciones en especie a empleados o administradores, si la empresa ha decidido dejar constancia contable de las mismas.

También se acumula en el cálculo de los gastos de personal los importes relativos a las aportaciones a sistemas complementarios de pensiones, sea por el método de aportación determinada o por el procedimiento de prestación determinada.

Finalmente, las dotaciones al reconocimiento de pasivos por provisiones relacionadas con gastos del personal: por indemnizaciones, o por programas de reestructuración que comporten pagos a los empleados completan ese apartado de gastos de personal.

El epígrafe 7. Otros gastos de explotación incluye los servicios exteriores, que el Plan recoge en el *subgrupo 62.*, así como los tributos satisfechos por la empresa, a excepción el impuesto sobre los beneficios, que están relacionados con sus actividades.

Entre los impuestos que se consideran gastos de explotación se encuentran aquellos que la empresa debe soportar, necesariamente, para el ejercicio de su actividad y que **no** son trasladables a terceros, como el Impuesto sobre actividades económicas, el impuesto sobre bienes inmuebles, el impuesto sobre vehículos a tracción mecánica, tasas por obtención de licencias de actividades, o por tratamiento de residuos.

También figuran como gastos de explotación, entre esos tributos, los **ajustes** sobre la imposición **indirecta** que ya no es posible reconocer como precio de adquisición de bienes o servicios utilizados, al tratarse de aplicación de regularizaciones en el caso de aplicación de la regla de la prorrata o de cantidades que no resultan deducibles en operaciones de arrendamiento financiero y otras causas similares.

En la partida *c) Otros gastos de gestión corriente* aparece el coste de las operaciones **en común**, por retribución a capital ajeno utilizado, o por pérdidas obtenidas al participar en negocios de terceros

También figuran entre otros gastos de gestión corriente las pérdidas en la gestión, que incluyen las regularizaciones de utillaje y herramientas al ajustar el valor contable de esas partidas al inventario físico al cierre del período.

Esas provisiones para operaciones corrientes, incluyen las relativas a riesgos del negocio habitual, como quebrantos por devoluciones de ventas, garantías de revisión o reparación, incidencias con determinado artículo y otras similares o por la existencia de contratos onerosos, y se muestran netas de la reversión al resultado de los importes recuperados, según la suma:

Dotación a la provisión para operaciones comerciales

6954. Dotación a la provisión para contratos onerosos

6959. Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales

menos

Exceso de provisiones

7954. Exceso de provisión para contratos onerosos

7959. Exceso de provisión para otras operaciones comerciales

Otra partida específica muestra el saneamiento sobre los **créditos comerciales**, compuesto por las pérdidas en créditos incobrables, el deterioro reconocido en el ejercicio y la reversión registrada respecto de deterioro reconocido con anterioridad.

Con ello, el saneamiento de los deudores en demora o dudoso **cobro**, por créditos **incobrables** o por **deterioro**, se mide en términos netos, según la suma algebraica siguiente:

	650. Pérdidas por créditos incobrables
<i>más</i>	694. Pérdidas por deterioro de créditos comerciales
<i>menos</i>	794. Reversión del deterioro de créditos comerciales

5. Amortizaciones, subvenciones y excesos de provisiones.

Las amortizaciones del inmovilizado se muestran **separadamente** en el resultado del ejercicio, esa partida corresponde a la amortización del período calculada sobre:

- los activos intangibles, con excepción del fondo de comercio, que es un activo no amortizable,
- los activos fijos en la forma de inmovilizados materiales;
- finalmente, las propiedades de inversión.

También figuran separadamente los excesos de provisiones que en su momento se registraron contablemente en gastos específicos distintos de dotaciones, en la medida en que la reversión no tiene acomodo como menor importe del gastos reconocido originariamente. Se trata de las provisiones siguientes:

- provisión para impuestos
- provisión para otras responsabilidades
- provisión para actuaciones medioambientales
- provisión para reestructuraciones

6. Deterioro y enajenaciones del inmovilizado

Otro epígrafe detalla la **transferencia** al resultado del ejercicio de las **subvenciones**, donaciones y legados de **capital**, procedente de cuentas en el patrimonio neto. Como novedad, y en la medida que los elementos del inmovilizado intangible, del inmovilizado material o de propiedades de inversión que la empresa haya enajenado a lo largo del ejercicio **no** constituyan instalaciones **interrumpidas** o grupos de elementos mantenidos para la venta, el resultado de la **explotación** muestra el **deterioro** de esos activos no corrientes y el **resultado** de su enajenación como una partida más.

El deterioro reconocido en el período se refleja por el importe neto de los importes en exceso que revierten en el resultado del ejercicio, y corresponde a la suma algebraica:

	Pérdidas por deterioro reconocidas
	690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible
	691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material
	692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias
<i>menos</i>	Reversión del deterioro
	790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible
	791. Reversión del deterioro del inmovilizado material
	792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias

Aparecen como ingresos los beneficios obtenidos de la enajenación de elementos del inmovilizado intangible o material, y en propiedades de inversión, recogidos en las cuentas:

- 770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible
- 771. Beneficios procedentes del inmovilizado material
- 772. Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias.

Y, paralelamente, las pérdidas o saneamientos relativos al inmovilizado inmaterial o material y, también, a las inversiones inmobiliarias:

- 670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible
- 671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material
- 672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias.

7. La ordenación de los ingresos y gastos financieros

Sin solución de continuidad, la cuenta de Pérdidas y ganancias enumera una segunda agrupación de ingresos y gastos, que corresponden a todas las operaciones de las que la empresa obtiene rendimientos de sus disponibilidades de dinero, ya sea colocándolas en inversiones financieras, ya sea al facilitar crédito a sus clientes; correlativamente, se muestran los gastos en que ha incurrido la empresa para proveerse de fondos ajenos.

En este nuevo ámbito se encontrarán los **ingresos** financieros, derivados:

- de la colocación de saldos disponibles, en cuentas bancarias, imposiciones a plazo, o cualesquiera inversiones financieras;
- también de la oferta de crédito a los clientes, con los consiguientes recargos o percepciones en concepto de intereses.

Los rendimientos de participaciones en instrumentos de patrimonio en primer lugar; los procedentes de otros valores negociables y créditos a largo plazo, en segundo, y, en tercer lugar, los relativos al resto de inversiones, incluidos los beneficios por enajenación de valores, separando en cada caso entre los que proceden de empresas del grupo y asociadas de los que se obtienen de terceros, conforman este bloque.

Por cuanto se refiere a los **gastos** financieros, los más frecuentes corresponden a intereses pagados por la obtención de financiación:

- de los bancos, al formalizar operaciones financieras
- de los proveedores, a través del aplazamiento del pago.

En el desarrollo de los gastos financieros el nuevo Plan General de Contabilidad establece un detalle que ofrezca información de las retribuciones por financiación obtenida de otras empresas del grupo, multigrupo o asociadas, separándolas del coste por fondos obtenidos de otras empresas.

Un segundo bloque de gastos financieros es el de las pérdidas en inversiones, derivadas de la enajenación valores mobiliarios, exceptuando los valores emitidos por empresas relacionadas, o de insolvencias en créditos financieros no relacionados con la actividad habitual de la empresa.

La variación en el valor razonable de los instrumentos financieros, distinguiendo entre la registrada en el ejercicio y la que se transfiere desde los ajustes en patrimonio neto, compone un nuevo epígrafe específico del resultado financiero.

La variación en el **deterioro** reconocido sobre inversiones financieras, incluida la cartera de control, y neto de la **reversión** registrada en el ejercicio conforma un apartado de los gastos financieros; en concreto, se trata de la suma de las siguientes cuentas:

Pérdidas por deterioro reconocidas

- 696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo
- 697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo
- 698. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo

menos

Reversión del deterioro

- 796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo
- 797. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo
- 798. Reversión del de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo

Otros ingresos y gastos que aparecen integrados en el ámbito financiero de la actividad son

- los derivados de las diferencias de cambio, originadas por la formalización de operaciones denominadas en moneda extranjera.

La diferencia entre el total de ingresos y gastos de carácter financiero se conoce como resultado financiero,

- **positivo** cuando tal resultado es favorable a la empresa porque los ingresos superan a los gastos,
- **negativo** en caso de que la suma neta resulte adversa.

La cuenta de pérdidas y ganancias desglosa las partidas del ámbito financiero del siguiente modo:

	<i>Subgrupo</i>	<i>Cuentas</i>
13. Ingresos financieros.		
a) De participaciones en instrumentos de patrimonio.	76	760
b) De valores negociables y de créditos.	76	761, 762,
14. Gastos financieros.	66	(661), (662)
15. Variación de valor razonable en instrumentos financieros.	76,66	763, (663)
16. Diferencias de cambio.	76,66	768, (668)
17. Deterioro, bajas y enajenaciones de instrumentos financieros.	76,66,69, 79	766, (666), (667), (696), (697), (698), (699), 796, 797, 798, 799

Con lo que el resultado financiero se desprende de la agregación de las siguientes partidas:

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	
A) OPERACIONES CONTINUADAS	
13. Ingresos financieros.	
+	a) De participaciones en instrumentos de patrimonio.
+	b) De valores negociables y de créditos.
-	14. Gastos financieros.
+/-	15. Variación de valor razonable en instrumentos financieros.
+/-	16. Diferencias de cambio.
+/-	17. Deterioro, bajas y enajenaciones de instrumentos financieros.
=	A.2 - RESULTADO FINANCIERO

8. El resultado de las actividades continuadas y resultado procedente de las operaciones interrumpidas

La contabilidad define como resultado de la operaciones continuadas de la empresa a aquel que se desprende de sus operaciones comunes y que, en condiciones normales se espera que sea una fuente estable, recurrente, de recursos para la compañía.

Dicho resultado de las actividades continuadas corresponderá, por tanto a la agregación de:

- el resultado de **explotación**, beneficio o pérdida, que es el relativo al negocio de la empresa, así como al conjunto de actividades accesorias que ésta realiza de forma continuada,
- más la suma neta de los costes en que incurre para obtener financiación ajena y los beneficios que le reporta la gestión de sus inversiones financieras, o la colocación de los fondos eventualmente disponibles: el resultado **financiero**, del que la Contabilidad sólo dirá que es positivo o negativo.

La suma del resultado de explotación más el resultado financiero, será el resultado de las operaciones **continuadas** antes de impuestos.

	CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS
	A) OPERACIONES CONTINUADAS
	A.1 - RESULTADO DE EXPLOTACIÓN
+	A.2 - RESULTADO FINANCIERO
=	RESULTADO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS ANTES DE IMPUESTOS

Una vez determinado el gasto relativo a la imposición sobre dicho resultado, se tendrá el resultado de las operaciones continuadas del ejercicio.

	CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS
	A) OPERACIONES CONTINUADAS
	A.1 - RESULTADO DE EXPLOTACIÓN
+	A.2 - RESULTADO FINANCIERO
=	A.3 - RESULTADO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS ANTES DE IMPUESTOS
-/+	18. Impuesto sobre beneficios
=	A.4 - RESULTADO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS ANTES DE IMPUESTOS

Este resultado ordinario constituye la fuente **recurrente** de renta para la empresa y es un buen indicador de la capacidad de la compañía para obtener de su actividad habitual recursos con los que atender a su crecimiento, sea por la vía de la autofinanciación, o de la devolución de las deudas en que haya incurrido.

Para no alterar la observación del resultado de carácter recurrente obtenido por la empresa, que corresponde a operaciones continuadas que ésta ha llevado a cabo a lo largo del ejercicio, el nuevo Plan General de Contabilidad separa en un ámbito específico del resultado todos aquellos ingresos y gastos que corresponden a situaciones especiales o generadas en **discontinuidad**.

La separación de esos resultados tiene su fundamento en las prescripciones de la *NIIF5. Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas* en la que se regula la presentación separada de los resultados que proceden de las actividades interrumpidas.

Así, la partida 19. *Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas* del modelo ordinario de cuenta de pérdidas y ganancias, incluirá un importe único que comprenda:

- El resultado después de impuestos de las actividades interrumpidas; y
- El resultado después de impuestos reconocido por la valoración a valor razonable menos los costes de venta.
- O bien por la enajenación o disposición por otros medios de los activos o grupos enajenables de elementos que constituyan la actividad interrumpida.

Esa información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los efectos financieros de las actividades interrumpidas y la enajenación o disposición por otra vía de los activos no corrientes o de grupos enajenables de elementos.

Una actividad interrumpida es un componente de la entidad que ha sido enajenado o del que se ha dispuesto por otra vía, o bien que ha sido clasificado como mantenido para la venta, y

- (a) representa una línea de negocio o un área geográfica, que es significativa y puede considerarse separada del resto;
- (b) forma parte de un plan individual y coordinado para enajenar o disponer por otra vía de una línea de negocio o de un área geográfica de la explotación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o
- (c) es una entidad dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla en el plazo máximo de un año desde la adquisición.

A estos efectos, se entiende por componente de una empresa las actividades o flujos de efectivo que, por estar separados y ser independientes en su funcionamiento o a efectos de información financiera, se distinguen claramente del resto de la empresa, tal como una entidad dependiente, un segmento de negocio o los flujos relativos a las actividades en una ubicación geográfica determinada.

La empresa debe facilitar respecto de esas actividades la siguiente información:

- En la cuenta de pérdidas y ganancias, un importe único que comprenda el total de:
 - (i) el resultado después de impuestos procedente de las actividades interrumpidas; y
 - (ii) el resultado después de impuestos reconocido por la valoración a valor razonable menos los costes de venta, o bien por la enajenación o disposición por otra vía de los activos o grupos enajenables de elementos que constituyan la actividad interrumpida.
- Un análisis del importe recogido en el apartado (a) anterior, detallando:
 - (i) los ingresos ordinarios, los gastos y el resultado antes de impuestos de las actividades interrumpidas;
 - (ii) el gasto por impuesto sobre las beneficios, relativo al anterior resultado;
 - (iii) el resultado que se haya reconocido por la valoración a valor razonable menos los costes de venta, de los activos o grupos enajenables;o bien por la enajenación o disposición por otra vía de los activos o grupos enajenables de elementos que constituyan la actividad interrumpida; y
- (iv) el gasto por impuesto sobre las beneficios, relativo al anterior resultado, como exige el apartado.

Este análisis podría presentarse en las notas o en la cuenta de resultados. Si se presentase en la cuenta de resultados, se hará en una sección identificada como relativa a las actividades interrumpidas, esto es, de forma separada de las actividades recurrentes o continuadas.

No se requiere este análisis para los grupos enajenables de elementos, que sean entidades dependientes adquiridas recientemente y que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta en el momento de la adquisición.

Cuando el resultado de la enajenación de unidades generadoras de efectivo o de grupos enajenables de elementos no se muestre separado en la cuenta de pérdidas y ganancias se informará detalladamente en la memoria del ejercicio.

9. Resultado del ejercicio después de impuestos.

Una vez calculado el resultado antes de impuestos, distinguiendo entre operaciones continuadas y operaciones interrumpidas, se calcula el impuesto separadamente sobre cada uno de los resultados, de modo que esa distinción se mantenga al expresar el resultado neto de impuesto sobre beneficios en cada caso.

En el gasto relativo a la imposición sobre los beneficios se distingue entre:

- un impuesto corriente, que corresponde a los pagos efectivamente realizados en el ejercicio en relación con el Impuesto sobre Sociedades: pagos a cuenta, retenciones soportadas y la propia cuota diferencial a pagar.
- Un impuesto diferido, que corresponde al gasto por imposición reconocido pero que ha quedado pendiente de liquidación para un próximo ejercicio.

El efecto, positivo o negativo sobre cada resultado se obtiene de sumar las cuentas:

	6300. Impuesto sobre beneficios corriente
	6301. Impuesto sobre beneficios diferido
	633 . Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios
<i>menos</i>	
	638 . Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

El gasto relativo a la imposición sobre beneficios refleja, además del Impuesto sobre Sociedades, el importe a satisfacer por cualquier otro tributo o recargo, de carácter local o autonómico que recayera sobre la renta de la compañía.

10. Ingresos y gastos a imputar al patrimonio neto.

Como sustancial novedad en el texto del nuevo Plan General de Contabilidad, aparece una serie de ingresos, en el *grupo 9.*, y de gastos, en el *grupo 8.*, que corresponden a revisiones en el valor de diferentes activos y pasivos de carácter financiero, por aplicación de la regla de valoración correspondiente a su reflejo por el valor razonable.

También algunas partidas que muestran situaciones latentes, como en el supuesto de las diferencias de conversión de partidas denominadas en moneda extranjera, para presentarlas en el balance y en el resultado en la moneda de referencia.

Finalmente, las subvenciones que siguiendo el criterio de reconocimiento previsto en la parte *segunda. Normas de registro y valoración* del nuevo Plan se incorporaron al patrimonio neto, y que serán transferidas al resultado a lo largo de varios ejercicios por aplicación del criterio de transferencia en forma de renta.

Los subgrupos correspondientes a cada uno de los grupos comentados, son los siguientes:

INGRESOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO

- 90. Ingresos financieros por valoración de activos y pasivos
- 91. Ingresos en operaciones de cobertura
- 92. Ingresos por diferencias de conversión
- 94. Ingresos por subvenciones, donaciones y legados
- 99. Reversión del deterioro de activos financieros

GASTOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO

- 80. Gastos financieros por valoración de activos y pasivos
- 81. Gastos en operaciones de cobertura
- 82. Gastos por diferencias de conversión
- 83. Impuesto sobre beneficios
- 84. Transferencia al resultado de subvenciones, donaciones y legados
- 89. Deterioro de activos financieros.

La característica especial de las cuentas descritas es que al cierre del ejercicio se regularizan con cargo o abono a diferentes cuentas del patrimonio neto, por medio de apuntes que no se pueden mostrar de modo genérico, sino atendiendo a cada una de las contrapartidas de regularización que prevé el propio Plan General de Contabilidad.

La siguiente tabla muestra el resumen de **contrapartidas** de la regularización de los saldos al cierre del ejercicio de cada una de las cuentas de ingresos y gastos a imputar directamente sobre el patrimonio neto.

<i>Gastos imputados a patrimonio neto</i>	<i>saldo De/Ac</i>	<i>se regulariza</i>	<i>contrapartida</i>	<i>D/H</i>
800. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	De	H	133. Ajustes por valoración en instrumentos financieros	D
801. Pérdidas en pasivos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto				
802. Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta				
803. Transferencia de beneficios en pasivos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto				
810. Pérdidas por coberturas de flujos de efectivo	De	H	1340. Cobertura de flujos de efectivo	D
812. Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo				
811. Pérdidas por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero	De	H	1341. Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero	D
813. Transferencia de beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero				
820. Diferencias de conversión negativas	De	H	135. Diferencias de conversión	D
821. Transferencia de diferencias de conversión positivas				
8300. Impuesto sobre beneficios corriente	De/Ac	H / D	13x. Subvenciones, donaciones, ajustes por cambios de valor	D/H
8301. Impuesto sobre beneficios diferido				
833. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	De	H	13x. Subvenciones, donaciones, ajustes por cambios de valor	D
834. Ingresos fiscales por diferencias permanente	De	H	1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes, a distribuir en varios ejercicios	D
836. Transferencia de diferencias permanentes				
835. Ingresos fiscales por deducciones u otras ventajas fiscales	De	H	1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones, a distribuir en varios ejercicios	D
837. Transferencia de deducciones u otras ventajas fiscales				

<i>Gastos imputados a patrimonio neto</i>	<i>saldo De/Ac</i>	<i>se regulariza</i>	<i>contrapartida</i>	<i>D/H</i>
838. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios	De	H	13x. Subvenciones, donaciones, ajustes por cambios de valor	D
840. Transferencia de subvenciones oficiales de capital	De	H	130. Subvenciones oficiales de capital	D
841. Transferencia de donaciones y legados de capital	De	H	131. Donaciones y legados de capital	D
842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados	De	H	132. Otras subvenciones, donaciones y legados	D
890. Deterioro de activos financieros disponibles para la venta	De	H	133. Ajustes por valoración en instrumentos financieros	D
891. Deterioro de participaciones en el patrimonio y valores representativos de deuda de empresas del grupo				
892. Deterioro de participaciones en el patrimonio y valores representativos de deuda de empresas asociadas				
<i>Ingresos imputados a patrimonio neto</i>	<i>saldo De/Ac</i>	<i>se regulariza</i>	<i>contrapartida</i>	<i>D/H</i>
900. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	Ac	D	133. Ajustes por valoración en instrumentos financieros	H
901. Beneficios en pasivos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto				
902. Transferencia de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta				
903. Transferencia de pérdidas en pasivos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto				
910. Beneficios por coberturas de flujos de efectivo	Ac	D	1340. Cobertura de flujos de efectivo	H
912. Transferencia de pérdidas por coberturas de flujos de efectivo				
911. Beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero	Ac	D	1341. Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero	H
913. Transferencia de pérdidas por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero				
920. Diferencias de conversión negativas	Ac	D	135. Diferencias de conversión	H
921. Transferencia de diferencias de conversión negativas				
940. Ingresos de subvenciones oficiales de capital	Ac	D	130. Subvenciones oficiales de capital	H
941. Ingresos de donaciones y legados de capital	Ac	D	131. Donaciones y legados de capital	H
942. Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados	Ac	D	132. Otras subvenciones, donaciones y legados	H
990. Reversión del deterioro de activos financieros disponibles para la venta	Ac	D	133. Ajustes por valoración en instrumentos financieros	H
991. Reversión del deterioro de participaciones en el patrimonio y valores representativos de deuda de empresas del grupo				
992. Reversión del deterioro de participaciones en el patrimonio y valores representativos de deuda de empresas asociadas				

Referencias normativas:

Código de Comercio.

artículo 35.

...

2. La cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el **resultado** del ejercicio, separando debidamente los **ingresos** y los **gastos** imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de la actividad **ordinaria**, de los que no lo sean. Figurarán de forma separada, al menos, el importe de la **cifra de negocios**, los **consumos** de existencias, los gastos de **personal**, las dotaciones a la **amortización**, las **correcciones** valorativas, las **variaciones** de valor derivadas de la aplicación del criterio del **valor razonable**, los ingresos y gastos **financieros**, las pérdidas y ganancias originadas en la **enajenación** de **activos fijos** y el gasto por **impuesto** sobre beneficios.

La cifra de negocios comprenderá los importes de la **venta** de los productos y de la **prestación de servicios** u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas así como el impuesto sobre el valor añadido, y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión.

3. El estado que muestre los cambios en el patrimonio neto comprenderá el **resultado** del ejercicio, las variaciones por los **cambios** en criterios contables, las **correcciones** de errores, y otros **ajustes** y **variaciones** de valor, incluidos los derivados del criterio del **valor razonable**, que deban imputarse al patrimonio neto.

Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible.

1. La **base imponible** estará constituida por el importe de la **renta** en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles **negativas** de períodos impositivos anteriores.

2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, ...

3. 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.

Modificaciones introducidas por la Ley 16/2007, de 4 de julio

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2008, se introducen las siguientes modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:

artículo 11. Correcciones de valor: amortizaciones.

1. 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**.

Se considerará que la **depreciación** es **efectiva** cuando:

- a) Sea el resultado de aplicar los **coeficientes** de **amortización lineal** establecidos en las **tablas** de amortización oficialmente aprobadas.
- b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje **constante** sobre el valor **pendiente** de amortización.

El porcentaje constante se determinará **ponderando** el coeficiente de amortización **lineal** obtenido a partir del **período** de amortización según **tablas** de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes **coeficientes**:

- 1.º **1,5**, si el elemento tiene un período de amortización **inferior** a **cinco** años.
- 2.º **2**, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a **cinco** años e inferior a **ocho** años.

3.º 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a **ocho** años.

El porcentaje constante **no** podrá ser **inferior** al **11 por ciento**.

Los **edificios**, **mobiliario** y enseres **no** podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante.

c) Sea el resultado de aplicar el método de los **números dígitos**.

La suma de dígitos se determinará en función del período de **amortización** establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Los **edificios**, **mobiliario** y enseres **no** podrán acogerse a la amortización mediante números dígitos.

d) Se ajuste a un **plan** formulado por el sujeto pasivo y **aceptado** por la Administración tributaria.

e) El sujeto pasivo **justifique** su importe.

Reglamentariamente se aprobarán las tablas de amortización y el procedimiento para la resolución del plan a que se refiere el párrafo d).

2. Podrán amortizarse libremente:

a) Los elementos del inmovilizado **material**, **intangible** e **inversiones inmobiliarias** de las sociedades anónimas **laborales** y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los **cinco** primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.

b) Los activos mineros en los términos establecidos en el artículo 97.

c) Los elementos del inmovilizado **material** e **intangible**, **excluidos** los **edificios**, afectos a las actividades de **investigación** y **desarrollo**.

Los edificios podrán amortizarse, **por partes iguales**, durante un período de **10 años**, en la parte que se hallen **afectos** a las actividades de investigación y desarrollo.

d) Los gastos de **investigación** y **desarrollo** activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

e) Los elementos del inmovilizado **material** o **intangible** de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los **cinco** primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización **incrementarán** la base imponible con ocasión de la **amortización** [contable] o **transmisión** de los elementos que disfrutaron de aquella.

3. Siempre que el importe a pagar por el **ejercicio** de la **opción de compra** o **renovación**, en el caso de **cesión de uso** de activos con dicha opción, sea **inferior** al importe resultante de **minorar** el valor del activo en la suma de las **cuotas** de amortización **máximas** que corresponderían a éste dentro del tiempo de duración de la cesión, la operación se considerará como **arrendamiento financiero**.

Cuando el activo haya sido objeto de previa transmisión por parte del cesionario al cedente, la operación se considerará como un método de **financiación** y el cesionario continuará la amortización de aquél en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión.

Los activos a que hace referencia este apartado podrán también amortizarse libremente en los supuestos previstos en el apartado anterior.

4. Serán deducibles con el límite anual máximo de la **décima parte** de su importe, las dotaciones para la amortización del inmovilizado **intangible** con vida útil **definida**, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una **adquisición** a título **oneroso**.

b) Que la entidad adquirente y transmitente **no** formen parte de un 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.

Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del **precio de adquisición** del inmovilizado satisfecho por la entidad **transmitente** cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades **no** vinculadas.

Las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible que no cumplan los requisitos previstos en los párrafos a) y b) anteriores serán deducibles si se prueba que responden a una pérdida irreversible de aquél.

artículo 12. Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales.

1. Serán deducibles las pérdidas por **deterioro** de los fondos **editoriales**, **fonográficos** y **audiovisuales** de las entidades que realicen la correspondiente actividad productora, una vez transcurridos **dos años** desde la **puesta en el mercado** de las respectivas producciones.

Antes del transcurso de dicho plazo, también podrán ser deducibles si se probara el deterioro.

2. 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 alguna de las siguientes circunstancias:

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

No serán deducibles las pérdidas respecto de los créditos que seguidamente se citan, excepto que sean objeto de un procedimiento **arbitral** o **judicial** que verse sobre su **existencia** o **cuantía**:

- 1.º Los adeudados o afianzados por entidades de **derecho público**.
- 2.º Los afianzados por **entidades de crédito** o **sociedades de garantía recíproca**.
- 3.º Los garantizados mediante **derechos reales**, pacto de **reserva de dominio** y derecho de **retención**, excepto en los casos de **pérdida** o **envilecimiento** de la garantía.
- 4.º Los **garantizados** mediante un contrato de **seguro de crédito** o **caución**.
- 5.º Los que hayan sido objeto de **renovación** o **prórroga expresa**.

No serán deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles **insolvencias** de personas o entidades **vinculadas** con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia **judicialmente** declarada, **ni** las pérdidas basadas en **estimaciones globales** del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

Reglamentariamente se establecerán las normas relativas a las circunstancias determinantes del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras y las concernientes al importe de las pérdidas para la cobertura del citado riesgo.

3. La deducción en concepto de **pérdidas por deterioro** de los valores representativos de la **participación** en el **capital** de entidades que **no** coticen en un mercado regulado **no** podrá exceder de la **diferencia** entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.

Para determinar la diferencia a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente.

No serán deducibles las pérdidas por deterioro correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza el deterioro en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

4. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda admitidos a cotización en mercados regulados, con el límite de la pérdida global, computadas las variaciones de valor positivas y negativas, sufrida en el período impositivo por el conjunto de esos valores poseídos por el sujeto pasivo admitidos a cotización en dichos mercados.

No serán deducibles las pérdidas por deterioro de valores que tengan un valor cierto de reembolso que no estén admitidos a cotización en mercados regulados o que estén admitidos a cotización en mercados regulados situados en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

5. Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de esta Ley, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el patrimonio neto de la entidad participada a la fecha de adquisición, en proporción a esa participación, se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 37 de esta Ley, sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación.

La deducción de esta diferencia será compatible, en su caso, con las pérdidas por deterioro a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

6. Será deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.
- b) Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un 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. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del fondo de comercio satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.
- c) Que se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil.

Caso de no poderse dotar dicha reserva, la deducción está condicionada a que se dote la misma con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes.

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del fondo de comercio.

7. Cuando se cumplan los requisitos previstos en los párrafos a) y b) del apartado anterior serán deducibles con el límite anual máximo de la décima parte de su importe el inmovilizado intangible con vida útil indefinida.

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del inmovilizado.

[artículo 13. Provisiones.](#)

1. No serán deducibles los siguientes gastos:

- a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.
- b) Los relativos a retribuciones y otras prestaciones al personal. No obstante, serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre. Dichas contribuciones se imputarán a cada partícipe en la parte correspondiente, salvo las realizadas de manera extraordinaria por aplicación del artículo 5.3.d) del citado Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. Serán igualmente deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.

- b) Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.
- c) Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones.

Asimismo, serán deducibles las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, siempre que se cumplan los requisitos regulados en las letras a), b) y c), y las contingencias cubiertas sean las previstas en el artículo 8.6 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

- c) Los concernientes a los costes de cumplimiento de **contratos** que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.
 - d) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones **legales o contractuales** y **no** meramente **tácitas**.
 - e) Los relativos al **riesgo** de **devoluciones** de ventas.
 - f) Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, tanto si se satisface en efectivo o mediante la entrega de dichos instrumentos.
2. Los gastos correspondientes a actuaciones **medioambientales** serán **deducibles** cuando se correspondan a un **plan** formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen.
 3. Los gastos que, de conformidad con los dos apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad.
 4. Los gastos relativos a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras, serán deducibles hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables.

La dotación a la provisión para primas o cuotas pendientes de cobro será incompatible, para los mismos saldos, con la dotación para la cobertura de posibles insolvencias de deudores.

5. Serán deducibles los gastos relativos a las provisiones técnicas efectuados por las sociedades de garantía recíproca, con cargo a su cuenta de pérdidas y ganancias, hasta que el mencionado fondo alcance la cuantía mínima obligatoria a que se refiere el artículo 9 de la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca. Las dotaciones que excedan las cuantías obligatorias serán deducibles en un 75 por ciento.

No se integrarán en la base imponible las subvenciones otorgadas por las Administraciones públicas a las sociedades de garantía recíproca ni las rentas que se deriven de dichas subvenciones, siempre que unas y otras se destinen al fondo de provisiones técnicas. Lo previsto en este apartado también se aplicará a las sociedades de reafianzamiento en cuanto a las actividades que de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de la Ley 1/1994, sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca, han de integrar necesariamente su objeto social.

6. Los gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión, serán deducibles hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas.

Las entidades de nueva creación también podrán deducir las dotaciones a que hace referencia el párrafo primero, mediante la fijación del porcentaje referido en éste respecto de los gastos y ventas realizados en los períodos impositivos que hubieren transcurrido.

artículo 15. Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias.

1. Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio. No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable **no** tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El importe de las revalorizaciones contables **no** se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados.

...

9. A los efectos de integrar en la base imponible las rentas **positivas** obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del **inmovilizado** o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos **no** corrientes **mantenidos para la venta**, que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los bienes inmuebles transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a aquéllos por los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

b) La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en el párrafo anterior se minorará en el valor contable del elemento patrimonial transmitido.

c) La cantidad resultante de dicha operación se multiplicará por un coeficiente determinado por:

1.º En el numerador: el patrimonio neto.

2.º En el denominador: el patrimonio neto más pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.

Las magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha de la transmisión, si este último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo.

Lo previsto en este párrafo no se aplicará cuando el coeficiente sea superior a 0,4.

artículo 16. Reglas de valoración: operaciones vinculadas

...

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores.

c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

- i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- l) Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado.

La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

[artículo 19. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.](#)

...

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

3. 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, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

...

5. Los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, serán imputables en el periodo impositivo en que se abonen las prestaciones. La misma regla se aplicará respecto de las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones que no hubieren resultado deducibles.

Asimismo, los gastos de personal liquidados mediante la entrega de instrumentos de patrimonio a que se refiere el párrafo f) del apartado 1 del artículo 12 de esta Ley, serán deducibles en el periodo impositivo en que se entreguen dichos instrumentos.

6. La reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro se imputará en el periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron.

artículo 23. Reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles.

1. Los ingresos 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, se integrarán en la base imponible en un 50 por ciento de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión.
- b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.
- c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal.
- d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.
- e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

2. La reducción no se aplicará a partir del período impositivo siguiente a aquel en que los ingresos procedentes de la cesión de cada activo, computados desde el inicio de la misma y que hayan tenido derecho a la reducción, superen el coste del activo creado, multiplicado por seis.

3. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1.b) de esta Ley.

4. Tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, los ingresos y gastos derivados de la cesión, no serán objeto de eliminación para determinar la base imponible del grupo fiscal.

5. En ningún caso darán derecho a la reducción los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1.

artículo 30. Deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna.

...

4. La deducción prevista en los apartados anteriores no se aplicará respecto de las siguientes rentas:

- a) Las derivadas de la reducción del capital o de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, sin perjuicio de lo previsto en el último párrafo del apartado anterior.

Cuando conjuntamente con las operaciones referidas en el párrafo anterior se produzca la distribución de dividendos o participaciones en beneficios, se aplicará la deducción sobre ellos de acuerdo con las normas establecidas en este artículo.

- b) Las previstas en los apartados anteriores, cuando con anterioridad a su distribución se hubiere producido una reducción de capital para constituir reservas o compensar pérdidas, el traspaso de la prima de emisión a reservas, o una aportación de los socios para reponer el patrimonio, hasta el importe de la reducción, traspaso o aportación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará respecto de las rentas distribuidas que se hubieran integrado en la base imponible sin haberse producido respecto de aquéllas la compensación de bases imponibles negativas, excepto que la no compensación hubiese derivado de lo previsto en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley.

- c) Las distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.
- d) Los dividendos o participaciones en beneficios que correspondan a acciones o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho cuando con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos.

e) Cuando la distribución del dividendo o la participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible o cuando dicha distribución haya producido una pérdida por deterioro del valor de la participación. En este caso la reversión del deterioro del valor de la participación no se integrará en la base imponible.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando:

1.º El sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a la pérdida por deterioro del valor de la participación se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tributando a alguno de los tipos de gravamen previstos en los apartados 1, 2 y 7 del artículo 28 o en el artículo 114 de esta Ley, en concepto de renta obtenida por las sucesivas entidades propietarias de la participación con ocasión de su transmisión, y que dicha renta no haya tenido derecho a la deducción por doble imposición interna de plusvalías.

En este supuesto, cuando las anteriores entidades propietarias de la participación hubieren aplicado a las rentas por ellas obtenidas con ocasión de su transmisión la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la deducción será del 18 por ciento del importe del dividendo o de la participación en beneficios.

La deducción se practicará parcialmente cuando la prueba a que se refiere este párrafo e) tenga carácter parcial.

2.º El sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente al deterioro del valor de la participación se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concepto de renta obtenida por las sucesivas personas físicas propietarias de la participación, con la ocasión de su transmisión. La deducción se practicará parcialmente cuando la prueba a que se refiere este párrafo e) tenga carácter parcial.

En este supuesto, la deducción no podrá exceder del importe resultante de aplicar al dividendo o a la participación en beneficios el tipo de gravamen que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde a las ganancias patrimoniales integradas en la parte especial de la base imponible o en la del ahorro, para el caso de transmisiones realizadas a partir de 1 de enero de 2007.

f) Los dividendos o participaciones en beneficios correspondientes a entidades de la Zona Especial Canaria procedentes de beneficios que hayan tributado a los tipos indicados en el apartado 8 del artículo 28 de esta Ley. A estos efectos, se considerará que las rentas recibidas proceden en primer lugar de dichos beneficios.

5. Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen las derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio español que tributen al tipo general de gravamen o al tipo del 35 por ciento, se deducirá de la cuota íntegra el resultado de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital social, que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación o al importe de las rentas computadas si éste fuere menor.

Esta deducción se practicará siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que, el porcentaje de participación, directo o indirecto, con anterioridad a la transmisión sea igual o superior al cinco por ciento.

b) Que dicho porcentaje se hubiere poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que se transmita la participación.

Cuando, debido a la fecha de adquisición de la participación, no pudiera determinarse el importe de los beneficios no distribuidos en la fecha de adquisición de la participación, se presumirá que el valor de adquisición se corresponde con los fondos propios.

La aplicación de la presente deducción será incompatible con el diferimiento por reinversión previsto en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la parte correspondiente a la renta que ha disfrutado de la deducción prevista en el presente apartado.

Lo previsto en el presente apartado también se aplicará a las transmisiones de valores representativos del capital de las entidades a que se refiere el párrafo b) del apartado 2 del artículo 28 de esta Ley, debiendo aplicarse, a estos efectos, el tipo de gravamen previsto en el referido apartado 2.

La deducción prevista en este apartado no se aplicará respecto de la parte del incremento neto de los beneficios no distribuidos que corresponda a rentas no integradas en la base imponible de la entidad participada debido a la compensación de bases imponibles negativas.»

[artículo 32. Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios.](#)

5. No se integrará en la base imponible del sujeto pasivo que percibe los dividendos o la participación en beneficios la pérdida por deterioro del valor de la participación derivada de la distribución de los beneficios, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que dicha pérdida se ponga de manifiesto, excepto que el importe de los citados beneficios haya tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

[artículo 35. Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.](#)

1. Deducción por actividades de investigación y desarrollo.

La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra, en las condiciones establecidas en este apartado.

a) Concepto de investigación y desarrollo.

Se considerará investigación a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Se considerará también actividad de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Asimismo, se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental.

También se considerará actividad de investigación y desarrollo la concepción de software avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos, o siempre que esté destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el software.

b) Base de la deducción.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los inmuebles y terrenos.

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el sujeto pasivo, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constanding específicamente individualizados por proyectos.

La base de la deducción se minorará en el 65 por ciento de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

Los gastos de investigación y desarrollo correspondientes a actividades realizadas en el exterior también podrán ser objeto de la deducción siempre y cuando la actividad de investigación y desarrollo principal se efectúe en España y no sobrepasen el 25 por ciento del importe total invertido.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

Las inversiones se entenderán realizadas cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento.

c) Porcentajes de deducción.

1.º El 30 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 50 por ciento sobre el exceso respecto de ésta.

Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores se practicará una deducción adicional del 20 por ciento del importe de los siguientes gastos del período:

Los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

Los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los centros de innovación y tecnología.

2.º El 10 por ciento de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

La deducción establecida en el párrafo anterior será compatible con la prevista en el artículo 42 de esta Ley e incompatible para las mismas inversiones con las restantes deducciones previstas en los demás artículos de este capítulo.

Los elementos en que se materialice la inversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, admitido en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 11, que se aplique, fuese inferior.

Con efectos para los períodos impositivos que se hayan iniciado a partir de 1 de enero de 2007

CAPÍTULO XII

Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión

[artículo 109. Libertad de amortización.](#)

1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo anterior, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

La libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a ella.

...

3. Lo previsto en los dos apartados anteriores será igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias construidos por la propia empresa.

...

7. Lo previsto en este artículo también será de aplicación a los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.

[artículo 111. Amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible.](#)

1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar **por 2** el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

...

3. Lo previsto en los dos apartados anteriores será igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado **material**, **intangible** y de las **inversiones inmobiliarias** construidos o producidos por la propia empresa.

...

5. Los elementos del inmovilizado intangible a que se refieren los apartados 4 y 6 de los artículos 11 y 12, respectivamente, de esta Ley, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en ellos, adquiridos en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta Ley, podrán deducirse en un 150 por ciento del importe que resulte de aplicar dichos apartados.

[artículo 112. Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores.](#)

1. En el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta Ley, será deducible la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite **del 1 por ciento** sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

2. Los deudores sobre los que se hubiere reconocido la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias establecidas en el artículo 12.2 de esta Ley y aquellos otros cuyas pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles según lo dispuesto en dicho artículo, no se incluirán entre los deudores referidos en el apartado anterior.

3. El saldo de la pérdida por deterioro efectuada de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 no podrá exceder del límite citado en dicho apartado.

4. Las pérdidas por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores, efectuadas en los períodos impositivos en los que hayan dejado de cumplirse las condiciones del artículo 108 de esta Ley, no serán deducibles hasta el importe del saldo de la pérdida por deterioro a que se refiere el apartado 1.

[artículo 113. Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión.](#)

1. Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas en los que se materialice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, también afectos a explotaciones económicas, realizada en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. La reinversión deberá realizarse dentro del plazo al que se refiere el apartado 6 del artículo 42 de esta Ley.

CAPÍTULO XIII

Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero

[Artículo 115. Contratos de arrendamiento financiero.](#)

10. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias que sean objeto de un contrato de arrendamiento financiero podrán disfrutar del incentivo fiscal previsto en el apartado 2 de la disposición final tercera, en los términos que se prevean en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

[Disposición final tercera. Habilitaciones a la Ley de Presupuestos Generales del Estado.](#)

1. La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá:

- a) Modificar los tipos de gravamen.
- b) Modificar los límites cuantitativos y porcentajes fijos.
- c) Modificar las exenciones.
- d) Introducir y modificar las normas precisas para cumplir las obligaciones derivadas del Tratado de la Unión Europea y del derecho que de este se derive.
- e) Modificar los aspectos procedimentales y de gestión del tributo.
- f) Modificar los plazos de presentación de declaraciones.
- g) Establecer los coeficientes para aplicar lo previsto en el artículo 15.9 de esta Ley.»

artículo 42. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

1. Deducción en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales establecidos en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

Esta deducción será del 7 por ciento, del 2 por ciento o del 17 por ciento cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por ciento, del 20 por ciento o del 35 por ciento, respectivamente.

Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.

No se aplicará a esta deducción el límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 44 de esta Ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

2. Elementos patrimoniales transmitidos.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

- a) Los que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.
- b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre su capital y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión, siempre que no se trate de operaciones de disolución o liquidación de esas entidades. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.

A efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos.

Cuando los valores transmitidos correspondan a entidades que tengan elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, según balance del último ejercicio cerrado, en un porcentaje superior al 15 por ciento del activo, no se aplicará la deducción sobre la parte de renta obtenida en la transmisión que corresponda en proporción al porcentaje que se haya obtenido. Este porcentaje se calculará sobre el balance consolidado si los valores transmitidos representan una participación en el capital de una entidad dominante de un 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, en el que se incluirán las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil. No obstante, el sujeto pasivo podrá determinar dicho porcentaje según los valores de mercado de los elementos que integran el balance.

Se considerarán elementos no afectos las participaciones, directas o indirectas, en las entidades a que se refiere al apartado 4 de este artículo y los elementos patrimoniales que constituyen el

activo de las mismas, caso de que formen parte del grupo a que se refiere el párrafo anterior. Se computarán como elementos afectos aquellos que cumplan las condiciones establecidas en los números 1.º y 2.º del párrafo a) del artículo 4. Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión.

b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre el capital social de aquéllos. El cómputo de la participación adquirida se referirá al plazo establecido para efectuar la reinversión. Estos valores no podrán generar otro incentivo fiscal a nivel de base imponible o cuota íntegra. A estos efectos no se considerará un incentivo fiscal las correcciones de valor, las exenciones a que se refiere el artículo 21 de esta Ley, ni las deducciones para evitar la doble imposición.

La deducción por la adquisición de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, es incompatible con la deducción establecida en el artículo 12.5 de esta Ley.

Cuando los valores en que se materialice la reinversión correspondan a entidades que tengan elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, según balance del último ejercicio cerrado, en un porcentaje superior al 15 por ciento del activo, no se entenderá realizada la reinversión en el importe que resulte de aplicar al precio de adquisición de esos valores, el porcentaje que se haya obtenido. Este porcentaje se calculará sobre el balance consolidado si los valores adquiridos representan una participación en el capital de una entidad dominante de un 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, en el que se incluirán las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil. No obstante, el sujeto pasivo podrá determinar dicho porcentaje según los valores de mercado de los elementos que integran el balance.

Se considerarán elementos no afectos las participaciones, directas o indirectas, en las entidades a que se refiere al apartado 4 de este artículo y los elementos patrimoniales que constituyen el activo de las mismas, caso de que formen parte del grupo a que se refiere el párrafo anterior. Se computarán como elementos afectos aquellos que cumplan las condiciones establecidas en los números 1.º y 2.º del párrafo a) del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

4. No se entenderán comprendidos en el párrafo b) de los apartados 2 y 3 de este artículo los valores siguientes:

a) Que no otorguen una participación en el capital social o fondos propios.

b) Sean representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español cuyas rentas no puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de esta Ley.

c) Sean representativos de instituciones de inversión colectiva de carácter financiero.

d) Sean representativos de entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4. Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

5. No se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice mediante operaciones realizadas entre entidades de un mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta Ley acogidas al régimen especial establecido en el capítulo VIII del título VII de esta Ley. Tampoco se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice a otra entidad del mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta Ley, excepto que se trate de elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias.

6. Plazo para efectuar la reinversión.

a) La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Cuando se hayan realizado dos o más transmisiones en el período impositivo de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, dicho plazo se computará desde la finalización del período impositivo.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

b) Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito, se considerará realizada la reinversión en la fecha en que se produzca la puesta a disposición del elemento patrimonial objeto del contrato, por un importe igual a su valor de contado. Los efectos de la reinversión estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

c) La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión.

7. Base de la deducción.

La base de la deducción está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 2 de este artículo, que se haya integrado en la base imponible, con las limitaciones establecidas en dicho apartado. A los solos efectos del cálculo de esta base de deducción, el valor de transmisión no podrá superar el valor de mercado.

No formarán parte de la renta obtenida en la transmisión el importe de las pérdidas por deterioro relativas a los elementos patrimoniales o valores, en cuanto las pérdidas hubieran sido fiscalmente deducibles, ni las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, o a la recuperación del coste del bien fiscalmente deducible según lo previsto en el artículo 115 de esta Ley, que deban integrarse en la base imponible con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales que se acogieron a dichos regímenes.

No se incluirá en la base de la deducción la parte de la renta obtenida en la transmisión que haya generado el derecho a practicar la deducción por doble imposición.

La inclusión en la base de deducción del importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales cuya adquisición o utilización posterior genere gastos deducibles, cualquiera que sea el ejercicio en que éstos se devenguen, será incompatible con la deducción de dichos gastos. El sujeto pasivo podrá optar entre acogerse a la deducción por reinversión y la deducción de los mencionados gastos. En tal caso, la pérdida del derecho de esta deducción se regularizará en la forma establecida en el artículo 137.3 de esta Ley.

Tratándose de elementos patrimoniales a que hace referencia el párrafo a) del apartado 2 de este artículo la renta obtenida se corregirá, en su caso, en el importe de la depreciación monetaria de acuerdo con lo previsto en el apartado 9 del artículo 15 de esta Ley.

La reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción establecida en este artículo, siendo la base de la deducción la parte de la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida.

8. Mantenimiento de la inversión.

a) Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de cinco años, o de tres años si se trata de bienes muebles, excepto si su vida útil conforme al método de amortización de los admitidos en el artículo 11 de esta Ley, que se aplique, fuere inferior.

b) La transmisión de los elementos patrimoniales objeto de la reinversión antes de la finalización del plazo mencionado en el párrafo a) anterior determinará la pérdida de la deducción, excepto si el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, es objeto de reinversión en los términos establecidos en este artículo. En tal caso, la pérdida del derecho de esta deducción se regularizará en la forma establecida en el artículo 137.3 de esta Ley.

9. Planes especiales de reinversión.

Cuando se pruebe que, por sus características técnicas, la inversión o su entrada en funcionamiento deba efectuarse necesariamente en un plazo superior al previsto en el apartado 6 de este artículo, los sujetos pasivos podrán presentar planes especiales de reinversión. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la presentación y aprobación de los planes especiales de reinversión.

...

10. Requisitos formales.

Los sujetos pasivos harán constar en la memoria de las cuentas anuales el importe de la renta acogida a la deducción prevista en este artículo y la fecha de la reinversión. Dicha mención deberá realizarse mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento a que se refiere el apartado 8 de este artículo.

11. Los porcentajes de deducción del 12 y 17 por ciento establecidos en el apartado 1 de este artículo serán, respectivamente, del 14,5 y 19,5 por ciento, cualquiera que sea el período impositivo en el que se practique la deducción, para las rentas integradas en la base imponible de los períodos impositivos iniciados dentro del año 2007.

12. Tratándose de rentas integradas en la base imponible de períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2007, la deducción por reinversión se regulará por lo establecido en el artículo 42 según redacción vigente a 31 de diciembre de 2006, cualquiera que sea el período en el que se practique la deducción.

Disposición transitoria vigésimo quinta. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 42 de esta Ley no será de aplicación a las reinversiones realizadas en los períodos impositivos iniciados dentro de 2007, cualquiera que sea el período impositivo en el que se practique la corrección de valor.

Plan General de Contabilidad. Tercera parte: Cuentas anuales

Norma décima. Memoria

- La memoria en formato ordinario

4. Normas de registro y valoración

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

...

11. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados. En particular, en relación con las prestaciones de servicios realizadas por la empresa se indicarán los criterios utilizados para la determinación de los ingresos; en concreto, se señalarán los métodos empleados para determinar el porcentaje de realización en la prestación de servicios y se informará en caso de que su aplicación hubiera sido impracticable.

- La memoria abreviada.

4. Normas de valoración

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

...

9. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados. En particular, en relación con las prestaciones de servicios realizadas por la empresa se indicarán los criterios utilizados para la determinación de los ingresos; en concreto, se señalarán los métodos empleados para determinar el porcentaje de realización en la prestación de servicios y se informará en caso de que su aplicación hubiera sido impracticable.

2. Introducción al nuevo plan contable de la imposición sobre los beneficios.

Ideas a retener:

- La contabilidad del **gasto** relativo a la imposición sobre beneficios se desdobra ahora en **dos** cuentas en el resultado y también en dos cuentas para la imposición de las partidas de patrimonio neto.
- La cuenta *6300. Impuesto corriente sobre beneficios*, registra el importe correspondiente a la cuota **líquida** del período, con contrapartida en las retenciones, pagos a cuenta y cuota diferencial a pagar o a recuperar.
- Por su parte, la cuenta de gastos *6301. Impuestos diferido sobre beneficios*, recoge en el **debe** la mayor imposición que **no** es objeto de liquidación en el propio ejercicio, porque se ha originado una diferencia temporaria **imponible**, por la aplicación de una diferencia temporaria **deducible** o de la compensación de una base imponible negativa que proceden de períodos anteriores.
- De forma análoga, registra en el **haber** el impuesto pagado que **no** es del ejercicio corriente, porque en realidad corresponde a la regularización de una diferencia temporaria imponible **anterior**, o por la aparición en el ejercicio de un crédito relativo a diferencias temporarias **deducibles** o a bases imponibles **negativas** a aplicar o a compensar en el **futuro**.
- Las partidas de ingresos y gastos sobre **patrimonio neto** también son objeto de la determinación del **efecto impositivo**, por medio de las cuentas del *subgrupo 83. Impuestos sobre beneficios*, distinguiendo entre impuesto corriente e impuesto diferido en los mismos términos.

11. Imposición sobre los beneficios de las empresas

En el esquema tributario español existen tres grandes figuras de la imposición sobre la renta:

- el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por una parte
- y el Impuesto sobre Sociedades, por otra;
- finalmente para las entidades no residentes que realicen operaciones en territorio español, con o sin establecimiento permanente, el Impuesto sobre la Renta de los No residentes.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas grava las rentas obtenidas por las personas civiles, y también de determinadas agrupaciones de personas, de carácter civil, tengan o no personalidad jurídica, como son las sociedades civiles, las comunidades de bienes o las herencias yacentes.

Las actividades empresariales llevadas a cabo por personas civiles, o por las agrupaciones de personas en régimen de atribución de rentas enumeradas están sujetas a imposición bajo la denominación de actividades económicas: empresariales, profesionales, artísticas o deportivas, en el Impuesto sobre la Renta, junto a las restantes rentas obtenidas por los contribuyentes por tal tributo.

Para determinar la renta sujeta a tributación, la norma tributaria establece varios métodos de determinación del rendimiento neto obtenido:

- la estimación **directa**: basada en los datos y registros del empresario, según la contabilidad llevada conforme a la legislación mercantil;
- la estimación directa **simplificada**: para determinadas actividades esencialmente profesionales en las que la contabilidad ordenada de las operaciones puede ser sustituida, a efectos del cálculo de la renta generada, por libros registro más sencillos;
- finalmente, la estimación **objetiva**: en la que la determinación del rendimiento neto se establece con carácter aproximativo, a partir de determinados índices o módulos relacionados con elementos utilizados en la actividad o con los consumos realizados, sin referencia específica a libros o registros contables, que no le son requeridos al empresario a efectos fiscales.

La imposición sobre la renta ha sido objeto de reciente reforma, a través de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

El Impuesto sobre Sociedades, regulado en el Texto Refundido, aprobado por medio del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, es en principio, la figura relativa a la imposición sobre la renta de las personas jurídicas y, en ese sentido, recae sobre la totalidad de las rentas obtenidas por:

- las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles
- los fondos de inversión
- las uniones temporales de empresas
- los fondos de capital riesgo
- los fondos de pensiones
- los fondos de regulación del mercado hipotecario
- los fondos de titulización hipotecaria
- los fondos de titulización de activos

El Impuesto ha sido objeto de una reforma en la mencionada Ley del Impuesto sobre la Renta, con efectos a partir de primero de enero de 2007, en espera de una nueva norma reguladora. De hecho, existe una relación de coordinación entre ambas figuras tributarias, de forma que todo perceptor de renta está sujeto a gravamen en todo caso, por medio de uno de los dos impuestos, bien sea como persona física o como asimilado a una sociedad.

Cuando el empresario, comerciante o profesional que desarrolla una actividad económica es una **persona individual**, los rendimientos obtenidos se integran, junto a las demás utilidades de que dispuso en el período, en la declaración del Impuesto sobre la Renta que éste realice.

En el Plan General de Contabilidad, tal circunstancia personalísima **no** es recogida en el resultado, de manera que en ese supuesto **no** existe una contabilidad de la imposición sobre el beneficio obtenido, aun cuando se controlen las retenciones y los pagos a cuenta del Impuesto, cuyo saldo acumulado será traspasado al cierre del ejercicio al titular de la explotación, como una cantidad pagada por su cuenta.

Pero en el supuesto de las personas jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, del que habrán de dar razón a sus socios o accionistas, el Plan General de Contabilidad, en su norma de registro y valoración *decimotercera. Impuestos sobre beneficios* aborda el tratamiento específico de la imposición sobre los beneficios, que es el que ocupa la presente exposición.

Por cuanto se refiere específicamente al Impuesto sobre Sociedades,

- es un tributo de carácter **directo**, porque grava una manifestación directa de la capacidad de pago: la obtención de una renta;
- de naturaleza **personal**, puesto que sigue a la persona en cuestión
- y de aplicación **subjctiva**, puesto que contempla las características concretas de cada sujeto
- que grava la **renta** de las sociedades y demás entidades jurídicas, que no estén sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El marco legal del Impuesto se encuentra desarrollado en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por medio del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo y en su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, con las modificaciones que se introducen en cada ejercicio, al elaborar los Presupuestos Generales del Estado, en aquellas disposiciones de carácter recurrente a que hace remisión la propia ley sustantiva del Impuesto.

El hecho objeto del tributo es la obtención de una renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por parte de la sociedad y para la determinación de la base imponible el Impuesto toma como referencia el resultado contable de la entidad, si bien los criterios respecto de algunos de los ingresos y gastos reflejados en la contabilidad no coinciden exactamente, tanto en el propio concepto de ingreso o gasto, como en ocasiones respecto del calendario de su reflejo contable frente a su imputación o deducción en al ámbito fiscal.

Para la determinación de la base imponible serán precisos determinados ajustes **extracontables**, con respecto al resultado mostrado por la sociedad en su contabilidad; observados desde la contabilidad de la empresa, tales ajustes son diferencias en el cálculo del gasto relativo a la imposición sobre sus beneficios.

Tales diferencias entre resultado contable y base imponible pueden ser:

- de carácter irreconciliable: diferencias **permanentes**

- o, en su caso, diferencias sobre las que la empresa espera una incidencia respecto de la carga fiscal futura: diferencias **temporarias**,
- ya sea porque los calendarios de imputación contable y fiscal acabarán coincidiendo, ya sea porque las diferencias se resolverán en el momento de la enajenación, cancelación, baja, o retiro de los elementos a los que afectan.

12. Retenciones y pagos a cuenta; liquidación del Impuesto

A lo largo del ejercicio, y dentro de lo que constituye la renta obtenida, la empresa percibe diversos rendimientos que están sujetos a retención, así:

- intereses de obligaciones y bonos en cartera
- intereses de préstamos o créditos concedidos a terceros
- dividendos de la participación en el capital de otras empresas
- eventualmente, importes percibidos por arrendamientos sujetos a retención.

En tales casos, que se han visto frecuentemente en numerosos supuestos de este mismo curso, la contabilidad recoge en el debe de la cuenta *473. Hacienda Pública, deudor por retenciones y pagos a cuenta* las cantidades a favor de la empresa, que ésta recuperará en el momento de liquidar el impuesto, restándolas de la cantidad a pagar.

Por otra parte, la Ley del Impuesto establece la obligación de realizar unos pagos a cuenta de la cuota del ejercicio; en concreto

- entre los días 1 al 20 de todos los meses de abril, octubre y diciembre, las sociedades realizan un ingreso a cuenta del Impuesto, calculado sobre la cantidad liquidada en el período anterior
- o, en su caso, sobre la parte de la base imponible del período que corresponda a los tres, nueve u once meses del ejercicio en curso.

En el momento de realizar dicho pago a cuenta, se contabiliza:

pagos a cuenta del impuesto sobre beneficios
Hacienda Pública, deudor por retenciones y pagos a cuenta (473)
a Bancos, cuentas corrientes (572)

Al cierre del ejercicio el importe acumulado de las retenciones y pagos a cuenta realizados se aplicará al pago del impuesto corriente, de manera que la contrapartida del haber de la cuenta *473. Hacienda Pública, deudor por retenciones y pagos a cuenta* será el impuesto corriente del ejercicio.

En el supuestos del empresario individual, de conformidad con cuanto prevé el *apartado 5.* de la norma de registro y valoración *decimotercera. Impuestos sobre beneficios*

- en el resultado del ejercicio no deberá aparecer ningún importe relativo a la imposición sobre los beneficios,
- porque constituyen parte de su propia renta personal;
- los pagos a cuenta de impuestos y las retenciones soportadas se registrarán en la misma cuenta indicada;
- al cierre del ejercicio el saldo acumulado por retenciones y pagos a cuenta se cancelará por traspaso a la cuenta del titular de la empresa.

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades define la base imponible del tributo como la cantidad neta que resulta de:

- el importe de la renta obtenida en el período impositivo
- minorado por la compensación de las bases imponibles negativas, correspondientes a períodos anteriores

Al definir la **renta fiscal** del período establece una clara distinción con respecto al resultado contable, puesto que indica los siguientes extremos:

- la renta fiscal de la sociedad se calculará a partir del resultado contable
- determinado conforme a las normas y principios contables que emanan de la legislación mercantil,
- corregido mediante la aplicación de los ajustes extracontables, que se desprenden de los preceptos establecidos la Ley del Impuesto.

Como quiera, pues, que renta fiscal del ejercicio y resultado contable antes de impuestos son magnitudes que no parten de la misma definición, suele ser frecuente que **no** coincidan, existiendo diversas causas de tal discrepancia.

En consecuencia, el Impuesto sobre beneficios que contempla el Plan General de Contabilidad, devengado conforme a un resultado calculado atendiendo a principios estrictamente económicos o contables, será una magnitud **distinta** del gravamen que se determina atendiendo a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

La cuenta *630. Impuesto sobre beneficios* refleja el importe del impuesto devengado en el ejercicio, calculado conforme a las normas y principios de contabilidad,

- esta cuenta tendrá saldo **deudor** cuando se trate de un impuesto sobre un **beneficio** neto;
- por el contrario, mostrará al cierre saldo acreedor, si refleja los impuestos correspondientes a una **pérdida** neta.

De no existir diferencia alguna, el asiento correspondiente al impuesto sobre beneficios devengado sería de la forma:

liquidación del impuesto sobre beneficios	
Impuesto sobre beneficios corriente (6300)	a Hacienda Pública, deudor por retenciones y pagos a cuenta (473)
	Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)

En la cuenta de Pérdidas y Ganancias se encuentra el siguiente detalle:

	A.3 - Resultado antes de impuestos (beneficio o pérdida)
<i>más/menos</i>	Impuesto sobre beneficios 630 +/- 633 , (638)
	Resultado del ejercicio procedente de operaciones continuadas (beneficio o pérdida)

De manera que la partida relativa a la imposición sobre los beneficios aparece siempre entre los gastos, con signo positivo o negativo, según corresponda y el resultado del ejercicio es un resultado neto de impuestos.

De existir un resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas, se calcularía el impuesto sobre beneficios correspondiente a dicho resultado de forma separada, al objeto de que el resultado de tales operaciones discontinuas se muestre neto del efecto impositivo.

Si de la liquidación del impuesto hubiera resultado una cuota diferencial a devolver el asiento sería de la forma:

Liquidación del impuesto sobre beneficios	
Impuesto sobre beneficios corriente (6300)	
Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos (4709)	a Hacienda Pública, deudor por retenciones y pagos a cuenta (473)

13. Base fiscal en los elementos del activo, del pasivo y del patrimonio neto, de un ingreso o de un gasto.

La imposición sobre los beneficios se encuentra regulada en la *NIC12. Impuesto sobre las ganancias*, revisada en el año 2000. El texto originario de dicha norma exigía a las empresas que contabilizasen los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento o el método del pasivo, conocido también como método del pasivo basado en la cuenta de resultados.

El método del pasivo que se basa en la cuenta de resultados, se centra en las diferencias temporales de ingresos y gastos, y era el vigente en la norma *dieciséis. Impuesto sobre beneficios* del anterior Plan General de Contabilidad (1990), y de las posteriores reinterpretaciones por vía de Resoluciones ICAC.

La NIC 12 revisada prohíbe el método del diferimiento y exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, conocido como método del pasivo basado en el **balance**, en el que se contemplan, además de las diferencias de calendario respecto de los ingresos y gastos, otras diferencias surgidas de los activos y de los pasivos exigibles.

Aparece un nuevo concepto de diferencias temporarias que recoge otros supuestos de discrepancia entre contabilidad y fiscalidad de las rentas de las empresas.

- Las diferencias **temporales** en la cuenta de **resultados** son diferencias entre el resultado contable y la renta fiscal de la entidad, que se originan en un ejercicio y revierten en otro u otros posteriores, por una discrepancia en los calendarios de imputación.
- Todas las diferencias temporales son diferencias **temporarias**.
- Las diferencias **temporarias** en el balance son las que existen entre la **base fiscal** de un elemento del activo, del pasivo o del patrimonio neto y su **importe en libros**, dentro del **balance**.
- La **base fiscal** de un activo o pasivo es el valor atribuido a los mismos para efectos fiscales.

- Un elemento que se amortiza contablemente, pero que no es amortizable a efectos fiscales, tiene valor contable, pero no base fiscal.
- De forma análoga, una subvención incluida en el patrimonio neto, que la contabilidad no revierte al resultado, pero que debe imputarse como renta fiscal, no tiene valor contable, pero sí una base fiscal.

Sin embargo, existen situaciones que no dan origen, aparentemente a diferencias temporales, pero que general diferencias temporarias, como por ejemplo:

- Operaciones con empresas del grupo, asociadas o negocios conjuntos que no hayan distribuido todas sus ganancias a la dominante o al inversor;
- Activos que sobre los que se reconoce un mayor valor, por aplicación del criterio contable del valor razonable, sin hacer un ajuste similar a efectos fiscales; y
- El coste de una combinación de negocios se distribuirá entre los activos identificables adquiridos y los pasivos identificables asumidos, tomando como referencia los valores razonables de éstos pero sin hacer un ajuste equivalente a efectos fiscales.

Además, hay algunas diferencias temporarias que no son diferencias temporales, por ejemplo, aquellas diferencias temporarias que surgen cuando:

- Activos y pasivos no monetarios, denominados en moneda extranjera, cuando se valoran en la moneda funcional, pero sin que la pérdida o ganancia tributables y, por ello, la base fiscal de estos activos y pasivos no monetarios se refleje como renta fiscal.
- Discrepancia entre el importe en libros de un activo o un pasivo difiere, en el momento de su reconocimiento inicial, respecto de su base fiscal correspondiente.
- Partidas reconocidas como gasto por el Impuesto, sin que existan como tales a efectos contables.

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

La base fiscal de un **pasivo** es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, en su caso, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en ejercicios futuros.

En el caso de ingresos ordinarios que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual ingreso ordinario que no resulte imponible en ejercicios futuros.

Algunos ejemplos acerca de la determinación de la base fiscal aparecen en el propio texto de la *NIC12. Impuesto sobre las ganancias*.

1. El coste histórico de una máquina es de 100.000,00 euros. De los mismos, ya ha sido deducida una amortización acumulada de 30.000,00 euros en el ejercicio corriente y en los anteriores, y el resto del coste será deducible en futuros ejercicios, ya sea como amortización o como un importe deducible en caso de venta del activo en cuestión.

Los ingresos ordinarios generados por el uso de la máquina tributan, las eventuales ganancias obtenidas por su venta son también objeto de tributación y las eventuales pérdidas por venta son fiscalmente deducibles.

La **base fiscal** de la máquina es, por tanto, de **70.000,00** euros.

2. La rúbrica de intereses a cobrar tiene un importe en libros de 45.100,00 euros.

Fiscalmente, estos ingresos ordinarios financieros serán objeto de tributación cuando se cobren. La **base fiscal** de los intereses a cobrar es **cero**.

3. Los deudores comerciales de una empresa tienen un importe en libros de 98.500,00 euros.

Los ingresos ordinarios correspondientes a los mismos han sido ya incluidos para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal.

La **base fiscal** de los deudores comerciales es de **98.500,00 euros**.

4. Un préstamo concedido por la empresa tiene un importe en libros de 145.400,00 euros.

El cobro del importe correspondiente no tiene consecuencias fiscales. La base fiscal del préstamo concedido es de **145.400,00 euros**.

5. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran deudas relativas a gastos devengados, en la forma de provisión por devoluciones de ventas con un importe en libros de 12.900,00 euros.

El gasto correspondiente sólo será deducible fiscalmente cuando se pague. La base fiscal de las deudas por esos gastos devengados es **cero**.

6. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran ingresos ordinarios financieros cobrados por anticipado, con un importe en libros de 12.400,00 euros.

El correspondiente ingreso tributa precisamente cuando se devenga. La base fiscal de los ingresos cobrados por anticipado es **cero**.

7. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran deudas provenientes de gastos devengados, con un importe en libros de 8.100,00 euros.

El gasto correspondiente ya ha sido objeto de deducción fiscal.

La base fiscal de las deudas por gastos acumulados (o devengados) es de **8.100,00 euros**.

8. Un préstamo recibido tiene un importe en libros de 91.700,00 euros.

El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal.

La base fiscal del préstamo es de **91.700,00 euros**.

Cuando base contable y base fiscal coinciden, no existe diferencia alguna. En los casos de discrepancia entre base contable y base fiscal se determinan las diferencias temporarias.

14. Discrepancias entre contabilidad e imposición; las diferencias permanentes.

En el proceso de cálculo del impuesto se producen discrepancias entre la práctica contable y las especificaciones que, en ese ámbito, establece la normativa fiscal; tales divergencias podían agruparse en dos grandes grupos:

- por una parte, discrepancias en el concepto mismo de gasto o de ingreso a efectos fiscales, sin que esa discrepancia pueda tener incidencia en la carga fiscal futura: diferencias permanentes.
- por una parte, discrepancias en el concepto mismo de gasto o de ingreso a efectos fiscales, existiendo certeza de que esa discrepancia tendrá incidencia en la carga fiscal futura: diferencias temporarias.
- finalmente, operaciones en las que el concepto de gasto o ingreso contable coincide con el criterio fiscal, pero donde el calendario de contabilización es distinto, de donde se desprende una incidencia cierta en la carga fiscal futura: diferencias temporarias por diferencias temporales en la imposición.

Para el cálculo del Impuesto devengado estas diferencias juegan un distinto papel.

- las diferencias **permanentes**, relativas a gastos o a ingresos contabilizados y que no son considerados como tales a efectos fiscales, no se solucionan por sí mismas;
- en todo caso será precisa una acción de la empresa para cambiar la calificación de esa partida: obtener la documentación de respaldo, efectuar el pago, etc., de manera que no revierten por sí solas en ulteriores ejercicios.

Por el contrario,

- las diferencias temporarias se regularizarán en el momento de la baja, retiro, enajenación o disposición por otra vía de los elementos a los que afecta, o simplemente, cuando revierta el mayor valor reconocido o el deterioro registrado.
- las diferencias temporales, por su parte, se solucionan por sí solas, del propio cálculo conforme al calendario de contabilización, a medida que transcurre el tiempo, se produce por sí mismo un acercamiento con respecto al calendario de repercusión del mismo ingreso o gasto en la normativa fiscal, lo que irá generando, paulatinamente, el ajuste.

Las diferencias permanentes se producen, por tanto, como consecuencia de la contabilización de partidas entre los gastos o ingresos que la normativa del Impuesto no considera como tales; esta discrepancia de criterio en la consideración de gastos o de ingresos se debe a la naturaleza del hecho en sí; el mero paso del tiempo y, la aplicación consiguiente de un calendario, no soluciona la diferencia en cuestión.

Estas diferencias sólo desaparecerán si se soluciona el hecho que las ha motivado; es por ello que no existen, por tanto, apuntes contables especiales, porque las partidas no admitidas ya no lo serán nunca y, por esa razón la contabilidad no mantiene registro del mayor o menor impuesto devengado a causa de tales diferencias.

Los ajustes son de carácter extracontable, por anulación de gastos **no** deducibles tales como:

- gastos considerados fiscalmente como retribución del propio capital (distribución de dividendos, primas de asistencia a juntas o asimilables).
- la propia cuota del Impuesto sobre Sociedades y la contabilidad de la imposición sobre los beneficios;
- partidas sin soporte documental suficiente.
- gastos contables que corresponden, en realidad, a liberalidades, pérdidas en el juego o donativos no autorizados;
- amortización de unos derechos de traspaso, o de marcas o elementos de la propiedad industrial adquiridos en su día a personas o empresas vinculadas: una filial, la dominante, socios o administradores de la propia compañía, por ejemplo.
- amortización de un bien por encima de su valor contable.
- amortizaciones practicadas en un ejercicio y que corresponden en realidad a otro anterior, en el que se omitieron injustificadamente.
- amortizaciones realizadas una vez agotada la vida útil del bien a que corresponden
- amortizaciones practicadas sobre elementos que no figuran en el activo de la empresa
- multas y sanciones de carácter tributario, penal o administrativo;
- los recargos de apremio y los correspondientes a la presentación o pago fuera de plazo de declaraciones, liquidaciones, notificaciones y autoliquidaciones;
- algunas tasas y cánones pagadas por concesiones o por licencias administrativas.

La contabilidad **no** reconoce ulterior reversión de las diferencias permanentes, de manera que registra el mayor gasto corriente por imposición, en asientos de la forma:

impuesto sobre beneficios en diferencia permanente	
Impuesto sobre beneficios corriente (6300)	a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)

Por cuanto a los ingresos, se producen también diferencias **permanentes**, entre otros, en los siguientes supuestos:

- por la discrepancia derivada de aplicar precios de mercado en operaciones con personas o empresas vinculadas;
- al imputar rendimientos presuntos, no percibidos injustificadamente
- al computar la renta que corresponde a sociedades en régimen de transparencia fiscal;
- al aplicar un rendimiento presunto mínimo en operaciones realizadas con entidades domiciliadas en paraísos fiscales o en territorios de nula tributación;
- al introducir coeficientes de corrección o abatimiento sobre determinadas operaciones de enajenación de bienes.

Cuando la diferencia permanente es favorable a la empresa, porque existe un gasto deducible, aun cuando no se contabilice, se formularán apuntes del tipo:

impuesto sobre beneficios en diferencia permanente

Hacienda Pública, acreedor por
Impuesto sobre Sociedades
(4752)

a Impuesto sobre beneficios
corriente (6300)

15. Naturaleza y clasificación de las diferencias temporarias.

Atendiendo al contenido de la norma de registro y valoración *decimotercera. Impuestos sobre beneficios* del nuevo Plan General de Contabilidad, en el cálculo relativo al gasto por imposición sobre los beneficios se generan diferencias **temporarias**:

- cuando surgen discrepancias, derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance.

Las diferencias temporarias se producen:

- Generalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios **temporales** de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten por sí solos en períodos siguientes.

En otros casos, tales como:

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

Así, por ejemplo, son diferencias **temporarias**:

- Las diferencias **temporales** por discrepancias en los calendarios de amortización contable y fiscal
- Las diferencias por el reconocimiento de pérdidas por **deterioro** sobre algunos activos, pues ya se considerará deducible la pérdida en su momento.
- Las diferencias por dotaciones a las **provisiones** para riesgos y gastos, toda vez que se considerará, salvo en algunos casos especiales, que el gasto se realiza, no cuando se reconoce el pasivo por la provisión, sino cuando se paga efectivamente.
- Las diferencias por el reconocimiento de **subvenciones** de capital, especialmente en el supuesto de su vinculación a activos no amortizables.

El nuevo Plan General de Contabilidad clasifica las diferencias temporarias en dos grupos:

- Diferencias temporarias **imponibles**, que darán lugar a **mayores** cantidades a pagar o **menores** cantidades a devolver o a compensar por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.
- Diferencias temporarias **deducibles**, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

Cuando las diferencias temporarias se corresponden con diferencias **temporales**

- ❑ no existe divergencia en el concepto;
- ❑ el ingreso o gasto contable está previsto como tal en la normativa fiscal;
- ❑ pero se produce un **desajuste** en el **calendario** de su reflejo en el resultado, con respecto a su consideración a efectos impositivos.

Como quiera que las partidas de ingreso o gasto se admitirán en todo caso como ingreso o gasto a efectos fiscales, las diferencias temporales tienen una consideración distinta en el cálculo de la imposición sobre los beneficios, toda vez que:

- ❑ las diferencias **temporales** se solucionan por sí solas, respecto del propio cálculo conforme al calendario de contabilidad,
- ❑ porque, con el mero transcurso del tiempo, se produce por sí mismo un acercamiento con respecto al calendario de repercusión de ese ingreso o gasto en la normativa fiscal,
- ❑ lo que irá generando, paulatinamente, el ajuste.

Es por ello que, contrariamente a las anteriores diferencias permanentes,

- ❑ las diferencias **temporales** sí generan apuntes contables,
- ❑ puesto que debe reflejarse esa situación **transitoria** de crédito o de deuda frente a la administración tributaria,
- ❑ hasta que de la aplicación del calendario de cálculo de ingresos y gastos previsto en la normativa fiscal
- ❑ el total de ingresos atribuidos y de gastos deducibles acabe por **coincidir** con los asientos que la empresa ya realizó, de conformidad con el calendario contable.

A consecuencia de tales discrepancias de calendario,

- ❑ En unos casos, se generarán **ahorros fiscales** de carácter **temporal** que la empresa habrá de liquidar en posteriores ejercicios.
- ❑ o alternatively, aparecerán, cantidades a **ingresar** por impuestos, a causa de un **exceso temporal** respecto del impuesto sobre beneficios devengado, importes que la empresa **recuperará** posteriormente.

A primera vista, parecería que sólo basta con separar las diferencias temporales según su signo positivo o negativo;

- ❑ pero tal separación **no** aportaría elementos de juicio suficientes para determinar su tratamiento contable,
- ❑ ya que algunas partidas corresponden a diferencias **originadas** en el ejercicio,
- ❑ en tanto que otras son relativas a la **regularización** de anteriores diferencias.

De manera que es preciso indagar acerca de la **naturaleza** y del **momento** en que se ha originado la diferencia para determinar el tratamiento contable adecuado en cada supuesto; en concreto, se puede encontrar las siguientes **causas** de diferencia:

- ❑ gastos aún **no** contabilizados, pero que expresamente son admitidos en el Impuesto como gastos fiscalmente **deducibles**, con anterioridad a su reflejo contable: diferencias **negativas** generadas en el ejercicio;
- ❑ **corrección** del mayor gasto fiscal admitido en su momento, al reflejar ahora **contablemente** un gasto que ya fue considerado como **deducible** con anterioridad: una diferencia **positiva**, regularizando el **diferimiento** impositivo de ejercicios anteriores
- ❑ gastos que figuran **contabilizados** en el ejercicio, pero que **no** son admitidos **fiscalmente** todavía, porque el calendario de imputación contable se ha **anticipado** al correspondiente calendario de repercusión del Impuesto: una diferencia **positiva** generada en el ejercicio;
- ❑ **admisión** ulterior como gasto fiscalmente **deducible**, según el calendario de repercusión del Impuesto, de un gasto que ya fue **contabilizado** con anterioridad y que en su momento **no** se consideró gasto fiscalmente deducible: diferencia **negativa** por **aplicación** de un impuesto **anticipado** en ejercicios anteriores.

Son casos en los que se generan **diferencias temporales**, entre otros, los siguientes:

- ❑ amortizaciones practicadas tomando como criterio contable un **plazo distinto** de los previstos en la normativa fiscal
- ❑ provisiones por insolvencias contabilizadas con un **adelanto** sobre el calendario establecido en el Impuesto
- ❑ **diferimiento** de la renta generada en determinados supuestos de enajenación de elementos del inmovilizado
- ❑ **diferimiento** en la imposición de determinados beneficios ordinarios, a condición de aplicación a determinadas inversiones o, en su caso, a la constitución de reservas especiales
- ❑ diferimientos producidos por la aplicación de los beneficios fiscales de la **amortización acelerada**, de la amortización libre o en los supuestos de amortización fiscal en un solo ejercicio, para elementos de pequeño valor unitario
- ❑ **diferimiento** del impuesto derivado del mayor gasto fiscal en las operaciones de **leasing**

16. Diferencias temporarias imponibles: pasivos por impuestos diferidos.

En algunos supuestos, la diferencia temporaria a reconocer puede suponer un ahorro temporal en la imposición; ese diferimiento en el pago debe ser reconocido como un **pasivo** para la empresa.

Cuando la renta fiscal es **inferior** al resultado contable, como por ejemplo en el caso de que el gasto reconocido fiscalmente fuera mayor que el reflejado en los registros contables, la empresa deja de pagar un impuesto.

Pero ese ahorro fiscal es sólo **transitorio**, puesto que después se producirá la regularización de esta situación eventual, siendo exigido el pago.

En el ejercicio en que se admite ese mayor gasto fiscal, se tiene:

	gasto contable del ejercicio	0
<i>menos</i>	gasto fiscal del período	f

la diferencia resulta **negativa**, toda vez que el gasto contable es **menor** que el gasto fiscal, lo que supondrá:

▪	ejercicio N		
	gasto contable	<	gasto fiscal
			= -f
		diferencia	
	renta fiscal	<	resultado ajustado
		menor pago de Impuesto	= -f x t

Con ello, en el ejercicio N , al admitirse como deducible, por el momento, determinado gasto aún no contabilizado, la base imponible es, por ello, **menor** que el resultado contable; el impuesto a pagar será entonces **menor** que el impuesto devengado.

Esa partida admitida en el ejercicio N como gasto fiscalmente deducible, aún cuando no figure contabilizada, porque la normativa tributaria dispensa de tal registro contable, producirá en ejercicios posteriores una discrepancia en el sentido contrario.

La empresa deja de pagar un impuesto que corresponde a un gasto fiscalmente deducible, pero no contabilizado; tal gasto aparecerá, después, como gasto contable y, en ese momento, ya no será gasto deducible en el Impuesto.

En efecto, en la cuenta de Pérdidas y Ganancias referida al ejercicio N+R figurará un gasto **contable** que el Impuesto ya **no** admitirá como deducible, puesto que ya figuró como tal en una declaración anterior, la correspondiente al ejercicio N.

Esa situación es la segunda de las causas de diferencia temporal que se ha descrito en el anterior apartado, la relativa a la **regularización**; así, se tiene:

▪	ejercicio N+R		
	gasto contable	>	gasto fiscal
			= + f
		diferencia	
	renta fiscal	>	resultado ajustado
		mayor pago de Impuesto	= + f x t

La consecuencia real es que se ha producido un diferimiento con respecto al calendario previsto en la normativa fiscal, regularizándose tal partida con el mayor pago de impuestos en el momento posterior, en que se considere no deducible el gasto que aparezca en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, conforme al calendario contable

Esta carga impositiva, cuyo pago se ha aplazado temporalmente, aparece como un pasivo, en el haber de la cuenta 479. *Diferencias temporarias imponibles*.

Sea, por ejemplo una empresa que presenta los siguientes datos para el cálculo del gasto relativo a la imposición sobre los beneficios:

- Ha obtenido un resultado contable antes de impuestos de 330.000,00 euros.
- Constan realizados gastos no deducibles por importe de 28.000,00 euros.
- Puede aplicar fiscalmente un mayor gasto deducible por libre amortización a efectos fiscales, por importe de 21.000,00 euros.
- El tipo de gravamen aplicable es del 30 por ciento.

Con estos datos, se tendría el siguiente cálculo:

<i>Determinación de la renta fiscal del periodo</i>				
	<i>Concepto</i>	<i>Importe</i>	<i>35 por ciento</i>	
	Resultado antes de impuestos	330.000,00	99.000,00	6300 D
<i>Más</i>	Gastos no deducibles	28.000,00	8.400,00	6300 D
<i>igual a</i>	<i>Resultado ajustado del ejercicio</i>	358.000,00	107.400,00	
<i>Menos</i>	Mayor gasto fiscal temporal, por amortización acelerada	-21.000,00	-6.300,00	479 H
<i>igual a</i>	<i>Renta fiscal del ejercicio</i>	337.000,00	101.100,00	

En ausencia de bases imponible negativas de ejercicios anteriores que la empresa haya de compensar, la renta fiscal se corresponderá directamente con la base imponible del ejercicio.

Así, en el impreso de la declaración del impuesto figurarían los siguientes datos:

Declaración del Impuesto sobre Sociedades: cuota íntegra

<i>Clave</i>	<i>Concepto</i>	<i>Importe</i>
552	Base imponible	337.000,00
558	Tipo de gravamen	30,00
560	Cuota íntegra previa	101.100,00

Como quiera que no aparecen reducciones, ni tampoco bonificaciones o deducciones a aplicar en ese período, la cuota líquida sumará el mismo importe, con lo que la liquidación resultará de la resta siguiente:

Modelo 200

Declaración del Impuesto sobre Sociedades: cuota diferencial.

<i>Clave</i>	<i>Concepto</i>	<i>Importe</i>
592/597	Cuota líquida	101.100,00
595/596/601/603/605	Retenciones e ingresos a cuenta, pagos fraccionados	95.800,00
611	Cuota diferencial	5.300,00

Con estos datos, los asientos correspondientes a la contabilidad de la imposición sobre los beneficios serán los siguientes:

1. Imposición sobre el resultado del ejercicio 330.000,00 eu.

99.000,00	Impuestos sobre beneficios corriente (6300)	
	a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)	99.000,00

2. Imposición sobre el gasto no deducible de 28.000,00 eu.

8.400,00	Impuestos sobre beneficios corriente (6300)		
		a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)	8.400,00

3a. Menor pago por imposición sobre amortización acelerada de 21.000,00 eu.

6.300,00	Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)		
		a Impuestos sobre beneficios corriente (6300)	6.300,00

3a. Diferimiento en la imposición por amortización acelerada de 21.000,00 eu.

6.300,00	Impuestos sobre beneficios diferido (6301)		
		a Diferencias temporarias imponibles (479)	6.300,00

Finalmente, por el cálculo de la cuota diferencial a pagar,

4. liquidación del Impuesto sobre Sociedades

95.800,00	Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)		
		a Hacienda Pública, deudor por retenciones y pagos a cuenta (473)	95.800,00

Cuando, en el ejercicio N+R, se regularice la situación, al liquidar entonces un mayor impuesto y cancelar la deuda con la administración tributaria, la cuenta 479. *Diferencias temporarias imponibles*, aparecerá en el **debe** de un apunte como este:

Regularización de impuesto diferido

→	Diferencias temporarias imponibles (479)		
		a Impuestos sobre beneficios corriente (6301)	

Respecto de la contabilidad del impuesto diferido, el apartado 2.2. *Pasivos por impuesto diferido* de la norma de registro y valoración *decimotercera*. *Impuestos sobre beneficios* establece:

- En general, se reconocerá un pasivo por impuesto **diferido** por **todas** las diferencias temporarias **imponibles**, ...

Por lo tanto, la deuda relativa al impuesto sobre beneficios **diferido** se reconocerá contablemente **siempre**, cualesquiera que fueren las condiciones o plazos para la reversión de tales diferencias temporales a lo largo de los siguientes ejercicios.

Sin embargo, cuando la compañía aplica el gasto fiscal por leasing, atendiendo a las previsiones del *artículo 115. Contratos de arrendamiento financiero*, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y contabiliza ese mismo gasto fiscal, no está reconociendo el pasivo que se corresponde al impuesto sobre beneficios diferido.

Esta actuación requiere de una nota específica en la memoria conforme al siguiente contenido:

Ejemplo

15. Situación fiscal

Impuesto sobre beneficios diferido

La sociedad, por aplicación del principio importancia relativa **no** ha reconocido el pasivo por impuestos diferidos que se desprende de la existencia de las operaciones de arrendamiento financiero descritas en la nota xx. Acerca del inmovilizado inmaterial.

No existen por tanto diferencias temporales negativas por ese concepto tampoco aparecen en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio, ajustes extracontables por tales operaciones, toda vez que se ha reflejado como gasto contable el gasto fiscal máximo autorizado, esto es los intereses devengados y la amortización correspondiente a la naturaleza del bien objeto del contrato, según las tablas del Reglamento del Impuesto, multiplicada por 2 (o por 2 x 1,5 en su caso).

Si, excepcionalmente, la empresa entendiera que los ahorros temporales que se desprenden de la aplicación de gastos fiscales adelantados respecto de su reflejo contable, son de cuantía irrelevante, podría obviar su aplicación.

Así por ejemplo, podría suceder que la empresa renunciara a considerar el gasto fiscal por arrendamiento financiero, tomando como gasto deducible sólo los intereses devengados en el período y la amortización según tablas, sin aplicar el límite máximo, multiplicado por 2 (o por 2 x 1,5 si se trata de una empresa de reducida dimensión).

Tal práctica es habitual cuando la empresa no está generando base imponible suficiente como para poder restar ese mayor gasto fiscal, puesto que entonces el ahorro se difiere a un momento en que pueda existir una base imponible positiva, de la que restar la actual base imponible negativa, que se ve ahora aumentada por un mayor gasto fiscal pendiente de aplicación.

En ese caso, sería preciso introducir en la memoria una nota como la siguiente:

Ejemplo

15. Situación fiscal

Impuesto sobre beneficios diferido

La sociedad, por aplicación del principio importancia relativa **no** ha reconocido el mayor gasto fiscal de xx.xxx,xx euros que se desprende de la existencia de las operaciones de arrendamiento financiero descritas en la nota xx. Acerca del inmovilizado inmaterial.

La compañía ha tomado como gasto fiscal el gasto efectivamente contabilizando, esto es los intereses devengados y la amortización correspondiente a la naturaleza del bien objeto del contrato, según las tablas del Reglamento del Impuesto.

17. Diferencias temporarias deducibles: activos por impuestos diferidos.

El crédito a favor de la empresa por un pago **anticipado** del impuesto, se recoge en la cuenta **4740. Diferencias temporarias deducibles**, donde se refleja la cantidad pagada por impuestos, pendiente de recuperación, a causa de las diferencias temporales **positivas** pendientes de reversión.

Ejemplo 2

Una empresa ha obtenido un resultado contable antes de impuestos de 800.000,00 euros y presenta un mayor rendimiento en operación vinculada por 160.000,00 euros. Además, para la misma empresa, existe una diferencia temporal, relativa a una provisión por insolvencias de 120.000,00, adelantada con respecto al calendario fiscalmente autorizado. La compañía justifica unas retenciones y pagos a cuenta de 519.140,00 euros.

Con tales datos se calculará:

Determinación del resultado ajustado			
	<i>Concepto</i>	<i>Importe</i>	<i>35 por ciento</i>
	Resultado antes de impuestos	800.000,00	280.000,00
<i>más</i>	Mayor renta en operación vinculada	160.000,00	56.000,00
<i>igual a</i>	Resultado ajustado del ejercicio	960.000,00	336.000,00
<i>más</i>	Provisión por insolvencias anticipada	120.000,00	42.000,00
<i>igual a</i>	Renta fiscal del ejercicio	1.080.000,00	378.000,00

A partir de este cálculo se procederá a la liquidación del impuesto, teniendo:

Declaración del Impuesto sobre Sociedades		
<i>Clave</i>	<i>Concepto</i>	<i>Importe</i>
552	Base imponible	1.080.000,00
558	Tipo de gravamen	35,00
560	Cuota íntegra previa	378.000,00
....		
592/597	Cuota líquida	378.000,00
595/596/ 601/603/605	Retenciones e ingresos a cuenta, pagos fraccionados	519.140,00
611	Cuota diferencial	-141.140,00

Con tal información ya es posible formular los asientos relativos a la imposición sobre los beneficios, conforme al siguiente formato:

1. Imposición sobre el resultado del ejercicio 800.000,00 eu.

280.000,00	Impuestos sobre beneficios corriente (6300)	
	a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)	280.000,00

2. Imposición sobre mayor renta en operación vinculada de 160.000,00 eu.

56.000,00	Impuestos sobre beneficios corriente (6300)	
	a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)	56.000,00

3a. Mayor imposición temporal por adelanto en provisión 120.000,00 eu.

42.000,00	Impuestos sobre beneficios corriente (6300)	
	a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)	42.000,00

3b. Reconocimiento del crédito por la diferencia temporaria

42.000,00	Diferencias temporarias deducibles (4740)	
	a Impuestos sobre beneficios diferido (6301)	42.000,00

4. aplicación de los pagos a cuenta y retenciones

378.000,00	Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)	
141.140,00	Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos (4709)	
	a Hacienda Pública, deudor por retenciones y pagos a cuenta (473)	519.140,00

Cuando, en el ejercicio N+K, se admita ese gasto ya contabilizado, como gasto fiscalmente deducible, porque entonces se ajustará al calendario previsto por el Impuesto sobre Sociedades, se producirá la situación contraria, generándose un **menor** pago por impuestos.

Ese menor pasivo fiscal del ejercicio N+K no es, en realidad, un ahorro impositivo, sino la **recuperación** de una cantidad ya pagada por anticipado en el ejercicio N.

Se tendrá en ese momento un apunte en el que la cuenta que refleja el crédito impositivo por el impuesto anticipado aparece en el **haber**, al **aplicarlo** al ejercicio en que fiscalmente corresponde.

Ese ahorro fiscal ulterior aparecerá en el asiento conforme al formato siguiente:

aplicación de impuesto anticipado

Impuestos sobre
beneficios diferido
(6301)

a Diferencias temporarias
deducibles (4740) ←

Siguiendo el principio de **prudencia**, que la parte Segunda. Reglas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad; en concreto, el *apartado 2.3* de la referida *norma Decimotercera. Impuestos sobre los beneficios* la pauta a seguir acerca del reconocimiento en el activo de los créditos por imposición anticipada.

- 3. ... sólo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.
- En la fecha de cierre del cada ejercicio, la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquéllos que no haya reconocido anteriormente.
- En ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.
- se precisa en todo caso la **certeza** por parte de la empresa, de que su actividad generará bases imponibles en cuantía **suficiente** como para, dentro del período de prescripción, poder **compensar** esas partidas;
- el requisito imprescindible para la inclusión en el activo del crédito frente a la Hacienda Pública, reside en una estimación **razonable** acerca de la **evolución** de las bases imponibles de la empresa.

En ese caso, las diferencias positivas que se desprenden del anterior cálculo serán consideradas directamente como diferencias **permanentes**.

No se generará, por lo tanto, apunte alguno por el eventual crédito frente a la Administración Tributaria, toda vez que se trata de un derecho a rescatar en el futuro una mayor imposición temporalmente soportada en la actualidad, que la empresa **no** reconoce, al existir **dudas razonables** acerca de su efectiva reversión en el futuro.

Si se produce tal clasificación como diferencias permanentes, es obligatoria la incorporación de un comentario en la *Nota 15. Situación fiscal* de la Memoria, en el que se haga constar:

Ejemplo

15. Situación fiscal

Impuesto sobre beneficios anticipado

La sociedad, por aplicación del principio de prudencia **no** ha reconocido el crédito impositivo de xx.xxx,xx euros que se desprende de la eventual reversión de las diferencias temporales positivas que aparecen en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio, contabilizando el gasto relativo a la imposición sobre los beneficios directamente sobre la renta fiscal del período.

De este modo, la empresa ha tratado las discrepancias entre gasto contable y gasto fiscal como si fueran **irrecuperables**, esto es, como si estuviera ante unas diferencias permanentes.

Si, con posterioridad a la generación de esa diferencia positiva, se está en disposición de concluir con certeza razonable que será posible la recuperación,

- ❑ porque el plazo es ahora **inferior** a los diez años, por una parte,
- ❑ porque ahora prevé bases imponibles positivas **suficientes**, a fin de practicar la compensación

Reconocerá ese crédito frente a la Hacienda Pública,

- 8. Si un impuesto anticipado **no** fue objeto de registro contable como un activo como consecuencia de que la sociedad genera pérdidas habitualmente, sin perjuicio de la necesaria **información en la memoria**, sólo podrá ser objeto de registro contable en el ejercicio en que se produzca la **efectiva reversión** del impuesto anticipado, salvo que en un ejercicio anterior exista **evidencia clara** de que la empresa se encuentra en una **senda de beneficios** que permita asegurar la reversión del impuesto anticipado.
- Si un impuesto anticipado **no** fue objeto de registro contable como un activo como consecuencia de que se previó su reversión futura en un plazo superior a los **diez años** y **no** concurrían las circunstancias establecidas en el *apartado 7* de esta norma, deberá ser objeto de registro contable **en el primer ejercicio** en que el plazo de reversión futura **no** exceda los diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, o se produzca la situación contemplada en el *apartado 7* de esta norma.
- Cuando se den las circunstancias necesarias para registrar un impuesto anticipado producido en un ejercicio anterior, y que **no** fue objeto de registro contable de acuerdo con los criterios establecidos en el Plan General de Contabilidad y en la presente Resolución, la **afloración** del impuesto anticipado producirá una reducción de la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades en la cuenta de pérdidas y ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta *638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios* prevista en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

Para ello, se formulará el apunte:

afloración de impuesto anticipado no reconocido

Diferencias temporarias
deducibles (*4740*)

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

De forma análoga, la empresa formula un apunte como el anterior,

- ❑ cuando al **augmentar** el tipo de gravamen aplicable a su declaración
- ❑ prevé con toda certeza que podrá aplicar los gastos considerados temporalmente no deducibles en un período anterior
- ❑ y le consta una eventual recuperación del crédito tributario por una cuantía superior al importe originariamente contabilizado.

Por el contrario, si la empresa

- ❑ tiene **dudas** razonables acerca de la recuperación de un crédito impositivo anteriormente contabilizado
- ❑ y relativo a una diferencia temporal que **no** prevé recuperar, o en su caso, podrá regularizar por **inferior** cuantía
- ❑ reflejará contablemente, tan pronto como tenga conocimiento o previsión de este hecho, la **cancelación** o **menor** importe del crédito impositivo reconocido.

La partida correspondiente será dada de **baja** inmediatamente del activo, con cargo a la cuenta *633. Ajustes negativos en la imposición sobre los beneficios*, sin que sea posible el mantenimiento de tal activo, ni siquiera dotando una provisión.

Para ello formulará el asiento siguiente:

<i>cancelación de impuesto anticipado no recuperable</i>	
Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (<i>633</i>)	a Diferencias temporarias deducibles (<i>4740</i>)

Ese mismo apunte se utilizará para reflejar el **menor** importe a recuperar, como consecuencia de la **rebaja** en el tipo de gravamen previsto para los próximos ejercicios, en la medida en que supone un dato cierto y la consiguiente menor cantidad a recuperar cuando el gasto contable pueda ser restado de la base imponible.

18. Tratamiento de pérdidas y de bases imponibles negativas.

Cuando el resultado ajustado es **negativo**, el Impuesto sobre beneficios también lo es, apareciendo la cuenta *630. Impuesto sobre beneficios*, en el haber del asiento relativo a la contabilidad de la imposición sobre el resultado.

En cualquier caso,

- ❑ la empresa **no** puede recuperar inmediatamente el importe correspondiente a la imposición sobre tales pérdidas o bases imponibles negativas,
- ❑ sino que lo hace de modo indirecto, restándola de la base imponible de los ejercicios siguientes, inmediatos y sucesivos a aquel en que se ha producido dicha pérdida, contra los beneficios que obtenga.

Se genera así un **crédito** frente a la administración tributaria, por la carga impositiva que corresponde a las pérdidas pendientes de compensar contra futuras bases imponibles positivas.

<i>Ejemplo</i>		
Declaración del Impuesto sobre Sociedades		
<i>Clave</i>	<i>Concepto</i>	<i>Importe</i>
552	Base imponible	-538.000,00
558	Tipo de gravamen	35,00
560	Cuota íntegra previa	0,00
....		

Sin embargo, la empresa espera poder recuperar, por la vía de la **compensación** sobre ulteriores bases imponibles positivas, la cantidad que resulta del siguiente cálculo:

	Base imponible	- 538.000,00
<i>por</i>	tipo de gravamen 35 por ciento	
		188.300,00
	Crédito impositivo	

el asiento correspondiente a la imposición de ese ejercicio revestiría la forma:

imposición relativa a pérdidas

188.300,00	Crédito impositivo por compensación de pérdidas del ejercicio xxxx (4745xxxx)			
	a	Impuesto sobre beneficios diferido (6301)		188.300,00

Atendiendo al principio de prudencia, este asiento sólo se formula:

- ❑ si la base imponible negativa se ha producido como consecuencia de un hecho no habitual en la gestión.
- ❑ Cuando la empresa tiene certeza razonable de que las causas que originaron tales pérdidas o bases imponibles negativas ya han desaparecido.
- ❑ si prevé una corriente futura de beneficios, de bases imponibles de signo positivo, lo que hará posible recuperar esa cantidad,
- ❑ esperando poder aplicar la compensación de las bases imponibles negativas en el plazo autorizado por artículo 25. *Compensación de bases imponibles negativas.* del Texto Refundido de la Ley del Impuesto.
- ❑ En cualquier caso, y de conformidad con cuanto prevé el apartado 5. del referido artículo, la sociedad deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron, aun cuando hubieren prescrito.

En la medida en que el crédito impositivo relativo a esas bases imponibles negativas pendientes de compensación tenga un importe relevante y se verifiquen las condiciones expuestas, aparecerá en el activo.

En caso contrario, la empresa no reconocerá contablemente tal derecho y, por tanto no formulará asiento alguno, referido a la imposición sobre el resultado.

La compañía ha tratado la base imponible pendiente de compensación como si fuera una diferencia permanente, tal como establece la norma de valoración Dieciséis del Plan General de Contabilidad, de modo que ha tomado el resultado sin considerar ese exceso de gastos fiscales sobre los ingresos.

De nuevo, en el caso de optar por no reconocer en el activo el crédito que se desprende del derecho a la ulterior compensación de las bases imponibles negativas, la empresa habrá de incluir en la nota 15. *Situación fiscal* de la Memoria, la información que oriente a los distintos grupos de interés acerca de la existencia de activos por impuestos no recogidos en libros.

Así, supóngase una empresa que hubiera incurrido en las siguientes bases imponibles negativas en los últimos ejercicios

Año	Base imponible negativa
2002	8.450,00
2003	12.500,00
2004	4.800,00
2005	2.500,00
2006	1.900,00
2007	850,00
	31.000,00

Dicha empresa no ha reconocido contablemente en ningún momento la capacidad de recuperar el impuesto que corresponde a tales bases imponibles negativas, de modo que en la cuenta de Pérdidas y Ganancias el gasto por imposición sobre los beneficios es cero.

En ese caso, es preciso introducir en la memoria una nota como la siguiente:

Ejercicio 2007

15. Situación fiscal

Bases imponibles negativas pendientes de compensación

La sociedad, por aplicación del principio de prudencia **no** ha reconocido el crédito impositivo que se desprende de la eventual compensación de las bases imponibles negativas que aparecen acumuladas en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio, contabilizando el gasto relativo a la imposición sobre los beneficios directamente sobre la renta fiscal del período.

Al cierre del ejercicio, existían las siguientes bases imponibles pendientes de compensación, que supondrían los créditos impositivos que también se indican:

<i>Año</i>	<i>Base imponible negativa inicial</i>	<i>Compensación en el ejercicio</i>	<i>Saldo 31-12-2005</i>	<i>Crédito impositivo</i>
<i>2002</i>	<i>8.450,00</i>	<i>0,00</i>	<i>8.450,00</i>	<i>2.535,00</i>
<i>2003</i>	<i>12.500,00</i>	<i>0,00</i>	<i>12.500,00</i>	<i>3.750,00</i>
<i>2004</i>	<i>4.800,00</i>	<i>0,00</i>	<i>4.800,00</i>	<i>1.440,00</i>
<i>2005</i>	<i>2.500,00</i>	<i>0,00</i>	<i>2.500,00</i>	<i>750,00</i>
<i>2006</i>	<i>1.900,00</i>	<i>0,00</i>	<i>1.900,00</i>	<i>570,00</i>
<i>2007</i>	<i>850,00</i>	<i>0,00</i>	<i>850,00</i>	<i>255,00</i>
	<i>31.000,00</i>	<i>0,00</i>	<i>31.000,00</i>	<i>9.300,00</i>

Posteriormente, y después de **no** haber reconocido tal crédito, en el presente ejercicio **2008** la empresa

- ❑ Obtiene una base imponible positiva del ejercicio que suma 10.500,00 euros.
- ❑ Lo que supone un gasto por imposición de 3.150,00 euros.
- ❑ Aplica la compensación, sin reconocer los créditos impositivos todavía por recuperar

En ese caso, aflorará exclusivamente aquellas partidas que aplique a la compensación, contabilizando:

afloración de crédito por bases negativas a compensar

2.535,00	Crédito impositivo por compensación de pérdidas del ejercicio 1999 (4745xx2002)	<i>Afloración base negativa de 8.450,00 eu. a compensar</i>	
615,00	Crédito impositivo por compensación de pérdidas del ejercicio 2000 (4745xx2003)	<i>Afloración restante base negativa a compensar, por 2.050,00 euros</i>	
	a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)		3.150,00

Inmediatamente, contabilizará el impuesto sobre el beneficio del ejercicio:

imposición sobre beneficios 2008

3.150,00	Impuesto sobre beneficios diferido (6301)			
		a	Crédito impositivo por compensación de pérdidas del ejercicio 2002 (4745xx2002)	2.535,00
			Crédito impositivo por compensación de pérdidas del ejercicio 2003 (4745xx2003)	615,00

La sociedad tendrá retenciones e ingresos a cuenta, así como pagos fraccionados, cuya **devolución** se solicita a la administración tributaria

solicitud de devolución de retenciones

Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos (4709)		a	Hacienda Pública, deudor por retenciones y pagos a cuenta (473)
---	--	---	---

La nota a incorporar en la memoria del ejercicio siguiente podría tener el formato:

<i>Ejercicio 2006</i>					
<i>15. Situación fiscal</i>					
<i>Bases imponibles negativas pendientes de compensación</i>					
La sociedad, por aplicación del principio de prudencia no ha reconocido los créditos impositivos que se desprenden de la eventual compensación de las bases imponibles negativas que aparecen acumuladas en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio, contabilizando el gasto relativo a la imposición sobre los beneficios directamente sobre la renta fiscal del periodo.					
Sin embargo, en el presente ejercicio ha sido posible compensar bases imponibles negativas anteriores, aflorando el crédito impositivo correspondiente, que ha sido reconocido como un ajuste positivo en la imposición sobre los beneficios.					
Al 31 de diciembre de 2006, existen las siguientes bases imponibles pendientes de compensación, que supondrían los créditos impositivos que también se indican:					
<i>Año</i>	<i>Base imponible negativa inicial</i>	<i>compensación en el ejercicio</i>	<i>Saldo 31-12-xx</i>	<i>Crédito impositivo (4745)</i>	
<i>2002</i>	<i>8.450,00</i>	<i>8.450,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>2003</i>	<i>12.500,00</i>	<i>2.050,00</i>	<i>10.450,00</i>	<i>3.135,00</i>	<i>1.440,00</i>
<i>2004</i>	<i>4.800,00</i>	<i>0,00</i>	<i>4.800,00</i>	<i>750,00</i>	<i>570,00</i>
<i>2005</i>	<i>2.500,00</i>	<i>0,00</i>	<i>2.500,00</i>	<i>255,00</i>	<i>750,00</i>
<i>2006</i>	<i>1.900,00</i>	<i>0,00</i>	<i>1.900,00</i>	<i>850,00</i>	<i>570,00</i>
<i>2007</i>	<i>850,00</i>	<i>0,00</i>	<i>850,00</i>	<i>255,00</i>	<i>255,00</i>
	<i>31.000,00</i>	<i>10.500,00</i>	<i>20.500,00</i>	<i>6.150,00</i>	<i>6.150,00</i>

Si, como es de prever a partir de 2008, de la resta en los próximos ejercicios dichas bases imponibles negativas pendientes de compensación se va a generar un menor importe a recuperar, al aplicar un tipo de gravamen inferior, será preciso introducir un ajuste por medio de un asiento con el siguiente formato:

Reducción o pérdida del crédito impositivo

Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)

- a Crédito impositivo por compensación de pérdidas del ejercicio 2003 (4745xx2003)
- Crédito impositivo por compensación de pérdidas del ejercicio 2004 (4745xx2004)
- ...

19. Bonificaciones y deducciones y su reconocimiento..

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades recoge una serie de **bonificaciones** y **deducciones**, esto es cantidades que se **restan** directamente de la **cuota íntegra**, conforme a distintos objetivos.

En concreto, el texto legal las agrupa, identificadas por capítulos de la Ley, en las siguientes clases:

<i>clasificación</i>	<i>Bonificación / deducción</i>	<i>artículo</i>
•	Exenciones para evitar la doble imposición internacional	
□	Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.	artículo 21
□	Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.	artículo 22
•	Deducciones para fomentar la inversión internacional	
□	Deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero.	artículo 23
•	Deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional	
□	Deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna.	artículo 30
□	Deducción para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo.	artículo 31
□	Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios.	artículo 32
□	Participación en los beneficios de sociedad no residente	artículo 32
□	Dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participaciones en el capital de sociedades no residentes	artículo 32
•	Bonificaciones sobre determinadas rentas	
□	Rentas obtenidas en Ceuta y Melilla	artículo 33
□	Actividad exportadora de producciones cinematográficas, audiovisuales, de libros, fascículos, o cualesquiera otras manifestaciones editoriales de carácter didáctico, siempre que se reinvierta los beneficios obtenidos en la adquisición de elementos afectos a tales actividades	artículo 34
□	Prestación de determinados servicios locales	artículo 34
•	Incentivos a la realización de determinadas actividades	
□	Investigación, desarrollo e innovación tecnológica	artículo 35
□	fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.	artículo 36
□	Actividades de exportación y comercio exterior	artículo 37

- | | |
|--|-------------|
| <input type="checkbox"/> Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores. | artículo 38 |
| <input type="checkbox"/> Inversiones destinadas a la protección del medio ambiente | artículo 39 |
| <input type="checkbox"/> Gastos de formación profesional | artículo 40 |
| <input type="checkbox"/> creación de empleo para trabajadores discapacitados | artículo 41 |
| <input type="checkbox"/> reinversión de beneficios extraordinarios | artículo 42 |
| <input type="checkbox"/> contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. | artículo 43 |

En la declaración del Impuesto sobre Sociedades las **bonificaciones** y **deducciones**, son cantidades que la sociedad **resta** directamente de la cuota del Impuesto, minorando la cantidad efectiva a pagar en la declaración correspondiente al ejercicio.

Por una parte, el primer grupo de **deducciones** persigue **corregir** el efecto de **doble imposición**, que se genera al computar como renta de la sociedad beneficios percibidos de otras sociedades que pagaron el Impuesto en su momento, o correspondientes a rentas generadas en otros países, en los que ya ha soportado una imposición análoga.

El segundo grupo, el de las **bonificaciones** tiene como objeto **reducir** la cuota efectiva sobre las rentas de determinadas actividades o, en su caso, obtenidas en determinados territorios, que la Ley considera susceptibles de especial tratamiento.

Finalmente, el tercer grupo de deducciones pretende **incentivar** la realización de determinadas **actividades**, como por ejemplo la adquisición de nuevos elementos del inmovilizado, la creación de empleo, el comercio exterior, la formación profesional, la investigación y desarrollo, la innovación tecnológica, la actividad editorial, inversiones en energías renovables en preservación del medio ambiente o cualesquiera otras.

En el supuesto de que **no** se pudiese practicar una bonificación o deducción, al observar dicho límite, la parte aún no aplicada quedará **pendiente**, siendo posible consignar tal bonificación o deducción en los **siguientes** ejercicios, siempre respetando el límite máximo en cada caso, hasta una fecha límite establecida en la normativa del Impuesto.

Esa limitación hace que, en ocasiones, **no** sea posible incorporar ese beneficio fiscal en la declaración que corresponde al ejercicio, en la cuantía total que se desprende de la contabilidad, toda vez que resultado contable antes de impuestos y base imponible en la declaración del periodo son cosas fundamentalmente distintas.

La contabilidad, siguiendo el principio de prudencia, considera que

- las bonificaciones y deducciones **minoran** el gasto relativo a la imposición sobre beneficios corriente
- siempre que se hayan practicado **efectivamente** en la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Atendiendo a las normas de registro y valoración del nuevo Plan General de Contabilidad solo **excepcionalmente**, se reconocerá en el activo un **crédito** frente a la administración tributaria, por las bonificaciones y deducciones a que tiene derecho la empresa y que están pendientes de aplicación, por agotamiento de los límites establecidos, cuando exista evidencia clara acerca de su aplicación futura.

La aplicación efectiva de una bonificación o de una deducción corriente supondrá el asiento:

Aplicación efectiva de una deducción corriente por 2.185,00 eu.

2.185,00	Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)		
		a Impuesto sobre beneficios corriente (6300)	2.185,00

Si se observa la tabla de las bonificaciones y deducciones que, eventualmente, la empresa puede aplicar en el momento de la liquidación del Impuesto, se constata que, en esencia, tales incentivos fiscales son equiparables a una **subvención**.

Las sociedades obtienen de la administración, previa solicitud, unas cantidades a fondo perdido, que emplearán en la realización de determinadas actividades, o a llevar a cabo inversiones necesarias para su puesta en marcha o ampliación.

En este caso, la empresa que presenta la declaración percibe por el mismo motivo ciertas cantidades, por la vía de restarlas directamente de la cantidad pendiente de pago a la administración tributaria que son en la práctica **subvenciones**.

La aplicación del principio de **uniformidad** es la que orienta el trato contable que prevé la Resolución ICAC; en base a ese criterio, y atendiendo al principio de correlación de ingresos y gastos,

- ❑ las bonificaciones y deducciones que se aplican sobre partidas **corrientes**
- ❑ se considerará que se han agotado en sí mismas en el propio período,
- ❑ **minorando** directamente la partida de gasto contable relativo a la imposición sobre los beneficios del ejercicio.

Entre las bonificaciones y deducciones que se considera revierten en un solo ejercicio se encuentran:

- ❑ las **deducciones** para evitar la doble imposición
- ❑ las **bonificaciones** sobre las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla
- ❑ las bonificaciones sobre las rentas derivadas de la prestación de determinados servicios corrientes
- ❑ las deducciones por **incentivos** a la realización de **determinadas actividades**, siempre que la partida sobre la que se calculan constituya **gasto corriente**.

Sin embargo,

- ❑ cuando la base para el cálculo de una bonificación o deducción está constituida por una **inversión**,
- ❑ de la que la empresa espera obtener ingresos a lo largo de varios ejercicios,
- ❑ atendiendo al principio de correlación de ingresos y gastos, el importe correspondiente a tal incentivo fiscal se abonará a una cuenta de ingresos a distribuir.

En concreto, la cuenta **138. Ingresos fiscales por bonificaciones y deducciones a distribuir en varios ejercicios**, recoge en el Haber ese beneficio fiscal, en el momento en que tal bonificación o deducción ha sido practicada efectivamente en el impreso de declaración del Impuesto sobre Sociedades.

El apunte contable por esa bonificación o deducción a periodificar, será:

Aplicación efectiva de una deducción por 42.850,00 eu.

42.850,00	Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)	
	a Impuesto sobre beneficios corriente (6300)	42.850,00

Registro como deducción periodificable por 42.850,00 eu.

42.850,00	Impuesto sobre beneficios diferido (6301)	
	a Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones (835)	42.850,00

Imputación del gasto sobre patrimonio neto

42.850,00	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones (835)	
	a Ingresos fiscales por diferencias deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios (1371)	42.850,00

La empresa aplicará a **reducir** el gasto contable por imposición sobre los beneficios de los siguientes ejercicios, en proporción a cómo contabilice los gastos relativos a los bienes o derechos en que se hayan materializado las inversiones que generaron tales bonificaciones y deducciones.

Cuando la empresa procede a la **periodificación** del ahorro impositivo por las diferencias permanentes negativas, o por las bonificaciones y deducciones que ha decidido distribuir a lo largo de varios ejercicios, aplica el mismo criterio que para las subvenciones.

Así, después de contabilizado el gasto por el impuesto sobre beneficios del ejercicio, formulará de forma separada apuntes del tipo:

periodificación de ingresos fiscales

BD _i	Transferencia de deducciones y bonificaciones (837)	
	a Impuesto sobre beneficios diferido (6301)	

De modo que, en cada ejercicio

- ❑ se traspasará como menor gasto la parte del ahorro impositivo derivado de una anterior diferencia permanente, o de la bonificación o deducción periodificable,
- ❑ en la cuantía que corresponda a la proporción amortizada del elemento o inversión que haya contribuido a obtener tal ahorro fiscal.

La amortización del inmovilizado adquirido se habrá llevado a cabo conforme a lo dispuesto en la empresa para elementos de igual naturaleza, al margen de cuál sea el gasto fiscalmente deducible por tal concepto; de manera que, en cada uno de los ejercicios, se realizará el siguiente cálculo:

$$DP_i; BD_i = DP, BD \times \frac{a_i}{B}$$

Donde se tiene:

- DP_i = ahorro impositivo por diferencia permanente, periodificado en ese año
- BD_i = ahorro impositivo por bonificaciones y deducciones, periodificado en ese año
- BD = importe total del ahorro fiscal por bonificaciones y deducciones obtenido en su día y que la empresa decidió distribuir en varios ejercicios
- a_i = amortización anual del bien adquirido con esa ayuda
- B = base de amortización del bien

20. Conciliación entre resultado contable y base imponible

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

- a) Los importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen apropiado al importe de cada una de las diferencias indicadas, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, y a las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio;
- b) Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio;
- c) Los importes derivados de cualquier ajuste valorativo de los pasivos o activos por impuesto diferido, normalmente por cambios en los tipos de gravamen o de las circunstancias que afectan a la eliminación o reconocimiento posteriores de tales pasivos o activos.

La conciliación entre resultado contable y base imponible se mostrará en la nota correspondiente en la memoria, teniendo:

CONCILIACION DEL IMPORTE NETO DE INGRESOS Y GASTOS DEL EJERCICIO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS				
	Cuenta de Pérdidas y Ganancias		Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto	
	<i>Aumentos</i>	<i>Disminuciones</i>	<i>Aumentos</i>	<i>Disminuciones</i>
Resultado contable del ejercicio				
Impuesto sobre Sociedades				
Diferencias permanentes				
Diferencias temporarias:				
- con origen en el ejercicio				
- con origen en ejercicios anteriores				
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores				
Base imponible (resultado fiscal)				

Deberá mostrarse la explicación y conciliación numérica entre el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios y la aplicación de tipos de gravamen al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

21. Otras informaciones a incluir en las cuentas anuales

Además, de conformidad con el contenido de las normas de elaboración de las cuentas anuales, y respecto de la situación fiscal de la empresa, se informará acerca de los siguientes extremos

- ❑ Todas las partidas referidas a la imposición que **no** aparezcan reflejadas como mayor o menor gasto, o como un activo o pasivo.
- ❑ Deben figurar indicadas de modo detallado y expreso en la Memoria.

De manera que la sociedad en la exposición de los principios contables y normas de valoración, así como en las notas a los diferentes epígrafes del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias ha de suministrar información que deje constancia, entre otros, de los siguientes aspectos:

- ❑ Sobre los coeficientes utilizados para calcular las amortizaciones y si tales coeficientes respetan los límites para determinar el gasto fiscalmente deducible por amortizaciones.
- ❑ Si existen elementos cuya amortización no se ajusta a la fiscal, sin que se haya reconocido diferencias en la imposición, pretendiendo que será posible probar la depreciación efectiva.
- ❑ Si existen elementos acogidos al régimen fiscal de libertad de amortización, de amortización acelerada o de amortización fiscal en un solo ejercicio.
- ❑ Si existen derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero y cuál es el gasto fiscal reflejado en la declaración.
- ❑ Si pueden existir pasivos fiscales por causa de contratos de leasing o de renting, que no hayan sido reconocidos contablemente.
- ❑ Si ha incorporado al activo elementos del inmovilizado que corresponden a la materialización de la reinversión de los fondos obtenidos de enajenaciones acogidas a la bonificación por reinversión de beneficios extraordinarios y cuál es su régimen de amortización fiscal.
- ❑ Si la compañía tiene pendientes de recuperación impuestos anticipados, cuyo crédito impositivo no ha reconocido contablemente.
- ❑ Si la compañía acumula bases impositivas negativas pendientes de compensación, de las que no ha incorporado al activo el crédito impositivo correspondiente.
- ❑ Si existen bonificaciones y deducciones pendientes de aplicación.
- ❑ Si existen bonificaciones, deducciones o diferimientos fiscales sujetos a condición, informando si existe o no certeza acerca de su cumplimiento, así como el plan contable respecto del gasto por imposición sobre los beneficios.
- ❑ Por último, si existen pasivos contingentes, por cambios en los tipos de gravamen, pérdidas de derechos anteriores o situaciones irregulares sujetas a comprobación o verificación o ejercicios abiertos.

22. Cambios en la situación fiscal de la empresa

Las últimas modificaciones en la imposición sobre los beneficios suponen para las empresas la evidencia cierta de una disminución en los tipos de gravamen. Dicha circunstancia se traduce en dos efectos de signo contrario:

- ❑ Un **menor** importe a **recuperar** en los créditos impositivos vigentes por diferencias temporarias deducibles o por bases impositivas negativas a compensar.

Reducción o pérdida del crédito impositivo

Ajustes negativos en la
imposición sobre beneficios
(633)

- a Crédito impositivo por compensación de pérdidas del ejercicio xx (4745xx)
Diferencias temporarias deducibles (4740)

- También un menor importe a pagar, en el momento de la regularización de las diferencias temporarias imponibles.

Reducción o pérdida del crédito impositivo

Diferencias temporarias
imponibles (479)

- a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (633)

23. Imposición sobre beneficios en las microempresas

Uno de los criterios específicos de adaptación del Plan General de Contabilidad de PYMES a las características de la **microempresas** se refiere al registro contable del impuesto sobre beneficios.

Para el supuesto concreto del modelo contable de las microempresas se considera como gasto por impuesto el importe que resulte de las liquidaciones fiscales del ejercicio corriente, es decir, el gasto por impuesto sobre sociedades se hace equivalente al gasto por impuesto **corriente**.

El gasto por impuesto sobre beneficios

- se contabilizará íntegramente en la cuenta de pérdidas y ganancias
- por el importe que resulte de las liquidaciones fiscales del impuesto sobre sociedades relativas al ejercicio.

A tal efecto, al cierre del ejercicio, el gasto contabilizado por los importes a cuenta ya pagados, deberá aumentarse o disminuirse en la cuantía que proceda, registrando la correspondiente deuda o crédito frente a la Hacienda Pública.

La cuenta **6300. Impuesto corriente** prevista en la parte **cuarta. Cuadro de cuentas** del Plan General de Contabilidad de PYMES recogerá, en el caso de una **microempresa**, la **cuota diferencial** positiva que resulta de la declaración del período, con independencia del momento en que se generó tal gasto, esto es, de los ajustes extracontables originados o regularizados en esa declaración.

En el supuesto extremo de que resulte una cuota líquida cero, o que exista una base imponible negativa, la empresa reclamará la devolución de todos los importes por retenciones soportadas y los pagos a cuenta realizados, de modo que el gasto relativo a la imposición sobre beneficios será **cero**.

En esencia, el movimiento de la cuenta *6300. Impuesto corriente* en la contabilidad específica de las microempresas, que presentará siempre saldo *deudor* o *nulo* es el muestra el cuadro siguiente:

<i>Debe</i>	<i>contrapartida</i>
Se cargará: a1) por el importe pagado a cuenta a2) por las retenciones soportadas sobre los rendimientos percibidos con abono, normalmente, a cuentas del subgrupo 57.	<i>57x. Tesorería</i>
a3) por el mayor importe a pagar, resultante de la liquidación del impuesto, respecto de las retenciones soportadas sobre los rendimientos percibidos y los pagos a cuenta.	<i>4752. Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre sociedades</i>

<i>contrapartida</i>	<i>Haber</i>
<i>4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de Impuestos</i>	Se abonará al cierre del ejercicio, por el exceso de retenciones y pagos a cuenta.
<i>129. Resultados del ejercicio</i>	Se abonará, al regularizar el gasto

De modo que cuando la empresa realiza un pago a cuenta del ejercicio, en los meses de abril, octubre o diciembre, formula el apunte:

pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades	
Impuesto sobre beneficios (630)	a Bancos, cuentas corrientes (572)

Adicionalmente, si la empresa percibe rendimientos sujetos a retención, se tiene:

pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades	
Deudores / Tesorería Impuesto sobre beneficios (630)	a Ingresos por arrendamientos (75x) Ingresos financieros (76x)

Este procedimiento no prevé la utilización de la cuenta *473. Hacienda Pública, deudor por retenciones y pagos a cuenta*, aunque sería recomendable usarla a lo largo del ejercicio, siempre que el gasto por imposición reflejado en la contabilidad coincida con la cuota *diferencial* de la declaración del Impuesto.

Para aportar a los usuarios de la información financiera una imagen fiel respecto de los activos y pasivos vinculados a la imposición sobre beneficios no registrados en este modelo contable específico de las microempresas, se requiere que en la memoria figure toda la información cumplimentada en la declaración del impuesto, respecto de las situaciones transitorias pendientes.

Así, en el apartado 9. Situación fiscal de la memoria de las cuentas anuales del ejercicio, se hará constar la siguiente información;

- a) Diferencias entre la base imponible del impuesto y el resultado contable antes de impuestos motivadas por la distinta calificación de los ingresos, gastos, activos y pasivos (los ajustes extracontables de la página 6 del modelo 201 de declaración)
- b) Bases imponibles negativas pendientes de compensar fiscalmente, plazos y condiciones (que constan en la página 7 del referido modelo 201)
- c) Incentivos fiscales aplicados en el ejercicio y los pendientes de deducir, así como los compromisos adquiridos en relación con estos incentivos (también en la página 7 del modelo 201 de declaración del Impuesto sobre Sociedades), y
- d) finalmente, cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

24. Ajustes ulteriores en los supuestos de cambio de plan contable.

Incorporación ulterior de los criterios de contabilidad específicos de las microempresas.

Cuando una empresa, que en el momento de la reforma contable adoptó el modelo del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de PYMES, decida ulteriormente incorporar los criterios específicos de contabilidad de las **microempresas**, se atenderá a las normas establecidas en el Real Decreto xx/2007, de xx de octubre.

Así, la *disposición adicional cuarta. Incorporación de los criterios específicos aplicables por las microempresas*. prescribe una aplicación **no** retroactiva, esto es, para todas las operaciones objeto de reconocimiento desde la apertura del ejercicio de incorporación.

En concreto, se establecen las siguientes pautas:

- Cuando una empresa pase a aplicar los criterios específicos de microempresas, realizará esta aplicación de forma **prospectiva** desde el inicio de dicho ejercicio.
- Las operaciones objeto de contabilidad especial en el supuesto de microempresas, registradas con anterioridad, se contabilizarán de acuerdo con los criterios contenidos en el modelo contable aplicado en ejercicios anteriores.

En consecuencia, los saldos derivados de los ajustes relativos a la imposición sobre beneficios contabilizadas con anterioridad, continuarán figurando en el balance y se cancelarán con arreglo a su plan contable originario.

Abandono ulterior de los criterios de contabilidad específicos de las microempresas, para incorporar el Plan General de Contabilidad de PYMES.

Los ajustes a introducir al inicio del primer ejercicio en el que una empresa deje de aplicar los criterios específicos de contabilidad de las microempresas, para aplicar el modelo contable de PYMES se regulan en la *disposición adicional primera. Ajustes derivados del abandono de los criterios específicos aplicables por las microempresas* del Real Decreto xx/2007, de xx de octubre.

Dicha adaptación se llevará a cabo de forma **retroactiva**; en consecuencia, la entidad deberá reconocer todos los activos y pasivos correspondientes a la imposición sobre beneficios, omitidos por aplicación de las normas específicas de las microempresas.

□ Incorporación de activos y pasivos relativos a la imposición.

La empresa contabilizará los importes correspondientes a los pasivos fiscales, que se desprendan de los ajustes extracontables introducidos en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, pendientes de regularización al inicio del ejercicio en el que abandone los criterios específicos de contabilidad de las microempresas y adopte el Plan General de Contabilidad de PYMES.

Para ello, el tratamiento contable será el de afloración de un mayor pasivo por impuestos diferidos; sin embargo en este caso, la partida por el ajuste negativo en la imposición sobre beneficios no será un gasto relativo a dicha imposición, sino un cargo en una cuenta de reservas.

reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos

Reservas voluntarias
(113xx)

a Pasivos por diferencias temporarias
imponibles (479)

Correlativamente, y siempre que se cumplan los criterios de reconocimiento previstos en la norma de registro y valoración 15^a. *Impuestos sobre beneficios* del Plan General de Contabilidad de PYMES, se incorporarán al activo

- los créditos impositivos relativos a diferencias temporarias deducibles,
- a las bases imponibles negativas pendientes de compensación
- y a las deducciones o bonificaciones pendientes de aplicación sobre las futuras cuotas tributarias.

De nuevo, no existe una cuenta de ajuste positivo en la imposición sobre los beneficios, sino un abono a reservas.

reconocimiento de activos por impuestos diferidos

Activos por diferencias
temporarias deducibles (4740)

Derechos por deducciones y
bonificaciones pendientes de
aplicar (4742)

Crédito por pérdidas a
compensar del ejercicio xx
(4745xx)

...

a Reservas voluntarias
(113xx)

□ Información específica a suministrar en las cuentas anuales

El cambio de modelo supondrá un cambio de criterio contable, de modo que será preciso ajustar las reservas en el estado de cambios en el patrimonio neto, en el ejercicio más antiguo del que se procure información.

- Asimismo, en la memoria de estas primeras cuentas anuales, se creará un apartado con la denominación "Aspectos derivados del abandono los criterios específicos aplicables por las microempresas".

- En dicho apartado se detallarán las diferencias entre los criterios contables específicos de las microempresas aplicados en el ejercicio anterior y los del nuevo modelo contable de PYMES adoptado.
- Adicionalmente, se procederá a la cuantificación del impacto que produce esa variación de criterios contables en el patrimonio neto de la empresa.
- En dicho nuevo apartado se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los adoptados.

Abandono ulterior de los criterios de contabilidad específicos de las microempresas, o el modelo contable de PYMES, para incorporar el Plan General de Contabilidad.

En caso de que resulte de aplicación el Plan General de Contabilidad, por abandono los criterios de contabilidad específicos de las microempresas, o el modelo contable de PYMES, se seguirá lo establecido en la disposición adicional única del Real Decreto xx/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, para la transición a las nuevas normas contables.

Supuestos prácticos

Supuesto práctico núm. 1

La entidad RECONOC, presenta los siguientes datos, relativos a las cuentas de ingresos y gastos del ejercicio, extraídas de su balance de comprobación al cierre.

<i>Cuenta</i>	<i>Descripción</i>	<i>Saldo deudor</i>	<i>Saldo acreedor</i>
601	Compras de materias primas	1.077.832,73	0,00
6027	Compras de envases	53.509,62	0,00
608	Devoluciones de compras	0,00	42.909,19
609	“Rappels” por compras	0,00	109.866,42
621	Arrendamientos y cánones	35.725,71	0,00
622	Reparaciones y conservación	38.567,53	0,00
623	Servicios de profesionales	39.644,49	0,00
624	Transportes	58.409,50	0,00
625	Primas de seguros	17.947,77	0,00
626	Servicios bancarios y similares	10.295,95	0,00
627	Publicidad y relaciones públicas	42.177,03	0,00
628	Suministros	41.550,31	0,00
629	Otros servicios	44.745,38	0,00
640	Sueldos y salarios	387.535,99	0,00
642	Seguridad social a cargo de la empresa	96.731,76	0,00
649	Otros gastos sociales	39.675,50	0,00
6620	Intereses de deudas a largo plazo	15.114,87	0,00
6621	Intereses de deudas a corto plazo	15.221,20	0,00
6632	Pérdidas por valoración de disponibles para la venta	20.084,45	0,00
6653	Intereses por descuento de efectos	41.240,19	0,00
668	Diferencias negativas de cambio	13.086,55	0,00
669	Otros gastos financieros	1.539,99	0,00
670	Pérdidas procedentes de inmovilizado intangible	55.545,13	0,00
681	Amortización del inmovilizado intangible	18.669,40	0,00
682	Amortización del inmovilizado material	88.502,68	0,00
694	Pérdidas por deterioro de créditos comerciales	10.794,96	0,00
701	Ventas de productos terminados	0,00	2.284.992,16
7081	Devoluciones de ventas de productos terminados	66.481,06	0,00
709	“Rappels” por ventas de productos terminados	14.113,24	0,00
740	Subvenciones oficiales a la explotación	89.920,42	0,00
746	Subvenciones donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	0,00	32.322,04
759	Ingresos por servicios diversos	0,00	51.816,18
7632	Beneficios por valoración de disponibles para la venta	0,00	22.348,43
769	Otros ingresos financieros	0,00	8.381,67
771	Beneficios procedentes de inmovilizado material	0,00	83.185,20
7930	Reversión del deterioro en existencias de productos terminados	0,00	51.592,53

Por otra parte, dispone de la siguiente información acerca de las cuentas de ingresos y gastos a reconocer sobre el patrimonio neto:

<i>Cuenta</i>	<i>Descripción</i>	<i>Saldo deudor</i>	<i>Saldo acreedor</i>
800	Pérdidas por valoración en activos financieros disponibles para la venta	24.652,93	0,00
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	22.348,43	0,00
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	32.322,04	0,00
900	Beneficios por valoración en activos financieros disponibles para la venta	0,00	17.304,00
902	Transferencia de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	0,00	20.084,45
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	0,00	57.811,72

Para proceder a la regularización, se conocen los siguientes datos:

1. Las existencias iniciales de materias primas constan en el asiento de apertura del ejercicio por un valor de 125.707,38 euros; por su parte, las existencias de productos terminados aparecen en dicho asiento por 47.441,52 euros.

Según el recuento físico, el inventario valorado de las existencias finales de materias primas asciende a un importe total de 22.796,34 euros; por cuanto a las existencias de productos en curso de fabricación, su valor es de 54.228,20 euros. Al cierre, el valor del stock de productos terminados sumaba un total de 94.334,45 euros.

2. Se ha enajenado un ordenador que figuraba en el activo por un precio de adquisición de 54.091,09 euros, con una amortización acumulada del 25 por ciento; el importe de la enajenación, 18.414,17 euros, más IVA. al 16 por ciento, se cobrará dentro de tres meses.
3. Se ha aceptado de conformidad unos trabajos de reparación de una cadena de montaje, cuyo importe asciende a 18.182,18 euros; al cierre todavía no se había recibido la factura.
4. Se han vendido unas acciones, que figuraban en cartera de disponibles para la venta por un valor de 90.151,82 euros, sobre el que se había reconocido una pérdida por ajuste a valor razonable de 12.288,05 euros; el precio efectivo de la venta ha sido de 92.885,17 euros, una vez deducidas las comisiones y gastos de la operación.
5. Se ha reclamado la devolución de un impuesto, cuyo pago fue duplicado en su día, por un importe de 4.988,41 euros, estando a la espera de respuesta, por parte de la administración tributaria.
6. La sociedad ha contratado con un centro de investigación la obtención de un determinado procedimiento de fabricación, abonando por ello 18.500,00 euros más IVA. al 16 por ciento; se trata de un proyecto individualizado y con expectativa razonable de éxito.
7. Un pequeño incendio ha destruido totalmente un equipo industrial propiedad de la sociedad; su precio de adquisición era de 72.121,45 euros, sobre los que existe una amortización acumulada de 16.010,12 euros.
8. La sociedad tiene un litigio en curso y prevé una contingencia por ese motivo que ha estimado en 66.960,23 euros.

9. La sociedad presenta los siguientes activos financieros, sobre los que es preciso en su caso introducir ajustes de valoración, disponiendo asimismo del valor razonable, con referencia a la cotización en mercado organizado en la fecha de referencia:

<i>Cartera/activo</i>	<i>Valor en libros</i>	<i>Valor razonable</i>	<i>Diferencia</i>
Vencimiento			
Deuda pública	24.111,43	21.431,67	-2.679,76
Disponibles para la venta			
Obligaciones B	21.407,03	23.544,15	2.137,12
Acciones P.	114.101,54	107.255,48	-6.846,06
Cartera de negociación			
Pagarés E.	18.665,71	17.657,21	-1.008,50
Acciones N.	41.144,56	47.535,12	6.390,56

10. La compañía ha dotado las siguientes amortizaciones:

<i>Elemento</i>	<i>Importe amortizado</i>
Construcción	24.070,35
Instalaciones	43.167,44
Maquinaria	15.141,01
Mobiliario	5.472,48
Ordenadores	4.259,51
Vehículos	10.036,77
Patentes	16.557,70
Investigación	8.601,21

Se pide:

Formular los asientos correspondientes a las anteriores operaciones.

Regularizar y calcular el resultado de la actividad del ejercicio.

Determinar el total de ingresos y gastos reconocidos del período.

1. Variaciones de existencias

Se utilizarán **dos** asientos separados para reflejar las variaciones en el stock; en primer lugar, un apunte que refleje el **consumo** de las existencias al inicio del período:

1a	consumo de las existencias iniciales		
125.707,38	Variación de existencias de materias primas (611)		
47.441,52	Variación de existencias de productos terminados (712)		
		a	
		Existencias de materias primas (310)	125.707,38
		Existencias de productos terminados (35x)	47.441,52

Después, un asiento que refleje el alta del inventario al cierre del período:

1b	alta de las existencias finales		
22.796,34	Existencias de materias primas (310)		
54.228,20	Existencias de productos en curso (33x)		
94.334,45	Existencias de productos terminados (35x)		
		a	
		Variación de existencias de materias primas (611)	22.796,34
		Variación de existencias de productos en curso (710)	54.228,20
		Variación de existencias de productos terminados (712)	94.334,45

2. Enajenación de un ordenador

Se trata de un ordenador ya usado, cuyo valor en libros resulta de la diferencia:

precio de adquisición del equipo	54.091,09
<i>menos</i>	
amortización acumulada 25 por ciento	13.522,77
valor en libros del equipo	40.568,32

el precio de enajenación ha sido de 8.414,17 euros, con lo que se ha generado una pérdida de:

precio de enajenación del equipo	18.414,17
<i>menos</i>	
valor en libros	40.568,32
pérdida en la enajenación	22.154,15

registrando la operación de la forma:

(ii) Cierre contable y fiscal en el nuevo Plan General de Contabilidad.

2	<u>enajenación de un ordenador</u>		
21.360,44	Créditos a corto plazo enajenación del inmovilizado (543)		
13.522,77	Amortización acumulada de equipos para procesos de información (2817)		
22.154,15	Pérdidas procedentes del inmovilizado material (671)		
	a Equipos para procesos de información (217)	54.091,09	
	IVA. repercutido (477)	2.946,27	

3. Reparaciones en espera de factura

Al cierre del ejercicio se han devengado **gastos** a reconocer en el período de referencia, con independencia de su liquidación posterior, que se reconocen directamente como **deuda**, en el apunte:

3	<u>importe devengado asesoría jurídica</u>		
18.182,18	Reparaciones y conservación (622)		
	a Acreedores, facturas pendientes de recibir (4109)	18.182,18	

4. Venta de activos financieros, cartera de disponibles para la venta

Para el cálculo del beneficio o pérdida en la enajenación de esos valores se estará a su valor en libros previo a la venta, esto es, a los 90.151,82, euros, teniendo el siguiente resultado de venta:

	precio de enajenación de los títulos	92.885,17
	<i>menos</i>	
	valor en libros	90.151,82
	<hr/> beneficio en la enajenación	<hr/> 2.733,35

contabilizando

4a	<u>venta valores cartera disponibles para la venta</u>		
92.885,17	Bancos, cuentas corrientes (572)		
	a Inversiones financieras temporales en instrumentos de patrimonio, cartera de disponibles para la venta (540vv)	90.151,82	
	Beneficios en valores negociables a corto plazo (7668)	2.733,35	

Por otra parte, será preciso transferir al resultado la pérdida por ajuste al valor razonable reconocido en su momento con cargo a patrimonio neto; para ello se formulará el asiento:

	<u>4b</u>	<u>transferencia pérdida por ajuste valoración</u>	
12.288,05		Pérdidas de activos financieros disponibles para la venta (6632)	
		a	
		Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta (902)	12.288,05

5. Solicitud de devolución de ingresos tributarios indebidos

El importe ingresado indebidamente, se reconocerá como crédito cuando sea admitido el derecho a la devolución, por medio del apunte:

	<u>5</u>	<u>devolución de ingreso tributario indebido</u>	
4.988,41		Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos (4709)	
		a	
		Devolución de impuestos (636)	4.988,41

6. Pagos por investigación externa

Los gastos por trabajos o servicios de investigación externa, encargados a otras empresas o a centros externos dedicados a tales actividades son el motivo de adeudo en la cuenta de gastos 620. *Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio.*

La empresa ha recibido la siguiente factura:

Importe e los trabajos	18.500,00 euros
<i>más</i>	
IVA. al 16 por ciento	2.960,00 euros
Importe total de la factura	21.460,00 euros

el asiento correspondiente a los trabajos externos de investigación será:

	<u>6</u>	<u>trabajos externos de investigación</u>	
18.500,00		Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio (620)	
2.960,00		IVA. soportado (472)	
		a	
		Acreedores por prestaciones de servicios (4100)	21.460,00

7. Inmovilizado material irrecuperable.

Se trata de uno de los supuestos de pérdida repentina e irrecuperable en el valor de unos activos fijos, que se reconocerá como **pérdida** firme por el valor en libros del elemento en cuestión, teniendo:

precio de adquisición del equipo	72.121,45
<i>menos</i>	
amortización acumulada 25 por ciento	16.010,12
<hr/>	
valor en libros del equipo	56.111,33

que se dará de baja con el asiento:

	<u>7</u>	<u>deterioro en una partida de género en almacén</u>	
56.111,33		Pérdidas procedentes de inmovilizado material (671)	
16.010,12		Amortización acumulada de instalaciones técnicas (2812)	
		a Instalaciones técnicas (212)	72.121,45

8. Contingencia derivada de litigio

Respecto del litigio en curso, si la empresa prevé la existencia de un eventual pago, entonces no podrá hablar de un pasivo contingente, sino de un pasivo cierto, que reconocerá en la forma de un pasivo por provisión, contabilizando:

	<u>8</u>	<u>pasivo derivado de litigio en curso</u>	
66.960,23		Gastos excepcionales (678)	
		a Provisión para responsabilidades (142)	66.960,23

9. Ajustes en valoración de activos financieros

Con respecto a los activos financieros a que hace referencia el enunciado, no todos tienen el mismo tratamiento; así:

<i>Cartera/activo</i>	<i>Valor en libros</i>	<i>Valor razonable</i>	<i>Diferencia</i>
Vencimiento			
Deuda pública	24.111,43	21.431,67	-2.679,76

La cartera a vencimiento, o de posición, no es objeto de ajustes en su valoración, salvo el reconocimiento de una pérdida por deterioro, pero sólo en el supuesto de deterioro en el riesgo de crédito del emisor de los títulos.

De modo que sobre los títulos de deuda pública no se efectuará corrección alguna, aunque su valor de cotización sea menor, puesto que son activos que se reconocen por su coste amortizado, tal como ya figuran en el balance.

<i>Cartera/activo</i>	<i>Valor en libros</i>	<i>Valor razonable</i>	<i>Diferencia</i>
Disponibles para la venta			
Obligaciones B	21.407,03	23.544,15	2.137,12
Acciones P.	114.101,54	107.255,48	-6.846,06

La cartera de activos financieros disponibles para la venta se reconoce a su valor razonable en la fecha de referencia, con ajustes en patrimonio neto.

De modo que para las Obligaciones B. se reconocerá el **mayor** valor razonable, por medio del apunte:

9a		ajuste a mayor valor razonable en disponibles para la venta	
<hr/>			
2.137,12	Valores representativos de deuda a largo plazo, cartera de disponibles para la venta (251vv)	a Beneficios por valoración en activos financieros disponibles para la venta (900)	2.137,12

Y, por cuanto a las acciones P., el **menor** valor razonable supondrá el asiento:

9b		ajuste a menor valor razonable en disponibles para la venta	
<hr/>			
6.846,06	Pérdidas por valoración en activos financieros disponibles para la venta (800)	a Inversiones financieras temporales en instrumentos de patrimonio, cartera de disponibles para la venta (540vv)	6.846,06

Los ajustes en la cartera de negociación que se desprenden de la tabla:

<i>Cartera/activo</i>	<i>Valor en libros</i>	<i>Valor razonable</i>	<i>Diferencia</i>
Cartera de negociación			
Bonos E.	18.665,71	17.657,21	-1.008,50
Acciones N.	41.144,56	47.535,12	6.390,56

Se renococen directamente sobre el resultado del ejercicio; así para el caso del menor valor razonable en los pagarés E.

9c		ajuste a menor valor razonable en cartera de negociación	
<hr/>			
1.008,50	Pérdidas por valoración en activos financieros, cartera de negociación (6630)	a Valores representativos de deuda a corto plazo, cartera de negociación (251nn)	1.008,50

Por último, para reconocer el mayor valor razonable de las acciones N., se formulará el apunte:

9d	<u>ajuste a mayor valor razonable en cartera de negociación</u>		
6.390,56	Inversiones financieras temporales en instrumentos de patrimonio, cartera de negociación (540nn)		
		a Beneficios por valoración en activos financieros cartera de negociación (7630)	6.390,56

10. Amortizaciones del período.

Calculadas las amortizaciones, según los datos del enunciado, para los inmovilizados intangibles se contabilizará:

10a	<u>amortización anual de inmovilizados intangibles</u>		
25.158,91	Amortización del inmovilizado intangible (680)		
		a Amortización acumulada de gastos de investigación (2800i)	16.557,70
		Amortización acumulada de propiedad industrial (2802)	8.601,21

Del mismo modo, para las amortizaciones de los inmovilizados materiales se formulará el asiento:

10b	<u>amortización anual del inmovilizado material</u>		
102.147,56	Amortización del inmovilizado material (681)		
		a Amortización acumulada de construcciones (2811)	24.070,35
		Amortización acumulada de instalaciones técnicas (2812)	43.167,44
		Amortización acumulada de maquinaria (2813)	15.141,01
		Amortización acumulada de mobiliario (2816)	5.472,48
		Amortización acumulada de equipos para procesos de información (2817)	4.259,51
		Amortización acumulada de equipos para elementos de transporte (2818)	10.036,77

11. Saldo de las cuentas de variación de existencias

Antes de realizar el traspaso de las cuentas de gastos de explotación conviene determinar el saldo de las cuentas de variación de existencias, conforme a los movimientos contabilizados en el apartado 1.

<i>cuenta</i>	<i>descripción</i>	<i>suma Debe</i>	<i>Suma Haber</i>	<i>Saldo final</i>
611.	Variación de existencias de materias primas	125.707,38	22.796,34	102.911,04 de
710.	Variación de existencias de productos en curso	0,00	54.228,20	54.228,20 ac
712.	Variación de existencias productos terminados	47.441,52	94.334,45	46.892,93 ac

La cuenta *611. Variación de existencias de materias primas*, muestra un saldo **deudor**, derivado de un **consumo** neto de materiales almacenados; su saldo deudor se añadirá al de los demás **gastos**, apareciendo en el **haber** del apunte en el que éstos se traspasan al resultado.

Por su parte, las cuentas que recogen la variación de existencias de productos en curso y de productos terminados presentan saldo **acreedor**, lo que supone un **aumento** de stock por producción del ejercicio almacenada y **no** consumida; aparecerán **sumando** en los ingresos, en el **debe** del asiento en el que éstos se traspasan al resultado del ejercicio.

12. Traspaso de los ingresos de explotación

Por cuanto a los ingresos, el asiento de su traspaso para la determinación del resultado, será:

12 <u>traspaso de los ingresos de explotación</u>		
2.284.992,16	Ventas de productos terminados (701)	
54.228,20	Variación de existencias de productos en curso (711)	
46.892,93	Variación de existencias de productos terminados (712)	
89.920,42	Subvenciones donaciones y legados a la explotación (740)	
32.322,04	Subvenciones donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio (746)	
51.816,18	Ingresos por servicios diversos (759)	
83.185,20	Beneficios procedentes del inmovilizado material (771)	
	a Devoluciones de ventas de productos terminados (7081)	66.481,06
	"Rappels" por ventas de productos terminados (7091)	14.113,24
	Resultados del ejercicio (129)	2.562.762,83

13. Traspaso de los gastos de explotación

Para el traspaso de los gastos de explotación se formulará el apunte:

13	traspaso de los gastos de explotación		
42.909,19	Devoluciones de compras de materias primas (6081)		
109.866,42	"Rappels" por compras de materias primas (6091)		
4.988,41	Devolución de impuestos (636)		
51.592,53	Reversión del deterioro en existencias de productos terminados y en curso de fabricación (7930)		
2.360.630,29	Resultados del ejercicio (129)		
	a		
	Compras de materias primas (600)	1.077.832,73	
	Compras de envases (6027)	53.509,62	
	Variación de existencias de materias primas (611)	102.911,04	
	Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio (620)	18.500,00	
	Arrendamientos y cánones (621)	35.725,71	
	Reparaciones y conservación (622)	56.749,71	
	Servicios de profesionales (623)	39.644,49	
	Transportes (624)	58.409,50	
	Primas de seguros (625)	17.947,77	
	Servicios bancarios y similares (626)	10.295,95	
	Publicidad y relaciones públicas (627)	42.177,03	
	Suministros (628)	41.550,31	
	Otros servicios (629)	44.745,38	
	Sueldos y salarios (640)	387.535,99	
	Seguridad Social a cargo de la empresa (642)	96.731,76	
	Otros gastos sociales (649)	39.675,50	
	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible (670)	55.545,13	
	Pérdidas procedentes del inmovilizado material (671)	78.265,48	
	Gastos excepcionales (678)	66.960,23	
	Amortización del inmovilizado intangible (680)	43.828,31	
	Amortización del inmovilizado material (681)	190.650,24	
	Pérdidas por deterioro de créditos comerciales (694)	10.794,96	

14. Resultado de explotación

Con los dos asientos anteriores ya es posible determinar el resultado de la explotación, con solo examinar el saldo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias; así, se tiene un beneficio en la explotación de 202.132,54 euros, tal como muestra la ficha de del libro Mayor de dicha cuenta.

<i>asiento</i>	<i>concepto</i>	<i>importe debe</i>	<i>importe haber</i>
12	traspaso de ingresos de explotación		2.562.762,83 IE
13	traspaso de gastos de explotación	2.360.630,29 GE	
	Saldo acreedor del período		IE>GE
	<i>beneficio de explotación</i>	202.132,54	

15. Ingresos financieros del ejercicio

Las cuentas de ingresos financieros suponen el siguiente asiento de traspaso:

15		<u>traspaso de los ingresos financieros</u>	
6.390,56	Beneficios por valoración de cartera de negociación (7630)		
22.348,43	Beneficios por valoración de cartera de disponibles para la venta (7632)		
2.733,35	Beneficios en valores negociables a corto plazo (7668)		
8.381,67	Otros ingresos financieros (769)		
		a Resultados del ejercicio (129)	39.854,01

16. Traspaso de los gastos financieros

Del mismo modo, pueden agruparse todos los gastos de carácter financiero:

16		<u>traspaso de los gastos financieros</u>	
119.583,80	Resultados del ejercicio (129)		
		a Intereses de deudas a largo plazo (6620)	15.114,87
		Intereses de deudas a corto plazo (6621)	15.221,20
		Pérdidas por valoración de cartera de negociación (6630)	1.008,50
		Pérdidas por valoración de cartera de disponibles para la venta (6632)	32.372,50
		Intereses por descuento de efectos (6653)	41.240,19
		Diferencias negativas de cambio (668)	13.086,55
		Otros gastos financieros (669)	1.539,99

17. Resultado financiero

La empresa ha generado un resultado financiero **negativo**, puesto que ha incurrido en unos gastos financieros que superan a los rendimientos de sus inversiones y partidas asimiladas a los ingresos.

<i>asiento</i>	<i>concepto</i>	<i>importe debe</i>	<i>importe haber</i>
5R	traspaso de ingresos financieros		39.854,01
6R	traspaso de gastos financieros	119.583,80	
	Suma total del período	GF	IF
	Saldo deudor del período	GF > IF	
	<i>resultado financiero negativo</i>		79.729,79

18. Resultado de las actividades continuadas

Con ese resultado financiero **negativo**, el resultado de la explotación se ve minorado, generando una **pérdida** de las actividades **continuadas** (antes de impuestos) que aparece al acumular los asientos de regularización relativos a los ingresos y gastos operativos o de la explotación, por una parte, y a los ingresos y gastos de carácter financiero, por otra. Así, se tiene:

<i>asiento</i>	<i>concepto</i>	<i>importe debe</i>	<i>importe haber</i>
12	traspaso de ingresos de explotación		2.562.762,83 IE
13	traspaso de gastos de explotación	2.360.630,29 GE	
	Saldo acreedor del período		IE > GE
	<i>beneficio de explotación</i>	202.132,54	
15	traspaso de ingresos financieros		39.854,01
16	traspaso de gastos financieros	119.583,80	
	Saldo deudor del período	GF > IF	
	<i>resultado financiero negativo</i>		79.729,79
	Resultado de las actividades continuadas saldo total acreedor	(IE + IF) < (GE + GF)	
	<i>beneficio en las actividades continuadas (antes de impuestos)</i>	122.402,75	

19. Ingresos registrados en el patrimonio neto

Respecto de los ingresos imputables directamente al patrimonio neto, se tiene:

19a	traspaso de los ingresos por ajustes en valoración	
19.441,12	Beneficios por valoración en activos financieros disponibles para la venta (900)	
32.372,50	Transferencia de pérdidas por valoración en activos financieros disponibles para la venta (902)	
	a Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133)	51.813,62

Paralelamente, por los ingresos correspondientes a las subvenciones oficiales de capital recibidas en el período de referencia se contabilizará:

19b	<u>ingresos por subvenciones recibidas</u>	
57.811,72	Ingresos de subvenciones oficiales de capital (940)	
	a Subvenciones oficiales de capital (130)	57.811,72

20. Gastos y pérdidas registrados en el patrimonio neto

Se procederá del mismo modo para los gastos y transferencias de ingresos o beneficios, que se ha reconocido como **gastos** en patrimonio neto.

Así, respecto de los ajustes por valoración:

20a	<u>traspaso de los gastos por ajustes en valoración</u>	
53.847,42	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133)	
	a Pérdidas por valoración en activos financieros disponibles para la venta (800)	31.498,99
	Transferencia de beneficios por valoración en activos financieros disponibles para la venta (802)	22.348,43

Y, seguidamente, por la transferencia de las subvenciones de capital al resultado:

20b	<u>traspaso de los gastos por subvenciones</u>	
32.322,04	Subvenciones oficiales de capital (130)	
	a Transferencia de subvenciones oficiales de capital (840)	32.322,04

21. Resumen de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio

Del conjunto de datos contabilizados se desprende el siguiente resumen de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio:

<i>asiento</i>	<i>Cuenta de Pérdidas y Ganancias</i>	<i>Gastos</i>	<i>Ingresos</i>
12	Ingresos de la explotación		2.562.762,83
13	Gastos de la explotación	2.360.630,29	
	Saldo acreedor del período		IE>GE
	<i>beneficio de la explotación</i>	202.132,54	

<i>asiento</i>	<i>Cuenta de Pérdidas y Ganancias</i>	<i>Gastos</i>	<i>Ingresos</i>
15	Ingresos financieros		39.854,01
16	Gastos financieros	119.583,80	
	Saldo deudor del periodo	GF > IF	
	<i>resultado financiero negativo</i>		79.729,79
	Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias <i>pérdida en las actividades continuadas</i> (antes de impuestos)	122.402,75	
<i>asiento</i>	<i>Patrimonio neto</i>	<i>Gastos</i>	<i>Ingresos</i>
19a	Beneficios por valoración		19.441,12
19b	Ingresos por subvenciones		57.811,72
20a	Pérdidas por valoración	31.498,99	
	<i>Total ingresos y gastos</i>	31.498,99	77.252,84
19a	Transferencias de pérdidas		32.372,50
20a	Transferencias de beneficios	22.348,43	
20b	Transferencias de subvenciones	32.322,04	
	<i>Total transferencias</i>	54.670,47	32.372,50
	<i>Total ingresos y gastos reconocidos</i>	145.858,63	

Supuesto práctico núm. 2

La entidad TRIBUT, presenta los siguientes datos, relativos al resultado del período, así como a las eventuales discrepancias entre las partidas de ingresos y gastos del ejercicio y su consideración fiscal.

1. El resultado antes de impuestos obtenido por la sociedad en el ejercicio de referencia es una pérdida de 14.445,80; también muestra un saldo neto de ingresos y gastos registrados en el patrimonio neto de +85.461,95 euros, según se desprende del siguiente estado de ingresos y gastos reconocidos:

<i>Cuenta de Pérdidas y Ganancias</i>	<i>Gastos</i>	<i>Ingresos</i>
Total de ingresos y gastos corrientes	1.556.596,54	1.542.150,74
<i>pérdida antes de impuestos</i>		14.445,80
<i>Patrimonio neto</i>	<i>Gastos</i>	<i>Ingresos</i>
Pérdidas por valoración	32.288,05	
Ingresos de subvenciones de capital		117.750,00
<i>Total ingresos y gastos</i>	32.288,05	117.750,00
<i>Total ingresos y gastos reconocidos (antes de impuestos)</i>	71.016,15	

2. Se ha reconocido unas diferencias negativas de cambio, por importe de 24.750,00 euros, que corresponden a ajustes al contravalor al cierre sobre partidas de deudores y acreedores todavía pendientes de liquidación.
3. Se ha pagado 2.500,00 euros que corresponden a una sanción tributaria por incidencias en una declaración informativa.
4. Se han ajustado al valor razonable unas obligaciones, que figuraban en cartera de disponibles para la venta por un valor de 90.151,82 euros, reconociendo una pérdida por ajuste a valor razonable de 32.288,05 euros; para el conjunto de la cartera de valores de renta fija no existe una minusvalía neta.
5. Se ha recibido una subvención de capital de 117.750,00 euros, que se aplica a la puesta en marcha de un nuevo centro de envasado de la empresa. La nueva instalación estaba todavía en montaje al cierre del ejercicio.
6. La compañía ha dotado las amortizaciones que se indican en la tabla siguiente, con los coeficientes que se indican, junto al máximo autorizado en las tablas del Reglamento del Impuesto:

<i>Elemento</i>	<i>Coefficiente contable utilizado</i>	<i>Coefficiente máximo impuesto</i>	<i>Importe amortizado</i>
Construcción	5,00	3,00	24.070,35
Instalaciones	15,00	8,00	43.167,44
Maquinaria	25,00	20,00	15.141,01
Mobiliario	30,00	20,00	5.472,48
Ordenadores	30,00	20,00	4.259,51

7. La sociedad ha amortizado contablemente un bien en leasing, adeudando una amortización de 4.825,00 euros. Ya hace dos años que la empresa consignó en las declaraciones del Impuesto la totalidad de los gastos fiscalmente deducibles, relativos a la utilización de dicho bien.

8. Se ha reconocido un gasto de 28.700,00 euros, por causa del deterioro de determinados créditos comerciales, que acumulan sólo tres meses de demora. No existe, demanda o litigio ni procedimiento concursal o cualesquiera otras causas de las que dependa el cobro de los citados créditos.
9. La sociedad podrá aplicar deducciones por determinadas inversiones, con un límite del 35 por ciento sobre la cuota, por importe de 7.485,00 euros.
10. La entidad aplica el tipo de gravamen del 30 por ciento y aporta justificación de retenciones por 18.535,42 euros.

Se pide:

Determinar los gastos relativos a la imposición sobre los beneficios.

Registrar las partidas contables relativas a dicha imposición.

Supuesto práctico núm. 2

Solución sugerida

Respecto de las operaciones de TRIBUT, siguiendo el esquema de contabilizar separadamente las diferentes partidas a conciliar como ajustes extracontables en la declaración del impuesto, se realizarán los siguientes apuntes.

1. Resultado del ejercicio.

El gasto corriente relativo a la imposición sobre el resultado resulta del cálculo:

Concepto	Nota	Importe	30 por ciento
Resultado Contable (antes de impuestos)	1	-14.445,80	-4.333,74

Contabilizando:

1	<u>impuesto sobre la pérdida corriente</u>		
4.333,74	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)		
	a Impuesto corriente sobre beneficios (6300)	4.333,74	

Paralelamente, por el saldo de los ingresos y gastos, registrados directamente en el patrimonio neto, se tendrá la siguiente imposición corriente

Concepto	Nota	Importe	30 por ciento
Saldo neto de ingresos y gastos registrados directamente sobre patrimonio neto	1	85.461,95	25.638,59

Y se formulará el asiento, relativo al reconocimiento del impuesto corriente sobre beneficios devengado en el período:

1b	<u>impuesto sobre ingresos y gastos de patrimonio neto</u>		
25.638,59	Impuesto corriente sobre beneficios (8300)		
	a Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)	25.638,59	

Diferencias negativas de cambio.

Las diferencias negativas de cambio reconocidas suponen gastos contables que no son admitidos como fiscalmente deducibles, puesto que las operaciones a que se refieren no se han liquidado todavía, de manera que existe una mayor base imponible en la liquidación:

Concepto	Nota	Importe	30 por ciento
<i>diferencias temporarias: ajustes valoración</i>			
más	Ajustes diferencias negativa en moneda extranjera, no realizadas	24.750,00	7.425,00

Por el momento, corresponderá pagar un mayor impuesto, teniendo:

2a <u>impuesto sobre diferencias negativas moneda extranjera</u>		
7.425,00	Impuesto corriente sobre beneficios (6300)	
	a Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)	7.425,00

Pero el mayor impuesto que ahora se paga será recuperable en próximos ejercicios, al liquidar las operaciones a que se refiere el ajuste por el contravalor en la fecha de referencia, de modo que se reclasificará con el apunte:

2b <u>reclasificación del mayor pago temporal</u>		
7.425,00	Diferencias temporarias deducibles (4740)	
	a Impuesto diferido sobre beneficios (6301)	7.425,00

3. Sanción de carácter tributario.

La sanción a que ha hecho frente es uno de los gastos no deducibles; se genera un mayor pago por impuestos que no revertirá en próximos ejercicios.

	Concepto	Nota	Importe	30 por ciento
	<i>diferencias permanentes no periodificables</i>			
más	Sanción de carácter tributario	3	2.500,00	750,00

De modo que el mayor gravamen se considera un gasto por impuesto corriente no recuperable, formulando el apunte:

3 <u>sanción de carácter tributario no deducible</u>		
750,00	Impuesto corriente sobre beneficios (6300)	
	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)	750,00

4. Ajuste a menor valor razonable valores de renta fija

La empresa ha registrado el ajuste a un menor razonable de los títulos de renta fija en cartera de disponibles para la venta, con cambios en patrimonio neto. La pérdida, reconocida contablemente sobre el patrimonio neto, de 32.288,05 euros, supone un gasto no deducible,

	Concepto	Nota	Importe	30 por ciento
	<i>diferencias temporarias por ajustes en valoración</i>			
más	Ajuste a menor valor razonable, valores de renta fija disponibles para la venta	4	32.288,05	9.686,41

Será preciso reconocer un mayor pago por imposición corriente, a través del asiento:

4a		ajuste a menor valor razonable no deducible	
9.686,41	Impuesto corriente sobre beneficios (8300)	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)	9.686,41

tal impuesto debe figurar como un impuesto pagado por anticipado, relativo a una corrección valorativa momentáneamente no deducible.

4b		efecto impositivo futuro ajuste a menor valor razonable	
9.686,41	Diferencias temporarias deducibles (4740)	a Impuesto diferido sobre beneficios (8301)	9.686,41

5. Subvención oficial de capital

En este caso, se trata de un ingreso en patrimonio neto, sobre el que se ha calculado en el apartado 1. un impuesto que se deberá liquidar en un período posterior, lo que supondrá un asiento de la forma:

5		renta no gravable en subvención de capital	
35.325,00	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)	a Impuesto corriente sobre beneficios (8300)	35.325,00

Registrando la mayor imposición futura con el apunte:

5b		imposición futura sobre subvención de capital	
2.438,24	Impuesto diferido sobre beneficios (8301)	a Diferencias temporarias imponibles (479)	2.438,24

Por aplicación de la hipótesis contable de correlación de los gastos con los ingresos, no existe, en este supuesto, ninguna transferencia al resultado de la subvención de capital obtenida, ya que la empresa no ha empezado a amortizar la instalación, puesto que en la fecha de cierre estaba todavía en montaje.

6. Diferencias en los gastos por amortizaciones

Se ha puesto de manifiesto una mayor renta a efectos fiscales, derivada del menor gasto fiscalmente deducible para el período de referencia, al compararlo con el gasto contable, según se desprende de la siguiente tabla:

<i>Elemento</i>	<i>Coefficiente contable utilizado</i>	<i>Coefficiente máximo impuesto</i>	<i>Gasto contable (gc)</i>	<i>Gasto fiscal (gf)</i>	<i>Diferencia temporal (gc) - (gf)</i>
Construcción	5,00	3,00	24.070,35	14.442,21	9.628,14
Instalaciones	15,00	8,00	43.167,44	23.022,63	20.144,81
Maquinaria	25,00	20,00	15.141,01	12.112,81	3.028,20
Mobiliario	30,00	20,00	5.472,48	3.648,32	1.824,16
Ordenadores	30,00	20,00	4.259,51	2.839,67	1.419,84
		<i>Sumas</i>	92.110,79	56.065,64	36.045,15

Se ha producido una diferencia temporal por un importe total de 36.045,15 euros, lo que supondrá en este ejercicio una mayor cuota a pagar, ulteriormente recuperable.

<i>Concepto</i>	<i>Nota</i>	<i>Importe</i>	<i>30 por ciento</i>
<i>diferencias temporarias: diferencias temporales</i>			
<i>más</i> Adelanto en amortización del inmovilizado	6	36.045,15	10.813,55

Por el mayor impuesto se contabilizará:

6a	mayor impuesto por adelanto amortizaciones	
10.813,55	Impuesto corriente sobre beneficios (6300)	
	a Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)	10.813,55

Pero el mayor impuesto que ahora se paga será recuperable en próximos ejercicios, de modo que se reclasificará con el apunte:

6b	reclasificación del mayor pago temporal	
10.813,55	Diferencias temporarias deducibles (4740)	
	a Impuesto diferido sobre beneficios (6301)	10.813,55

7. Amortización contable no deducible posterior a un leasing

Como la compañía ya ha consignado como gastos fiscalmente deducibles la totalidad de la base fiscal del bien arrendado en fecha anterior, habrá generado unas diferencias temporarias imponibles.

Ahora, al contabilizar el gasto por amortización del bien, en una fecha posterior al ejercicio de la opción de compra, se genera una mayor cantidad a pagar, puesto que dicho gasto ya no es fiscalmente deducible.

<i>Concepto</i>	<i>Nota</i>	<i>Importe</i>	<i>30 por ciento</i>
<i>diferencias permanentes no periodificables</i>			
<i>más</i> Amortización bien leasing no deducible	7	4.825,00	1.447,50

El asiento correspondiente a ese mayor pago por impuestos será:

<u>7a</u>		<u>mayor impuesto por amortización no deducible en leasing</u>	
1.447,50	Impuesto corriente sobre beneficios (6300)		
		a Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)	1.447,50

Pero en realidad, ese mayor pago corresponde a un ahorro fiscal temporal obtenido con anterioridad y que ahora se cancela, contabilizando:

<u>7b</u>		<u>Regularización de pasivo por impuesto diferido</u>	
1.447,50	Diferencias temporarias imponibles (479)		
		a Impuesto diferido sobre beneficios (6301)	1.447,50

8. Deterioro en créditos comerciales

La empresa reconoce un deterioro en el riesgo de determinados créditos comerciales, pero se adelanta nuevamente a las condiciones para considerar el devengo fiscal del gasto, puesto que no observa los plazos mínimos de demora previstos en las normas tributarias.

	Concepto	Nota	Importe	30 por ciento
	<i>diferencias temporarias: diferencias temporales</i>			
<i>más</i>	Adelanto en reconocimiento deterioro de valor de créditos comerciales.	8	28.700,00	8.610,00

Registrando la mayor cuota impositiva, con el asiento:

<u>8a</u>		<u>mayor impuesto por adelanto deterioro créditos</u>	
8.610,00	Impuesto corriente sobre beneficios (6300)		
		a Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)	8.610,00

Pero el mayor impuesto que ahora se paga será recuperable en próximos ejercicios, de modo que se reclasificará con el apunte:

<u>8b</u>		<u>reclasificación del mayor pago temporal deterioro créditos</u>	
8.610,00	Diferencias temporarias deducibles (4740)		
		a Impuesto diferido sobre beneficios (6301)	8.610,00

9. Determinación de la cuota tributaria líquida

Respecto del proceso de cálculo del impuesto, se ha registrado las siguientes partidas:

	<i>Concepto</i>	<i>Nota</i>	<i>Importe</i>	<i>30 por ciento</i>
	Resultado Contable (antes de impuestos)	1a	-14.445,80	-4.333,74
	<i>diferencias permanentes no periodificables</i>			
<i>más</i>	Gasto no deducible por sanción	3	2.500	750,00
<i>igual a</i>	Resultado ajustado		-11.945,80	-3.583,74

Siguiendo con las diferencias temporarias:

	<i>Concepto</i>	<i>Nota</i>	<i>Importe</i>	<i>30 por ciento</i>
<i>igual a</i>	Resultado ajustado		-11.945,80	-3.583,74
	<i>diferencias temporarias</i>			
<i>más</i>	Diferencias negativas de cambio en partidas todavía no liquidadas	2a	24.750,00	7.425,00
	Adelanto en la amortización de elementos del inmovilizado material	6	36.045,15	10.813,55
	Amortización de elemento procedente de un leasing, tras agotar el gasto fiscal	7	4.825,00	1.447,50
	Adelanto gasto contable en deterioro de valor de créditos comerciales	8	28.700,00	8.610,00
	Resultado fiscal del ejercicio		82.374,35	24.712,31

Por su parte, la cuota corriente referida al conjunto de ingresos y gastos registrados sobre el patrimonio neto es cero, puesto que las operaciones descritas corresponden a situaciones de diferimiento de la tributación, puesto que se resolverán en ulteriores declaraciones del impuesto.

	<i>Concepto</i>	<i>Nota</i>	<i>Importe</i>	<i>30 por ciento</i>
	Saldo de los ingresos y gastos registrados directamente sobre patrimonio neto	1b	85.461,95	25.638,59
	<i>diferencias permanentes no periodificables</i>			
	sin diferencias permanentes			
<i>igual a</i>	Resultado ajustado		85.461,95	25.638,59
	<i>diferencias temporarias</i>			
<i>más</i>	Pérdidas por ajuste a menor valor razonable en valores de renta fija	4a	32.288,05	9.686,41
<i>menos</i>	Subvención de capital recibida en el ejercicio	5	-117.750,00	35.325,00
	Saldo fiscal de ingresos y gastos registrados directamente sobre patrimonio neto		0,00	0,00

De modo que la base imponible del ejercicio responderá a la suma siguiente:

	<i>Concepto</i>	<i>Nota</i>	<i>Importe</i>	<i>30 por ciento</i>
	Resultado fiscal del ejercicio		82.374,35	24.712,31
<i>más</i>	Saldo fiscal de ingresos y gastos registrados directamente sobre patrimonio neto		0,00	0,00
	Base imponible del ejercicio		82.374,35	24.712,31

Deducciones practicadas en la declaración del ejercicio

Calculada la cuota íntegra, la empresa puede aplicar efectivamente una deducción de 7.485,00, puesto que cuenta con cuota suficiente para hacerlo, ya que el límite máximo resulta

$$24.712,31 \times 35 \text{ por ciento} = 8.649,31 \text{ euros.}$$

La aplicación efectiva de la deducción supone un menor pago por impuesto corriente, que se contabilizará:

9	<u>menor impuesto a pagar por aplicación deducciones</u>	
7.485,00	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)	
	a	Impuesto corriente sobre beneficios (6300) 7.485,00

10. Liquidación final del Impuesto.

Determinación de la cuota líquida

La cuota líquida del impuesto resulta, por lo tanto, de:

Declaración del Impuesto sobre Sociedades		
<i>Clave</i>	<i>Concepto</i>	<i>Importe</i>
560	Cuota íntegra previa	24.712,31
....		
	Deducciones	-7.485,00
	Cuota líquida	17.227,31

Compulsa de la cuota líquida

Si se toma la cuenta el libro mayor de 6300. *Impuesto corriente sobre beneficios*, su saldo ha de coincidir exactamente con la cuota líquida calculada.

6300. Impuesto corriente sobre beneficios

Asiento	Concepto	Base cálculo	Importe Debe	Importe Haber	Saldo
1	Resultado corriente	-14.445,80		4.333,74	
2a	Diferencias negativas en moneda extranjera	24.750,00	7.425,00		
3	Sanción tributaria no deducible	2.500,00	750,00		
6a	Adelanto en amortizaciones inmovilizado	36.045,15	10.813,55		
7a	Amortización no deducible en leasing	4.825,00	1.447,50		
6	Adelanto en deterioro créditos comerciales	28.700,00	8.610,00	0	
9	Aplicación deducción			7.485,00	
	Sumas y saldo		29.046,05	11.818,74	17.227,31

Aplicación de las retenciones y pagos a cuenta: cuota diferencial

Tras restar las retenciones de la cuota líquida,

Declaración del Impuesto sobre Sociedades		
Clave	Concepto	Importe
560	Cuota íntegra previa	24.712,31
...	Deducciones	-7.485,00
	Cuota líquida	17.227,31
	Retenciones y pagos a cuenta	-18.535,42
	Cuota diferencial (a devolver)	1.308,11

Resulta una cuota diferencial a devolver, por la que se formulará el apunte:

10b	aplicación de retenciones y pagos a cuenta	
17.227,31	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4752)	
1.308,11	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos (4709)	
	a Hacienda Pública, deudora por retenciones y pagos a cuenta (473)	18.535,42

Total ingresos y gastos reconocidos

Trasladando el gasto por imposición a los resultados, se tendrá:

Cuenta de Pérdidas y Ganancias	Gastos	Ingresos
<i>pérdida antes de impuestos</i>	-14.445,80	
6300. Impuesto corriente sobre beneficios	17.227,31	
6301. Impuesto diferido sobre beneficios	-28.296,05	
<i>Resultado del ejercicio (beneficio)</i>	<i>-3.377,06</i>	
<i>Patrimonio neto</i>	<i>Gastos</i>	<i>Ingresos</i>
Pérdidas por valoración	32.288,05	
Ingresos de subvenciones de capital		117.750,00
8300. Impuesto corriente sobre beneficios	0,00	
8301. Impuesto diferido sobre beneficios	25.638,59	
<i>Total ingresos y gastos</i>	<i>57.926,64</i>	<i>117.750,00</i>
<i>Total ingresos y gastos reconocidos</i>	<i>56.446,30</i>	