

ISABEL GALLEGO ÁLVAREZ

Doctora en Ciencias Económicas. Profesora asociada de Contabilidad. Facultad de Economía y Empresa. Universidad de Salamanca.

ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1996**Extracto:**

A lo largo de los años el *Financial Accounting Standards Board* ha emitido diferentes normas que tratan de la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, entre ellas cabe destacar el SFAS 96 y el SFAS 109. A analizar el SFAS 109 se dedica el presente artículo donde se ponen de manifiesto algunos aspectos novedosos en relación con las normas emitidas anteriormente por el FASB. Además, se hace una reflexión sobre la posible similitud entre la postura del SFAS 109 y la postura española recogida en la Norma de Valoración núm. 16 del PGC y las Resoluciones del ICAC de 25 de septiembre de 1991 y 30 de abril de 1992, en relación a la consideración contable de los impuestos anticipados.

Sumario:

- I. Consideraciones previas.
 - II. Estudio del contenido del SFAS 109.
 - 1. Introducción.
 - 2. Extensión y ámbito de aplicación.
 - 3. Objetivos y principios básicos.
 - 4. Concepto de diferencias temporales.
 - 5. Reconocimiento y medida de diferencias temporales.
 - 6. Proceso a seguir para el registro de los impuestos anticipados y diferidos.
 - 7. Tratamiento contable de la provisión para reducir impuestos anticipados.
 - 8. Presentación en los estados financieros de los impuestos anticipados y diferidos.
 - 9. Otros puntos a destacar.
 - 9.1. La diferencia entre *temporary differences* y *timing differences*.
 - 9.2. Las estrategias de planificación fiscal.
 - 9.3. Cambios en la legislación fiscal y tipo impositivo.
 - 9.4. Alternativa del impuesto mínimo.
 - III. La postura española en la contabilización de los impuestos anticipados.
 - IV. Conclusiones.
- Bibliografía.

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

La empresa a lo largo de su actividad económica realiza una serie de operaciones que en muchos casos tienen un distinto tratamiento contable y fiscal; este distinto tratamiento hace que se produzcan diferencias entre el resultado contable que se obtiene aplicando principios y normas contables y el resultado fiscal obtenido a partir de normas fiscales. Dichas diferencias pueden ser permanentes y temporales; estas últimas se originan en un período y desaparecen en períodos subsiguientes dando lugar a un anticipo o diferimiento en el pago de impuestos.

En el caso de las diferencias permanentes, no surge ningún problema al no tener incidencia en futuros ejercicios, lo que no ocurre en las diferencias temporales al tener las diferencias que se originan incidencia en un futuro; así si consideramos los impuestos anticipados, el problema se deriva de si la empresa recuperará en el futuro lo que ha anticipado a la Administración Pública, puesto que supone una salida anticipada de dinero de la empresa. En el caso de los impuestos diferidos, se trata de concretar si la empresa va a pagar a la Administración Pública en períodos futuros el aplazamiento de dinero.

Por lo tanto, el problema planteado es, si deben considerarse todas las diferencias temporales (impuestos anticipados y diferidos) como tales, o algunas de ellas que van a revertir en un largo período de tiempo deben considerarse permanentes, debido a que los impuestos anticipados no se recuperarán y a que los impuestos diferidos no se pagarán en un futuro; en definitiva, se trata de analizar lo que se conoce como la asignación o consideración total o parcial de las diferencias temporales, tema que ha sido estudiado durante varios años en los países anglosajones.

Así, en Estados Unidos todas las normas emanadas tanto del *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), como del *Financial Accounting Standards Board* (FASB), reconocen que todas las diferencias temporales deben ser consideradas como tales (aunque con alguna limitación como veremos posteriormente), es decir, son partidarios de la asignación o consideración total de diferencias temporales.

En 1967 el AICPA emitió el *Accounting Principles Board* núm. 11 denominado «Accounting for Income Taxes», que en el párrafo 30 indica: «...la asignación total es necesaria con el fin de asociar los efectos impositivos con sus transacciones respectivas. Únicamente con el reconocimiento oportuno de tales efectos impositivos será posible asociarlos con el momento en el que las operaciones que los originaron entran a formar parte del beneficio neto».

El FASB también reconoce la asignación total de diferencias temporales en el *Statement of Financial Accounting Standards* núm. 96, emitido en diciembre de 1987 y que reemplazó al APB núm. 11, al señalar en el párrafo 14: «Una empresa podrá reconocer un activo o pasivo por impuestos diferidos (impuestos anticipados y diferidos) de todas las diferencias temporales, que son las cantidades de impuestos a pagar o a recibir en años futuros como resultado de sucesos reconocidos en los estados financieros en el año actual».

De la misma forma, el SFAS núm. 109, emitido en febrero de 1992 y que ha reemplazado al SFAS 96, también considera el reconocimiento de todas las diferencias temporales en el párrafo 16, al indicar: «Una empresa podrá reconocer un activo o pasivo por impuestos diferidos (impuestos anticipados y diferidos) de todas las diferencias temporales», ésta es la norma en vigor actualmente a la que posteriormente se hará referencia ya que introduce una cuenta para limitar la contabilización de los impuestos anticipados (Allowance to Reduce Deferred Tax Asset = provisión para reducir impuestos anticipados), que puede ser una forma de limitar el total reconocimiento de las diferencias temporales, en concreto, de las cantidades que la empresa ha adelantado y que tiene que recuperar en el futuro. Con esta cuenta puede entenderse que se tiende al reconocimiento o asignación parcial de diferencias temporales.

Aunque este método de asignación ha sido reconocido en Estados Unidos como el más apropiado, algunos trabajos empíricos realizados por distintos autores intentan demostrar que el método de reconocimiento o asignación parcial es más utilizado y aporta más ventajas para la empresa.

En esta línea se centra un informe elaborado por el *Financial Executives Institute* (FEI) en 1967 donde se analiza el método de asignación o cómputo de diferencias temporales que en la práctica era preferido por las empresas. El estudio se realizó a 706 empresas, de las cuales el 52 por 100 utilizaban el método de asignación parcial, un 25 por 100 el método de asignación total y un 23 por 100 no utilizaban ningún método de asignación.

Para BEECHY (1983, págs. 32-33), la aplicación de la asignación total tiende a confundir más que a clarificar la información relativa a la capacidad de la empresa para obtener beneficios. Según este autor el reconocimiento podría ser aplicado a aquellas diferencias temporales que se estima van a revertir en un futuro previsible, por lo que también se muestra partidario de utilizar la asignación parcial.

RITCHIE, ROWCROFT y TRENHOLM (1988, págs. 33-40), desarrollan un modelo para la asignación parcial de las diferencias temporales en el que se plantea una previsión de todas las diferencias temporales que van a revertir tanto en su cuantía como en un horizonte temporal que estiman puede ser de cinco años, aunque depende de la actividad de la empresa.

En otro país anglosajón, Reino Unido, no se ha planteado la polémica puesto que el método de asignación aceptado es el de asignación parcial de diferencias temporales. Así WOOLF y TANNA (1988, pág. 156) y BLAKE (1991, pág. 135), indican que la norma SSAP núm. 15 (revisada) *Accounting for Deferred Taxation*, emitida en 1985 por el *Accounting Standards Committee of England and Wales*, requiere la utilización de la asignación parcial para contabilizar las diferencias temporales.

Otras normas a favor de la asignación parcial, según indican WATSON (1979, págs. 338-339), SAMUELS, RICKWOOD y PIPER (1981, pág. 110) o LEWIS y PENDRILL (1991, págs. 187-189), fueron la ED 19 emitida en mayo de 1977, la SSAP 15 emitida en octubre de 1978 y la ED 33 emitida en agosto de 1983. También se pueden citar otras normas partidarias de la asignación total que se emitieron con anterioridad, como la ED 11 emitida en mayo de 1973 y la SSAP 11 emitida en agosto de 1975.

En nuestro país, la norma de valoración núm. 16 del Plan General de Contabilidad, no establece de forma expresa qué método de asignación de diferencias temporales debe utilizarse, si la total o parcial al no indicarse ninguna distinción entre las diferencias temporales que van a revertir en un plazo limitado de tiempo y las que no van a revertir, por lo que puede considerarse que es el cómputo total de diferencias temporales el que debe utilizarse.

No obstante, si se aplica el principio de prudencia valorativa que establecen tanto el Código de Comercio (art. 38) como el Plan General de Contabilidad, sólo se contabilizarán los impuestos anticipados cuya realización futura esté razonablemente asegurada, postura que se ha visto reforzada por dos resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC): la Resolución de 25 de septiembre de 1991, por la que se fijan criterios para la contabilización de los impuestos anticipados en relación con la provisión para pensiones y obligaciones similares, y la Resolución de 30 de abril de 1992, sobre algunos aspectos de la norma de valoración núm. 16 del Plan General de Contabilidad, que en términos generales, establecen un límite temporal de 10 años para contabilizar los impuestos anticipados.

Según lo expuesto, parece delimitarse o reducirse el cómputo de todas las diferencias temporales en relación a las operaciones que originan impuestos anticipados, considerando solamente las que van a revertir en un período no demasiado largo de tiempo, postura que puede tener algún punto de semejanza con lo señalado por el SFAS 109 al establecer una cuenta para limitar la contabilización de los impuestos anticipados, y que será el objeto principal de estudio de este trabajo. No obstante, también se analizará el contenido de los distintos apartados del SFAS 109 por considerarlos de gran interés.

II. ESTUDIO DEL CONTENIDO DEL SFAS 109

1. Introducción.

El párrafo primero de esta norma indica que con el SFAS 109, que reemplaza al SFAS 96 y al APB 11, se pretenden conseguir dos objetivos:

1. Cambiar el criterio de reconocimiento y medida de los impuestos anticipados (*Deferred Tax Asset*) y otros aspectos requeridos por el SFAS 96.
2. Reducir su complejidad.

Hasta publicar el SFAS 109 según indican SHEEHY y SCHLITT (1991, pág. 52), el *Financial Accounting Standards Board* (FASB) realizó una serie de estudios: en primer lugar, debatió y discutió los aspectos negativos del APB núm. 11 sobre cómo contabilizar el impuesto sobre beneficios.

En 1987 emitió el SFAS 96 que comenzó a ser efectivo para las empresas en diciembre de 1988 aunque muchas de ellas encontraron dificultades para su aplicación. Así lo reflejan HERDMAN y NEARY (1989, pág. 14) al indicar: «que las normas relativas al reconocimiento y medida de impuestos diferidos y anticipados son demasiado severas, y la aplicación del método del pasivo demasiado complejo, siendo el coste de su utilización superior a los beneficios», esta situación obligó al FASB a emitir el SFAS 103 *Accounting for Income Taxes Deferred of the Effective Date of FASB Statement* núm. 96 para que la entrada en vigor del SFAS 96 se retrasara hasta 1991. Por último se aprueba el SFAS 109 que entró en vigor en diciembre de 1992 y trata de reducir la complejidad de las normas anteriores.

2. Extensión y ámbito de aplicación.

El párrafo 3, establece normas sobre la contabilización del impuesto sobre beneficios y se refiere al efecto impositivo de las siguientes operaciones:

- a) Ingresos, gastos, ganancias o pérdidas que se han incluido en la base imponible con anterioridad o posterioridad al reconocimiento de las mismas en el resultado contable.
- b) Otros acontecimientos o sucesos que crean diferencias entre la base imponible y el resultado contable.
- c) Pérdidas del ejercicio fiscalmente compensables con beneficios de ejercicios anteriores o con beneficios de ejercicios futuros (*Loss carryback* y *Loss carryforward*).

Los principios de esta norma son aplicables a las siguientes empresas:

- a) Empresas nacionales, extranjeras, estatales y locales que estén obligadas a contabilizar el impuesto sobre beneficios.
- b) Empresas nacionales y extranjeras que estén consolidadas, combinadas o contabilicen por el método de la puesta en equivalencia.
- c) Empresas extranjeras que preparen sus estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Estados Unidos.

3. Objetivos y principios básicos.

El párrafo 6 indica que un primer objetivo en la contabilización del impuesto sobre beneficios es contabilizar la cantidad de impuestos a pagar y recuperar (impuestos diferidos y anticipados) para el año actual. Un segundo objetivo, es contabilizar los impuestos anticipados y diferidos de sucesos que han sido reconocidos en los estados financieros de una empresa o declaraciones fiscales para futuros ejercicios fiscales, es decir, se trata de considerar las consecuencias fiscales en el futuro de sucesos que han sido reconocidos actualmente, sin embargo, este objetivo es restringido porque:

- a) El pago o recuperación de impuestos que resulta de una declaración fiscal particular es el resultado conjunto de todas las partidas incluidas en dicha declaración.
- b) Los impuestos que se pagarán o recuperarán en años futuros son el resultado conjunto de sucesos de años actuales o anteriores.
- c) La información disponible sobre el futuro es limitada.

Los principios básicos para alcanzar los objetivos indicados anteriormente son los siguientes, según indica el párrafo 8:

- a) Se reconoce un impuesto diferido o anticipado para las cantidades que se estiman a pagar o recuperar en la declaración fiscal del año actual.
- b) Se reconoce un impuesto anticipado o diferido para efectos fiscales futuros atribuibles a diferencias temporales y pérdidas compensables con beneficios futuros.
- c) Los impuestos anticipados y diferidos se miden considerando los tipos impositivos vigentes; los efectos de futuros cambios en las leyes fiscales o tipos impositivos no se pueden anticipar.
- d) Los impuestos anticipados pueden reducirse, si considerando todas las pruebas disponibles se espera que no se realicen, es decir, no se recuperen.

4. Concepto de diferencias temporales.

El párrafo 10 se refiere a las diferencias temporales como aquellas que se originan por el distinto tratamiento contable y fiscal en el reconocimiento y medida de activos, pasivos, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas. Estas diferencias surgen:

1. De la cantidad reflejada en la base imponible y el resultado contable en un determinado ejercicio.
2. Del importe de activos y pasivos en la base imponible y la cantidad reflejada en los estados financieros.

En el primer caso habrá que considerar:

- a) Ingresos o ganancias incluidas en la base imponible con posterioridad a su inclusión contable, como las ventas a plazos, ya que desde el punto de vista contable se aplica el principio de devengo y fiscalmente el de caja.
- b) Gastos o pérdidas que se incluyen en el resultado fiscal después de que sean reconocidos en contabilidad. En este caso pueden citarse, entre otras, algunas operaciones como la amortización del inmovilizado material por encima del coeficiente máximo establecido en las tablas de amortización, la dotación a la provisión para insolvencias si contablemente se realiza por encima de los límites señalados por la legislación fiscal.
- c) Ingresos o ganancias que son incluidos en la base imponible antes de que sean reconocidos en los estados financieros, como las subvenciones de capital, al tener que imputarse como ingreso en la misma medida en que se amorticen las inversiones realizadas con cargo a las mismas; si la inversión se amortiza contablemente durante más de 10 años, desde el punto de vista fiscal no se permite que se realice la imputación como ingreso en un período superior a los 10 años.
- d) Gastos o pérdidas que se incluyen en el resultado fiscal antes de que sean reconocidos contablemente. Se pueden destacar las siguientes operaciones: la capitalización de los gastos financieros en el inmovilizado material, la libertad de amortización y amortización acelerada y las operaciones de *leasing*.

Algunos autores como WOLK, FRANCIS y TEARNEY (1991, págs. 421-423), HORNGREN (1987, págs. 601-603) y KIESO y WEYGANDT (1992, págs. 1.035-1.038), hacen referencia a las operaciones que originan diferencias temporales en Estados Unidos y citan entre otras: las ventas a plazos, las operaciones de *leasing*, la provisión para insolvencias, los gastos de investigación y desarrollo, la utilización del método de amortización acelerada y la provisión para reparaciones no deducible fiscalmente.

En el segundo caso, el SFAS 109 establece que un aspecto inherente a los estados financieros de una empresa, elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, es que las cantidades registradas de activos y pasivos serán recuperadas y liquidadas o pagadas respectivamente. Considerando esto, la diferencia que exista entre la base fiscal de un activo o pasivo y su importe registrado en la contabilidad, dará lugar a importes deducibles o a tributar en años futuros cuando las cantidades registradas de activos sean recuperadas y las de pasivo liquidadas.

Algunos ejemplos de este tipo de diferencias temporales y que señala el SFAS 109, se recogen en los párrafos 11 g) y 11 h):

- 11 g) Un ajuste por inflación exigido fiscalmente. Las leyes fiscales de una jurisdicción fiscal pueden requerir ajustes en la base fiscal de un activo amortizable por los efectos de la inflación. Los ajustes por inflación en la base fiscal de un activo pueden utilizarse para calcular deducciones fiscales en el futuro por amortizaciones o para calcular pérdidas o ganancias en la venta de activos.
- 11 h) Combinaciones de empresas o fusiones de empresas contabilizadas por el método de la compra. Pueden existir diferencias entre el valor asignado y la base fiscal de activos y pasivos reconocidos en una fusión contabilizada como una compra según el APB núm. 16 «Business Combinations». Estas diferencias serán cantidades a tributar o deducibles cuando las cantidades registradas de activos y pasivos sean recuperadas y liquidadas, respectivamente.

5. Reconocimiento y medida de diferencias temporales.

El párrafo 16 hace referencia al reconocimiento o cómputo total de diferencias temporales al indicar, que podría reconocerse un activo o pasivo por impuestos de todas las diferencias temporales y operaciones de pérdidas compensables, que son las cantidades de impuestos a pagar o a recibir en ejercicios futuros como resultado de sucesos reconocidos en los estados financieros en el año actual o anteriores. En este párrafo se pone de manifiesto el cómputo total y no parcial de diferencias temporales.

Las diferencias temporales (impuestos anticipados y diferidos) se miden considerando el tipo impositivo vigente en la fecha de reversión de dichas diferencias, es decir, cuando los impuestos anticipados se recuperan y los diferidos se liquidan o pagan, por lo tanto, habrá que contabilizar los posibles cambios en el tipo impositivo tal como indica el párrafo 27: «los impuestos anticipados y diferidos serán ajustados por el efecto de un cambio en las leyes o tipos impositivos».

Teniendo en cuenta las modificaciones en el tipo impositivo se tendrá que analizar qué método debe utilizarse según el SFAS 109 para contabilizar el impuesto sobre beneficios.

El SFAS 109 en el párrafo 206 indica los siguientes métodos para contabilizar el impuesto sobre beneficios:

- El *deferred method* o método diferido.
- El *asset-liability method* o método de la deuda o pasivo.
- El *net-of-tax method* o método neto de impuestos.
- El *deferred method* o *net-of-tax method* en combinación con el *asset-liability method*, es decir, el método diferido o neto de impuestos en combinación con el método de la deuda.

En el método diferido, también denominado por algunos autores de capitalización, la valoración de las diferencias temporales (impuestos anticipados y diferidos) se realiza siempre considerando el tipo impositivo vigente en el momento en que se devengó el impuesto, es decir, el tipo impositivo aplicado en el ejercicio en que acaecieron los hechos o transacciones económicas que originaron el efecto fiscal, sin reflejarse los cambios que puedan producirse en dichas cuentas por posibles modificaciones en el tipo impositivo.

KIESO y WEYGANDT (1992, pág. 1.068) se refieren a este tema al establecer que: «bajo el método diferido o de capitalización, la cantidad de impuestos anticipados y diferidos está basada sobre el tipo impositivo existente cuando las diferencias temporales se originan». Estos autores añaden que los impuestos anticipados y diferidos en el balance no se ajustan para reflejar subsiguientes cambios en el tipo impositivo o para reflejar nuevos tipos, con lo cual dichos impuestos en el balance pueden no ser representativos de la cantidad actual de impuestos a pagar o a cobrar en los períodos en los cuales las diferencias temporales reviertan.

En el método pasivo o de la deuda, los saldos de las cuentas de impuestos anticipados y diferidos se ajustan cuando se producen modificaciones en el tipo impositivo para reflejar el importe del derecho de cobro u obligación de pago, que se deberá hacer efectivo en el momento de su cobro o pago.

KIESO y WEYGANDT (*ob. cit.*, pág. 1.068) indican que, en el método de la deuda, la cantidad de impuestos anticipados y diferidos está basada en el tipo impositivo esperado para ser recuperado o pagado, durante el período en el cual las diferencias temporales revertirán, por lo tanto, si se modifica el tipo impositivo se registrará en las cuentas de impuesto anticipado e impuesto diferido.

En definitiva, los aspectos más importantes del método de la deuda los señalan JORDAN y CLARK (1991, pág. 33), cuando indican que las cuentas de activo o pasivo por impuestos anticipado y diferido en el balance, están basadas en los impuestos que la empresa espera recu-

perar o pagar en el futuro, como resultado de las diferencias temporales existentes, y que las cuentas de impuestos anticipados y diferidos en el balance de situación deben ser ajustadas por cualquier cambio en el tipo impositivo.

Según el método neto de impuestos, los impuestos que surgen al contabilizar el efecto impositivo son componentes del valor de los activos o pasivos con los que se relacionan, por lo que se deben representar en el balance unido a ellos utilizando cuentas compensatorias. La valoración del efecto impositivo se hace como en el método de la capitalización, no modificando los saldos de las cuentas de impuestos diferidos y anticipados aunque sí se produzcan cambios en el tipo impositivo.

Aunque el SFAS 109 reconoce todos los métodos, considera aplicable solamente el método de la deuda, rechazando tanto el método diferido como el neto de impuestos. El método diferido es rechazado según el párrafo 210 por no considerar posibles modificaciones en el tipo impositivo. El método neto de impuestos también se rechaza puesto que algunas diferencias temporales no pueden ser identificadas con un activo o pasivo específico. La aplicación de una combinación de métodos es también rechazado tanto por su complejidad como por las razones anteriores.

Un ejemplo donde se puede comprobar cómo se aplica cada uno de los métodos, aunque solamente es aceptado el de la deuda es el que se expone a continuación:

1

Ejemplo:

Considerar que el 1 de enero de 1995 una empresa adquirió un equipo industrial por 200.000 pesetas con una vida útil de 5 años y sin considerar valor residual; se sigue un sistema de amortización lineal para obtener el resultado contable. La amortización considerada para determinar la base imponible es de 50.000 pesetas. El tipo impositivo para 1995 es del 40 por 100, pero para años futuros es del 50 por 100. El beneficio antes de amortización e impuestos es de 400.000 pesetas.

La empresa tendrá que determinar en primer lugar el resultado contable y fiscal para 1995:

	RESULTADO CONTABLE	RESULTADO FISCAL
Beneficio antes de amortización e impuestos	400.000	400.000
Amortización anual	(40.000)	(50.000)
Beneficio	360.000	350.000

.../...

.../...

En el ejemplo, el gasto por impuesto sobre beneficios es de 144.000 pesetas que se obtiene multiplicando el resultado contable por el tipo impositivo para 1995 que es del 40 por 100, es decir, sería: $360.000 \times 40\% = 144.000$.

El impuesto o cuota a pagar se obtiene multiplicando el resultado fiscal por el tipo impositivo de 1995, sería: $350.000 \times 40\% = 140.000$.

De la relación entre el gasto por impuesto sobre beneficios que se determina a partir del resultado contable, y la cuota a pagar que se obtiene a partir del resultado fiscal surge una diferencia temporal (impuesto s/beneficios diferido) que será de 4.000 pesetas: $(360.000 - 350.000) \times 40\% = 4.000$.

El asiento contable que la empresa tiene que realizar para contabilizar lo anterior será el siguiente:

<i>144.000 Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
<i>a Hacienda Pública, acreedora (474)</i>		<i>140.000</i>
<i>a Impuesto diferido (479)</i>		<i>4.000</i>
	x	

Todo lo anterior estaría bien contabilizado si el tipo impositivo no se modificara, pero surge el problema de la variación del tipo impositivo que pasa del 40 por 100 al 50 por 100. Se puede determinar cómo influye en cada uno de los métodos establecidos anteriormente:

- Si la empresa sigue el método diferido o de capitalización no se produce ninguna modificación debido a que el tipo impositivo que se toma como referencia es el tipo vigente en el momento en que se devenga el impuesto, en este caso el 40 por 100.
- Si utiliza el método de la deuda, las cuentas de impuesto diferido o anticipado (en este caso diferido), se ajustan cuando se producen modificaciones en el tipo impositivo para reflejar el importe del derecho de cobro u obligación de pago, en nuestro caso, el valor del impuesto diferido será $(360.000 - 350.000) \times 50\% = 5.000$, con lo cual se tendrá que realizar una anotación contable que será:

<i>1.000 Ajustes negativos en la im-</i> <i>sición sobre beneficios (633)</i>		
<i>a Impuesto diferido (479)</i>		<i>1.000</i>
	x	

También se puede realizar el siguiente asiento para recoger el ajuste de cambio en el tipo impositivo:

.../...

.../...

<i>1.000 Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
	<i>a Impuesto diferido (479)</i>	<i>1.000</i>
	x	

- Utilizando el método neto de impuestos no se consideran las posibles variaciones en el tipo impositivo, y además los impuestos anticipados o diferidos que puedan surgir como consecuencia de distintos criterios contables y fiscales, son componentes del valor activo o pasivo con los que se relaciona, con lo cual, en este ejemplo las 4.000 contabilizadas como impuesto diferido aparecerían en la cuenta de resultados como un mayor valor de la amortización contable anual y en el balance como un mayor valor en la cuenta de amortización acumulada, de tal forma que el asiento contable entre resultado contable y fiscal sólo figuraría por:

<i>140.000 Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
	<i>a Hacienda Pública, acreedora (475)</i>	<i>140.000</i>
	x	

Si representamos el estado de resultados según lo establecido anteriormente, obtenemos la siguiente información:

	CAPITALIZACIÓN	DEUDA	NETO DE IMPUESTOS
Beneficio antes de amortización e impuestos	400.000	400.000	400.000
Amortización contable	(40.000)	(40.000)	(44.000)
Beneficio antes de impuestos	360.000	360.000	356.000
Impuesto sobre beneficios .	(144.000)	(145.000)	(140.000)
Beneficio neto	216.000	215.000	216.000

La cuenta de impuesto sobre beneficios incluye la cuota impositiva a pagar más la cantidad correspondiente a los impuestos diferidos. En este caso, aumenta el tipo impositivo que pasa a ser del 40 por 100 al 50 por 100. Se realizaría el mismo razonamiento si disminuye el tipo impositivo.

6. Proceso a seguir para el registro de los impuestos anticipados y diferidos.

Uno de los aspectos que se pueden considerar más conflictivos en el SFAS 109 es el relativo al cálculo anual de activos y pasivos por impuestos diferidos (impuestos anticipados y diferidos). Según el párrafo 17, el proceso para calcular los impuestos anticipados y diferidos es el siguiente:

1. Identificar los tipos y cantidades de diferencias temporales existentes, así como la naturaleza de las pérdidas compensables con beneficios futuros.
2. Medir el total de los pasivos por impuestos diferidos (impuestos diferidos) derivados de diferencias temporales.
3. Medir el total de los activos por impuestos diferidos (impuestos anticipados), derivados de diferencias temporales y pérdidas compensables con beneficios posteriores o futuros.
4. Reducir los impuestos anticipados estableciendo una provisión que permita recoger la probabilidad de que alguna parte o todos los impuestos anticipados no sean realizados, es decir, no sean recuperados por la empresa, utilizando para ello toda la información y pruebas disponibles. La provisión podría ser suficiente para reducir los impuestos anticipados a la cantidad que es más probable que no sea realizada.

El párrafo 23 indica que todas las pruebas disponibles que pueden utilizarse son negativas y positivas. También algunos autores como PEAVEY y NURNBERG (1993, págs. 80-81) analizan las mismas, señalando como pruebas negativas: las pérdidas que la empresa ha tenido a lo largo de su historia y las expectativas de pérdidas que espera tener en un futuro próximo, así como flujos de caja negativos, ratios financieros adversos, deficiencias en el fondo de maniobra y otros indicadores de posibles dificultades financieras como incumplimiento de préstamos y acuerdos similares, pérdidas de licencias, patentes, clientes o proveedores.

Cuando hay pruebas negativas como las indicadas anteriormente, es difícil afirmar que no es necesario realizar una provisión, por lo tanto, habrá que efectuar una provisión que permita recoger la probabilidad de que alguna parte o todos los impuestos anticipados no sean realizados, utilizando una cuenta denominada *Allowance to Reduce Deferred Tax Asset* que puede traducirse como «Provisión para reducir activos por impuestos diferidos o Provisión para reducir impuestos anticipados», cuyo tratamiento contable se estudiará en el siguiente apartado.

Pero además de las pruebas negativas, existen pruebas positivas que pueden compensar las pruebas negativas para determinar si es necesario realizar una provisión. Las pruebas positivas pueden determinar que no es necesario realizar una provisión cuando hay pruebas negativas. Como pruebas positivas más significativas se encuentran los beneficios que la empresa ha obtenido a lo largo de su historia y los beneficios futuros que espera obtener.

7. Tratamiento contable de la provisión para reducir impuestos anticipados.

Mediante un ejemplo y siguiendo lo expuesto por KIESO y WEYGANT (*ob. cit.* pág. 1.033), puede realizarse una interpretación de cómo contabilizar una provisión para reducir impuestos anticipados que viene a limitar el cómputo total de las diferencias temporales y que sería el siguiente:

2

Ejemplo:

Una empresa tiene una diferencia temporal de 2.000.000 de pesetas en un determinado año, siendo el tipo impositivo del 40 por 100. Si el impuesto sobre beneficios es de 1.000.000 de pesetas a efectos contables y la cantidad a ingresar en Hacienda de 1.800.000, el reflejo contable sería:

1.000.000	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	
800.000	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)</i>	
	<i>a Hacienda Pública, acreedor impuesto sobre sociedades (475)</i>	1.800.000
_____ x _____		

Después de comprobar todas las pruebas disponibles se estima que es más probable que no, que 200.000 pesetas de los impuestos anticipados no se realizarán, es decir, la empresa no las recuperará. El asiento para recordar esta reducción en el valor del activo sería:

200.000	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	
	<i>a Provisión para reducir los impuestos anticipados (4741)</i>	200.000
_____ x _____		

.../...

.../...

La cuenta impuesto sobre beneficios se incrementa durante el período, y su utilización está justificada ya que recoge la posible pérdida que puede sufrir la empresa si no recupera parte de sus impuestos anticipados. Este hecho contable puede representarse en los estados financieros de la siguiente forma:

Impuestos anticipados	800.000
menos Provisión para reducir los impuestos anticipados	(200.000)
Impuestos anticipados	600.000

Esta cuenta de provisión es evaluada al final de cada período contable. Si al final del período, se espera que sean realizadas, es decir, que sean recuperadas 700.000 pesetas, habrá que eliminar parte de la provisión para reducir los impuestos anticipados por 100.000, realizando el siguiente asiento:

<i>100.000</i>	<i>Provisión para reducir impuestos anticipados (4741)</i>		
		<i>a</i>	
		<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	<i>100.000</i>
		x	

Con la utilización de la cuenta «Provisión para reducir impuestos anticipados», de alguna forma se está limitando el cómputo total de diferencias temporales y se reconocen solamente los impuestos anticipados que van a revertir en el futuro, es decir, aquellos que la empresa va a recuperar, por lo que puede entenderse que se tiende hacia un control de las diferencias temporales y en definitiva, hacia el cómputo o asignación parcial de dichas diferencias.

8. Presentación en los estados financieros de los impuestos anticipados y diferidos.

En este apartado se refleja el contenido del SFAS 109 en relación a la presentación de los impuestos anticipados y diferidos en el balance de situación.

En el balance de situación, las cuentas de impuestos anticipados y diferidos se reflejan como activos y pasivos. Un impuesto anticipado y diferido se clasifica como circulante o no circulante dependiendo de la clasificación en el balance de situación en circulantes o no circulantes de las cuentas de activo o pasivo con las que se relacionan. Cuando los impuestos anticipados y diferidos no se relacionen con ninguna operación específica, se clasificarán como circulantes o no circulantes, en función de la fecha de reversión esperada.

Actualmente, muchas de las operaciones que realizan las empresas originan impuestos anticipados y diferidos. La clasificación de dichos impuestos en el balance de situación puede realizarse como cantidades circulantes o cantidades no circulantes. El procedimiento puede resumirse como sigue:

- Clasificar las cantidades de impuestos anticipados y diferidos como circulantes (a corto plazo) o no circulantes (a largo plazo). Si están relacionadas con un activo o pasivo específico, podrán ser clasificadas de la misma forma que el activo o pasivo con el que se relacionan. Si no se relacionan con partidas de activo o pasivo, pueden ser clasificadas considerando la fecha de reversión esperada.
- Determinar el importe circulante neto por la suma o total de varios impuestos anticipados o diferidos clasificados como circulantes. Si el resultado neto es un activo, contabilizarlo en el balance de situación como un activo circulante, si es un pasivo, anotarlo como un pasivo circulante.
- Determinar el importe no circulante neto por la suma de varios impuestos anticipados o diferidos clasificados como no circulantes. Si el resultado neto es un activo, anotarlo en el balance de situación como un activo no circulante, si es un pasivo, contabilizarlo como un pasivo no circulante o a largo plazo.

Un ejemplo de cómo deben clasificarse los impuestos anticipados y diferidos en el balance de situación sería el que se expone a continuación:

3

Ejemplo:

En una empresa se realizan una serie de operaciones que originan diferencias temporales, tanto impuestos anticipados como diferidos. En relación a los impuestos anticipados, la empresa realiza una provisión para insolvencias por encima de los límites permitidos fiscalmente, cantidad que no se considera gasto deducible originándose un impuesto anticipado por 54.000 pesetas. En relación a los impuestos diferidos efectúa dos operaciones: por una parte una venta a plazos, en la que contablemente se aplica el principio de devengo y fiscalmente el de caja originando un impuesto diferido por 45.000 pesetas. Además aplica un sistema de amortización acelerada dando lugar a un impuesto diferido por 200.000 pesetas.

Lo primero que habrá que hacer es identificar los impuestos anticipados y diferidos con cuentas de activos y pasivos circulantes (a corto plazo) y no circulantes (a largo plazo).

.../...

.../...

El impuesto anticipado que se deriva de la provisión para insolvencias se identifica con una cuenta de activo circulante, que sería la cuenta de clientes. El impuesto diferido que se deriva de las ventas a plazos se identifica con una cuenta de activo circulante (mercaderías), en cambio el impuesto diferido que se deriva de la amortización acelerada se identifica con cuentas de activo no circulante, como pueden ser máquinas, construcciones, elementos de transporte, en definitiva, elementos del inmovilizado material que constituye el activo fijo de la empresa.

Por lo tanto, tenemos un impuesto anticipado clasificado como circulante por 54.000 pesetas y un impuesto diferido clasificado también como circulante por 45.000 pesetas. En el balance de situación de la empresa aparecerá un impuesto anticipado en el activo circulante por la diferencia entre 54.000 y 45.000, es decir, por 9.000 pesetas. También aparecerá un impuesto diferido por 200.000 pesetas en el pasivo no circulante o a largo plazo. La presentación en el balance de situación de dichos impuestos será la siguiente:

	ACTIVO	PASIVO
<i>Activo circulante</i>		
Impuesto anticipado	9.000	
<i>Pasivo no circulante</i>		
Impuesto diferido		200.000

En este ejemplo, se puede comprobar cómo las cuentas de impuestos anticipados y diferidos circulantes se compensan y aparece una única cuenta de impuesto anticipado por 9.000 pesetas, esto es, permitido por el SFAS 109 a tenor de lo reflejado en el párrafo 41 cuando indica:

1. Que todos los impuestos anticipados y diferidos circulantes serán compensados y presentados como un importe único.
2. Que todos los impuestos anticipados y diferidos no circulantes serán compensados y presentados como un importe único.

De esto se deduce, que en Estados Unidos se permite que las empresas puedan compensar cuentas de activo (impuestos anticipados) con cuentas de pasivo (impuestos diferidos). En nuestro país esta situación no se permite en virtud del principio de no compensación al señalar que: «en ningún caso podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo del balance, valorándose separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo».

Cuando los impuestos anticipados y diferidos no se puedan identificar con un activo o pasivo, como sucede con algunos gastos que se contabilizan en el momento en que se devengan pero a efectos fiscales se difieren y se deducen en un período posterior, o en el caso de que existan pérdidas a

compensar en ejercicios posteriores, la clasificación en el balance de situación se realizará de acuerdo a la fecha de reversión de dichos impuestos. Si van a revertir al año siguiente se consideran como partidas de circulante (a corto plazo) y el resto se puede considerar como no circulante (a largo plazo).

La cuenta de provisión para reducir impuestos anticipados aparecerá como partida de circulante o no circulante teniendo en consideración la presentación en el balance de situación de los impuestos anticipados como circulante o no circulante (LEAHEY, 1995, pág. 89).

El SFAS 109 también se refiere en el párrafo 45 a la presentación de los impuestos anticipados y diferidos en la cuenta de resultados o pérdidas y ganancias, que están incluidos en una cuenta de resultados como gasto y se denomina «Impuesto sobre beneficios».

El impuesto sobre beneficios se determina aplicando el tipo impositivo al resultado contable que es distinto del resultado fiscal o base imponible, apareciendo un impuesto anticipado si el resultado contable es menor que el resultado fiscal y un impuesto diferido en el caso contrario, es decir, cuando el resultado contable es mayor que el fiscal.

La publicación del impuesto sobre beneficios en la cuenta de resultados o pérdidas y ganancias es exigida por varias razones, algunas de ellas son:

- Valoración de la calidad de los beneficios de una empresa. Muchos inversores que tratan de valorar la clase de beneficios de una empresa están interesados en la conciliación entre el resultado contable y el resultado fiscal.
- Predecir mejor los flujos de tesorería futuros. El examen de la parte de impuestos anticipados y diferidos del impuesto sobre beneficios da información sobre si los impuestos a pagar serán mayores o menores en el futuro. Puede publicarse un examen ajustado a la política de la empresa considerando capitalización de costes, reconocimiento de ingresos y otras políticas que se prestan a diferencias entre resultado contable antes de impuestos y base imponible.
- Servir de ayuda para políticas gubernamentales. Conocer el importe que pagan las empresas en un momento determinado y el tipo impositivo efectivo es útil para el Gobierno.

9. Otros puntos a destacar.

9.1. La diferencia entre temporary differences y timing differences.

Los dos conceptos tienen el mismo significado, el de diferencias temporales, aunque distinto contenido. Además, mientras que el concepto de *timing differences* ha sido utilizado en Estados Unidos por el APB núm. 11 y en el Reino Unido por el SSAP núm. 15, el concepto de *temporary differences* ha sido utilizado por el SFAS 96 y es actualmente utilizado por el SFAS 109.

El párrafo 114 del SFAS 109, indica una serie de diferencias temporales (*temporary differences*) que no deben considerarse *timing differences* que son:

1. Desgravaciones fiscales a la inversión.
2. Activos extranjeros no monetarios.
3. Transferencias de activos entre empresas del grupo.

Desgravaciones fiscales a la inversión. Para contabilizar desgravaciones fiscales a la inversión, se sigue lo indicado en las Opiniones 2 y 4 del APB. En la Opinión 2 se establece que la desgravación fiscal a la inversión reduce el coste de los activos relacionados con ella, por esa razón podría ser diferido y amortizado en función de la vida útil del activo. Además, debe reconocerse un activo por impuestos diferidos (impuesto anticipado) por la diferencias entre los criterios contables y fiscales que resulta del aplazamiento de la desgravación fiscal a la inversión.

Activos extranjeros no monetarios. La norma núm. 52 «Conversión en moneda extranjera» requiere la utilización del dólar para medir el coste de activos extranjeros no monetarios tales como existencias, terrenos, construcciones y otros activos amortizables. Cuando se modifica el tipo de cambio, la cantidad de ingresos en moneda extranjera necesarios para recuperar el coste de esos activos en dólares, también cambia, pero la base fiscal de esos activos en moneda extranjera no cambia. Según esto, es necesario contabilizar un impuesto anticipado o diferido por la diferencia entre el valor contable y fiscal del activo no monetario como consecuencia de una modificación en el tipo de cambio.

Transferencias de activos entre empresas del grupo. La transferencia de activos entre empresas del grupo, como puede ser una venta de existencias o activos amortizables entre empresas de distintas jurisdicciones fiscales, da lugar a un hecho imponible que establece una nueva base fiscal para esos activos en la jurisdicción fiscal del comprador. La nueva base fiscal de esos activos es deducible en la declaración fiscal del comprador cuando el coste de esos activos que aparecen en los estados financieros consolidados sea recuperado.

El SFAS 109 exige el reconocimiento de un activo por impuestos diferidos (impuestos anticipados) por la diferencia entre el valor contable y fiscal del activo que resulta de la venta entre empresas del grupo.

9.2. Las estrategias de planificación fiscal.

El SFAS 109 indica en los párrafos 104 y 246 que las empresas pueden establecer estrategias de planificación fiscal que maximizan el importe de beneficio fiscal reconocido en un determinado ejercicio; también se pueden utilizar para realizar una previsión del año en que van a revertir las diferencias temporales.

Para PARKS (1988, pág. 28) las estrategias de planificación fiscal, permiten a las empresas maximizar los activos por impuestos diferidos (impuestos anticipados) y minimizar los pasivos por impuestos diferidos (impuestos diferidos). Este autor también indica que pueden existir ciertos requerimientos como que la estrategia no puede suponer costes importantes para la empresa, ni contradecir otros supuestos básicos de los estados financieros.

Otro autor, FISCHER (1989, pág. 43) señala que para realizar una estrategia de planificación fiscal hay que identificar el tipo y naturaleza de las diferencias temporales de la empresa, ya que el SFAS 109 requiere que todas las diferencias temporales futuras sean planificadas.

9.3. Cambios en la legislación fiscal y tipo impositivo.

Un cambio en la legislación fiscal, tipo impositivo o estatus fiscal de una empresa es un suceso que tiene consecuencias económicas para una empresa en el año en que ocurre el cambio, esto es, en el año en que se aprueba la legislación fiscal o tipo impositivo. Como resultado del cambio las consecuencias en los impuestos anticipados y diferidos serán grandes o pequeñas.

Conceptualmente, podría argumentarse que una empresa puede anticipar el efecto fiscal de un cambio futuro esperado en las leyes fiscales o tipo impositivo sobre los impuestos anticipados y diferidos al final del año. El Comité cree, sin embargo, que el reconocimiento de esas consecuencias 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.

9.4. Alternativa del impuesto mínimo.

La ley fiscal actual exige a las empresas calcular sus impuestos utilizando el sistema fiscal actual y la alternativa del impuesto mínimo. Este sistema es utilizado para asegurar que las empresas no eviten pagar una parte de sus impuestos a través de procedimientos legales como la reducción de la carga impositiva.

Para cualquier año dado, el impuesto anual de la empresa es el mayor entre el establecido por las normas fiscales y la alternativa del impuesto mínimo. En resumen, el sistema alternativo puede ser empleado también para medir un impuesto anticipado y diferido de acuerdo con las leyes fiscales.

El cálculo será extremadamente complicado porque las diferencias temporales existentes pueden ser reconocidas y medidas de forma diferente bajo cada uno de los dos sistemas. Como resultado, muchas empresas han calculado el impuesto a pagar y el impuesto a cobrar por ambos sistemas para determinar la cantidad adecuada a declarar. Aunque es importante conocer que existe un sistema fiscal alternativo, la complejidad de cálculo es superior que para el impuesto corriente o en curso.

En opinión de KIESO y WEYGANDT (*ob. cit.*, pág. 1.053), la alternativa del impuesto mínimo es bastante simple. Durante el período 1981-1984 muchas de las grandes empresas nacionales pagaron pocos impuestos, y pagaron poco del impuesto reglamentario. La alternativa del impuesto mínimo ahora asegura que muchas empresas pagarán una cierta cantidad básica.

Considerando todo lo expuesto anteriormente y según lo indicado por GREGORY, PETREE y VITRAY (1992, pág. 47) puede establecerse un modelo para aplicar el SFAS 109:

Un primer paso consiste en recoger información de carácter general como copias de todas las declaraciones fiscales y otros documentos de apoyo, obtener copias de la contabilización de impuestos anticipados y diferidos según la normativa vigente en años anteriores, en concreto considerando la aplicación del APB núm. 11 y SFAS 96, todo ello apoyado documentalmente.

Un segundo paso consiste en desarrollar un inventario o recuento de todas las diferencias temporales (*temporary differences*); este apartado puede dividirse en los siguientes puntos:

- Desarrollar un inventario completo de las diferencias temporales (*temporary differences*) incluyendo la naturaleza y características de cada diferencia, así como un modelo de reversión de dichas diferencias.
- Identificar las partidas dentro de los estados financieros que pueden ser excepciones para el proceso de medida normal según el SFAS 109. Esto incluye, entre otras, operaciones de *leasing*, fondo de comercio no deducible, beneficios entre empresas y operaciones en moneda extranjera, etc.
- Verificación completa de inventarios por comparación con declaraciones fiscales de ejercicios anteriores.

Un tercer paso consiste en evaluar posibles estrategias para implantar el SFAS 109, considerando beneficios anteriores y otros factores. Además, se deben calcular los impuestos anticipados y diferidos preliminares, realizando varios cálculos si se han considerado diversas estrategias de implantación o ejecución.

El siguiente paso consiste en evaluar la necesidad de una provisión para reducir impuestos anticipados considerando los siguientes aspectos:

- Pruebas negativas.
- Modelos de reversión de diferencias temporales.
- Alternativa del impuesto mínimo y desgravaciones fiscales.
- Posibles estrategias de planificación fiscal.

Por último, utilizando los resultados calculados, desarrollar los asientos en los estados financieros, realizar la oportuna clasificación del balance de situación, indicar las cantidades a pagar y a cobrar actualmente y la publicación de notas en los estados financieros.

III. LA POSTURA ESPAÑOLA EN LA CONTABILIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS ANTICIPADOS

En nuestro país para contabilizar los impuestos anticipados hay que considerar lo establecido en la norma de valoración núm. 16 del Plan General de Contabilidad según la cual y siguiendo el principio de prudencia valorativa, sólo se contabilizarán los impuestos anticipados y créditos impositivos cuya realización futura está razonablemente asegurada, y se darán de baja aquellos otros sobre los que surjan dudas lógicas acerca de su futura recuperación.

Esta postura se ha visto reforzada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que en relación a la contabilización de los impuestos anticipados establece dos resoluciones: la Resolución de 30 de abril de 1992, sobre algunos aspectos de la norma de valoración núm. 16 del Plan General de Contabilidad y la Resolución de 25 de septiembre de 1991, por la que se fijan criterios para la contabilización de los impuestos anticipados en relación con la provisión para pensiones y obligaciones similares.

La Resolución de 30 de abril de 1992, en virtud del principio de prudencia valorativa, señala: que los impuestos anticipados sólo se contabilizarán cuando una estimación razonable de la evolución de la empresa indique que podrán recuperarse en el futuro, estableciendo un límite temporal de 10 años.

También la Resolución de 25 de septiembre de 1991 hace referencia a dicha limitación al indicar: «Sólo podrán lucir en el activo del balance los impuestos anticipados derivados de la dotación a la provisión para pensiones y obligaciones similares, hasta el importe correspondiente a los pagos por prestaciones que vayan a realizarse con cargo a dicha provisión en los 10 años siguientes a la fecha de cierre del ejercicio y siempre que no existan dudas razonables de que en ese plazo se vayan a obtener beneficios suficientes para hacer efectivo el crédito».

Según el contenido de estas resoluciones también se limita la contabilización de los impuestos anticipados, reconociendo solamente los que van a revertir en el futuro (concretamente en un plazo temporal de 10 años), por lo que puede entenderse que se tiende hacia un control de las diferencias temporales y en definitiva, hacia el cómputo o asignación parcial de dichas diferencias.

Por lo tanto, puede realizarse una interpretación de lo indicado y es que existe una analogía o semejanza entre el contenido de las resoluciones citadas anteriormente y el SFAS 109, que reside precisamente en la limitación para contabilizar los impuestos anticipados: las resoluciones permitiendo contabilizar solamente los impuestos anticipados que la empresa va a recuperar en el futuro,

y el SFAS 109 mediante una provisión donde se contabilizan los impuestos anticipados que la empresa no espera recuperar en un futuro considerando todas las pruebas disponibles, contabilizando en impuestos anticipados los que sí espera recuperar. En definitiva, en ambos casos parece que se tiende al cómputo o reconocimiento parcial de diferencias temporales.

IV. CONCLUSIONES

De la realización de este trabajo se han obtenido una serie de conclusiones que pueden sintetizarse en las siguientes:

Que la distinta interpretación contable y fiscal de las operaciones que se realizan en la empresa da lugar a que se produzcan diferencias permanentes y temporales. Las diferencias permanentes no tienen incidencia en el futuro, en cambio, las temporales sí tienen incidencia, se trata, de conocer si la empresa recuperará los impuestos anticipados y si pagará los impuestos diferidos.

Cuando la empresa considera todas las diferencias temporales sin tener en cuenta el plazo de reversión utiliza la asignación o cómputo total de diferencias temporales; si considera solamente las que van a revertir en un plazo corto de tiempo estará utilizando la asignación o cómputo parcial de diferencias temporales.

La polémica sobre si considerar o no todas las diferencias temporales ha sido estudiada durante varios años en Estados Unidos. Todas las normas emitidas en dicho país (APB 11, SFAS 96 y SFAS 109) han sido y son partidarias de utilizar la asignación total de diferencias temporales. Aunque el SFAS 109 introduce una cuenta para limitar la contabilización de los impuestos anticipados.

No obstante, se han realizado distintos trabajos empíricos que han intentado demostrar que la asignación parcial era más apropiada para las empresas, puesto que utilizando la asignación total pueden existir impuestos anticipados que nunca se recuperarán e impuestos diferidos que nunca se pagarán debido al plazo de reversión. .

Esta polémica no ha surgido en Reino Unido puesto que todas las normas que han tratado el tema han considerado la asignación parcial de diferencias temporales. Se han citado entre otras: ED 19 emitida en 1977, SSAP 15 emitida en 1972, ED 33 emitida en 1983 y SSAP 15 (revisada) en 1985.

En nuestro país, la norma de valoración núm. 16 no establece de forma expresa qué método de asignación de diferencias temporales se debe utilizar al no hacer distinción entre las diferencias temporales que van a revertir en un plazo limitado de tiempo y las que no van a revertir, por lo que puede considerarse la asignación total, aunque existe una limitación a dicho cómputo al aplicar el principio de prudencia valorativa según el cual sólo se contabilizarán los impuestos anticipados cuya realización futura esté razonablemente asegurada.

La postura anterior se ha visto reforzada por dos Resoluciones del ICAC, la de 25 de septiembre de 1991, por la que se fijan criterios para la contabilización de los impuestos anticipados en relación con la provisión para pensiones y obligaciones similares, y la de 30 de abril de 1992, sobre algunos aspectos de la norma de valoración núm. 16 del PGC; ambas establecen un límite de 10 años para contabilizar los impuestos anticipados.

Con el plazo establecido de 10 años se tiende a limitar el cómputo de todas las diferencias temporales en relación a los impuestos anticipados, considerando solamente las que van a revertir en un período no demasiado largo de tiempo, postura que presenta alguna analogía o semejanza con el contenido del SFAS 109.

También se ha analizado el contenido del SFAS 109 en muchos de sus apartados, estableciendo que uno de los objetivos principales se centra en cambiar el criterio de reconocimiento y medida de los impuestos anticipados y otros aspectos del SFAS 96 reduciendo su complejidad, de hecho la norma actual ha reemplazado al SFAS 96 y APB 11.

En relación al ámbito de aplicación, están obligadas a utilizar la norma todas las empresas nacionales y extranjeras que tengan que contabilizar el impuesto sobre beneficios, así como las empresas que realicen operaciones consolidadas y todas aquellas que preparen sus estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Estados Unidos.

También se han mencionado las operaciones que actualmente dan lugar a la aparición de diferencias temporales, entre otras, están las ventas a plazos donde los ingresos de la operación se incluyen en el resultado fiscal con posterioridad a su inclusión en el resultado contable; las operaciones de amortizaciones y provisiones que son gastos fiscales después de que se reconozcan en el resultado contable; las subvenciones de capital, en este caso, el ingreso de la operación se incluye en el resultado fiscal antes del contable y la libertad de amortización o amortización acelerada donde el gasto se reconoce antes en el resultado fiscal que en el contable.

Se han indicado otras operaciones como los ajustes por inflación y las diferencias en las fusiones de empresas.

En relación al tipo impositivo para contabilizar los impuestos anticipados y diferidos se considera el tipo impositivo vigente en la fecha de reversión, es decir, cuando los impuestos anticipados se recuperan y los diferidos se pagan, por lo tanto, habrá que tener en cuenta posibles modificaciones en el tipo impositivo debido a cambios en la legislación fiscal.

Considerando la modificación del tipo impositivo, se han analizado las modalidades para contabilizar el impuesto sobre beneficios, es decir, el método diferido, el neto de impuestos y el de la deuda o pasivo.

En los dos primeros no se modifican los impuestos anticipados y diferidos por posibles variaciones del tipo impositivo, por este motivo son rechazados por el SFAS 109; por el contrario, en el método de la deuda se modifican los impuestos anticipados y diferidos ante las variaciones en el tipo impositivo, este método es el aceptado por el SFAS 109 y el que deben aplicar las empresas.

Otro apartado importante analizado ha sido el proceso que se debe seguir para registrar los impuestos anticipados y diferidos. El SFAS 109 indica que una vez identificadas las diferencias temporales, tanto los impuestos anticipados como diferidos, las empresas tendrán que comprobar si los impuestos anticipados serán recuperados en un futuro, utilizando para ello todas las pruebas disponibles tanto negativas como positivas, realizando una provisión para contabilizar aquella parte de impuestos anticipados que probablemente no recuperará.

Las pruebas negativas que pueden utilizarse son entre otras: pérdidas obtenidas por la empresa a lo largo de su historia y expectativas de pérdidas que espera tener en un futuro próximo, flujos de caja negativos y ratios financieros adversos. Cuando existen dichas pruebas negativas será necesario realizar una provisión para contabilizar los impuestos anticipados que probablemente no se recuperarán, ya que en el caso de no realizarse una provisión la pérdida será mayor.

Existen también pruebas positivas, como los beneficios obtenidos por la empresa a lo largo de su historia que habrá que tener en cuenta junto con las pruebas negativas para determinar si es necesario realizar una provisión.

Con la utilización de la cuenta de provisión para reducir impuestos anticipados se está limitando el cómputo total de diferencias temporales, reconociéndose solamente los impuestos anticipados que van a revertir en el futuro, por lo que puede entenderse que se tiende hacia un control de las diferencias temporales y, en definitiva, a la asignación parcial de dichas diferencias.

Se ha analizado también, cómo deben figurar en el balance de situación los impuestos anticipados y diferidos. La postura del SFAS 109 es que deben reflejarse como cuentas de activo y pasivo. Además, deben clasificarse dentro del circulante (a corto plazo) y del no circulante (a largo plazo) en función de la clasificación en circulante o no circulante de las cuentas de activo o pasivo con las que se relacionan.

Cuando los impuestos anticipados y diferidos no se relacionen con ninguna operación específica, se clasificarán como circulantes o no circulantes en función de la fecha de reversión esperada. Si revierten al año siguiente se consideran partidas de circulante; en caso contrario, se consideran como no circulantes.

Además, los impuestos anticipados y diferidos de circulante deberán compensarse y figurar en el balance de situación por un único importe, es decir, si los impuestos anticipados de circulante son mayores que los impuestos diferidos de circulante se determinará la diferencia y figurará una única cantidad en la cuenta de impuestos anticipados clasificada como activo circulante. Cuando se trate de impuestos anticipados y diferidos de no circulante se aplica el mismo criterio y razonamiento.

De lo anterior se deduce que en Estados Unidos se pueden compensar los impuestos anticipados y diferidos (cuentas de activo con cuentas de pasivo). En nuestro país esto no sería posible en virtud del principio de no compensación que no permite la compensación de cuentas de activo con cuentas de pasivo.

Otros puntos importantes analizados se refieren a la diferencias entre el concepto de *temporary difference* y *timing difference*, las estrategias de planificación fiscal, los cambios en la legislación fiscal y el tipo impositivo y la alternativa del impuesto mínimo.

Para finalizar el trabajo, se ha hecho una reflexión de la postura española en la contabilización de los impuestos anticipados, si existe diferencia o analogía respecto al contenido del SFAS 109, llegando a la conclusión de que existe analogía, ya que tanto la norma de valoración núm. 16 del PGC como las Resoluciones de 30 de abril de 1992 y 25 de septiembre de 1991, emitidas por el ICAC, limitan también de alguna forma la contabilización de los impuestos anticipados, al reconocer solamente los que van a revertir en el futuro en un plazo temporal de 10 años, por lo que puede entenderse que también se tiende hacia un control de las diferencias temporales y en definitiva, hacia el cómputo parcial de diferencias temporales.

BIBLIOGRAFÍA

- ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (ASC): *Statement of Standard Accounting Practice*, núm. 15, «Accounting for Deferred Tax», The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London, 1985.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA): *Accounting Principles Board (APB)*, Opinion núm. 11, «Accounting for Income Taxes», New York, 1967.
- BEECHY, T. H.: «Accounting for Corporate Income Taxes: Conceptual Considerations and Empirical Analysis», Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto, 1983.
- BLAKE, J.: *Accounting Standards*, Ed. Pitman, London, 1991.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB): *Statement of Financial Accounting Standards*, SFAS núm. 96, «Accounting for Income Taxes», Diciembre, 1987, Norwalk, Connecticut, 1992.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB): *Statement of Financial Accounting Standards*, SFAS núm. 109, «Accounting for Income Taxes», febrero 1992, Norwalk, Connecticut, 1992.
- FINANCIAL EXECUTIVES INSTITUTE (FEI): «Survey of Current Practices in Accounting for Investment Tax Credit and in Allocating Income Taxes», *Financial Executive*, septiembre 1967, págs. 79-80.
- FISCHER, M. J.: «Shortcutting FASB núm. 96 Scheduling Exercise», *Journal of Accountancy*, febrero 1989, págs. 42-44.
- GREGORY, G. J., PETREE, T. R., y VITRAY, R. J.: «FASB 109: Planning for Implementation and Beyond», *Journal of Accountancy*, diciembre 1992, págs. 44-50.
- HERDMAN, R. K., y NEARY, R. D.: «Are Changes in Store for Statement 96, Accounting for Income Taxes?», *Financial Executive*, septiembre-octubre 1989, págs. 14-16.

- HORNGREN, CH. T.: *Introduction to Financial Accounting*, Ed. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1987.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC): Resolución de 25 de septiembre de 1991, por la que se fijan criterios para la contabilización de los impuestos anticipados en relación con la provisión para pensiones y obligaciones similares, BOICAC núm. 7.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC): Resolución de 30 de abril de 1992, sobre algunos aspectos de las norma de valoración núm. 16 del Plan General de Contabilidad, BOICAC núm. 9.
- JORDAN, CH. E., y CLARK, S.J.: «Accounting for Income Taxes», *The National Public Accountants*, noviembre 1991, págs. 32-35.
- KIESO, D. E., y WEYGANDT, J.J.: *Intermediate Accounting*, Ed. John Wiley & Sons, New York 1992.
- LEAHEY, A.L.: «A Worksheet for Accounting for Deferred Taxes», *Journal of Accountancy*, septiembre 1995, págs. 87-90.
- LEWIS, R., y PENDRILL, D.: *Advanced Financial Accounting*, Ed. Pitman, London 1991.
- PARKS, J.T.: «A Guide to FASB's Overhaul of Income Tax Accounting», *Journal of Accountancy*, abril 1988, págs. 24-34.
- PEAVY, D.E., y NURNBERG, H.: «FASB 109: Auditing Considerations of Deferred Tax Assets», *Journal of Accountancy*, mayo 1993, págs. 77-81.
- REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad (BOE, 27-12-1990).
- RITCHIE, P.C., ROWCROFT, J.E., y TRENHOLM, B.A.: «An Analytical Basis for the Treatment of Corporate Income Tax», *Accounting Horizons*, diciembre 1988, págs. 29-40.
- SAMUELS, J., RICKWOOD, C., y PIPER, A.: *Advanced Financial Accounting*, Ed. McGraw-Hill, London 1981.
- SHEEHY, J. A., y SCHLITT, L.: «SFAS núm. 96: The New Age of Tax Accounting», *Management Accounting*, octubre 1991, págs. 50-53.
- WATSON, P.L.: «Accounting for Deferred Tax on Depreciable Assets», *Accounting and Business Research*, otoño 1979, págs. 338-347.
- WOLK, H.I., FRANCIS, J.R., y TEARNEY, M.G.: *Accounting Theory*, Ed. Thonson Information, New York 1991.
- WOOLF, E., y TANNA, S.: *Understanding Accounting Standards*, Ed. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales en asociación con McGraw-Hill, London 1988.