

José Luis López
Combarros
*Socio Director
de Arthur Andersen*

TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

EL 25 de julio de 1989 se aprobaba la Ley 19/1989, de Reforma parcial y adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea (C.E.E.) en materia de sociedades. Esta Ley ha venido a llenar un vacío ampliamente sentido por los profesionales de la contabilidad de nuestro país, como es el tratamiento del Impuesto sobre Sociedades.

Hace ya bastantes años que los profesionales de la contabilidad veníamos denunciando, en relación con la contabilización del impuesto sobre los beneficios de las empresas, dos aspectos singulares:

1. el que las empresas españolas, en su mayoría, hayan venido considerando el Impuesto sobre Sociedades como una distribución de resultados en lugar de como un gasto del ejercicio en que se generan los beneficios que grava, y
2. la intromisión de la normativa fiscal en las normas contables que, por la carencia de «principios de contabilidad generalmente aceptados», se han visto influenciadas, cuando no dirigidas, por disposiciones de carácter fiscal.

También se han venido proponiendo las soluciones apropiadas que, basadas en las prácticas contables de los países de nuestro entorno económico y en las prácticas internacionales de contabilidad, pasaban

por considerar el Impuesto sobre Sociedades como un gasto del ejercicio y el establecimiento de los mecanismos necesarios que permitieran a las cuentas anuales de las empresas presentar la imagen fiel de las mismas, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, sin que por ello se dejara de ejercer el adecuado control para que todos los ingresos y gastos se reconocieran contablemente y se imputaran fiscalmente, de forma que, mediante los correspondientes ajustes a los estados financieros contables, puedan obtenerse los estados financieros fiscales, que han de servir de base para la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido se pronunció la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (A.E.C.A.) al publicar en enero de 1987 el borrador (hoy ya definitivo) de su Documento número 9, relativo a Principios Contables del Impuesto sobre Beneficios.

Pues bien, todas estas inquietudes y expectativas se han visto satisfechas, a mi entender, con la promulgación de la Ley 19/1989.

En efecto, el texto definitivo de dicha Ley, en su artículo 105 (art. 189 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas), que fija el esquema de la cuenta de pérdidas y ganancias, establece, dentro del apartado de gastos, una partida específica para recoger el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio.

Por su parte, los artículos 34 y 38 del Código de Comercio consagran en su redacción definitiva el objetivo de la imagen fiel de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, al establecer el primero de ellos que las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales, suministrándose la necesaria información complementaria para alcanzar dicho objetivo cuando no sea suficiente la aplicación de las disposiciones legales.

Admite el mismo artículo que, en casos excepcionales, no se aplique una disposición legal en materia de contabilidad si es incompatible con la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales, explicando en la Memoria la falta de aplicación, sus razones y su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados.

Por su parte el artículo 38 establece que «la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales deberá realizarse *conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados*».

Admite también, excepcionalmente, la no aplicación de estos principios, con la adecuada información en la Memoria.

Deteniéndonos en la redacción del apartado 4 del artículo 34 del Código de Comercio, la expresión «una disposición legal en materia de contabilidad» entiendo que comprende también a los artículos de una ley fiscal que regulen aspectos contables, siendo, por tanto, inaplicables tales artículos en la medida en que impidan o dificulten el reflejo de la imagen fiel o, lo que es lo mismo, en la medida en que contraviniesen lo dispuesto en el Código de Comercio o en la Ley de Sociedades Anónimas en materia contable, así como en las disposiciones reglamentarias que desarrollen estas normas.

Interpreto, por tanto, que no hay más normas contables aplicables a las cuentas anuales que las establecidas en la legislación mercantil, de modo que cualquier norma fiscal que contenga criterios de valoración diferentes no podrá afectar al resultado contable, sino que únicamente significará ajustes positivos o negativos a ese resultado contable para la determinación de la base imponible.

Abunda en este criterio el contenido del apartado 10 del artículo 107.a) de la Ley de Sociedades Anónimas (art. 200 del Texto Refundido), relativo al contenido de la Memoria que, tras ciertas enmiendas introducidas durante la tramitación del proyecto de Ley en el Senado, quedó redactado de la siguiente forma:

«La diferencia que se pudiera producir entre el cálculo del resultado contable del ejercicio y el que resultaría de haber efectuado una valoración de las partidas con criterios fiscales, *por no coincidir éstos con los principios contables de obligatoria aplicación*. Cuando tal valoración influya de forma sustancial sobre la carga fiscal futura deberán darse indicaciones al respecto.»

Esta redacción difiere significativamente de la que presentaba el proyecto de ley, transcripción literal de la mantenida en la Cuarta Directriz, y que se refería al efecto en el cálculo del resultado del ejercicio por una valoración de las partidas que, *por excepción a los principios generales de valoración*, se hubiese efectuado con objeto de obtener beneficios fiscales.

Vemos, pues, que en la tramitación del proyecto de Ley se eliminó expresamente cualquier posible excepción a los principios generales de valoración por aplicación de la legislación fiscal.

La redacción actual de este apartado no hace más que comparar el resultado contable, *calculado de acuerdo con los principios conta-*

bles de obligada aplicación, mantenidos en la legislación mercantil, con la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la cual puede no coincidir con aquél por existir determinados gastos que, reconocidos contablemente, las normas tributarias no los considera deducibles (diferencias permanentes) o por tratarse de partidas con diferentes criterios de imputación temporal a efectos contables y fiscales (diferencias temporales), dando por supuesto esta norma que no se han aplicado los principios fiscales por no coincidir éstos con los *principios contables de obligatoria aplicación*.

La parte final de este apartado obliga a dar indicaciones al respecto cuando tal diferencia de criterios de valoración influya de forma sustancial en la carga fiscal futura. La Memoria, pues, debe recoger el crédito fiscal implícito existente en relación con aquellos gastos que no son deducibles en el ejercicio, por no permitirlo las normas tributarias, pero que serán deducibles cuando se cumplan determinados hechos, dando lugar a un *impuesto anticipado* que debe reflejarse en la Memoria, y también en el balance, siempre que tenga «un interés cierto en relación con la carga futura», es decir, siempre que sea clara su recuperación.

Por el contrario, se producirá un *impuesto diferido* si se aplican criterios de valoración excepcionales debidos solamente a lo dispuesto en la legislación fiscal, como puede ser la norma fiscal, incentivadora de la inversión, que permite la contabilización de amortizaciones del inmovilizado por importe superior al que correspondería en función de la utilización, desgaste y depreciación del bien.

La diferencia entre el impuesto imputable al ejercicio, en función del resultado obtenido siguiendo criterios contables y no aplicar las correcciones de valor excepcionales, y el impuesto que efectivamente corresponda pagar de acuerdo con criterios fiscales, tendrá la consideración de impuesto diferido, que se revertirá en los ejercicios futuros a medida que se produce el gasto en base a los criterios de la legislación mercantil.

Por su parte, el borrador del Plan General de Contabilidad (Revisado), que viene a complementar las disposiciones sobre materias contables contenidas en la Ley, sanciona la consideración del Impuesto sobre Sociedades como un gasto del ejercicio, creando una cuenta específica para esta finalidad, que muestra en el modelo de Cuenta de Pérdidas y Ganancias como integrante de los gastos del ejercicio.

En la Memoria exige que se explique la diferencia que exista entre el resultado contable del ejercicio y el resultado fiscal mediante la

correspondiente conciliación del resultado con la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y que se informe, entre otras cosas, de la diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores, y la carga fiscal ya pagada o que se habrá de pagar por esos ejercicios, si es significativa.

En su parte quinta, dedicada a las normas de valoración, establece que para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades habrá que tener en cuenta las diferencias entre el resultado contable y el fiscal que se deban a:

1. Diferencias entre el ámbito económico y el tributario en la definición de ingresos y gastos.
2. Diferencias entre los criterios temporales de imputación de ingresos y gastos utilizados en los indicados ámbitos.
3. La admisión en el ámbito fiscal de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Seguidamente procede a definir y a distinguir entre «diferencias permanentes» y «diferencias temporales» para continuar explicando cómo se calcula el gasto a registrar por el Impuesto sobre Sociedades que, obviamente, se habrá de basar en el resultado económico antes de impuestos, modificado por las «diferencias permanentes», apostillando que las «diferencias temporales» y la compensación fiscal de pérdidas no se tendrán en cuenta para la determinación de la magnitud que servirá de base para calcular el importe del gasto por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio y que las bonificaciones y deducciones en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y los pagos a cuenta, se considerarán como una minoración del tipo efectivo de gravamen.

Por último, las normas de valoración del Plan General de Contabilidad (Revisado) señalan cómo debe calcular el Impuesto sobre Sociedades devengado en el ejercicio y cómo se deben contabilizar las diferencias entre el Impuesto sobre Sociedades a pagar y el gasto por dicho impuesto, así como el crédito impositivo originado por la compensación fiscal de pérdidas, que se registrarán en las cuentas denominadas «Impuesto sobre beneficios anticipado», «Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio...» e «Impuesto sobre beneficios diferido», que el borrador del Plan ha creado a tales efectos.

No obstante, se toman ciertas cautelas en el borrador del Plan al establecer que, de acuerdo con el principio de prudencia, sólo se contabilizarán en las cuentas Impuesto sobre beneficios anticipado y Crédito

por pérdidas a compensar del ejercicio... los impuestos anticipados y créditos impositivos cuya realización futura esté razonablemente asegurada y se darán de baja si ya están contabilizados, o no se contabilizarán, aquellos otros sobre los que surjan dudas lógicas acerca de su futura recuperación.

Es evidente que en esta nueva Ley el legislador, superando el intento que se apreció en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, posteriormente frustrado con la publicación del correspondiente Reglamento, ha dado un gran paso adelante para, de acuerdo con la práctica internacional de contabilidad, eliminar las injerencias de las disposiciones fiscales en las normas de contabilidad, permitiendo de este modo que los estados financieros que a partir de ahora publiquen las empresas españolas muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, de acuerdo exclusivamente con normas contables de general aceptación.

Es este un hito en el campo contable español del que debemos congratularnos todos los profesionales que, de una forma u otra, desarrollamos nuestra actividad profesional en el campo de la contabilidad.

Resta ahora solamente modificar, en la medida necesaria, la legislación fiscal para armonizarla con la reformada legislación mercantil y evitar que ambas legislaciones entren en conflicto.

Considero que ello sería sencillo si la normativa fiscal renunciara a entrometerse en las normas contables, a exigir su contabilización, aunque yo no descartaría que pueda establecer criterios, reglas y principios de valoración, a efectos exclusivos de determinación de la base imponible, pero no con criterio económico definido en el marco mercantil. También creo yo que sería conveniente que la legislación fiscal admitiera el principio de que «se entenderá que la contabilidad refleja en todo momento la verdadera situación patrimonial de la entidad si se lleva conforme a lo dispuesto en los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales que sean de aplicación» (art. 37.1 del actual Reglamento del Impuesto sobre Sociedades). Sin duda sería un paso adicional importante que contribuiría a eliminar los problemas actualmente existentes.

La actual legislación mercantil y el borrador del Plan General de Contabilidad (Revisado) han creado los mecanismos necesarios para permitir que las cuentas anuales de las empresas presenten la imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera y de sus resultados, de acuerdo con principios de contabilidad y, al mismo tiempo, ejercer

el adecuado control para que todos los ingresos y gastos se reconozcan contablemente y se imputen fiscalmente.

A continuación exponemos dos ejemplos que dan lugar al reconocimiento de impuestos anticipados en uno y de impuestos diferidos en el otro, mostrando la forma de cálculo del impuesto, tanto desde el punto de vista fiscal como contable, su contabilización y la información a facilitar en la Memoria de acuerdo con el borrador del Plan.

PRIMER SUPUESTO

Se adquiere en régimen de *leasing* una máquina con valor de mercado de 36.000 u.m., vida útil de cuatro años y cuotas de *leasing* durante tres años por un total de 51.000 u.m., incluyendo el precio de la opción de compra.

La carga financiera será, por tanto, de 15.000 u.m. (51.000—36.000), que se imputará a resultados durante los tres primeros años siguiendo el método de los dígitos: 7.500, 5.000 y 2.500 u.m., respectivamente.

La amortización anual será de 9.000 u.m. y la cuota anual de *leasing* de 17.000 u.m.

La cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente a los cuatro años de vida útil de la máquina será:

	Años			
	1	2	3	4
Beneficio antes de amortización y carga financiera	100.000	110.000	120.000	130.000
Amortización	9.000	9.000	9.000	9.000
Carga financiera	7.500	5.000	2.500	—
Beneficio antes de impuestos	83.500	96.000	108.500	121.000
Impuesto sobre Sociedades (35%)	29.225	33.600	37.975	42.350
	54.275	62.400	70.525	78.650

La declaración de impuestos para estos mismos años será:

	Años			
	1	2	3	4
Beneficio antes de amortización y carga				
financiera	100.000	110.000	120.000	130.000
Cuota de <i>leasing</i>	17.000	17.000	17.000	—
	83.000	93.000	103.000	130.000
Impuesto sobre Sociedades (35%)	29.050	32.550	36.050	45.500

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

Cuenta	Descripción	Años			
		1	2	3	4
630	Impuesto sobre beneficios	29.225	33.600	37.975	42.350
478	Impuesto sobre beneficios dife- rido	(175)	(1.050)	(1.925)	3.150
4.752	Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades.	(29.050)	(35.550)	(36.050)	(45.500)

La información a facilitar en la Memoria será:

	Años			
	1	2	3	4
Resultado contable del ejercicio (antes de impuestos)	83.500	96.000	108.500	121.000
Diferencias temporales:				
Amortización	9.000	9.000	9.000	9.000
Carga financiera	7.500	5.000	2.500	—
Cuota <i>leasing</i>	(17.000)	(17.000)	(17.000)	—
Base imponible	83.000	93.000	103.000	130.000

SEGUNDO SUPUESTO

La provisión necesaria para insolvencias de deudores, de acuerdo con la información contable, asciende a 500 u.m.

La provisión para insolvencias deducible a efectos fiscales, de acuerdo con la antigüedad de los saldos, es de 300 u.m.

La cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio será la siguiente:

Cuenta de pérdidas y ganancias:

Beneficio antes de la provisión para insolvencias.	2.500
Provisión para insolvencias	500
	2.000
Beneficio antes de impuestos	2.000
Impuesto sobre Sociedades (35%)	700
	1.300

La declaración de impuestos para este ejercicio será:

Beneficio contable antes de impuestos	2.000
Diferencia temporal en relación con la provisión para insolvencias	200
	2.200
Base imponible	2.200
	770
Impuesto sobre Sociedades (35%)	770

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

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
630	Impuesto sobre beneficios	700	—
4.740	Impuesto sobre beneficios anticipado	70	—
4.752	Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades	—	770

En el siguiente ejercicio, suponiendo:

1. Que no se ha cancelado ningún saldo contra la provisión durante el ejercicio.

2. Que la provisión necesaria para insolvencias al cierre del ejercicio alcanza las 900 u.m.
3. Que todos los saldos reúnen las condiciones necesarias para que su provisión sea considerada como gasto deducible.

La cuenta de pérdidas y ganancias y la declaración de impuestos serán:

Cuenta de pérdidas y ganancias:

Beneficio antes de la provisión para insolvencias.	3.000
Provisión para insolvencias	400
	3.000
Beneficio antes de impuestos	2.600
Impuesto sobre Sociedades (35%)	910
	1.690
Beneficio neto	1.690

Declaración del impuesto

Beneficio contable antes de impuestos	2.600
Diferencia entre la provisión para insolvencias admitida a efectos fiscales (600) y la registrada por la sociedad (400)	200
	2.400
Base imponible	2.400
Impuesto sobre Sociedades (35%)	840

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

<i>Cuenta</i>	<i>Descripción</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
630	Impuesto sobre beneficios	910	—
4.740	Impuesto sobre beneficios anticipado	—	70
4.572	Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades	—	840

La información a facilitar en la Memoria en cada uno de los dos ejercicios será:

	<i>Ejercicios</i>	
	<i>1</i>	<i>2</i>
Resultado contable del ejercicio (antes de impuestos)	2.000	2.600
<i>Diferencias temporales:</i>		
Provisión para insolvencias	200	(200)
Base imponible	2.200	2.400