

**JESÚS F. SANTOS PEÑALVER***Profesor Titular. Universidad Castilla-La Mancha.***JAVIER GARCÍA MÉRIDA***Profesor Asociado. Universidad Castilla-La Mancha.***INMACULADA ALONSO CARRILLO****AGUSTÍN BÁIDEZ GONZÁLEZ***Profesores Ayudantes. Universidad Castilla-La Mancha.***Extracto:**

**A**CTUALMENTE, las empresas españolas contabilizan el impuesto sobre beneficios como gasto del ejercicio aplicando el método del efecto impositivo: de la deuda o de pasivo, según la normativa vigente. El propio Plan General de Contabilidad de 1990 establece cuentas para recoger las diferencias que se produzcan en los créditos y débitos por imposición directa derivadas de los cambios en el tipo impositivo. La Ley 13/1996 establece un tipo impositivo por tramos o escalas, diferente al general, para las empresas de reducida dimensión. Esta circunstancia origina la necesidad de ajustes en los créditos y débitos impositivos en cada ejercicio que el tipo impositivo medio varíe.

Pretendemos poner de manifiesto una posible metodología para el ajuste de las partidas anteriormente expuestas, aplicada a diferentes casos prácticos.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
- II. Discrepancias entre contabilidad y fiscalidad.
  1. Diferencias permanentes.
  2. Diferencias temporales.
  3. Pérdidas a compensar.
- III. Métodos de contabilización del impuesto sobre beneficios.
  1. Método de la cuota a pagar.
  2. Método del efecto impositivo.
- IV. Efecto contable de la modificación del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades para las entidades de reducida dimensión.
- V. Tratamiento del Impuesto sobre Sociedades. Normativa contable española.
  1. Plan General de Contabilidad. Norma de Valoración Número 16. Impuesto sobre Sociedades.
  2. Resolución de 30 de abril de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) sobre algunos aspectos de la Norma de Valoración Número 16 del Plan General de Contabilidad.
    - 2.1. Aplicación del principio de prudencia.
    - 2.2. Diferencias permanentes.
    - 2.3. Deduciones y bonificaciones de la cuota.
- VI. Conclusiones.

## I. INTRODUCCIÓN

El análisis del impuesto sobre los resultados está relacionado de forma estrecha con la información contable, por lo que, cuando en España no existían normas contables, las empresas determinaban el resultado contable en base a las disposiciones fiscales. Actualmente, si bien es cierto que la relación que debe mantener la empresa con la Administración Tributaria debe seguir criterios fiscales, en cuanto a la determinación de las diferentes deudas tributarias, el reflejo contable de las mismas debe producirse siguiendo los pronunciamientos de naturaleza contable, admitiéndose de forma general que hay que efectuar una separación de las normas emanadas por ambas materias. Es decir, aunque la cantidad a contabilizar por la deuda con la Hacienda, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, se realice siguiendo la normativa fiscal, el reflejo contable del gasto derivado de dicha deuda se representará adoptando los criterios contables, con la finalidad de poder fijar el importe total de los gastos de un ejercicio de manera uniforme, permitiendo, asimismo, determinar el precio de venta de los diferentes productos en base a criterios que nada tienen que ver con la finalidad recaudatoria que impera en las disposiciones fiscales.

En relación al estudio de la evolución de la contabilidad y la vinculación de los principios y normas contables con las fiscales, ha de resaltarse la influencia que, originariamente, ejercía la fiscalidad sobre la información contable, presentada por los diferentes empresarios.

Podemos considerar que han existido tres posiciones al respecto:

1. La contabilidad se desarrolla apoyada en los principios contables, y la información contenida en las cuentas anuales o estados contables es puramente contable, encontrándose libre de cualquier tipo de influencia fiscal.
2. Elaborar un plan contable con criterios fiscales cuyo objeto exclusivo sea facilitar magnitudes fiscales para determinar la base imponible y la consiguiente liquidación del impuesto.
3. Las normas fiscales no regulan la contabilidad. La base imponible se calcula partiendo de las cuentas anuales elaboradas de acuerdo con los principios contables pero ajustándose a las normas fiscales. Esto es, hay independencia entre la contabilidad y la fiscalidad (1).

---

(1) CUBILLO VALVERDE, C.: «Contabilidad y Fiscalidad: Problemas Actuales». *Revista Técnica del ICJCE*. Número 7, 1983. Págs. 56-60.

De estas alternativas, aceptar la primera supondría una deslegalización práctica del impuesto, sobre cuya cuantía podría disponer casi de forma ilimitada el contribuyente; acogerse a la segunda podría poner en peligro la propia subsistencia de la contabilidad como ciencia, cuyo objetivo fundamental es ofrecer información relevante y válida sobre la situación económico-financiera de los resultados y del patrimonio de la empresa, por lo que la tercera resulta la más plausible, siendo además la postura seguida actualmente en nuestro ordenamiento.

Por lo tanto, para calcular la base imponible se parte del resultado contable, obtenido por la aplicación de los principios contables que emanan de la legislación mercantil, del Plan General de Contabilidad (2) y demás asociaciones profesionales. Sobre este resultado contable y en base a la aplicación de los principios fiscales, que se basan lógicamente en la legislación fiscal, se obtiene el beneficio fiscal. Es decir, se parte de la cuenta de pérdidas y ganancias y se determina qué gastos de los contabilizados son también fiscales, y qué ingresos de los que aparecen en la cuenta de resultados se incluyen en el cálculo de la base imponible del impuesto sobre beneficios. Por lo tanto, el resultado contable no siempre coincide con el resultado fiscal debido a la existencia de discrepancias entre los criterios contables y los fiscales, que hace que determinados rendimientos considerados en contabilidad no sean incluidos para la determinación de la base imponible, así como determinados gastos y viceversa.

## II. DISCREPANCIAS ENTRE CONTABILIDAD Y FISCALIDAD

Dentro de las discrepancias entre criterios contables y fiscales, existirán algunas que originen diferencias con incidencia en varios ejercicios, mientras que otras originadas por determinados ingresos o gastos contables, no lo son fiscales o viceversa, no tienen dicha incidencia, llegando pues al concepto de diferencias permanentes (3). Si el resultado contable no coincide con el fiscal, la cantidad que se debe ingresar a la Administración Tributaria no coincidirá con el importe que se debe contabilizar como gasto por el impuesto. A partir de este momento, la cuantía del impuesto obtenido de acuerdo con criterios fiscales es conocida con la denominación de «impuesto a pagar», en tanto que la cantidad de impuesto obtenido en base a criterios contables, se conoce con el nombre de «impuesto devengado». La distinción entre el impuesto a pagar y el impuesto devengado se produce por la existencia de las diferencias entre el resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Las discrepancias son debidas a:

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

---

(2) Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de 1990.

(3) GOXENS DUCH, A.: «El Impuesto de Sociedades y el Nuevo Plan General de Contabilidad». *Técnica Contable*. Número 506, 1991. Págs. 69-74.

Teniendo en cuenta lo anterior, las diferencias se clasifican en las siguientes:

### 1. Diferencias permanentes.

Las diferencias permanentes incluirán aquellas partidas que se tienen en cuenta para la determinación del resultado contable, pero que no forman parte en el presente ejercicio ni formarán parte en los siguientes, a menos que cambie la legislación fiscal de la base imponible. Son, por tanto, diferencias producidas entre el resultado contable y la base imponible que no revierten en ejercicios futuros (4).

Podríamos decir, por tanto, que las diferencias permanentes son los ingresos y gastos que conforman el resultado contable de la empresa pero que no se incluyen, ni se incluirán nunca en la base imponible, y viceversa, los ingresos y gastos que son tenidos en cuenta para el cálculo de la base imponible aunque no se consideran, ni lo harán nunca, para la determinación del resultado contable. Las diferencias de carácter permanente dependen en cierta medida de la relación que existe entre las normas fiscales y contables; de tal forma que el tratamiento de una diferencia será o no permanente atendiendo a esta norma.

En este punto, se pueden analizar las diferencias permanentes ocasionadas por gastos contables, no fiscales, es decir, aquellos gastos que han formado parte de la información contable, ya que son definidos así por la legislación mercantil pero, sin embargo, para calcular el impuesto a pagar, será preciso aumentar el beneficio contable en la cuantía correspondiente a éstos, al considerarse como gastos no deducibles fiscalmente.

Los gastos que se incorporan en la cuenta de pérdidas y ganancias atienden a la definición contable de gasto, es decir, son quebrantos necesarios para el desenvolvimiento de la actividad mercantil del comerciante, cuyo importe generalmente se va a recuperar con el producto de las ventas, por lo que se cargarán en la cuenta de resultados disminuyendo los posibles ingresos que obtenga el empresario en el desarrollo de su actividad. Sin embargo, en el momento de utilizar la información contable de cara a la elaboración de resultados fiscales, debemos modificar aquellos gastos considerados como tales por la normativa contable que no son recogidos en la definición de gastos deducibles fiscalmente (5). Esto es, son gastos contables, no fiscales.

Otro tipo de diferencias permanentes surgen para el caso de **ingresos contables, no fiscales**, es decir, ingresos que se incluyen para el cálculo de los resultados de las diferentes sociedades y, que sin embargo, la Ley del Impuesto sobre Sociedades determina una serie de motivos para que no formen parte de la base imponible, al no coincidir las definiciones de ambos conceptos, ni en el ejercicio liquidado, ni en ejercicios posteriores, llegando a la conclusión de que los mismos deberán ser eliminados del saldo de la cuenta de resultados mediante la práctica de un ajuste extracontable negativo.

(4) ESTEBAN MARINA, A.: «Criterio general para la determinación de la Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades. La importancia de la Contabilidad. Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades». ICAC. Madrid, 1990. Págs. 93-141.

(5) Artículo 14 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, las diferencias surgidas de **ingresos fiscales, no contables** originarán otro tipo de diferencias permanentes, lo cual obligará a efectuar un ajuste extracontable en el momento de la determinación de base imponible, que suponga el incremento del resultado contable.

## 2. Diferencias temporales.

Las diferencias temporales son las existentes entre la base imponible a efectos del impuesto y los beneficios contables del período, cuyo origen está en los diferentes criterios temporales empleados al computar gastos e ingresos por parte de la Hacienda Pública y de las normas contables. Las diferencias temporales se originan en un período y revierten en períodos subsiguientes. Son las diferencias que surgen como consecuencia del desfase temporal entre el devengo contable y la declaración fiscal de ingresos y gastos. Se producen cuando no coincide el ejercicio en que los importes de la cuenta de pérdidas y ganancias se imputan al beneficio contable y a la base imponible, por lo que estas diferencias aparecen en un período y desaparecen en otros posteriores, esto es, estas diferencias revierten en períodos subsiguientes. Surgen, por tanto, por los diferentes criterios de imputación temporal de ingresos y gastos empleados para el cálculo de ambas magnitudes. Son las diferencias que más afectan a la contabilidad y deben respetar el principio del devengo que impera en el Plan General de Contabilidad (PGC).

Entre este tipo de diferencias temporales, podemos destacar las que originan ajustes extracontables positivos. Éstas ocasionan en el ejercicio o ejercicios en que surgen un resultado fiscal superior al resultado contable y en el período en que revierten, un resultado fiscal inferior al contable, ocasionando en el ejercicio en que aparecen un impuesto a pagar superior al impuesto devengado considerándose la diferencia como un anticipo en el pago del impuesto:

- Ingresos incluidos en la base imponible antes que en el resultado contable ajustado, vendrán definidas por aquellas ganancias que no se incluyen en el saldo de la cuenta de resultados en el mismo ejercicio que en la base imponible, sino en un momento posterior.
- Gastos puestos de manifiesto fiscalmente después de su devengo contable, es decir, cuando en la cuenta de pérdidas y ganancias se incluyen una serie de quebrantos considerados como gastos del ejercicio en un período anterior a su definición fiscal; esto es, para calcular la base del impuesto es preciso aumentar el beneficio o disminuir la pérdida contabilizada por la sociedad, como consecuencia de la no coincidencia entre el devengo contable y fiscal, en determinados casos; al igual que en el caso anterior, la adaptación del saldo de la cuenta de resultados mediante ajustes extracontables positivos se manifiesta a través del anticipo de impuestos.

El otro tipo de diferencias temporales que conviene destacar serán aquellas que originan ajustes extracontables negativos. Las diferencias temporales surgen debido a que la normativa contable considera gastos e ingresos algunos conceptos, en momentos no coincidentes con el tratamiento que

los mismos reciben por la normativa fiscal; de tal forma, que puede suceder que en la cuenta de pérdidas y ganancias de un período no se tengan en cuenta como gastos del ejercicio o que, por el contrario, se incluyan como ingresos determinados aspectos que, en el momento de determinar el resultado fiscal, deban ser aumentados los primeros y eliminados los segundos, es decir, sea preciso practicar ajustes independientes a la información contable para poder obtener el resultado fiscal a partir del contable.

Entre este tipo de diferencias temporales, podemos destacar las siguientes:

- Ganancias o beneficios contables en ejercicios anteriores a su imputación fiscal. De acuerdo con los comentarios anteriores, dentro de las discrepancias entre la normativa contable y la fiscal se encuentran las debidas a ganancias o beneficios que se incluyen en la base imponible antes que en el saldo de la cuenta de resultados, de tal manera que, partiendo de la información contable, se disminuirá su saldo para poder determinar la deuda con la Administración, habida cuenta que este tipo de operación se manifiesta en la posibilidad que, en algunas circunstancias, presenta la normativa fiscal para diferir impuestos.
- Gastos que se declaran fiscalmente antes del devengo contable. En la intención de ajustar los resultados contables a las características fiscales, para obtener la deuda tributaria, se debe partir de la cuenta de pérdidas y ganancias y analizar los diferentes componentes de la misma, de tal forma que habrá una serie de conceptos que no hayan sido incluidos en el debe de la citada cuenta, resultando un saldo superior a la consideración fiscal de resultado tributable, al menos para el ejercicio cerrado, situación que, como se ha comentado en varias ocasiones, se resuelve mediante la disminución del beneficio o aumento de la pérdida contable. Por ello, se debe efectuar un examen de los diferentes conceptos que se incluyen en la cuenta de resultados, y ver si hay alguno. La normativa fiscal los ha incluido en la base imponible en un período anterior a su consideración contable.

### 3. Pérdidas a compensar.

En el tratamiento de las pérdidas a compensar y su posible reconocimiento a la hora de reflejar el efecto impositivo, existe un conflicto entre los principios de correlación de ingresos y gastos y el principio de prudencia valorativa. Según el primer principio mencionado, y teniendo además en cuenta el de devengo, debería reconocerse el derecho a compensar en el mismo ejercicio en el que se obtiene el resultado negativo, pero esto requiere la estimación de resultados de ejercicios futuros, así como del signo de los mismos. Es preciso lograr un equilibrio entre los mencionados principios. Por una parte, de acuerdo con el principio de prudencia valorativa, no deben reconocerse beneficios potenciales, sin embargo, el crédito fiscal, provocado por las pérdidas a compensar, influye en la situación económica, financiera y patrimonial de la empresa y se podría llevar a cabo una estimación del mismo, aunque su realización esté condicionada a la obtención o no de beneficios futuros.

Por lo tanto, el principio de prudencia valorativa debe ser aplicado de forma equilibrada y se podrá reconocer el crédito fiscal, siempre que no haya duda razonable de su compensación (6) y se cumplan los siguientes requisitos:

- Que las pérdidas sean debidas a una causa aislada y que no se repitan. «Es más probable que una empresa que obtenga pérdidas en una serie de años siga incurriendo en ellas en un futuro, que otra que haya tenido un largo historial de operaciones beneficiosas.
- Que la empresa sea rentable y sea capaz de compensar dichas pérdidas en el número de ejercicios que fije la ley.
- Que la causa sea perfectamente identificable» (7).

### III. MÉTODOS DE CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

La publicación del Decreto 530/1973, de 22 de febrero, del Plan General de Contabilidad español, inspirado en el Plan General francés de 1957 presentaba objetivos económicos y no fiscales, aunque se apreciaba un marcado carácter imperativo para registrar hechos con criterios tributarios. Así, respecto a la contabilidad del impuesto sobre beneficios, el PGC lo consideraba como una distribución de resultados del ejercicio, previendo para su contabilidad las cuentas 475, «Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales» y 890, «pérdidas y ganancias». El saldo de la cuenta 890 representaba el resultado contable del ejercicio antes de deducir el Impuesto sobre Sociedades y proceder a la distribución del mismo. Para la determinación de la base imponible fiscal se utilizaba la contabilidad de la empresa, ajustando los conceptos de ingresos y gastos no coincidentes entre normas contables y fiscales. El beneficio neto se obtenía del Impuesto sobre Sociedades a pagar, calculado siguiendo criterios fiscales. Las diferencias entre resultado contable y base imponible fiscal se gravaban como ajustes extracontables y no tenían reflejo alguno en contabilidad, ya que el PGC-73 no preveía cuentas de periodificación de impuestos. Por lo tanto, la cuenta 890 no cumplía los requisitos de información económica, ya que la que se transmitía a los usuarios de la misma no era verdaderamente significativa. Es decir, no cumplía con el principio de claridad que debe presidir la elaboración de la información contable; pues el importe que se recogía en dicha cuenta no era el verdadero beneficio neto obtenido en el ejercicio que se analizaba. El hecho anterior se traducía en un desconocimiento del gasto devengado contablemente por este tributo, al no establecer el Plan ninguna cuenta para su registro individualizado.

---

(6) Documento Número 9 de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Impuesto sobre Beneficios.

FASB, Número 96. «Accounting for Income Taxes».

(7) GINÉR INCHAUSTÍ, B. y MORA ENGUÍDANOS, A.: «La contabilización del impuesto sobre beneficios: el marco teórico». *Técnica Contable*. Págs. 547-562.

El borrador del proyecto de reforma del PGC de febrero de 1985, con respecto a las incidencias fiscales, contemplaba la contabilización del Impuesto sobre Sociedades como gasto. Posteriormente, siguiendo las pautas marcadas por la IV Directriz, la Ley 19/1989, de 25 de julio, vehículo de transmisión en nuestro país a esta Directiva, y el PGC-90, como desarrollo reglamentario, se plantean respecto al Impuesto sobre Sociedades, las siguientes reflexiones: ¿se debe utilizar el mismo criterio y las mismas características hasta ahora descritas, para el cálculo del impuesto sobre beneficios en todo tipo de empresa?, o al especificar el Impuesto sobre Sociedades, ¿se deberían llevar a cabo procedimientos dispares para cada tipo de unidad económica? Aunque no es objeto del presente trabajo, es necesario mencionar que el tratamiento dado es distinto en las empresas individuales y en los grupos de sociedades. A continuación, sólo nos referiremos al tratamiento de las sociedades.

Una de las novedades más relevantes destacadas por la mayoría de los autores (8) que han estudiado esta materia que incorpora el Plan General de Contabilidad es la consideración del Impuesto sobre Sociedades como gasto. Esta consideración se contrapone con la normativa fiscal, ya que ésta no considera, en ningún caso, el impuesto como gasto deducible; sin embargo, contablemente se debe registrar para posteriormente ser imputado en la determinación del resultado contable (9). Como hemos comentado, hasta la entrada en vigor de la Reforma Mercantil, se venía considerando dicho impuesto como una partida que aparecía en contabilidad cuando se acordaba el reparto del beneficio del ejercicio. En este caso, se consideraba a la Administración Tributaria como un socio más que participaba en el reparto de beneficios (10), o como un elemento más que debía ser considerado a la hora de la distribución del excedente o beneficio (11).

Desde la aprobación del PGC de 1990, el impuesto es considerado como gasto, postura que se justifica de la siguiente forma:

- La empresa está obligada a efectuar el pago del impuesto. Con lo cual parece lógico separar los impuestos de los dividendos, ya que los primeros son obligatorios, mientras que los segundos es una elección de la sociedad.
- El impuesto se paga al Estado, no a un accionista. Sólo se podría considerar al Estado como un accionista, en un sentido amplio de empresa, si también los trabajadores fueran clasificados como beneficiarios, y si seguimos analizando, también los proveedores, etc., perdiendo todo el sentido hablar del beneficio neto.

---

(8) Véase entre otros: QUESADA SÁNCHEZ, F.J.: *Contabilidad General*. Edición del autor. Madrid 1996 y ALONSO CARRILLO, I.: *Tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios. Algunos casos particulares*. Edición del ICAC. Madrid, 1996.

(9) PEÑA ALVÁREZ, F.: «Implicaciones Fiscales de la Reforma Mercantil». *Revista Economía*. Número 6, 1990. Págs. 33-37.

(10) MATA, J., PRIETO, B. y CASTRILLO, L.: «Aspectos contables del Impuesto sobre Sociedades». *Actualidad Financiera*. Número 35. 30 de septiembre de 1990. Págs. 2.141-2.171.

(11) SANZ GADEA, E.: «El impacto del Nuevo Plan Contable en el Impuesto de Sociedades». *Partida Doble*. Número 13. Junio, 1991. Págs. 4-11.

- Según el principio de empresa en funcionamiento se considera que la gestión de la empresa tiene prácticamente una duración ilimitada, por lo tanto, se supone la supervivencia de la misma en el futuro, para lo cual es imprescindible la obtención del beneficio y el impuesto debe representar un gasto más derivado de la actividad de la sociedad.
- La aplicación correcta del principio del devengo supone que los ingresos y gastos deben imputarse de acuerdo con la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente financiera o monetaria. Asimismo, el principio de correlación de ingresos y gastos establece que el resultado del ejercicio está constituido por los ingresos obtenidos en dicho período menos los gastos del mismo realizados para la consecución de aquéllos, más los resultados o quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa, lo que conlleva que en la cuenta de pérdidas y ganancias se refleje el importe del gasto incurrido en el ejercicio, con independencia de la cuota a pagar o pagada en el mismo.

De acuerdo con los comentarios anteriores y considerando la postura actual, debemos considerar los siguientes métodos de contabilización del impuesto:

1. Método de la cuota a pagar.
2. Método del efecto impositivo.
  - 2.1. Método de la deuda.
  - 2.2. Método de capitalización.
  - 2.3. Método del valor neto de impuestos.

### 1. Método de la cuota a pagar.

Este método consiste en cuantificar, como gasto contable, la cantidad que se debe ingresar a la Hacienda Pública, no dando, por tanto, lugar a diferencias entre la cuantía contable del gasto y la deuda tributaria.

El método de la cuota a pagar obvia el hecho de que la contabilidad y la fiscalidad, aunque en un momento de su evolución siguieron los mismos caminos, actualmente se han implantado como disciplinas autónomas e independientes, de tal forma que contabilizar como gasto por impuesto una cuantía obtenida en base a las normas tributarias, supone la eliminación de una gran cantidad de información, ya que las diferencias, que realmente existen entre ambas materias, son sustraídas. No informa, por ejemplo, sobre la existencia de «impuestos latentes» (12), que podrán recaer en el futuro como consecuencia de resultados actuales, o sobre aquellos importes que pueden haber sido paga-

---

(12) *Opus cit.* Documento núm. 9: «Impuesto sobre beneficio...»

dos a Hacienda en exceso y que podrán recuperarse en ejercicios futuros. Además, fracasa en el intento de separar las normas contables de las fiscales, ya que registra como gasto contable una cantidad obtenida en base a la legislación tributaria, produciéndose de nuevo el defecto de caer en una contabilidad tributista. Aunque, como hemos comentado, la información contable se ha basado en un momento de la historia en las normas fiscales, sin embargo, acogerse a esta posición pone en peligro la propia subsistencia de la contabilidad, como proceso de información y representación de la verdadera situación patrimonial y de las operaciones realizadas, por lo que llegamos a la conclusión de que las normas fiscales no deben regular la contabilidad; de tal forma, que la base imponible se calculará partiendo de las cuentas anuales elaboradas de acuerdo con los principios contables pero ajustándose a las normas fiscales. Esto es, se requiere independencia entre la contabilidad y fiscalidad.

Por otra parte, en ocasiones, el método de la cuota a pagar no utiliza el principio del devengo, criterio aceptado por la normativa contable, sino que emplea un criterio más próximo al de caja (13). Es decir, dado que determinados gastos e ingresos no se consideran para el cálculo del impuesto en el período en que se originan, sino que se reflejan al utilizar el método de la cuota a pagar, en el ejercicio en que tiene lugar la corriente financiera. Se procedería al registro contable de los compromisos fiscales «formales» (14) exclusivamente, entendiéndose por tales las obligaciones de pago que son consecuencia de las cuantías resultantes de las declaraciones fiscales. En el estudio de los ingresos y gastos contables en comparación con los fiscales, se ha puesto de manifiesto este defecto que se considera derivado del método de la cuota a pagar. En nuestra opinión, no es aplicable a todos los casos, ya que este principio no se emplea de forma generalizada y, por otra parte, deberían ser analizadas las diferentes situaciones, ya que en determinados momentos, consideramos más adecuada la utilización de dicho criterio para la obtención de los objetivos que pretenden las cuentas anuales. Nos estamos refiriendo al caso concreto de la diferente consideración desde un punto de vista contable y fiscal de las ventas a plazos; contablemente, el importe de la venta debe ser considerado como un ingreso en el momento de la realización de la operación con independencia de la corriente financiera que la misma genera, presentándose un problema en el momento del pago del impuesto, así como del reparto de dividendos. En consecuencia, las actuaciones y decisiones empresariales basadas en los resultados contables así calculados, parten de unos resultados no disponibles en forma de disponibilidad financiera, en el momento actual y que, incluso en algún momento pueden resultar de difícil realización.

Una carencia del método de la cuota a pagar es la no aplicación estricta del principio de correlación de ingresos y gastos, al considerar como gasto el impuesto a pagar, según el resultado calculado en función de las normas fiscales y no sobre el verdaderamente incurrido en el período (15). Si es intención la separación de la contabilidad y la fiscalidad, una parte de los ingresos y gastos contables no tienen por qué coincidir con los fiscales, de tal forma, que si se acepta el método de la cuota a pagar, se registrará en base a normas contables un importe fiscal, rompiéndose con ello la iniciativa prevista.

---

(13) *Opus cit.* MATA MELO, J., PRIETO, B. y CASTRILLO, L.: «Aspectos contables del Impuesto ...». Págs. 2.141-2.171.

(14) LABABUT SERER, G.: «Contabilidad y Fiscalidad del Resultado Empresarial». ICAC. Madrid, 1992. Pág. 143.

(15) *Ibidem.* Págs. 142-148.

Por último, con el método de la cuota a pagar no se refleja la verdadera rentabilidad de la empresa, produciéndose un efecto engañoso durante los años que transcurren desde que aparece una diferencia temporal entre contabilidad y fiscalidad hasta que esta diferencia desaparece, ya que no tiene en cuenta ni el anticipo ni el diferimiento de impuestos. Es decir, que si las discrepancias entre una normativa y otra originan el aumento del resultado contable, para el cálculo de la cuota a pagar, así como del gasto por impuestos, se obtiene en el ejercicio liquidado una rentabilidad inferior a la real (16), hasta que dicha diferencia comience a revertir, en cuyo caso la rentabilidad será superior a la misma. La situación contraria sería cuando entre los criterios contables y los fiscales existiera una diferencia temporal de carácter negativo, según este método de la cuota a pagar, se contabilizará como gasto una cantidad superior a la registrada en el caso de tener en cuenta las discrepancias entre contabilidad y fiscalidad. De tal forma que durante los primeros años, aparecería una rentabilidad superior a la anterior, y durante los años en que la diferencia comenzase a desaparecer, la rentabilidad sería inferior a la real.

Por tanto, como consecuencia de las críticas planteadas del método de la cuota a pagar, las diferentes normativas consideran la necesidad de desarrollar un método que trate de superar estas barreras, de tal forma, que en todo momento se mantenga la idea generalizada de intentar, en la medida de lo posible, separar las normas contables de las fiscales y de contabilizar el impuesto como si de una carga más se tratase, pero una carga cuantificada de manera, no fiscal, sino contable.

## 2. Método del efecto impositivo.

Para establecer la cuantía del impuesto como gasto, el método más aceptado es el del efecto impositivo, el cual con algunas diferencias de matiz se aplica en varios Estados comunitarios. Mediante este método, se asigna el gasto por impuesto a los períodos o ejercicios a los cuales afecta, con independencia del momento del pago. Se trata de contabilizar el impuesto devengado en base al resultado contable (deducidas la mayor parte de las diferencias permanentes, ya que éstas no dan lugar a anticipación o diferimiento de impuestos, sino a la exención o gravamen de ciertas rentas).

El método del efecto impositivo es el seguido por el PGC y su descripción figura en la Norma de Valoración 16 de la Quinta Parte del Plan. Su aplicación supone el cumplimiento de los principios generalmente aceptados en contabilidad. La cuota devengada se calculará aplicando el tipo impositivo al resultado contable ajustado (17); mientras que, la cuota a pagar se calculará aplicando el tipo impositivo a la base imponible. Por lo tanto, tiene en cuenta las diferencias temporales que surgen entre el resultado contable y la base imponible, debiéndose incluir en la cuenta de resultados del ejercicio en que se originan como mayor o menor gasto, según sea una diferencia negativa o posi-

---

(16) Entendiendo por real, la derivada de criterios contables.

(17) MORENO ROJAS J. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, P.: «Problemática de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades». *Técnica Contable*. 1989. Págs. 547-604.

tiva y consecuentemente, en el balance de situación, en forma de impuestos diferidos o anticipados, los cuales revertirán en ejercicios futuros, disminuyendo o aumentando el gasto por idéntico importe que supuso el efecto impositivo en el período en que surgió (18).

Surge un impuesto sobre beneficio diferido, si como consecuencia de la aplicación del efecto impositivo tiene lugar una obligación futura de pago a la Administración. Esto es, cuando entre el resultado contable ajustado y la base imponible existe una diferencia que tendrá efectos en el futuro y además dicha diferencia origina una base imponible inferior en el presente ejercicio al resultado contable ajustado (19). Se debe registrar un impuesto anticipado cuando el efecto impositivo de la diferencia temporal supone el reconocimiento de un crédito contra la Hacienda Pública; esto es, cuando entre el resultado contable ajustado y la base imponible existe una diferencia que revertirá en ejercicios futuros y además, el carácter de esta diferencia origina, en el período impositivo actual, una base imponible superior al resultado contable ajustado. Tanto la partida de impuestos anticipados, como la de impuestos diferidos, reflejan el efecto impositivo de diferencias temporales, es por ello que en ejercicios subsiguientes tales diferencias reaparecen con signo contrario, debiendo anularse las cuentas que reflejaban el efecto impositivo inicial (20). FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ (21) denomina a los impuestos anticipados, Derechos Tributarios Latentes (Impuestos sobre Beneficios pagados por adelantado) y a los impuestos diferidos, Obligaciones Tributarias Latentes (Impuestos sobre Beneficios aplazados).

Por tanto, en el método del efecto impositivo, el impuesto sobre beneficio se considera un gasto derivado de la obtención del resultado, devengándose en el mismo período que los ingresos y gastos que lo originan, considerándose que las diferencias permanentes deben servir como base, tanto para el cálculo del impuesto a considerar como gasto, contablemente, como del impuesto a pagar, desde un punto de vista fiscal. La cuestión planteada, al considerar el impuesto como gasto, radica en la cuantía a reflejar en la cuenta prevista a tal efecto. En nuestra opinión, la cantidad a tener en cuenta debe ser la obtenida siguiendo criterios contables, con independencia de si esta cantidad coincide o no con la cuantía a ingresar en las arcas del Estado. Por tanto, si se pretende que los estados financieros sean el reflejo de la actividad económica, se debe contabilizar el impuesto por la cantidad obtenida con la aplicación de principios contables. Por ello, el método de la cuota a pagar no es aconsejable, salvo que por aplicación del principio de importancia relativa el efecto impositivo de las diferencias surgidas sea pequeño y no se alteren de manera importante los objetivos contables.

---

(18) BORRÁS PAMIES, F.: «Impuestos diferidos y anticipados. Aspectos contables». *Revista Técnica del ICJCE*. Número 22. 1990. Págs. 23-26.

(19) *Ibidem*. Págs. 23-26.

(20) AMADO GUIRADO J. y VIEDMA MARTÍ, J.M.: *La Contabilidad Fiscal y el Nuevo Plan General de Contabilidad*. Viana Editores. Barcelona, 1991. Págs. 385-409.

(21) FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, F.: «La Administración del Impuesto sobre Beneficios. Propuesta de una Metodología». *Ponencias y Comunicaciones al II Congreso de AECA*. Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1986. Pág. 287.

En el análisis del método del efecto impositivo, las diferentes normativas previendo las situaciones anteriormente descritas establecen tres variantes: método diferido o de capitalización, el método de la deuda o del pasivo fiscal y el valor neto de impuestos.

- **Método diferido o de capitalización**, considera que las cuentas que reflejan el efecto impositivo tienen su origen en la periodificación del gasto por impuesto sobre beneficios, tratando los impuestos anticipados y diferidos como los gastos anticipados y los gastos diferidos.
- **Método de la deuda o del pasivo**, como parte del método del efecto impositivo, registra las diferencias surgidas por la no coincidencia de imputación temporal entre los criterios contables y fiscales, en cuentas que las diferentes normativas contables han previsto al respecto, esto es, en partidas que reflejen que se ha producido un anticipo o un diferimiento en un gasto determinado, que, en este caso, es en el impuesto sobre beneficios. Éstas quedarán reflejadas en el balance hasta que, en momentos posteriores, se originen discrepancias por las mismas causas que las iniciales pero de signo contrario. Ahora bien, la principal diferencia entre este método y el anteriormente analizado radica en que las partidas que registran anticipos o diferimientos en los impuestos no son totalmente comparables con las cuentas de periodificación, ya que en el caso de los impuestos, la desaparición del saldo de las citadas partidas no tiene por qué efectuarse en la misma cuantía que surgieron en el caso en que se produzcan alteraciones en el tipo impositivo. Según este método, las diferencias temporales se valoran en base al tipo impositivo existente en el ejercicio en que aparecen, y los efectos impositivos derivados son revisados cuando se produzca un cambio en el tipo impositivo o surjan nuevas cargas impositivas. En este caso, las cuentas que los recogen no son simplemente cuentas de periodificación, sino que representan derechos de cobro u obligaciones de pago con la Administración Tributaria (22).

El método de la deuda es el más aceptado a nivel internacional, el FASB-96 se decanta por este método, sustituyendo la opinión del APB-11 que se inclinaba por la contabilización de los efectos impositivos del impuesto mediante el método de capitalización o diferido.

- **Método del valor neto de impuestos**, los impuestos anticipados y diferidos son componentes de las cuentas de activo y de pasivo que los originan, de tal forma que deben contabilizarse en el balance, junto a la cuenta de activo o pasivo con la que estén relacionadas actuando así de cuentas compensadoras. Esto es, que en el método del valor neto de impuestos, se estudian todas y cada una de las diferencias y se analiza el punto de origen de las mismas, de tal forma que, al contabilizar el impuesto, se anota como gasto el importe obtenido en aplicación de las normas contables, y como deuda tributaria, la cantidad que realmente deberá satisfacer a la Administración; las diferencias surgidas entre ambos importes se destinarán a corregir el valor contable del activo o pasivo que las ha causado.

---

(22) *Ibidem*. Pág. 5.

#### IV. EFECTO CONTABLE DE LA MODIFICACIÓN DEL TIPO DE GRAVAMEN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA LAS ENTIDADES DE REDUCIDA DIMENSIÓN

Una vez analizadas las diferencias entre los métodos de contabilización del impuesto sobre beneficios, de las discrepancias que puedan surgir, consideramos conveniente examinar las consecuencias que sobre el tratamiento contable del impuesto puede tener los cambios en los tipos impositivos. Concretamente la Ley (23) sobre Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social reguló en su artículo 19 que «Las sociedades que cumplan las previsiones del artículo 122 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (24), tributarán con arreglo a las siguientes escalas, exceptuando lo previsto en el artículo 26 de la misma ley, que deberán tributar a un tipo diferente al general:

- Base imponible: entre 0 y 15 millones de pesetas, tributarán al tipo impositivo del 30%.
- La parte de base imponible que exceda de 15 millones tributará al tipo de gravamen del 35%».

Ello ocasionará alteraciones en los tipos impositivos cada ejercicio liquidado, puesto que la proporción de base imponible que tributará al 30 o 35% no será la misma, dependiendo en todo momento del total de la base liquidada. Por lo tanto, y debido a que el resultado contable no tiene que coincidir necesariamente con la base imponible, por las razones que anteriormente hemos mencionado, se producirán alteraciones en el importe en que revertirán las diferencias temporales. Por ello, y dado que el método que seguimos es el de la deuda o de pasivo, cada ejercicio deberá ajustar el saldo de las cuentas «Impuestos sobre beneficios anticipados», «Impuestos sobre beneficios diferidos» y «Créditos por pérdidas a compensar» a los valores actuales.

Por otra parte, la escala aplicable al tipo de gravamen hace referencia a la base imponible, esto es, al resultado calculado en función de la aplicación de criterios fiscales, y dado que no coincide con el resultado contable, en el momento de calcular la cuantía a contabilizar en la cuenta 630, «Impuesto sobre beneficios», surgirá una nueva diferencia que ocasionará anticipo o diferimiento de impuestos, según que el resultado contable que exceda de 15 millones sea inferior o superior, respectivamente, al obtenido al aplicar normas fiscales.

Para poder aclarar esta situación, proponemos varios ejemplos en los que consideramos varias diferencias entre contabilidad y fiscalidad, así como también extendemos el estudio a varios ejercicios para poder comprobar lo que anteriormente hemos comentado. No obstante, y como se podrá observar, dado que la base a la que se aplicará el 35% varía cada ejercicio, hemos optado por la utilización del tipo efectivo medio.

---

(23) Ley 13/1996, de 30 de diciembre.

(24) Según lo establecido en el artículo 122 de la ley, «se consideran empresas de reducida dimensión aquellas cuyo volumen de ingresos por venta no supere los 250 millones de pesetas».

## V. TRATAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. NORMATIVA CONTABLE ESPAÑOLA

### 1. Plan General de Contabilidad. Norma de Valoración Número 16. Impuesto sobre Sociedades.

El PGC de 1990, en la referida Norma de Valoración, sigue el método de deuda o de pasivo para contabilizar el Impuesto sobre Sociedades. Para la contabilización de este impuesto se consideran las diferencias que puedan existir entre el resultado contable y el resultado fiscal, entendido éste como la base imponible del impuesto. Estas diferencias, como hemos estudiado en epígrafes anteriores, las podemos clasificar en «diferencias permanentes» y «diferencias temporales», así como las «pérdidas a compensar».

El importe a contabilizar como Impuesto sobre Sociedades devengado en el ejercicio conforme a lo establecido en el PGC de 1990, se calculará de la siguiente forma:

<b>CONTABLEMENTE</b>
RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS +/- DIFERENCIAS PERMANENTES
-----
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO X TIPO IMPOSITIVO =
= IMPUESTO BRUTO
+/- BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES
-----
IMPUESTO DEVENGADO (GASTO CONTABLE)

Mientras que la deuda tributaria se obtendrá de la forma siguiente:

<b>FISCALMENTE</b>
RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS +/- DIFERENCIAS PERMANENTES +/- DIFERENCIAS TEMPORALES - PÉRDIDAS A COMPENSAR DE EJERCICIOS ANTERIORES
-----
BASE IMPONIBLE
BASE IMPONIBLE X TIPO IMPOSITIVO =
= CUOTA ÍNTEGRA
+/- BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES
-----
CUOTA LÍQUIDA
- RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA
-----
CUOTA A INGRESAR

Al confrontar el cálculo del impuesto devengado y la cuota líquida del impuesto, observamos que las únicas diferencias que se originan son los componentes de las diferencias temporales que se hayan originado en el ejercicio o que puedan revertir en el mismo. Al respecto, establece la Norma de Valoración 16 del PGC de 1990 que las diferencias entre el Impuesto sobre Sociedades a pagar y el gasto por dicho impuesto, así como el crédito impositivo por la compensación fiscal de pérdidas, en la medida en que tengan un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura, se registrarán en las siguientes cuentas:

4740. Impuesto sobre beneficios anticipado. En esta cuenta se registra el exceso del impuesto sobre beneficios a pagar respecto al impuesto sobre beneficios devengado, es decir, la cuantía de impuesto pagado en el ejercicio y que se devengará contablemente en ejercicios posteriores. Presenta naturaleza deudora.

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio. Representa el importe de la reducción del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de bases imponibles negativas de dicho impuesto pendientes de compensación. También presenta naturaleza deudora.

479. Impuesto sobre beneficios diferido. Representa el exceso de impuesto sobre beneficios devengado respecto del impuesto sobre beneficios a pagar. Dicho de otra forma, en esta rúbrica figura el impuesto devengado contablemente en el ejercicio, pero que fiscalmente se pagará en ejercicios posteriores. Presenta naturaleza acreedora.

Es aconsejable que las cuentas anteriores estén desglosadas a nivel de subcuenta para cada una de las operaciones que motivan su nacimiento, a efectos de un más correcto seguimiento individualizado de tales diferencias.

La propia Norma de Valoración 16 regula el caso en que la legislación tributaria o la evolución económica de la empresa dé lugar a una variación en el importe de los impuestos anticipados, los impuestos diferidos o los créditos impositivos. En estos casos se deberá ajustar el saldo de dichas cuentas, reflejando como resultado el ingreso o gasto derivado del tal ajuste. Para realizarlo se utilizarán las cuentas establecidas en el propio PGC de 1990, que son las siguientes:

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios. En esta cuenta se reflejará la disminución conocida en el ejercicio del impuesto anticipado o del crédito impositivo por pérdidas a compensar, o el aumento conocido en el ejercicio del impuesto diferido, respecto de los impuestos anticipados, créditos impositivos o impuestos diferidos anteriormente generados.

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios. Se registrarán en esta cuenta los aumentos conocidos en el ejercicio del impuesto anticipado o del crédito impositivo por pérdidas a compensar, o disminución conocida en el ejercicio del impuesto diferido, respecto de los impuestos anticipados, créditos impositivos o impuestos diferidos anteriormente generados.



.../...

**Cálculo del impuesto devengado del ejercicio 19X0 y 19X1**

	EJERCICIO 19X0	EJERCICIO 19X1
Beneficio antes de impuestos (BAI) .....	40.000.000	22.000.000
Resultado contable ajustado (RCA) .....	40.000.000	22.000.000
Tipo impositivo medio .....	35%	31,875%
Impuesto devengado .....	14.000.000	7.012.500

**Anotaciones contables en el ejercicio 19X0**

14.000.000 *Impuesto sobre beneficios (630)*

*a Impuesto sobre beneficios diferido (479) 700.000*

*a Hacienda Pública, acreedora Impuesto Sociedades (475) 13.300.000*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

**Anotaciones contables ejercicio 19X1**

Con anterioridad a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 19X1, habrá que ajustar el importe de la cuenta 479, Impuesto sobre beneficio diferido, ya que el mismo se encuentra calculado con el tipo impositivo del ejercicio 19X0 (35%), y en el ejercicio 19X1 el tipo medio impositivo es del 31,875%. Por lo tanto, la cuenta de impuesto diferido tendrá que disminuir su saldo con abono a la cuenta 638, Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios. Este ajuste se realizará al final del ejercicio 19X1, una vez conocido el tipo medio efectivo de este período.

Impuesto sobre beneficio diferido generado en 19X0:

$$2.000.000 \times 35\% = 700.000$$

Impuesto sobre beneficio diferido al tipo medio impositivo del ejercicio 19X1:

$$2.000.000 \times 31,875\% = 637.500$$

Ajuste en impuesto sobre beneficio diferido:

$$700.000 - 637.500 = 62.500$$

62.500 *Impuesto sobre beneficios diferido (479)*

*a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638) 62.500*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

7.012.500 *Impuesto sobre beneficios (630)*

637.500 *Impuesto sobre beneficios diferido (479)*

*a Hacienda Pública, acreedora Impuesto Sociedades (4752) 7.650.000*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

En este ejercicio ha disminuido el impuesto diferido como consecuencia de la disminución del tipo, al pasar del 35% al 31,875%, lo que ha supuesto un ajuste positivo en el impuesto sobre beneficios.

## 2. Resolución de 30 de abril de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) sobre algunos aspectos de la Norma de Valoración Número 16 del Plan General de Contabilidad.

La Resolución del ICAC está dividida en nueve partes diferenciadas. Dado el alcance del presente trabajo, analizaremos las tres primeras: aplicación de principio de prudencia, diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones en la cuota.

### 2.1. Aplicación del principio de prudencia.

#### 2.1.1. Crédito por pérdidas a compensar.

En base al principio de prudencia los impuestos diferidos deberán contabilizarse en todo caso; sin embargo, los impuestos anticipados y los créditos por compensación de bases imponibles negativas sólo deberán ser objeto de contabilización en la medida en que su recuperación futura esté suficientemente garantizada. Caso de que existan dudas acerca de su realización futura, no deberán ser registrados como tales, y sí ya figurasen registrados, deberán darse de baja.

En concreto, los créditos derivados de la compensación de bases imponibles negativas sólo serán objeto de registro contable cuando la base imponible negativa se haya producido como consecuencia de un hecho no habitual en la gestión de la empresa, siempre que razonablemente se considere que las causas que la originaron han desaparecido en la actualidad y que se van a obtener beneficios fiscales que permitan su compensación.

Seguidamente, se analiza un ejemplo de contabilización del crédito impositivo por pérdidas a compensar, cuando se presentan, además, tipos impositivos distintos en dos ejercicios consecutivos.

## 2

### EJEMPLO. Créditos por compensación de bases imponibles negativas

La Sociedad Anónima A presenta en el año 19X2 un beneficio antes de impuestos de 20.000.000 de pesetas. Los pagos a cuenta y retenciones practicadas en este ejercicio ascienden a 600.000 pesetas. Figuran en su activo créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 19X1 por importe de 350.000 pesetas, al haber existido una pérdida fiscalmente compensable en ejercicios futuros, por importe de 1.000.000 de pesetas. Este crédito por pérdidas a compensar se activó en 19X1, al haberse originado las pérdidas como consecuencia de un hecho no habitual en la empresa, concretamente un resultado extraordinario por un incendio de una instalación industrial.

Dadas las características de esta empresa, para el año 19X2 el tipo impositivo es el 30% para los primeros 15.000.000 de pesetas de base imponible y el 35% para el resto. El tipo impositivo para el ejercicio 19X1 fue del 35%.

SE PIDE: Contabilizar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 19X2.  
.../...



### 2.1.2. Impuestos anticipados.

En relación con los impuestos anticipados, sólo serán objeto de contabilización cuando una estimación razonable de la evolución de la empresa indique que los mismos podrán ser objeto de recuperación futura. Se presumirá que la realización de los impuestos anticipados no está suficientemente asegurada, entre otros, en los siguientes casos:

- Cuando su recuperación se vaya a producir en un plazo superior a los diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio.
- Cuando se trate de sociedades que están sufriendo pérdidas habitualmente por lo que no se puede prever razonablemente la reversión del impuesto anticipado.

No obstante, podrán ser objeto de contabilización los impuestos anticipados que superen el plazo indicado, cuando existiendo impuestos diferidos se cumplan las dos circunstancias siguientes:

- Que el importe de los impuestos diferidos sea igual o superior a los impuestos anticipados.
- Que el plazo de reversión de los impuestos diferidos sea igual al de los impuestos anticipados.

Deberá informarse en la memoria acerca de cualquier circunstancia de carácter sustantivo sobre su situación fiscal, y, en su caso, sobre el tratamiento aplicado a los impuestos anticipados y créditos por pérdidas a compensar de bases imponibles negativas.

La propia resolución establece una serie de cuentas para reflejar los impuestos diferidos, los impuestos anticipados y los créditos por compensación de bases imponibles negativas, cuya reversión o cancelación se vaya a producir a largo plazo.

4791. Impuesto sobre beneficio diferido a largo plazo. Esta cuenta figurará en el pasivo del balance, epígrafe D. IV. Otros acreedores, en la partida «Administraciones Públicas a largo plazo» que se creará al efecto.

4741. Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo.

4746. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio ... a largo plazo.

Estas dos últimas cuentas figurarán en el activo del balance, en el epígrafe B. IV. Inmovilizado financiero, partida «Administraciones Públicas a largo plazo» que se creará al efecto.

En el ejemplo siguiente, se analiza la contabilidad del impuesto anticipado en empresas de reducida dimensión, con utilización de las cuentas de largo plazo.

3

**EJEMPLO. Impuestos anticipados.**

En el ejercicio 1, una sociedad adquiere un ordenador de última generación por importe de 1.000.000 de pesetas, cuya vida útil estimada por la misma es de 2 años. Según tablas de Hacienda este bien puede ser amortizado en un máximo del 25% anual.

Los datos para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades durante los próximos 4 años son los siguientes

	EJERCICIO 1	EJERCICIO 2	EJERCICIO 3	EJERCICIO 4
BAI (RCA) .....	10.000.000	20.000.000	25.000.000	30.000.000
Deducciones .....	1.000.000	-	500.000	
Ret. y P. a cta. ....	2.000.000	1.000.000	3.000.000	5.000.000

Dadas las dimensiones a efectos fiscales de la empresa, hasta el ejercicio 2 el tipo impositivo es del 35%, y a partir de éste, el tipo impositivo pasa a ser del 30%, para los primeros 15.000.000 de pesetas de base imponible y el 35% para el resto.

*SE PIDE:* Calcular el Impuesto sobre Sociedades para estos 4 ejercicios, proponer su contabilización, considerando que la evolución previsible de la empresa va a permitir la recuperación futura de los impuestos anticipados.

**Solución:**

**Cálculo de diferencias temporales**

	EJERCICIO 1	EJERCICIO 2	EJERCICIO 3	EJERCICIO 4
Amort. contable ....	500.000	500.000	0	0
Amort. fiscal .....	250.000	250.000	250.000	250.000
Difer. temporal .....	250.000	250.000	-250.000	-250.000

**Cálculo de cuotas a ingresar**

	EJERCICIO 1	EJERCICIO 2	EJERCICIO 3	EJERCICIO 4
BAI (RCA) .....	10.000.000	20.000.000	25.000.000	30.000.000
+/- DP .....	250.000	250.000	- 250.000	- 250.000
Base imponible ....	10.250.000	20.250.000	24.750.000	29.750.000
CI. 30% .....			4.500.000	4.500.000
35% .....	3.587.500	7.087.500	3.412.500	5.162.500
Total CI .....	3.587.500	7.087.500	7.912.500	9.662.500
Tipo imp. medio ....	35%	35%	31,9697%	32,4790%
Deducciones .....	1.000.000	-	500.000	-
Cuota líquida .....	2.587.500	7.087.500	7.412.500	9.662.500
Retenc. y p. cta. ....	2.000.000	1.000.000	3.000.000	5.000.000
Cuota a ingresar ....	587.500	6.087.500	4.412.500	4.662.500

.../...

.../...

**Cálculo de impuesto devengado**

	EJERCICIO 1	EJERCICIO 2	EJERCICIO 3	EJERCICIO 4
BAI (RCA) .....	10.000.000	20.000.000	25.000.000	30.000.000
Tipo imp. medio ....	35%	35%	31,9697%	32,4790%
Impuesto bruto .....	3.500.000	7.000.000	7.992.424	9.743.697
Deducciones .....	1.000.000	—	500.000	—
Impuesto deveng. ..	2.500.000	7.000.000	7.492.424	9.743.697

**Anotaciones contables ejercicio 1**

2.500.000	Impuesto sobre beneficios (630)		
87.500	Impuesto sobre beneficios anticipado l/p (4741)		
		a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	2.000.000
		a Hacienda Pública, acreedora Impuesto Sociedades (4752)	587.500
		x	

**Anotaciones contables ejercicio 2**

7.000.000	Impuesto sobre beneficios (630)		
87.500	Impuesto sobre beneficios anticipado largo plazo (4741)		
		a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	1.000.000
		a Hacienda Pública, acreedora Impuesto Sociedades (4752)	6.087.500
		x	
87.500	Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)		
		a Impuesto sobre beneficios anticipado largo plazo (4741)	87.500
		x	

**Anotaciones contables ejercicio 3**

Deberemos ajustar el saldo de impuestos sobre beneficios anticipados, ya que el tipo impositivo para el ejercicio 3 es distinto al existente en los ejercicios en que se generaron los mismos. En este caso, habrá que disminuir su saldo, con cargo a la cuenta 633, Ajustes negativos en la imposición directa.

Impuestos anticipados al final del ejercicio 2:

$$500.000 \times 0,35 = 175.000$$

Impuestos anticipados al tipo medio del ejercicio 3:

$$500.000 \times 31,9697\% = 159.848$$

Disminución de impuestos anticipados: 15.152.

.../...

.../...

15.152	<i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)</i>	
	<i>a Impuesto sobre beneficios anticipado largo plazo (4741)</i>	7.576
	<i>a Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)</i>	7.576
	x	
7.492.424	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	
	<i>a Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)</i>	79.924
	<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	3.000.000
	<i>a Hacienda Pública, acreedora Impuesto Sociedades (4752)</i>	4.412.500
	x	
79.924	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)</i>	
	<i>a Impuesto sobre beneficios anticipado largo plazo (4741)</i>	79.924
	x	

**Anotaciones contables ejercicio 4**

De nuevo se ajustará el saldo de impuestos sobre beneficios anticipados al nuevo tipo impositivo para el ejercicio 4.

Impuestos anticipados al final del ejercicio 3:

$$250.000 \times 31,9697\% = 79.924$$

Impuestos anticipados al tipo medio del ejercicio 4:

$$250.000 \times 32,4790\% = 81.197$$

Aumento de impuestos anticipados:

$$81.197 - 79.924 = 1.273$$

1.273	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)</i>	
	<i>a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i>	1.273
	x	
9.743.697	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	
	<i>a Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)</i>	81.197
	<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	5.000.000
	<i>a Hacienda Pública, acreedora Impuesto Sociedades (4752)</i>	4.662.500
	x	



.../...

**Solución:****Cálculo del impuesto devengado del ejercicio 1**

Beneficio antes de impuestos (BAI) .....	25.000.000
– Diferencia permanente .....	0
Resultado contable ajustado (RCA) .....	25.000.000
Impuesto bruto devengado (tipo impositivo x RCA) .....	8.750.000

**Cálculo de la cuota a ingresar del ejercicio 1**

Beneficio antes de impuestos (BAI) .....	25.000.000
– Diferencia permanente .....	-2.000.000
Resultado fiscal del ejercicio .....	23.000.000
Base imponible .....	23.000.000
Cuota íntegra .....	8.050.000
Cuota a ingresar .....	8.050.000

**Anotaciones contables del ejercicio 1**

8.750.000	Impuesto sobre beneficios (630)	
	a Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios (137)	700.000
	a Hacienda Pública, acreedora Impuesto Sociedades (4752)	8.050.000
	x	

En el ejercicio 1 se imputará a ingresos del ejercicio una quinta parte de los ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios:

$(700.000/5 = 140.000)$  dado que el nuevo bien se va a amortizar en 5 años

140.000	Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios (137)	
	a Impuesto sobre beneficios (630)	140.000
	x	

En los siguientes cuatro años, se realizará la misma operación imputando a ingresos del ejercicio la cantidad de 140.000 pesetas. En el caso de que durante este período varíe el tipo impositivo, la empresa tendría que ajustar el importe de los ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios, aumentándolos o disminuyéndolos con cargo o abono a las cuentas 633, Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios, o 638, Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios, tal y como queda expuesto en apartados anteriores.

**2.3. Deduciones y bonificaciones de la cuota.**

Las deducciones y bonificaciones de la cuota minoran el gasto por impuesto devengado, recibiendo un tratamiento similar al de las diferencias permanentes.

En relación con las deducciones y bonificaciones de la cuota, la Resolución establece que podrán ser objeto de periodificación con criterios razonables la reducción del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades derivada de las mismas, excluidas las retenciones y pagos a cuenta.

La referida periodificación se efectuará correlacionando la deducción o bonificación correspondiente con la depreciación del activo que motivó la misma.

Para realizar la periodificación de deducciones y bonificaciones, se podrá utilizar la cuenta 138, Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios, cuyo movimiento es el siguiente:

- Se abonará, con cargo a la cuenta 630, por el importe de las deducciones o bonificaciones a imputar en varios ejercicios.
- Se cargará, por la parte correspondiente a imputar en el ejercicio, con abono a la cuenta 630.

La mencionada cuenta figurará en la agrupación del pasivo del balance «B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios» dentro de la partida Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios.

Al igual que ocurría con las diferencias permanentes periodificadas, habrá que informar en la nota 4 de la memoria sobre los criterios empleados en la periodificación de las deducciones y bonificaciones de la cuota, tanto en el ejercicio en que se producen las deducciones como en los siguientes, hasta que termine su periodificación.

## VI. CONCLUSIONES

Desde la entrada en vigor del PGC de 1990, las empresas españolas vienen contabilizando el impuesto sobre beneficios como gasto del ejercicio, aplicando el método del efecto impositivo: de la deuda o de pasivo. Esta forma de contabilización ha permitido que el conocimiento del beneficio distribuable se obtenga directamente del saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias, al tenerse en cuenta también los créditos o débitos que surgen en relación a la Hacienda Pública derivados del Impuesto sobre Sociedades.

El PGC de 1990 previó también cuentas para que se reflejasen las diferencias que en la cuenta de créditos y débitos por imposición directa pudieran producirse por alteraciones en los tipos impositivos. Sin embargo, dado que en los años anteriores el tipo impositivo ha permanecido constante para la mayor parte de las empresas ubicadas en territorio de régimen común, las mencionadas cuentas de ajuste no han tenido movimientos contables.

Con la entrada en vigor de la Ley 13/1996, las empresas consideradas fiscalmente como de reducida dimensión tendrán cada ejercicio económico tipos impositivos medios distintos, lo que supondrá la necesidad de realizar ajustes en las cuentas de créditos y débitos fiscales.

Aunque puedan realizarse los ajustes anteriores siguiendo diversos criterios de valoración, en nuestra opinión y con la finalidad de facilitar cálculos, hemos entendido que es preferible realizarlos utilizando el tipo impositivo medio que tenga cada empresa en el ejercicio, puesto que asignar las diferencias temporales producidas durante un año a un solo tramo de la escala de gravamen del ejercicio siguiente sería artificial y subjetivo, ya que dependiendo de la hipótesis de atribución que se emplease, se podrían obtener beneficios distribuibles distintos.

Por último, con los ejemplos que hemos planteado, se ha pretendido proporcionar una guía práctica para que los responsables de las empresas de reducida dimensión puedan aplicar los cambios que a partir de las cuentas del año 1996 se les van a producir a la hora de determinar el impuesto sobre beneficios.