

TOMÁS GARRIDO PULIDO
ANTONIO CÁRDENAS LÓPEZ
ROBERTO OCHOA TORRES

Universidad de Jaén

Extracto:

EN el presente trabajo se pretende realizar una introducción al estudio de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) número 12 del *International Accounting Standards Committee*, relativa al impuesto sobre beneficios. Se analiza, en primer lugar, el método de la deuda basado en el balance de situación, y, como consecuencia, los activos y pasivos por impuestos diferidos asociados a las «diferencias temporarias», y su valoración. Se estudia, asimismo, la influencia de la Norma Internacional en el marco normativo contable europeo y español, para finalizar con un modelo de tránsito entre la Norma de Valoración número 16 del Plan General de Contabilidad y la NIC-12 revisada.

Sumario:

- I. Introducción.
 - II. El método de la deuda basado en el balance de situación: las diferencias temporarias.
 - III. Activos y pasivos por impuestos diferidos.
 - 1. Concepto.
 - 2. Reconocimiento.
 - 3. Valoración.
 - IV. Las normas internacionales de contabilidad en el marco europeo y español.
 - V. Un modelo de tránsito.
 - VI. Conclusiones.
- Bibliografía.
- Anexo.

I. INTRODUCCIÓN

La aprobación del Plan General de Contabilidad de 1990 supone un cambio de la consideración contable que se tenía del impuesto sobre beneficios, al sustituir el anticuado método de capitalización (*Deferred Method*) seguido por el Plan de 1973, por el método de la deuda (*Liability Method*). Quizá la mayor aportación de este método es la consideración como gasto (ingreso) del ejercicio del impuesto sobre beneficios, por lo que a partir de este momento, la preocupación por la contabilización de este impuesto ha ido en continua progresión en nuestro país.

En este sentido, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) encargado de la reforma del Plan General de Contabilidad, adoptó el método de la deuda basado en el estado de resultados (*Income Statement Liability Method*), sin duda, teniendo presente la Norma Internacional de Contabilidad núm. 12 (en adelante NIC-12) sobre *Impuesto sobre beneficios* entonces en vigor.

Posteriormente, en Estados Unidos, el *Financial Accounting Standards Board* (FASB) ha dado un paso más allá con la emisión del SFAS-96, en que se sustituía este método basado en el estado de resultados por otro basado en el balance de situación (*Balance Sheet Liability Method*).

Ambos métodos mantenían en común las características básicas del método de la deuda, pero el segundo amplía el marco de las diferencias entre contabilidad y fiscalidad que han de tener reflejo en los estados financieros.

El SFAS-96¹ no llegó a entrar en vigor por la polémica que suscitó y la complejidad que encerraba. No obstante, el SFAS-109 emitido en febrero de 1992, que lo derogó, también incluye este enfoque del método de la deuda, actualmente en vigor y que ha sido tenido en cuenta para la elaboración de la NIC-12 revisada.

Por su parte, el *International Accounting Standards Committee* (IASC) se plantea la sustitución de la NIC-12 original de julio de 1979, debido principalmente a las siguientes circunstancias:

- En 1979 todavía no estaba publicado el *Marco Conceptual* del IASC (de julio de 1989), con lo cual, se observaban ciertas incoherencias de la NIC-12 original en relación con el mismo.

¹ Emitido en diciembre de 1987, reemplazando al APB núm. 11.

- Por otro lado, se le criticaba, y no sin razón, que realmente la Norma normalizaba bien poco. En este sentido se pronuncia el profesor GARCÍA-OLMEDO (1998, 1) cuando señala que «En realidad esta primera NIC relativa a la contabilización del Impuesto sobre el beneficio normalizaba bien poco, puesto que permitía casi todas las alternativas en la contabilización del impuesto que se practicaba en los países occidentales», lo cual contrasta con la mentalidad normalizadora del IASC, encarnada en su ambicioso Proyecto de Comparabilidad de los Estados Financieros ², emitido en enero de 1989, pero revisado en la Declaración de Intenciones sobre Comparabilidad de los Estados Financieros, de julio de 1990.

En esta revisión de la NIC-12, concluida en octubre de 1996, se podría haber mantenido el método de la deuda basado en el estado de resultados. No obstante, el proyecto que da comienzo al estudio de la misma (Proyecto E-49, aprobado por el Consejo del IASC en junio de 1994) opta por recoger el nuevo método.

En el presente artículo tratamos de hacer una introducción al estudio de la NIC-12 revisada, con pretensiones puramente divulgativas, analizando inicialmente el método de la deuda basado en el balance de situación, los activos y pasivos por impuestos diferidos asociados a las diferencias temporarias, su valoración, así como la influencia de las Normas Internacionales en el marco europeo y español, para terminar con un modelo de tránsito entre la Norma de Valoración número 16 del PGC y la NIC-12 revisada, dejando para próximos trabajos un análisis más profundo de algunas de las cuestiones planteadas en esta Norma, sobre todo las relativas a los grupos de empresas.

II. EL MÉTODO DE LA DEUDA BASADO EN EL BALANCE DE SITUACIÓN: LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS

Seguramente al lector le llame la atención la terminología de «diferencias temporarias» utilizada en el título de este apartado. Hemos adoptado la misma convencidos de que, en el método de la deuda basado en el balance de situación, es más correcta que la de «diferencias temporales» (con la que, a buen seguro, estará más familiarizado), que reservamos para un caso particular de las primeras.

A este respecto, R. GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ (1997, 666) hace, a nuestro juicio, una perfecta síntesis de las diferencias existentes entre diferencias temporales (*timing differences*) y temporarias (*temporary differences*) al señalar que «...el resultado práctico de la contabilización del efecto impositivo mediante "diferencias temporarias" es normalmente idéntico a la utilización de las "diferencias temporales" en la mayoría de las operaciones más usuales..., conceptualmente los méto-

² Puede profundizar en este tema en la «Introducción a la labor del IASC» de GONZALO y TUA (1997) y, entre otros, en IASC (1993), PURVIS, GERON y DIAMOND (1991) y PEREIRA (1994).

dos son muy diferentes. Porque hay que advertir que las "diferencias temporales" se producen entre magnitudes flujo en la cuenta de resultados, mientras que las "diferencias temporarias" ocurren entre magnitudes fondo representadas por valores de los elementos en el balance de situación»³.

Una vez hecha esta matización, quizá excesivamente temprana, analizamos qué se entiende por **diferencia temporaria**. La Norma en su punto 5 define como: «**divergencias que existen entre el valor contable de un activo o pasivo exigible y el valor que constituye la base fiscal de los mismos**».

De esta definición se derivan las siguientes consideraciones:

- Aunque no se hable en la definición de «diferencia temporaria» sino de diferencias aparejadas a partidas del balance, en concreto activos y pasivos, sí se incluyen en diferencias entre resultado (contable) y base imponible.
- Aparece un nuevo concepto: la base fiscal.

Comenzando por el estudio de este segundo punto, diremos que la **base fiscal** aparece definida en la NIC-12 revisada en su punto 5, como «... **el importe atribuido para fines fiscales a dicho activo o pasivo exigible**». Este concepto se concreta en otros dos, más operativos, según se trate de activos o pasivos exigibles, recogidos en el punto 8 y que se indican a continuación, en el **cuadro núm. 1**:

Un concepto de base fiscal de un pasivo similar al utilizado con los activos sería el dado por R. GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ (1997, 668), al indicar que «...el importe gravable cuando los recursos empleados para su eliminación sean fiscalmente deducibles».

CUADRO NÚM. 1. Base fiscal.

ACTIVO	PASIVO
«importe que será deducible fiscalmente de los beneficios económicos que obtenga la empresa cuando recupere el valor contable de dicho activo»	«su valor contable menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en ejercicios futuros»

³ El párrafo 17 de la NIC-12 revisada recoge la distinción que establece el IASC entre diferencias temporales y temporarias. También hemos de indicar que la traducción que emplearemos en este artículo de las NIC, de GONZALO y TUA (1997), recoge ambas como «temporales», y así aparecerá en las citas de la NIC-12 revisada que se hagan. De esta forma, el párrafo 17 queda redactado como sigue (1997):

«Ciertas diferencias temporales surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un período y se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporales se conocen también como diferencias temporales».

En este sentido, lo que más nos interesa es dejar claro que cualquier diferencia entre criterios contables y fiscales que haya de revertir en ejercicios futuros, da lugar a diferencias entre valor contable y base fiscal. Estas diferencias, denominadas temporarias, irán revirtiendo conforme se recuperan los valores contables de los elementos del balance a que se asocian.

Así, por ejemplo, la recuperación del valor contable de un *activo* se lleva a cabo por la obtención de ingresos devengados de una sola vez, en caso de venta, o de forma periódica, en caso de recuperación mediante su uso. Si dicho activo lleva asociada una diferencia temporaria, cuando la corriente de beneficios económicos, que han de tributar, se compare con la cantidad de los mismos que resulta fiscalmente deducible (esto es, su base fiscal), nos dará una diferencia que tendrá un período de generación y otro de reversión hasta que se llegue a la conciliación de la misma.

Retomando la definición de diferencias temporarias, pasamos a estudiar la primera de las cuestiones.

En el método de la deuda basado en el estado de resultados se daba una máxima:

Diferencias temporales \Rightarrow Diferencias entre base imponible y resultado contable ⁴

Sin embargo, respecto a las «diferencias temporarias» no se puede hacer la misma afirmación. De hecho, son constantes los ejemplos de diferencias temporarias que podemos encontrar a lo largo de la NIC-12 revisada ⁵ que niegan esta relación, pudiendo destacar entre ellos:

- Revalorizaciones voluntarias de activos sin ajuste de la base fiscal ⁶.
- Diferencias surgidas por la distribución del coste de una combinación de empresas calificada de adquisición ⁷ entre activos y pasivos identificables que se valoren a precios razonables, pero sin ajuste de la base fiscal de los mismos.
- Las asociadas a activos o pasivos exigibles en los que, en el momento de su reconocimiento inicial, existen diferencias entre valor contable y base fiscal, etc.

⁴ En la Norma de Valoración 16.^a del PGC, se definen las diferencias temporales como diferencias «existentes entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio, cuyo origen está en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que por lo tanto revierten en períodos subsiguientes».

⁵ Entre otros, los recogidos en los párrafos 18, 23 y 24 de la NIC-12 revisada. En la introducción explicativa que el IASC hace de la Norma, apartado 1, y en el anexo 1 a la NIC-12 revisada, se exponen también algunos ejemplos de diferencias temporarias que no son diferencias temporales.

⁶ Téngase presente que las NIC permiten que ciertos activos se contabilicen por su valor razonable. Tal es el caso de la NIC-16, *Inmovilizado material*, que lo permite en el tratamiento alternativo del párrafo 30, si bien, el tratamiento de referencia (párrafo 29) es el de valoración a coste histórico.

⁷ Según los criterios establecidos en la NIC-22, *Combinaciones de empresas*.

Por tanto, en el método de la deuda basado en el balance de situación las magnitudes a comparar no son base imponible y resultado contable, sino **valor contable y base fiscal**. Cualquier diferencia de las que hemos llamado temporales (tal como las define la Norma de Valoración 16.^a del PGC español) va a ser diferencia temporaria, pero no al revés.

Diferencia temporal \Rightarrow Diferencia temporaria
La relación inversa no se da

En definitiva, las diferencias temporales originan en todos los casos divergencia entre el valor contable y la base fiscal de algún elemento del balance. La explicación rigurosa de esta afirmación puede dárnosla un análisis del *Marco Conceptual*⁸ del IASC, que aborda el estudio de los *Elementos de los estados financieros* y del *Reconocimiento* de los mismos (párrafos 47 a 98).

Así, en el párrafo 84 se señala que «La interrelación entre los elementos significa que toda partida que cumple las condiciones de definición y reconocimiento para ser un determinado elemento..., exige automática y paralelamente el reconocimiento de otro relacionado con ella».

A continuación, transcribimos las referencias que hace el *Marco Conceptual* a las definiciones de los elementos de los estados financieros y condiciones de reconocimiento de los mismos, no entrando por motivos de espacio, a una mayor explicación de ellos.

En cuanto a las condiciones de definición, aparecen señaladas en los párrafos 49 y 70 del *Marco Conceptual*, que recogemos en el **cuadro núm. 2**:

Siguiendo con el *Marco Conceptual*, respecto a los requisitos de reconocimiento de los elementos, el párrafo 83 de éste establece, aparte de la lógica adecuación a la definición de alguno de los elementos, que:

- «a) sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la empresa, y
- b) la partida tenga un coste o valor que pueda ser medido con fiabilidad».

Llevando todo esto a la práctica tenemos, por ejemplo, para el caso de un gasto, que su aflojamiento implica el reconocimiento de un incremento de las obligaciones o bien la disminución de los activos.

⁸ Para el lector interesado en profundizar en el estudio del *Marco Conceptual*, objetivo que escapa de las pretensiones del presente artículo, recomendamos la consulta, entre otros, de GONZALO y TUA (1997), TUA (1993) y LAÍNEZ (1995).

Ahora bien, existen casos en los cuales, un gasto que origina una diferencia temporal (en el sentido estricto del término, puesto que se recoge en el estado de resultados)⁹ se carga con abono a un activo o un pasivo cuya base fiscal no se ve alterada como consecuencia de dicha diferencia temporal (como pueda ser la tesorería). Para estos casos, la NIC-12 revisada prevé la posibilidad de que existan partidas con base fiscal pero sin estar reconocidas como activo o pasivo exigible en el balance de situación¹⁰.

CUADRO NÚM. 2. Elementos de los estados financieros en el marco conceptual.

RELACIONADOS DIRECTAMENTE CON LA MEDIDA DE LA SITUACIÓN FINANCIERA	RELACIONADOS CON LA MEDIDA DEL RESULTADO (O DESEMPEÑO DE LA ACTIVIDAD)
<p>«a) Un activo es un recurso controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, del que la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.</p> <p>b) Un pasivo (también denominado pasivo exigible) es una deuda actual de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.</p> <p>c) Patrimonio neto es la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos».</p>	<p>«a) Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del ejercicio contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de este neto patrimonial.</p> <p>b) Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del ejercicio contable, en forma de salidas o depreciaciones del valor de los activos, o bien como surgimiento de obligaciones, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este neto patrimonial».</p>
<i>Relacionados con la medida de flujos de fondos</i>	<i>No existen elementos exclusivos</i>

⁹ Imaginemos un gasto cuya deducción a efectos fiscales se difiere merced a un plan de imputación de ingresos y gastos aprobado por la Administración Tributaria.

¹⁰ También estará en esta situación, por ejemplo, cualquier inmovilizado totalmente amortizado contablemente pero no fiscalmente.

Las diferencias permanentes recogidas en la Norma de Valoración 16.^a del PGC, no son consideradas en la NIC-12 revisada. El IASC se pronuncia en este sentido añadiendo lo siguiente: «Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual a su valor contable» tal y como se dispone en el punto 8. No obstante, creemos que las diferencias permanentes son siempre diferencias entre el resultado (contable) y base imponible, y que la referencia a que la base fiscal es igual al valor contable es un recurso adoptado por la Norma para salir del paso.

De esta forma, se consigue que las diferencias permanentes reciban el mismo tratamiento en el método de la deuda basado en el balance de situación que en el basado en el estado de resultados: son objeto de ajuste extracontable para determinar la base imponible, sin devengar gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios, y no dan lugar a diferencias temporarias (es decir, diferencias entre valor contable y base fiscal). Igualmente, entendemos, que la NIC no hace referencia a diferencias permanentes, porque no es necesario si parte para los cálculos del «impuesto (cuota) a pagar» que se calcula a partir del «resultado fiscal» (base imponible).

A continuación recogemos la distinción establecida en la citada NIC-12 entre los dos grupos de diferencias temporarias recogidos en el párrafo 5:

- *Imponibles (o tributables)*¹¹: «**que dan lugar a cantidades imponibles al determinar el beneficio (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el valor contable del activo sea recuperado o el del pasivo sea pagado**».
- *Deducibles*: «**que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar el beneficio (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el valor contable del activo sea recuperado o el del pasivo sea pagado**».

Las primeras se producen cuando el valor contable de un activo es mayor a su base fiscal o bien el valor contable de un pasivo exigible inferior a su base fiscal, y viceversa en el caso de las diferencias temporarias deducibles, según quedan recogidas en el **cuadro núm. 3**.

CUADRO NÚM. 3. Diferencias temporarias tributables y deducibles.

DIFERENCIAS TEMPORARIAS	ACTIVO	PASIVO EXIGIBLE
Valor contable > Base fiscal	Tributable	Deducible
Valor contable < Base fiscal	Deducible	Tributable

¹¹ Respecto a su denominación, hemos de indicar que algunos autores las llaman imponibles, mientras que otros las designan tributables.

La explicación podría ser la siguiente:

- Si el valor contable representa la cantidad de beneficios económicos futuros que se espera obtener de un activo y su base fiscal la cuantía que de los mismos se podrá deducir fiscalmente, la diferencia positiva (valor contable > base fiscal) que exista implicará una tributación por una cuantía mayor de la que se derivaría si ambas magnitudes coincidiesen, y viceversa si fuese negativa.
- En cuanto a los pasivos, las diferencias temporarias deducibles surgen en el momento en que la parte del valor contable del pasivo que no es fiscalmente deducible (esto es, su base fiscal) es inferior a dicho valor contable ¹². Las imponibles o tributables aparecen cuando la cantidad que no se permite deducir es incluso mayor al valor contable del pasivo (base fiscal > valor contable).

III. ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

1. Concepto.

En el método de la deuda basado en el Estado de Resultados, que aparece recogido en la Norma de Valoración 16.^a del PGC español, no todas las diferencias temporales han de reconocerse. De igual forma, una correcta contabilización del efecto impositivo exige tener en cuenta además otros conceptos distintos de las diferencias temporales.

En la NIC-12 revisada, los activos y pasivos de tipo fiscal se clasifican en:

1. **Circulantes:** son los siguientes:

- a) *Cuota corriente no satisfecha:* pasivo equivalente a la cuenta «Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades».
- b) *Exceso pagado sobre la cuota corriente:* partida de activo equivalente a «Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos».

2. **Diferidos:** asociados a:

- a) *Diferencias temporarias,*

¹² Que, como sabemos, representa los activos de que se tiene que desprender para atender al pago de la obligación.

- b) *Créditos por pérdidas fiscales a compensar, y*
- c) *Desgravaciones fiscales a compensar.*

Es el segundo de estos grupos, el de **activos y pasivos por impuestos diferidos**, del que nos ocuparemos fundamentalmente. Estos conceptos a buen seguro que le resultarán familiares si está habituado/a a la contabilización del efecto impositivo según la Norma de Valoración 16.^a del PGC. En tal sentido, podríamos establecer la equivalencia entre la NIC-12 y la Norma de Valoración 16.^a del PGC en el **cuadro núm. 4**.

CUADRO NÚM. 4. Relación entre NIC-12 revisada y Norma de Valoración 16.^a del PGC.

MÉTODO DE LA DEUDA BASADO EN EL BALANCE DE SITUACIÓN (NIC-12 REVISADA)	NORMA DE VALORACIÓN 16. ^a DEL PGC
Activos por impuestos diferidos	4740: Impuesto sobre beneficios anticipado 4745: Créditos por pérdidas fiscales a compensar del ejercicio... Cuentas que recojan las desgravaciones fiscales no utilizadas por insuficiencia de cuota
Pasivos por impuestos diferidos	479: Impuesto sobre beneficios diferido

Por lo tanto, en los **activos por impuestos diferidos** deben reconocerse, con las excepciones que se expondrán más adelante, tres tipos de conceptos:

- Diferencias temporarias deducibles.
- Pérdidas fiscales (bases imponibles negativas) no utilizadas, siempre que se crea que se van a poder compensar con beneficios fiscales de futuros ejercicios.
- Desgravaciones fiscales no utilizadas que se espere poder utilizar en futuros ejercicios.

En cuanto a los **pasivos por impuestos diferidos** deben recogerse, también con algunas excepciones, las diferencias temporarias tributables.

A continuación procedemos a estudiar cuáles son las condiciones para el reconocimiento de los impuestos diferidos en la NIC-12 revisada.

2. Reconocimiento.

Como principio general la referida NIC-12 **exige** el reconocimiento de activos (pasivos) por impuestos diferidos asociados a cualquier diferencia temporaria deducible (imponible), así como el correspondiente a la periodificación de las diferencias permanentes en el caso de las combinaciones de empresas que se califican como adquisición, y las deducciones y bonificaciones cuando procedan.

El reconocimiento de cualquier activo o pasivo requiere, como ya se ha comentado anteriormente, el cumplimiento de los requisitos del *Marco Conceptual*, que ya han sido recogidos precedentemente en este mismo trabajo.

En el caso de los *pasivos por impuestos diferidos*, se cumplen perfectamente la definición de elemento de pasivo y los requisitos de reconocimiento: del pago de la obligación se derivará una salida de recursos que llevan incorporados beneficios económicos; además, esta salida, por lo general, es determinable en el momento del reconocimiento de la diferencia temporaria tributable.

En cambio, el caso de los *activos por impuestos diferidos* ofrece alguna dificultad adicional, puesto que la obtención del beneficio económico futuro que implica (el menor pago de impuestos en un futuro) está condicionada a un hecho incierto: la existencia de **beneficios fiscales suficientes**. Estos beneficios fiscales han de producirse en los ejercicios en que se espera que vayan a revertir las diferencias temporarias deducibles, o bien en los años que medien hasta la prescripción del derecho a utilizar los créditos por pérdidas fiscales o las desgravaciones pendientes.

De lo anterior podemos deducir que el reconocimiento de un activo por impuestos diferidos se ha de condicionar a la **probabilidad** de beneficios económicos futuros. Realmente, esto deja al arbitrio del contable el reconocimiento de muchos activos «dudosos». Resulta imprescindible, a nuestro entender, poner un límite a esta discrecionalidad en aquellos casos en que las dudas son extremas, pudiendo encuadrar en este supuesto aquellas empresas con un historial de pérdidas recientes.

Bajo estas condiciones, el reconocimiento del activo por impuestos diferidos es la excepción y no la regla, ya que para poder efectuarse, ha de cumplirse cualquiera de los siguientes requisitos:

- Existencia de una cantidad suficiente de diferencias temporarias tributables con la misma Administración Tributaria y sujeto pasivo, cuyo plazo de reversión se acomode a las características del activo por impuestos diferidos que estamos considerando.
- La «evidencia convincente» de que se dispondrá de beneficios fiscales futuros.

En este último caso será obligatoria la justificación de dicha evidencia en la memoria o notas al balance, pudiendo ser admitida como tal justificación la identificación de las causas que originaron unas pérdidas fiscales que es improbable que se repitan, o la existencia de determinadas oportunidades fiscales de planificación, entre otras.

A fecha de cierre se ha de reconsiderar si se dan o no las circunstancias que llevaron a reconocer o, por el contrario, aconsejaron no hacerlo, los activos por impuestos diferidos. En la NIC-12 revisada se recoge un ejemplo de las circunstancias que pueden llevar a la reconsideración de dichos activos: el que tenga lugar una combinación de empresas, con las expectativas, positivas o negativas, que la misma suele abrir.

Por otro lado, existen ciertos casos en que la realización del valor del activo o pago del pasivo de tipo fiscal no ofrece dudas, encontrándose en esta situación:

- Los activos y pasivos de tipo fiscal llamados *circulantes o corrientes* y que ya han sido enumerados.
- Ciertas pérdidas fiscales, siempre que la legislación tributaria del país en que se produzcan, permita retrotraerse para recuperar cantidades ya pagadas en ejercicios anteriores ¹³.

Cabe señalar, finalmente que en ninguno de estos supuestos, el reconocimiento depende de hechos aleatorios sino que es seguro que los derechos u obligaciones que representan se llevarán a efecto.

Respecto a las diferencias temporarias que no deben reconocerse existen ciertos sucesos económicos que han merecido, a juicio del IASC, una consideración especial de cara al reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos. Uno de ellos es la combinación de empresas ¹⁴. En concreto, la partida de fondo de comercio que surge de las mismas, puede dar lugar a las siguientes diferencias temporarias:

- Un fondo de comercio negativo con el carácter de ingreso diferido originará una diferencia temporaria deducible, en el momento en que se produce la combinación, que revertirá conforme se traspase a resultados dicho ingreso diferido.
- Un fondo de comercio positivo que no sea fiscalmente deducible (ya sea mediante su amortización o al enajenarse los activos en que está materializado el sobrepago) originará una diferencia temporaria imponible, que revertirá conforme se amortice su importe.

No obstante, la NIC-12 revisada **prohíbe** el reconocimiento del activo o pasivo por impuestos diferidos, respectivamente, ya que, al ser el fondo de comercio una partida residual, en el primer caso, el reconocimiento del activo, no haría sino modificar a su vez el propio valor del fondo de

¹³ Claramente, no es el caso contemplado por la Ley 43/1995.

¹⁴ Tratada por la NIC-22, *Combinaciones de empresas*.

comercio que lo está originando, alterándose de nuevo la cuantía de la diferencia temporaria, y así sucesivamente. De la misma forma, en segundo lugar reconocer un pasivo asociado al fondo de comercio positivo implicaría aumentar su importe entrando en la misma tónica que para el caso anterior.

El otro caso que es objeto de tratamiento especial en la NIC-12 revisada es la existencia de diferencias temporarias asociadas a un activo o pasivo desde el mismo momento en que éste se reconoce inicialmente. En este caso, según el IASC, registrar el activo o pasivo por impuestos diferidos correspondiente restaría *transparencia* a los estados financieros, por lo que se **prohíbe** dicho reconocimiento, a no ser que la transacción:

- se produzca a consecuencia de una combinación de empresas y se den las condiciones para el reconocimiento como si se tratase de cualquier otra diferencia temporaria deducible o imponible;
- afecte al resultado contable o fiscal, con la misma limitación.

En estos dos últimos casos la NIC-12 revisada **exige** la contabilización de los activos o pasivos fiscales.

Una vez fijada la necesidad de reconocer una determinada diferencia temporaria, debemos preguntarnos cuál debe ser la **contrapartida** de la misma. En tal sentido, hemos de señalar, que si los activos (pasivos) por impuestos diferidos se cargasen (abonasen) siempre con abono (cargo) a resultados, el gasto o ingreso por impuesto sobre beneficios devengado contablemente en el método de la deuda basado en el balance de situación no coincidiría con el calculado con el método de la deuda basado en el estado de resultados. Por semejante motivo, la Norma establece el siguiente principio, recogido en el párrafo 57:

«La contabilización de los efectos fiscales... de una determinada transacción o suceso económico ha de ser consistente con el registro contable de la transacción o el suceso correspondiente».

De esta forma, los activos (pasivos) por impuestos diferidos **no** provocarán abonos (cargos) en el estado de resultados en dos casos:

- Cuando la transacción o suceso económico se cargue o abone directamente a cuentas de neto patrimonial, las consecuencias fiscales de existir, y siempre que se den los requisitos para el reconocimiento, se deben contabilizar en el **neto patrimonial**.

- En caso de combinaciones de empresas calificadas de adquisición ¹⁵, las consecuencias fiscales derivadas del registro a valores razonables de los activos y pasivos identificables en la operación (con las mismas previsiones que para el caso anterior) afectarán al importe del **fondo de comercio** surgido de dicha combinación.

Finalmente hemos de indicar que, en el resto de los supuestos, las diferencias temporarias, caso de registrarse, afectan al resultado del ejercicio, es decir, al impuesto sobre beneficios devengado.

En cuanto a la determinación del impuesto devengado es preciso señalar que su contabilización se produce en las dos fases siguientes:

1. Contabilizamos, en primer lugar, el gasto (ingreso) **por impuesto corriente**, que equivale a la cuota a pagar o recuperar de acuerdo con la declaración fiscal. En el método de la deuda basado en el estado de resultados, como es el caso del PGC, la anterior cantidad aparece recogida en las cuentas del balance que antes hemos llamado de activos (pasivos) fiscales circulantes, es decir:
 - a) 4752. Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades.
 - b) 4709. Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos.
2. En segundo lugar, contabilizamos el gasto (ingreso) **por impuestos diferidos**, por la variación del saldo neto de los activos y pasivos por impuestos diferidos habida desde la apertura hasta el cierre del ejercicio, con excepción de los que no hayan de ser cargados o abonados, en el ejercicio de su reconocimiento en el estado de resultados. Es decir, contra esta partida tiene lugar el reconocimiento de los activos (pasivos) por impuestos diferidos relacionados con diferencias temporarias que se generan (con algunas excepciones, que ya fueron expuestas al principio de este apartado) y la reversión de dichas diferencias temporarias previamente reconocidas.

La suma de las anteriores partidas nos da el gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios, que debe coincidir con el que se obtendría si aplicásemos el método de la deuda basado en el estado de resultados.

Por tanto, la principal distinción entre ambos métodos, en cuanto a cálculo del gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios está, según R. GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ (1997, 672), en la secuencia de cálculo del mismo conforme queda recogido en el **cuadro núm. 5**.

¹⁵ Las combinaciones de empresas que aparecen definidas en el párrafo 9 de la Norma son clasificadas por la NIC-22, *Combinaciones de empresas* en: adquisiciones y unión de intereses.

CUADRO NÚM. 5. Secuencia del cálculo del gasto (ingreso) por impuestos sobre beneficios.

MÉTODO DE LA DEUDA BASADO EN EL BALANCE DE SITUACIÓN	MÉTODO DE LA DEUDA BASADO EN LA CUENTA DE RESULTADOS
Cálculo y reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos que tengan contrapartida en «gasto (ingreso) por impuestos diferidos»	Cálculo y reconocimiento del gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios
Como consecuencia de lo anterior, se reconoce el gasto del ejercicio por impuesto sobre beneficios	Como consecuencia de lo anterior se reconocen los activos y pasivos por impuestos diferidos

Hemos de señalar que es interesante analizar un poco más a fondo la contabilización de activos y pasivos por impuestos diferidos que, en el momento de su reconocimiento, tienen como contrapartida cuentas de neto patrimonial, así como el fondo de comercio surgido en una combinación de empresas.

El hecho de que al reconocerse no tuviesen como contrapartida el gasto (ingreso) por impuestos diferidos no implica que en su reversión no puedan afectar a esta partida, ello dependerá de si la recuperación del valor contable de los elementos de activo o pasivo a que va asociada la diferencia temporaria, origina cargos o abonos en el estado de resultados. En caso afirmativo, la reversión de la diferencia temporaria afectará al gasto (ingreso) por impuestos diferidos. Tal es el caso de los instrumentos financieros complejos mencionados en el párrafo 23 y en el ejemplo 4 del anexo 2 de la NIC-12 revisada.

El caso contrario es el que se da, por ejemplo, en el supuesto de una revalorización de un elemento de inmovilizado material. La NIC-16, *Inmovilizado material*, no especifica si el tratamiento que debe recibir el exceso de amortización sobre el coste original debe ser el de un gasto, o bien si ha de cargarse a la reserva de revalorización. En el primer caso, como se ha explicado, la reversión de la diferencia temporaria imponible afecta al gasto (ingreso) por impuestos. No obstante, en el caso de que se cargue a la reserva de revalorización, dicho cargo, como indica el párrafo 64 de la NIC-12, se hará neto de impuestos, lo que implica que no afecta al impuesto devengado contablemente.

3. Valoración.

El tratamiento de la valoración de los activos y pasivos de tipo fiscal y, en concreto, de los activos y pasivos por impuestos diferidos es, a nuestro juicio, uno de los puntos más conflictivos de la Norma.

Comenzamos por exponer cuáles son los principios generales recogidos en el párrafo 47 de la referida NIC-12:

«Los activos y pasivos de tipo fiscal deben valorarse a los tipos que vayan a ser de aplicación en los ejercicios en los que se espere realizar los activos o pagar los pasivos, a partir de la normativa y tipos impositivos que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse, en la fecha de cierre del balance».

Consideramos acertado, desde nuestro punto de vista, el criterio flexible que adopta el IASC al permitir no sólo los tipos y normativas *aprobados*, sino también los que están *a punto* de aprobarse (*rates that have been enacted substantively*). En contraposición, y siguiendo a I. GALLEGO ÁLVAREZ (1997, 147) en el SFAS-109, el FASB considera «que el reconocimiento de esas consecuencias fiscales (se refiere al cambio esperado en la normativa o tipos fiscales) en el año en que ocurre un cambio, permite una mayor medida de los efectos económicos del cambio de la legislación fiscal o tipo impositivo».

No obstante, cabe señalar, que existen ciertos aspectos de la valoración de activos y pasivos por impuestos diferidos que han merecido la crítica de algunos autores, entre ellos el ya aludido por R. GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ (1997). Así, por ejemplo, es criticada la valoración en el caso de progresividad en la tarifa aplicable al beneficio fiscal ¹⁶. La solución del IASC consiste en utilizar los tipos medios que se espere aplicar al beneficio (pérdida) fiscal del/de los ejercicio/s en que reviertan las diferencias temporarias o se compensen créditos por pérdidas fiscales y desgravaciones no utilizadas. Esto no sólo es difícil de precisar, sino que puede estar sujeto a innumerables contingencias, por lo que en la práctica, la solución, entendemos, estará en valorar a un tipo de gravamen arbitrario dentro de unas bandas de razonabilidad.

Por otro lado, siguiendo lo dispuesto en el párrafo 51 de la NIC-12, un factor que viene a complicar seriamente la valoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos es que dicha valoración:

«debe reflejar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la empresa espera, a la fecha de cierre del balance, recuperar el valor contable de sus activos o pagar el valor contable de sus deudas».

En semejante caso hemos de tener en cuenta qué tipo impositivo y qué base fiscal serían aplicables si se cumpliesen las estrategias que la empresa tiene de recuperación de activos o pago de pasivos que llevan asociadas las diferencias temporarias.

La propia NIC-12 revisada indica una serie de ejemplos de cómo unas expectativas u otras pueden afectar a la valoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos. Pongamos un ejemplo que ilustre lo anterior, pero adaptado a nuestro marco legal tributario, suponiendo un inmovilizado que se ha revalorizado contablemente en este ejercicio. La Ley 43/1995 no prohíbe estas revalorizaciones contables siempre y cuando no perjudiquen los intereses de la Hacienda Pública. De esta forma, el artículo 15.1 de la misma permite la no integración en la base imponible del incre-

¹⁶ Como ocurre en la Ley 43/1995, artículo 127 bis, que recoge dos tramos para el caso de empresas consideradas de reducida dimensión.

mento de patrimonio (salvo que otra norma establezca lo contrario), aunque, lógicamente no tendrá en cuenta la revalorización a efectos del cálculo de la amortización o del incremento de patrimonio en caso de venta. En definitiva, comprobamos que no se producirá ajuste alguno de la base fiscal, en los casos en que la Hacienda Pública no observe perjuicio de sus intereses.

No obstante, la contabilización de los activos a valores de realización lleva implícita la expectativa de que se recuperará su valor contable, pudiendo la empresa recuperar este valor contable vía amortización o vía enajenación.

En el primer caso, la empresa, en el método de la deuda basado en el balance de situación, debería reconocer un pasivo por impuestos diferidos por:

$$\text{Pasivo} = 35\% \text{ s/ Revalorización}$$

Sin embargo, en el segundo, a la hora de calcular el incremento de patrimonio fiscal, se ha de tener en cuenta el coste histórico y practicar la corrección monetaria neta que prevea, que será de aplicación cuando efectúe la venta¹⁷. En definitiva, podemos decir que el pasivo por impuestos diferidos se reduciría en la siguiente cuantía:

$$\text{Pasivo} = 35\% \text{ s/ (Revalorización - Corrección monetaria neta)}$$

En ambos casos, el pasivo por impuestos diferidos debe reconocerse directamente en el neto patrimonial.

También podría darse el supuesto de que la empresa tuviese la consideración de reducida dimensión durante el ejercicio en que procede a la revalorización. Supongamos que se previese su recuperación mediante el uso: el tratamiento sería similar al general, con la salvedad de que no sabemos qué tipo concreto aplicar a la operación. Si se espera obtener más de 15 millones de pesetas de beneficio en alguno de los años en que todavía se esté amortizando el inmovilizado, lo único que sabríamos a ciencia cierta es que el tipo medio oscilará entre el 30 por 100 y el 35 por 100 (sin llegar a alcanzar a este último), por lo que tendríamos el siguiente resultado:

$$\text{Pasivo} = t\% \text{ s/ Revalorización, donde } t \in [30\%, 35\%]$$

Considerando que en el caso de venta se dieran las circunstancias siguientes:

- La empresa espera seguir siendo considerada como empresa de reducida dimensión en el ejercicio en que tiene previsto vender el inmovilizado.

¹⁷ Artículo 15.11 de la Ley 43/1995.

- Planea reinvertir íntegramente el importe de la venta en bienes de análoga naturaleza en el plazo marcado legalmente para tener derecho a la exención por reinversión ¹⁸.

La empresa en este caso podría acogerse a la exención por reinversión por la parte de incremento de patrimonio, una vez practicada la corrección monetaria del artículo 15.11 de la ley, que no exceda de 50 millones de pesetas (consideramos que no se sobrepasa este límite), por lo que esta transacción no afectaría al resultado contable ni al fiscal en:

- El ejercicio en que se revaloriza el activo, ni en
- El ejercicio en que se prevé enajenarlo ¹⁹.

En tales supuestos, la NIC-12 revisada en su párrafo 15 *prohíbe* el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos. Sin embargo, entendemos que la empresa debería dar información adicional en la memoria por las razones que le hacen creer que la venta y reinversión se llevarán a cabo.

Como queda de manifiesto, esto puede suponer una «licencia» a la discrecionalidad, puesto que valorar activos y pasivos por impuestos diferidos ajustándolos a las expectativas de recuperación o pago de los activos o pasivos de los que se derivan, implica suponer que dichas expectativas están claramente definidas. No obstante, la propia NIC ²⁰ considera la realización de «estimaciones razonables» como parte esencial en la elaboración de los estados financieros, no perjudicando su grado de fiabilidad. Además, esta exigencia es absolutamente necesaria para dotar de coherencia el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos con el de cualquier otro activo o pasivo que recoge el *Marco Conceptual*.

IV. LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD EN EL MARCO EUROPEO Y ESPAÑOL

La contabilización del efecto impositivo es una materia interesante, a la vez que compleja. Tanto más en el caso de la utilización del método de la deuda basado en el balance de situación, del que pocos autores españoles se han ocupado hasta la fecha.

Por ello, estamos seguros de que el lector se habrá planteado a la hora de decidirse a leer o no este artículo en qué medida es práctico conocer la operativa de una norma, como la NIC-12 revisa-

¹⁸ Artículo 127 de la Ley 43/1995.

¹⁹ No se afecta al resultado contable, puesto que el incremento de patrimonio contable se calculará teniendo en cuenta el importe revalorizado, no el coste histórico.

²⁰ Párrafo 23 de la NIC-8, *Beneficio neto o pérdida neta del ejercicio, errores materiales y cambios en los criterios contables*.

da, que viene a prohibir, precisamente, el método de contabilización del efecto impositivo recogido en la Norma de Valoración 16.^a de nuestro PGC.

Quizá la respuesta más sencilla sea que estar al tanto de la evolución de la normativa internacional, no sólo en nuestra materia, sino en cualquier ámbito de estudio, le permite observar desde un punto de vista más crítico y madurado la evolución de dicha normativa, e incluso llegar a predecir qué dirección puede tomar su desarrollo.

No pretendemos en ningún momento entrar a fondo en el estudio de cuál ha sido la labor normalizadora del IASC desde su constitución en 1973, tema ampliamente tratado tanto dentro de nuestras fronteras como en el exterior. El lector puede encontrar en J.A. GONZALO ANGULO y J. TUA PEREDA (1997) una brillante exposición de la misma. Además, hemos de destacar, entre otros, los trabajos de: GONZALO y TUA (1988), HERRERA (1995), MONTESINOS (1983), PRADO (1981) o TUA (1983) en nuestro idioma, o IASC (1977), MOULIN y SOLOMON (1989), NOBES (1996) en inglés.

Esta labor normalizadora ha pasado por claros altibajos, pero ha dado sus frutos poco a poco. Ello permite al IASC ocupar, hoy por hoy, en palabras de J.A. GONZALO ANGULO y J. TUA PEREDA (1997, 18), «una posición destacada en el panorama internacional, que la respeta más por la calidad de su trabajo que por la autoridad de que pueda estar investida ²¹».

A ello tenemos que añadir el interés del IASC por acercarse a otras instituciones internacionales, especialmente relevantes, como son:

- Los planes para el desarrollo de un núcleo de normas junto con *The International Organization of Securities Commissions* (IOSCO ²²), firmados en 1988, y
- La nueva estrategia de la Unión Europea (UE) para armonizar las exigencias contables en grandes empresas ²³.

²¹ Autoridad muy limitada, por otra parte, tras la primera revisión de la constitución del IASC, y que aparece recogida en el párrafo 19 (1997, 81) del *Prólogo a los pronunciamientos sobre Normas Internacionales de Contabilidad* (publicado en enero de 1983):

«Aisladamente, ni el IASC ni la profesión contable tienen el poder de exigir el acuerdo internacional o requerir el cumplimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad. El éxito de los esfuerzos del IASC depende del reconocimiento y apoyo de su trabajo por parte de grupos interesados muy diferentes, actuando dentro de los límites de su propia jurisdicción. En la mayoría de los países del mundo, la profesión contable goza de un prestigio y posición que son de gran importancia en esos esfuerzos».

²² La IOSCO engloba en el ámbito internacional a los organismos reguladores de los mercados de valores.

²³ El acuerdo con la Unión Europea se concreta en la declaración de intenciones de la Comisión Europea recogida en su comunicación COM 95 (508) sobre *Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional*.

Este acercamiento es patente por la presencia, tanto del IOSCO como de la UE, como observadores en el Consejo del IASC (máximo órgano rector del Comité) y en el Comité de Interpretaciones, además de hallarse representados en el Grupo Consultivo del IASC.

Nuevamente, hemos de volver a recomendar al lector interesado en el tema, que consulte el capítulo dedicado a la «Introducción a la labor del IASC» de J.A. GONZALO ANGULO y J. TUA PEREDA, antes referido. Además, puede consultar, entre otros: PARKER y DAVIES (1995) o UNIÓN EUROPEA (1996) y HULLE (1997) o McCOMB (1982) para tener una idea de cuál era la perspectiva en la Comunidad Económica Europea con anterioridad al acuerdo.

Centrándonos más en el caso europeo, con la COM 95(508), la Unión se compromete a tener en cuenta las NIC de cara a desarrollos futuros de la normativa contable. Esto permite, en algunos casos, al profesional interesado en las NIC jugar con cierta ventaja y menor incertidumbre ante modificaciones del marco legal vigente a nivel europeo. En una muy optimista visión del papel de las NIC en el futuro de la Unión Europea, J.A. GONZALO ANGULO y J. TUA PEREDA (1997, 61), señalan que «el peso que desde este momento adquieren las Normas IASC es extraordinario en el porvenir contable de la UE, puesto que se convierten en el punto de referencia obligado para las autoridades de todos los países miembros a la hora de planificar o cambiar las normas contables. En principio, los organismos reguladores de cada país tendrán en mente a las empresas grandes que deseen operar en mercados extranjeros, pero poco a poco las Normas Internacionales deberán tenerse en cuenta para cualquier intento regulador, en empresas de cualquier dimensión y alcance, de forma que la armonización empezada por las Directivas hace más de veinte años se verá seguida por la que persiga implantar las soluciones de las NIC, que se constituirán en el mínimo común denominador de la información financiera de los países europeos».

En España, como ocurre en la mayoría de los países desarrollados de Europa, América y Asia, no existe influencia directa de las NIC en la elaboración y presentación de las cuentas anuales. Pero el que no exista aplicación directa, en modo alguno implica que no exista valimiento alguno, puesto que el legislador contable, entre otros múltiples factores, baraja cuál es la posición que las NIC adoptan. En tal caso, en España, los dos principales órganos reguladores contables son:

- El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), y
- La Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

Ya se comentó al iniciar este trabajo cómo el ICAC, encargado de la reforma del PGC de 1973 motivada por la adaptación del mismo a la nueva legislación mercantil ²⁴, dio un significativo avan-

²⁴ Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades.

ce en la contabilización del efecto impositivo con la sustitución del método de capitalización por el de la deuda, recomendado por la NIC-12 original ²⁵.

En cuanto a la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de AECA, ésta fue pionera en nuestro país en la introducción del efecto impositivo por el método de la deuda basado en el estado de resultados, con el Documento núm. 9 de Principios Contables, *Impuesto sobre beneficios*, publicado en junio de 1989, es decir, más de un año antes de la publicación del PGC de 1990.

En definitiva, podemos señalar que creemos que está suficientemente justificado el interés práctico que merece el estudio de las NIC, y en concreto, de esta NIC-12 revisada, *el impuesto sobre beneficios*. Además, aunque sea arriesgado, y más desde un conocimiento tan limitado como el nuestro, consideramos fundamental hacer un análisis de cuál podría ser la posición a adoptar por el legislador de cara a una hipotética asimilación de la NIC-12 revisada en nuestra legislación.

V. UN MODELO DE TRÁNSITO

Antes de abordar la polémica de la adaptación de la legislación española a la NIC-12 revisada, haremos un paréntesis. En este epígrafe nos proponemos reflejar un modelo que, creemos, puede ser de utilidad de cara a la sustitución del método de la deuda basado en el estado de resultados por el basado en el balance de situación. Es un modelo tomado de GREGORY, PETREE y VITRAY (1992, 44 - 50) que estudiaba, en su día, el tránsito desde el APB núm. 11, en que se exigía el método de la deuda basado en el estado de resultados, al SFAS-109 que, como sabemos, exige el basado en el balance de situación. El artículo en que se recoge este modelo es publicado el mismo mes en que tiene lugar la entrada en vigor del SFAS-109 en diciembre de 1992, lo que implica que se desconocía cuál iba a ser *a priori*, el efecto de la nueva norma. Razón de más para hacerlo extrapolable a nuestro caso.

Igualmente, hemos de señalar que existen ciertas diferencias notables entre NIC-12 revisada y SFAS-109, entre las que destacamos, fundamentalmente, el tratamiento contable en el SFAS-109 de una provisión para reducir impuestos anticipados ²⁶, por lo que no podemos resumir, sin más, este modelo. Trataremos, por tanto, de adaptarlo al tránsito desde la Norma de Valoración 16.^a del PGC a la NIC-12 revisada.

²⁵ Siguiendo a GONZALO y TUA (1997, 46) otras modificaciones que tuvieron en cuenta las NIC fueron las de inclusión en el activo de los arrendamientos financieros (párrafos 28 a 55 de la NIC-17, *Contabilización de los arrendamientos*) o el tratamiento de las diferencias de cambio en moneda extranjera (NIC- 21, *Contabilización de los efectos de las diferencias de cambio en moneda extranjera*, revisada en 1993, con el título *Efectos de las diferencias de cambio en moneda extranjera*). En cambio, quedan sin regular algunos otros, como la información por segmentos (NIC-14, *Información financiera por segmentos*), aspectos relativos a las pensiones (NIC-19, *Coste de las pensiones por jubilación* y NIC-26, *Contabilidad de los planes de pensiones de jubilación*) y fundamentalmente las combinaciones de empresas (NIC-22, *Combinaciones de empresas*), de la que no obstante, el ICAC ha publicado un *Borrador de Normas de Contabilidad aplicables a las fusiones y escisiones de sociedades* (BOICAC núm. 14, 37-48).

²⁶ Al respecto puede encontrar un completo análisis de dicha provisión en GALLEGO (1997, 141-142).

El método se aplica en varias fases:

Primera: Recopilar información.

Fundamentalmente se trata de reunir las declaraciones fiscales y copias de los asientos de contabilización de los impuestos anticipados y diferidos según la Norma de Valoración 16.^a del PGC y la Resolución del ICAC, de 30 de abril de 1992 ²⁷, sobre algunos aspectos de la Norma de Valoración 16.^a, recientemente derogada por la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997 ²⁸.

Segunda: Inventariar las diferencias temporarias.

Con la información reunida se dispone de datos suficientes para conocer cuál es la base fiscal de los activos y pasivos exigibles incluidos en balance, así como, de aquellas otras partidas que tengan base fiscal pero que no figuren en balance.

Se ha de incluir la naturaleza y características de cada diferencia y, en la medida de lo posible, un cuadro de reversión de las mismas.

Tercera: Cálculo de los activos y pasivos por impuestos diferidos preliminares.

Cuarta ²⁹: Contabilización del efecto impositivo en los estados financieros.

Con los resultados obtenidos hasta este momento, se puede conocer cuál ha sido la variación del saldo neto de los activos y pasivos por impuestos diferidos, separando, dentro de ellos, los que tienen como contrapartida el gasto (ingreso) por impuestos diferidos del resto, con lo cual podemos realizar ya el correspondiente asiento. Posteriormente, se deberán seguir el resto de indicaciones de la NIC-12 revisada en cuanto a presentación e información a incluir en la memoria.

VI. CONCLUSIONES

- En nuestra opinión, existen ciertas ventajas de información en la contabilización del impuesto sobre beneficios por el método de la deuda basado en el balance de situación desde la perspectiva del usuario externo de los estados financieros, ventajas que se derivan de que este método recoge, pero no todas ³⁰, sí al menos algunas diferencias temporarias que, aun-

²⁷ BOICAC núm. 9, 13 - 24.

²⁸ BOICAC núm. 31, 29 - 50.

²⁹ Creemos que no sería de aplicación una evaluación de la necesidad de provisionar los impuestos anticipados, cuarta fase en el modelo de GREGORY, PETREE y VITRAY (1992), puesto que dicha provisión no aparece recogida en la NIC-12 revisada.

³⁰ Ya que, como se ha comentado, existen excepciones a la exigencia general de reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos.

que no aparezcan en el basado en el estado de resultados, efectivamente existen (puesto que producirán pagos fiscales mayores o menores cuando se produzca la recuperación de los activos y pago de los pasivos a que van asociados con respecto a los que se derivarían si los mismos no tuviesen consecuencias fiscales).

- Es más fácil de comprender la existencia de diferencias temporarias por comparación de valor contable con base fiscal, que con la identificación de las diferencias temporales, es decir, la búsqueda de todas y cada una de las diferencias que aparecen entre resultado contable y base imponible y que revierten en el futuro. En este sentido recogemos la opinión de R. GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ (1997, 673) cuando señala que este método «...representa un avance doctrinal, aunque dicho avance siga deteniéndose ante el problema de la actualización financiera del importe de los saldos»³¹, si bien, «la aplicación práctica del nuevo método..., no apura sus límites».
- No obstante, nos gustaría añadir que han de ser sopesados los mayores costes de control que supone para la entidad que elabora los estados financieros el seguimiento de nuevas diferencias temporarias a tener en mente y, sobre todo, el coste de difusión de información «sensible»³² de cara al exterior.

Una de las mayores críticas que recibe el IASC es su tendencia implícita hacia la creación de normas apropiadas para empresas grandes o medianas, lo cual se realiza, según J.A. GONZALO ANGULO y J. TUA PEREDA (1997, 38), «dejando fuera los problemas de las empresas pequeñas, que son las más numerosas incluso en los países desarrollados». Por tanto, entendemos que para conseguir la armonización contable a nivel europeo, tomando como «mínimo común denominador» las NIC, deben adoptarse soluciones simplificadas de éstas.

Lo mismo se podría argumentar para el método de la deuda basado en el balance de situación tal y como se recoge en la NIC-12 revisada. Si no se procediese a esta simplificación, en base al principio de economicidad, no creemos que quedase justificado el incurrir en unos mayores costes para obtener un mejor reflejo de la imagen fiel de la situación financiera poco relevante, punto de vista, por supuesto discutible.

- Un aspecto a cuidar de cara a su implantación a nivel nacional sería la limitación del abanico de posibilidades a la hora de valorar los activos y pasivos por impuestos diferidos ajustados a las expectativas de recuperación, tema que ya hemos tenido ocasión de comen-

³¹ Aunque no hemos considerado apropiado profundizar más aún en el tema de la valoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos, esta referencia de GARCÍA-OLMEDO se refiere a la prohibición expresa de la NIC-12 revisada del descuento de los activos y pasivos por impuestos diferidos recogida en el punto 53.

La razón estriba en que puede resultar «impracticable o altamente compleja de realizar» la distribución temporal de cada diferencia temporaria, por lo que no se puede exigir. El que no se pueda exigir no tiene por qué implicar que no se permita, lo que podría dar lugar a cifras no comparables entre empresas. Por lo tanto, la solución es prohibirlas. El IASC introduce por esta razón una modificación del párrafo 39 (i) de la NIC-22, *Combinaciones de empresas*.

³² Como se puede calificar toda la información relativa al pago de impuestos.

tar. De esta forma no quedaría en entredicho la comparabilidad de estados financieros entre empresas. La valoración de activos o pasivos por impuestos diferidos en caso de progresividad de la cuota es otro de los varios puntos que también debería ser abordado.

- Quedan patentes las similitudes entre la NIC-12 revisada y el PGC en muchos otros aspectos ³³, lo que prueba lo acertado de las soluciones que el ICAC adoptó en su día. Ello, unido al acercamiento entre contabilidad y fiscalidad que supone la Ley 43/1995 ³⁴, nos hace ser bastante optimistas en cuanto a la adopción de algunas recomendaciones de la NIC-12 revisada.
- Los pronunciamientos que organismos reguladores contables, como la Comisión de Principios y Normas Contables de AECA, puedan emitir en los próximos años, pueden crear un ambiente propicio para que el ICAC a través de decreto, introduzca ciertas modificaciones en sus resoluciones. De esta forma, quizás en futuras ocasiones no ocurra como con la Resolución de 9 de octubre de 1997, que no ha internalizado muchas de las grandes modificaciones que han tenido lugar en la contabilización del efecto impositivo en el ámbito internacional desde la emisión de la Resolución de 30 de abril de 1992, limitándose a adaptar la resolución a la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades y otras cuestiones menos relevantes.
- Sería interesante, en cualquier caso, que fuese estudiada por el legislador la nueva problemática que se deriva de la contabilidad del efecto impositivo por el método de la deuda basado en el balance de situación, con anterioridad a que ésta pudiese venir impuesta, en uno de los posibles escenarios futuros, desde la Unión Europea. De esta forma se podrían, de una manera más rápida, adoptar las medidas más adecuadas a nuestras necesidades, reduciendo al máximo la incertidumbre que se genera en los períodos de cambio de normativa.
- Como reflexión final, nos gustaría señalar la mayor resistencia que, a buen seguro, se plantearía en una hipotética aplicación del método: para poder comparar valor contable y base fiscal, no sería extraño que se barajase la posibilidad de obligar a la presentación en la memoria de un balance abreviado en el que, junto a los valores contables del ejercicio presente y el anterior, se reflejen las bases fiscales. Esto supone dotar a la Hacienda Pública de un barato y perfectamente viable seguimiento ³⁵ de cuál era la situación fiscal al comienzo del ejercicio y cómo es ésta al cierre del mismo. No nos cabe duda de que esta medida, de llegar a adoptarse, causaría alarma en determinadas empresas y, cuando menos, recelos entre el resto.

³³ Por ejemplo, en cuanto a la reconsideración de los activos por impuestos diferidos al cierre de ejercicio, o la presentación de información acerca del impuesto sobre beneficios en la memoria.

³⁴ Un estudio concreto de las «diferencias temporales» que aparecen en la Ley 43/1995, viene recogido por TRUJILLANO (1996 y 1997).

³⁵ Que puede llevarse a cabo desde el procedimiento de gestión.

BIBLIOGRAFÍA

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA):
«Documento núm. 9, Impuesto sobre beneficios», *Principios Contables* (Madrid: 1989, revisión en 1991).
- GALLEGO ÁLVAREZ, I. (1997): «Análisis del SFAS-109 y consideración contable de los impuestos anticipados: una interpretación del caso español», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 171, junio, págs. 127-154.
- GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R. (1997): «Las Diferencias Temporarias: otro enfoque en el tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios», *Técnica Contable*, vol. XLIX, núm. 586, octubre, págs. 665-680.
- GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R. (1998): «El IASC revisa la contabilización del Impuesto sobre Beneficios», *Boletín AECA*, núm. 46, págs. 32-35.
- GONZALO ANGULO, J.A. y TUA PEREDA, J. (1998): *Introducción a la Contabilidad Internacional* (Madrid: Instituto de Planificación Contable).
- GONZALO ANGULO, J.A. y TUA PEREDA, J. (1997): *Normas Internacionales de Contabilidad del IASC*. Traducción, introducción e índices (Madrid: Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España).
- GREGORY, G.J., PETREE, T.R., y VITRAY, R.J.: «FASB-109 (1992): Planning for Implementation and Beyonds», *Journal of Accountancy*, diciembre, págs. 44-50.
- HERRERA, J. (1995): «El papel de la IFAC y de la IASC en la armonización contable a nivel mundial», *Revista Interamericana de Contabilidad*, enero-marzo, págs. 17-25.
- HULLE, K. Van (1997): «International Harmonization of Accounting Principles: An European Perspective», *XXV Años de Normalización Contable en España*, Seminario de la Universidad Menéndez Pelayo en Valencia, 26-28 de mayo.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC) (1993): *Comparability of financial statements*, Londres.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC) (1997): *The work and Purpose of the International Accounting Standards Committee*, Londres.
- LAÍNEZ GADEA, J.A. (1995): «La utilidad del marco conceptual como herramienta de normalización. Análisis de la reciente experiencia del IASC», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIV, núm. 85, octubre-diciembre, págs. 1.061-1.146.

- McCOMB, D. (1992): «International Accounting Standards and the EEC Harmonization Program: A Conflict of Disparate Objectives», *The International Journal of Accounting, Education and Research*, vol. 17, núm. 2, págs. 35-48.
- MONTESINOS JULVE, V. (1983): *Organismos Internacionales de Contabilidad*, (Madrid: Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda).
- MOULIN, D.J. y SOLOMON, M.B. (1989): «Practical Means of Promoting Common International Standards», *CPA Journal*, vol. 59, núm. 12, diciembre, págs. 38-48.
- NOBES, C.W.(1996): *International Accounting Standards: Strategy, Analysis and Practice*. (Londres: Financial Times Financial Publishing).
- PARKER, A. y DAVIES, S. (1995): «IASC and IOSCO pave the way to easier capital raising», *Australian Accountant*, vol. 65, núm. 8, septiembre, 13.
- PEREIRA, V. (1994): «Fewer alternatives permitted», *Accountancy*, vol. 114, núm. 1.221, julio, págs. 121-122.
- PRADO CABALLERO, J.M. (1981): «Hacia una normalización contable internacional», *Técnica Contable*, vol. XXXIII, núm. 387, marzo, págs. 81-93.
- PURVIS, S.E.C., GERNON, H. y DIAMOND, M.A. (1991): «The IASC and Its Comparability Project: Prerequisites for Success», *Accounting Horizons*, vol. 5, núm. 2, junio, págs. 25-44.
- TRUJILLANO OLAZARRI, J. (1997): *Problemática Contable y Fiscal del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid, Ed. Estudios Financieros (3.ª edición).
- TUA PEREDA, J. (1993): *El Marco Conceptual de la Información Financiera (IASB)*, (Madrid: Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España).
- TUA PEREDA, J. (1986): *Principios y Normas de Contabilidad. Historia, Metodología y Entorno de la Regulación Contable*. (Madrid: Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda).
- UNIÓN EUROPEA (1993): *An examination of the conformity between the International Accounting Standards and the European Accounting Directives*. (Luxemburgo: Contact Committee on the Accounting Directives).

ANEXO

Para una mejor aclaración del análisis realizado de la NIC-12 revisada en este documento, a continuación procedemos a través del presente Anexo, a la resolución de una serie de casos prácticos independientes, en los que se van a recoger tanto la afloración como la reversión de los activos y pasivos de los impuestos diferidos, para terminar con un supuesto general de recapitulación.

1. PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

La problemática contable de las referidas partidas las vamos a estudiar a través de la resolución de los supuestos 1 y 2, con la explicación de los pasos dados en cada caso.

SUPUESTO 1

En el primer caso partimos de la adquisición por una empresa de una maquinaria para llevar a cabo su proceso productivo por un importe de 100 u.m. Contablemente la amortiza de forma lineal en 4 años, y fiscalmente se lleva a cabo mediante el método decreciente de números dígitos. Asimismo, se sabe que los ingresos fiscales que va a obtener la empresa son constantes durante los 4 años e iguales a 25 u.m. El tipo impositivo aplicable es del 35 por 100.

AÑO	DÍGITO	AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORAL
1	4	25	40	(15)
2	3	25	30	(5)
3	2	25	20	5
4	1	25	10	15
SUMA	10	100	100	0

Inicialmente, para el cálculo del gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios según se recoge en la NIC-12 «revisada» tendremos que calcular por separado sus dos componentes:

- a) Gasto (ingreso) por impuesto corriente.
- b) Gasto (ingreso) por impuestos diferidos.

En cuanto a la *cuota corriente del impuesto sobre beneficios*, señalar que los cálculos fiscales de la empresa se harán incorporando los ingresos fiscalmente computables y deduciendo los gastos fiscalmente deducibles, siendo el equivalente al método de la deuda basado en el estado de resultados, como es el caso del PGC, tal y como se explica en el epígrafe III.2 anterior.

CONCEPTO	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4
Ingresos	25	25	25	25
Amort. fiscal	40	30	20	10
Beneficio o pérdida fiscal (base imponible)	(15)	(5)	5	15
Gasto (ingreso) corriente	(5,25)	(1,75)	1,75	5,25

Observamos cómo la empresa obtiene pérdidas fiscales (bases imponibles negativas) durante los dos primeros ejercicios, las cuales serán objeto de compensación en los años tres y cuatro.

Respecto al *gasto (ingreso) por impuestos diferidos* las diferencias temporarias y los correspondientes activos y pasivos por impuestos diferidos las obtendremos de comparar el valor neto contable del activo (precio de adquisición menos amortización acumulada contable) con su base fiscal (precio de adquisición menos amortización acumulada fiscalmente permitida). Los resultados obtenidos quedan reflejados en la siguiente tabla:

CONCEPTO	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4
Valor neto contable	75	50	25	0
Base fiscal	60	30	10	0
Diferencia temporal tributable	15	20	15	0
Saldo inicial pasivo por impuestos diferidos	0	5,25	7	5,25
Gasto (ingreso) por impuestos diferidos	5,25	1,75	(1,75)	(5,25)
Saldo final pasivo por impuestos diferidos	5,25	7	5,25	0

Se pone de manifiesto que, como el valor neto contable del activo es superior a su base fiscal, se producen diferencias temporarias tributables. Así, en el primer ejercicio, la diferencia temporaria es de 15 u.m. que originaría un pasivo ³⁶ por impuesto diferido de 5,25 u.m. (35% de 15 u.m.).

En el segundo ejercicio, la diferencia temporaria asciende a 20 u.m., de las cuales 15 u.m. ya se recogieron en el ejercicio anterior; por tanto, en este segundo ejercicio sólo habrá que reconocer un pasivo por impuestos diferidos por 1,75 u.m. (35% de 5 u.m.). En el tercer ejercicio, ya se aprecia la disminución de la diferencia temporaria, es decir ya está revirtiendo dicha diferencia por la recuperación del activo origen de la misma. La disminución de la diferencia es de 5 u.m., lo cual se traduce en una disminución del pasivo por impuestos diferidos en 1,75 u.m. (35% de 5).

Igual sucedería en el cuarto ejercicio donde ya las diferencias temporarias revierten totalmente, pasando de 15 u.m. a 0 u.m. por tanto el pasivo por impuestos diferidos disminuirá a 5,25 u.m. (35% de 15 u.m.).

La cuenta de Resultados de la empresa para los cuatro años siguientes, una vez determinado el gasto (ingreso) por impuesto corriente y el gasto (ingreso) por impuesto diferido, daría el resultado recogido en la siguiente tabla:

CONCEPTO	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4
Ingresos	25	25	25	25
Amortización contable	25	25	25	25
Beneficio antes de impuestos (BAI)	0	0	0	0
Gasto (ingreso) por impuesto corriente	(5,25)	(1,75)	1,75	5,25
Gasto (ingreso) por impuestos diferidos	5,25	1,75	(1,75)	(5,25)
Gasto (ingreso) total por el impuesto	0	0	0	0
Beneficio neto	0	0	0	0

³⁶ Representa una tributación de mayor cuantía de la que se derivaría si las magnitudes valor neto contable y base fiscal coincidiesen.

SUPUESTO 2

En el segundo caso consideramos que los ingresos de la empresa se elevan a un importe igual a 100 u.m. y se mantienen constantes a lo largo de los cuatro ejercicios siguientes.

Como en el caso anterior, lo primero que hacemos es determinar el *gasto (ingreso) corriente*, reflejado a través de la siguiente tabla:

CONCEPTO	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4
Ingresos	100	100	100	100
Amortización fiscal	40	30	20	10
Beneficio o pérdida fiscal (base imponible)	60	70	80	90
Gasto (ingreso) corriente	21	24,5	28	31,5

Tabla que nos va indicando el pago monetario a realizar a la Administración Tributaria en los cuatro ejercicios.

Obtenemos a continuación el *gasto (ingreso) por impuestos diferidos* aflorando las diferencias temporarias y los correspondientes activos y pasivos por impuestos diferidos asociados a éstas y que se obtendrían de comparar el valor neto contable del activo y su base fiscal:

CONCEPTO	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4
Valor neto contable	75	50	25	0
Base fiscal	60	30	10	0
Diferencia temporal tributable	15	20	15	0
Saldo inicial pasivo por impuestos diferidos	0	5,25	7	5,25
Gasto (ingreso) por impuestos diferidos	5,25	1,75	(1,75)	(5,25)
Saldo final pasivo por impuestos diferidos	5,25	7	5,25	0

Observamos cómo la empresa durante los dos primeros años estaría difiriendo el pago de impuestos a la Administración Tributaria y, posteriormente, en los dos últimos años estas diferencias recogidas en la cuenta «Pasivos por impuestos diferidos» irán revirtiendo y, por tanto, el pago a la Administración también será superior.

La cuenta de Resultados de la empresa para los cuatro años quedaría como sigue:

CONCEPTO	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4
Ingresos	100	100	100	100
Amortización contable	25	25	25	25
Beneficio antes de impuestos (BAI)	75	75	75	75
Gasto (ingreso) por impuesto corriente	21	24,5	28	31,5
Gasto (ingreso) por impuestos diferidos	5,25	1,75	(1,75)	(5,25)
Gasto (ingreso) total por el impuesto	26,25	26,25	26,25	26,25
Beneficio neto	48,75	48,75	48,75	48,75

Se pone de manifiesto en esta última tabla cómo la empresa aunque siempre contabiliza como «Gasto por impuesto sobre beneficios» la cantidad de 26,25 u.m. ello no se traduce en la misma corriente monetaria de pago a la Administración Tributaria, sino que ésta ha conseguido, utilizando una amortización fiscal superior a la contable, el diferimiento temporal del pago de impuestos. Este diferimiento revierte en el tercer y cuarto año.

En este segundo caso vamos a indicar, además, **el reflejo contable** de los dos conceptos analizados [gasto (ingreso) por impuesto corriente y gasto (ingreso) por impuesto diferido] desde el momento de su aparición hasta su conciliación.

CONCEPTO	1		2		3		4	
	D	H	D	H	D	H	D	H
Gasto (ingreso) corriente	21		24,5		28		31,5	
Gasto (ingreso) por impuestos diferidos	5,25		1,75			1,75		5,25
Pasivo por impuestos diferidos		5,25		1,75	1,75		5,25	
Hacienda Pública acreedora		21		24,5		28		31,5

Como se puede observar a partir del tercer ejercicio comienza a revertir el pasivo por impuesto diferido hasta su conciliación total en el cuarto.

2. ACTIVOS POR IMPUESTOS ANTICIPADOS

De la misma forma que hemos procedido respecto a los pasivos por impuestos diferidos, lo haremos para el tratamiento de los activos por impuestos anticipados, a través de la resolución de los supuestos tercero y cuarto.

SUPUESTO 3

Una empresa adquiere un activo productivo por importe de 120 u.m. La amortización contable se va a hacer linealmente durante cuatro años. La amortización fiscal según tablas de este elemento es del coeficiente máximo del 30 por 100, y un período máximo de 6 años. Se utiliza por parte de la empresa la amortización mínima.

Igualmente se sabe que los ingresos fiscalmente computables ascienden a 100, y el tipo impositivo al 35 por 100.

$$\text{Amortización mínima} = \frac{100}{6} = 16,6\%$$

Por tanto, el importe de la amortización mínima se obtendrá de multiplicar el precio de adquisición del bien por el porcentaje anteriormente calculado: $120 \times 16,6\% = 20$.

Los diferentes criterios de amortización utilizados fiscal y contablemente darían lugar a las siguientes diferencias:

AÑO	AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORAL
1	30	20	10
2	30	20	10
3	30	20	10
4	30	20	10
5	0	20	(20)
6	0	20	(20)
SUMA	120	120	0

Recogidas las diferencias temporales por los distintos criterios contable y fiscal, procedemos seguidamente a calcular el gasto (ingreso) por el impuesto sobre beneficios con sus dos componentes:

1. Gasto (ingreso) por impuesto corriente.
2. Gasto (ingreso) por impuesto diferido.

En relación con el *gasto (ingreso) por impuesto corriente* basándonos en la amortización fiscalmente deducible, los cálculos fiscales de la empresa serían los siguientes:

CONCEPTO	1	2	3	4	5	6
Ingresos fiscales	100	100	100	100	100	100
Amortización fiscal	20	20	20	20	20	20
Beneficio fiscal (base imponible)	80	80	80	80	80	80
Gasto (ingreso) corriente	28	28	28	28	28	28

A continuación vamos a calcular las diferencias que van a surgir del *cálculo del gasto (ingreso) por el impuesto diferido* por no coincidir en el tiempo ni en la cantidad la amortización contable y la fiscal por los distintos criterios utilizados. Para ello vamos a comparar el valor neto contable del bien (precio de adquisición menos amortización acumulada contablemente) con su base fiscal (precio de adquisición menos amortización acumulada fiscalmente).

CONCEPTO	1	2	3	4	5	6
Valor neto contable	90	60	30	0	0	0
Base fiscal	100	80	60	40	20	0
Diferencia temporal deducible	(10)	(20)	(30)	(40)	(20)	0
Saldo inicial activo por impuestos diferidos	0	3,5	7	10,5	14	7
Gasto (ingreso) por impuestos diferidos	(3,5)	(3,5)	(3,5)	(3,5)	7	7
Saldo final activos por impuestos anticipados	3,5	7	10,5	14	7	0
		Nacimiento			Reversión	

Podemos ver en la tabla anterior cómo al ser el valor neto contable del bien inferior a su base fiscal, provoca una diferencia temporaria deducible. Así en el primer ejercicio la diferencia es de 10 u.m., lo que origina un activo por impuestos anticipados ³⁷ de 3,5 u.m. (el 35% de 10 u.m.).

En el segundo ejercicio la diferencia asciende a 20 u.m., de las cuales 10 u.m. ya se habían recogido en el período anterior. Luego en este segundo ejercicio sólo se recogerá el activo por impuesto anticipado en el incremento de la diferencia, es decir, 10 u.m. que provocaría un impuesto anticipado de 3,5 (el 35% de 10 u.m.).

En el ejercicio tres y cuatro se seguirían sucediendo estos impuestos anticipados en igual forma e importe que durante el dos.

En el quinto la diferencia temporaria disminuye en 20 u.m. y, por tanto, el activo por impuesto anticipado comienza a revertir. La diferencia disminuye en 20 u.m. lo que provoca una disminución del activo por impuesto anticipado de 7 u.m. (el 35% de 20 u.m.). Igual proceso ocurriría el cuarto año quedando totalmente revertidas las diferencias temporarias y, por tanto, saldado el activo por impuesto anticipado.

En resumen, advertimos cómo la empresa en los cuatro primeros períodos está anticipando el pago del impuesto a la Administración Tributaria (tal como se recoge en la cuenta «activo por impuesto sobre beneficios anticipado») y en los dos últimos ejercicios esas diferencias revierten con la total amortización del activo.

La cuenta de resultados de estos seis ejercicios quedaría de la siguiente manera:

CONCEPTO	1	2	3	4	5	6
Ingresos	100	100	100	100	100	100
Amortización contable	30	30	30	30	0	0
Beneficio antes de impuestos (BAI)	70	70	70	70	100	100
Gasto (ingreso) por impuesto corriente	28	28	28	28	28	28
Gasto (ingreso) por impuestos diferidos	(3,5)	(3,5)	(3,5)	(3,5)	7	7
Gasto (ingreso) total por el impuesto (devengado contablemente)	24,5	24,5	24,5	24,5	35	35
Beneficio neto	45,5	45,5	45,5	45,5	65	65

³⁷ Implica una tributación por una cuantía menor de la que se derivaría si ambas magnitudes coincidiesen.

En la tabla anterior se recoge ya con todo el proceso completo, cómo la empresa al utilizar una amortización fiscal inferior a la contable, está anticipando el pago de impuestos a la Administración Tributaria en los cuatro primeros ejercicios (24,5 u.m. de pago); los cuales recupera en los años cinco y seis, en los que dichos impuestos anticipados revertirán (pago menor a la Administración Tributaria, sólo de 35 u.m.).

De la misma manera que hemos desarrollado contablemente un supuesto de pasivos por impuestos diferidos, consideramos necesario recoger el mismo reflejo contable respecto de los activos por impuestos diferidos a través de la siguiente tabla:

CONCEPTO	1		2		3		4		5		6	
	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H
Gasto (ingreso) corriente	28		28		28		28		28		28	
Gasto (ingreso) por impuestos diferidos		3,5		3,5		3,5		3,5	7		7	
Activo por impuestos diferidos	3,5		3,5		3,5		3,5			7		7
Hacienda Pública acreedora		28		28		28		28		28		28

SUPUESTO 4

En relación con el mismo tenemos la siguiente información: una empresa ha tenido unos gastos de 100 u.m. en relación con el desarrollo de un nuevo producto. Fiscalmente estos costes son deducidos en el ejercicio en que se producen y contablemente la empresa decidió amortizarlos linealmente en cuatro años.

Los ingresos fiscales se consideran constantes durante los cuatro años e iguales a 50 u.m. El tipo impositivo es del 35 por 100, y los diferentes criterios de amortización utilizados fiscal y contablemente dan lugar a las siguientes diferencias:

AÑO	AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORAL
1	25	100	(75)
2	25	0	25
3	25	0	25
4	25	0	25
SUMA	100	100	0

Calculamos como siempre el gasto (ingreso) por el impuesto sobre beneficios con sus dos componentes:

1. Gasto (ingreso) por impuesto corriente.
2. Gasto (ingreso) por impuesto diferido.

En relación con el primero, y basándonos en que la empresa fiscalmente ha deducido estos costes de desarrollo en un solo ejercicio, los cálculos fiscales serían los siguientes:

CONCEPTO	1	2	3	4
Ingresos fiscales	50	50	50	50
Amortización fiscal	100	0	0	0
Beneficio o pérdida fiscal (base imponible)	(50)	50	50	50
Gasto (ingreso) corriente	(17,5)	17,5	17,5	17,5

Observamos cómo la empresa en el primer ejercicio tiene una pérdida fiscal que va a compensar en los años siguientes.

A continuación vamos a calcular las diferencias que van a surgir en el *cálculo del gasto (ingreso) por el impuesto diferido* por no coincidir el proceso de amortización contable (que se realiza en cuatro años) y la deducción fiscal que se lleva a cabo en un sólo ejercicio.

CONCEPTO	1	2	3	4
Valor neto contable	75	50	25	0
Base fiscal	0	0	0	0
Diferencia temporal tributable	75	50	25	0
Saldo inicial pasivo por impuestos diferidos	0	26,25	17,5	8,75
Gasto (ingreso) por impuestos diferidos	26,25	(8,75)	(8,75)	(8,75)
Saldo final pasivo por impuestos diferidos	26,25	17,5	8,75	0

En la tabla se comprueba como la base fiscal de los costes de desarrollo es nula, debido a que se han deducido completamente del beneficio fiscal del primer ejercicio. Mientras que el valor neto contable nos irá saliendo de restar al precio de coste las correspondientes amortizaciones contables realizadas.

Asimismo, se recoge cómo la empresa obtiene un diferimiento en el pago de impuestos a la Administración Tributaria en el primer ejercicio, y cómo durante los tres ejercicios siguientes el diferimiento de impuestos va revirtiendo.

La cuenta de resultados de los cuatro años, como en los casos anteriores, quedaría de la siguiente manera:

CONCEPTO	1	2	3	4
Ingresos	50	50	50	50
Amortización contable	25	25	25	25
Beneficio antes de impuestos (BAI)	25	25	25	25
Gasto (ingreso) por impuesto corriente	(17,5)	17,5	17,5	17,5
Gasto (ingreso) por impuestos diferidos	26,25	(8,75)	(8,75)	(8,75)
Gasto (ingreso) total por el impuesto	8,75	8,75	8,75	8,75
Beneficio neto	16,25	16,25	16,25	16,25

SUPUESTO DE RECAPITULACIÓN

Analizamos en este supuesto resumen el distinto tratamiento contable-fiscal, durante los ejercicios 19X1 y 19X2, de determinadas partidas para la obtención del gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios basado en el balance de situación, para lo cual partimos de la siguiente información:

- El balance de situación de la empresa al 31-12-19X0 es el siguiente:

BALANCE DE SITUACIÓN A 31-12-19X0

ACTIVO		PASIVO	
Terrenos y bienes naturales	5.000	Proveedores	700
Clientes de dudoso cobro	300	Deudas a largo plazo	3.000
Tesorería	200		
Existencias	700		
Edificios	2.200	NETO	
Amortización acumulada edificios	(440)	Capital	4.000
Inversiones financieras	1.000	Reservas	1.260
TOTAL ACTIVO	9.960	TOTAL PASIVO	9.960

- La empresa ha destinado en concepto de *donativos* a instituciones de carácter benéfico social la cantidad de 50 u.m., en el ejercicio X1 y 40 u.m. en el ejercicio X2.
- En el ejercicio X1 abona una *sanción administrativa* por la contaminación derivada en la elaboración de productos de la empresa por importe de 30 u.m.
- Se tiene conocimiento de que el Director General de la empresa utilizó fondos de ésta por importe de 20 u.m. en el ejercicio X1 por gastos no imputables a la misma sociedad (*liberalidades*).
- Los *edificios* están en su tercer año de funcionamiento.

El 1-1-19X1 los edificios se revalorizan hasta alcanzar las 3.000 u.m., considerándose por parte de la empresa que la vida útil seguiría siendo la inicialmente prevista. Esta revalorización no afectó al beneficio fiscal en el ejercicio X1, y la administración fiscal no ajustó la base fiscal para reflejar los efectos de la misma...

- Una *maquinaria* entró en funcionamiento a mediados del ejercicio X1, fue adquirida por 1.000 u.m. Los gastos correspondientes a la instalación de la maquinaria no fueron imputados a la misma como tales, ascendiendo los mismos a un importe de 100 u.m.

Los edificios y la maquinaria se amortizan contable y fiscalmente de forma lineal, en 10 años y 5 años, respectivamente.

- La empresa ha tenido este año unos *gastos* de 100 u.m. en relación con el desarrollo de un nuevo producto. Fiscalmente estos costes son deducidos en el ejercicio en que se producen y contablemente la empresa decidió amortizarlos en 4 años.
- La empresa, según el último convenio colectivo firmado con los representantes de los trabajadores, crea un *fondo de pensiones* con aportaciones propias. Dichas aportaciones no son colocadas en una empresa externa sino que la empresa es la propia gestora de los mismos. No se ha realizado ningún pago por este concepto.

Fiscalmente no son deducibles hasta que se materializan los correspondientes pagos, o bien, son gestionados por un fondo externo. Cantidades dotadas en X1 = 200 u.m., y en X2 = 150 u.m.

- Las *inversiones financieras* que la empresa adquirió de otra en el ejercicio X0 por 1.000 u.m, han sufrido una pérdida de valor por importe de 100 u.m. en el ejercicio X1, dotándose a este respecto la correspondiente provisión. En el ejercicio X2 sigue devaluándose en 50 u.m más. Además, sabemos que la gerencia tiene esperanzas de que la participada pueda recuperarse en ejercicios futuros.

La autoridad fiscal no acepta la deducibilidad de pérdidas no realizadas del valor de las inversiones financieras.

- En el ejercicio X1 el tipo impositivo es del 30 por 100, siendo para el ejercicio X2 del 35 por 100.

El Resultado Contable antes de Impuestos (RCAI) es:

Año X1 = 1.000 u.m.

Año X2 = 1.500 u.m.

SE PIDE:

Cálculo del gasto por impuesto sobre beneficios en el ejercicio X1 y X2, mediante el método de la deuda basado en el balance de situación.

SOLUCIÓN

Para el cálculo del gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios según se recoge en la NIC-12 revisada, tendremos que obtener por separado sus dos componentes: el gasto (ingreso) por impuestos corriente y el gasto (ingreso) por impuestos diferidos.

1. GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO CORRIENTE.

Inicialmente determinamos la cuota a pagar en nuestra declaración fiscal, recogiendo en el **cuadro núm. 1** las diferencias temporales y permanentes a floradas en la liquidación, así como la explicación del origen de tales diferencias.

Hemos de señalar también que el gasto por impuesto corriente coincidirá con la cuota a pagar en el Impuesto sobre Sociedades. Además, aunque no es necesario, igualmente reflejamos el aspecto contable.

CUADRO NÚM. 1. Gasto por impuesto sobre beneficio contable y fiscal.

AÑO XI		AÑO X2	
ASPECTO CONTABLE	ASPECTO FISCAL	ASPECTO CONTABLE	ASPECTO FISCAL
RCAI 1.000	RCAI 1000	RCAI 1.500	RCAI 1.500
D. PERMANENTE 100	D. PERMANENTE 100	D. PERMANENTE 40	D. PERMANENTE 40
– Donativo ¹ 50	– Donativo 50	– Donativo ¹ 40	– Donativo 40
– Sanción administrativa ¹ .. 30	– Sanción administrativa 30	RESULTADO AJUSTADO .. 1540	D. TEMPORALES 360
– Liberalidad ¹ 20	– Liberalidad 20	TIPO IMPOSITIVO 35%	– Amort. edificio ² 155
RESULTADO AJUSTADO. 1100	D. TEMPORALES 370	IMPUESTO BRUTO 539	– Amort. maquinaria ³ (20)
TIPO IMPOSITIVO 30%	– Amort. edificio ² 155	Menos	– Prov. dep. V.N. ⁴ 50
IMPUESTO BRUTO 330	– Amort. maquinaria ³ (10)	DEDUC. Y BONIFIC. 0	– Prov. pensiones ⁵ 150
Menos	– Prov. dep. V.N. ⁴ 100	IMP. DEVENGADO 539	– Amort. gastos I + D ⁶ 25 (reversión de la Dt. negativa)
DEDUC. Y BONIFIC. 0	– Prov. pensiones ⁵ 200	RESULTADO FISCAL 1.900	TIPO IMPOSITIVO 35%
IMP. DEVENGADO 330	– Amort. gastos I + D ⁶ (75)	CUOTA ÍNTEGRA 665	Menos
	RESULTADO FISCAL 1470	DEDUC. Y BONIFIC. 0	CUOTA LÍQUIDA 665
	TIPO IMPOSITIVO 30%	CUOTA LÍQUIDA 441	Menos
	CUOTA ÍNTEGRA 441	RETEN. Y PAGOS CTA. 0	CUOTA DIFERENCIAL 665
	Menos	CUOTA DIFERENCIAL 441	
	DEDUC. Y BONIFIC. 0		
	CUOTA LÍQUIDA 441		
	Menos		
	RETEN. Y PAGOS CTA. 0		
	CUOTA DIFERENCIAL 441		

1. Según el artículo 14.1 c) y e) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), las donaciones, sanciones administrativas y las liberalidades tienen el carácter de partidas no deducibles a efectos fiscales, originando la aparición de una diferencia permanente.

2. Según el enunciado del ejercicio la revalorización del edificio sólo es a efectos contables, pues ésta no afecta al beneficio fiscal, por lo que contablemente se amortiza sobre el nuevo valor revalorizado, pero fiscalmente se sigue amortizando sobre su precio de adquisición, surgiendo, por tanto, unas diferencias temporales positivas que darán lugar a la aparición de impuestos anticipados, los cuales irán revirtiendo conforme se amortice el edificio.

Esta circunstancia dará lugar a la aparición de diferencias temporarias ³⁸, en el cálculo del gasto por impuesto diferido, recogidas en el **cuadro núm. 2**.

CUADRO NÚM. 2. Diferencias temporales referidas al edificio.

CONCEPTO	AÑO X1	AÑO X2
Amortización contable	375 ¹	375
Amortización fiscal	220 ²	220
Diferencia temporal	155	155
Impuesto anticipado	46,5 (155 . 30%) ≈ 47	54,25 (155 . 35%) ≈ 54

¹ Amortización anual contable = $3.000/8$ (años que quedan de vida útil) = 375

² Amortización anual fiscal = $2.200/10$ (años de vida útil) = 220

3. Como la empresa no ha considerado como mayor importe de la maquinaria los gastos de instalación, está amortizando sobre un precio de adquisición infravalorado, pues su valor sería de 1.100 en lugar de 1.000. Esto implica que estamos amortizando contablemente menos de lo que fiscalmente corresponde, por consiguiente aparecerá una diferencia temporal negativa, que implica una disminución de la base imponible y un diferimiento de la tributación, originando la diferencia temporal negativa la aparición de un impuesto diferido, que irá revirtiendo a medida que amorticemos el activo fijo, según queda reflejado en el **cuadro núm. 3**.

³⁸ Las diferencias temporales siempre dan lugar a diferencias temporarias, pero no en el caso contrario.

CUADRO NÚM. 3. Diferencias temporales referidas a la maquinaria.

CONCEPTO	Año X1	Año X2
Amortización contable	100 ¹	200
Amortización fiscal	110 ²	220
Diferencia temporal	(10)	(20)
Impuesto diferido	(3) ³	(7) ⁴

¹ Amortización anual contable = $1.000/5_{(\text{vida útil})} = 200/2_{(\text{medio año en funcionamiento})} = 100$

² Amortización anual fiscal = $1.100_{(\text{P. Adquisición} + \text{Gastos instalación})} / 5 = 220 / 2 = 110$

³ $10 \cdot 30\% = 3$

⁴ $20 \cdot 35\% = 7$

4. De acuerdo con el enunciado, la dotación a la provisión por depreciación de valores negociables no es deducible fiscalmente hasta que se materialice la pérdida con la enajenación de la inversión financiera. Por tanto, en el año 19X1 como en el año 19X2 no nos podemos deducir fiscalmente lo dotado, lo que originará la aparición de una diferencia temporal positiva en los dos ejercicios, dando lugar al reconocimiento de un impuesto anticipado que sólo se contabilizará en la medida que no existan dudas sobre su recuperación futura³⁹, por lo que, de acuerdo con el enunciado tanto en el año 19X1 como en el 19X2 se dan las condiciones necesarias para registrar el impuesto anticipado en las cuentas anuales, pues hay esperanzas de su recuperación, reflejándose en el **cuadro núm. 4** sus diferencias.

CUADRO NÚM. 4. Difer. temporales surgidas de la prov. por deprec. de valores negociables.

PROVISIÓN DEPRECIACIÓN VALORES NEGOCIABLES	DIFERENCIAS TEMPORALES POSITIVAS	IMPUESTO ANTICIPADO
Año X1	100	30 ¹
Año X2	50	17 ²

¹ $100 \cdot 30\% = 30$

² $50 \cdot 35\% = 17,5 \approx 17$

³⁹ En este sentido se pronuncia la Resolución ICAC de 9 de octubre de 1997 y NIC-12 revisada en su párrafo 24.

5. El artículo 14.1 f) LIS dispone que no serán deducibles las dotaciones a fondos internos de pensiones. Fiscalmente serán deducibles cuando se materialicen los correspondientes pagos, o bien si las aportaciones al fondo de pensiones son gestionadas por una empresa externa.

Por lo tanto, las cantidades dotadas en el año 19X1 y año 19X2 no son deducibles y por consiguiente aparecerán diferencias temporales positivas según **cuadro núm. 5** por las cantidades dotadas, originando el reconocimiento de impuestos anticipados, que revertirán cuando se materialice el pago.

CUADRO NÚM. 5. Diferencias temporales derivadas de la provisión para pensiones.

PROVISIÓN PENSIONES	DIFERENCIAS TEMPORALES POSITIVAS	IMPUESTO ANTICIPADO
Año X1	200	60
Año X2	150	52,5 ≈ 53

6. Según la Norma de Valoración 5.^a del PGC, los gastos de I+D se activarán como inmovilizado inmaterial al cierre del ejercicio si se cumplen una serie de condiciones, debiéndose amortizar a la mayor brevedad posible (en 5 años o como máximo en 10 años con una serie de condiciones), no obstante la empresa los amortiza en 4 años, pero de acuerdo con el supuesto, fiscalmente éstos se amortizan totalmente (deducción total) en el ejercicio en que se producen, originando la siguiente situación:

- En el año 19X1 surgirá una diferencia temporal negativa, porque nos podemos deducir una cantidad mayor a la deducida.
- En el año 19X2 la amortización contable ya no tiene carácter de deducible porque se dedujo íntegramente en el ejercicio 19X1. A partir del año 19X2 se produce la reversión de la diferencia temporal negativa a medida que se amorticen los gastos de I+D, tal y como señalamos en el **cuadro núm. 6**.

CUADRO NÚM. 6. Diferencias temporales surgidas de los gastos de I+D.

CONCEPTO	Año X1	Año X2
Amortización contable	25	25
Amortización fiscal	100	0
Diferencia temporal	(75)	25
Impuesto diferido	(23) ¹	9 ²

¹ $75 \cdot 30\% = 22,5 \approx 23$

² $25 \cdot 35\% = 8,75 \approx 9$. Vemos cómo a partir del año 19X2 se produce la reversión de la diferencia temporal negativa.

2. GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO DIFERIDO.

Determinado el gasto (ingreso) corriente, procedemos al cálculo del gasto (ingreso) por impuesto diferido, obteniendo de forma individualizada las diferencias temporarias surgidas entre el valor neto contable (VNC) de la partida afectada y la base fiscal (BF) de la misma.

Para la realización de los cuadros que recojan las diferencias entre VNC y BF, además de las consecuencias de la aparición de éstas, recogemos el importe obtenido como base fiscal de las distintas partidas:

- *B. Fiscal Edificio* \Rightarrow P. Adquisición – Amortización acumulada fiscal

$$\text{Año X1} = 2.200 - 660 = 1.540$$

$$\text{Año X2} = 2.200 - 880 = 1.320$$

No utilizamos el precio de revalorización pues como dice el enunciado la revalorización no afecta al aspecto fiscal.

- *B. Fiscal Maquinaria* \Rightarrow P. Adquisición – Amortización acumulada fiscal

$$\text{Año X1} = 1.100 - 110 = 990$$

$$\text{Año X2} = 1.100 - 330 = 770$$

- *B. Fiscal gastos I+D* \Rightarrow En el año 19X1 nos deducimos fiscalmente todos los gastos I+D, por lo que su BF es 0 (Valor C. – Amortización = 100 – 100). En el año 19X2 su BF sigue siendo cero, pues fiscalmente ya no existen.
- *B. Fiscal de las inversiones en valores negociables* será su precio de adquisición. Según indica el enunciado no es deducible fiscalmente la provisión por depreciación de valores negociables hasta que se materialice la pérdida con la enajenación de ésta.
- *B. Fiscal de provisión para pensiones.* Valor contable – importe deducible en ejercicios futuros. Así:

$$\text{B. Fiscal}_{\text{año X1}} = 200 - 200 = 0$$

$$\text{B. Fiscal}_{\text{año X2}} = 350 - 350 = 0$$

En el **cuadro núm. 12**. Apéndice, se recogen unas aclaraciones que estimamos oportunas para la realización de los cuadros siguientes.

CUADRO NÚM. 7. Diferencias temporarias tributables surgidas de los gastos de I+D.

CONCEPTO	AÑO X1	AÑO X2
Valor neto contable ¹	75	50
Base fiscal	0	0
Diferencia temporaria tributable	75	50
Saldo inicial pasivo por impuestos diferidos	–	22,5 ⁴
Gasto (ingreso) por impuestos diferidos	22,5 ²	(7,5)
Saldo final pasivos por impuestos diferidos	22,5 ³ Nacimiento	15 ⁵ Reversión

1

	AÑO X1		AÑO X2	
	VNC	B. Fiscal	VNC	B. Fiscal
Gastos I+D	75	0	50	0
P. adquisición	100	100	75	0
A. acumulada	(25)	(100)	(25)	0

² Se obtiene por diferencia entre el saldo final del pasivo por impuesto diferido y el saldo inicial.

³ $75 \cdot 30\% = 22,5$

⁴ Es el saldo final que había en el ejercicio 19X1.

⁵ $50 \cdot 30\% = 15$

Como se produce en el ejercicio 19X2 un cambio en el tipo impositivo tenemos que ajustar el saldo final del pasivo por impuesto diferido, para dicha actualización aplicamos a la diferencia temporaria surgida del año 19X2 el incremento de tipo impositivo, es decir, $50 \cdot 0,05\% = 2,5$, originando el siguiente asiento de ajuste:

2,5 Gasto por impuesto diferido ajuste
del tipo impositivo (630)

a Pasivo por impuesto diferido (47) 2,5

_____ x _____

Ajuste que posteriormente lo tendremos en cuenta para el cálculo del gasto (ingreso) por impuesto diferido.

CUADRO NÚM. 8. Diferencias temporarias tributables surgidas de los edificios.

CONCEPTO	AÑO X1	AÑO X2
Valor neto contable ¹	2.625	2.250
Base fiscal ¹	1.540	1.320
Diferencia temporaria tributable	1085	930
Saldo inicial pasivo por impuestos diferidos	—	325,5 ⁵
Cargo/Abono a reservas de revalorización ²	325,5 ³	(46,5)
Saldo final pasivos por impuestos diferidos	325,5 ⁴	279 ⁶
	Nacimiento	Reversión

1

	AÑO X1		AÑO X2	
	VNC	B. Fiscal	VNC	B. Fiscal
Edificio	2.625	1.540	2.250	1.320
P. adquisición	3.000	2.200	3.000	2.200
A. acumulada	(375)	(660)	(750)	(880)

² Debido a la revaluación la diferencia temporaria tributable surgida está relacionada directamente con el neto patrimonial y no con el resultado del ejercicio, es decir, que el saldo por tributación diferida no está vinculado con el resultado del ejercicio, por lo que los pasivos por impuestos diferidos a los que dé lugar la diferencia temporaria tributable, hay que cargarlos/abonarlos directamente al neto patrimonial, y más concretamente a la reserva de revalorización.

³ Se obtiene por diferencia entre el saldo final del pasivo por impuesto diferido y el saldo inicial.

⁴ $1.085 \cdot 30\% = 325,5$

⁵ Es el saldo final que había en el ejercicio 19X1.

⁶ $930 \cdot 30\% = 279$

Como se produce en el ejercicio 19X2 un cambio en el tipo impositivo hemos de ajustar el saldo final del pasivo por impuesto diferido, con cargo a una cuenta de neto y no a gastos por impuestos diferidos, originando el siguiente ajuste:

46,5 Reservas de revaluación (111)

a Pasivo por impuesto diferido (47) 46,5

5% s/ 930 = 46,5

X

CUADRO NÚM. 9. Diferencias temporarias deducibles surgidas de la maquinaria.

CONCEPTO	AÑO X1	AÑO X2
<i>Valor neto contable</i> ¹	900	700
<i>Base fiscal</i> ¹	990	770
Diferencia temporaria deducible	(90)	(70)
Saldo inicial activo por impuestos diferidos	–	27 ³
Gasto (ingreso) por impuesto diferido	(27)	6
Saldo final activos por impuestos diferidos	27 ²	21 ⁴
	Nacimiento	Reversión

1

	AÑO X1		AÑO X2	
	VNC	B. Fiscal	VNC	B. Fiscal
Maquinaria	900	990	700	770
P. adquisición	1.000	1.100	1.000	1.100
A. acumulada	(100)	(110)	(300)	(330)

2 $90 \cdot 30\% = 27$ 3 Reversión del impuesto diferido correspondiente al ejercicio X1: $30\% \text{ s}/90 = 27$ 4 $70 \cdot 30\% = 21$

Como consecuencia del cambio en el tipo impositivo realizamos el ajuste:

3,5 Activo por impuesto diferido (47)

a Gasto por impuesto diferido por
ajuste en tipo impositivo (630) 3,5

$5\% \text{ s}/70 = 3,5$

_____ x _____

CUADRO NÚM. 10. Diferencias temporarias deducibles
surgidas de inversiones en valores negociables.

CONCEPTO	AÑO X1	AÑO X2
<i>Valor neto contable</i> ¹	900	850
<i>Base fiscal</i> ¹	1.000	1.000
Diferencia temporaria deducible	(100)	(150)
Saldo inicial activo por impuestos diferidos	–	30 ³
Gasto (ingreso) por impuesto diferido	(30)	(15)
Saldo final activo por impuestos diferidos	30 ²	45 ⁴

Nacimiento

1

	AÑO X1		AÑO X2	
	VNC	B. Fiscal	VNC	B. Fiscal
Inversiones	900	1.000	850	1.000
P. Adquisición	1.000	1.000	1.000	1.000
P. Depreciación	(100)	0	(150)	0

2 $100 \cdot 30\% = 30$ 3 Reversión del impuesto diferido correspondiente al ejercicio X1: $30\% \text{ s}/100 = 30$ 4 $150 \cdot 30\% = 45$

El asiento resultante del ajuste del activo por impuesto diferido por variación del 5% en tipo impositivo sería el siguiente:

7,5 Activo por impuesto diferido (47)

a Gasto por impuesto diferido por
ajuste en tipo impositivo (630) 7,5

5% s/ 150 = 7,5

x

CUADRO NÚM. 11. Diferencias temporarias deducibles surgidas de la provisión para pensiones.

CONCEPTO	Año X1	Año X2
<i>Valor neto contable</i>	200	350
<i>Base fiscal</i>	0	0
Diferencia temporaria deducible	(200)	(350)
Saldo inicial activo por impuestos diferidos	—	60
Gasto (ingreso) por impuesto diferido	(60)	(45)
Saldo final activo por impuestos diferidos	60 ¹	105 ²
	Nacimiento	

¹ $200 \cdot 30\% = 60$.

² $350 \cdot 30\% = 105$.

Como en los casos anteriores, ajustamos el activo por impuesto diferido por variación del 5% en tipo impositivo, que sería el siguiente:

17,5 Activo por impuesto diferido (47)

a Gasto por impuesto diferido por
ajuste en tipo impositivo (630) 17,5

$5\% \text{ s}/350 = 17,5$

x

Reflejamos a continuación en el **cuadro núm. 12** el apéndice referido anteriormente sobre distintos conceptos tratados en el supuesto.

CUADRO NÚM. 12. Apéndice.

1. El gasto (ingreso) por impuesto diferido se calcula por diferencia entre el saldo inicial del activo (pasivo) por impuesto diferido y el saldo final del activo (pasivo) por impuesto diferido.
2. Se calcula aplicando el tipo impositivo del año 19X1 sobre la diferencia temporaria tributable o deducible según corresponda.
3. Saldo final del activo (pasivo) por impuesto diferido del ejercicio 19X1.
4. Resultado de aplicar a la diferencia temporaria del año 19X2 el tipo impositivo del 30%.

A continuación y teniendo en cuenta los **cuadros núm. 7 a núm. 11** vamos a calcular el gasto por impuesto diferido total contablemente. Para ello empezaremos por ir representando la información contenida en dichos cuadros en asientos contables, para luego agregarlos en uno solo que nos dé el valor total del gasto por impuesto diferido.

Año 19X1

- Gasto por impuesto diferido derivado de las diferencias temporarias tributables de los gastos de I+D.

22,5 Gasto por impuesto diferido (630)

a Pasivo por impuesto diferido (47) 22,5

_____ x _____

- Cargo/Abono a reservas de revaluación por las diferencias temporarias tributables de los edificios.

325,5 Reserva de revaluación (111)

a Pasivo por impuesto diferido (47) 325,5

_____ x _____

- Gasto por impuesto diferido derivado de la diferencia temporaria deducible de la maquinaria.

27 Activo por impuesto diferido (47)

a Gasto por impuesto diferido (630) 27

_____ x _____

- Gasto por impuesto diferido derivado de la diferencia temporaria deducible de la inversión en valores negociables.

30 Activo por impuesto diferido (47)

a Gasto por impuesto diferido (630) 30

_____ x _____

- Gasto por impuesto diferido derivado de la diferencia temporaria deducible de la provisión para pensiones.

60 Activo por impuesto diferido (47)

a Gasto por impuesto diferido (630) 60

_____ x _____

Si los asientos anteriores los agregamos en uno solo, tendremos el siguiente asiento resumen:

325,5	<i>Reservas revalorización (111)</i>		
		a	<i>Gasto por impuesto diferido (630)</i> 94,5
		a	<i>Tributación diferida (47)</i> 231
_____		x	_____

Año 19X2

- Gasto por impuesto diferido derivado de las diferencias temporarias tributables de los gastos de I+D.

7,5	<i>Pasivo por impuesto diferido (reversión) (47)</i>		
		a	<i>Gasto por impuesto diferido (630)</i> 7,5
_____		x	_____

2,5	<i>Gasto por impuesto diferido por ajuste en tipo impositivo (630)</i>		
		a	<i>Pasivo por impuesto diferido (47)</i> 2,5
_____		x	_____

- Cargo/Abono a reservas. Revalorización de las diferencias temporarias tributables de los edificios.

46,5	<i>Pasivo por impuesto diferido (reversión) (47)</i>		
		a	<i>Reserva revalorización (111)</i> 46,5
_____		x	_____

46,5	<i>Reserva revalorización por ajuste en tipo impositivo (111)</i>		
		a	<i>Pasivo por impuesto diferido (47)</i> 46,5
_____		x	_____

- Gasto por impuesto diferido derivado de las diferencias temporarias deducibles de la maquinaria.

6 Gasto por impuesto diferido (630)

a Activo por impuesto
diferido_(reversión) (47) 6

_____ x _____

3,5 Activo por impuesto diferido (47)

a Gasto por impuesto diferido por
ajuste en tipo impositivo (630) 3,5

_____ x _____

- Gasto por impuesto diferido derivado de las diferencias temporarias deducibles de la inversión en valores negociables.

15 Activo por impuesto diferido (47)

a Gasto por impuesto diferido (630) 15

_____ x _____

7,5 Activo por impuesto diferido (47)

a Gasto por impuesto diferido por
ajuste en tipo impositivo (630) 7,5

_____ x _____

- Gasto por impuesto diferido derivado de las diferencias temporarias deducibles de la provisión para pensiones.

45 Activo por impuesto diferido (47)

a Gasto por impuesto diferido (630) 45

_____ x _____

17,5 Activo por impuesto diferido (47)

a Gasto por impuesto diferido por
ajuste en tipo impositivo (630) 17,5

_____ x _____

Si los apuntes anteriores los agregamos en uno solo, tendremos el siguiente asiento resumen:

87,5 *Tributación diferida (47)*

a *Gasto por impuesto diferido (630)* 87,5

_____ x _____

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

CONCEPTO	AÑO X1		AÑO X2	
	DEBE	HABER	DEBE	HABER
Impuesto s/ beneficios ¹	441		665	
Hacienda Pública acreedora		441		665
Gasto por impuesto diferido		94,5		87,5
Tributación diferida		231	87,5	
Reservas revalorización	325,5		-	-

¹ El gasto por impuesto corriente será la cantidad a pagar a Hacienda Pública.

Contablemente quedaría:

AÑO 19X1

441 *Impuesto sobre beneficios (630)*

a *Hacienda Pública acreedora por
Impuesto sobre Sociedades (4)* 441

_____ x _____

325,5 Reserva revalorización (111)

a Gasto por impuesto diferido (630) 94,5

a Tributación diferida (47) 231

x

Resultado neto = 1.000 - 441 + 94,5 = 653,5

BALANCE DE SITUACIÓN A 31-12-19X1

ACTIVO		PASIVO	
Terrenos y bienes naturales	5.000	Proveedores	700
Clientes	611 ¹	Deudas a largo plazo	3.000
Clientes de dudoso cobro	606 ¹	Tributación diferida	231
Tesorería	348	Hacienda Pública acreedora por Im-	
Existencias	700	puesto sobre Sociedades	441 ¹
Edificios	3.000		
Amortización acumulada edifi-		NETO	
cios	(375)	Capital	5.000
Maquinaria	1.000	Reserva legal	1.327
Amortización acumulada maqui-		Reservas revalorización	435 ²
naria	(100)	Pérdidas y ganancias	654 ³
Inversiones financieras	1.000		
Provisión depreciación valores			
negociables	(100)		
Gastos de I + D	100		
Amortización acumulada gas-			
tos de I + D	(25)		
TOTAL ACTIVO	11.788	TOTAL PASIVO	11.788

¹ Cuota a pagar a Hacienda Pública.

² 760 (saldo neto de impuestos y amortizado un año) - 325,5 (cargo del ejercicio) = 435

³ El resultado neto se aplica totalmente a reservas. Así, el resultado neto será:

$$1.000_{\text{(RCAI)}} - 441_{\text{(Gasto por impuesto corriente)}} + (94,5)_{\text{(Gasto por impuesto diferido)}} = 654$$

AÑO 19X2

665	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
		<i>a Hacienda Pública acreedora por Impuesto sobre Sociedades (4)</i>	665
	_____	x _____	
87,5	<i>Tributación diferida (47)</i>		
		<i>a Gasto por impuesto diferido (630)</i>	87,5
	_____	x _____	