

TEMA 6: CÁLCULO DEL RESULTADO NETO DEL EJERCICIO

- 6.1. Del resultado antes de Impuestos al Resultado Contable del ejercicio
- 6.2. Diferencias entre el resultado contable y el fiscal
- 6.3 Tratamiento contable del gasto por impuesto sobre beneficios
- 6.4 Efecto impositivo de transacciones que afectan directamente al Patrimonio Neto
- 6.5 Presentación en Cuentas Anuales del Impuesto Sobre Beneficios y sus efectos fiscales.

6.1. DEL RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS AL RESULTADO CONTABLE DEL EJERCICIO

Las sociedades mercantiles, al igual que las personas físicas, están obligadas a contribuir con parte de su renta generada durante el ejercicio a la Hacienda Pública. Si bien la renta de la personas físicas está gravada en el IRPF, las sociedades mercantiles (SA, SL, SCOP,...) están sujetas al Impuesto sobre Sociedades (IS). Se trata de un impuesto que es proporcional a la renta obtenida en cada ejercicio económico, de modo que las empresas deben contribuir con un porcentaje (tipo de gravamen) de sus beneficios.

Por su parte, el PGC define el resultado contable como una variable después de impuestos. Así, sobre el resultado contable que surge de la regularización debe realizarse un último ajuste en concepto de gasto (o, según el caso, ingreso) por Impuesto sobre Beneficios.

Sin entrar en las singularidades contables que contempla el Plan y que se desarrollarán en un apartado posterior, el asiento a realizar en el momento del devengo por el Impuesto de Sociedades que, en general, coincidirá con la fecha de cierre del ejercicio económico, será el siguiente:

X	(630) Impuesto sobre Beneficios	(4752) Hacienda Publica acreedora por IS	Y
---	---------------------------------	------------------------------------------	---

Este registro es el más simple posible ya que corresponde a aquella situación en la que el gasto por impuesto coincide con la cantidad a pagar a Hacienda.

Sin embargo, como consecuencia de la no coincidencia entre las normas contables y fiscales en cuanto a la valoración de los activos y pasivos, además de otras consideraciones de índole fiscal, la cuota a pagar a Hacienda no tiene por qué ser igual al gasto contable.

Así, puede ocurrir que $X \neq Y$.

La cantidad a pagar (Y) se determina a través de la aplicación de normas fiscales, (en concreto, la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre sociedades y otra normativa fiscal que sea de

aplicación al ejercicio en cuestión), donde se definen los Ingresos y Gastos que determinan el resultado fiscal (cuál es la renta sujeta a gravamen), así como la valoración de activos y pasivos que, en definitiva, tendrá consecuencias en la base imponible (variable básica sobre la que determinará la cantidad a pagar).

El gasto o ingreso contable (X) se calculará a partir del resultado contable, para cuyo cálculo se habrán aplicado los principios y criterios del PGC.

6.2. DIFERENCIAS ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y EL FISCAL

6.2.1 Introducción

Como se ha visto con anterioridad, en general, el *resultado neto* se determina de la siguiente manera:

$$\begin{aligned}
 & \text{Rdo. antes de impuestos (Rdo } \textit{bruto}) \\
 - & \text{ Impuesto s/B}^\circ \\
 = & \text{ Rdo. contable ejercicio (Rdo } \textit{neto})
 \end{aligned}$$

Para la determinación del gasto (o ingreso) por Impuesto, habrá que considerar los siguientes elementos:

Resultado ANTES DE IMPUESTOS	RCAI
+/- Diferencias PERMANENTES	+/- DP

= RESULTADO CONTABLE AJUSTADO	= RCA
x tipo de gravamen	x t/g
= IMPUESTO BRUTO	= IB
- Deducciones y bonificaciones	- (D+B)

= GASTO (o ingreso) POR IS	= Impuesto neto

Por otra parte, el PGC establece que la contabilización de este concepto se separe en dos componentes: (6300) *Gasto por impuesto corriente*, que coincidirá, normalmente, con la **cuota líquida** y (6301) *Gasto por impuesto diferido*, que recogerá las diferencias en los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos reconocidos en el resultado antes de impuestos.

$$\begin{aligned}
 & (6300) \text{ Gasto por Impuesto corriente} \\
 & \text{+/- } (6301) \text{ Gasto por impuesto diferido} \\
 = & (630) \text{ Gasto por Impuesto sobre beneficios del ejercicio}
 \end{aligned}$$

A continuación se detalla el cálculo del impuesto a pagar o a devolver (según la liquidación fiscal):

RESULTADO CONTABLE antes de impuestos	RCAI
+/- Diferencias PERMANENTES	+/- DP
+/- Diferencias TEMPORARIAS	+/- DT

= RESULTADO FISCAL DEL EJERCICIO	=RdoFiscal
- Compensación de Bases imponible negativas de ejercicios anteriores	- CBI(-)

= BASE IMPONIBLE	=BI
x tipo de gravamen	x t/g

= CUOTA INTEGRAL	CI
- Deducciones y bonificaciones	- (D+B)

= CUOTA LIQUIDA	CL
- Retenciones y pagos a cuenta	- (R+P)

= CANTIDAD A INGRESAR O A DEVOLVER	= Cuota diferencial

Comparando ambas tablas, se aprecia que la diferencia entre el gasto por impuesto del ejercicio y la cantidad a pagar o devolver se encuentra en:

- Las diferencias temporarias.
- La compensación de bases imponibles negativas.
- Las retenciones y pagos a cuenta.

6.2.2 Determinación del cálculo de gasto por impuesto

Del apartado anterior se observa cómo, tanto para la determinación del gasto por impuesto, como la cantidad a pagar, se parte de una variable contable común: el resultado contable antes de impuestos. A partir de esta variable se producen determinadas correcciones o ajustes que tienen un origen fiscal.

Analizamos estas correcciones que, en algunos casos, no producen diferencias entre el gasto por impuesto y la cantidad a pagar, pero que en otros, en cambio, si las producen.

1.- Diferencias permanentes

Todas las diferencias entre el resultado contable y la base imponible (resultado fiscal) que no se identifiquen como temporarias son diferencias permanentes. Son las que se originan por la diferente consideración de ingresos y gastos en los ámbitos contable y fiscal, pero que no revierten en ejercicios futuros.

Supondrá un ajuste al gasto por impuesto corriente del ejercicio, al no tener incidencia fiscal futura.

Por ejemplo, las sanciones, liberalidades, multas, etc. son disminuciones del patrimonio neto (gasto contable), pero fiscalmente no son gastos deducibles, por lo que aumentarán el resultado fiscal (las denominamos “diferencias permanentes positivas”).

La norma fiscal, entonces, nos impone pagar por esos conceptos (se devenga un pasivo) pero en el futuro Hacienda no nos devolverá los importes correspondientes. Esto conduce a reconocer un mayor gasto por impuesto (contrapartida de dicho pasivo) en el ejercicio actual.

Igualmente, algunos premios como los de la Lotería Nacional, por ejemplo, son ingresos contables pero no computan como ingreso fiscal, por lo que reducen la base imponible (diferencias permanentes negativas).

Contablemente, las diferencias permanentes, positivas o negativas, no producen diferencias entre el gasto por el impuesto y la cantidad a pagar.

En la 5ª parte “Definiciones y Relaciones contables” se recoge la posibilidad de periodificarlas a ejercicios futuros por relacionarse con gastos o ingresos de ejercicios futuros (→ 1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios, a través de cuentas del grupo 8). Un ejemplo: Una empresa que obtiene en el ejercicio una exención fiscal sobre la plusvalía de un inmovilizado, contabiliza un menor gasto corriente. Pero como esta plusvalía está conectada a una reinversión en otro inmovilizado, decide distribuir esa diferencia permanente de acuerdo a la vida útil del inmovilizado. En este caso, supondrá un mayor gasto corriente y en el futuro se irá contabilizando este ingreso fiscal como menor gasto por impuesto corriente.

2.- Diferencias temporarias

Son las derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuidas a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio, en la medida que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

Por un lado, la valoración contable (valor en libros) se determina aplicando las normas de reconocimiento y valoración del PGC. Por otro, la valoración fiscal de los elementos patrimoniales, que da lugar a la denominada base fiscal, es el importe atribuido según la legislación fiscal aplicable.

Las diferencias en las valoraciones provocan que los ingresos y gastos reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias de un ejercicio no coincidan con los que fiscalmente permiten determinar la liquidación correspondiente a ese ejercicio, pero en el futuro dichas diferencias temporarias revertirán.

El PGC contempla diferentes supuestos en los que se originan este tipo de diferencias. Dejamos el análisis de otro tipo de diferencias temporarias (que vienen explicadas por la imputación de ingresos y gastos directamente al patrimonio neto) para el último apartado del tema. Aquí nos centramos en las diferencias temporarias (la mayoría) que provocan ajustes en el resultado contable, consecuencia de los diferentes criterios de imputación temporal de gastos e ingresos.

Ejemplo 1.a

Al inicio del ejercicio la empresa adquiere un inmovilizado material valorado por 1.000 €. La vida útil estimada es de 10 años, pero fiscalmente se permite amortizar en un plazo de 5 años. Tipo gravamen: 30%.

Valor Contable (VC) al cierre = $1.000 - 100 = 900€ \rightarrow$ Gasto contable = 100
 Valor Fiscal (VF) al cierre = $1.000 - 200 = 800€ \rightarrow$ Gasto Fiscal = 200

Estamos ante una diferencia temporaria porque:

- Existe una diferencia entre la valoración contable y fiscal ($900 - 800 = 100$), y además
- Tendrá una incidencia en la carga fiscal futura (reversión futura).

Fiscalmente se amortiza en 5 años, por lo que el gasto deducible es mayor al contable en ese plazo de 5 años (diferencia temporal negativa) y, después, el gasto fiscal será nulo aunque contablemente sigue amortizándose otros 5 años (diferencia temporal positiva). Por lo tanto, durante los primeros 5 años la empresa paga menos (mayor gasto deducible, menor base imponible) de lo que debería si no existiesen diferencias. Contablemente se ajustará la diferencia reconociendo un pasivo.

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe
X	(630)Gasto por impuesto	a	(475)Hª P.Acreeedora (479) Pasivo fiscal: $t/g * 100$	Y Z

A partir del sexto, va a pagar más ya que a partir de ese ejercicio el gasto contable seguirá siendo 100 mientras el fiscal es nulo (menor gasto deducible, mayor base imponible). Contablemente se ajustará la diferencia dando de baja progresivamente al pasivo que se ha ido abonando en el primer tramo. Al final pagará todo lo que en principio se había ahorrado.

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe
X Z*	(630)Gasto por impuesto (479)Pasivo fiscal	a	(475)Hª P.Acreeedora	Y

Igualmente, las diferencias temporales positivas darán lugar a una mayor base imponible en un primer tramo. El mayor pago a Hacienda da lugar a un activo que revertirá en un segundo tramo cuando se produzcan las diferencias negativas (caso de que la amortización contable sea inferior a la fiscal en los primeros años).

3.- Compensación de bases imponibles negativas

En el ámbito fiscal existe la posibilidad de compensar Bases Imponibles negativas de ejercicios anteriores (Resultados fiscales negativos) con resultados positivos de ejercicios siguientes.

Sin embargo, contablemente el resultado de cada ejercicio es independiente del resultado contable de los ejercicios precedentes. Es decir, que el saldo de Pérdidas y Ganancias del ejercicio “t” se calcula con independencia al resultado contable del ejercicio “t-1” (no existe traslado de esas pérdidas para el cálculo del resultado contable del ejercicio “t”).

Por este motivo, cuando fiscalmente se compensen todas o parte de las bases negativas de ejercicios anteriores existirá una diferencia entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible de ese ejercicio.

El Plan contempla esta situación reconociendo, en el momento en que surjan pérdidas, un partida de activo, (4745) *Créditos por pérdidas a compensar*, siempre que por la aplicación del principio de prudencia resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la realización de estos activos. Se trata de un activo que tendrá una incidencia fiscal futura, en la medida en que las liquidaciones de ejercicios siguientes pagaremos menos impuestos.

En el ejercicio en que la base imponible sea negativa:

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe
Z	(4745)Crédito por pérdidas a compensar de ej. anteriores	a	(630) Impuesto sobre beneficios	Z

En el ejercicio de la compensación fiscal de bases negativas anteriores:

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe
X	(630) Impuesto sobre beneficios	a	(475) Hacienda pública acreedora por IS	Y
			(4745)Crédito por pérdidas a compensar de ej. anteriores	Z

Se observa cómo en este caso, el gasto no coincide con la cantidad a pagar.

4.- Deducciones

Suponen ventajas para las empresas en virtud de determinados incentivos de política fiscal (por promoción de empleo, de inversiones, etc.). En definitiva, supone un menor gasto por impuesto (similar a una diferencia permanente), pero su origen no reside en las diferentes definiciones de ingresos y gastos en el ámbito contable y fiscal.

Puede ocurrir que las deducciones a las que tiene derecho a aplicar la empresa en un ejercicio no pudieran ser aplicadas por cuanto su cuota íntegra resultase insuficiente (deducciones > cuota íntegra). En tal caso, se reconocerá un derecho a favor de la empresa, que tendrá incidencia fiscal en el futuro.

Veremos su contabilización en un apartado posterior.

5.- Retenciones y Pagos a cuenta

Tienen su origen tanto en las retenciones que le han practicado a la empresa (por ejemplo, en el cobro de intereses de su cuenta corriente sólo le han pagado el importe neto de retenciones), así como en los pagos a cuenta del impuesto que la empresa ha satisfecho durante el ejercicio. En ambos casos, la empresa ha reconocido durante el ejercicio activos o derechos a su favor.

Ejemplo 1.b

Durante el ejercicio, por el reconocimiento de las retenciones en el cobro de un ingreso financiero de 1.000€, si el tipo de retención fuera del 20%.¹

Importe	Debe	Fecha	Haber	Importe

Estos derechos se compensan al devengo del impuesto, de modo que suponen una disminución de la cantidad a pagar a Hacienda.

Si el gasto por impuesto corriente asciende a 2.000

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

6.3 TRATAMIENTO CONTABLE DEL GASTO POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

El PGC y, en concreto, la Norma de Reconocimiento y Valoración nº 13 “Impuestos sobre beneficios”, contempla un conjunto de cuentas más específicas de las que hemos visto hasta ahora, con el fin de añadir una información más detallada.

Así, la cantidad devengada por el gasto por impuesto sobre beneficios en la cuenta de pérdidas y ganancias, se desglosa en dos componentes:

¹ Actualmente se sitúa en el 21% de las rentas del capital. Por sencillez en los cálculos utilizamos el 20%.

(6300) Gasto por Impuesto *corriente*
 +/- (6301) Gasto por impuesto *diferido*
 = (630) Gasto por Impuesto sobre beneficios del ejercicio

6.3.1 Gasto por impuesto corriente

Coincide con la cuota líquida y recoge la cantidad a satisfacer o a devolver según la legislación fiscal vigente, excluidas las retenciones y pagos a cuenta. Se valorará según las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente en la fecha de cierre del ejercicio.

Ejemplo 2

Durante el ejercicio hemos sufrido unas retenciones de 400€. Si el impuesto a pagar (cuota líquida) asciende a 1.000€, quedará una deuda con Hacienda por la diferencia.

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Ejemplo 3

En cambio, cuando las retenciones y pagos a cuenta son mayores que la cuota líquida, reconocemos un derecho frente a la Hacienda.

Durante el ejercicio hemos sufrido unas retenciones de 500€, pero el impuesto a pagar (cuota líquida) asciende a 300€. Surge un crédito con Hacienda por la diferencia.

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Ejemplo 4

Ejemplo de diferencias permanentes, deducciones y retenciones

La empresa X, S.A presenta la siguiente información para su liquidación fiscal:

RCAI: 10.000; Tipo gravamen (t/g): 30%.

La empresa ha contabilizado una sanción por importe de 100.

Deducciones: 170; Retenciones y pagos a cuenta: 1.000

Cálculo del Impuesto a pagar/ devolver (tabla fiscal):

Rdo. Contable antes Imptos.	
(+/-) Diferencias permanentes	
(+/-) Diferencias temporarias	
Base imponible previa	

(-) Compensación Bases Imp. negativas	
= Base imponible	
x Tipo impositivo (30%)	
= Cuota íntegra	
(-) Deducciones y bonificaciones	
= Cuota líquida	
(-) Retenciones y pagos a cuenta	
= Impuesto a pagar/devolver	

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Saldo del Resultado Contable = 10.000 – 2.860 = 7.140

6.3.2 Gasto por impuesto diferido

Surge como contrapartida de activos y pasivos con origen en:

Diferencias temporarias: Originarán el reconocimiento de activos y pasivos por impuesto diferidos. Se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, aplicando la normativa vigente en la fecha del cierre del ejercicio.

(4740) Activo por diferencias temporarias deducibles (positivas): representan un derecho a pagar menores cantidades, o a 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 (ejemplo: un activo inmovilizado con una vida útil contable inferior a la fiscal). Dan lugar al siguiente asiento que en el futuro revertirá:

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe
	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	a	(6301)Gasto por impuesto diferido	

(479) Pasivo por diferencias temporarias imponibles (negativas): dan lugar a mayores cantidades a pagar o menores a 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.

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe
	(6301)Gasto por impuesto diferido	a	(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles	

Reconocimiento del derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales.

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe
	(4745)Créditos por pérdidas a compensar	a	(6301)Gasto por impuesto diferido	

Reconocimiento de deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar, que dará lugar al registro de un activo porque supondrá en el futuro menor cantidad a pagar por impuestos.

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe
	(4742)Derechos Por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	a	(6301)Gasto por impuesto diferido	

Ejemplo 5

Diferencias temporarias deducibles

Datos:

R.C.A.I: 5.000 (período 1 al 5).

Al inicio del ejercicio 1 la empresa adquirió un inmovilizado material amortizable por un valor de 1.000; Vida útil estimada: 2 años. Fiscalmente se reconoce una deducción por amortización del 20% anual (en 5 años) del valor de adquisición. Deducciones: 500; retenciones: 500; tipo impositivo: 30%.

Amortización contable = 1.000€ / 2 años = 500€/año

Amortización fiscal = 1.000€ / 5 años = 200€/año

Los dos primeros años el gasto contable es superior al fiscal, por lo que tendremos que pagar por la diferencia (300). Sin embargo, a partir del tercer año, como el gasto fiscal es superior al contable, empezaremos a recuperar lo que pagamos. Al final, el gasto contable es igual al deducible fiscalmente. La diferencia, por tanto, reside en el momento en que Hacienda lo reconoce como deducible.

a) Comparando el gasto contable con el gasto fiscal:

Años	Gasto contable	Gasto Fiscal	Diferencia temporal deducible	Activo por impuesto (30% DT)
1	500	200	+300	+ 90
2	500	200	+300	+ 90
3	0	200	-200	- 60
4	0	200	-200	- 60
5	0	200	-200	- 60
	1.000	1000	0	0

b) Aunque el resultado final va a ser el mismo, el PGC 2007 pide comparar el valor en libros del elemento patrimonial con su base fiscal al final de cada ejercicio.

Años	Valor Contable (cierre)	Valor Fiscal (cierre)	Variación Diferencia Temporal Deducible	Activo por impuesto (30% DTD)
1	500	800	$300 - 0 = 300$	+ 90
2	0	600	$600 - 300 = 300$	+ 90
3	0	400	$400 - 600 = -200$	- 60
4	0	200	$200 - 400 = -200$	- 60
5	0	0	$0 - 200 = -200$	- 60
			= 0	= 0

Cálculo del Impuesto a pagar/ devolver (tabla fiscal):

Rdo. Contable antes Impuestos	
(+/-) Diferencias permanentes	
(+/-) Diferencias temporarias	
-Diferencia temporaria imponible en origen	
+Diferencia temporaria imponible en reversión	
+Diferencia temporaria Deducible en origen	
-Diferencia temporaria deducible en reversión	
Base imponible previa	
(-) Compensación Bases Imp. negativas	
= Base imponible	
x Tipo impositivo (30%)	
= Cuota íntegra	
(-) Deducciones y bonificaciones	
= Cuota líquida	
(-) Retenciones y pagos a cuenta	
= Impuesto a pagar/devolver	

Contabilización del período 1 y 2 (suponiendo todos los datos constantes):

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Períodos del 3 al 5:

Rdo. Contable antes Impuestos	
(+/-) Diferencias permanentes	
(+/-) Diferencias temporarias	
-Diferencia temporaria imponible en origen	
+Diferencia temporaria imponible en reversión	
+Diferencia temporaria Deducible en origen	
-Diferencia temporaria deducible en reversión	
Base imponible previa	
(-) Compensación Bases Imp. negativas	
= Base imponible	
x Tipo impositivo (30%)	
= Cuota íntegra	
(-) Deduciones y bonificaciones	
= Cuota líquida	
(-) Retenciones y pagos a cuenta	
= Impuesto a pagar/devolver	

Contabilización del período 3 al 5:

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Gasto por Impuesto sobre beneficios ejercicio: Gasto por impuesto corriente +/- gasto por impuesto diferido = 940 + 60 = 1.000

Ejemplo 6

Diferencias temporarias imponibles

Datos:

RCAI: 5.000 (período 1 al 5).

Al inicio del ejercicio 1 la empresa adquirió un inmovilizado material amortizable por un valor de 1.000;

Vida útil estimada: 5 años.

Fiscalmente se reconoce una deducción por amortización acelerada del 50% por año (en 2 años) del valor de adquisición.

Deducciones: 500; retenciones: 500.tipo impositivo: 30%.

Amortización contable = 1.000€ / 5 años = 200€/año.

Amortización fiscal = 1.000€ / 2 años = 500€/año.

a) Comparando el gasto contable con el gasto fiscal:

Años	Gasto contable	Gasto Fiscal	Diferencia temporal imponible	Pasivo por impuesto (30% DT)
1				
2				
3				
4				
5				

b) Aunque el resultado final va a ser el mismo, el PGC 2007 pide comparar el valor en libros del elemento patrimonial con su base fiscal al final de cada ejercicio.

Años	Valor Contable (cierre)	Valor Fiscal (cierre)	Variación Diferencia Temporal Imponible	Pasivo por impuesto (30% DTD)
1				
2				
3				
4				
5				

Cálculo del Impuesto a pagar/ devolver (tabla fiscal):

Rdo. Contable antes Impuestos	
(+/-) Diferencias permanentes	
(+/-) Diferencias temporarias	
-Diferencia temporaria imponible en origen	
+Diferencia temporaria imponible en reversión	
+Diferencia temporaria Deducible en origen	
-Diferencia temporaria deducible en reversión	
Base imponible previa	
(-) Compensación Bases Imp. negativas	
= Base imponible	
x Tipo impositivo (30%)	
= Cuota íntegra	

CONTABILIDAD FINANCIERA SUPERIOR

(-) Deducciones y bonificaciones	
= Cuota líquida	
(-) Retenciones y pagos a cuenta	
= Impuesto a pagar/devolver	

Contabilización del período 1 y 2 (suponiendo todos los datos constantes):

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Gastos por impuesto del ejercicio: $910 + 90 = 1.000$

Períodos del 3 al 5:

Rdo. Contable antes Impuestos	
(+/-) Diferencias permanentes	
(+/-) Diferencias temporarias	
-Diferencia temporaria imponible en origen	
+Diferencia temporaria imponible en reversión	
+Diferencia temporaria Deducible en origen	
-Diferencia temporaria deducible en reversión	
Base imponible previa	
(-) Compensación Bases Imp. negativas	
= Base imponible	
x Tipo impositivo (30%)	
= Cuota íntegra	
(-) Deducciones y bonificaciones	
= Cuota líquida	
(-) Retenciones y pagos a cuenta	
= Impuesto a pagar/devolver	

Contabilización del período 3 al 5:

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Gasto por Impuesto sobre beneficios ejercicio: Gasto por impuesto corriente +/- gasto por impuesto diferido = 1.060 - 60 = 1.000

Ejemplo 7

Créditos por pérdidas a compensar

RCAI ejercicio 1º: (1.000) u.m.

RCAI ejercicio 2º: 1.500 u.m

A lo largo de estos 3 ejercicios no existen diferencias temporarias ni permanentes. Tipo gravamen: 30%; Suponer que:

En ambos ejercicios las Retenciones y pagos a cuenta importan 50.

En ambos ejercicios: Deducciones: 100; retenciones: 50.

Se pide determinar la cantidad a pagar o devolver y registrar contablemente el devengo del impuesto en cada ejercicio.

Ejercicio 1º

Rdo. Contable antes Impuestos	
(+/-) Diferencias permanentes	
(+/-) Diferencias temporarias	
-Diferencia temporaria imponible en origen	
+Diferencia temporaria imponible en reversión	
+Diferencia temporaria Deducible en origen	
-Diferencia temporaria deducible en reversión	
Base imponible previa	
(-) Compensación Bases Imp. negativas	
= Base imponible	
x Tipo impositivo (30%)	
= Cuota íntegra	
(-) Deducciones y bonificaciones	
= Cuota líquida	
(-) Retenciones y pagos a cuenta	
= Impuesto a pagar/devolver	

El Gasto por impuesto corriente es nulo. Hay que reconocer, no obstante, el activo fiscal por las retenciones y el activo por el crédito fiscal por las pérdidas a compensar. El gasto por impuestos del ejercicio es inferior al gasto corriente debido al activo fiscal originado.

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Gasto por impuesto del ejercicio = $0 - 300 = (300)$. En la cuenta de pérdidas y ganancias se muestra con signo positivo, ya que reduce el resultado antes de impuestos:
 Rdo. Ejercicio = $(1000) + 300 = (700)$.

Saldos finales Activos fiscales:
 Créditos por pérdidas a compensar 300
 HP, deudora por devolución de impuestos 50

Ejercicio-2º

La base imponible previa es positiva, por lo que la empresa puede compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.
 Para conocer cuál es el importe bruto de las bases imponibles negativas pendientes de compensar a través del saldo final del balance, lo que hacemos es:

Ctos. Pérdidas fiscales /t.g. = Base imponible negativa pendiente compensar

En el ejemplo: $300 / 0,3 = 1.000$ u.m. La empresa decide voluntariamente compensar la totalidad en este ejercicio.

Rdo. Contable antes Impuestos	
(+/-) Diferencias permanentes	
(+/-) Diferencias temporarias	
-Diferencia temporaria imponible en origen	
+Diferencia temporaria imponible en reversión	
+Diferencia temporaria Deducible en origen	
-Diferencia temporaria deducible en reversión	
Base Imponible previa	
(-) Compensación Bases Imp. negativas	
= Base imponible	
x Tipo impositivo (30%)	
= Cuota íntegra	
(-) Deduciones y bonificaciones	
= Cuota líquida	
(-) Retenciones y pagos a cuenta	
= Impuesto a pagar/devolver	

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

A continuación reconocemos la aplicación del activo

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Ejemplo 8

Deducciones pendientes de aplicar

RCAI ejercicio 1º: (1.000) u.m.

RCAI ejercicio 2º: 1.500 u.m

A lo largo de estos 3 ejercicios no existen diferencias temporarias ni permanentes. Tipo gravamen: 30%; Suponer que:

- Retenciones y pagos a cuenta: 50.
- Deducciones: 75.

Se pide determinar la cantidad a pagar o devolver y registrar contablemente el devengo del impuesto en cada ejercicio.

Solución:

Ejercicio 1º

Rdo. Contable antes Impuestos	
(+/-) Diferencias permanentes	
(+/-) Diferencias temporarias	
-Diferencia temporaria imponible en origen	
+Diferencia temporaria imponible en reversión	
+Diferencia temporaria Deducible en origen	
-Diferencia temporaria deducible en reversión	
Base imponible previa	
(-) Compensación Bases Imp. negativas	
= Base imponible	
x Tipo impositivo (30%)	
= Cuota íntegra	
(-) Deducciones y bonificaciones	
= Cuota líquida	
(-) Retenciones y pagos a cuenta	
= Impuesto a pagar/devolver	

La empresa no ha podido aplicar la deducción en el ejercicio porque la cuota íntegra (en este caso nula) es inferior al importe de las deducciones. Reconocemos un activo fiscal por este concepto y por el

importe total ya que podrá deducir todo el importe. El mismo se contabilizará con abono a una cuenta de gasto por impuesto diferido.

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Ejercicio-2º

Rdo. Contable antes Impuestos	
(+/-) Diferencias permanentes	
(+/-) Diferencias temporarias	
-Diferencia temporaria imponible en origen	
+Diferencia temporaria imponible en reversión	
+Diferencia temporaria Deducible en origen	
-Diferencia temporaria deducible en reversión	
Base Imponible previa	
(-) Compensación Bases Imp. negativas	
= Base imponible	
x Tipo impositivo (30%)	
= Cuota íntegra	
(-) Deduciones y bonificaciones (75+75)	
= Cuota líquida	
(-) Retenciones y pagos a cuenta	
= Impuesto a pagar/devolver	

Por el gasto por impuesto corriente: la cuota líquida es inferior a las retenciones y por ello, reconocemos un derecho a la devolución, en este caso por importe de 50.

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

A continuación reconocemos la aplicación de los créditos por pérdidas compensadas en el ejercicio:

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Por la Aplicación del activo por las deducciones pendientes de aplicar y que se han aplicado en este ejercicio (en el ejercicio hemos deducido las deducciones pendientes del ejercicio anterior y las deducciones correspondientes al ejercicio actual):

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

A pesar de que el gasto por impuesto corriente es nulo, el gasto por impuestos del ejercicio es de 375 debido a los gastos por impuestos diferidos (fiscalmente no pagamos impuestos pero es debido a la aplicación de unos criterios fiscales; contablemente y de acuerdo a criterios contables, el gasto es superior).

6.3.3 Otras consideraciones

1.- Revisión de activos por impuesto diferidos

La norma de valoración nº 13 en el apartado 2.3 “Activos por impuesto diferido”, establece que en la fecha de cierre de 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.

2.- Ajustes de activos y pasivos por impuesto diferido consecuencia de modificaciones en la legislación fiscal o por la evolución de la situación económica de la empresa.

Ante modificaciones en los tipos de gravamen, criterios de plazos o importes de compensación de pérdidas, valoración fiscal de activos y pasivos, etc. así como de la situación económica de la empresa (por ejemplo: pérdidas habituales deterioros de valor de activos, etc.) que puede

modificar las posibilidades de reversión, el PGC establece que la empresa deberá reconocer las correspondientes variaciones de los activos y pasivos por impuesto diferido.

Las contrapartidas de las disminuciones/aumentos de los activos y pasivos se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias si las transacciones que los originaron afectaron también a la cuenta de pérdidas y ganancias. En cambio se reconocerán en cuentas de neto (a través de cuentas del grupo 8: *(833) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios;**(838) ajustes positivos en la imposición sobre beneficios*).

El Plan contempla dos cuentas del grupo 6:

(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

(638) ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

El saldo de estas cuentas se presentará en la cuenta de pérdidas y ganancias junto con la cuenta (630) gasto por impuesto sobre beneficios, para determinar el impuesto sobre beneficios del ejercicio.

Por los aumentos de pasivos o disminuciones de activos:

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe
	(633/833)Ajustes negativos por IS	a	(4745) Cto. Por pérdidas a compensar (4740)Activo por diferencias temporarias deducibles (479) Pasivo por diferencias temporarias imponibles	

Por los aumentos de activos o disminuciones de pasivos:

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe
	(4745) Cto. Por pérdidas a compensar (4740)Activo por diferencias temporarias deducibles (479) Pasivo por diferencias temporarias imponibles	a	(638/838)Ajustes positivos por IS	

Ejemplo 9

Variaciones de activos y pasivos diferidos

Supongamos una empresa que presenta en su balance, entre otras, las siguientes partidas al cierre del ejercicio "t":

Créditos por pérdidas a compensar	300€
Activos por Diferencias temporarias deducibles	3.000€
Pasivos por Diferencias temporarias imponibles	3.600€

- a) Un cambio en la situación económica de la empresa hace que sea poco probable que la empresa pueda obtener ganancias fiscales futuras que permitan la compensación de esos créditos
- b) El tipo de gravamen se reduce para el ejercicio t +1 del 30% al 25%.

Se pide: Contabilizar los efectos sobre el impuesto sobre beneficios en los dos supuestos descritos.

a) Como consecuencia de la variación en las circunstancias económicas la empresa, que debe revisar al cierre sus activos fiscales diferidos, contabilizará los ajustes necesarios. Los pasivos, en cambio, se mantienen (sólo se dan de baja en el momento de la reversión o por su cancelación anticipada).

Tenemos que dar de baja los créditos por pérdidas fiscales, así como los activos por diferencias deducibles.

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

b) Variación tipo gravamen

b-1 Créditos por pérdidas a compensar:

Calculamos el importe de Bases imponibles negativas pendientes de compensar

$$BI (-) = \text{Ctos. P}^a \text{ a compensar} / \text{t.g anterior} =$$

Calculamos el importe a ajustar

$$1.000 * (0,25 - 0,3) = (50€). \text{ Ajuste negativo ya que supone una reducción de activo.}$$

b-2 Activo por diferencias temporarias deducibles:

Calculamos el importe bruto de la diferencia

$$\text{Diferencia T. deducible} = \text{Activo DT.Deducible} / \text{t.g. anterior} =$$

Calculamos el importe a ajustar

$$10.000 * (0,25 - 0,3) = (500€). \text{ Ajuste negativo ya que supone una reducción de activo.}$$

b-3 Pasivo por diferencias temporarias imponibles

Calculamos el importe bruto de la diferencia

$$\text{Diferencia T. imponible} = \text{Pasivo DT.Imponible} / \text{t.g. anterior} =$$

Calculamos el importe a ajustar

$$12.000 * (0,25 - 0,3) = (600€). \text{ Ajuste positivo al reducirse un pasivo.}$$

Contablemente

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Importe	Debe	Fecha	Haber	importe

Saldos finales después de ajustes:

Créditos por pérdidas a compensar	250€
Activos por Diferencias temporarias deducibles	2.500€
Pasivos por Diferencias temporarias imponibles	3.000€

6.4 Efecto impositivo de transacciones que afectan directamente al Patrimonio Neto

6.4.1 Introducción

El PGC en el apartado 2.1, “Diferencias temporarias”, señala los diferentes orígenes de estas diferencias.

Las diferencias temporarias se producen:

- a) **Normalmente, por la existencia de diferencias temporales** (que recogen las diferencias en los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos; se explican a través de ajustes al resultado contable antes de impuestos y que son las que hemos tratado hasta el momento).
- b) **En otros casos, tales como**

En los **ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto** que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales (ejemplos: subvenciones de capital o aumentos de valor de activos financieros disponibles para la venta, etc.)

En una **combinación de negocios**, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales (por ejemplo: cuando en la fusión se reconoce un aumento de valor de un determinado activo y no es reconocido fiscalmente en ese momento).

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.

Las diferencias temporarias como se observa es un concepto más amplio que el de las diferencias temporales, incluyen además de estas otras diferencias que no son originadas sólo por las diferencias en los criterios de imputación temporal de los ingresos y gastos. Son explicadas por la existencia de transacciones que no producen inicialmente efectos en la cuenta de pérdidas y ganancias pero que contablemente originan activos y pasivos.

Nos referiremos sólo a los ingresos y gastos que se imputan directamente al patrimonio y cuyas transacciones originan activos y pasivos diferidos.

Se trata de transacciones (por ejemplo, el caso de una subvención de capital no reintegrable) cuyos efectos (aumento o disminución patrimonial) no se reconocen como ingresos y gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino que se imputan directamente al patrimonio neto.

A diferencia de las primeras, las diferencias temporales, estas últimas no afectarán a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en que se originan, sino que los activos y pasivos por impuesto diferido (deducibles o imponibles) que surjan se reconocerán, también, a través de cuentas de patrimonio neto, con cargo y abono a cuentas del grupo 8 "Gastos imputados al patrimonio neto" como **(8301) Gasto por impuesto diferido**. Al cierre, se regularizará traspasando el saldo a cuentas del subgrupo (13). De esta forma el patrimonio neto refleja las operaciones netas de su efecto fiscal (por ejemplo: en el caso de subvenciones de capital, el importe total de la subvención se reduce por el efecto fiscal, de modo que se presenta en balance por su valor neto de impuestos).

6.4.2 Contabilización del efecto impositivo en transacciones cuyos efectos (gastos o ingresos) se imputan directamente al Patrimonio Neto.

Las partidas de gastos e ingresos imputados sobre el patrimonio neto a través de cuentas grupos 8 y 9, deberán ser Netas de Impuestos al igual que los resultados que pasan por pérdidas y Ganancias.

El PGC muestra a través del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN): el Estado sobre el total de Ingresos y Gastos Reconocidos, por la suma de:

Resultado contable ejercicio

+/-

Ingresos y gastos imputados al Neto

+/- Transferencias a P y G

+/- Efecto impositivo cuentas Neto.

Total Ingreso y gastos reconocidos en el ejercicio.

Es en este estado donde podemos comprobar los efectos de este tipo de transacciones y el efecto fiscal.

Subvenciones de capital

Inicialmente, las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto. Posteriormente, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional, de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado.

Al concederse la subvención, donación o legado no reintegrable se imputa al patrimonio neto mediante las cuentas correspondientes:

- (940) *Ingresos de subvenciones oficiales de capital*
- (941) *Ingresos de donaciones y otros legados de capital*
- (942) *Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados*

Que se regularizan con las correspondientes cuentas:

- (130) *Subvenciones oficiales de capital*
- (131) *Donaciones y legados de capital*
- (132) *Otras subvenciones donaciones y legados*

Además, por el efecto impositivo del beneficio utilizaremos las cuentas:

- (8301) *Impuesto diferido*
- (479) *Pasivos por diferencias temporarias imponibles*

Ejemplo 10

La sociedad «Vinhoa, SA» recibe el 1 de enero de 2XX0 una subvención del Estado para adquirir maquinaria, cubriendo la mencionada subvención el 100% del precio de adquisición de la máquina, que es de 100.000 euros. La fecha de concesión y cobro de la subvención, así como de adquisición y puesta en condiciones de funcionamiento de la máquina es el 1 de enero de 2XX0.

La vida útil de la máquina es de 10 años y se amortiza linealmente. La máquina está en condiciones de funcionamiento desde esa fecha.

El tipo de gravamen del Impuesto de Sociedades es del 30%.

Se pide: Contabilizar las operaciones descritas del los ejercicios 2XX0 y 2XX1.

Ejercicio 2XX0

El 1 de enero de 2XX0 se adquiere una máquina por 10.000 euros.

Importe	Debe	1/01/2XX0	Haber	importe

En la misma fecha se recibe del Estado una subvención por el 100% del precio de adquisición.

Importe	Debe	1/01/2XX0	Haber	importe

Al cierre del ejercicio, por la amortización anual de la maquinaria y por el traspaso a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del ingreso correspondiente a la subvención:

Importe	Debe	31/12/2XX0	Haber	importe

Al cierre del ejercicio, por la regularización de los gastos e ingresos que se imputan directamente a Patrimonio Neto (en este caso, a la cuenta de (13) Subvenciones de capital):

Importe	Debe	1/01/2XX0	Haber	importe

Pero, al cierre del ejercicio, esta cuenta (130) *Subvenciones Oficiales de Capital* debe recoger el importe neto del efecto impositivo, que está pendiente de transferencia o imputación a resultados. Por lo tanto, si no se ha contabilizado en cada paso (al recibir la subvención y al traspasar parte de su saldo a la cuenta de PyG), ahora lo haremos sobre el saldo pendiente:

Importe	Debe	1/01/2XX0	Haber	importe

Por la regularización de los gastos e ingresos que se imputan directamente a Patrimonio Neto (en este caso, a la cuenta de (13) Subvenciones de capital):

Importe	Debe	1/01/2XX0	Haber	importe

Ejercicio 2XX1

Al cierre:

- Al cierre del ejercicio, por la amortización anual de la maquinaria y por el traspaso a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del ingreso correspondiente a la subvención, así como su regularización:

CONTABILIDAD FINANCIERA SUPERIOR

Importe	Debe	31/12/2XX1	Haber	importe

- Por el efecto impositivo del traspaso de la subvención a ingresos del ejercicio y su regularización:

Importe	Debe	1/01/2XX1	Haber	importe

Finalmente observamos el **efecto sobre el ECPN**

	2XX1	2XX0
A) Resultados de la cuenta de pérdidas y ganancias		
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto		
I valoración de instrumentos financieros		
1- Activos financieros mantenidos para la venta		
2- Otros ingresos/gastos		
II Por cobertura de flujos de efectivo		
III Subvenciones, donaciones y legados recibidos		
IV Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes		
V Efecto impositivo		
B) Total Ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto		
Transferencias a cuenta de pérdidas y ganancias		
VI Valoración de instrumentos financieros		
1- Activos financieros mantenidos para la venta		
2- Otros ingresos y gastos		
VII Por cobertura de flujos de efectivo		
VIII Subvenciones, donaciones y legados recibidos		
IX Efecto impositivo		
C) Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias		
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS		

Resultado ejercicio: suponemos que el importe transferido del pasivo diferido se traslada a la cuenta de pérdidas y ganancias (mayor impuesto corriente del ejercicio), por lo que el resultado por esta operación en 2XX1:

Resultado = 10.000 (imputación de subvenciones) – 3.000 (Gasto por impuestos sobre beneficios del ejercicio) = 7.000.

Su presentación en balance:

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2XX1	2XX0
A) PATRIMONIO NETO		
A-1 Fondos propios		
- Capital		
- Reservas		
-		
-		
A-2 Ajustes por cambio de valor		
A-3 Subvenciones, donaciones y legados recibidos		
B) PASIVO NO CORRIENTE		
I Provisiones a largo plazo		
II...		
...		
IV Pasivos por impuestos diferidos		
Total Patrimonio neto y Pasivo		

Saldo final patrimonio = Saldo inicial subvención menos imputación neta de la subvención al ejercicio = 63.000 – 7.000 = 56.000.

6.5 Presentación en Cuentas Anuales del Impuesto Sobre Beneficios y sus efectos fiscales.

Las diferentes partidas relacionadas con el impuesto sobre beneficios y sus efectos deben de reflejarse en las Cuentas Anuales.

BALANCE DE SITUACIÓN

ACTIVO	PATRIMONIO NETO Y PASIVO
A) ACTIVO NO CORRIENTE	A) PATRIMONIO NETO
...	B) PASIVO NO CORRIENTE
VI. Activos por impuesto diferido	IV. Pasivos por impuesto diferido
B) ACTIVO CORRIENTE	C) PASIVO CORRIENTE
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar
...	...
6. Activos por impuesto corriente	5. Pasivos por impuesto corriente
TOTAL ACTIVO	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO

Todas las partidas relacionadas con Activos y Pasivos diferidos se presentan en el **Activo o el Pasivo No corriente**.

Las partidas relacionadas con Activos y Pasivos por Impuesto corriente se presentan en el **Activo o Pasivo Corriente**.

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

A) OPERACIONES CONTINUADAS
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3-4+5+6+7+8+9+10+11+12)
A.2) RESULTADO FINANCIERO (13+14+15+16+17)
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)
18. Impuestos sobre beneficios
A.4) RESULTADO DEL EJ. PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3+18)
B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS
19. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas.
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+19)

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

A) ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS

	A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias
	B) Ingresos y gastos IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATR.NETO
8300*, 8301*, (833), 834, 835, 838	V. Efecto impositivo
	C) TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS
8301*, (836), (837)	V. Efecto impositivo
	TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A+B+C)

ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO

A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN
1. Resultado del ejercicio antes de impuestos.
2. Ajustes del resultado.
3. Cambios en el capital corriente.
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación.
d) Pagos (cobros) por impuesto sobre beneficios (-/+).
5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (+/-1+/-2+/-3+/-4)
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN

D) Efecto de las variaciones de los tipos de cambio

E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (+/-A+/-B+/-C+/- D)

Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio.

Efectivo o equivalentes al final del ejercicio.

MEMORIA:

Nota 12 de la memoria: Situación fiscal

12.1 Impuesto sobre beneficios

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

**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 P.N.	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
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)		-----		