

José Luis  
López Combarros  
*Socio de  
Arthur Andersen,  
Vocal de la Comisión  
de Principios y Normas  
de Contabilidad  
de A.E.C.A.*

# CONTABILIZACION DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

*Antecedentes.—Situación en otros países.—Disposiciones de organismos internacionales.—Criterio de la Comisión de Principios y normas de contabilidad de la A.E.C.A.—Ejemplos.—Efecto impositivo sobre las amortizaciones. Efecto impositivo de las provisiones.—Conclusión final*

## ANTECEDENTES

**L**A contabilización del impuesto sobre beneficios se ha caracterizado en nuestro país por dos aspectos singulares:

1. El impuesto sobre beneficios ha venido considerándose generalmente por las empresas españolas como una distribución de resultados en lugar de como un gasto del ejercicio en que se generan los beneficios que grava.

2. Hasta la publicación en 1973 del Plan General de Contabilidad, la profesión contable en España ha carecido de «principios de contabilidad generalmente aceptados», si excluimos los escasísimos principios contenidos en los artículos 37 a 39 del Código de Comercio y en los artículos 102 a 104 de la Ley de Sociedades Anónimas, lo que dio lugar a que las normas contables se vieran influenciada, cuando no dirigidas, por disposiciones de carácter fiscal.

Respecto al primer punto, la consideración del impuesto sobre beneficios como una distribución de resultados fue ampliamente difundida en muchos países cuando se introdujo por primera vez el impuesto sobre

los beneficios de las empresas, pero en la actualidad prevalece la posición de que dicho impuesto debe tratarse como un gasto del ejercicio con el consiguiente registro en la cuenta de resultados.

Esta consideración se fundamenta en el hecho de que la participación del empresario (propietarios, accionistas, etc.) está recogida en las cuentas de capital y reservas que incluyen el beneficio neto del ejercicio y que cualquier distribución a terceros diferentes del empresario debe considerarse como gastos.

En cuanto al segundo, no cabe duda de que la situación ha comenzado a cambiar, existiendo una clara sensibilización al tiempo que una creencia generalizada de que ambos campos deben estar totalmente separados.

Buena prueba de ello es la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, por la que se aprobó el Impuesto sobre Sociedades, al señalar en su artículo 16 que «los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la Sociedad».

La misma Ley en su artículo 30-3 establece que la contabilidad deberá llevarse de conformidad con los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales que sean de aplicación.

Es la primera vez que una ley fiscal hace tal referencia a las normas contables, lo que indudablemente puede interpretarse como un paso adelante en el camino de armonización y aproximación de la normativa contable y fiscal.

Este mismo respeto de la legislación fiscal por las normas contables se puede encontrar en la exposición de motivos del Real Decreto 2631/82, de 15 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, de la que se han extraído las siguientes notas:

1. La preocupación del Reglamento por no perjudicar, sino, en todo caso, favorecer una contabilidad veraz que sea consecuencia de una gestión financiera correcta y ordenada, encaminada a conservar y potenciar, en lo posible, la situación patrimonial y financiera de las empresas españolas.

2. La Ley del Impuesto sobre Sociedad refuerza la idea de que debe procurarse el mayor grado posible de aproximación entre la contabilidad y las reglas fiscales, sin que ello suponga, empero, menoscabo de las facultades normativas que tienen los distintos órganos del Estado.

3. El Reglamento ha prestado una especial atención a los aspectos e implicaciones contables del Impuesto, definiendo conceptos y operaciones con una terminología familiar a la mayoría de las Empresas y asumiendo en su propio texto buena parte de los postulados contenidos en nuestro Plan General de Contabilidad y en la Cuarta Directriz de la Comunidad Económica Europea.

4. Se analizan los tres sistemas clásicos para el tratamiento de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad, rechazándose la aceptación incondicional de las valoraciones contables a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y el sometimiento de la contabilidad a las valoraciones aceptadas a efectos fiscales. Se afirma, además, que el sistema del Reglamento no debe entenderse como una intromisión de las normas fiscales en los aspectos contables y de gestión de las empresas.

5. Parecen dictarse normas de carácter exclusivamente tributario, ya que se afirma que cuando la valoración fiscal difiera de la contable, el Reglamento no impone la rectificación de la valoración contable, sino que establece como suficiente la mera indicación aclaratoria en las cuentas sociales como modo de solucionar satisfactoriamente la discrepancia.

6. Además, prohíbe la utilización de las valoraciones fiscales para alterar la representación del resultado contable.

Cabe pues destacar el respeto que la legislación fiscal manifiesta por las normas contables a las que concede un gran protagonismo, indicando en diversas ocasiones que los criterios o principios de valoración estipulados en la norma fiscal no tienen que reflejarse contablemente, sino que el criterio fiscal se aplica sólo a efectos de determinar la base imponible.

Sin embargo, a pesar de los buenos propósitos del legislador, no se produce la deseada armonización de la normativa contable y fiscal, ya que en diversas ocasiones la norma fiscal exige que su criterio o principio de valoración tenga reflejo contable o forme parte de los estados financieros.

Conforme se indica anteriormente, la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades establece como principio general que los ingresos y los gastos se computen por sus valores contables, con la única condición de que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la empresa. En principio, la contabilidad debe confecio-

narse en base a criterios y principios establecidos en normas puramente contables, y la situación patrimonial de la empresa debe definirse en función de tales normas contables. Por tanto, el principio general enunciado en la Ley del Impuesto sobre Sociedades permitía entender que en materia de valoración de ingresos y gastos la norma fiscal aceptaba o hacía suyos los criterios y principios que impusiesen la norma y la doctrina contables.

El Reglamento entiende que los criterios contables y fiscales pueden y deben aproximarse, pero no necesariamente coincidir, y por ello desarrolla el texto de la ley en forma sustancialmente distinta, si bien para ello tiene que acudir a una redacción, si no confusa, sí un tanto contradictoria.

En el artículo 38 del Reglamento se mantiene que los ingresos y los gastos se computarán por sus valores contables, pero da un giro radical al texto de la ley al indicar que a efectos del impuesto se entenderán como valores contables los que resulten de la aplicación de los principios generales de contabilización y de los criterios y reglas establecidos en el propio Reglamento.

Se observa, pues, que el Reglamento respeta las normas contables, si bien en ocasiones no está de acuerdo con ellas. Podemos ver que como principio o norma de carácter general se establece que el valor contable será el que resulte de la aplicación de los principios o criterios estrictamente contables, si bien el propio Reglamento se reserva la facultad de separarse de los mismos, estableciendo criterios o reglas de valoración distintos en aquellos supuestos específicos que considere conveniente.

Con este fin, en una gran parte de sus artículos, el Reglamento dicta normas contables, define principios de contabilidad y esboza desarrollos contables, en paralelo, en un buen número de ocasiones, con el Plan General de Contabilidad. En otras crea cuentas o procedimientos no contemplados por aquél y, finalmente, en algunos casos enuncia reglas en franca contradicción con las contenidas en el Plan.

En resumen, de la comparación del Plan General de Contabilidad con la normativa del Impuesto sobre Sociedades se puede concluir que, a pesar del esfuerzo realizado por el legislador, la norma tributaria no ha tenido en cuenta los criterios contables para el registro de las transacciones, ya que en muchas ocasiones se separa, o más bien ignora, los criterios establecidos en el Plan General de Contabilidad, que son, en términos generales, los criterios contables generalmente aceptados y de utilización real en la empresa española.

## SITUACION EN OTROS PAISES

Sin embargo, es necesario manifestar que esta intromisión de la normativa fiscal en los procedimientos de contabilidad no es privativa de nuestro país, apreciándose, con un mayor o menor grado de influencia, en la mayoría de los países de nuestro entorno económico.

Baste para ello señalar que la O.C.D.E., a través de su Grupo de Trabajo sobre Normas Contables, se ha ocupado, desde 1982, de las relaciones entre contabilidad y normas fiscales, publicando, por último, en 1985, un documento en el que, con el objetivo de aumentar y mejorar la comparación de los informes publicados por las empresas, se estudió esta problemática y sus posibles soluciones, así como los diferentes planteamientos existentes en cada país, todo ello bajo una perspectiva que queda perfectamente reflejada en la introducción del documento en cuestión: «... el Grupo de Trabajo ha identificado la incidencia de consideraciones fiscales en los estados financieros como un obstáculo institucional importante en cuanto a alcanzar una mejor contabilización y armonización de las prácticas contables vigentes en los países miembros».

De acuerdo con el contenido del informe hecho público por el Grupo de Trabajo, pueden distinguirse tres enfoques fundamentales en el tratamiento de las relaciones entre normas contables y normas fiscales:

1. Los estados financieros se elaboran según principios y métodos contables independientes de las reglas fiscales. De acuerdo con este enfoque, los registros contables y, por tanto, los estados financieros con propósitos generales se confeccionan de acuerdo con la normalización contable, sin ninguna influencia fiscal. La cuantía del impuesto se determina a partir del beneficio contable, mediante los oportunos ajustes extracontables, de modo que en todo momento sea posible la conciliación entre ambos. En estos casos, suele ser común el reconocimiento contable de diferencias entre base imponible y beneficio del período.

2. Las normas contables están, en buena medida, influenciadas por las normas fiscales. Ello implica que, aunque existan reglas contables, éstas aparecen notablemente influenciadas por la reglamentación fiscal que, incluso, puede llegar a exigir el registro en libros, según criterios tributarios, para que gastos e ingresos puedan ser reconocidos fiscal-

mente. Se prohíbe, por tanto, en mayor o menor medida, proceder a anotaciones contables contrarias a la normativa fiscal, con lo que los estados financieros con propósitos generales quedan afectados por aquélla o han de obtenerse extracontablemente.

3. Un caso intermedio está constituido por aquellos países en los que la presentación de estados financieros descansa en principios y métodos contables, salvo algunas excepciones que responden a necesidades de carácter fiscal. El registro según criterios de esta última índole sólo es obligatorio en algunos casos limitados, mientras que en los restantes existe libertad de contabilización.

Razones de espacio me impiden detallar aquí la situación de la problemática contabilidad-fiscalidad existente en los países analizados por el Grupo de Trabajo e incluida en el informe emitido. Sin embargo, sí considero conveniente destacar que, según el repetido informe, si bien, de forma general, ha habido siempre un cierto grado de influencia de la normativa fiscal en las reglas contables, ha sido en las últimas décadas cuando se han acometido más seriamente las soluciones a esta cuestión, de manera que, en mayor o menor medida, todos los países tienden a una tajante separación entre los dos ámbitos. En algunos, esta separación se ha conseguido ya de manera clara, mientras que en otros existe al menos una patente sensibilización en relación con estos temas, por lo que bien puede afirmarse que, en cualquier caso, las soluciones apuntan hacia la separación y el respeto mutuo de competencias en los dos ámbitos.

## DISPOSICIONES DE ORGANISMOS INTERNACIONALES

Esta problemática entre contabilidad y fiscalidad y su efecto en la contabilización del impuesto sobre beneficios han sido abordados por el Comité Internacional de Normas de Contabilidad (I.A.S.C.) en su Norma Internacional de Contabilidad (N.I.C.) número 12, publicada en marzo de 1979 bajo el título «Contabilización del Impuesto sobre Beneficios».

El I.A.S.C. parte de la base de que la cuota a pagar por el impuesto se calcula de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales, que, en ocasiones, difieren de las prácticas contables aplicadas por la empresa para calcular el beneficio, siendo el principal efecto de

esta diferencia que la relación entre la cuota a pagar y el beneficio contable puede no ser representativa del tipo impositivo aplicable a la empresa.

La N.I.C. número 12 señala las causas que dan lugar a las citadas diferencias en los dos párrafos siguientes:

Una de las razones de la diferencia entre base imponible y beneficio contable reside en que ciertas partidas en que se incluyen para la determinación de éste quedan excluidas del cálculo de aquélla en virtud de las normas que regulan el impuesto. Por ejemplo, en muchos sistemas fiscales las donaciones no son gastos deducibles fiscalmente y, sin embargo, tales cantidades pueden deducirse para calcular el beneficio contable. Diferencias como la anterior son las denominadas «diferencias permanentes».

Otra razón de la diferencia entre base imponible y beneficio contable radica en que ciertas partidas, correspondientes a una y otro, se incluyen en el cálculo en diferentes períodos. Por ejemplo, mientras que las prácticas contables de la empresa pueden especificar que los ingresos se computen cuando se entreguen los bienes o servicios, la regla fiscal puede exigir o permitir su inclusión a medida que se cobran. La cuantía total de los ingresos computados por uno y otro método será la misma, pero quedará repartida de forma diferente entre los distintos períodos. Otro ejemplo es la diferencia que puede producirse entre las cuotas de amortización contables y fiscales. Tales tipos de diferencias se denominan «diferencias temporales».

Tras una amplia parte expositiva en la que se incluyen las explicaciones anteriores y se analizan los diferentes métodos posibles a seguir, con los argumentos que los avalan y sus posibles ventajas e inconvenientes, la N.I.C. aborda en su texto normativo la postura del I.A.S.C. ante las relaciones entre contabilidad y fiscalidad, del que resumo los siguientes párrafos, que me parecen los más relevantes:

Contabilidad del impuesto sobre beneficios:

La cuota impositiva del período ha de ser incluida en la determinación del beneficio neto de la empresa (pár. 40).

Contabilidad de los efectos impositivos:

La cuota impositiva para el período debe determinarse teniendo en cuenta los efectos impositivos, usando el método de capitalización o el de la deuda. Se use uno u otro, este hecho ha de ser puesto de manifiesto (pár. 42).

El método de contabilización de las diferencias temporales ha de aplicarse a todas las que de esta clase se presenten. Sin embargo, la cuota impositiva del período puede excluir los efectos de ciertas diferencias temporales cuando exista razonable evidencia de que no revertirán a la empresa en un período de tiempo considerable (al menos, tres años). Ha de poseerse además una indicación de que tras ese período de tiempo es probable que no remitan las diferencias. Las cuantías de las diferencias temporales corrientes y acumuladas, si no se contabilizan, han de ser objeto de información por separado (pár. 43).

Las diferencias temporales que produzcan cargos o saldos deudores en las cuentas de impuestos diferidos no deben reflejarse a menos que exista una razonable expectativa de realización (pár. 44).

Los saldos de las cuentas de impuestos diferidos deben presentarse en el balance de situación de la empresa fuera de las cuentas del neto patrimonial (pár. 45).

Otra información:

La siguiente información ha de presentarse por separado:

- a) La parte de cuota impositiva relativa a los beneficios de operaciones de explotación de la empresa.
- b) La parte de cuota correspondiente a partidas extraordinarias, a partidas procedentes de ejercicios anteriores y a cambios en las prácticas contables.
- c) Los efectos fiscales, si los hay, de la revaluación de activos por encima de su coste histórico o de revalorizaciones previas.
- d) Una explicación de la relación existente entre la cuota impositiva y el beneficio neto, si este extremo no queda claro tras la mera consideración de los tipos vigentes en el país de la empresa que presenta la información (pár. 53).

Además, la norma I.A.S.C. establece reglas concretas para pérdidas fiscales, beneficios no distribuidos de empresas filiales y contingencias fiscales.

La Cuarta Directriz de la Comunidad Económica Europea no preconiza un método concreto en lo referente a las relaciones entre contabilidad y fiscalidad, dejando, por tanto, libertad a los países miembros para que adopten la solución que consideren más conveniente. Tampoco lo hace la Séptima Directriz, puesto que sus normas son enteramente coincidentes con las de la Cuarta.



Ello no implica, sin embargo, que dichas disposiciones permanezcan insensibles a la problemática que nos ocupa, ya que establecen un importante marco mínimo, con abundantes puntos de coincidencia con la N.I.C. número 12, en el que han de moverse los Estados miembros. Sus criterios al respecto son los siguientes:

1. Prevalecen en todo momento normas de carácter económico-financiero y no fiscal, cuyo objetivo básico es la consecución de una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad (art. 2).

2. Los modelos relativos a la cuenta de pérdidas y ganancias contemplan la cuota a pagar por el Impuesto sobre Sociedades como un cargo a gastos del ejercicio (arts. 23 a 26).

3. Asimismo, en dichos modelos se distinguen tres partidas para los impuestos: los que recaen sobre el resultado de las actividades ordinarias, los que gravan el resultado extraordinario y los restantes, no comprendidos en las partidas anteriores (ídem).

4. Junto con las correcciones valorativas (amortizaciones y provisiones) normales, se contempla la posibilidad de practicar correcciones excepcionales por aplicación de la legislación fiscal en inmovilizado (artículo 35.1.d) y en circulante (art. 39.1.e), pero a condición de que se indique en el anexo, con la adecuada explicación, el importe de tales correcciones.

5. El anexo debe indicar la proporción en que esté afectado el cálculo del resultado del ejercicio por una valoración de las partidas que, como excepción a los principios generales (contenidos en los artículos 31 y 34 a 42), se haya efectuado durante un ejercicio o en un ejercicio anterior para obtener beneficios fiscales. Cuando tal valoración influya con relativa importancia en la carga fiscal futura, se harán constar las debidas indicaciones (art. 43.1.10).

6. También ha de reflejarse en el anexo la diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores y la carga fiscal ya pagada o pendiente de pago por dichos ejercicios, en la medida en que tal diferencia tenga un interés evidente para el futuro. Este importe podrá también figurar acumulado en balance en una partida específica, con titulación adecuada (art. 43.1.11).

Como puede comprobarse, este último precepto hace posible que se opte o no por contabilizar en balance el efecto impositivo de las cargas fiscales diferidas, si bien resulta ineludible mencionar estos datos en anexo, siempre que su importe sea relevante.

#### CRITERIO DE LA COMISION DE PRINCIPIOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD DE LA A.E.C.A.

La intromisión de las disposiciones fiscales en las normas contables ha sido puesta de manifiesto en diversas ocasiones por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, al tiempo que se ha manifestado reiteradamente a favor de la adecuada separación entre normas fiscales y normas contables.

Cabe recordar a este respecto el documento número 2, «Implicaciones contables del Real Decreto 3061/79 sobre el Régimen Fiscal de la Inversión Empresarial», las Conclusiones de su Primer Congreso, celebrado en 1981, y, especialmente, el contenido del Documento número 6, «Aspectos contables contenidos en el borrador del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades», en el que, entre otras muchas manifestaciones, puede leerse:

«... o las normas contables que dicten las disposiciones fiscales respetan los principios generalmente aceptados y, en especial, el Plan General de Contabilidad, o se deja libertad para que la empresa contabilice de acuerdo con sus necesidades, dejando bien sentado que los criterios fiscales se dirigen sólo a la determinación de la base imponible, a la que se llega, a partir del beneficio contable, mediante los oportunos ajustes...»

Como principio básico, la A.E.C.A. reconoce que mientras que la contabilidad con propósitos generales persigue la presentación de la imagen fiel del patrimonio de la empresa y de los resultados de sus operaciones, la normativa fiscal ha de partir necesariamente de premisas diferentes al utilizar criterios recaudatorios y de política tributaria y económica, pero ello no es motivo para alterar los criterios contables utilizados por la empresa en el registro normal de sus transacciones, puesto que existen procedimientos que hacen compatibles ambos objetivos.

El criterio de la A.E.C.A. es, asimismo, que el impuesto sobre beneficios tiene la consideración de un gasto del ejercicio, que ha de tenerse en cuenta en la determinación del resultado anual de la empresa y que su importe equivale a la cuantía del impuesto devengado o incurrido contablemente en el ejercicio, con independencia de la cuota que la empresa tenga que hacer efectiva a la Hacienda Pública como consecuencia de la liquidación correspondiente al citado impuesto.

Partiendo de estas premisas, y dada la importancia del tema, la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de la A.E.C.A. ha elaborado el borrador de un documento sobre «Principios contables para el Impuesto sobre Beneficios», que, al igual que los restantes documentos de la Comisión, se espera que salga a discusión pública en los próximos meses.

Los criterios generales de la Comisión sobre la contabilización del impuesto sobre beneficios son los siguientes:

A fin de ejercicio debe contabilizarse el impuesto sobre beneficios mediante un cargo a resultados y un abono a la cuenta correspondiente de balance. Con ello, el saldo final de la cuenta de Pérdidas y Ganancias recogerá el beneficio neto de impuestos del ejercicio, mientras que el balance de situación reflejará el pasivo (o, en su caso, el activo) por este concepto.

Si la base imponible coincide con el beneficio contable antes de impuestos, no procederá ajuste adicional alguno.

Sin embargo, puede que no se produzca esta coincidencia cuando, a causa de la lógica separación entre normas contables y normas fiscales, algunos gastos o ingresos se imputen, a efectos tributarios, en un ejercicio diferente a aquél en el que se contabilicen en los estados financieros con propósitos generales.

En esta situación se recomienda el reconocimiento de las diferencias, mediante los oportunos ajustes contables, siguiendo el método del efecto impositivo en cualquiera de sus dos variantes (procedimiento diferido o de capitalización y procedimiento de la deuda), cuya metodología se explica ampliamente en el propio documento.

La Comisión formula en el Documento las necesarias definiciones para «Diferencias temporales» y «Diferencias permanentes» y el tratamiento contable aplicable en cada caso.

Las primeras son aquéllas que, teniendo la misma consideración de ingreso o de gasto a efectos contables y fiscales, tienen diferentes criterios de imputación temporal, por lo que en el conjunto de ejercicios necesariamente ha de coincidir el total de importes cargados a gastos y

abonados a ingresos con el total de importes deducidos de los incluidos en el beneficio imponible, pese a ser diferentes en los ejercicios individualmente considerados. Las diferencias temporales dan, pues, lugar a aumentos o disminuciones en el impuesto a pagar del ejercicio en que se originan, que se revierten en ejercicios posteriores.

Por el contrario, las diferencias permanentes se originan por tener el ingreso o el gasto una diferente consideración a efectos fiscales y contables y su efecto no se revierte en períodos posteriores.

Cuando se reconozcan diferencias temporales entre base imponible y beneficio contable, se originarán dos partidas de balance:

La primera, de pasivo, recoge el importe por el que la cantidad es deudora con Hacienda, es decir, la cuota a pagar del ejercicio. Esta cuenta, que figurará entre las partidas de acreedores a corto plazo por operaciones de tráfico, es la denominada por el Plan: Hacienda Pública acreedor por conceptos fiscales.

La segunda, que podrá ser de activo o de pasivo, por el importe de las diferencias acumuladas entre base imponible y beneficio contable. Dado que en ningún caso estas diferencias se saldarán antes de la siguiente declaración de impuestos, estas partidas se incluirán en las cuentas que correspondan de activo o pasivo, de acuerdo con su naturaleza y plazo de liquidación.

La Comisión incluye en el documento las necesarias cautelas en cuanto al reconocimiento de un activo como consecuencia de una diferencia temporal o de cualquier otro efecto impositivo (caso de compensación de pérdidas), supeditando tal reconocimiento a que la recuperación del activo esté fuera de cualquier duda razonable.

En la cuenta de resultados figurará el cargo por los impuestos devengados en el ejercicio, cuyo importe coincidirá con la suma de los apuntes que se hayan practicado en dicho ejercicio en las cuentas de balance anteriormente mencionadas (cuota a pagar, más diferencias temporales). A efectos de presentación, la partida correspondiente de la cuenta de resultados deberá mostrar por separado los impuestos correspondientes a los resultados ordinarios y extraordinarios.

Cuando se trate de diferencias permanentes, no procederá reconocer ningún activo por impuesto anticipado ni pasivo por impuesto diferido, toda vez que el efecto de tales diferencias no se revertirá en el futuro, siendo suficiente con facilitar en el anexo la información necesaria para poder conciliar el impuesto a pagar con el beneficio contable del ejercicio.

## EJEMPLOS

En el documento que nos ocupa, la Comisión ha procedido al estudio del efecto impositivo sobre los casos más frecuentes de diferencias temporales que se presentan en las empresas españolas e incluye un anexo, con finalidad meramente orientativa, conteniendo ejemplos que ilustran la contabilización según el método del efecto impositivo de los casos estudiados.

De entre ellos he seleccionado uno que dé lugar a la contabilización de un impuesto anticipado y otro que origine un pasivo por impuestos diferidos.

## EFFECTO IMPOSITIVO SOBRE LAS AMORTIZACIONES

Surgen efectos impositivos en las amortizaciones de los elementos de inmovilizado cuando éstas se deducen de diferente manera para calcular el beneficio contable y la base imponible del impuesto.

Generalmente, esto supone que las cuotas fiscales de amortización son mayores que las contables en los primeros años de vida útil del inmovilizado y menores en los últimos, con lo que el pago de los impuestos —en el supuesto de que las amortizaciones en los dos casos cubran el coste de adquisición del bien— se traslada de los primeros a los últimos años.

Desde el punto de vista financiero, los ahorros en los pagos impositivos de los primeros años de vida útil del activo son una fuente de financiación para la empresa y deben figurar en una cuenta de pasivo. Cuando las diferencias, que en este caso son de carácter temporal, revertan al incrementarse los pagos, se estará cancelando la deuda contraída con anterioridad.

Su tratamiento contable será como sigue:

En la cuenta de resultados, la dotación a la amortización figurará tal y como se ha calculado contablemente a efectos de calcular la cuota impositiva devengada en el período.

La cuota a pagar figurará en el balance de situación, con la denominación apropiada, entre las partidas circulantes de pasivo. La diferencia

entre la cuota impositiva devengada y la cuota a pagar se registrará en otra cuenta de pasivo a largo plazo con la denominación apropiada, en la que se producirán abonos cuando las diferencias sean positivas (a favor de la empresa) y cargos cuando las diferencias sean negativas (en contra de la empresa).

Al terminar el período de amortización, la cuenta que recoge el efecto de los impuestos diferidos no debe contener saldo alguno perteneciente al bien amortizado, de lo contrario, el importe correspondiente se llevará directamente a resultados del período.

Al enajenar el elemento del que surgen las diferencias, el importe del impuesto diferido pendiente será exigible a corto plazo, por lo que procederá su traslado a una cuenta de esta naturaleza, debiendo llevar a resultados del ejercicio cualquier diferencia resultante.

**ILUSTRACION**

La sociedad, para fines contables, registra la amortización de su inmovilizado material en base a los años estimados de vida útil, siguiendo el método lineal.

A efectos fiscales se acoge a los beneficios de libertad de amortización, amortización degesiva, etc., lo que da lugar a cuotas de amortización superiores a las contables en los primeros años de utilización de los bienes.

Suponiendo que adquiere un bien cuyo coste es de 100 pesetas y cuatro años de vida útil, y que para efectos fiscales calcula la amortización siguiendo el método de los dígitos, las amortizaciones contables y fiscales para cada uno de los cuatro años de vida útil serían:

	A ñ o s			
	1	2	3	4
Amortización contable ... ..	25,00	25,00	25,00	25,00
Amortización fiscal ... ..	40,00	30,00	20,00	10,00
Diferencia ... ..	(15,00)	(5,00)	5,00	15,00

y sus estados de pérdidas y ganancias y declaraciones de impuestos presentarían la siguiente composición:

	A ñ o s			
	1	2	3	4
Estado de Pérdidas y Ganancias:				
Beneficio antes de amortización ... ..	110,00	120,00	150,00	180,00
Dotaciones para amortización ... ..	25,00	25,00	25,00	25,00
Beneficio antes de impuestos ... ..	85,00	95,00	125,00	155,00
Impuesto sobre Sociedades (35 %) ... ..	29,75	33,25	43,75	54,25
Beneficio neto ... ..	55,25	61,75	81,25	100,75

	A ñ o s			
	1	2	3	4
Declaración de Impuestos:				
Beneficio antes de impuestos ... ..	85,00	95,00	125,00	155,00
Menos-diferencia entre amortización fiscal y contable ... ..	15,00	5,00	—	—
Más-diferencia entre amortización contable y fiscal ... ..	—	—	5,00	15,00
Base imponible ... ..	70,00	90,00	130,00	170,00
Impuesto sobre Sociedades (35%) ... ..	24,50	31,50	45,50	59,50

Los asientos anuales para registrar el Impuesto sobre Sociedades de cada ejercicio serían:

	A ñ o s			
	1	2	3	4
Impuesto sobre Sociedades (P. y G.) ... ..	29,75	33,25	43,75	54,25
Impuestos diferidos (pasivo) ... ..	(5,25)	(1,75)	1,75	5,25
Impuestos a pagar (pasivo) ... ..	(24,50)	(31,50)	(45,50)	(59,50)

## EFEECTO IMPOSITIVO DE LAS PROVISIONES

Debido a la diferente forma de calcular las provisiones por depreciación de activos (cuentas a cobrar, inversiones financieras, existencias, etcétera), o las provisiones por contingencias (despidos, litigios, etc.), desde el punto de vista contable y fiscal pueden surgir diferencias temporales que, evaluadas según el efecto impositivo inducido, deben aparecer en los estados financieros.

Su tratamiento contable será como sigue:

En caso de diferencias positivas, cuando surjan por deducir fiscalmente importes mayores que los cargados en las cuentas de resultados, se hará constar en la cuenta de impuestos diferidos el efecto fiscal inducido. Cuando estas diferencias reviertan se cargará la anterior cuenta con abono a la que represente los impuestos a pagar en el ejercicio correspondiente. El mismo movimiento contable tendrá lugar si, en algún momento antes del desenlace de la contingencia que cubre la provisión, se estima que la deducción fiscal por este concepto es excesiva y ha de revisarse.

En el caso de diferencias negativas, surgidas al no poder deducir fiscalmente las cantidades estimadas razonables para la correspondiente dotación a la provisión, el efecto impositivo inducido puede cargarse a una cuenta en la que se registren los impuestos anticipados. El saldo de esta cuenta se deducirá de los impuestos a pagar de los ejercicios en los que las diferencias reviertan. Si en algún momento se revisaran a la baja las dotaciones contables, deberán llevarse la diferencia en las dotaciones y el correspondiente efecto impositivo reconocido como impuestos anticipados a las cuentas de resultados del ejercicio en que se produce la revisión.

Los cargos en las cuentas de periodificación de impuestos surgidos por la aparición de diferencias negativas han de tener en cuenta las precauciones establecidas.

## ILUSTRACION

La provisión necesaria para insolvencias, de acuerdo con la información de que dispone la sociedad, asciende a 100 pesetas.

La provisión para insolvencias deducible a efectos fiscales, de acuerdo con la antigüedad de los saldos, es de 60 pesetas.



Con estos datos la Sociedad presentaría el estado de pérdidas y ganancias y la declaración de impuestos siguientes:

Estado de Pérdidas y Ganancias:	
Beneficio antes de la provisión para insolvencias ... ..	500
Provisión para insolvencias ... ..	100
	400
Beneficio antes de impuestos ... ..	400
Impuesto sobre Sociedades (400×35%) ... ..	140
	260
Declaración de Impuestos:	
Beneficio antes de impuestos ... ..	400
Diferencia entre provisión para insolvencias (100) y la admitida a efectos fiscales (60) ... ..	40
	440
Base imponible ... ..	440
Impuesto sobre Sociedades (440×35%) ... ..	154

Para contabilizar el Impuesto sobre Sociedades deberá registrarse el siguiente asiento:

	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
Impuesto sobre Sociedades (P. y G.) ... ..	140	—
Impuestos anticipados (Activo) ... ..	14	—
Impuestos a pagar (Pasivo) ... ..	—	—
Impuestos a pagar (Pasivo) ... ..	—	154
	154	154

En el ejercicio siguiente, suponiendo:

1. Que no se ha cancelado ningún saldo contra la provisión.
2. Que la provisión necesaria para insolvencias alcanza la cifra de 180 pesetas, y
3. Que todos los saldos reúnen las condiciones necesarias para que su provisión sea considerada como gasto deducible, el estado de pérdidas y ganancias y la declaración de impuestos serían como sigue:

Estado de Pérdidas y Ganancias:	
Beneficio antes de la provisión para insolvencias ... ..	600
Provisión para insolvencias ... ..	80
	520
Beneficio antes de impuestos ... ..	520
Impuesto sobre Sociedades (520×35%) ... ..	182
	338
Beneficio neto ... ..	
	338
Declaración de Impuestos:	
Beneficio antes de impuestos ... ..	520
Diferencia entre provisión para insolvencias admitida a efectos fiscales (120) y la registrada por la Sociedad (80) ... ..	40
	480
Base imponible ... ..	480
Impuesto sobre Sociedades (480×35%) ... ..	168
	168

El asiento para contabilizar el Impuesto sobre Sociedades sería en este ejercicio el siguiente:

	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
Impuesto sobre Sociedades (P. y G.) ... ..	182	—
Impuestos anticipados ... ..	—	14
Impuestos a pagar ... ..	—	168
	182	182

## CONCLUSION FINAL

Considero que:

1. Es necesario mejorar la información económico-financiera en nuestro país, para lo cual sería imprescindible separar las normas contables de las normas fiscales. De este modo, las empresas prepararían sus estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad, lo que les permitiría presentar la imagen fiel de su situación financiero-patrimonial y de los resultados de sus operaciones.

2. El impuesto sobre sociedades es un gasto de ejercicio y como tal debería contabilizarse.

3. Deberían establecerse los mecanismos necesarios que permitan el reconocimiento contable del efecto fiscal originado por las diferencias temporales que surgen de registrar los ingresos y gastos en períodos diferentes para fines contables y fiscales.

Por todo ello, y con miras a una completa compatibilización de la contabilidad y la fiscalidad, creo que sería aconsejable que se impulsara y reconociera por parte de las autoridades fiscales el criterio del reconocimiento contable del efecto impositivo derivado de las «diferencias temporales», sustentado por el Comité Internacional de Normas de Conutabilidad (I.A.S.C.).

Quisiera desde estas líneas resaltar el importante paso dado por la A.E.C.A. al estudiar profundamente este problema en el documento que se está preparando y que verá la luz, de forma provisional, en el último trimestre de 1985, y pido también a todos los profesionales de la contabilidad que aporten su grano de arena enviando sugerencias o puntos de discrepancia para que una vez analizados todos ellos por la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad se incorporen las modificaciones correspondientes y podamos así todos contribuir al objetivo de mejorar la información económico-financiera de las empresas.

