

TRABAJO EFECTUADO POR:

**ISABEL GALLEGO ÁLVAREZ**

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

**ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1995**

---

## *Sumario:*

---

- I. Consideraciones previas.
- II. Posición de la *International Accounting Standards Committee* y de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
- III. Posición adoptada en distintos países del ámbito anglosajón.
  1. Estados Unidos.
    - 1.1. Métodos aceptados por los pronunciamientos del *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA).
    - 1.2. Métodos aceptados por el *Financial Accounting Standards Board* (FASB).
  2. Reino Unido.

IV. Criterios adoptados en distintos países del ámbito continental europeo.

V. Conclusiones.

Bibliografía.

## I. CONSIDERACIONES PREVIAS

A lo largo de la historia, y en el tema de la relación entre contabilidad y fiscalidad, se han considerado tradicionalmente dos tipos de países; aquéllos donde las normas contables han estado influenciadas por las normas fiscales, entre los que podemos destacar los países del área continental-europea, y aquéllos donde prima la autonomía e independencia entre ambas normas, a este tipo pertenecen los países anglosajones.

Si bien este tema ha sido tratado por distintos autores, en estos momentos se tiende a que en todos los países exista una independencia entre normas contables y fiscales, de tal forma que el resultado contable se determine aplicando las normas y principios contables y el resultado fiscal aplicando las normas fiscales, éste es el caso de nuestro país a partir de la reforma de la legislación mercantil en 1989.

Si se acepta la existencia de independencia, otro aspecto importante es que el impuesto que deben pagar las empresas por el resultado obtenido y que se determina aplicando criterios contables es un gasto y no una distribución de beneficios ya que así se considera en los países con una contabilidad influenciada por la fiscalidad.

Algunos autores muestran su postura en favor de considerar el impuesto como gasto del ejercicio. En este sentido, HENDRIKSEN (1958, págs. 216-221) indica que no encuentra diferencias significativas entre el impuesto y otros gastos, argumentando que una partida es clasificada como gasto si esa partida genera ingresos y precisamente el pago de impuestos pone de manifiesto que la empresa obtiene beneficios como consecuencia de que se han generado ingresos, por lo tanto, no existe ningún motivo en contra para no considerar al impuesto como un gasto más del ejercicio.

Posteriormente, el *Accountants International Study Group* (1971, pág. 5), formado por el *American Institute of Certified Public Accountants*, el *Canadian Institute of Chartered Accountants*, el *Institute of Chartered Accountants in England and Wales*, el *Institute of Chartered Accountants of Scotland* y el *Institute of Chartered Accountants in Ireland*, manifiestan que durante muchos años los profesionales de la contabilidad en Inglaterra, Estados Unidos y Canadá estuvieron de acuerdo al afirmar que «el impuesto sobre el resultado de la empresa constituye un gasto de la empresa, y por lo tanto, tal impuesto puede ser deducido del resultado».

Aceptada la consideración del impuesto como gasto, la cantidad correspondiente al mismo se obtiene utilizando datos contables y en concreto el resultado contable de un determinado ejercicio, distinto en todo momento del resultado fiscal o base imponible. Esta no coincidencia entre ambos resultados es debido, según manifiesta KELLER (1962, pág. 61), a los diferentes objetivos para determinar el resultado, de tal forma que el objetivo de determinar el resultado contable es medir el resultado de las operaciones de la empresa, mientras que el objetivo del resultado fiscal es obtener ingresos para el Gobierno y aquí hay que considerar factores políticos, sociales y económicos.

También MALONEY y SANBORN (1988, pág. 22) expresan su opinión en el mismo sentido al indicar que el objetivo principal de la contabilidad es dar información útil a directores, accionistas, acreedores y otros propietarios interesados, mientras que el objetivo principal de la fiscalidad, es obtener ingresos para el Gobierno en función de su capacidad recaudatoria, si bien, estos autores señalan que las leyes fiscales se han utilizado en algunas ocasiones como un instrumento para estimular la economía, reforzar cierta conducta del contribuyente y para otorgar equidad.

Las discrepancias, según indica PINA MARTÍNEZ (1991, pág. 637) son el origen del efecto impositivo que parte de la idea «de que los hechos y transacciones económicas tienen efectos fiscales. Su efecto fiscal viene representado por los incrementos o disminuciones que provocan en el volumen final de impuestos que paga la empresa, por afectar al cálculo de la base imponible de la misma».

El efecto impositivo implica la asignación de impuestos entre distintos períodos (*Interperiod Tax Allocation*), en palabras de WYATT (1967, pág. 64) «la asignación de impuestos es un factor significativo en contabilidad porque las transacciones realizadas en una empresa pueden ser contabilizadas para un período aunque pueden tener un efecto fiscal en períodos diferentes».

Según lo expuesto anteriormente, el impuesto sobre beneficios o cuota impositiva devengada se calculará aplicando el tipo impositivo sobre el resultado contable, mientras que la cuota a pagar se calculará aplicando dicho tipo impositivo sobre la base imponible o resultado fiscal, produciéndose diferencias debidas a dos causas según LABATUT SERER (1990, págs. 103-104): «diferencias debidas a los elementos que entran a formar parte de los conceptos de ingresos y gastos y diferencias debidas al momento de generación de la renta».

Las primeras se conocen con el nombre de diferencias permanentes y se trata de partidas que forman parte del resultado contable pero no se incluyen en la base imponible, o partidas que forman parte de la base imponible pero no del resultado contable, las segundas se denominan diferencias temporales y se trata de ingresos y gastos que forman parte del resultado contable de un ejercicio pero se incorporan a la base imponible en otro ejercicio distinto, estas diferencias se originan en un período y desaparecen en otros, dando lugar a un anticipo o diferimiento en el pago de impuestos, el problema más importante surge en este tipo de diferencias.

Considerando el impuesto sobre beneficios como un gasto del ejercicio y que su contabilización debe realizarse siguiendo el método del efecto impositivo, se puede profundizar aún más en las variantes o modalidades de dicho método:

- Método de capitalización o *Deferred Method*.
- Método de la deuda o *Asset-Liability Method*.
- Método neto de impuestos o *Net-of-Tax Method*.

En el método de capitalización, las cuentas de impuestos diferidos y anticipados son ajustes por periodificación y no obligaciones de pago ni derechos de cobro, por lo que deben aparecer así en los estados financieros. La valoración de las diferencias temporales se hace siempre tomando como referencia 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.

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 diferidos están basados sobre el tipo impositivo existente cuando las diferencias temporales se originan». Estos autores añaden que los impuestos diferidos en el balance no se ajustan para reflejar subsiguientes cambios en el tipo impositivo o para reflejar nuevos tipos, con lo cual los impuestos diferidos 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.

El método de la deuda se diferencia del anterior en que las diferencias temporales se consideran verdaderos derechos de cobro u obligaciones de pago a la Hacienda Pública. 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 (*op. cit.*, pág. 1.068) indican que, en el método de la deuda, la cantidad de impuestos 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 diferido e impuesto anticipado.

En definitiva, los aspectos más importantes del método de la deuda los señalan JORDAN y CLARK (1991, pág. 33), cuando señalan que las cuentas de activo o pasivo por impuestos anticipado y diferido en el balance, están basadas en los impuestos que la empresa espera recuperar 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 por el mecanismo de cuentas compensatorias. La valoración del efecto impositivo se hace como en el método de la capitalización, no actualizándose, por tanto, los saldos de las cuentas de impuestos diferidos o anticipados a tipos impositivos actuales y siguiendo las mismas técnicas de cálculo.

Un *ejemplo* para aplicar las modalidades del método del efecto impositivo sería el siguiente:

Suponer que el 1 de enero de 1994 una empresa adquirió un equipo industrial por 100.000 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 25.000 pesetas. El tipo impositivo para 1994 es del 40 por 100, pero para años futuros es del 50 por 100. Los beneficios antes de amortización e impuestos son de 200.000 pesetas.

- Lo primero es determinar el resultado contable y fiscal para 1994:

RESULTADO CONTABLE		RESULTADO FISCAL	
Beneficios antes de amortización e impuestos .....	200.000	Beneficios antes de amortización e impuestos .....	200.000
Amortización anual .....	(20.000)	Amortización anual .....	(25.000)
Beneficio contable .....	180.000	Beneficio fiscal .....	175.000

Gasto por impuesto sobre beneficio (180.000 x 40%) .....	72.000
Impuesto o cuota a pagar (175.000 x 40%) .....	70.000
Diferencia temporal (impuesto s/beneficios diferido) [(180.000 – 175.000) x 40%] .	2.000

72.000	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	
	a Hacienda Pública acreedora (474)	70.000
	a Impuesto diferido (479)	2.000
	x	

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 una de las modalidades establecidas anteriormente:

– Si la empresa sigue el método de la 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 ajusta 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  $(180.000 - 175.000) \times 50\% = 2.500$ , con lo cual se tendrá que realizar una anotación contable que será:

500	<i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)</i>	
	a Impuesto diferido (479)	500
	x	

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

500	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	
	a Impuesto diferido (479)	500
	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 nuestro ejemplo las 2.000 contabilizadas como impuesto diferido aparece-





En el sistema de asignación total, también denominado *Comprehensive Allocation*, se deben considerar todas las diferencias temporales para calcular el gasto por el impuesto sobre beneficios. En el sistema de asignación parcial, también denominado *Partial Tax Allocation*, únicamente deben tenerse en cuenta las diferencias temporales que vayan a revertir en un período de tiempo determinado (3 ó 5 años) excluyendo las restantes, ya que se considera que las diferencias temporales que se difieren continuamente en el tiempo, no tienen que aparecer en los estados financieros.

Una vez determinados los conceptos previos para considerar al impuesto sobre beneficios como un gasto, es necesario contrastar si existe unanimidad en los criterios seguidos para su contabilización, en este sentido, como se señaló anteriormente, el método del efecto impositivo es un método utilizado por la mayoría de los países, especialmente por los anglosajones, por lo tanto, sería conveniente ver cuál es la normativa específica existente a nivel internacional y en el ámbito de los distintos países, para poder establecer las posibles semejanzas y diferencias entre ellos.

## II. POSICIÓN DE LA *INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE* Y LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO

La posición adoptada por la *International Accounting Standards Committee* (IASB), en relación a la contabilización del impuesto sobre beneficios, se encuentra reflejada en la NIC número 12, aprobada en marzo de 1979.

El párrafo 42 indica: «La cuota impositiva para el período debe determinarse teniendo en cuenta los efectos impositivos, usando el método de capitalización o el de la deuda», se permite por lo tanto, la utilización de cualquiera de las variantes del método del efecto impositivo, nada dice del método neto de impuestos.

El párrafo 43 establece: «El método de contabilización de las diferencias temporales, ha de aplicarse a todas las que de esta clase se presenten, sin embargo la cuota impositiva del período puede excluir los efectos de ciertas diferencias temporales, cuando exista razonable evidencia de que no revertirán a la empresa en un período de tiempo considerable (al menos 3 años)». Por lo tanto, puede establecerse que la NIC número 12:

- a) No admite el método de la cuota a pagar.
- b) Admite el método del efecto impositivo en dos de sus variantes:
  - Método de capitalización.
  - Método de la deuda.
- c) Considera el cómputo total y parcial de las diferencias temporales.

En enero de 1989 la IASC publicó un nuevo borrador de norma en el cual propuso que se permitiese solamente la aplicación del método de la deuda y el cómputo total de las diferencias temporales, aunque el cómputo parcial de las diferencias temporales permanecería como un sistema alternativo (ARTHUR YOUNG, 1989, pág. 349).

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico -OCDE- (1987, págs. 30-40), en su documento número 3 elaborado por el Grupo de Trabajo sobre Normas Contables, establece las siguientes propuestas:

- a) Admite el método de la cuota a pagar y el método del efecto impositivo.
- b) Dentro del método del efecto impositivo considera el método de capitalización y el de la deuda, aunque recomienda que la NIC número 12 sea revisada y que considere solamente el método de la deuda.
- c) Considera también el cómputo, tanto parcial como total, de las diferencias temporales, aunque indica el problema existente para distinguir de entre todas las diferencias temporales aquellas que revertirán en un período corto de tiempo, señalando que este problema se solucionaría si se considerara la asignación total de todas las diferencias temporales, pero si se utiliza la asignación total posiblemente se reconocerán en el pasivo del balance diferencias temporales (impuestos diferidos) que nunca serán pagados, por lo tanto, según el criterio de la OCDE ambos sistemas de asignación tienen sus ventajas e inconvenientes.

### III. POSICIÓN ADOPTADA EN DISTINTOS PAÍSES DEL ÁMBITO ANGLOSAJÓN

#### 1. Estados Unidos.

En este país es importante considerar los distintos métodos aceptados por los pronunciamientos del *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) y del *Financial Accounting Standards Board* (FASB).

*1.1. Métodos aceptados por los pronunciamientos del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).*

Los pronunciamientos del AICPA se han llevado a cabo a través de los *Accounting Research Bulletins* y las opiniones y normas del *Accounting Principles Board*.

• *Accounting Research Bulletins*. El primer pronunciamiento dedicado al impuesto sobre beneficios lo encontramos, en el *Accounting Research Bulletin* número 23 emitido en 1944, éste reconoció la necesidad de considerar el impuesto sobre beneficios como un gasto más del ejercicio, y la asignación de impuestos entre distintos períodos, asimismo, con el ARB número 23 se da a conocer el concepto de diferencias temporales, aceptando como método más apropiado para contabilizar el impuesto el método neto de impuestos.

En el año 1954 el ARB 23 fue sustituido por el ARB 44 que se pronunció en el mismo sentido que el anterior, aceptando también el método neto de impuestos como el más apropiado. Otros *Accounting Research Bulletins* que hicieron referencia a la contabilización del impuesto sobre beneficios fueron, el ARB 43 emitido en 1953 que manifestó su preferencia por el método de la deuda y el ARB 44 revisado, emitido en 1959 que aceptó el método de capitalización para contabilizar el impuesto sobre beneficios.

• *Accounting Principles Board*: la aceptación por el comité sobre procedimientos contables del método de la deuda fue explícita, y la aceptación del método de capitalización fue implícita, el *Accounting Principles Board* reconoció esta aceptación implícita y explícita en su *Opinion* número 6: *Status of Accounting Research Bulletins*, emitida en 1965, en ella se indica:

- «– Bajo el método de capitalización, las cuentas por impuestos diferidos y anticipados que aparecen en el balance de situación no se ajustan por cambios posteriores en el tipo impositivo.
- Bajo el método de la deuda los impuestos diferidos y anticipados que aparecen en el balance de situación, se ajustan por cambios en el tipo impositivo que se produzcan con posterioridad al momento en que se contabilizan».

En 1967, se emitió el *Accounting Principles Board* número 11 *Accounting for Income Taxes*, las características más importantes de esta norma se encuentran recogidas, entre otros, por autores como BALL (1981, págs. 8-18) y MEIGS, MOSICH y JOHNSON (1978, págs. 862-873).

MEIGS, MOSICH y JOHNSON (*op. cit.*, págs. 862-873) señalan que el APB número 11 acepta el método de capitalización para contabilizar el efecto impositivo de las diferencias temporales, así se deduce del contenido del párrafo 169 que indica: «el comité ha concluido que el método de capitalización de asignación de impuestos podría ser el seguido, puesto que aporta el más útil y práctico acercamiento a la asignación de impuestos entre distintos períodos y a la presentación del impuesto en los estados financieros»; el APB número 11 también reconoce el método de asignación total.

El concepto de diferencias temporales, según indica BALL (*op.cit.*, págs. 8-18), se reconoce en el párrafo 13 «diferencias entre el período en el cual las transacciones afectan a la base imponible y el período en el cual entran a determinar el resultado contable antes de impuestos. Las diferencias temporales *Timing Differences*, se originan en un período y revierten en uno o más períodos

siguientes, algunas diferencias temporales reducen el impuesto que podría ser pagado actualmente y otras incrementan el impuesto que podría ser pagado actualmente», este autor sigue diciendo que el párrafo 15 del pronunciamiento identifica cuatro tipos de diferentes transacciones que causan diferencias temporales:

- Ingresos o ganancias que son incluidos en la base imponible con posterioridad a su inclusión en el resultado contable.
- Gastos o pérdidas que son deducibles en la determinación de la base imponible con posterioridad a su deducción en el resultado contable.
- Ingresos o ganancias incluidos en la base imponible con anterioridad a su inclusión en el resultado contable.
- Gastos o pérdidas deducibles en la determinación de la base imponible con anterioridad a su deducción en el resultado contable.

BALL indica que el APB número 11 también reconoce la existencia de diferencias permanentes, considerándolas partidas que son tratadas de forma diferente por la contabilidad que por la fiscalidad, de tal forma que dichas diferencias nunca revertirán, al contrario de lo que sucede con las diferencias temporales.

Resumiendo, las características más importantes del *Accounting Principle Board* número 11 son las siguientes:

- Las diferencias existentes entre el beneficio contable y la base imponible se denominan diferencias temporales.
- El método utilizado para contabilizar las diferencias temporales es el de capitalización.
- Las cuentas destinadas a recoger los efectos impositivos se consideran como cuentas de periodificación.
- Considera el cómputo completo, integral o total de todas las diferencias temporales.
- Al utilizar el método de capitalización no permite que los impuestos anticipados y diferidos se ajusten ante posibles cambios en el tipo impositivo.
- Emplea el término *Timing Differences* para recoger las diferencias entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, frente al término utilizado por el SFAS número 96 *Temporary Differences*.

- No se consideran sucesos económicos futuros, ni estrategias de planificación fiscal.
- Presentación en el balance de situación de los impuestos diferidos y anticipados separando los de corto y largo plazo.

### 1.2. Métodos aceptados por el Financial Accounting Standards Board (FASB).

Hasta este momento hemos visto que la posición del AICPA se inclina por la utilización del método de capitalización para contabilizar el impuesto sobre beneficios, sin embargo este método ha sido criticado con frecuencia en defensa del método de la deuda. Autores como BELL y BIDLE (1987, págs. 53-57), manifiestan que el método de capitalización ha recibido críticas por la complejidad de los cálculos mecánicos necesarios que están basados en requerimientos ambiguos y algunas veces inconsistentes.

En relación al método de capitalización, las críticas plantean que las cantidades que aparecen en el balance de situación raramente encajan dentro de las definiciones del *Financial Accounting Standards Board* de activos y pasivos, por ello se plantea la necesidad de reconsideración del método de capitalización y por lo tanto del APB número 11.

Otros autores que defienden la posición de cambio del APB número 11 son NAIR y WEYGANDT (1981, págs. 87-90), las razones que argumentan para revisar el APB número 11 son las siguientes:

1. Recientes desarrollos en Estados Unidos. La emisión por el FASB de la norma número 3 *Elements of Financial Statements of Business Enterprises*, hace imperativo un cambio del método de capitalización y del método de asignación total de diferencias temporales, ya que el método de capitalización no comparte ninguna de las definiciones de los elementos del balance de situación adoptadas por el FASB.

2. Recientes desarrollos en Reino Unido. En octubre de 1978 el *Accounting Standards Committee* emitió el *Statement of Standard Accounting Practice* número 15 *Accounting for Deferred Taxation*, efectiva para años fiscales que comenzaran en 1979, que requiere la asignación parcial para diferencias temporales a corto plazo y para otras diferencias temporales a menos que pueda ser demostrado que la diferencia no revertirá dentro de tres años. El SSAP 15 no especifica el método a utilizar para contabilizar el impuesto sobre beneficios, permitiendo tanto el de la deuda como el de capitalización.

3. Normas internacionales. La *International Accounting Standard* número 12 *Accounting for Taxes on Income*, recomienda un tipo de asignación de impuestos que es una combinación de los utilizados en Estados Unidos y Reino Unido, permitiendo tanto el método de capitalización como el de la deuda, así como el método de asignación total o parcial.

4. El coste para las pequeñas empresas. Nuestras conversaciones con los empresarios han indicado que el requerimiento del APB número 11 es caro para las empresas, siendo el coste de la información que proporciona superior a los beneficios, especialmente para las pequeñas empresas. La evidencia de varias fuentes indica que los requerimientos del APB número 11 son considerados como una carga por las pequeñas empresas, esto hace que algunas no cumplan todas las exigencias de información requeridas por el APB número 11.

5. Problemas de implantación. El FASB ha emitido recientemente varios pronunciamientos sobre la contabilización de impuestos diferidos en situaciones especiales (SFAS núm. 31 *Accounting for Tax Benefits Related to U.K Legislation Concerning Stock Relief* y SFAS núm. 37 *Balance Sheet Classification of Deferred Income Taxes*), estos pronunciamientos son inconsistentes con los conceptos que sirven de base en el tratamiento de los impuestos diferidos en el APB número 11 y únicamente generarán confusión. En el mismo sentido se manifiesta PERRY (1981, cap. 25) quien destaca que la adopción del método de capitalización, con su énfasis sobre cálculos mecánicos más que conceptuales, ha creado numerosos problemas de interpretación a lo largo de los años, y desde que el APB número 11 fue publicado, las diferencias entre resultado contable y fiscal han proliferado.

Debido a las dificultades que se encontraron al aplicar el APB número 11, el *Financial Accounting Standards Board* propuso su modificación, para ello el FASB tuvo que realizar una serie de estudios cuyo proceso puede resumirse, según señala SHEEHY y SCHLITT (1991, pág. 52) en los siguientes términos:

- En el período 1982-1986, el FASB realizó un estudio, debate y discusión de los aspectos negativos del APB número 11 sobre cómo contabilizar el impuesto sobre beneficios.
- En 1987, el FASB emitió el SFAS número 96, que fue efectivo para años fiscales que comenzaran a partir del 15 de diciembre de 1988, y cuyo contenido se analizará posteriormente.
- En 1989, se detectan las dificultades de las empresas para aplicar el SFAS 96, así lo indican HERDMAN y NEARY (1989, pág.14) cuando dicen «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». Dicha circunstancia obliga al FASB a emitir el *Special Report* denominado *Guide to Implementation of Statement 96 on Accounting for Income Taxes* emitida en marzo de 1989. Posteriormente, el FASB emitió el SFAS número 103 *Accounting for Income Taxes-Deferred of the Effective Date of FASB Statement número 96* que difiere la fecha efectiva de entrada en vigor del FASB 96 para 1991.
- En 1990 el FASB discute posibles cambios en el SFAS 96, relativos al reconocimiento y medida en ciertas situaciones de activos por impuestos diferidos (impuestos anticipados), y también considera la posibilidad de algunos cambios en la presentación y publicación de estados financieros.

- En 1992 el FASB emitió un *Exposure Draft* de una norma para reemplazar al SFAS 96, que revisa la norma para reducir su complejidad y trata asuntos sobre el criterio de reconocimiento y medida de activos por impuestos diferidos (impuestos anticipados), se trata del SFAS 109, que entró en vigor en diciembre de 1992, y es el SFAS que actualmente está vigente.

Por lo tanto, el APB número 11 fue reemplazado por el SFAS 96 y éste por el SFAS 109, siguiendo contabilizando tanto el SFAS 96 como el 109 el impuesto sobre beneficios como un gasto y, para ello, siguen el método del efecto impositivo y en concreto una de sus modalidades el método de la deuda (*Asset and Liability Method*), lo cual implica calcular los impuestos diferidos y anticipados de acuerdo con los tipos impositivos vigentes, pero teniendo en cuenta las posibles modificaciones que puedan producirse en los períodos en que se estima revertirán las diferencias temporales, considerando además el cómputo total de todas las diferencias temporales.

Podemos entonces realizar un pequeño análisis, tanto del SFAS 96 como del SFAS 109, para ver el contenido de cada una de las normas en aspectos tan importantes como el ámbito de aplicación, cómo consideran la contabilización del impuesto sobre beneficios, el concepto de *Temporary Differences* en contraposición con el de *Timing Differences*, así como otros aspectos tratados por dichas normas.

#### 1.2.1. Análisis del SFAS 96.

##### • Normas y criterios sobre la contabilización del impuesto sobre beneficios.

El párrafo 4 establece normas sobre la contabilización del impuesto sobre beneficios y recoge el 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 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*).

##### • Ámbito de aplicación del SFAS 96.

Según señala el párrafo 5, la aplicación del mismo se extiende a todas las operaciones (nacionales o en el exterior) de una empresa que estén sujetas a imposición sobre beneficios de ámbito local, regional o nacional. También se aplica a las empresas consolidadas, combinadas o contabili-

zadas por el método de puesta en equivalencia y a empresas extranjeras que preparen sus estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos.

**• Objetivo de la contabilidad del impuesto sobre beneficios y principios básicos que se deben aplicar para la consecución de los mismos.**

El párrafo 7 establece que el objetivo en la contabilización del impuesto sobre beneficios, es reconocer el importe tanto actual como diferido de los impuestos a pagar o recuperar a la fecha de realización de los estados financieros.

Los principios básicos que se deben aplicar para la consecución de dichos objetivos son:

- a) Se reconoce un activo o pasivo por impuestos (impuesto anticipado o diferido) de todos los acontecimientos o sucesos que han sido reconocidos en los estados financieros.
- b) Las consecuencias actuales y diferidas de un suceso son medidas considerando las leyes fiscales vigentes, con el objeto de determinar el importe de impuestos a pagar o devolver en años futuros.
- c) Los impuestos anticipados y diferidos se contabilizan considerando los tipos impositivos vigentes. Los efectos de cambios futuros en las leyes fiscales o tipos impositivos no se pueden anticipar.

**• Diferencias permanentes y diferencias temporales.**

En la contabilización del impuesto sobre beneficios, que según el SFAS 96 se sigue el método del efecto impositivo se pueden distinguir aquellas diferencias entre resultado contable y fiscal que no deben considerarse a la hora de calcular el gasto por impuesto del ejercicio, de aquellas otras que dan origen a la realización de determinados ajustes para armonizar criterios contables y fiscales, las primeras son las diferencias permanentes.

El párrafo 9 se refiere a las diferencias temporales como aquellas que tienen su origen en los diferentes criterios fiscales y contables de reconocimiento y medida de activos, pasivos, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas. Estas diferencias surgen:

1. Del importe de la base imponible y el resultado contable antes de impuestos en un determinado período impositivo.
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.
- b) Gastos o pérdidas que se incluyen en el resultado fiscal después de que sean reconocidos en contabilidad.
- c) Ingresos o ganancias que son incluidos en la base imponible antes de que sean reconocidos en los estados financieros.
- d) Gastos o pérdidas que se incluyen en el resultado fiscal antes de que sean reconocidos contablemente.

En el segundo caso, el SFAS establece que un aspecto inherente a los estados financieros de una empresa, elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, es que los importes registrados de activos y pasivos serán respectivamente recuperados y liquidados. Esto implica que cualquier diferencia que exista entre la base fiscal de un activo o pasivo y su importe registrado en la contabilidad, dará lugar en el futuro a importes deducibles o a tributar. Algunos ejemplos de este tipo de diferencias temporales y que señalan el SFAS 96 se recogen en los párrafos 10 h) y 10 i):

- 10 h) Un ajuste por inflación exigido fiscalmente que incrementa la base imponible de un activo.
- 10 i) Diferencias surgidas en las fusiones de empresas.

La consideración de los distintos ejemplos en cada uno de los casos se realiza en base al contenido del párrafo 11, al establecer que los ejemplos de los apartados a), b), c) y d) pertenecen a ingresos, gastos, ganancias y pérdidas que están incluidos en la base imponible con anterioridad o posterioridad a su reconocimiento en el resultado contable. Los ejemplos h), i) pertenecen a otros sucesos que crean diferencias entre la base imponible de un activo o pasivo y la cantidad o importe reflejado en los estados financieros.

#### • Reconocimiento de diferencias temporales.

El párrafo 14 hace referencia al reconocimiento total de diferencias temporales al indicar que podría ser reconocido un activo o pasivo por impuestos de todas las diferencias temporales, que son las cantidades de impuestos a pagar o a recibir en futuros años como resultado de sucesos reconocidos en los estados financieros en el año actual o anteriores. Se pone de manifiesto el reconocimiento total y no parcial de diferencias temporales.

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

El SFAS 96, párrafo 17, establece el proceso a seguir en el cómputo de los impuestos anticipados y diferidos que surgen como consecuencia de la utilización del método del efecto impositivo por la diferencia entre criterios contables y fiscales:

1. Estimar los años futuros en los cuales van a pagarse o deducirse las cantidades derivadas de las diferencias temporales. En definitiva establecer los años de reversión de los impuestos anticipados y diferidos.

2. Determinar la cantidad o importe neto a pagar o deducir en cada uno de los años futuros, es decir, la cantidad a revertir en cada uno de dichos años.

3. Compensar las pérdidas obtenidas en un ejercicio con beneficios de ejercicios anteriores o con beneficios de ejercicios futuros (*Carryback* o *Carryforward*). El plazo de compensación será el que establezca la legislación fiscal de cada país. En los países anglosajones, concretamente en Estados Unidos, se pueden compensar las pérdidas obtenidas en un ejercicio con beneficios futuros y también con beneficios obtenidos con anterioridad y por los que la empresa ya ha pagado impuestos, en este caso se producirá una devolución de impuestos ya pagados. En nuestro país solamente se permite la compensación de pérdidas con beneficios futuros.

**• Otros aspectos.**

El SFAS 96 utiliza el término *Temporary differences* (diferencias temporales) que, como hemos visto anteriormente y según indican autores como DELANEY, EPSTEIN, ADLER y FORAN (1993, pág. 423), incluye un concepto más amplio de diferencias temporales que el *Timing Differences*.

El SFAS establece un proceso a seguir para el cómputo de los impuestos anticipados y diferidos al permitir 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 indicar 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 pasivo».

También el SFAS 96 hace referencia a la presentación de los impuestos anticipados y diferidos en el balance de situación, al tener que separarse las partidas de corto y de largo plazo.

Otro punto importante, es que, si se producen cambios en los tipos impositivos, en las leyes o en la situación fiscal de la empresa, el SFAS 96 establece que los impuestos diferidos y anticipados deben ser ajustados, en este caso nuestra legislación coincide con el SFAS 96.

Un ejemplo de la repercusión de cambio en el tipo impositivo sería el siguiente:

Supongamos que una empresa tiene contabilizado a finales de 1990 unas diferencias temporales de 3.000.000, como consecuencia de un exceso de amortización a efectos fiscales, esta cantidad se hará efectiva por partes iguales en 1991, 1992 y 1993. En principio el tipo impositivo que debería aplicarse durante los 3 años era del 40 por 100, pero en el año 1992 y 1993 se reduce al 35 por 100. La empresa al reducirse el tipo impositivo tendrá que realizar un ajuste en la cuenta de impuestos diferidos, puesto que ha disminuido la cantidad que tiene que pagar a la Hacienda Pública.

La diferencia temporal figurará por  $3.000.000 \times 40\% = 1.200.000$ .

	1991	1992	1993	TOTAL
Cantidad futura .....	1.000.000	1.000.000	1.000.000	3.000.000
Tipo impositivo .....	40%	35%	35%	
	400.000	350.000	350.000	1.100.000

– La cuenta de impuesto diferido deberá figurar por 1.100.000 con lo cual:

100.000 *Impuesto diferido (479)*

*a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)*      100.000

x

• **Estrategias de planificación fiscal.**

Dentro de ciertas limitaciones, el SFAS 96 permite la utilización de estrategias de planificación fiscal para determinar en qué año van a revertir las diferencias temporales. PARKS (1988, pág. 28) indica que 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), pero puede existir requerimientos como que la estrategia no puede suponer costes importantes para la empresa, ni contradecir otros supuestos básicos de los estados financieros.

Por su parte FISCHER (1989, pág. 43) indica 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 96 requiere que todas las diferencias temporales futuras sean planificadas.

### 1.2.2. Análisis del SFAS 109.

Con posterioridad al SFAS 96, el *Financial Accounting Standards Board* emitió, en febrero de 1992, un nuevo pronunciamiento para contabilizar el impuesto sobre beneficios y reemplazar al anterior, se trata del SFAS 109.

El SFAS 109 tiene en principio el mismo contenido que su predecesor aunque algunos autores como STEPP y PETZING (1991, pág. 13) consideran que su contenido es más simple.

#### • **Ámbito de aplicación del SFAS 109.**

El ámbito de aplicación del SFAS 109 también se corresponde con el señalado por el SFAS 96, es decir, como manifiestan GREGORY, PETREE y VITRAY (1992, pág. 46), el contenido del SFAS 109 «se aplicará a todas las operaciones que realice una empresa tanto dentro del país como en el extranjero». Otro punto en el cual coinciden SFAS 96 y 109, es según indican GONZÁLEZ y ERKEN (1992, págs. 55-56), en el cambio del tipo impositivo, ya que, en el caso de que se produzca una modificación en el mismo, deben ajustarse los impuestos anticipados y diferidos al nuevo tipo surgido del cambio.

#### • **Objetivos y principios básicos de la contabilización del impuesto sobre beneficios.**

En cuanto a objetivos y principios básicos puede considerarse que ambos pronunciamientos tienen idéntico significado, lo mismo podemos decir del método de asignación de las diferencias temporales. En este sentido READ y BARTSCH (1992, pág. 37) reconocen que «el SFAS 109 sigue a sus predecesores y lleva al reconocimiento total de todas las diferencias temporales».

#### • **Proceso a seguir para el registro de los impuestos anticipados y diferidos.**

No obstante, como manifiestan READ y BARTSCH (1991, pág. 45) podemos encontrar alguna diferencia en el sentido de que en muchas situaciones el SFAS 109 podría permitir el reconocimiento de activos por impuestos adicionales y permitir a las empresas que eviten la planificación de diferencias temporales y consideraciones de estrategia de planificación fiscal.

En el mismo sentido se manifiestan DELANEY, ADLER, EPSTEIN y FORAN (*op. cit.*, pág. 427) cuando indican que la nueva norma elimina la necesidad de planificar las reversiones. También READ y BARTSCH (1991, pág. 46) señalan que con el SFAS 109 cambia significativamente el criterio para el reconocimiento y medida de activos y pasivos por impuestos diferidos.

Uno de los aspectos que se puede considerar más conflictivo en el SFAS 109 es el relativo al cálculo anual de activos y pasivos por impuestos diferidos. Según su párrafo 17, el proceso para calcular un activo o pasivo por impuestos 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.
4. Reducir los impuestos anticipados estableciendo una cuenta de contrapartida 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, siguiendo a KIESO y WEYGANDT (*op. cit.* pág. 1.033), un *ejemplo* de esto sería:

Una empresa tiene una diferencia temporal de 1.000.000 de pesetas en un determinado año, siendo el tipo impositivo del 40 por 100.

Si el impuesto sobre beneficios es de 500.000 pesetas a efectos contables y de 900.000 a efectos fiscales, el reflejo contable sería:

<i>500.000</i>	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	
<i>400.000</i>	<i>Impuesto anticipado (474)</i>	
	x	
	<i>a Hacienda Pública acreedora (475)</i>	<i>900.000</i>

Después de comprobar todas las pruebas disponibles se determina que es más probable que no que 100.000 pesetas de los impuestos anticipados no se realizarán, es decir, la empresa no los recuperará, el asiento para recordar esta reducción en el valor del activo sería:

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

La cuenta «Impuestos 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 contables de la siguiente forma:

Impuestos anticipados .....	400.000
menos Provisión para reducir los impuestos anticipados .....	(100.000)
Impuestos anticipados .....	300.000

Esta cuenta de provisión es evaluada al final de cada período contable. Si al final del período, se espera que sean realizadas 350.000 pesetas, habrá que eliminar parte de la provisión para reducir los impuestos anticipados por 50.000, realizando el siguiente asiento:

<p>50.000    <i>Provisión para reducir impuestos anticipados (4741)</i></p>	<p>a</p>	<p><i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>      50.000</p>	
<p>_____</p>	<p>x</p>	<p>_____</p>	

• **Otros aspectos a destacar del SFAS 109.**

1. Existencia de múltiples diferencias temporales, que se producen cuando existen impuestos anticipados y diferidos al mismo tiempo.

2. Las pruebas disponibles que pueden utilizarse son negativas y positivas, como pruebas negativas, según PEAVEY y NURNBERG (1993, págs. 80-81), se encuentran 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 deficiencias en el fondo de maniobra, flujos de caja negativos y ratios financieros adversos. Como pruebas positivas que pueden servir para compensar a las pruebas negativas se encuentran los beneficios que la empresa ha obtenido a lo largo de la historia.

3. Establecer un modelo para determinar en qué períodos futuros las cantidades serán deducibles o gravables.

4. Alternativa del impuesto mínimo, que se utiliza para asegurar que las empresas no eviten pagar parte de sus impuestos.

5. Considerar que el método de la deuda según el SFAS 109 es el más consistente para contabilizar el impuesto sobre beneficios.

6. Presentación en el balance de situación de los impuestos anticipados y diferidos separando los de corto y largo plazo.

### 1.2.3. Comparación del APB 11, SFAS 96 y SFAS 109.

En el siguiente cuadro se representan las diferencias más importantes entre las normas emitidas en Estados Unidos y que han dado lugar a las mayores polémicas, tanto por parte de organismos públicos como privados:

MATERIA	APB 11	SFAS 96	SFAS 109
Método	Capitalización	Deuda	Deuda
Diferencias entre resultado contable y fiscal	<i>Timing differences</i> entre resultado contable y fiscal	<i>Temporary differences</i> entre resultado contable y fiscal	<i>Temporary differences</i> entre resultado contable y fiscal
Asignación de diferencias temporales	Asignación total de diferencias temporales	Asignación total de diferencias temporales	Asignación total de diferencias temporales
Cambio en el tipo impositivo	No se ajustan los impuestos anticipados y diferidos cuando cambia el tipo impositivo	Se ajustan los impuestos anticipados y diferidos cuando cambia el tipo impositivo	Se ajustan los impuestos anticipados y diferidos cuando cambia el tipo impositivo
Sucesos económicos futuros	Generalmente no se consideran	No se consideran	Se consideran para fijar si es necesario realizar una provisión para impuestos anticipados
Estrategias de planificación fiscal	Generalmente no se consideran	Pueden ser consideradas si no implican demasiados costes	Pueden ser consideradas cuando existe probabilidad de que todos o parte de los impuestos anticipados no serán realizados, es decir, no se recuperarán

## 2. Reino Unido.

La normativa vigente en estos momentos en Reino Unido para contabilizar el impuesto sobre beneficios está recogida en el *Statements of Standard Accounting Practice* número 15 *Accounting for Deferred Taxation*, del *Accounting Standards Committee* (ASC), emitida en mayo de 1985. Esta norma admite la contabilización del impuesto sobre beneficios aplicando el método del efecto impositivo, considera, además, aspectos como los siguientes:

### • Diferencias permanentes y temporales.

El concepto de diferencias permanentes y temporales es tratado por el SSAP 15, algunos autores como WOOLF y TANNA (1988, págs. 145-146) y PEREIRA, PATERSON y WILSON (1992, págs. 332-338) coinciden con el SSAP 15 al indicar que en cualquier período contable los beneficios que se reflejan contablemente pueden no coincidir con los reflejados a efectos fiscales. Esto se debe a dos razones principales:

1. Partidas que causan diferencias permanentes entre los beneficios contable y fiscal. Una partida que causa diferencia permanente son los gastos no deducibles fiscalmente pero sí admitidos contablemente.

2. Otras partidas causan diferencias temporales entre beneficio contable y fiscal, debido a que ciertas partidas se incluyen en los estados financieros en un período y pueden ser incluidos a efectos fiscales en otro:

- Diferencias temporales a corto plazo: aquellas que para su contabilización se sigue el principio de devengo y para fines fiscales el de caja (cobros o pagos). Podría indicarse, a título de ejemplo, algunas operaciones como la dotación de una provisión para clientes dudosos que se registra en contabilidad pero no se permite su registro para fines fiscales, cualquier provisión para planes de pensiones que podría no estar permitida su inclusión para fines fiscales hasta que no se pague.
- La utilización de la amortización acelerada para fines fiscales.
- Revalorizaciones de activos fijos cuando están incorporados en el balance de situación. Estas cantidades son reconocidas en la contabilidad, pero no se incluirán en el cómputo de impuestos hasta que el activo sea realizado.



• **Métodos de asignación de las diferencias temporales.**

- a) **Método de asignación total o *Full provision Basis*.** En este método los estados financieros de un período pueden reconocer los efectos fiscales de todas las transacciones que aparecen en ese período, el gasto que aparece en la cuenta de «Pérdidas y ganancias» sería:

**Carga impositiva = tipo impositivo x beneficio contable (ajustado por las diferencias permanentes) = tipo impositivo x base imponible (impuestos a pagar en el año) + tipo impositivo x diferencias temporales que aparecen en el año.**

- Ventajas de este método: los efectos fiscales de las diferencias temporales pueden ser calculadas objetivamente.
- Inconvenientes de este método: existirán algunas diferencias temporales que nunca revertirán, lo que puede ocasionar problemas a la hora de analizar la información contenida en el balance de una empresa.

- b) **Método de la asignación nula o *Nil provision*.** Los estados financieros de un período reconocen solamente los impuestos pagados sobre los resultados de ese período, sin considerar diferencias temporales:

**Carga impositiva = tipo impositivo x base imponible**

- Ventajas de este método: es que el gasto que se paga en el año puede ser determinado objetivamente, pero es contrario al concepto de prudencia que recoge el SSAP 2 *Disclosure of accounting policies*.

- c) **Método de asignación parcial o *Partial Provision*.** Este método reconoce solamente las diferencias temporales que van a revertir en un período corto de tiempo, el resto de las diferencias se considerarán como permanentes. Es el método seguido actualmente en Reino Unido, tal como establece el SSAP 15.

**Carga impositiva = tipo impositivo x base imponible + tipo impositivo x diferencias temporales que aparecen durante el año, las cuales revertirán probablemente en el futuro.**

**• Métodos para contabilizar el impuesto sobre beneficios.**

De los distintos métodos existentes para contabilizar el impuesto sobre beneficios, el SSAP 15 rechaza el método de capitalización (*Deferred Method*) por no ser consistente con el método de asignación parcial de las diferencias temporales, y propone la utilización del método de la deuda (*Liability Method*). Las ventajas de utilización de este método son:

- Asegurar la comparabilidad entre las empresas.
- La facilidad de clasificar los impuestos diferidos en el balance de situación de las empresas.

En el método de la deuda los impuestos diferidos se mantienen en el balance al tipo del impuesto aplicable en los períodos en los que se espera revertirán las diferencias temporales. Los impuestos diferidos están así sujetos a los cambios que generan las variaciones de los tipos impositivos o la aparición de nuevos tipos impositivos.

**• Otras normas.**

Antes de publicarse el SSAP 15, en mayo de 1985, el ICAEW y el ASC habían emitido otra serie de normas que han sido aplicadas a la contabilización del impuesto sobre beneficios, unas veces recomendando y permitiendo el método de capitalización y otras veces el de la deuda, unas veces considerando la asignación total y otras veces la asignación parcial. La evolución de dichas normas aparece recogida en autores como WATSON (1979, págs. 338-339), BURNS (1977, págs. 80-81), BLAKE (1991, pág. 134), SAMUELS, RICKWOOD y PIPER (1981, pág. 110) o LEWIS y PENDRILL (1991, págs. 187-189) y puede sintetizarse de la forma siguiente:

- a) Recomendaciones número 19 (1958) y número 27 (1968), estaban a favor de que los impuestos diferidos se contabilizarán por el método de la deuda.
- b) La ED 11, emitida en mayo de 1973, estableció la asignación total de impuestos diferidos utilizando el método de la capitalización.
- c) El SSAP 11, emitido en agosto de 1975, estableció la asignación total de impuestos diferidos, permitiendo a las empresas utilizar el método de la capitalización o el de la deuda, indistintamente.
- d) La ED 19, emitida en mayo de 1977, estableció condiciones para la asignación parcial de las diferencias temporales similares a las adoptadas posteriormente en el SSAP 15, si bien algo menos precisas y recomienda el método de la deuda.

- e) El SSAP 15, emitido en octubre de 1978, indicaba que las empresas podían utilizar cualquiera de los dos métodos capitalización o deuda. El *Accounting Standards Committee* (ASC) advierte que en muchas circunstancias el método de la deuda será el apropiado pero que las empresas pueden utilizar el método de la capitalización, aceptando la asignación parcial de diferencias temporales.
- f) La ED 33, emitida en agosto de 1983, propuso la asignación parcial de diferencias temporales y el método de la deuda.
- g) El SSAP 15 revisado, emitida en mayo de 1985 establece, tal como se ha indicado con anterioridad, como aplicables el sistema de asignación parcial y el método de la deuda, es la normativa utilizada actualmente.

Como diferencias más importantes de los requerimientos entre las normas de Estados Unidos y Reino Unido puede hacerse referencias a las siguientes:

1. *Timing differences versus temporary differences*. El SSAP 15 solamente reconoce las diferencias temporales derivadas de ingresos y gastos entre resultado contable y fiscal (*Timing Differences*). Los SFAS 96 y 109 consideran que existen otras diferencias temporales que deben tenerse en cuenta, como aquellas que surgen del valor justo o razonable en el ejercicio de una adquisición.

2. Sistemas de asignación. El SSAP 15 requiere la asignación parcial de diferencias temporales, mientras que los SFAS 96 y 109 utilizan la asignación total.

3. En relación a los métodos establecidos en cada uno de los países para contabilizar el impuesto sobre beneficios, en ambos se han utilizado normalmente el de capitalización y el de la deuda, aunque la tendencia actual es el método de la deuda y por lo tanto a la modificación de impuestos anticipados y diferidos cuando cambia el tipo impositivo.

#### **IV. CRITERIOS ADOPTADOS EN DISTINTOS PAÍSES DEL ÁMBITO CONTINENTAL EUROPEO**

Aunque el tema de la relación entre contabilidad y fiscalidad y la consideración contable del impuesto sobre beneficios no ha sido tan desarrollado como en los países anglosajones, podemos hacer una pequeña referencia a la situación actual en algunos países pertenecientes a dicho ámbito como Francia, Alemania, Italia y España.

La relación entre contabilidad y fiscalidad en Francia ha estado dividida según indica HADDOU (1991, págs. 55-64) en dos períodos, el primero se sitúa entre 1920-1964, y el segundo desde 1965 hasta 1990.

El primer período se caracteriza por la interferencia de las normas fiscales en el resultado contable y de esta forma se determina el resultado fiscal o base imponible, durante este período comienzan a elaborarse los principios y normas de contabilidad. En el segundo período, al existir más normas contables disminuye la interferencia de la fiscalidad en la contabilidad, sobre todo a partir del momento en que se aprueba el Plan Contable el 27 de abril de 1982.

En estos momentos, la situación ha evolucionado hacia una independencia entre normas contables y fiscales, así el documento de la OCDE (*op. cit.*, pág. 10) indica que las normas de valoración utilizadas para fines fiscales, no son necesariamente impuestas para la preparación de los estados financieros. En tal caso, las empresas no siguen las normas fiscales para determinar el resultado contable, debiendo realizar ajustes entre el resultado contable y fiscal.

Este ánimo de liberalización de las normas contables respecto de las fiscales es manifestado, según señala LABATUT SERER (1992, pág. 64) por el *Conseil Supérieur de L'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés* al indicar que: «las disposiciones de orden fiscal no deben afectar al Plan General Contable, ya que sin entrar en las ventajas de orden económico que pueden suponer las disposiciones fiscales, las discordancias con la contabilidad, serán eliminadas para no desviar la misión esencial de la contabilidad. Las disposiciones fiscales deben ser utilizadas como medio de política económica y financiera por lo que surtirán efecto sobre la imposición pero no sobre el proceso de determinación del resultado».

La posición de independencia entre normas contables y fiscales es asumida por el Plan General de Contabilidad Francés que considera el impuesto sobre beneficios como un gasto más del ejercicio. También la doctrina contable ha desarrollado el tema y entre otros autores se pueden citar a CORMIER y RAFFOURNIER (1986, pág. 25) cuando manifiestan que «la existencia de normas fiscales independientes de las contables para el cálculo del impuesto sobre beneficios provoca distorsiones entre el resultado contable y fiscal».

Otros autores como HINARD y MITTAINE-CHEVENIER (1988, pág. 329) analizan el tema al indicar que «el resultado contable rinde cuentas de la situación financiera, y el resultado fiscal es la base de la imposición del Gobierno, obteniéndose el resultado fiscal a partir del resultado contable». También CARRIER (1988, pág. 104) y DELESALLE (1991, pág. 33) señalan que «actualmente la doctrina es unánime y considera que el impuesto sobre beneficios es un gasto más del ejercicio».

La corriente actual en Alemania, es la elaboración de un único balance que sirva tanto para fines mercantiles como tributarios, esta situación la pone claramente de manifiesto MARTÍNEZ GUILLÉN (1992, págs. 50-57) al indicar que existe un principio contable denominado principio de

autoridad o determinación que implica necesariamente la coexistencia de las normas fiscales y contables, de esta forma el balance mercantil, salvo que expresamente disponga otra cosa la legislación fiscal, es la base del balance fiscal y los principios contables y demás normas mercantiles tendrán por tanto vigencia en el orden fiscal.

En Italia aunque la contabilidad se ha visto durante mucho tiempo influenciada por la fiscalidad, en estos momentos se está produciendo un cambio, por cuanto se puede deducir de lo señalado por la OCDE (*op. cit.*, pág. 11) al indicar que un Comité del Consejo Nacional de Expertos Contables, ha recomendado la desconexión de los estados financieros, de los preparados para fines fiscales, en la medida en que estos últimos son elaborados para responder a necesidades fiscales específicas.

En nuestro país la situación también ha cambiado a partir de la reforma de la legislación mercantil en 1989 y la entrada en vigor en 1990 del nuevo Plan General de Contabilidad, así la norma de valoración número 16 indica que «el gasto a registrar por el Impuesto sobre Sociedades se calculará sobre el resultado contable», considerando todas las diferencias que puedan existir entre dicho resultado y el fiscal, posteriormente esta norma de valoración se ha visto reforzada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su Resolución de 30 de abril de 1992.

En el ámbito privado la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas en su Documento número 9 (1991, pág. 21) reconoce el impuesto sobre beneficios como un gasto, al indicar que «el impuesto sobre beneficios empresariales es uno de los gastos del ejercicio, al calcular el resultado de la entidad, cuyo importe se determinará en función del impuesto atribuible contablemente al ejercicio siguiendo el principio de devengo, con independencia de la cuota que la empresa tenga que pagar a la Hacienda Pública como consecuencia de la liquidación correspondiente al citado tributo».

Analizando el resto de los países del área continental, llegaríamos a la conclusión de que la consideración del impuesto como gasto es reciente, debido a la preponderancia que han tenido y todavía tienen en algunos países las normas fiscales sobre las contables, realizándose una contabilidad apoyada en criterios fiscales y no contables. Esta situación va cambiando hacia una independencia entre ambas normativas, por lo que en estos países se comienza a utilizar el método del efecto impositivo en su vertiente de la deuda.

## V. CONCLUSIONES

Como conclusión, podría elaborarse un cuadro que nos permita recoger y resumir los métodos utilizados, tanto por los pronunciamientos internacionales como por los distintos países:

	MÉTODO DE LA CUOTA A PAGAR	MÉTODO DEL EFECTO IMPOSITIVO	MÉTODO DE CAPITALIZACIÓN	MÉTODO DE LA DEUDA	MÉTODO NETO DE IMPUESTOS	ASIGNACIÓN TOTAL	ASIGNACIÓN PARCIAL
<b>NORMAS INTERNACIONALES</b>							
- IASC (1979) .....	No	Sí	Sí	Sí	-	Sí	Sí
- IASC Borrador (1989) .....	No	Sí	-	Sí	-	Sí	-
- OCDE .....	Sí	Sí	Sí	Sí	-	Sí	Sí
<b>PAÍSES ANGLOSAJONES</b>							
<i>Estados Unidos:</i>							
- AICPA							
ARB 23 .....	-	Sí	-	-	Sí	-	-
ARB 44 .....	-	Sí	-	-	Sí	-	-
ARB 43 .....	-	Sí	-	Sí	Sí	-	-
ARB 44 (revisado) .....	-	Sí	Sí	-	-	-	-
APB núm. 11 .....	-	Sí	Sí	-	-	Sí	-
- FASB							
SFAS núm. 96 .....	-	Sí	-	Sí	-	Sí	-
SFAS núm. 109 .....	-	Sí	-	Sí	-	Sí	-
<i>Reino Unido:</i>							
- ED 11 .....	-	Sí	Sí	-	-	Sí	-
- SSAP 11 .....	-	Sí	Sí	Sí	-	Sí	-
- ED 19 .....	-	Sí	-	Sí	-	-	Sí
- SSAP 15 .....	-	Sí	Sí	Sí	-	-	Sí
- ED 33 .....	-	Sí	-	Sí	-	-	Sí
- SSAP 15 (revisada) .....	-	Sí	-	Sí	-	-	Sí
<b>PAÍSES CONTINENTALES EUROPEOS</b>							
<i>Francia</i> .....	Sí	Sí	-	Sí	-	Sí	-
<i>Italia</i> .....	Sí	-	-	-	-	-	-
<i>Alemania</i> .....	Sí	No	-	-	-	-	-

De lo expuesto se deduce que en la mayoría de los países se tiende a utilizar el método del efecto impositivo abandonando el método de la cuota a pagar, lo que implica considerar el impuesto sobre beneficios como un gasto del ejercicio, debiendo realizarse los ajustes oportunos para adecuar el resultado contable (determinado aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados) al resultado fiscal o base imponible.

Para contabilizar los ajustes originados por la no coincidencia entre resultado contable y fiscal, se utiliza una variante del efecto impositivo que es el método de la deuda, aunque también se han utilizado el resto de los métodos, considerando el cómputo total de las diferencias temporales a excepción de Reino Unido, donde se tienen en cuenta solamente aquellas diferencias temporales que van a revertir en un plazo de tiempo determinado.

También se han analizado otros aspectos como son el tipo impositivo que debe aplicarse, la diferencia entre el concepto de *Timing differences* que se utiliza en España y el Reino Unido y el de *Temporary differences* aplicado en Estados Unidos. Otro aspecto importante estudiado, se refiere a que la normativa española no permite la compensación de los impuestos diferidos con los impuestos anticipados, en virtud del principio contable de no compensación al contrario de lo que sucede en Estados Unidos donde sí se permite.

En definitiva, todo lo expuesto anteriormente se ha realizado considerando las distintas normas emanadas de instituciones públicas y privadas, siendo los países anglosajones los pioneros en este tema. Concretamente en Estados Unidos, se han emitido distintas normas por parte del AICPA y del FASB, en estos momentos está en vigor el SFAS 109 que presenta modificaciones importantes respecto a las normas emitidas con anterioridad.

## BIBLIOGRAFÍA

- ACCOUNTANTS INTERNATIONAL STUDY GROUP: «Accounting for Corporate Income Taxes, Practices in Canada, the United Kingdom and the United States», *Accountants International Study Group*, New York 1971.
- 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. 6, «Status of Accounting Research Bulletins», New York 1965.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA): *Accounting Principles Board (APB)*, Opinion núm. 11, «Accounting for Income Taxes», New York 1967.

- ARTHUR YOUNG LONGMAN: *UK GAAP Generally accepted Accounting Practice in the United Kingdom*. Ed. Arthur Young Longman, London 1989.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA): *Documento* núm. 9, «Impuesto sobre beneficios», Madrid 1991.
- BALL, J.T.: «Accounting for Income Taxes» en SEIDLER, L.J. y CARMICHAEL, D.R., *Accountants' Handbook*, capítulo 13. Ed. John Wiley & Sons, New York 1981.
- BELL, D.N., y BIDLE, P.R.: «Income Taxes: The Transition to the Liability Method», *Financial Executive*, noviembre-diciembre 1987, págs. 53-57.
- BLAKE, J.: *Accounting Standards*, Ed. Pitman, London 1991.
- BURNS, P.: «Deferred Tax Accounting a Critique of ED 19», *Accountancy*, octubre 1977, págs. 80-84.
- CARRIER, P.: «Étude d'une méthode de calcul de la situation fiscale différée et latente», *Revue Française de Comptabilité*, núm. 194, octubre 1988, págs. 104-113.
- CORMIER, D., y RAFFOURNIER, B.: «La situation fiscale latente: Oú en est-on?», *Revue Française de Comptabilité*, núm. 174, diciembre 1986, págs. 25-32.
- DELANEY, P. R., EPSTEIN, B.J., ADLER, J.R y FORAN, M.F.: *Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 1993*. Ed. John Wiley & Sons, New York 1993.
- DELESALLE, E.: «Pratique des impôts différés: quelques difficultés d'application», *Revue Française de Comptabilité*, núm. 219, enero 1991, págs. 33-41.
- 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.
- FISCHER, M.J.: «Shortcutting FASB núm. 96 Scheduling Exercise», *Journal of Accountancy*, febrero 1989, págs. 42-44.
- GONZÁLEZ, H., y ERKEN, W.A.: «How Utilities Will Account for Income Taxes Under FASB 109», *Journal of Accountancy*, diciembre 1992, págs. 52-59.
- 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.
- HADDON, G.: «Fiscalité et Comptabilité: Évolution législative depuis 1920», *Revue Française de Comptabilité*, núm. 224, julio-agosto 1991, págs. 55-64.
- HENDRIKSEN, E.S.: «The Treatment of Income Taxes by the 1957 AAA Statement», *The Accounting Review*, abril 1958, págs. 216-221.
- 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.



- HINARD, M., y MITTAINE-CHENEVIER, M.CH.: *Comptabilité et Fiscalité*, Ed. Universitaires de France, París 1988.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC): Resolución de 30 de abril de 1992, sobre algunos aspectos de la norma de valoración 16 del Plan General de Contabilidad, BOICAC núm. 9.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE (IASC): NIC núm. 12 «Contabilidad del impuesto sobre beneficios», marzo 1979, en GONZALO ANGULO, J.A. y TÚA PEREDA, J.: *Normas Internacionales de Contabilidad de la IASC*, Ed. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid 1989.
- JORDAN, C.H.E., y CLARK, S.J.: «Accounting for Income Taxes», *The National Public Accountants*, noviembre 1991, págs. 32-35.
- KELLER, T.F.: «The Annual Income Tax Accrual», *Journal of Accountancy*, octubre 1962, págs. 59-65.
- KIESO, D.E., y WEYGANDT, J.J.: *Intermediate Accounting*, Ed. John Wiley & Sons, New York 1992.
- LABATUT SERER, G.: *Contabilidad y Fiscalidad del Resultado Empresarial*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 1992.
- LABATUT SERER, G.: «La Contabilización del Impuesto sobre Beneficios: Métodos de periodificación», *Esic-Market*, enero-febrero-marzo 1990, núm. 67, págs. 97-131.
- LEWIS, R., y PENDRILL, D.: *Advanced Financial Accounting*, Ed. Pitman, London 1991.
- MALONEY, D.M., y SANBORN, R.H.: «Interactions Between Financial and Tax Accounting Caused by the Tax Reform Act of 1986», *Accounting Horizons*, diciembre 1988, págs. 21-28.
- MARTÍNEZ GUILLÉN, J.: «Desarrollo legislativo comparado de la IV Directiva: los casos Español y Alemán (I)», *Partida Doble*, núm. 19, enero 1992, págs. 50-57.
- MEIGS, W.B., MOSICH, A.N., Y JOHNSON, C.H.E.: *Intermediate Accounting*, Ed. McGraw-Hill, New York 1978.
- NAIR, R.D., y WEYGANDT, J.J.: «Let's Fix Deferred Taxes», *Journal of Accountancy*, noviembre 1981, págs. 87-100.
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE): «The Relationship between Taxation and Financial Reporting», *Accounting Standards Harmonization*, núm. 3, Report by the Working Group on Accounting Standards, OCDE, París 1987.
- 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.

- PEREIRA, V., PATERSON, R., y WILSON, A.: *UK/US GAAP Comparison: A Comparison between UK and US Accounting Principles*, Ed. Ernst & Young, London 1992.
- PERRY, R.: «Income Taxes» en Burton, J., Palmer, R., y Kay, R., *Handbook of Accounting and Auditing*, Ed. Warren, Gorham y Lamont, Boston 1981.
- PINA MARTÍNEZ, V.: «El Impuesto sobre Sociedades en el Nuevo Plan General de Contabilidad», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 68, julio-septiembre 1991, págs. 631-659.
- READ, W.J., y BARTSCH, R.: «Accounting for Deferred Taxes under FASB 109», *Journal of Accountancy*, diciembre 1992, págs. 36-41.
- READ, W.J. y BARTSCH, R.: «The FASB'S Proposed Rules for Deferred Taxes», *Journal of Accountancy*, agosto 1991, págs. 44-53.
- REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE 27-12-90).
- 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.
- STEPP, J.O., y PETZING, L.: «Accounting for Income Taxes: One More Time», *Financial Executive*, septiembre-octubre 1991, págs. 12-18.
- WATSON, P.L.: «Accounting for Deferred Tax on Depreciable Assets», *Accounting and Business Research*, otoño 1979, págs. 338-347.
- 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.
- WYATT, A.R.: «Case for Income Tax Allocation», *Financial Executive*, septiembre 1967, págs. 62-70.